أثر الإفصاح على جودة المراجعة المالية في الجزائر

د. حمادي نبيل*

Résumé:

Au début des années nonante du siècle dernier, l'Algérie a connu de nombreux changements y compris la transition vers le modèle de l'économie de marché. Ceci l'a obligé de faire beaucoup de réformes, parmi les plus importantes nous citons la réforme de la profession de l'audit financier afin d'atteindre le niveau de la qualité. Cette dernière s'identifie à travers plusieurs facteurs. L'un d'entre eux est la forme et le contenu des informations divulguées par les entreprises soumises à l'audit. C'est la raison pour laquelle, ce travail de recherche vise à éclaircir la façon par laquelle le niveau de la divulgation financière dans les entreprises publiques algériennes influence l'amélioration de la qualité de l'audit financier. Cela se fait par leur description puis l'estimation et le test d'un modèle de régression linéaire multiple de la relation entre les deux.

Mots clés: la divulgation, la qualité de l'audit financier, la gouvernance, les parties prenantes.

المستخلص: مع مطلع تسعينات القرن الماضي شهدت الجزائر العديد من التغيرات، منها التحول إلى نمط اقتصاد السوق، الأمر الذي تطّلب منها القيام بالعديد من الإصلاحات، من أهمها إصلاح مهنة المراجعة المالية للرقي بها إلى مستوى الجودة، هذه الأخيرة تتحدد بعدة عوامل منها شكل ومضمون المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات الاقتصادية محـــــــل المراجعة، لهذا الغرض تأتي هذه الدراسة بهدف توضيح الكيفية التي يؤثر بها مستوى الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات العمومية الجزائرية على تحسين جودة المراجعة المالية، وذلك من خلال وصفهما ومن ثم تقدير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد للعلاقة بينهما.

الكلمات المفتاح: الإفصاح، جودة المراجعة المالية، الحوكمة، أصحاب المصالح.

* أستاذ محاضر قسم "أ"، جامعة المدية - الجزائر.

المقدمة:

للمراجعة المالية أهمية كبيرة بين الأعوان الاقتصاديين، استمدتها من طبيعة الخدمات التي تقدمها للأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، كتخفيض اللاتماثل في المعلومات بين المسيرين والمساهمين وبقية أصحاب المصالح (Manita, Chemangui, 2007, p2)، وهذا من خلال ضمانها للصورة الصادقة للمعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات.

حتى يتحقق الهدف السابق لابد على المراجع المالي التقيد ببعض الشروط والقيام بالعديد من المهام، تبدأ بطريقة إدارته لأعمال مكتبه واختياره لمساعديه، كيفية التخطيط لمهمة المراجعة وتنفيذها (Manita, Pigé, 2006, p 19-21)، وهذا لاكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية والتقرير عنها، أي أداء المراجعة بمستوى مقبول من الجودة.

لقد زادت مطالبة أصحاب المصالح بجودة المراجعة المالية خصوصا بعد انهيار شركة انرون في سنة 2001، وارتباط هذا الانهيار بأخطاء وغش في حساباتها، وتلقي مكتب المراجعة الأمريكي أندرسون اللوم بسبب المشاركة في بعض الغش والأخطاء أو لعدم الكشف عنها.

بالنسبة للجزائر فقد شهدت العديد من التغيرات التي استلزمت تحسين ممارسة المراجعة المالية، كالتحول إلى اقتصاد السوق، والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد. لهذا نحس بأهمية التطرق لهذا الموضوع كون الإفصاح عن المعلومات المالية يعتبر من أهم العوامل التي يطالب بها أصحاب المصالح من جهة، والمراجع المالي من جهة أخرى، حيث نجد أن المستثمر المحتمل لن يقبل على التعامل مع المؤسسات التي لا توفر المعلومات الملخصة لنشاطها بالشكل والمضمون المناسبين، كما أن اكتشاف المراجع للأخطاء يرتبط بشكل طردي مع حجم وطبيعة المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات.

التطرق لموضوع الإفصاح وجودة المراجعة المالية من الناحية العملية في الجزائر يهدف إلى التحسيس بضرورة تحسين الإفصاح عن معلومات المؤسسة، بما يسهل للمراجع من تأدية مهامه والرفع من مستوى جودة مهنته، كما يضمن لأصحاب المصالح أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير المؤسسة.

بهذا فإننا نحاول الإجابة على السؤال: **كيف سيؤثر شكل ومضمون الإفصاح على جودة المراجعة المالية في الجزائر ؟** وكإجابة قبلية عن هذا التساؤل فإننا نسعى إلى اختبار فرضية أن: "إفصاح المؤسسة عن معلوماتها المالية بالشكل والمضمون الذي تتطلبه الحوكمة سيرفع من جودة المراجعة الماليّة".

بهذا سيتم إجراء قراءة لبعض الدراسات التي تناولت الموضوع، ثم نقدم مضمون كل من الإفصاح وجودة المراجعة من منظور القوانين ذات العلاقة، بالإضافة إلى تحليل واقع الإفصاح بعينة من المؤسسات العمومية ومستوى جودة المراجعة حسب رأي الأكاديميين وممارسي المهنة، وفي الأخير سيتم تقدير واختبار نموذج انحدار خطي للعلاقة الممكنة بين الإفصاح كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع، من أجل تحديد هل تعتبر متغيرتي الإفصاح (الشكل والمضمون) كمفسرات حقيقية للجودة أم لا.

