

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



التخصص: محاسبة وجباية

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
بعنوان:

التدقيق الخارجي كآلية خارجية لمحوكمة الشركات في دعم  
جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
(لمحافظي الحسابات عين تموشنت ووهران)

إشراف: صباح غزوي

إعداده الطلبة:

مصطفى مومني  
خوالم عبد الرحيم

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الرتبة	
بو غازي	جامعة عين تموشنت	أستاذ محاضر أ	رئيسا
صباح غزوي	جامعة عين تموشنت	أستاذة محاضرة ب	مشرفا
جعفري	جامعة عين تموشنت	أستاذ محاضر أ	مناقشا

السنة الجامعية

2022/2021

تترك هاته الورقة فارغة

# الملخص

تهدف الدراسة الحالية الى معرفة دور التدقيق الخارجي في دعم جودة المخرجات المحاسبية، في ظل الجهود الدولية والوطنية الرامية لترسيخ حوكمة للشركات والرفع من أدائها.

وبعد تقديم المفاهيم النظرية الخاصة بكل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، تأتي الدراسة الميدانية أين تم توزيع استبيانات مكونة من محورين على مكاتب التدقيق من أجل التأكد من صحة الفرضيات المتعلقة بدور التدقيق الخارجي في دعم المخرجات المحاسبية وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات حيث تبينت أهمية مهنة التدقيق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات والتي تكمن في إضفاء المزيد من المصداقية والشفافية والإفصاح للمعلومات في القوائم المالية، كما أظهرت نتائج الاستبيان بعد استخدام برنامج SPSS V 26 من جودة التدقيق الخارجي تساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

## الكلمات المفتاحية

التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، محافظي الحسابات، جودة التدقيق الخارجي

## Abstract

This study was prepared with the aim of highlighting the role of external audit in supporting the quality of computational outputs, in light of the international and national efforts aimed at consolidating corporate governance and increasing their performance.

After presenting the theoretical concepts related to both external auditing and corporate governance, the field study came where two-axis questionnaires were distributed to audit offices, in order to verify the validity of the hypotheses related to the role of external audit in supporting the computational outputs and raising corporate governance, where the importance of the external audit profession for of corporate governance was established, which lies in adding more credibility, transparency and disclosure of information in the financial statements. The results of the survey also showed that the quality of external audit contributes to supporting good corporate governance practice.

# شكر وتقدير

أولاً وقبل كل شيء، نحمد الله ونشكره على أن وفقنا في مسارنا الدراسي وعلى إنهاء هذا العمل الذي نتوسله أن يتقبله منا.

كما وجب شكر أستاذتنا الفاضلة، صباح غربي على كل المجهودات المبذولة من قبلها وتوجيهاتها لنا التي وبفضلها تمكنا من إتمام هذا العمل

كذا نتقدم بالشكر الجزيل للسادة أعضاء المناقشة لقبولهم وتحملهم عناء مراجعتها ومناقشتها، وإنه لمن دواعي سرورنا أن نستفيد من ملاحظاتهم ونقوم بهذا العمل.

وفي الأخير نتقدم بعبارة الشكر لكل من كان له يد في إنجاز هذا العمل، وفقهم الله وجعلها في ميزان حسناتهم.

# الإهداء

فضلكم يا والدي عمي حتى اللجم، كل هم قد أصابنا زادكم بالطبع هم، إن كل ما جنينا من جهودكم نجم والدي يا خير عون كان لي عند المحن، أنتي يا من تملكين، جنة تحت القدم، كل ألفاظ لساني كل شكر قد رهن، إجمعو كل المعاني من عراب أو عجم، لا توافي شكرهن، لا تجاوز العدم، هذه فرحة الأهالي لا يساويها رقم، حين يشاهدون حالي، بالسرور ابتسم، فرحتي وصرختي، تكاد تسمع الأصم، كما أهديه لإخوتي محمد، أمين وأختي مودة الذين أطلب الله أن يوفقهم لكل ما يحبه ويرضاه، كما لا أنسى خالتي العزيزتين فضيلة وربيعة حفظهما الله

إلى الأستاذ الفاضل، سحنون شعيب (محافظ

حسابات)

لكم جميعاً أهدي هذا العمل

مومني مصطفى

فضلكم يا والدي عمي حتى اللجم، كل هم قد  
أصابنا زادكم بالطبع هم، إن كل ما جنينا من جهودكم نجم  
والدي يا خير عون كان لي عند المحن، أنتي يا من  
تملكين، جنة تحت القدم، كل ألفاظ لساني كل شكر قد رهن،  
إجمعو كل المعاني من عراب أو عجم، لا توافي شكرهن،  
لا تجاوز العدم، هذه فرحة الأهالي لا يساويها رقم، حين  
يشاهدون حالي، بالسرور ابتسم، فرحتي وصرختي، تكاد  
تسمع الأصم، كما أهديه لإخوتي سعيد وبلوفة، عبد الله  
وأختي هجيرة الأعراء الذين ساندوني ودعموني طوال  
فترة إنجاز هذا العمل كما لا أنسى شيخنا الشيخ رمضان  
وطلبة قناديل فاروق وكذا المحاسب زقرار عبد القادر  
وأستاذي في الثانوي لحفة بوعلام  
أهدي هذا العمل لكم

خوالم عبد الرحيم

الإهداء  
vi

إقرار وتعهد

## قائمة المحتويات

iii.....	الملخص
iii.....	الكلمات المفتاحية
iv .....	شكر وتقدير
v .....	الإهداء
xiii .....	قائمة الجداول
xiv .....	قائمة الأشكال
xiv .....	قائمة الملاحق
1 .....	مقدمة
2.....	المقدمة العامة
2.....	إشكالية البحث:
2.....	الفرضيات:
2.....	حدود الدراسة:
3 .....	الحدود الموضوعية:
3 .....	الحدود الزمنية:
3 .....	الحدود المكانية:
3.....	أسباب اختيار الموضوع:
3 .....	الأسباب الذاتية:
4 .....	الأسباب الموضوعية:
4.....	أهمية البحث:
4.....	أهداف البحث:
5.....	المنهج المتبع:

5	الدراسات السابقة:
7	صعوبات البحث:
7	أدوات الدراسة المستخدمة:
7	الدراسة النظرية:
7	الدراسة التطبيقية:
8	الانترنت
8	التقسيم المنهجي:
9	الفصل الأول: ماهية التدقيق الخارجي ومسؤولية المدقق
9	مقدمة الفصل
9	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
10	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته
11	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
11	الفرع الثاني: تاريخ نشأة التدقيق الخارجي
12	المطلب الثاني: اهداف واهمية تدقيق الخارجي
12	الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي:
14	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
15	المطلب الثالث: انواع ومعايير التدقيق الخارجي
15	الفرع الأول: المعايير العامة للتدقيق الخارجي
18	الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي
22	المبحث الثاني: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي
22	المطلب الأول: حقوق وواجبات مدقق خارجي
22	الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

23	الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي
24	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي
24	الفرع الأول: مسؤولية المدقق من اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتقارير عنها
26	المطلب الثالث: اوراق عمل وتقرير المدقق خارجي
27	الفرع الأول: أوراق عمل المدقق الخارجي:
28	الفرع الثاني: تقرير المدقق الخارجي:
31	الفصل الثاني: عموميات حول حوكمة الشركات
31	مقدمة الفصل:
31	المبحث الاول: ماهية حوكمة الشركات
32	المطلب الاول: مفهوم الحوكمة
33	المطلب الثاني: اهمية واهداف الحوكمة
33	الفرع الأول: أهمية الحوكمة:
34	الفرع الثاني: أهداف الحوكمة
35	المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة
37	المبحث الثاني: واقع حوكمة الشركات في الجزائر
37	المطلب الاول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات في الجزائر
38	المطلب الثاني: انعكاس التدقيق على الحوكمة
40	الفرع الأول: أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في دعم نظام حوكمة الشركات: ....
41	الفرع الثاني: دور لجنة التدقيق في دعم حوكمة الشركات:
41	خاتمة الفصل:
	الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات -دراسة لعينة من
43	مدققي الحسابات-عين تموشنت ووهران

44	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....
44	المطلب الأول: إعداد الاستبيان .....
44	الفرع الأول: أجزاء الاستبيان .....
45	المحور الأول: التدقيق الخارجي .....
45	المحور الثاني حوكمة الشركات.....
45	الفرع الثاني: عملية توزيع الاستبيان.....
46	الفرع الثالث: حدود الدراسة: .....
47	المطلب الثاني: تحليل البيانات الديمغرافية:.....
50	المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان: .....
50	المطلب الأول: اختبار صدق الاستبيان .....
50	أولاً: اختبار صدق الاستبيان لفقرات محور التدقيق الخارجي:
53	ثانياً: اختبار صدق الاستبيان لفقرات محور حوكمة الشركات:
54	المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان .....
54	أولاً: اختبار الثبات البنائي لمحاور الاستبيان .....
55	ثانياً: اختبار الثبات البنائي للاستبيان .....
55	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات .....
55	المطلب الأول: اختبار الفرضيات .....
63	خلاصة الفصل: .....
64	خاتمة .....
64	نتائج الدراسة: .....
65	التوصيات: .....

65	..... آفاق الدراسة
77	..... قائمة المراجع

# قائمة الجداول

13	جدول 1 خصائص التدقيق الخارجي
18	جدول 2 أنواع التدقيق الخارجي
42	جدول 3 أنواع الإجابات للاستبيان
43	جدول 4 توزيع الاستبيانات
45	جدول 5 توزيع العينة حسب متغير المؤهل
46	جدول 6 توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية
47	جدول 7 الارتباط بين فقرات محور التدقيق الخارجي
51	جدول 8 الارتباط بين فقرات محور حوكمة الشركات
53	جدول 9 معامل ألفا كرومباخ لفقرات محور التدقيق الخارجي
56	جدول 10 معامل ألفا كرومباخ لفقرات محور حوكمة الشركات
58	جدول 11 معامل ألفا كرومباخ لمحاو الاستبيان
60	جدول 12 اختبار درجة الاستجابة لمحور التدقيق الخارجي
64	جدول 13 اختبار درجة الاستجابة للمحور حوكمة الشركات
66	جدول 14 نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للتدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات

## قائمة الأشكال

- 16 الشكل 1 معايير التدقيق المتعارف عليها
- 31 الشكل 2 خصائص حوكمة الشركات
- 43 الشكل 3 توزيع العينة حسب متغير الجنس
- 44 الشكل 4 توزيع العينة حسب متغير العمر

## قائمة الملاحق

جدول 15 نتائج أفراد العينة للمحور الأول

جدول 16 نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

الاستبيان

## مقدمة

يعد الفساد المالي والإداري من أخطر المشكلات التي تعاني منها الشركات في الوقت الحالي، حيث تعتبر ظاهرة الفساد موجودة منذ عشرات السنين ولكن أصبحت متفشية وتجذب انتباه الباحثين والمحللين منذ العقود الثلاثة الأخيرة من القرن المنصرم، وهذا لأهمية مخاطر الغش والاحتيال الذي تتعرض لها الشركات ودورها البارز في انهيار كبريات الشركات وضياع أموال المساهمين، ومازلنا نبحث في دور التدقيق في ضبط الأداء الإداري والمالي من جهة، وتطبيق قواعد حوكمة الشركات من جهة أخرى فلا بد لنا أن نعرج على دور التكامل بين جودة التدقيق وحوكمة الشركات في مكافحة الفساد المالي والإداري والتقليل من حالاته حيث أن وجود التدقيق و الرقابة دائما يمنع الأعمال غير المشروعة وذلك لإمكانية اكتشافه ومحاسبته. (لرزق، 2021)

إن حوكمة الشركات تعتبر أكبر تحدي تواجهه جميع الدول المتقدمة والنامية على حد سواء حيث لقيت الاهتمام العديد من طرف الدوائر الاقتصادية والمالية والقانونية في جميع أنحاء العالم، حيث أصبحت أسلوبا عمليا يتم التأكيد من خلاله من حسن تسيير وإدارة هذه المنظمات بالشكل الذي يعمل على خلق القيمة لمختلف الأطراف، وتحقيق التنمية المستدامة، وهي كنتيجة للتوجه نحو العمل على توفير أكبر قدر من الشفافية والثقة في منظمات العمال (غربي، 2019)

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب ، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات والتي تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، و تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي ، هذه المعايير تصدرها هيئات و منظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

## المقدمة العامة

### إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو الآتي:

ما هو اثر التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات ؟

يندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمساهمة العناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي؟
- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمساهمة جودة التدقيق الخارجي على تحسين تطبيق حوكمة الشركات؟

### الفرضيات:

1. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمساهمة للعناصر المتعلقة بالمدقق على جودة التدقيق الخارجي.
2. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمساهمة لجودة التدقيق الخارجي على تحسين تطبيق حوكمة الشركات.

### حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

## مقدمة عامة

### الحدود الموضوعية:

سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، معايير التدقيق، مفهوم الحوكمة، تقييم الحوكمة، والانعكاسات المترتبة عن الحوكمة الخ. كما سنحاول التوصل إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الحوكمة في المؤسسة.

### الحدود الزمنية:

يمكن حصر الحدود الزمنية للبحث في جانبين، الجانب النظري والذي نلتمسه من خلال التطور التاريخي للتدقيق والتطور التاريخي للحوكمة والجانب التطبيقي الذي امتد من شهر أبريل إلى ماي لسنة 2022.

### الحدود المكانية:

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى مكاتب التدقيق الجزائرية والمتمثلة في مكاتب التدقيق لكل من ولاية وهران وعين تموشنت

### أسباب اختيار الموضوع:

تعود دوافع اختيار موضوع "التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية" لعدة أسباب هي

### الأسباب الذاتية:

-الإسهام في إثراء المكتبة الوطنية والعربية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق الخارجي؛

-الجنوح والميول الذاتي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق؛

- فتح المجال أمامنا كباحثين للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق،

### الأسباب الموضوعية:

- ازدياد أهمية ووجوب إجراء التدقيق للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بسبب تزايد مكانة المعلومات المحاسبية خاصة بعد التغيرات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه؛
- أرجحية الحصول على المراجع والمصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث؛
- يعتبر الموضوع محل البحث متصل بالتخصص الذي كنا ندرس فيه.

