استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض التدقيق لدعم اسس تطبيق الحوكمة "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في الغرب الجزائري"

Use of analytical procedures to support the foundations of governance application a "Field study of a sample of external auditors in the west of Algeria "

ديداوي محمد فاروق*[1]، بوغازي اسماعيل[2]

[1] مخبر استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت (الجزائر)،
mohamed.didaoui@univ-temouchent.edu.dz

[2] مخبر استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت(الجزائر)،
ismail.boughazi@univ-temouchent.edu.dz

تاريخ الاستلام: 2023/05/25 تاريخ القبول: 2024/01/28 تاريخ النشر: 2024/01/31

ملخص:

هدفت هذه الدراســة الى ابراز دور الإجراءات التحليلية لدعم أســس حوكمة الشــركات، ولتحقيق الهدف تم الإعتماد على المنهج الوصفي وأسلوب التحليل، وتم تدعيم الدراسة باستبيان تم توجيه مضامينه لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، كما تم تحليل البيانات المجمعة عن طريق البرنامج الاحصائي *SPSS 26*.

وتوصلت الدراسة الى أن الإجراءات التحليلية تساهم في دعم أسس حوكمة الشركات من خلال المساهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف إضافة الى مساهمة هذه الإجراءات في الرفع من درجة الافصاح والشفافية.

كلمات مفتاحية: تدقيق خارجي؛ إجراءات تحليلية؛ حوكمة الشركات.

***Abstract*:**

This study aims to highlight the role of analytical procedures in supporting the foundations of corporate governance, The study relied on a descriptive approach and an analytical method, and it was supplemented with a questionnaire directed at external auditors in Algeria, the collected data were analyzed using the statistical software SPSS 26. The study concluded that

* المؤلف المرسل

analytical procedures contribute to supporting the foundations of corporate governance by aiding in investment decision-making that satisfies all parties involved, as well as enhancing disclosure and transparency
Keywords: *external audit; analytical procedures; corporate governance.*

1. مقدمة :

زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في الساحة الاقتصادية مؤخرا خصوصا في ظل الأزمات والمتغيرات الإقتصادية المعاصرة التي يشهدها العالم، وكان سببها تفشي الفساد المالي والإداري وسوء التسيير، وتعاظم هذا الإهتمام بالحوكمة نظرا لارتباط الحوكمة بأساليب حديثة للإدارة والتسيير من جهة، ومحاربة الفساد المالي والاداري من جهة أخرى.

واحتشدت الجهود والإرشادات والتوصيات لضرورة تبني وغرس مفاهيم حوكمة الشركات، عن طريق التأكيد على مساهمات آلياتها المختلفة، ويعتبر التدقيق حجر الزاوية للآليات الداعمة للحوكمة إذ يستمد أهميته من خلال الدور الذي يؤديه في توفير معلومات ذات مصداقية لمستخدمي القوائم المالية.

وتواجه مهنة التدقيق اليوم مشكلة ضخامة حجم المؤسسات وتعدد العمليات، وهذا ما حد من دور الأساليب التقليدية في الحصول على أدلة التدقيق الملائمة، لذا أصبح الأمر يستلزم تنفيذ اجراءات تدقيق حديثة كالإجراءات التحليلية، والتي تعد من أهم الإجراءات التي تزيد من كفاءة عملية التدقيق وجودتها وكذلك تساهم في الكشف عن الإنحرافات وتحديد مناطق الخطر للمؤسسة وامكانية استمراريتها، لذا صبحت من اهم اجراءات التدقيق التي يعتمد عليها المدققون مؤخرا في ظل الدور الكبير للتدقيق في دعم أسس حوكمة الشركات.

1.1 إشكالية الدراسة: ومن خلال ما سبق يمكن صياغة السؤال الجوهري للدراسة كالتالي: **هل تساهم الإجراءات التحليلية في دعم اسس تطبيق الحوكمة؟**

وتتفرع الإشكالية الرئيسية الى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية؟
- هل يطبق المدقق الإجراءات التحليلية باختلاف اساليبها؟
- هل تساهم الإجراءات التحليلية في دعم اسس تطبيق الحوكمة؟

2.1 فرضيات الدراسة:

- يعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية بشكل كبير وخلال كل مراحل عملية التدقيق.
- يطبق المدقق جميع أساليب الإجراءات التحليلية.

- تساهم الإجراءات التحليلية في دعم أسس تطبيق الحوكمة بشكل كبير.

3.1 اهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة بالتزامن مع اهتمام مهنة التدقيق بالإجراءات التحليلية مؤخرا التي لم تكن تلقى نفس الإهتمام في السابق، اذ يمكن القول أنها اصبحت إلزامية وتعتبر ضرورة ملحة للرفع من كفاءة عملية التدقيق وجودتها، وتنبثق أهمية الموضوع أيضا في قياس مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في دعمها لحوكمة الشركات خاصة في ظل العلاقة التكاملية الوطيدة بين التدقيق والحوكمة.

4.1 أهداف الدراسة:

- الإلمام بجوانب الإجراءات التحليلية والتعرف على أهميتها ومزاياها على عملية التدقيق.
- الوقوف على مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق رقم 520.
- محاولة فهم الدور الذي تؤديه الإجراءات التحليلية في دعمها للتطبيق السليم للحوكمة.