1- الدراسات السابقة:

في إطار علاقة الإفصاح بجودة المراجعة المالية حاول (Copley , 1991)[1] دراسة العلاقة بين حجم الإفصاح وجودة المراجعة، وذلك من خلال إجراء دراسة على عيّنة من المؤسّسات الأمريكيّة، وكان من النّتائج المتوصّل إليها وجود علاقة طرديّة بين حجم الإفصاح وجودة عمليّة المراجعة المالية المالية، أي أنّ زيادة حجم وطبيعة المعلومات المالية والمحاسبيّة الّتي تفصح عنها المؤسّسة يزيد من قدرة المراجع على

[1] COPLEY Paul. "The Association Between Municipal Dislosure Practices and Audit Quality". Journal of Accounting and Policy.[On-line], 1991, Volume 10, Issue 4, Available on the: <http://www.journals.elsevier.com> (consulted 23/06/2009), p 245-265.

تقييم نظام الرّقابة الدّاخليّة، وقدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بالقوائم المالية، ومنه زيادة جودة الاكتشاف لدى المراجع المالي.

كما قامت دراسة (البشير، 2009)[2] باختبار فرضية أن: "التزام شركات المساهمة بالإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية يؤدّي إلى وجود عمليّة مراجعة ذات جودة". وقد أثبت الباحث هذه الفرضية بعد توصل إلى أن تطبيق متطلّبات الإفصاح بالقوائم المالية يزيد من كفاءة عمليّة المراجعة، ويعزّز الثّقة في تقرير المراجع المالي، وبالتالي تحقيق جودة المراجعة. كما أوصى الباحث بضرورة توافر الدّقة والشّفافيّة في المعلومات حتّى تسهل مهمّة مراجعي الحسابات، وضرورة إتّباع وتطبيق المؤسسة لنظام محاسبي سليم لتحقيق جودة المراجعة.

كما توصّل (صالح، 2010)[3] إلى نتيجة مفادها أنّ كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسّسة محلّ المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث يساعدهم على تحديد الأهمّيّة النّسبيّة لعناصر القوائم المالية، وتحديد الطّرق والسّياسات المحاسبيّة المتّبعة في تسجيل العمليّات المالية، والتّنبّؤ بالأحداث اللّاحقة والطّارئة، والخسائر المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية، والّذي يزيد بدوره من مقدرة المراجع على التّنبّؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية على الأخطاء، وتنفيذ اختبارات المراجعة الّتي تزيد من احتمالات اكتشاف تلك الأخطاء والتّقرير عنها.

[2] البشير بلال. تقويم متطلّبات الإفصاح عن القوائم الماليّة من وجهة نظر مراجعي الحسابات. رسالة دكتوراه في العلوم التجارية. السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009.

[3] الجلال صالح. تأثير متغيرات بيئة المراجعة المالية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في علوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2010.

لقد أيدت دراسة (Suzan, And others, 2011)[4] النتيجة التي توصّل إليها (صالح، 2010)، فمن بين الفرضيات التي اقترحتها وأثبتت صحتها هي وجود علاقة طردية بين المعلومات التي يحصل عليها المراجع من جهة، وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى.

ممّا سبق نستنتج أنّ الدّراسات الّتي تمّ عرضها حول علاقة الإفصاح بالمراجعة المالية اتّفقت على وجود علاقة إيجابيّة بين متطلّبات الإفصاح بالقوائم المالية وكفاءة عمليّة المراجعة، وتعزيز الثّقة في تقرير المراجع المالي، بالإضافة إلى مساعدة هذا الأخير على تحقيق بعض الغايات مثل سهولة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتحديد الطّرق والسّياسات المحاسبيّة المتّبعة في تسجيل العمليّات المالية ومدى الاستمرار في تطبيقها، وكلّ هذه العوامل تزيد وتحسّن من جودة المراجعة المالية. وفي دّراستنا سنحاول إثبات أو نفي نتائج هذه الدّراسات من خلال دراسة العلاقة بين جودة المراجعة كمتغيّر تابع وخاصيتي شكل الإفصاح المحاسبي ومضمونه كمتغيّرتين فرعيّتين مستقلتين، وذلك بعد إجراء قراءة قانونية لمتغيرات الدراسة وإلقاء نظرة على واقعهما.

2- قراءة قانونية للإفصاح المحاسبي وجودة المراجعة في الجزائر

2-1- قراءة قانونية للإفصاح:

زيادة على القوائم المحاسبيّة كالميزانيّة، كانت المؤسّسة الجزائرية منذ الاستقلال مطالبة بتقديم وثائق خاصّة بالإنتاج (مخطّط الإنتاج) والتّمويل (مصادر التّمويل)، غير أنّ المؤسّسات كانت تجد صعوبة كبيرة في إعداد تلك الوثائق المطالبة بها، لأنها لا تملك نظام معلوماتي فعّال، لهذا كانت من توصيات المجلس الاقتصادي والاجتماعي

[4] SUZAN Abed, And others. "The Inclusion of Forecasts in the Narrative Sections of Annual Reports and Their Association with Firm Characteristics: The Case of Jordan". International Business Research.[On-line]. October 2011, Vol 4, No 4. Available on the: <http:// www.ccsenet.org/ibr> (consulted 15/05/2012), p 266.