### أهمية البحث:

تعد مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتمام من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة الخاصة المالك والمساهمين في المشروع، لأن هذه القوائم تمدهم بمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية، وبالتالي فان عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

### أهداف البحث:

- إن لهذه الدراسة عدة أهداف وهي كما يلي:
- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي و اثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع.
- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العالقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وفعالية حوكمة الشركات في دعم جودة المخرجات، وهذا لاعتبار أن هذه الأخيرة -وفيما مضى -كانت من مهام المدقق الداخلي فقط، لكن حاليا ومع التطور الكبير في التدقيق الخارجي أصبح بوسعه أن يعطي آرائه المختلفة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية.

### المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على منهج متنوع، وهذا لما يشترطه الموضوع، حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، أهدافه، أهميته، الحوكمة، انعكاسات الحوكمة... الخ. كما سنستعمل المنهج التاريخي فيعرض التطور التاريخي للتدقيق، التطور التاريخي للحوكمة. وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المكتب أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع.

### الدراسات السابقة:

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

بوبكر عميروش (2010-2011) بعنوان (دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين الرقابة الداخلية) حيث كانت الدراسة محاولة لمعرفة مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية على تكليف بمهمة التدقيق الخارجي، إذ يسعى من خلال تقويم نظام الرقابة الداخلية لدورة عمليات المخزون إلى التعرف على مستويات خطر الرقابة والوقوف على درجة فعالية النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه في إتمام باقي مراحل عملية التدقيق، كما بينت وجود خلل في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وسوء التخطيط لإجراءات التدقيق وعدم صحة النتائج التي يتم التوصل إليها، والمتمثلة أساسا في إبداء الرأي الفني المحايد على مدى تمثيل المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات بصورة صحيحة

مالطي سناء، المبارك محمد (2020) بعنوان (التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي) حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على التدقيق الداخلي وأثره على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات، وبغية تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإعداد استبيان يتناسب مع أهداف الدراسة حيث تم توزيع 04 استبيان، وقد تم الحصول على 35 استبيان بنسبة استرداد 75,5%، وقد اعتمدت الدراسة على التحليل الوصفي الإحصائي لتحليل متغيرات الدراسة. أظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي، من خلال معرفته التامة بنقاط قوة وضعف المؤسسة نظرا لتواجده الدائم بها.

## مقدمة عامة

أ. عميراش إيمان (2020) بعنوان (مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي) حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق هذه الإجراءات من طرف المدقق الخارجي، وأهم المعوقات التي تحد من استخدامها، لقد توصلت الدراسة إلى عدم تطبيق كل من الأساليب البسيطة والحديثة للإجراءات التحليلية من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر خلال مختلف مراحل التدقيق الخارجي وهذا نظرا لوجود معوقات تحد من تطبيق هذه الإجراءات.

لشلاش عائشة (2017-2018) بعنوان (جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات). أينما تدور المشكلة الرئيسية للدراسة حول ما مدى أثر آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي، كما تستهدف هذه الدراسة تبيان أهم التوسعات التي عرفها التدقيق الخارجي في نطاق انتشار مفهوم حوكمة المؤسسات، وتوضح أهمية الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد العناية بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، باعتباره يشارك في عدة جوانب اقتصادية، كذلك ابراز الدور الهام للمراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة.

عاشوري عبد الناصر (2015 - 2016) بعنوان (دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية). حيث تدور الإشكالية الأساسية للدراسة حول ما هو واقع دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى إبراز واقع الدور الذي تؤديه عملية التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، كما تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى تطور وظيفة التدقيق الخارجي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات.

تريش حسينة (2016-2017) بعنوان (دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية). تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إسهامات التدقيق الخارجي في إنفاذ حوكمة الشركات وفقا لشروط حوكمة الشركات. وإظهار المبادئ والقواعد الضرورية لتأسيس نظام محكم لأعمال المدقق الخارجي، حيث تم اسقاط الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، للتوصل إلى الدور الذي من الممكن أن يقوم به التدقيق الخارجي من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.

## مقدمة عامة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أن هاته الدراسة تناولت مفهومي التدقيق الخارجي والحوكمة على مستوى جهوي، إذ أن الدراسة شملت مدققي الحسابات لولايتي وهران وعين تموشنت، كما أن دراستنا ركزت على مكاتب محافظي الحسابات دون سواهم من الخبراء والمراجعين، كما أنها تتميز بالحدثة كونها أنجزت سنة 2022 ويمكن تلخيص النقاط المميزة لدارستنا كما يلي:

- هاته الدراسة ألمت بجانب التدقيق الخارجي لمحافظي الحسابات وواقع الحوكمة في الشركات الجزائرية
- وسعت هاته الدراسة لتشمل محافظي الحسابات لولاية وهران وعين تموشنت
- تم القيام بدراسة وضعية الحوكمة ونظرة مدققي الحسابات لها بصفة حصرية ودقيقة

### صعوبات البحث:

- لم نواجه صعوبات كثيرة في الجانب النظري، لأننا وجدنا سهولة في الحصول على الكتب من المكتبة ونجدها متوفرة، كذلك ساعدتنا بعض البحوث التي جلبناها من المواقع الإلكترونية والملتقيات العلمية.

### أدوات الدراسة المستخدمة:

#### الدراسة النظرية:

- الاعتماد على المسح المكتبي بجمع المراجع والوثائق، بغرض الوقوف على ما تتناوله هذه المراجع، بالإضافة إلى بعض الملتقيات المنعقدة في هذا الشأن، وهذا عند قيامنا بالدراسة النظرية للموضوع؛

#### الدراسة التطبيقية:

- تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال تقديم استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين يحتوي على مجموعة من الأسئلة، وذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالدراسة، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية.

### الانترنت

### التقسيم المنهجي:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاحظنا الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول. قمنا بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة

# الفصل الأول: ماهية التدقيق الخارجي ومسؤولية

## المدقق

### مقدمة الفصل

كان لظهور الثورة الصناعية علامة كبيرة على الأنشطة الاقتصادية من حيث ترتيبها وتنفيذها، ويظهر هذا واضحا من خلال فصل الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها ومراقبة الأعمال التي تنجز فيها، بحيث أصبح لا يطلع بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة وكذا رأس ماله المساهم به فيها. ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين المالك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي، من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها وفي نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث، وهذا عن طريق قيامه بعملية التدقيق الخارجي في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل واجراءات خاصة.

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة فهو يضمن أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتمتع بالمصداقية والعدالة ونظرا لأهمية هذه المهنة فقد سنت معايير ومواثيق دولية تحدد كل ما يخصها (جاوحدو، 2019)

### المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

وهي التدقيق التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن ادارة المنشأة وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة وقد تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977 من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة: إن غرض التدقيق من الجانب المالي لآخر السنة تقدم صورة صريحة وأصلية عن أشغال المؤسسة مع التأكد من تنفيذ الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة. (جمعة، 2008)

وجاء تعريف آخر عن المراجعة على لسان الجمعية المحاسبية الأمريكية وهي: عملية دورية للحصول على القرائن المتعلقة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية

والتدقيق الخارجي التقليدي يشمل ثلاثة فروع:

أولاً: الفحص (بالإنجليزية: EXAM) ؛ وهو اعلى درجات التأكيد (بالإنجليزية: HIGH ASSURANCE) ؛ ويكون تقريره متضمن للرأي حول عدالة القوائم المالية، ويكون نطاقه شاملاً لكامل نطاق FULL SCOPE المحاسبة والرقابة الداخلية والعوامل الأخرى حيث يتم أخذ عينات حسب الخطورة والاهمية النسبية.

ثانياً: المراجعة (بالإنجليزية: REVIEW) ؛ وهي متوسطة التأكيد (بالإنجليزية: MODERATE ASSURANCE) ، تعطي تقريراً يتضمن توكيداً سلبياً (سيكون التقرير هكذا: لا يوجد خطأ في الالتزام بمعايير المحاسبة المقبولة في القوائم المالية)؛ وقد يكون النطاق محدوداً حسب الاستفسار المقدم (هل يوجد خطأ بفواتير شهر س؟) أو حسب التحليل المطلوب.

ثالثاً: الخدمات المتفق عليها (بالإنجليزية: AGREED-UPON SERVICES) ، وتختلف درجة التأكيد حسب نوعية الخدمات، ويصدر عند انجازها تقرير به نتائج ويكون النطاق حسب الحالة أو الاتفاق.

ان التدقيق اشمل من المراجعة، والتدقيق أساساً يقوم على الفحص ولكنه قد يتضمن مراجعة أو خدمات متفق عليها، لذا يجب عدم الخلط بين التدقيق والمراجعة، والاصح استخدام مصطلح التدقيق (بالإنجليزية: AUDITING) وليس المراجعة (بالإنجليزية: REVIEW) (أوكسلي، 2020)

### المطلب الاول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته

كون المؤسسة الاقتصادية محل نظر العديد من الأطراف سواء داخلية كانت أم خارجية كالمسريين، البنوك، إدارة الضرائب... الخ، كوهنا تقوم بتزويدهم بالمعلومات الخاصة بنشاطها وكذا النتائج المتوصل إليها،

لذا تسعى جاهدا لنيل رضاهم من خلال معلومات خالية من الغش والشكوك وهذا من خلال ما يسمى بالتدقيق.

التدقيق هو " فحص انتقادي للمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت، والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات (بوتين، 2003)

### الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يعرف على أنه " عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام. (درويش، 2000)

التدقيق الخارجي " عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها (علي، 2000)

ومنه نستنتج أن التدقيق الخارجي فحص انتقادي يقوم به المدقق الخارجي من خلال منهجية أو خطة منظمة يعدها للمصادقة على حسابات المؤسسة.

### الفرع الثاني: تاريخ نشأة التدقيق الخارجي

نشأت كلمة تدقيق من الكلمة اللاتينية (audire) أي الاستماع وعرف المدقق بأنه المستمع (Listner) أي الشخص الذي يراجع البيانات. نظرا للتجارة المتزايدة قبل القرن السادس عشر ، كانت المحاسبة تهتم بالوحدات الحكومية والعائلية. كان اثنان من الكتبة يحتفظون بسجلات مستقلة لنفس المعاملات ، من أجل منع الاختلالات داخل خزائن الحكام القدامى. كان الهدف الثانوي ضمان الدقة في إعداد التقارير. حيث كان يتم تم أخذ الأرشيف بشكل دوري لإثبات دقة السجلات المحاسبية (براون، 1962)

كان التدقيق خلال فترة الإمبراطورية الرومانية معنيًا في المقام الأول بمنع الأعمال الاحتيالية من قبل الكويستور<sup>1</sup>. في أعقاب الإمبراطورية الرومانية ، تطور التدقيق بالتعاون مع دول المدن الإيطالية

تم تصميم التدقيق كما كان في القرن السادس عشر للتحقق من صدق الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات مالية ". حتى الثورة الصناعية، لم تكن هناك تعديلات واضحة على أهداف التدقيق ، على الرغم من تغير المواقف بشكل ملحوظ. (براون، 1962)

خلال القرن التاسع عشر التي تطلبت تمويلًا أكبر، ومنه قدم العديد من المستثمرين لتمويلها. هنا بدأت ممارسة الملكية المشتركة للمؤسسات وتأسيس الشركات ذات المسؤولية المحدودة حيث وظف المستثمرون مدراء لإدارة شركاتهم، وقدم المدراء تقريرًا عن عملهم، عادة مرة واحدة في السنة إذ عادة لا يعرف المستثمرون شيئًا أو يعرفون القليل جدًا عن الأعمال التي استثمروا فيها ولهذا السبب لم يتمكنوا من معرفة أي شيء عن مصداقية البيانات المالية التي قدمها المدراء. وبالتالي، عينوا شخصًا ثالثًا مستقلًا لفحص الحسابات والتحقق والتحقق عند الضرورة منها، بهدف إبداء رأيه في مصداقية هذه الحسابات ثم عرض البيانات المالية شفويًا وبعد جلسة الاستماع، يلقي المستمع المحترم برأيه. فيما بعد أصبح هؤلاء المستمعون معروفين بالمدققين. (جوفانوف، 2020)

### المطلب الثاني: اهداف واهمية تدقيق الخارجي

#### الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي:

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة في الصحة المالية للمؤسسة و ربط المساهمين بالمسيرين نذكر منه ما يلي:

- توفير صلاحية العملية المحاسبية:

<sup>1</sup> الكويستور (باللاتينية: Quaestor) في روما القديمة هو لقب كان يتولّى صاحبه الإشراف على الشؤون المالية في الدولة وتدقيق الحسابات النقدية. كان ينتخب الكويستور انتخاباً مستقلاً أثناء عهد الجمهورية الرومانية، لكن بعدل التحول إلى إمبراطورية أصبح ذوو المناصب الأعلى يختارون من سيكون الكويستور. لا زال اللقب يستعمل حتى اليوم في إيطاليا ورومانيا كرتبة عالية الشأن بين الشرطة

يوفر التدقيق الخارجي نظرة عامة موضوعية على عملية محاسبة الأعمال، من خلال إعطاء أصحاب الأعمال نظرة ثاقبة حول دقة وصحة المعلومات المحاسبية لشركتهم، فإن أصحاب الأعمال الذين ليس لديهم فهم متعمق لمبادئ المحاسبة قادرون على فهم الوضع المالي لأعمالهم بشكل أفضل، علاوة على ذلك، يوفر التدقيق الخارجي لأصحاب الأعمال الفرصة للعمل عن كثب مع المراجعين الخارجيين للنظر في عملية المحاسبة الخاصة بهم بعين ناقدة والعمل على إجراء التحسينات.