في سنة 1974 أنه يتوجّب على المؤسّسات أن يكون بحوزتها جهاز إداري ومحاسبي[5]، ومن أجل هذا وضعت وزارة المالية مخطّطاً محاسبيّاً للدّراسة يملأ الفراغ الّذي تركه المخطّط المحاسبي الفرنسي PCG، وهو ما سمي بالمخطّط المحاسبي الوطني PCN لسنة 1975.

وخلال العقدين الماضيين شهدت الجزائر عدة تحولات، منها التوجّه نحو اقتصاد السّوق وما نتج عنه من انفتاح وحريّة انتقال للأموال، والّتي توّجت بتفعيل السّوق المالي وظهور بورصة القيم المتداولة، وإبرام اتّفاقيّة الشّراكة مع الإتّحاد الأوروبي والمفاوضات الرّامية إلى انضمام الجزائر للمنظّمة العالميّة للتّجارة، كلّ هذه التّحولات وغيرها تستوجب أو تحتّم على الجزائر ضرورة توفير معلومات محاسبيّة ومالية ذات نوعيّة تساعد بصفة خاصّة المستثمرين والمقترضين على اتّخاذ القرارات الرّئيسيّة، وحتّى يتحقّق ذلك لا بدّ أن تكون هذه المعلومات مقدّمة في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبيّة الدّوليّة، باعتبار أنّ القوائم المالية السّابقة كانت موجّهة لتلبية احتياجات مصالح الضّرائب من جهة، وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنيّة من جهة أخرى. ومن ثمّ فإنّه من الضّروري توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين والمقترضين بالدّرجة الأولى، وتحتوي معلومات محاسبيّة ومالية دقيقة، تقدّم صورة واضحة وعادلة عن الوضعيّة المالية للمؤسّسة. وحتّى يتحقّق هذا الغرض شرعت الجزائر في تعديل المخطّط الوطني المحاسبي لـ 1975 ابتداءا من سنة 1998، وفي سنة 2007 تمّ إصدار النّظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007، وبدأ في تطبيقه في سنة 2010[6].

[5] BOUYAKOUB Ahmed. La gestion de l'entreprise industrielle publique économique en Algérie, Tome 2. Alger: OPU, 1987, p 89.

[6] أحسين عثماني، سعاد شعابنيّة. "النّظام المالي المحاسبي كأحد أهمّ متطلّبات حوكمة الشّركات وأثره على بورصة الجزائر". ملتقى وطني بعنوان: حوكمة الشّركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، 6 و7 ماي 2012، الجزائر: جامعة محمد خيضر، ص 7-8.

2-2- قراءة قانونية لجودة المراجعة المالية:

يمكن ردّ بروز الحاجة لجودة المراجعة في الجزائر، إلى صدور القانون 88-01 المحدّد لإجراءات استقلالية المؤسّسات الاقتصادية العموميّة، حيث تحرّرت المؤسّسات من القيود المفروضة عليها، وأصبحت تخضع للقانون التّجاري، وصار بالإمكان التّحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤوليّة محدودة، أي مع بداية انفصال ملكيّة المؤسّسات العموميّة عن تسييرها في الجزائر، من المفروض أن يزيد الاهتمام بالمراجعة المالية كأداة لحلّ المشاكل الّتي يمكن أن تنشأ في إطار العلاقة بين المؤسّسة المستقلّة ماليّا وشركائها، كمشكل اللّاتماثل في المعلومات، أي الاختلاف في حجم ونوعية المعلومات التي تمتلكها الأطراف المتعاقدة في المؤسسة، مثل: المسير، شركة تسيير مساهمات الدولة، العمال...الخ. وهذه المشكلة تكون مقصودة من طرف مسير المؤسسة، باعتبار أن المعلومات المالية هي الأساس التي يتم من خلاله: تقييم أداء الإدارة، دراسة المركز المالي للمؤسسة، وتقدير الحوافز والمكافآت للمسير وطاقمه الإداري. ونظرا لأن أصحاب المصالح بعيدون عن المؤسسة العمومية الاقتصادية، ولا يمتلكون الخبرة الكافية للتأكد من نوعية ومضمون المعلومات التي تقدم إليهم من طرف مسير المؤسسة العمومية، فإن احتمال ارتفاع مخاطر التّلاعب بالمعلومات المالية نتيجة انخفاض احتمال الكشف عنها تزداد في نظر أصحاب المصالح، الأمر الذي يتطلب ضرورة تدخل طرف ثالث وهو المراجع المالي بمستوى مرتفع من الجودة ليثبت لشركة تسيير مساهمات الدولة، والعمال وبقية الأطراف من جهة، أن المعلومات التي تقدم إليهم صادقة (لا تحتوي على أخطاء جوهرية) وعادلة (إعدادها تم بدون تحيز لتحقيق مصالح أي طرف في المؤسسة)، ومن جهة أخرى بالنسبة للمسير حتى يضفي المصداقيّة على المعلومات التي ينشرها.

وتحقيق المراجعة المالية في الجزائر للجودة يتطلب دراسة خاصيّتي الجودة، المتمثّلة في كفاءة المراجع والّتي تسمح له باكتشاف الأخطاء وحالات الغشّ، بالإضافة إلى خاصيّة الاستقلالية الّتي تضمن أنّ المراجع حيادي وغير منحاز إلى أيّ طرف متعاقد

في المؤسّسة. فبالنسبة لكفاءة المراجع فتوجد مجموعة من الشّروط لتحقيق هذه الخاصية، وهي:

- اكتساب المراجع لشهادة ليسانس في: العلوم المالية، المدرسة العليا للتّجارة فرع المالية والمحاسبة، العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية، علوم التّسيير، شهادة المعاهد والمدارس المتخصّصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك، شهادة جامعة التّكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة[7]؛
- التّسجيل في أحد الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر، فمثلا المراجع المالي يسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب القانون 10-01؛ وتأهيل عملي يتطلّب إحدى الشّرطين التّاليين: أوّلهما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب أو محافظ حسابات مدّته سنتين يتوّج بشهادة نهاية التّدريب، وحسب المادة 08 من القانون 10-01 أصبح يشترط في المراجع المالي أن يكون لديه شهادة في محافظة الحسابات أو خبير محاسبي تقدمها مدارس متخصصة في مجال المراجعة مثل المدرسة العليا للضرائب بالقليعة[8].

إذن تشمل كفاءة المراجع في الجزائر التأهيل العلمي والعملي، مع إلزامية التسجيل في الهيئة المشرفة على المراجعة المالية، بالإضافة إلى ضرورة إجراء امتحان كتابي بعد إجراء التربص التطبيقي والعمل لفترة محددة.

وبالنسبة لاستقلال المراجع فقد نظر المشرع الجزائري إليها من ثلاث زوايا: الأخلاقية، المادية والمهنية. فبالنسبة للزاوية الأخلاقية فتنص على ضرورة تحلي المراجع بالحياد؛ الإخلاص؛ والشرعية، كما أضاف القانون 10-01 بعض الشروط الأخلاقية مثل عدم

[7] صديقي مسعود. نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصاديّة. الجزائر: جامعة الجزائر، كليّة العلوم الاقتصاديّة وعلوم التّسيير، 2004، ص 253-254.

[8] الجمهوريّة الجزائريّة. قانون رقم 10-01، مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 08.

الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمراجع المالي والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

أما بالنسبة للزاوية المادية فأبرز المشرع فيها حالات التنافي لمزاولة المراجعة مثل الاقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة[9].

كما يمنع المراجع المالي من مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛ ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسّسة أو المنظمة الّتي يتم مراقبة ومراجعة حساباتها؛ شغل منصب مأجور عليه في المؤسّسات أو التنظيمات الّتي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

أما بالنسبة للزاوية المهنية فقد أبرزت المادة 715 مكرر11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين، الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة. كما أشارت المادة 27 من القانون 01-10 إلى الجهاز المؤهل بتعين المراجع المالي، وضمنته في الجمعية العامة، كما ارفق هذا التعيين بفتراته القصوى، إذ تدوم وكالة المراجع المالي ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

مما سبق نستنتج أنّ استقلال المراجع في الجزائر يرتكز على استقلال الظاهر (العلاقات وتقديم الخدمات الاستشارية) أكثر من استقلال التفكير وإبداء الرأي. كما أن الحاجة لتحسين جودة المراجعة يمكن ربطها بظاهرة استقلال المؤسسات العمومية وما نتج عنها من مشاكل مع الأطراف الّتي تتعامل معها المؤسسة، بداية بشركة تسيير مساهمة الدولة، العمال...الخ، كما نجد أن أغلب القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة ركزت على شخص المراجع، وأغفلت سيرورة عمليّة المراجعة الّتي تحدثت

[9] صديقي مسعود. نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. مرجع سبق ذكره، ص 252.

عنها دراسة (Manita, Pigé, 2006)، بالإضافة إلى إغفال جانب مستوى تكيف أعمال المراجعة حسب (Chemangui, 2005).

لهذا الغرض سيتم في الجزء الموالي دراسة مضمون الإفصاح وجودة المراجعة المالية، من وجهة نظر موظفي المؤسسات العمومية وممارسي مهنة المراجعة المالية، ليس من منظور القوانين والتشريعات الجزائرية فقط، وإنما بالاستناد إلى الدراسات السابقة، لتحديد مدى اقتراب أو ابتعاد الإفصاح وجودة المراجعة المالية في الجزائر عن نتائج هذه الدراسات.

3- واقع الإفصاح وجودة المراجعة المالية في الجزائر:

بعد إجراء القراءة القانونية لكل من الإفصاح وجودة المراجعة المالية، تأتي مرحلة دراسة واقعهما في عيّنة من المؤسّسات الجزائريّة، وحسب آراء عيّنة من ممارسي المهنة، ولكن قبل ذلك سيتم التعريف بمنهجية الدراسة كما يلي:

3-1- منهجيّة الدّراسة التّطبيقيّة:

تحقيقا لأهداف البحث، المتمثّلة في توضيح أثر الإفصاح على جودة المراجعة المالية في الجزائر، فاتّجهت الدّراسة إلى التّعامل مع مجتمعين مختلفين، الأوّل يمثل مجتمع المؤسّسات الاقتصادية العموميّة في منطقة الوسط الجزائري، وهذا لجمع بيانات حول واقع الإفصاح بها، من خلال دراسة شكل ومضمون المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات.