#### - اكتشاف الأخطاء:

قد تمنع الأخطاء في عملية المحاسبة أصحاب الأعمال من اتخاذ أفضل القرارات، وتم تصميم إجراءات التدقيق لاكتشاف الأخطاء في النظام والنشاط الاحتياطي، وتضمن عمليات التدقيق الخارجية أيضًا تسجيل المعاملات المالية ويتم وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا ( Generally Accepted Accounting Principles GAAP)، يساعد هذا بشكل أساسي أصحاب الأعمال على تغطية ظهورهم عندما يتعلق الأمر باتباع العديد من القواعد واللوائح التي تأتي مع المحاسبة داخل كيان مسجل.

#### - تحديد نقاط الضعف داخليًا واقتراح التحسينات:

تفضل بعض الشركات التخلص من نقاط ضعفها ومواصلة العمل، ومع ذلك، فإن أصحاب الأعمال لديهم دائمًا خيار اتباع نهج حازم من خلال إعطاء المناطق ذات الأداء الضعيف داخل شركتهم الاهتمام الذي تستحقه، نظرًا لأن المدققين الداخليين لا يستطيعون انتقاد العمليات الداخلية لشركتهم بشكل فعال لأنهم يشكلون جزءًا منها، يمكن للمدققين الخارجيين مراقبة العمليات من الخارج والتوصية بطرق لتعزيز الكفاءة وتحسين عملية المحاسبة.

#### - توفير الضمان:

يضمن التدقيق لمديري الشركة الذين لا يشاركون في وظائف المحاسبة على أساس يومي أن العمل يعمل وفقًا للمعلومات التي يتلقونها، ويساعد في تقليل نطاق الاحتيال وسوء المحاسبة، لذلك، لا يؤدي التدقيق فقط

إلى تعزيز مصداقية وموثوقية الأرقام المقدمة إلى مختلف أصحاب المصلحة (المساهمين والموظفين والعملاء والموردين والمستثمرين والسلطات الضريبية)، ولكنه يوفر أيضًا ضمانًا للمساهمين بأن الأرقام المالية تظهر حقيقة ونظرة عادلة (nmgroup، 2021)

### الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

يعمل التدقيق الخارجي على تحسين الأنظمة والضوابط الداخلية، لا يركز المدققون على الأرقام فحسب، بل سيكتسبون أيضًا فهمًا لأنظمة الأعمال الشاملة وبيئة الضوابط، ليتمكن ذلك من تحديد أوجه القصور في أنظمة المحاسبة أو الضوابط التي يمكن تقديم التوصيات بشأنها، مما يجعل عملك أكثر كفاءة وأقل عرضة للاحتيال أو الخطأ ومن أهمية التدقيق الخارجي:

- يوفر المصداقية:

يمكن أن يؤدي التحقق من بياناتك المالية من قبل مدقق خارجي إلى مزيد من المصداقية في سوق الأعمال مقارنة بتلك التي لم يتم التحقق منها، إذا كنت تسعى إلى زيادة التمويل أو بيع عملك في المستقبل، فإن توفير حسابات مدققة يمنحك الأمان بأن حساباتك خالية من الأخطاء المادية أو الممارسات الخاطئة، مما يزيد من احتمالية نجاحك في تحقيق أهدافك.

- التدقيق الخارجي يمنح المساهمين الثقة:

يتم تشغيل العديد من الأعمال من قبل مجلس إدارة صغير نيابة عن المساهمين الذين يمكن أن يكونوا عن بعد ولديهم القليل من المشاركة في العمليات اليومية، ويمكن أن توفر المراجعة المستقلة للبيانات المالية شفافية للمساهمين بأن الشركة تدار وفقًا لمصالحهم ويمكن أن تسلط الضوء على أي مشكلات حدثت ربما لم يتم لفت انتباههم إليها. (السيد، 2021)

فيما يلي جدول يوضح خصائص التدقيق الخارجي

جدول 1 خصائص التدقيق الخارجي (نور الدين، 2015)

البيان	الخاصية
الهدف	ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق الحسابات
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
نطاق وحدود التدقيق	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة) قد يكون كامل او جزئي إلزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدون	قراء التقارير المالية اصحاب المصالح ادارة المنشأة

المصدر: الدكتور أحمد نور الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.

### المطلب الثالث: انواع ومعايير التدقيق الخارجي

#### الفرع الأول: المعايير العامة للتدقيق الخارجي

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتمون من ثلاث عناصر وهي (نور الدين، 2015):

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق:

تتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

- التأهيل العلمي او الدراسي: أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة
- التأهيل العملي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال جداول تتضمن:
- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين
- جدول المحاسبين أو المدققين
- جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين

المعيار الثاني: استقلال المدقق:

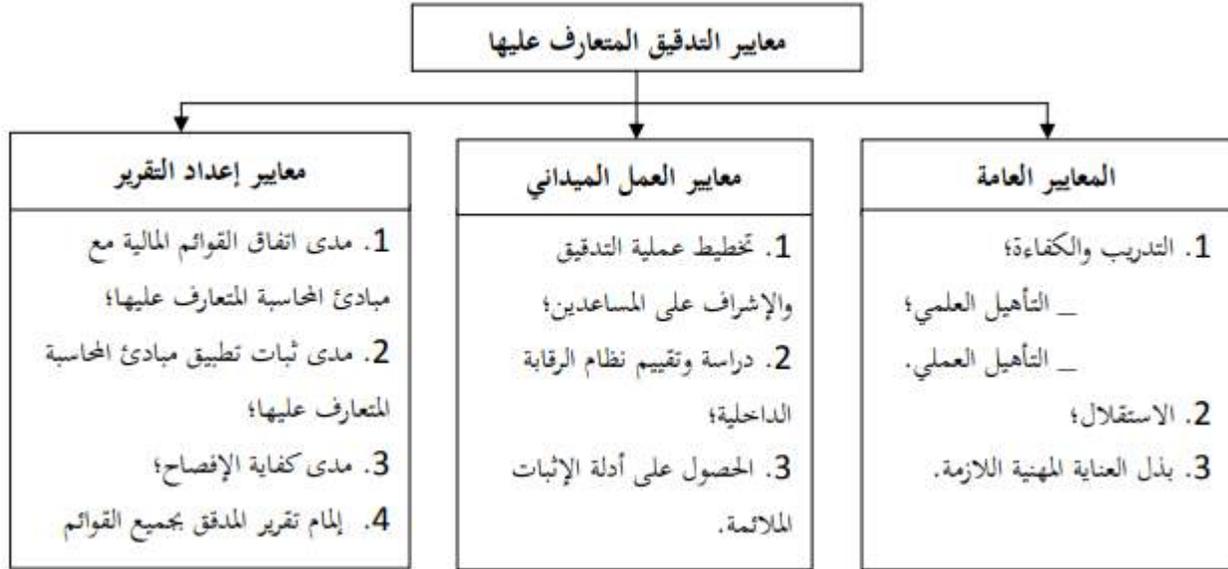
تتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي

ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين

- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق لان أحد افراد اسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها
- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب العميل او سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج الى مهاره خاصه ممارستها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتفكير بإلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة هي المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق



الشكل 1 معايير التدقيق المتعارف عليها

إيمان خلايفية، رضا جاوحدو. (2019). التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية. مجلة معارف، 451-475.

### الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

- التدقيق الخارجي القانوني:

وهو التدقيق الذي يقوم به محافظ حسابات معتمد حيث تعتمد بعض أجهزة الدولة كمصلحة الضرائب على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض مثل فرض الضرائب والرقابة... الخ، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأغراض دون وجود بيانات مصادق عليها ومعتمدة من جهات محايدة ومستقلة.

- التدقيق الخارجي القضائي:

وهو تدقيق يقوم به خبير قضائي معتمد من السلطات القضائية وذلك بتعيين من المحكمة بناء على قضية تفصل فيها لكشف جريمة معينة أو إعلان إفلاس شركة معينة أو التصفية القضائية لشركة ما.

- التدقيق الخارجي الحكومي:

وهو التدقيق الذي يقوم به مجلس المحاسبة لمراقبة مدى فعالية مؤسسات الدولة أو المؤسسات المملوكة من قبل الدولة وكذا للحد من الفساد وظاهرة تبذير المال العام

- التدقيق الخارجي التعاقدى:

وهو التدقيق الذي يقوم به الخبير المحاسبي حيث يعتبر تقريره أداة فعالة بالنسبة للمساهمين، حيث يعتمدون عليه في إبقاء أعضاء مجلس الإدارة أو سحب الثقة منهم وإعادة انتخاب مجلس إدارة آخر أما المستثمرين الجدد فيعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن

ويمكن تلخيص كل هاته الأنواع في الجدول التالي:

جدول 2 أنواع التدقيق الخارجي (السويدي، 2010)

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدى	تدقيق حكومي	تدقيق قضائي
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة	تحدد بكل دقة من قبل المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	مجلس المحاسبة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية المصادقة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية، اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات الإدارية	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة يحددها مجلس المحاسبة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا لمجلس المحاسبة	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تمام	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	مجلس المحاسبة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة	التسجيل في	التسجيل مبدئيا في	موظف في مجلس	التسجيل في قائمة

المهنة	الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	الجمعية الوطنية	المحاسبة	خبراء لدى المجالس القضائية
إخبار الجمهورية بالأعمال شرعية	وكيل الغير	لا	نعم	غير مجبر
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج سحب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	بحسب القانون الأساسي	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من قبل القضاة بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	بحسب القانون الأساسي	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

سهام محمد السويدي. (2010). دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر. الإسكندرية: الدار الجامعية.

## المبحث الثاني: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي

في الآونة الأخيرة اتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي حيث قامت بعدة تدابير، أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقدمت دعم هذا القانون بعدة مراسيم تنفيذية متتالية الصدور، تلاها بعد ذلك إصدار عدد من المعايير تحت مسمى "معايير التدقيق الجزائرية NAA" تنظم وتضبط مهنة التدقيق في الجزائر ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة بدلا عن معايير التدقيق الدولية التي كانت إطار عام لمزاولة المهنة في الجزائر (جاوحدو، 2019)

## المطلب الأول: حقوق وواجبات مدقق خارجي

إن المدقق يتحمل كامل مسؤوليته عند قيامه بأداء مهمة التدقيق في المؤسسة، وعن التصريحات التي يديها والتي تعتمد على أدلة ومصادر عملية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

## الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

تشرط أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي ينعم بها المدقق، وكذلك على الواجبات التي يجب عليها التقيد بها، ونجد أن المدقق مسؤول على طريقة أدائه لهذه المهنة ومسؤول على رأيه الذي يبيده في تقريره ونذكر منها:

تقييم السجلات، بما في ذلك الحق في الوصول إلى جميع المعلومات المالية وغير المالية لفترة التدقيق وكذلك الفترة ذات الصلة -تلك السجلات بما في ذلك حساب الإدارة، والتقارير المالية، ونظام المحاسبة. قد يطلب المدققون المستندات الداعمة للنفقات والإيرادات لفهمها والتحقق منها.

الوصول إلى معلومات وتوضيحات معينة من الإدارة لأمر معينة يطلبها المدقق. يجب أن يكون لديهم الحق في الوصول إلى هذه الأمور. على سبيل المثال، خلال فترة المراجعة، يقوم المدققون بمراجعة العقد المبرم بين المنشأة والعملاء. قد يطلب المدققون من الإدارة شرح المصطلح الرئيسي في العقود أو الحصول على معلومات معينة في العقود.

الاجتماع العام السنوي هو اجتماع مهم يتم عقده مرة واحدة في العام، ويجب أن يكون لمدقق الحسابات الحق في تلقي إشعار حول موعد انعقاد الاجتماع والحق في حضور الاجتماع.

الحق في الحصول على شروحات لطبيعة المعاملات التجارية أو الأحداث التي تسجل في البيانات المالية للمنشأة.

الحق في الاستقالة من المؤسسة إذا اعتقد أن استقلاليتها قد تم المس بها.

الحق في إبداء الرأي بناءً على الحقيقة التي وجدها أثناء تدقيقه. على سبيل المثال، لديه الحق في التعبير عن رأيه بأن البيانات المالية صحيحة وعادلة بناءً على حقيقة أنه لم يجد أخطاء جوهرية.

### الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

يجب على المدقق أن يلتزم بالواجبات التالية (الشتيوي، 2006)

إجراء تدقيق وفقاً للمعيار الدولي والوطني للتدقيق. يجب على المدقق مراجعة وتقييم ما إذا كانت البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيانات التغيير في حقوق الملكية وبيانات التدفق النقدي والملاحظة في البيانات المالية معدة بشكل صحيح وفقاً للمعايير المحاسبية والإطار العام أم لا. كما يجب أن تبين نتيجة الفحص بوضوح في التقرير النهائي.

يجب على المدقق أن يقدم تقريره مكتوباً، حيث بين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يكون التقرير مشتملاً على جميع مكوناته.

يجب أن يحرص المدقق على إصدار التقرير بناءً على الجدول الزمني المتفق عليه. ومع ذلك، يجب عليه النظر فيما إذا كان الجدول الزمني المتفق عليه يمكن أن يؤثر على جودة تقرير التدقيق والمراجعة أم لا.