أمّا مجتمع الدّراسة الثّاني فيمثّل أكاديمي وممارسي مهنة المراجعة المالية في الجزائر من أساتذة، خبراء محاسبة، ومحافظي حسابات، وهذا لجمع بيانات تسمح بقياس مستوى جودة المراجعة المالية في منطقة الوسط الجزائري.

وقد تمّ أخذ عيّنة عشوائيّة من مجتمع الدّراسة الأوّل، بلغت أربع مؤسّسات عموميّة اقتصادية، تمثلت في: المديريّة العامّة لمجّمع صيدال للأدوية بالجزائر العاصمة، المديريّة الجهويّة لشركة سونلغاز بالمديّة؛ المديريّة العامّة لشركة سونطراك بالجزائر

العاصمة والمديريّة العامّة للمؤسّسة العموميّة لأشغال الطّرق بالبليدة. أمّا بالنّسبة إلى مجتمع الدّراسة الثّاني فقد تمّ اختيار7 مكاتب لخبراء محاسبين، 10 مكاتب لمحافظة الحسابات، و20 أستاذ جامعي متخصص في مجال المراجعة، موزّعين على ولايات الوسط: الجزائر العاصمة، البليدة والمديّة.

لجمع بيانات الدّراسة تمّ استخدام أسلوب الاستبيان، بينما لعرضها وتحليها تمّ استخدام برنامج التّحليل المسمّى:" الحزمة الإحصائيّة للدّراسات الاجتماعيّة SPSS " طبعة 14 علما أنّ الاستبيانين تمّ إعدادهما بالاعتماد على مبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية للحوكمة، وميثاق الحكم الرّاشد للمؤسّسات الصّغيرة والمتوسّطة بالجزائر، وبعض الدّراسات الّتي ظهرت بعد أحداث انهيار شركة أنرون ومكتب المراجعة أرثر أندرسون بالولايات المتّحدة الامريكيّة(عيسى، 2008)[10] (Chemangui, 2005)[11]، (Dumontier, Chtourou, 2006)[12] ، (Manita, 2006 (Pigé,[13].

كما تمّ تقدير معامل Alpha croubach لاختبار صدق الأداة، كما يلي:

[10] عيسى سمير. "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات -مع دراسة تطبيقية". مجلّة كليّة التّجارة للبحوث العلميّة. 2008، المجلّد 45، العدد الثّاني، مصر: جامعة الإسكندريّة، ص 1-54.

[11] CHEMANGUI Makram. La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception. 26ème congrès. 2005, France: Association Francophone de Comptabilité, p 2-17.

[12] DUMONTIER Pascal. CHTOUROU Sonda. La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'AFC, 11-12 Mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 3-19.

[13] MANITA Riadh, PIGE Benoit. La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit. 27ème Congrès de: Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), 10-11-12 mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 6-16.

الجدول رقم (1): اختبار صدق الأداة

معامل Alpha croubach	مجموع عبارات الاستبيانين
0.58	18

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

الجدول السّابق يوضّح أنّ معامل Alpha بلغ 0.58 لـ 18 عبارة من مكوّنات الاستبيانين معا، وهي نسبة أكبر من 0.5 الّتي تشترط حتى تكون أداة جمع البيانات صادقة.

3-2- وصف الإفصاح:

من أجل تحليل واقع الإفصاح تم استخدام تسع عبارات موزّعة على متغيّرتين فرعيتين، تمثّلت في شكل الإفصاح ومضمونه، حيث خصّصت عبارتين للمتغيّرة الفرعيّة الأولى، وسبع عبارات للمتغيّرة الفرعيّة الثّانية، كما هو موضح في الجدول التّالي:

الجدول رقم (2): وصف الإفصاح

العبارة	نعم		لا		محايد	
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
1- شكل الإفصاح، تتّصف المعلومات الّتي تعدّها إدارة المؤسّسة بالخصائص التّالية:						
إعدادها في الوقت المحدّد؛	73	69.5	11	10.5	21	20
تقديمها لكلّ الأطراف الّتي لها علاقة بالمؤسّسة بنفس المحتوى.	72	68.6	20	19	13	12.4
2- مضمون الإفصاح، تتضمّن المعلومات الّتي تعدّها إدارة المؤسّسة:						
كشوف تحليليّة مرافقة للقوائم المالية؛	90	85.7	4	3.8	11	10.5
تركيبة رأس المال مثل توزيع ملكيّة الأسهم؛	92	87.6	2	1.9	10	9.5
السّياسات والطّرق المحاسبيّة المطبّقة في المؤسّسة؛	69	65.7	16	15.2	20	19
طريقة تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛	40	38.1	34	32.4	31	29.5
مؤهّلات أعضاء المجلس ومستوى استقلاليّتهم؛	5	4.7	55	52.3	45	42.8
الموازنات المالية والتّشغيليّة للمؤسّسة؛	69	65.7	14	13.3	22	21
ميثاق أخلاقيّات العمل.	15	14.3	74	70.5	16	15.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السّابق نلاحظ أن المعلومات الّتي تعدّها إدارة مؤسّسات عيّنة البحث في المتوسّط تتّصف بأنّها لا تعدّ في الوقت المحدّد، بينما تقدّم لكلّ الأطراف الّتي لها علاقة بالمؤسّسة بنفس المحتوى، كما تتضمّن المعلومات الّتي تعدّها إدارة مؤسّسات عيّنة البحث في المتوسّط، العنصرين الأوّلين فقط وهما الكشوف تحليليّة مرافقة للقوائم المالية وتركيبة رأس المال مثل توزيع ملكيّة الأسهم.

3-2- وصف جودة المراجعة المالية:

تم الاعتماد على خصائص عمليّة المراجعة لتحليل واقع جودتها كما يلي:

الجدول رقم (3): وصف جودة المراجعة المالية

العبارة	نعم		لا		محايد	
	التّكرار	%	التّكرار	%	التّكرار	%
تتصف عمليّة المراجعة بالخصائص التالية:						
تمارس بموضوعيّة واستقلالية؛	100	95.2	00	00	5	4.8
يتمّ تأديتها بنزاهة وسريّة؛	95	90.5	00	00	10	9.5
تحدّد المهام ووقت تنفيذها قبل البدء في المهمّة؛	70	66.7	19	18.1	16	15.2
يتمّ تغيير مسؤول المهمّة من فترة لأخرى؛	69	65.7	16	15.2	20	19
عدم مراجعة مؤسّستين متنافستين في نفس الفترة؛	85	81	6	5.7	14	13.3
عدم تقديم خدمات أخرى ما عدا المصادقة على الحسابات لنفس المؤسّسة محلّ المراجعة؛	97	92.4	3	2.9	5	4.8
توزّع مهام المراجعة على المساعدين ويتمّ الإشراف عليهم؛	68	64.8	3	2.9	34	32.4
تستخدم الأساليب الإحصائيّة في عمليّة المراجعة؛	72	68.6	14	13.3	19	18.1
يستخدم الحكم المهني في عمليّة المراجعة.	92	87.6	3	2.9	10	9.5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السّابق نلاحظ أنّ عمليّات المراجعة الماليّة لدى مراجعي عيّنة البحث تتّصف بأغلب الخصائص الموضّحة في العبارات أعلاه، ما عدا خاصيّة تغيير مسؤول المهمّة من فترة لأخرى، وتوزيع مهام المراجعة على المساعدين والإشراف عليهم، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الإحصائيّة في عمليّة المراجعة، وبالتالي فمستوى جودة المراجعة المالية مقبول من وجهة نظر ممارسي المهنة من منظور خصائص عمليّة المراجعة.

4- تقدير واختبار نموذج جودة المراجعة المالية - متغيّرات الإفصاح

4-1- التّعريف بالنّموذج:

في هذا النّموذج تعتبر المتغيّرات الفرعيّة للإفصاح، المتمثّلة في شكله ومضمونه، متغيّرات مستقلّة، بينما جودة المراجعة المالية متغيّر تابع، وذلك بالاستناد إلى دراسة (الجلال، 2010)[14].

للتّأكّد من وجود علاقة خطيّة بين متغيّرات النّموذج، تمّ حساب الخطأ المعياري للتّقدير، وقد بلغت قيمته 2.22 لأنها أقل من 03، لذلك فإنّ نموذج الانحدار الخطّي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويأخذ الصّيغة التّالية:

بحيث:

- $\hat{Q}$: القيمة التّقديرية لجودة عمليّة المراجعة المالية؛ D: الإفصاح؛
- Q_0: مستوى جودة المراجعة عند انعدام المتغيّرات الفرعيّة للإفصاح، أو عند غياب الإفصاح في المؤسّسة، أو إفصاح المؤسّسة بشكل أو مضمون مخالف لما تطلبه الحوكمة.

[14] الجلال صالح. تأثير متغيّرات بيئة المراجعة المالية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهوريّة اليمنيّة، مرجع سبق ذكره، ص 164-165.

- ($\tilde{D}_2$،$\tilde{D}_1$) المتغيّرين الفرعيّين المستقلّين للإفصاح، وهما على التّوالي: شكله$\tilde{D}_1$، ومضمونه$\tilde{D}_2$؛

- γ_1 الميل الحدّي لشكل الإفصاح، والّذي يعني أنّه كلّما اتّصف الإفصاح بالخصائص الّتي تتطلّبها الحوكمة زاد مستوى جودة المراجعة بنسبة γ_1 ؛ أما γ_2 فتمثل الميل الحدّي لمضمون الإفصاح، والّذي يعني أنّه كلّما كان مضمونه وفق ما تتطلّبه الحوكمة زاد مستوى جودة المراجعة بنسبة γ_2.