يجب على المدقق أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق وأدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق

## المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي

تنشأ المسؤولية نتيجة عقد قائم بين طرفين وقد أخل أحد طرفي العقد بالالتزام رتبته ذلك العقد أو القانون، يجب أن يترتب على إخلال الالتزام ضرراً، والمقصود بالضرر هو الأذى الذي يلحق المتعاقد نتيجة عدم تنفيذ الالتزام الذي تعاقد عليه بالضرر كما قيل هو روح المسؤولية وعلتها التي تدور معها. وتقع على مراقب الحسابات تبعات أو مسؤولية عند عدم قيامه بواجباته لتوفير مستوى معقول من العناية المهنية عند أداء عمله بحسب متطلبات القانون العام والعقد الذي بينه وبين عملائه، وأن المسؤولية هنا تتمثل بإبداء العناية المهنية المعقولة عند انجازه لأعماله المهنية وفي حالة فشل مراقب الحسابات في إبداء هذه العناية قد يتعرض الآخرون الذين يعتمدون في قراراتهم على البيانات المحاسبية التي قام بها مراقب الحسابات بإعطاء الرأي حولها للضرر أو الخسارة، فمراقبو الحسابات مسؤولون عن جميع الأعمال التي يقومون بها. (وهاب، 2011)

لقد سادت في العقدين الأخيرين نظرة سلبية نحو مكاتب التدقيق بأنها لا تساهم في تطوير المؤسسات، وأن هذه المكاتب لا تستجيب بشكل جيد لاحتياجات العملاء، من خلال تقديم خدمات ذات قيمة مضافة؛ وهذا ما يفسر سعي الجهات الحكومية في الكثير من البلدان إلى استعادة السيطرة على مهنة التدقيق وفرض قيود على المهنيين. كان هذا الموقف عامل مهم في توجه مكاتب التدقيق إلى توسيع نطاق خدماتها لتشمل الخدمات الاستشارية وخدمات أخرى، وذلك سعياً منها للإبقاء على الدور الرئيسي للمهنيين في تنظيم المهنة وخدمة المجتمع، وتقديم نفسها على أنها البديل الأفضل عن مكاتب الاستشارة المتخصصة، وهذا ما انعكس على الاستراتيجيات والسياسات المتبعة من قبل شركات التدقيق المختلفة للترويج لخدماتها المهنية المتنوعة. (مزياني، 2014)

## الفرع الأول: مسؤولية المدقق من اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتقرير عنها

يعتبر المدقق كمسؤول بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وهو مسؤول مسؤولية مدنية وجنائية ومهنية (تأديبية)،  
وشرعية.

1- المسؤولية القانونية والشرعية للمدقق الخارجي (بوفرح، 2020):

1-1 المسؤولية القانونية تتفرع المسؤولية القانونية إلى:

أ - المسؤولية المدنية: حيث أنه مسؤول أمام العميل وأيضاً أمام الطرف الثالث ويقصد بالطرف الثالث، الطرف الذي ليس له علاقة تعاقدية مع مدقق الحسابات كالمسوق المالي، مؤسسات الإقراض... إلخ.

حيث تتبع المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث من التزام مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء أعماله، وتتمثل مسؤوليته في تعويض الأضرار التي تصيب العميل أو غيره بسبب تصرفات مدقق الحسابات مثل: الإهمال الجسيم، الغش والتواطؤ.

ب - المسؤولية الجزائية: قد يجد المدقق نفسه مسؤولاً مسؤولية جزائية نتيجة ارتكابه: الغش، التواطؤ، إظهار معلومات غير صحيحة أو إخفائها. وتتمثل العقوبات في: الغرامة والسجن

ج- المسؤولية المهنية (التأديبية): قد يتلقى المدقق إنذاراً، لوماً أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى الشطب من الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وعليه أن يحترم: معايير المحاسبة، معايير التدقيق، قواعد السلوك والأخلاقيات، الأنظمة والتعليمات. (خيراني، 2013)

1-2 المسؤولية الشرعية: هناك ثالث أبعاد شرعية للوظيفة ولها ثلاث جوانب:

أ - مشروعية الوظيفة: ينظر إلى مهنة التدقيق على أنها نوع من الوكالة بأجر أو نوع من أنواع الإجارة بين متعاقدين، حيث أن هذه الوظيفة لا تتصادم مع القواعد الشرعية لأنه تصرف لتحقيق المنفعة العامة، و يترتب على ذلك مشروعية ممارسة المهنة و تقاضي الأجر عليها مادامت المنفعة المقدمة في أمور مباحة شرعاً.

ب- مشروعية موضوع التدقيق: ويقصد بهذا الجانب نوعية نشاط المؤسسة محل التدقيق، ويدخل في التحريم كل عمل للمراجع يندرج في إطار التواطؤ والتلاعب، الغش والتزوير أو ما من شأنه إضاعة حق عام أو خاص، كما أن المساعدة على التهرب من الزكاة أو التهرب من الضرائب والرسوم الحكومية المشروعة يدخل دائرة المحظور.

ج- الجانب الأخلاقي للوظيفة: حظي هذا الجانب بعناية خاصة على مستوى مهنة التدقيق و هناك معايير أخلاقية لا تتعارض في مضمونها مع ما تتطلبه الشريعة الإسلامية من التزام بالصدق و الأمانة و الموضوعية و الثقة و عدم الغش و التواطؤ في العمليات.

2 المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش (بوفر، 2020):

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق من خلال معايير التدقيق التي أصدرتها مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والتقرير عنه ويمكن بلورة إطار مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش من خلال ما يلي:

يجب أن يقدر المدقق مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة التدقيق وتصميم برنامج الفحص. وحسب معيار المراجعة الدولي رقم 240 فإن: مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة

في مجال تحديد مسؤوليات المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه غير مسؤول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل الذي يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها.

### المطلب الثالث: اوراق عمل وتقرير المدقق خارجي

تعرف أوراق عمل المدقق على أنها عبارة عن سجل للإجراءات التي اتبعها المدقق والاختبارات التي قام بها وللمعلومات التي تحصل عليها، والنتائج التي توصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق، وهي بذلك تشمل برامج التدقيق، الكشوف التحليلية، المذكرات التفسيرية، رسائل المصادقات، الإقرارات والشهادات من الغير ومن مسؤولي المؤسسة، رسائل التكليف، صور بعض المستندات المهمة والخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، الجداول المختلفة التي تحصل عليها المدقق أو قام بإعدادها، وغيرها من المعلومات التي يرى المدقق ضرورة وجودها بملفات التدقيق ضمن أوراق عمل المدقق (براون، 1962)

الفرع الأول: أوراق عمل المدقق الخارجي:

1- الملف الجاري:

والذي يعرف بأنه ذلك الملف الذي يشمل البيانات والسندات التي تتغير من سنة لأخرى، أي أنه يحوي على أوراق عمل التدقيق المرتبطة، بالفترة الجارية فقط، ومن بين البيانات والمستندات التي نجدها في الملف الجاري: (الشتيوي، 2006)

- نسخة من القوائم المالية الإنتاجية
- نسخة من ميزان التدقيق مصحوبا بقائمة التسوية
- نسخة من رسالة الارتباط (التكليف الحالية)
- نسخة من المراسلات المختلفة والتي تخص عملية التدقيق
- نسخة من قائمة الاستبيان لتقييم الرقابة الداخلية للفترة الحالية
- كشوف جرد المخزون السلعي (البضاعة)
- برنامج التدقيق للسنة الجالية

2- الملف الدائم: يحوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من

فترة لأخرى تغيرا كبيرا، وتتمثل هذه البيانات والمستندات في:

- الجانب الخاص بتعريف المؤسسة
- الجانب الخاص بالإجراءات
- الجوانب المالية
- الجانب الخاص بمبادئ العقد
- الوثائق الأساسية والمتمثلة في نسخة عن تقرير الحسابات السابق، محاضر الجمعية العامة للمؤسسة وتقارير سجل إدارة المؤسسة

## الفرع الثاني: تقرير المدقق الخارجي:

يعرف تقرير التدقيق بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن مدقق مؤهل تتضمن رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ككل ويقدمها الى الجهات المهتمة بهذا الرأي لذا يجب أن يلتزم المدقق بمجموعة من العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير التدقيق الخارجي الذي يصدر كنتيجة لإنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية

فيما يلي أهم العناصر الرئيسية لتقرير مدقق الحسابات (قادري، 2016):

## - عنوان التقرير:

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له ويفضل استخدام اصطلاح تقرير مدقق مستقل في العنوان وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة محل التدقيق او عن مجلس الإدارة او عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل

## - الموجه إليهم التقرير:

ينبغي أن يوجه تقرير مدقق الحسابات على الاقل الى المستثمرين في المؤسسة محل التدقيق مثل المساهمين اضافة الى مجلس ادارة المؤسسة محل التدقيق أو هيئة معادلة له مثل لجنة الحوكمة كما يمكن أن يوجه التقرير الى أطراف اخرى اعتمادا على البيئة القانونية وطريقه اداره المؤسسة محل التدقيق ووفقا لذلك يمكن أن يوجه تقرير المدقق الى الدائنين...الخ

## - الفقرة التمهيدية:

ينبغي أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير مدقق الحسابات ما يلي

- تحديد المؤسسة التي خضعت قوائمها المالية للتدقيق
  - ذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها
  - تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تم تدقيقها وتشمل غالباً:
  - الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، ملحق الكشف المالية
  - تحديد التاريخ والفقرة التي تغطيها كل قائمة من القوائم المالية محل التدقيق
  - الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة
  - مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية
- ينبغي أن يبين المدقق ان الادارة مسؤولة عن الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة وأن هذه المسؤوليات تشمل ما يلي
- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال او الخطأ
  - اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة
  - عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف
  - مسؤولية مدقق الحسابات

يجب أن يبين تقرير المدقق من مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول القوائم المالية بناء على التدقيق كما يجب أن يبين التقرير إنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق المعمول بها كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية وأن على المدقق تخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية

فضلا عن ضرورة أن يصف المدقق عملية التدقيق كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه

- فقرة الرأي

ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق فقرة تحت عنوان "الرأي" يعبر فيها عن رأيه المناسب حول صدق وعدالة القوائم المالية، سواء كان رأي غير متحفظ، رأي خلاف الرأي غير المتحفظ، سواء رأي متحفظ أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء رأي

- توقيع مدقق الحسابات

يجب أن يوقع تقرير مدقق الحسابات ويكون توقيع التقرير بالاسم الشخصي للمدقق أو باسم مؤسسة التدقيق التي ينتمي إليها أو كلاهما حسبما يكون مناسباً

- تاريخ تقرير مدقق الحسابات

ينبغي على المدقق أن يؤرخ تقرير مدقق الحسابات على القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة التدقيق الكافية والملائمة التي سيبنى عليها الرأي على القوائم المالية

- عنوان مدقق الحسابات

ينبغي أن يحدد التقرير عنوان معين لمدقق الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مدقق الحسابات المسؤول عن عملية التدقيق أو مؤسسة التدقيق التي ينتمي إليها

## الفصل الثاني: عموميات حول حوكمة الشركات

### مقدمة الفصل:

يشار إلى حوكمة الشركات على أنها "العملية والهيكل المستخدم لتوجيه وإدارة أعمال الشركة وشؤونها نحو تعزيز ازدهار الأعمال ومساءلة الشركات بهدف نهائي هو تحقيق قيمة طويلة الأجل للمساهمين ، مع مراعاة مصالح أصحاب المصلحة الآخرين" (القانون المالي لحوكمة الشركات 2017). مع التعقيدات المتزايدة باستمرار في المعاملات التجارية والمشتقات المالية المتطورة للغاية ، فإن الإفصاح الكافي عن المعلومات للمساهمين وأصحاب المصلحة أمر بالغ الأهمية. على هذا النحو ، تكشف فضائح الشركات المبلغ عنها في جميع أنحاء العالم عن فشل في إدارة الشركات والإبلاغ عنها كما هو الحال في فضائح Lehman Brothers و Satyam Computer Services و Waste Management Inc. وسلطت هذه الفضائح الضوء على قصور النظام المحاسبي والتدقيق الداخلي والخارجي في ردع احتمالات الاحتيال المالي. وبالتالي ، في محاولة للتغلب على هذه المشكلة ، تم تطوير وإرساء قواعد حوكمة الشركات وعدد كبير من القواعد واللوائح. من بينها قانون (Sarbanes-Oxley (SOX) ولجنة الشريط الأزرق وتقرير Turnbull. (شاليورت، 2021)

شغلت الحوكمة حيز كبير من اهتمام الأكاديميين والممارسين والمنظمات الإقليمية والدولية على حد سواء للدول التي قدمته في حل الازمات العالمية التي حدثت في دول العالم خلال القرن العشرين. وتوسع بعدها الاهتمام بالحوكمة بعد تداعيات السلطة وقضايا الفساد في الاقتصاد الأمريكي بغية الوصول الى تحقيق النمو الاقتصادي بشكل تلقائي، ان قواعد ومبادئ الحوكمة تساعد المؤسسات على الإدارة الكفاء لمواردها المتاحة وبالتالي القدرة على فرض نفسها في السوق واستقرارها (المزيد، 2020)

### المبحث الاول: ماهية حوكمة الشركات

إن مصطلح حوكمة الشركات « » «gouvernance de l'entreprise الفرنسية أو «the corporate governance» بالإنجليزية يهتم بتوزيع السلطات بين مختلف الأطراف المكونة للشركة، وخلق توازن بين

تضارب مصالح هذه الأطراف، وخاصة بين المساهمين والمسيرين. إن هذا المصطلح لم يظهر ولم ينتشر إلا في سنة 1980 رغم أن هذه الفكرة هي انعكاس أفكار قديمة، وبصورة واضحة وجلية مع ظهور كتاب للمفكرين بيرل و مينز means et Berl بعنوان « The modern corporation and private property » الشركة المعاصرة و الملكية الخاصة، هذا الكتاب ظهر في سنة 1932 والذي يعتبر بمثابة البذرة الأولى لفكرة حوكمة الشركات و يعد المصدر الأول والرئيسي لهذه الفكرة القائمة على أساس أن المسبرين يمكن أن يستفيدوا من ضعف المساهمين في مجال التسيير والإدارة والقانون ويحتكرون بذلك جميع السلطات لديهم ويكون لهم بذلك نفوذ معتبر في الشركة. وهذا لأنه في بداية الثلاثينات كما اليوم الحظ هذين المفكرين ميزة عدم الاستقرار التي لازمت المجتمعات الرأسمالية وهذا من خلال العجز الكبير والواضح في التسيير لكبرى الشركات في العالم.

### المطلب الاول: مفهوم الحوكمة

ظهر كثير من التعريفات المتنوعة لحوكمة الشركات من أهمها ما يلي:

مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، و ذلك من خلال:

- إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة
- توجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء - الإفصاح والشفافية-المسائلة
- تعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة
- مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة (خليفة، 2020)

الشكل 2 خصائص حوكمة الشركات



محمد أحمد كاسب خليفة. (2020). حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي. الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.

### المطلب الثاني: أهمية واهداف الحوكمة

#### الفرع الأول: أهمية الحوكمة:

يمكننا أن نوضح أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية (بن درويش، 2007):

إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمه وأثاره على حياة الشركة.

تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضا وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري والأزمات والافلاس.

إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو.

### الفرع الثاني: أهداف الحوكمة

اتفق معظم الباحثين على أن حوكمة الشركات تهدف إلى (بن درويش، 2007):

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركة
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعتها
- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العامة للشركة
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام رئيس الإدارة ومسؤوليات أعضائه
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة
- تكمين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب
- -إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي

## المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة

تعتبر المبادئ التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE فيما يخص موضوع الحوكمة من بين أهم المبادئ التي تناولت هذا الموضوع، والتي لاقت قبولا واستحسانا من قبل جميع الدول، حيث قامت هذه المنظمة بإصدار خمسة مبادئ أساسية سنة 1999، وبعد ذلك أصبحت ستة ضمن آخر تعديل والذي كان في سنة 2004، ويمكننا أن نستعرض هذه المبادئ فيما يلي: (OCDE, 2004)

- وضع أسس لنظام فعال حوكمة الشركات:

جيب أن يعمل نظام حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة وبتطبيق القانون

- حقوق المساهمين:

نظام حوكمة الشركات يجب أن يحمي حقوق المساهمين، ويسهل ممارسة مهامهم. بالإضافة إلى حقهم في المشاركة في كل القرارات وإعلامهم بها والمتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة، وللمساهمين أيضا إمكانية المشاركة وبشكل كاف في التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بكل قواعد هذه الجمعية، وخاصة فيما يخص إجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية. كما يجب أن تفصح الشركة للجمهور عن هيكل رأس المال والنصوص القانونية المعمول بها التي تسمح لبعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم.

- المعاملة العادلة أو المتكافئة للمساهمين:

نظام حوكمة الشركات جيب أن يضمن معاملة متساوية ومتكافئة لجميع المساهمين، بما في ذلك الأقلية والأجانب من المساهمين، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة انتهاك حقوقهم، كما يجب معاملة جميع المساهمين الحاملين لأسهم من نفس الفئة بطريقة عادلة ومتساوية.

- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

إن أصحاب المصالح هم جميع الأطراف من ذوي العلاقة بالشركة مثل أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين والعاملين واتحادات العمال المساهمين ومراقبي حسابات الشركة. ولذلك فإن نظام حوكمة الشركات يجب أن يعترف و يقر حقوق مختلف أصحاب المصالح كما هي محددة في القانون، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصالح بالشركة لخلق الثروة والوظائف، وتوفير الاستمرارية للشركات السليمة ماليا

- الشفافية والإفصاح عن المعلومات:

نظام حوكمة الشركات يجب أن يضمن نشر المعلومات الدقيقة وفي الوقت المناسب والمتعلقة بالجوانب المهمة بالشركة، وخاصة فيما يتعلق الوضعية المالية للشركة، النتائج المحققة، المساهمات وحقوق الملكية، وأسلوب حوكمة هذه الشركة

- مسؤوليات مجلس الإدارة:

نظام حوكمة الشركات يجب أن يضمن رئاسة استراتيجية للشركة، ورقابة فعالة على التسيير لمجلس الإدارة، بما في ذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة بهذه الشركة والمساهمين من خلال:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل بحرص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.
- يجب على مجلس الإدارة، في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل كل فئة من فئات المساهمين معاملة متساوية وعادلة
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلا عن الإدارة.

○ لكي يتحمل أعضاء مجلس الإدارة جميع مسؤولياتهم يجب أن يحصلوا على جميع المعلومات الدقيقة والكافية، والتي يجب أن تتوفر لديهم في الوقت المناسب، لكي يقوموا بالمهام الموكلة إليهم على أكمل وجه.

## المبحث الثاني: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

### المطلب الاول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات في الجزائر

في شهر جويلية من سنة 2007، انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وحدد هذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في : تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة، من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية. وخلال فعاليات هذا الملتقى، تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل. وقد تفاعلت السلطات العمومية، ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، بدعمها للمشروع بواسطة قبول رعاية الملف وتكليف أحد إدارتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدعم المادي. كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية مثل مؤسسة التمويل الدولية و المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة (سعيد، 2009)

خلال الفترة الممتدة بين نوفمبر 2007 ونوفمبر 2008 عمل هذا الفريق تحت رعاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية على بلورة هذا القانون، الذي استلهم من المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية الواقع الجزائري

جاء هذا الميثاق سنة 2009 في جزأين، الجزء الأول تحت عنوان: ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة، والجزء الثاني: المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة، بالإضافة إلى الجزء الثالث الذي يتضمن جملة من الملاحق. تطرق الجزء الأول إلى الظروف التي تمر بها المؤسسة الجزائرية وخاصة المتوسطة والصغيرة منها كونها تمثل الأغلبية في الجزائر، فالشركات الكبيرة المدرجة في البورصة عددها قليل في الجزائر، ولذلك كان التركيز على الصنف الأول من الشركات كهدف ذو أولوية، وكان التركيز أيضا على تبين المشاكل التي يواجهها الحكم الراشد في هذه الشركات. أما الجزء الثاني فيبين كما ذكرنا المعايير الأساسية للحكم الراشد في جميع الأشكال القانونية للشركات في الجزائر والقائمة على المبادئ الرئيسية الأربعة التالية:

- الإنصاف: الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة.
- الشفافية: الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع.
- المساءلة: مسؤولية كل طرف محددة على حدي بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة
- المحاسبة: كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

### المطلب الثاني: انعكاس التدقيق على الحوكمة

للحوكمة الاثر الواضح على أداء المؤسسات وذلك من خلال عدد من القنوات والتي تتمثل في زيادة فرصة الوصول لمصادر التمويل الخارجية فالتطبيق السليم للحوكمة يؤدي إلى زيادة فرص دخول أسواق رأس المال وذلك من خلال الحد من العوائق التي قد تواجه الشركات في وصولها لمصادر التمويل الخارجية، وكذلك زيادة قيمة الشركة فالحوكمة تساهم في ارتفاع قيمة الشركة وميل المستثمرين الى شراء الأسهم وبالتالي جذب المزيد من الاستثمارات، أيضا تخفيض مخاطر الازمات المالية فان الحوكمة تعتبر السبب الرئيسي الذي ساعد بعض الشركات على العودة وتحقيق حوكمة الشركات تبعد الانهيارات المالية التي حدثت في العالم اجمع، وكذلك تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح فالحوكمة تجمع الأطراف ذات الصلة وتعمل

على الحفاظ على العلاقات الودية بينهم وذلك من خلال القوائم المالية المنشورة وكذلك الاجتماعات والصرحة والافصاح والشفافية، واخيراً مجال تحسين الأداء وزيادة الفاعلية فالحوكمة تعمل على تحسين إدارة الشركة في التخطيط والتنظيم والرقابة مما يؤدي الى زيادة الكفاءة الإدارية بها، وأيضاً تعمل على بث روح التعاون والمسؤولية بالمشاركة مع كافة الأطراف للتحويل الى شركاء في صنع النجاح (المزيد، 2020)

إن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنه وبالتالي تحسين الأداء المالي بها، فتطبيق هذه المبادئ يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يتم الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المالية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الإعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل : مخاطر السوق ومخاطر السيولة فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ، كما أن التقارير المالية تؤثر في قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن الشركات التي تطرح بهدف دعم وترشيد تلك القرارات. (بن درويش، 2007)

واخيراً نجد ان للحوكمة الأثر المباشر على تحسين الأداء بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك من خلال الاهتمام بمصالح العاملين والمتعاملين وكافة الأطراف، فأهمية الحوكمة لا تقتصر على ذلك فقط بل تتعدى أهميتها من خلال عمق فكرة الالتزام والثقافة وازدياد الوعي ومراعاة الاخر، والالتزام بالمعايير والمواصفات المطلوبة للاعمال، فالحوكمة تزيد من قدرات العاملين من احساسها بالمسؤولية واقتناع الإدارة بأهمية مشاركتهم وضرورة تحسين المناخ لهم مما يساهم في تحسين اداء الشركات، وتجدر الاشارة إلى أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها. ولكن يشمل أيضاً توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بتعاون بين الحكومة والسلطات الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين، كما

نلاحظ أن نظام الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يختلف عما هو موجود في المؤسسات الكبيرة الخاصة في مجال فصل الملكية عن الإدارة ودور مجلس الإدارة (خليفة، 2020).

### الفرع الأول: أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في دعم نظام حوكمة الشركات:

يمثل تطور الإطار المهني والميثاق الأخلاقي لوظيفة التدقيق عقب صدور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، إذ أصبح التدقيق وفق المفهوم الحديث يخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في نظام حوكمة الشركات، ويساهم في خلق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال قيامه بالخدمات التالية (حدي، 2017):

خدمات التأكيد الموضوعي: أي الفحص الموضوعي للأدلة والقرائن بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر ومنها على الخصوص (خطر الاحتيال)، والأنظمة الرقابية، وعمليات الحوكمة بالإدارة، بما فيها العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام المعلومات.

الخدمات الاستشارية: تتضمن الاستشارات والتوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي بناءً على نتائج مهمات التدقيق لوحدات وأقسام المؤسسة، دف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها.

وقد أفردت المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق معياراً خاصاً بحوكمة الشركات هو المعيار 2110 "الحوكمة" والذي يشير إلى ما يلي:

"يجب على نشاط التدقيق تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالرقابة والمخاطر إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف

## الفرع الثاني: دور لجنة التدقيق في دعم حوكمة الشركات:

عند الحديث عن التدقيق وتطوره للعمل كأحد وسائل الدعم والإسناد لحوكمة الشركات، ينبغي التطرق إلى لجنة التدقيق (Audit Committee) التي تلعب دورا هاما في حوكمة الشركات. وقد ظهرت لجان التدقيق بداية عام 1978 عندما أصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قراره الشهير بإلزام الشركات المدرجة بإنشاء لجان تدقيق فيها (الرحيلي، 2008)

لجنة التدقيق الخارجي لجنة تعين من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء ويفضل أن تكون لديهم خبرات مالية أو محاسبية، وتلعب هذه اللجنة دورا فعالا في دعم استقلالية نشاط التدقيق باعتبارها المسؤولة عن اختيار مدير التدقيق وتوفير احتياجات هذا القسم والتدخل لتسوية أي مشكل أو سوء فهم بينها

كما يمثل التدقيق حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمؤسسة، وكل ذلك يصب في دعم وإسناد نظام حوكمة الشركات وضمان استمراريته وسلامة تطبيقه، نظرا لهدف هذه اللجنة التي يتمثل أساسا في (الهادي، 2012):

- ضمان جودة السياسات المحاسبية، والضوابط الرقابية الداخلية، وأعمال التدقيق الداخلي والخارجي من أجل منع الغش والاحتيال؛

- توقع المخاطر المالية، وتعزيز الجودة العالية للإفصاح المالي، وتقديم ذلك لمجلس الإدارة والمساهمين ومختلف أصحاب المصالح

## خاتمة الفصل:

ان حوكمة المؤسسات هي أداة لوضع الشركات في المسار الصحيح من خلال تقويم الأداء وقياس مدى تحقيق الأهداف وهي جزء هام من العملية الاستراتيجية، فالأداء هو النتائج التي تحاول المؤسسات الوصول إليها فكلما كان الأداء جيد كلما حققت المؤسسات اهداف ذات المدى البعيد بصورة افضل، فحوكمة

المؤسسات تساهم في تحسين الأداء من خلال مبادئها وألياتها التي تعمل كنظام فعال للمؤسسات وتطبيقه بصورة جيدة يساهم في تحقيق الإفصاح والشفافية والحد من الفساد والغش وبالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مما يجعلها أطول عمراً وأكثر تواجد في الأسواق وتطويره وتقدمه، ولكن لا بد للمؤسسات الحرص على تحسين مستوى ممارسة الحوكمة فيه والتزام المؤسسة باللوائح التنظيمية والقوانين التي تساعدها الوصول الى بر الأمان.

## الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات -دراسة لعينة من مدققي الحسابات-عين تموشنت ووهران

### تمهيد:

بعد اتمام الجانب النظري للدراسة من خلال عرض أهم المفاهيم الخاصة بحوكمة الشركات وجودة التدقيق الخارجي، فكان من الضروري في هذا الفصل تبين الدراسة الميدانية، حيث تقف من خلالها على مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت وعرض النتائج المتوصل إليها.

حيث تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال تقديم استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين يحتوي على مجموعة من الأسئلة، وذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالدراسة، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية.

ومن خلال هذا الفصل سيتم دراسة المباحث التالية:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان.
- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سنقوم خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية ومنهجية تصميم الاستبيان ، ثم سنعرض مجتمع الدراسة وكذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع مع استعراض حدود دراسة الاستبيان، وأخيرا سنقوم بتحليل المعلومات الديمغرافية بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS 26.

#### المطلب الأول: إعداد الاستبيان

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث حيث يعد من أكثر الأدوات استعمالا ويعرف على أنه: " عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في مقابلة شخصية وقد تم إعداد الاستبيان بناء على الدراستين "التكامل بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري (محمد، 2019) و الدراسة " مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي " (حسين، 2015) وبتحكيم الأستاذين صباح غربي و جعفري عمر

#### الفرع الأول: أجزاء الاستبيان

قمنا بجمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان حيث اخذنا بعين الاعتبار النقاط التالية عند إعدادها والمتمثلة في الأسلوب البسيط واللغة المفهومة وذلك لتفادي عدم الفهم من أفراد العينة، والتسلسل المنطقي عند إعداد الفقرات، فشمّل هذا الاستبيان في الجزء الأول أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من العمر، الجنس، المؤهل العلمي، ، سنوات الخبرة، أما الجزء الثاني فكان خاص بموضوع دراستنا وقسمناه إلى ثلاثة محاور حيث أن محور التدقيق الخارجي يتضمن ثلاثة وعشرون فقرة ومحور حوكمة الشركات اثنا عشرة فقرة، وذلك من أجل التأكد من صحة الفرضيات المطروحة، حيث كانت المحاور كما يلي:

### المحور الأول: التدقيق الخارجي

#### المحور الثاني حوكمة الشركات

وللإجابة على هذه الفقرات تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، حيث كانت الإجابات كما يلي موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق وغير موافق تماما، ولقد تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة المذكورة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 3 أنواع الإجابات للاستبيان

التصنيف	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين

#### الفرع الثاني: عملية توزيع الاستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان بشكل هنائي كما هو موضح في الملحق رقم 01 جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من المهنيين والأساتذة، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المستهدفة، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع استمارات الاستبيان:

الاتصال المباشر بأفراد العينة ( مكاتب المحاسبة والتدقيق،) حيث فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات المباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها و إزالة الغموض إن وجد، والحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت ، وهذا بغية منا الحصول على إجابات دقيقة وكذلك يمكن اعتبارها ضرورية أملتتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج صحيحة مكنتنا في النهاية من تحديد دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات ومن بين الطرق التي اعتمدنا عليها في نشر الاستبيان نذكر:

- الاستعانة ببعض الزملاء المهنيين في توزيع الاستمارات.