4-2- تقدير النّموذج واختباره:

الجدول التّالي يلخّص نتائج تقدير واختبار معالم نموذج الدراسة:

جدول رقم (04): تقدير واختبار نموذج الدراسة

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الجودة	نسبة التّأثيرعلى الجودة	اختبارT	معامل التّحديد R^2	اختبارF
Q_0	16.39	16.39	% 60.70	0.0001		
λ_1	0.94	2.82	% 10.44	0.0001	0.37	0.0002
λ_2	0.21	0.63	% 2.33	0.0550		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السّابق يمكن صياغة النموذج المقدر$\hat{Q} = f(\hat{D}_1, \hat{D}_2)$، بالإضافة إلى تقديم التّحليلات التّالية:

- النّموذج المقدّر للعلاقة بين المتغيّرتين الفرعيّتين للإفصاح وجودة المراجعة المالية يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\hat{Q} = f(\hat{D}_i) = f(\hat{D}_1, \hat{D}_2) = 16.39 + 0.94\hat{D}_1 + 0.21\hat{D}_2$$

- القيمة الإبتدائية لجودة المراجعة (Q_0) تساوي 16.39 نقطة في حالة عدم وجود المتغيّرات الفرعيّة الإفصاح في المؤسّسة العموميّة الاقتصادية الجزائريّة وفق ما تتطلّبه الحوكمة، من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 60.70 %، وبالتّالي فالنّسبة المتبقّية عن 100% أي 39.30% تمثّل نسبة تأثير متغيّرات الإفصاح؛

- γ_1= 0.94، يعني أنّه كلّما زادت درجة اتّساق خصائص الإفصاح مع ما تتطلّبه الحوكمة بخاصيّة واحدة (كإعداد المعلومات في الوقت المحدّد وتوصيلها للأطراف ذات العلاقة بالمؤسّسة)، مع افتراض ثبات المتغيّرة الفرعيّة الأخرى للإفصاح، زادت جودة المراجعة بقيمة 2.82 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 10,44% من النّسبة الكلّية لجودة عمليّة المراجعة المالية؛
- γ_2= 0.21، يعني أنّه كلّما زاد مضمون الإفصاح مع ما تتطلّبه الحوكمة بمضمون واحد (كتوضيح طريقة تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة)، مع افتراض ثبات المتغيّرة الفرعيّة الأخرى للإفصاح، زادت جودة المراجعة بقيمة 0.63 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 2.33 % من النّسبة الكلّية لجودة عمليّة المراجعة المالية؛
- اختبار(t- test): من الجدول السّابق نستنتج أنّ كلّ المتغيّرتين الفرعيّتين للإفصاح (الشّكل والمضمون)، كانت معنويّة من النّاحية الإحصائيّة حسب اختبار t (عند مستوى معنويّة:$P \leq 0.10$)، أي أنّ هذه المتغيّرات تعتبر متغيّرات مفسّرة حقيقيّة لجودة عمليّة المراجعة المالية، وبالتّالي فإنّه توجد علاقة طرديّة موجبة بين شكل الإفصاح ومضمونه من جهة، وجودة عمليّة المراجعة المالية من جهة أخرى؛
- معامل التّحديد R^2 بلغ 0.37 ممّا يعني أنّ المتغيّرات الفرعيّة المستقلّة (التّفسيرية) للإفصاح (الشّكل والمضمون) استطاعت أنّ تفسر 37 % من التّغيّرات الحاصلة في جودة عمليّة المراجعة، والباقي 63 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى؛
- اختبار (F - test): الخطأ المرافق لإحصائيّة F بلغ 0.0002 وهو أقلّ من القيمة 0.05، ممّا يؤكّد القبول الكلّي للنّموذج والقوّة التّفسيريّة العالية لنموذج الانحدار الخطّي المتعدّد من النّاحية الإحصائيّة.

الخاتمة:

حاولت الدراسة إجراء قراءتين للإفصاح وجودة المراجعة المالية، أولهما نظرية شملت بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، من أجل الاعتماد عليها في فهم العلاقة التي تربط بينهما. أما القراءة الثانية فكانت تطبيقية، سعينا من خلالها إلى فهم مضمون الإفصاح وجودة المراجعة المالية من منظور القوانين الجزائرية، ومن ثم حاولنا التعرف على واقع الإفصاح في عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى واقع جودة المراجعة المالية حسب رأي الأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة في الجزائر، وفي الأخير تم تقدير، تفسير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد يربط بين المتغيرتين المستقلتين للإفصاح (الشكل والمضمون) وجودة المراجعة المالية كمتغير تابع.

بالنظر إلى النموذج المقدر وكتقييم إحصائي تمّ قبول فرضيّة أن إفصاح المؤسسة عن معلوماتها المالية بالشكل والمضمون الذي تتطلبه الحوكمة سيرفع من جودة المراجعة الماليّة، بهذا تم الإبقاء على متغيرتي الإفصاح كعوامل مؤثرة حقيقية على جودة المراجعة المالية، لأن احتمال الخطأ المرافق لها (P-value) كان أقل من 5%، كما أن الميل الحدّي لكلّ من متغيّرة شكل الإفصاح، ومتغيّرة مضمون الإفصاح، كان موجبا وقد بلغت قيمته على التّوالي: 0.94، 0.21، كما أنّ نتائج الاختبار الجزئي (T- test) والكلّي (F - test) كانت مقبولة، وقيمة معامل التّحديد الّتي بلغت 0.37 بيّنت أنّ المتغيّرات الفرعيّة للإفصاح لها قدرة على تفسير التّغيّرات الّتي يمكن أن تحصل في جودة عمليّة المراجعة الماليّة بنسبة 37 %، هذا ما يتّفق مع دراسة كلّ من (البشير، 2009)[15] و(الجلال، 2010)[16] اللّتان تعتبران أنّ كفاية الإفصاح (شكله ومضمونه) في

[15] البشير بلال. تقويم متطلّبات الإفصاح عن القوائم الماليّة من وجهة نظر مراجعي الحسابات. "، مرجع سبق ذكره، ص 130.