- ترك الوقت المناسب الكافي للمستقضي للقيام بعملية الإجابة ثم الاستلام الشخصي للاستبيان

أما بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 40 استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقاً، وبعد عملية التوزيع فقد بدأت عملية الاستلام، في هذه العملية تم استلام 30 استمارة فقط، وبعد عملية الفرز والفحص التي أتت بعد عملية الاستلام تقرر عدم أخذها كلها لأنها لم تكن مطابقة لمواصفة الإجابة المقبولة، فتبقت 19 استمارة فقط صالحة للدراسة.

جدول 4 توزيع الاستبيانات

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات الغير مسترجعة	الاستبيانات الغير صالحة للدراسة	الاستبيانات الصالحة للدراسة
العدد	40	10	11	19
النسبة	100%	25%	27.5%	47.5%

المصدر: من اعداد الباحثين

### الفرع الثالث: حدود الدراسة:

تمثلت حدود وأبعاد الدراسة فيما يلي:

01- الحدود المكانية: اقتصر أفراد العينة على ولاية عين تموشنت ووهران

02- الحدود الزمانية: بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من بداية شهر أفريل إلى غاية شهر ماي من سنة

2022.

## المطلب الثاني: تحليل البيانات الديمغرافية:

سنقوم بتحليل البيانات الديمغرافية والوظيفية الخاصة بالعينة المستهدفة، مما يساعد في تفسير بعض نتائج الدراسة.

## 1- الجنس:

كان توزيع أفراد العينة حول متغير الجنس كما يلي:

الشكل 3 توزيع العينة حسب متغير الجنس

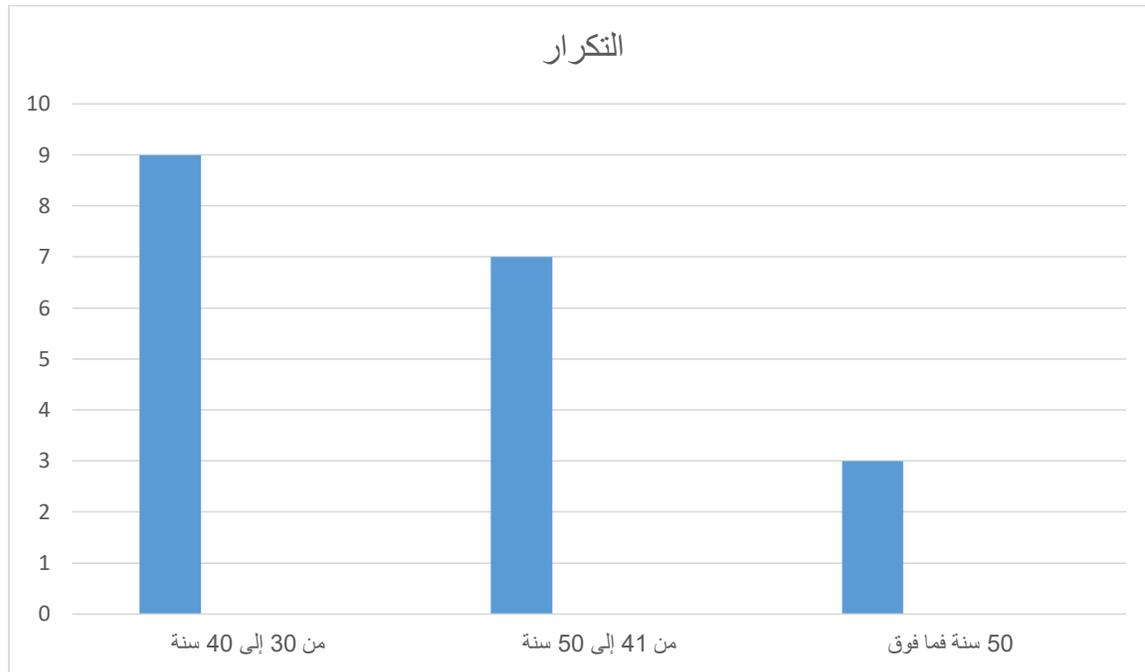


المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج 26Spss

## 2- العمر:

كان توزيع أفراد العينة بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت حول متغير العمر كما يلي:

الشكل 4 توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج Spss V26

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان أعمار الفئة بين 30 و 40 و 9 أشخاص ما يقابله نسبة 47% هذا ما يدل على وجود توظيف حديث ضمن هذه المكاتب، في حين بلغت الفئة المحصورة ما بين 41 إلى 50 سنة 7 أشخاص ما يقابله نسبة 36% بينما الفئة الأكثر من 50 سنة 3 أشخاص ما يقابله نسبة 16% وهذا اجمالي عدد أفراد عينة الدراسة.

3- المؤهل العلمي:

كان توزيع أفراد العينة حول متغير المؤهل العلمي كما يلي:

جدول 5 توزيع العينة حسب متغير المؤهل

النسبة المئوية	التكرار	المستوى
52%	10	ليسانس
41%	8	ماجستير
5%	1	دكتوراه

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج Spss V26

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عدد العمال الذين يحملون شهادة ليسانس نسبتهم 52%، أما حاملي شهادة ماجستير بلغت نسبتهم 41%، وحاملي شهادة دكتوراه بلغت 5% وبالتالي نلاحظ أن هذه العينة التي كانت محل الدراسة بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت لديهم مؤهلات علمية وهذا يدل على سياسة هذه المكاتب في التوظيف وجلب اليد العاملة ذات مستويات عالية.

#### 4- الخبرة المهنية:

كان توزيع أفراد العينة حول متغير المؤهل العلمي كما يلي:

جدول 6 توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية	العدد	المجال
31.6%	6	من 5 إلى 10
36.8%	7	من 10 إلى 15

أكثر من 15	7	31.6%
------------	---	-------

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج Spss V26

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب سنوات الخبرة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة من 10 إلى 15 بنسبة 36% وتليها الفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 31.6% وكذا أكثر من 15 سنة التي بلغت نفس النسبة.

### المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان:

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الاختبارات التي تستخدم للتحقق من صدق وثبات هذا الاستبيان، عن طريق استخدام معاملات الارتباط لترتب سييرمان ومعاملات ألفا كرومباخ.

#### المطلب الأول: اختبار صدق الاستبيان

اختبار صدق الاستبيان يقصد به قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث استخدمنا معامل سييرمان لحساب معامل الارتباط بين فقرات المحور.

#### أولاً: اختبار صدق الاستبيان لفقرات محور التدقيق الخارجي:

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات محور التدقيق الخارجي باستعمال معامل ارتباط سييرمان كما يلي:

جدول 7 الارتباط بين فقرات محور التدقيق الخارجي

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة	0.448	0.54
02	تستخدم الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو غير العادية الموجودة في القوائم المالية	0.469	0.43

0.485	0.171	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية	03
0.001	0.720	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية	04
0.578	0.136	. تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التدقيق	05
0.397	0.206	تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية	06
0.000	0.863	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة معلومات المنشأة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	07
0.013	0.557	. يقوم المدقق الخارجي بمقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها	08
0.504	0.136	يستعين المدقق الخارجي بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمنشأة.	09
0.151	0.343	. يستعين المدقق الخارجي بالنسب المالية من أجل تقييم أداء المنشأة محل التدقيق مع المنشآت المماثلة العاملة في نفس القطاع.	10
0.136	0.355	يستعين المدقق الخارجي الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية من أجل التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية	11
0.418	0.197	ضعف الكفاءة المهنية وخبرة المدقق الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.	12
0.575	0.137-	عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية.	13
0.713	0.090	عدم وجود دورات تدريبية تمكن المدقق الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية،	14

0.543	0.149	عدم وجود ارشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية التدقيق بما فيها الإجراءات التحليلية.	15
0.010	0.576	عدم وجود هيئات رقابية لمراقبة مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية	16
0.360	0.222	عدم وجود قوانين تلزم الشركات بضرورة إعداد المعلومات الملائمة والتي تمكن المحقق الخارجي من تطبيق الإجراءات التحليلية، كضرورة إعداد الموازنات التقديرية.	17
0.000	0.809	تتمثل جودة التدقيق في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية طبق لمعايير التدقيق والإفصاح عن الأخطاء	18
0.000	0.761	يلتزم المدقق بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق بهدف تحقيق مستوى جيد من جودة الأداء المهني	19
0.000	0.820	يتصف محافظ الحسابات بالاستقلالية والحيادية في ابداء الرأي والموضوعية	20
0.024	0.514	يتعين على المدقق أن يقوم بدراسة طبيعة نشاط الشركة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة للقرائن وأدلة الإثبات والعمل المنفذ من قبل موظفيها واي إجراءات أخرى بالتدقيق الداخلي	21
0.000	0.767	تعتمد جودة التدقيق على اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتسجيل ما توصل اليه في التقرير الذي يصدر بعد نهاية عملية التدقيق	22
0.000	0.762	تساهم جودة التدقيق في القضاء على الفساد ومنع الرشاوي التي يتأثر به بعض الموظفون	23

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج Spss v26

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في أغلب الفقرات ما بين 0.300 إلى 0.800 والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05، وعليه نقول أن جميع الفقرات ما عدا الفقرة 13 صادقة لما وضعت لقياسه، وتعبير عن موضوع المحور ككل.

ثانياً: اختبار صدق الاستبيان لفقرات محور حوكمة الشركات:

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات محور حوكمة الشركات باستعمال معامل ارتباط سييرمان كما يلي:

جدول 8 الارتباط بين فقرات محور حوكمة الشركات

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	بعد الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات من الدعامات الأساسية لنمو وتطوير المؤسسات	0.827	0.000
02	تركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح من خلال عمليات الرقابة	0.292	0.224
03	يساهم دور المساهمين في تطبيق لائحة الحوكمة في مسالة وانتخاب وعزل مجلس الإدارة والموافقة على خطط الاستراتيجية في ضوء جودة التدقيق للمعايير الدولية	0.525	0.021
04	تمثل الحوكمة مجموعة من القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية لمصالح الإدارة والمساهمين	0.699	0.001
05	يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية بحيث يكون متوافق مع جودة والتدقيق	0.590	0.008
06	يعد الفساد مفهوم واسع يعبر عن انعدام قيم أخلاق مهنة التدقيق وغياب الأسس والضوابط التي تحكم السلوك الإنساني	0.316	0.187
07	الرشوة لا تعد الشكل الوحيد للفساد وإنما هنالك طرق أخرى مثل الاحتيال والسرقة والتزوير ولاختلاس واستغلال الوظيفة العامة لتحقيق منافع شخصية بشكل منافي للشرع والأنظمة الرسمية	0.663	0.002
08	تجسد الفساد المالي والإداري في الانحرافات المالية والإدارية التي تكشفها قوة وفعالية الرقابة والتدقيق،	0.657	0.002
09	يساهم وضع سياسات محددة في مجال المكافآت والرواتب الممنوحة للعاملين في الوحدات المعنية في	0.454	0.051

		الحد من الفساد المالي والإداري.	
0.003	0.643	آليات التدقيق الداخلي والخارجي وتفعيلها في ظل حوكمة الشركات أحد الوسائل الهامة لمكافحة الفساد المالي والإداري.	10
0.066	0.430	ينفي تفعيل مبادئ الحوكمة وجودة التدقيق في كونهما تمثلان أداة مهمة في معالجة مظاهر الفساد المالي والإداري الحد من مسبباتها	11
0.000	0.782	من أهداف حوكمة الشركات وجودة التدقيق في محاربة ومكافحة الفساد عموما والفساد المالي خصوصا والتخفيف منه الأكبر درجة ممكنة،	12

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج Spss V26

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في جميع الفقرات ما بين 0.316 إلى 0.827 والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05، وعليه نقول أن جميع الفقرات صادقة ما عدا الفقرة 02 لما وضعت لقياسه، وتعتبر عن موضوع المحور ككل.

### المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

لإجراء اختبار الثبات لفقرات الاستبيان استخدمنا معامل ألفا كرومباخ، حيث يأخذ هذا الأخير قيمة تتراوح ما بيني (0-1) فإذا لم يكن ثبات في الفقرات فإن قيمة معامل ألفا تساوي صفر، والعكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد، وكلما اقتربت قيمة ألفا من الواحد كان الثبات مرتفعا ويعني مصداقية الفقرات، وعلى العموم يجب أن تتجاوز معاملات ألفا كرومباخ 0.6 حتى نستطيع القول إنه يوجد ثبات في أداة القياس

### أولا: اختبار الثبات البنائي لمحاور الاستبيان

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحورين باستعمال معامل ألفا كرومباخ كما يلي:

جدول 11 معامل ألفا كرومباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ

محور التدقيق الخارجي	23	0.816
محور حوكمة الشركات	12	0.859

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج Spss V26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ تساوي 81.6% للمحور الأول 85.9% للمحور الثاني وهذا ما يعكس ثبات الاستبيان.

#### ثانياً: اختبار الثبات البنائي للاستبيان

التعيين	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
الاستبيان	35	0.868

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات Spss v26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ للاستبيان ككل تساوي 86.8% وهذا ما يعكس ثبات الاستبيان.

#### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرضاً بتحليل بيانات أفراد العينة وفقاً لمحاور الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال إجابة أفراد العينة بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها.

#### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

حتى نقوم باختبار فرضيات محور التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، نقوم أولاً بتحديد الفئات ولتحديد هذه الأخيرة نقوم بالخطوات التالية:

· تعيين الفئات: عدد الفئات هو خمس 05 فئات حيث إجابة موافق تماما تمثل الفئة رقم 05 وإجابة موافق تمثل الفئة رقم 04 وإجابة محايد تمثل الفئة رقم 03 وإجابة غير موافق تمثل الفئة رقم 02 وإجابة غير موافق تماما تمثل الفئة رقم 01.

· حساب المدى: حيث المدى يساوي الحد الأعلى مطروح من الحد الأدنى.

$$\text{المدى} = 5 - 1$$

$$\text{المدى} = 4$$

· حساب طول الفئة: حيث طول الفئة يساوي المدى/عدد الفئات

$$\text{طول الفئة} = 5/4$$

$$\text{طول الفئة} = 0.8$$

· تعيين الفئات: واعتمادا على ما سبق نحدد الفئات كما يلي:

- الفئة الأولى: (1-1.8) وتمثل الإجابات غير موافق تماما.

- الفئة الثانية: (1.8 - 2.6) وتمثل الإجابات غير موافق.

- الفئة الثالثة: (2.6 - 3.4) وتمثل الإجابات محايد.

- الفئة الرابعة: (3.4 - 4.2) وتمثل الإجابات موافق.

- الفئة الخامسة: (4.2 - 5) وتمثل الإجابات موافق تماما.

وبعد ما قمنا بتحديد الفئات، الآن نقوم باختبار الفرضيات من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة وهذا لتحليل

فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة  $t$  محسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية ، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60% وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أصغر من قيمة  $t$  الجدولية أو مستوى المعنوية أكبر من 0.05 .

جدول 12 اختبار درجة الاستجابة لمحور التدقيق الخارجي

البيان	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة	3,79	0.787	موافق
02	تستخدم الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو غير العادية الموجودة في القوائم المالية	3,89	0.658	موافق
03	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية	4,00	0.882	موافق
04	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية	3,74	0.933	موافق
05	. تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التدقيق	3,89	0.994	موافق
06	تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية	3,79	0.918	موافق
07	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة معلومات المنشأة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع	3,79	0.918	موافق

			المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	
08	يقوم المدقق الخارجي بمقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها	3,47	0.841	موافق
09	يستعين المدقق الخارجي بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمنشأة.	3,74	1.046	موافق
10	يستعين المدقق الخارجي بالنسب المالية من أجل تقييم أداء المنشأة محل التدقيق مع المنشآت المماثلة العاملة في نفس القطاع.	3,58	0.692	موافق
11	يستعين المدقق الخارجي الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية من أجل التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية	3,42	1.017	موافق
12	ضعف الكفاءة المهنية وخبرة المدقق الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.	3,16	1.015	محايد
13	عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية.	3,84	0.602	موافق
14	عدم وجود دورات تدريبية تمكن المدقق الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية.	3,05	1.268	محايد
15	عدم وجود إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية التدقيق بما فيها الإجراءات التحليلية.	3,26	1.046	محايد
16	عدم وجود هيئات رقابية لمراقبة مدى التزام المدقق الخارجي	3,53	0.964	موافق

			بتطبيق الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية	
محايد	1.068	3,16	عدم وجود قوانين تلزم الشركات بضرورة إعداد المعلومات الملائمة والتي تمكن المحقق الخارجي من تطبيق الإجراءات التحليلية، كضرورة إعداد الموازنات التقديرية.	17
موافق	1.257	3,63	تتمثل جودة التدقيق في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية طبق لمعايير التدقيق والإفصاح عن الأخطاء	18
موافق	0.501	4,16	يلتزم المدقق بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق بهدف تحقيق مستوى جيد من جودة الأداء المهني	19
موافق	1.032	3,79	يتصف محافظ الحسابات بالاستقلالية والحيادية في ابداء الرأي والموضوعية	20
موافق	1.026	3,95	يتعين على المدقق أن يقوم بدراسة طبيعة نشاط الشركة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة للقرائن وأدلة الإثبات والعمل المنفذ من قبل موظفيها واي إجراءات أخرى بالتدقيق الداخلي	21
موافق	0.875	4,11	تعتمد جودة التدقيق على اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتسجيل ما توصل اليه في التقرير الذي يصدر بعد نهاية عملية التدقيق	22
موافق	0.958	3,84	تساهم جودة التدقيق في القضاء على الفساد ومنع الرشاوي التي ينفذها بعض الموظفين	23
موافق	0.42037	3.6773	مجموع محور التدقيق الخارجي	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج Spss V26

يلاحظ من خلال الجدول أن المتغير التدقيق الخارجي والمتكون من 23 فقرة حقق هذا المتغير وسط حسابي 3.6773 و انحراف معياري 0.42037 وهذا يؤشر للدور الإيجابي الذي تمارسه جودة التدقيق الخارجي و التي أجمع أفراد العينة على إجابة موافق أن جودة التدقيق تتمثل في أداء عملية التدقيق بفعالية وكفاءة طبقا لمعايير التدقيق و العمل على الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات، وعلى فقرة التي تبين أن جودة ترتبط ارتباط وثيق باستقلالية و حيادية محافظ الحسابات وتحديد مستوى جيد للأداء المهني الذي يعمل على الحد من الغش و الفساد المالي.

جدول 13 اختبار درجة الاستجابة للمحور حوكمة الشركات

البيان	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	بعد الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات من الدعامات الأساسية لنمو وتطوير المؤسسات	3.74	0.562	موافق
02	تركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح من خلال عمليات الرقابة	3.79	0.631	موافق
03	يساهم دور المساهمين في تطبيق لائحة الحوكمة في مسالة وانتخاب وعزل مجلس الإدارة والموافقة على خطط الاستراتيجية في ضوء جودة التدقيق للمعايير الدولية	3.53	0.772	موافق
04	تمثل الحوكمة مجموعة من القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية لمصالح الإدارة والمساهمين	3.79	0.713	موافق
05	يعمل هيكل حوكمة الشركات	3.84	0.501	موافق

			على رفع مستوى الشفافية بحيث يكون متوافق مع جودة والتدقيق	
موافق	0.567	4.11	يعد الفساد مفهوم واسع يعبر عن انعدام قيم أخلاق مهنة التدقيق وغياب الأسس والضوابط التي تحكم السلوك الإنساني	06
موافق	0.658	4.11	الرشوة لا تعد الشكل الوحيد للفساد وإنما هنالك طرق أخرى مثل الاحتيال والسرقعة والتزوير ولاختلاس واستغلال الوظيفة العامة لتحقيق منافع شخصية بشكل منافي للشرع والأنظمة الرسمية	07
موافق تماما	0.478	4.32	تجسد الفساد المالي والإداري في الانحرافات المالية والإدارية التي تكشفها قوة وفعالية الرقابة والتدقيق،	08
موافق	0.820	3.68	يساهم وضع سياسات محددة في مجال المكافآت والرواتب الممنوحة للعاملين في الوحدات المعنية في الحد من الفساد المالي والإداري.	09
موافق	1.068	3.84	آليات التدقيق الداخلي والخارجي وتفعيلها في ظل حوكمة الشركات أحد الوسائل الهامة لمكافحة الفساد المالي والإداري.	10
موافق	1.157	3.32	ينفي تفعيل مبادئ الحوكمة وجودة التدقيق في كونهما تمثلان أداة مهمة في معالجة مظاهر الفساد المالي والإداري الحد من مسبباتها	11
موافق	1.195	3.74	من اهداف حوكمة الشركات وجودة التدقيق في محاربة	12

			ومكافحة الفساد عموماً والفساد المالي خصوصاً والتخفيف منه الأكبر درجة ممكنة،	
مجموع محور التدقيق الخارجي	0.49968	3.8158		
موافق				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج Spss V26

يلاحظ من خلال الجدول أن المتغير الحوكمة الشركات والمتكون من 12 فقرة حقق هذا المتغير وسط حسابي 3.8158، وانحراف معياري مقداره 0.49968 مما يشير إلى أن هناك موافقة من عينة الدراسة اتجاه أسئلة هذا المتغير وبدرجة عالية من خلال معرفة أهمية الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات وأنها معنية بإيجاد وتنظيم الممارسات لحماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصالح

جدول 14 نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للتدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات

المتغير التابع	النموذج	معاملات المعادلة	المعامل Beta	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
حوكمة الشركات	الجزء الثابت	1.929		2.005	0.061
	التدقيق الخارجي	0.513	0.432	1.972	0.065

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج Spss V26

يبين الجدول أعلاه أن نتائج نموذج الانحدار إيجابية من خلال معاملات المعادلة والذي يعني وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت، حيث بلغ معامل الانحدار للتدقيق الخارجي 0.513 الذي يعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل التدقيق الخارجي بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 0.513 من المتغير التابع حوكمة الشركات.

كانت قيمة t المحسوبة تساوي 2.005 وهي أكبر من t الجدولة 1.96 وكما بلغت القيمة الاحتمالية Sig 0.061 و هي أكثر من مستوى معنوية 0.05 مما يدل على أن حوكمة الشركات هو متغير مفسر للتدقيق الخارجي و بالتالي نقول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات بمحافظة الحسابات وهران وعين تموشنت مما يعني قبول الفرضية العدمية 0H و رفض الفرضية البديلة 1H و المتمثلة فيما يلي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات في محافظة الحسابات وهران وعين تموشنت عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

والمعادلة التالية توضح العلاقة بين متغير التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات:

$$Y=1.929 + 0.513X1$$

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التوصل اليه من نتائج الاستبانة التي قمنا بها والتي تشمل ثلاثة محاور تم ذكرها فيما سبق، بهدف تحديد دور جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، ومن خلال دراسة هذه الآراء نستنتج ما يلي:

- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي تساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن فريق عمل مكتب التدقيق يساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن جودة التدقيق الخارجي تساهم في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

## خاتمة

من خلال دراستنا يمكننا القول أن أهمية مهنة التدقيق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات تكمن في إضفاء المزيد من المصداقية والشفافية والإفصاح للمعلومات في القوائم المالية، فالمدقق الخارجي أثناء تأديته لمهمته بإبداء رأي فني موضوعي مستقل ومحاييد في القوائم المالية يكون قد ساهم مساهمة فعالة في إرساء المبادئ الأساسية للحوكمة وذلك لأن تقريره يزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها، وهذا يؤدي بدوره إلى فك التعارض بين مصالح الإدارة المسؤولة عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة وإعداد القوائم المالية وبين المساهمين ومستخدمي هذه القوائم وأصحاب المصلحة الأخرى، حيث يؤدي هذا في الأخير بمعرفة كافة الأطراف إلى معرفة مدى التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ومدى كفاءتها في تحقيق الشفافية والإفصاح ومراعاة مصالح هذه الأطراف، وتحقيق العدالة بين جميع المساهمين.

### نتائج الدراسة:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نبرز أهمها فيما يلي:

إن التدقيق الخارجي هو آلية من آليات الحوكمة الخارجية التي تحد من مختلف الخلافات القائمة في المؤسسة وذلك من خلال حصول جميع الأطراف على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى التقليل من التلاعبات والغش. داخلها

يتمثل مدى نجاعة الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية على الشفافية والمصداقية وغيابهما يؤدي إلى فقدان الثقة والمصداقية بين المدراء وأصحاب الأسهم

استقلالية المدقق الخارجي وكفاءته المهنية هما العامل الأساسي في تحديد مدى نجاعة التدقيق الخارجي.

ترتكز الحوكمة على عدة حلقات أهمها توفر تنظيم إداري ومهني متكامل، وجود مجلس إدارة فعال ولجنة

مراجعة، وخاصة مراجع خارجي مستقل

## خاتمة

أما بخصوص الفرضيات المطروحة سابقا فإن الدراسة التطبيقية مكنتنا من التحقق مما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى التي تدرس علاقة أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي بدعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، مما يعني تحقق الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على أن فريق عمل مكتب التدقيق له علاقة في دعم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثانية.