[16] الجلال صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة المالية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية مرجع سبق ذكره، ص 165.

القوائم الماليّة للمؤسّسة محلّ المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

كحلول مستقبلية نقترحها من أجل تحسين كل من الإفصاح وجودة المراجعة المالية ما يلي:

1. حتّى يتحقّق التّأثير الإيجابي للإفصاح على جودة المراجعة المالية لابدّ أن يتّصف الإفصاح بمجموعة من الخصائص الضّرورية مثل الكفاية، التّكلفة والوقت، حتّى يستفيد المراجع من هذا الإفصاح في تحقيق بعض أهدافه مثل زيادة مقدرته على التّنبّؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية للأخطاء، وتنفيذ اختبارات المراجعة الّتي تزيد من احتمالات اكتشاف تلك الأخطاء والتّقرير عنها، وهذا ما يتطلب تقديم المؤسسات الجزائرية لمعلوماتها في الوقت المحدّد لأصحاب المصالح وبنفس المحتوى، والذي يجب أن يتضمن بالإضافة إلى القوائم المالية السّياسات والطّرق المحاسبيّة المطبّقة في المؤسّسة؛ طريقة تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛ مؤهّلات أعضاء المجلس ومستوى استقلاليّتهم؛ الموازنات المالية والتّشغيليّة للمؤسّسة؛ وميثاق أخلاقيّات العمل.
2. لابد من تغيير مسؤول مهمّة المراجعة الماليّة من فترة لأخرى؛ توزيع مهام المراجعة على المساعدين والإشراف عليهم؛ واستخدام الأساليب الإحصائيّة في عمليّة المراجعة.
3. توعية وإلزام مكاتب المراجعة بضرورة الالتزام بآداب وسلوك ممارسة المهنة؛ مع ضرورة تأكد المراجع المالي من مدى مطابقة الحسابات للمعلومات المبيّنة في تقرير التّسيير؛ إعدّاد تقرير حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛ وضع تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛ إعداد تقرير حول تطوّر النّتيجة لخمس سنوات ماضية، والنّتيجة حسب السّهم أو حسب الحصّة الاجتماعية؛ صياغة تقرير حول اتفاقيّات المؤسسة؛ وإعداد تقرير حول تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، أي

الزام ممارسي المراجعة بتطبيق قرار وزارة المالية المحدد لمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات المؤرخ في 24 جوان 2013.

4. تحسين نظام مراقبة الجودة على المراجعة المالية بطريقة مناسبة وفعالة، من خلال تحسين دور الهيآت المهنية الوصية على مكاتب المراجعة.

المراجع:

- COPLEY Paul. "The Association Between Municipal Dislosure Practices and Audit Quality". Journal of Accounting and Policy.[On-line], 1991, Volume 10, Issue 4, Available on the: <http://www.journals.elsevier.com> (consulted 23/06/2009), p 245-265.

- البشير بلال. تقويم متطلّبات الإفصاح عن القوائم الماليّة من وجهة نظر مراجعي الحسابات. رسالة دكتوراه في العلوم التجارية. السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009.

- الجلال صالح. تأثير متغيرات بيئة المراجعة المالية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في علوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2010.

- SUZAN Abed, And others. "The Inclusion of Forecasts in the Narrative Sections of Annual Reports and Their Association with Firm Characteristics: The Case of Jordan". International Business Research.[On-line]. October 2011, Vol 4, No 4. Available on the: <http:// www.ccsenet.org/ibr> (consulted 15/05/2012), p 266.

- BOUYAKOUB Ahmed. La gestion de l'entreprise industrielle publique économique en Algérie, Tome 2. Alger: OPU, 1987, p 89.

- أحسين عثماني، سعاد شعابنيّة. "النّظام المالي المحاسبي كأحد أهمّ متطلّبات حوكمة الشّركات وأثره على بورصة الجزائر". ملتقى وطني بعنوان: حوكمة الشّركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، 6 و7 ماي 2012، الجزائر: جامعة محمد خيضر، ص 7-8.

- صديقي مسعود. نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصاديّة. الجزائر: جامعة الجزائر، كليّة العلوم الاقتصاديّة وعلوم التّسيير، 2004، ص 253-254.

- الجمهوريّة الجزائريّة. قانون رقم 10-01، مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 08.

- عيسى سمير. "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات -مع دراسة تطبيقية". مجلّة كليّة التّجارة للبحوث العلميّة. 2008، المجلّد 45، العدد الثّاني، مصر: جامعة الإسكندريّة، ص 1-54.

- CHEMANGUI Makram. La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception. 26ème congrès. 2005, France: Association Francophone de Comptabilité, p 2-17.

- DUMONTIER Pascal. CHTOUROU Sonda. La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'AFC, 11-12 Mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 3-19.

- MANITA Riadh, PIGE Benoit. La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit. 27ème Congrès de: Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), 10-11-12 mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 6-16.