### التوصيات:

العمل على تعزيز دور الحوكمة في الجزائر، خاصة في مجال التنظيم الإداري والمهني لما لها من أثر في تحسين المردودية

تفعيل دور محافظي الحسابات في مجال الرقابة وتعميمها في كل المؤسسات الاقتصادية والحرص على الرفع من نجاعتها

الرفع من مستوى وأداء الحوكمة في الشركات من خلال تنظيم حملات تحسيسية ودورات تكوينية وملتقيات جهوية، وطنية ودولية

### آفاق الدراسة

يمكن تعزيز هاته الدراسة من خلال ما يلي:

إعداد دراسة مقارنة بين مؤسسة تعتمد على نظام الحوكمة وأخرى لا تعمل به

نشر الاستبيان على فاعلين آخرين لهم دور في تعزيز الحوكمة من مساهمين ومحاسبين

## خاتمة

دراسة مقارنة بين نظام الحوكمة على المستوى الدولي والوطني لاكتشاف مدى المطابقة بينهما

جدول 15 نتائج أفراد العينة للمحور الأول

المجموع	الإجابات					التكرارات	الفقرة
	أتفق جدا	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما		
19	2	13	2	2	0	التكرار	الفقرة 01
100%	10.5%	68.4%	10.5%	10.5%	0%	النسبة	
19	2	14	2	1	0	التكرار	الفقرة 02
100%	%10.5	%73.7	%10.5	%5.3	0%	النسبة	
19	5	11	1	2	0	التكرار	الفقرة 03
100%	26.3%	57.9%	5.3%	10.5%	%0	النسبة	
19	4	8	5	2	0	التكرار	الفقرة 04
100%	21.1%	42.1%	26.3%	10.5%	0%	النسبة	
19	6	7	4	2	0	التكرار	الفقرة 05
100%	31.6%	36.8%	21.1%	10.5%	0%	النسبة	
19	3	12	1	3	0	التكرار	الفقرة 06
100%	15.8%	63.2%	5.3%	15.8%	0%	النسبة	
19	3	12	1	3	0	التكرار	الفقرة 07
100%	15.8%	63.2%	5.3%	15.8%	0%	النسبة	
19	0	13	2	4	0	التكرار	الفقرة 08
100%	0%	68.4%	10.5%	21.1%	0%	النسبة	

## الملاحق

19	2	14	1	0	2	التكرار	الفقرة 09
100%	10.5%	73.7%	5.3%	0%	10.5%	النسبة	
19	0	13	4	2	0	التكرار	الفقرة 10
100%	0%	68.4%	21.1%	10.5%	0%	النسبة	
19	1	11	3	3	1	التكرار	الفقرة 11
100%	5.3%	57.9%	15.8%	15.8%	5.3%	النسبة	
19	0	9	6	2	2	التكرار	الفقرة 12
100%	0%	47.4%	31.6%	10.5%	10.5%	النسبة	
19	2	12	5	0	0	التكرار	الفقرة 13
100%	10.5%	63.2%	26.3%	0%	0%	النسبة	
19	2	7	2	6	2	التكرار	الفقرة 14
100%	10.5%	36.8%	10.5%	31.6%	10.5%	النسبة	
19	1	10	1	7	0	التكرار	الفقرة 15
100%	5.3%	52.6%	5.3%	36.8%	0%	النسبة	
19	2	9	6	1	1	التكرار	الفقرة 16
100%	10.5%	47.4%	31.6%	5.3%	5.3%	النسبة	
19	2	6	4	7	0	التكرار	الفقرة 17
100%	10.5%	31.6%	21.1%	36.8%	0%	النسبة	
19	3	12	1	0	3	التكرار	الفقرة 18
100%	15.8%	63.2%	5.3%	0%	15.8%	النسبة	
19	4	14	1	0	0	التكرار	الفقرة 19

## الملاحق

100%	21.1%	73.7%	5.3%	0%	0%	النسبة	
19	4	10	3	1	1	التكرار	الفقرة 20
100%	21.1%	52.6%	15.8%	5.3%	5.3%	النسبة	
19	5	11	1	1	1	التكرار	الفقرة 21
100%	26.3%	57.9%	5.3%	5.3%	5.3%	النسبة	
19	5	13	0	0	1	التكرار	الفقرة 22
100%	26.3%	68.4%	0%	0%	5.3%	النسبة	
19	4	10	4	0	1	التكرار	الفقرة 23
100%	21.1%	52.6%	21.1%	0%	5.3%	النسبة	

جدول 16 نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

المجموع	الإجابات					التكرارات	الفقرة
	أنتفق جدا	أنتفق	محايد	لا أنتفق	لا أنتفق تماما		
19	1	12	6	0	0	التكرار	الفقرة 01
100%	5.3%	63.2%	31.6%	0%	0%	النسبة	
19	1	14	3	1	0	التكرار	الفقرة 02
100%	5.3%	73.7%	15.8%	5.3%	0%	النسبة	
19	1	10	6	2	0	التكرار	الفقرة 03
100%	5.3%	52.6%	31.6%	10.5%	0%	النسبة	
19	1	15	1	2	0	التكرار	الفقرة 04

## الملاحق

100%	5.3%	78.9%	5.3%	10.5%	0%	النسبة	
19	1	14	4	0	0	التكرار	الفقرة 05
100%	5.3%	73.7%	21.1%	0%	0%	النسبة	
19	4	13	2	0	0	التكرار	الفقرة 06
100%	21.1%	68.4%	10.5%	0%	0%	النسبة	
19	5	11	3	0	0	التكرار	الفقرة 07
100%	26.3%	57.9%	15.8%	0%	0%	النسبة	
19	6	13	0	0	0	التكرار	الفقرة 08
100%	31.6%	68.4%	0%	0%	0%	النسبة	
19	2	11	4	2	0	التكرار	الفقرة 09
100%	10.5%	57.9%	21.1%	10.5%	0%	النسبة	
19	3	0	14	0	2	التكرار	الفقرة 10
100%	15.8%	0%	73.7%	0%	10.5%	النسبة	
19	1	11	2	3	2	التكرار	الفقرة 11
100%	5.3%	57.9%	10.5%	15.8%	10.5%	النسبة	
19	4	11	1	1	2	التكرار	الفقرة 12
100%	21.1%	57.9%	5.3%	5.3%	10.5%	النسبة	

## استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدي (ة) الكريم(ة):

يشكل هذا الاستبيان دراسة لإعداد مذكرة بعنوان التدقيق الخارجي كألية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق الخارجي كألية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و سوف تساعدنا المعلومات التي نتزود بها في تحقيق أهداف الدراسة، لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة والفقرة بكل موضوعية وسنستفيد من خبرتكم التي ستدعمونا بها من خلال إجاباتكم، علما بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط شاكرين لكم تعاونكم

## القسم الأول: المعلومات الشخصية

الجنس:	ذكر <input type="checkbox"/>	انثى <input type="checkbox"/>	
السن:	من 30 الى 40 سنة <input type="checkbox"/>	من 41 ال 50 سنة <input type="checkbox"/>	50 سنة فما فوق <input type="checkbox"/>
المؤهل العلمي:	ليسانس <input type="checkbox"/>	ماجستير <input type="checkbox"/>	دكتوراه <input type="checkbox"/>
الخبرة المهنية:	من 5 الى 10 <input type="checkbox"/>	من 10 الى 15 <input type="checkbox"/>	اكثر من سنة 15 <input type="checkbox"/>

## الملاحق

### المحور الاول: التدقيق الخارجي

رقم الـ	الفقرة	اتفق جدا	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
01	تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في تحديد مناطق المخاطر المحتملة					
02	تستخدم الإجراءات التحليلية من أجل اكتشاف العناصر الشاذة أو غير العادية الموجودة في القوائم المالية					
03	يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية					
04	تمكن الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية					
05	. تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات الأساسية من أجل تصميم برنامج التدقيق					
06	تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص النهائي للتأكد من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية					
07	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة معلومات المنشأة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.					
08	. يقوم المدقق الخارجي بمقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة كالميزانيات التقديرية والتوقعات التي يضعها					
09	يستعين المدقق الخارجي بالتحليل المالي من أجل التعرف على الوضع المالي للمنشأة.					
10	. يستعين المدقق الخارجي بالنسب المالية من أجل تقييم أداء المنشأة محل التدقيق مع المنشآت المماثلة العاملة في نفس القطاع.					

## الملاحق

					يستعين المدقق الخارجي الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية من أجل التنبؤ بأرصدة الحسابات في المستقبل ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية	1 1
					ضعف الكفاءة المهنية وخبرة المدقق الخارجي حول كيفية تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق.	1 2
					عدم وجود معايير وسياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية.	1 3
					عدم وجود دورات تدريبية تمكن المدقق الخارجي من استخدام الإجراءات التحليلية.	1 4
					عدم وجود إرشادات وتوجيهات تشير إلى الأساليب الحديثة في عملية التدقيق بما فيها الإجراءات التحليلية.	1 5
					عدم وجود هيئات رقابية لمراقبة مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء المادية	1 6
					عدم وجود قوانين تلزم الشركات بضرورة إعداد المعلومات الملائمة والتي تمكن المحقق الخارجي من تطبيق الإجراءات التحليلية، كضرورة إعداد الموازنات التقديرية.	1 7
					تتمثل جودة التدقيق في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية طبق لمعايير التدقيق والإفصاح عن الأخطاء	1 8
					يلتزم المدقق بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق بهدف تحقيق مستوى جيد من جودة الأداء المهني	1 9
					يتصف محافظ الحسابات بالاستقلالية والحيادية في ابداء الرأي والموضوعية	2 0
					يتعين على المدقق أن يقوم بدراسة طبيعة نشاط الشركة ونظامها	2 1

## الملاحق

					المحاسبي والمصادر المتوقعة للقرائن وأدلة الإثبات والعمل المنفذ من قبل موظفيها واي إجراءات أخرى بالتدقيق الداخلي	
					تعتمد جودة التدقيق على اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتسجيل ما توصل اليه في التقرير الذي يصدر بعد نهاية عملية التدقيق	2 2
					تساهم جودة التدقيق في القضاء على الفساد ومنع الرشاوي التي يتأثر به بعض الموظفون	2 3

## الملاحق

### المحور الثاني: حوكمة الشركات

الرقم	الفقرة	اتفق جدا	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
01	بعد الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات من الدعامات الأساسية لنمو وتطوير المؤسسات					
02	تركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح من خلال عمليات الرقابة					
03	يساهم دور المساهمين في تطبيق لائحة الحوكمة في مسالة وانتخاب وعزل مجلس الإدارة والموافقة على خطط الاستراتيجية في ضوء جودة التدقيق للمعايير الدولية					
04	تمثل الحوكمة مجموعة من القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية لمصالح الإدارة والمساهمين					
05	يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية بحيث يكون متوافق مع جودة والتدقيق					
06	يعد الفساد مفهوم واسع يعبر عن انعدام قيم أخلاق مهنة التدقيق وغياب الأسس والضوابط التي تحكم السلوك الإنساني					
07	الرشوة لا تعد الشكل الوحيد للفساد وإنما هنالك طرق أخرى مثل الاحتيال والسرقعة والتزوير ولاختلاس واستغلال الوظيفة العامة لتحقيق منافع شخصية بشكل منافي للشرع والأنظمة الرسمية					
08	تجسد الفساد المالي والإداري في الانحرافات المالية والإدارية التي تكشفها قوة وفعالية الرقابة والتدقيق،					
09	يساهم وضع سياسات محددة في مجال المكافآت والرواتب الممنوحة للعاملين في الوحدات المعنية في الحد من الفساد المالي والإداري.					

## الملاحق

					آليات التدقيق الداخلي والخارجي وتفعيلها في ظل حوكمة الشركات أحد الوسائل الهامة لمكافحة الفساد المالي والإداري.	10
					ينفي تفعيل مبادئ الحوكمة وجودة التدقيق في كونهما تمثلان أداة مهمة في معالجة مظاهر الفساد المالي والإداري الحد من مسبباتها	11
					من اهداف حوكمة الشركات وجودة التدقيق في محاربة ومكافحة الفساد عموما والفساد المالي خصوصا والتخفيف منه الأكبر درجة ممكنة،	12

المصدر: (حسين، 2015) و (محمد، 2019)

## قائمة المراجع

nmgroup: <https://nmgroup.mt/news/5-benefits-of-an-external-audit/> (19 جانفي, 2021). تم الاسترداد من

OCDE. (12 07, 2004). *principes de la gouvernance d'entreprises*. <http://www.oecd.org>

أحمد حلمي جمعة. (2008). تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر.

ادريس عبد السلام الشتيوي. (2006). إدارة الاستراتيجية، مفاهيم و نماذج تطبيقية. الاسكندرية: الدار الجامعية.

الدكتور أحمد نور الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.

العبد خيراني. (2013). مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المنهي لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة. جامعة ورقلة: مذكرة ماجستير في العلوم التجارية.

أمنية بوفرح. (2020). مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ و عمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية. *JOURNAL OF FINANCE & CORPORATE GOVERNANCE*, 8.

إيمان خليفية، رضا جاوحدو. (2019). التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية. مجلة معارف، 451-475.

## قائمة المراجع

بلاجيكا جوفانوففا. (18 جانفي, 2020). *EXTERNAL AUDIT AND RELATION BETWEEN INTERNAL AUDITORS, OF THE BANKING SECTOR IN THE REPUBLIC OF MACEDONIA.* UGD Academic Repository: تم الاسترداد من

[/https://eprints.ugd.edu.mk](https://eprints.ugd.edu.mk)

حميدي أحمد سعيد. (2009). ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر. 13.

د أسعد وهاب. (2011). التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية. عمان: Yazouri Group for Publication and Distribution

د عبد العزيز المزيد. (17 أكتوبر, 2020). صحيفة مال. تم الاسترداد من [/https://maaal.com](https://maaal.com)

ر. جين براون. (1962). *Changing audit objectives and techniques*. مجلة المحاسبة، 696.

رجب السيد وعبد الفتاح محمد الحصن ومحمود ناجي درويش. (2000). أصول المراجعة. الإسكندرية مصر: الدار الجامعية.

ساربينز أوكسلي. (28 أبريل, 2020). *wikiwand*. تم الاسترداد من [https://www.wikiwand.com/ar/تدقيق\\_خارجي](https://www.wikiwand.com/ar/تدقيق_خارجي)

سهام محمد السويدي. (2010). دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر. الإسكندرية: الدار الجامعية.

شيرين السيد. (12 أكتوبر, 2021). المرسال. تم الاسترداد من [1130326/https://www.almrsal.com/post](https://www.almrsal.com/post/1130326)

## قائمة المراجع

- صباح غربي، طاوش قندوسي، بن عبد العزيز سفيان،. (2019). قياس فعالية حوكمة الشركات باستخدام التحليل العملي التوكيدي بشركات الإسمنت في الغرب الجزائري. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،.143-132
- عبد القادر حدبي. (2017). معهد المدققين الداخليين. تم الاسترداد من ص،  
<http://www.na.theia.org/standards-guidance>
- عبد القادر قادري. (2016). دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق. مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة،.72-53
- عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة. عمان الأردن: اتحاد المصارف العربية.
- عوض بن سلامة الرحيلي. (2008). لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز،.185
- قيمت تونكا شاليورت. (2021). *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance* .vol/3. إديرن، تركيا: جامعة تراكيا.
- لخادم خيثري، محمد لزرق. (2021). التكامل بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري. مجلة المؤسسة،321،.309
- محمد أحمد كاسب خليفة. (2020). حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي. الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.
- محمد بوتين. (2003). المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

## قائمة المراجع

محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي. (2000). المراجعة الخارجية. الإسكندرية مصر: الدار الجامعية.

مسعود دراوسي و ضيف الله محمد الهادي. (2012). فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. جامعة بسكرة: مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات.

نور الدين مزياني. (2014). العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الإستشارية: دراسة ميدانية. مجلة الباحث،، 153-164