5.1 منهج الدراسة:

بغية الالمام بجميع جوانب الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي لعرض الخلفية المفاهمية لمتغيرات الدراسة وذلك اعتمادًا على المصادر الأولية والثانوية، كما تم الإعتماد على اسلوب التحليل خلال الجانب التطبيقي للدراسة بغية إسقاط الدراسة النظرية تطبيقيا اين تم الإعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

6.1 الدراسات السابقة:

دراسة **(Cohen, Krishnamoorthy, & Wright, 2002)** ركزت الدراسة على إبراز أثر الآليات والأطراف المساهمة في تطبيق الحوكمة كمجلس الإدارة ولجنة التدقيق على عملية التدقيق وتوصلت الدراسة الى ان الإدارة العليا هي من تدعم وتعتبر المَنَفِذْ الاول للحوكمة، كما ان الآليات الأخرى تعتبر ثانوية، وعلى المدققين جمع معلومات حول نظام حوكمة الشركة محل التدقيق والذي من شأنه أن يؤثر على عملية التدقيق.

دراسة (**موسى، 2013**) هدفت الدراسة إلى إبراز العلاقة بين الإجراءات التحليلية والرأي الشخصي للمدقق، وتوصلت الدراسة الى أن استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي إلى ترشيد حكم المدقق، وإن الإعتماد على الإجراءات التحليلية يهدف إلى موضوعية رأي المدقق حول نتائج المقارنة بين الأرصدة الفعلية والأرصدة المتوقعة، وهذا يؤدي إلى ترشيد القرار الشخصي للمدقق أثناء أداء عملية التدقيق.

دراسة **(Changawa & Theuri, 2015)** هدفت الدراسة الى ابراز دور التدقيق وانظمة الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات والذي بدورهما يعتبران آليتان رئيسيتان لإرساء الحوكمة وتوصلت الدراسة الى

ان تساهم الإجراءات التحليلية باختلاف اساليبها كالتحليل المالي وتحليل الاتجاهات على دعم الحوكمة الفعالة للشركات من خلال تمكين الإدارة من معرفة مدى سعي الشركة إلى تعظيم الربح وتزويد متخذي القرار بالمعلومات الكافية لتقييم البيانات وتحليل الإنحرافات.

دراسة ((**Kritzinger, 2015**) هدفت هذه الدراسة إبراز مدى التزام المدققين بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال عمليات التدقيق حيث توصلت الدراسة الى ان خبرة المدقق لها دور كبير في تطبيق الإجراءات التحليلية لان مقارنة قواعد بيانات مختلفة يتطلب تأهيل علمي وعملي كبيرين، ومن أهم ايجابيات الإعتماد على الإجراءات التحليلية هو تحسين كفاءة عملية التدقيق والمدقق حيث تساهم في تقديم تقارير تتضمن تفاصيل أكثر وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

2. الإطار النظري لماهية الإجراءات التحليلية:

2 .1 تعريف الإجراءات التحليلية

تعرف الإجراءات التحليلية وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 520بانها" تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية والغير مالية، وتشمل الإجراءات التحليلية التحقيق اللازم للتقلبات او العلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتوافق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة او التي تنحرف عن القيم المتنبئ بها". (IAASB, 2021, p. 326) اذ ان الإجراءات التحليلية من وسائل عملية التدقيق التي يستعين بها المدققون للكشف عن الدلائل المتعلقة بشركة ما مقارنة بفترات سابقة او شركات اخرى تنشط في نفس المجال، ويعتمد عليها لتحديد الارصدة او القيم المتنبئ بها لبند او عنصر محدد بناءً على العلاقات التاريخية والتي تربط القوائم المالية ببعضها البعض. (ابو سمهدانة، 2006، صفحة 26)

2 .2 أهمية الإجراءات التحليلية

الإجراءات التحليلية من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق لتحديد نقاط القوة والضعف، وتكمن أهميتها بشكل عام في زيادة جودة عملية التدقيق إذ تساهم في زيادة قدرة المدقق في الكشف عن الإنحرافات والأخطاء وتحدد المناطق التي تحتاج الى مزيد من الفحص والتي تحمل أوجه قصور والبحث عن أسبابها وطرق معالجتها. (موسى، 2013، صفحة 318)

2 .3 أهداف الإجراءات التحليلية: يتفق الباحثون على ان الإجراءات التحليلية تهدف الى:

2.3.1 تفهم مجال العميل والصناعة التي ينتمي اليها: من خلالها يتم التخطيط المحكم لعملية التدقيق ويضع المدقق يده على التغيرات والتي يمكن ان تكون هامة وتؤثر في تخطيط عملية التدقيق. (السقا و جعيصة، 2007، صفحة 126)

2.3.2 تقدير قدرة الشركة على الاستمرارية: يمكن للمدقق الحصول على مؤشرات حول الصعوبات المالية التي تواجه الشركة، حيث يجب على المدقق الاخذ بعين الاعتبار احتمال الفشل المالي عند تقدير اخطار عملية التدقيق. (محمد بدران، 2010، صفحة 14)

3.3.2 الاشارة الى الإنحرافات في القوائم المالية: تظهر التقلبات الغير عادية عند وجود فروق جوهرية لم تكن متوقعة او عند التنبؤ بوجود فروق جوهرية لكن لم تظهر ويعود السبب لذلك في وجود انحرافات وتقلبات في القوائم المالية، والمدقق يعتبر ملزم بتحديد اسباب هذه الإنحرافات للتأكد من ان سببها اقتصادي ام نتيجة لوجود اخطاء ومخالفات. (السقا و جعيصة، 2007، صفحة 127)

4.3.2 تخفيض الإختبارات التفصيلية: عند تنفيذ الإجراءات التحليلية ولا ينتج عنها وجود تقلبات جوهرية فان ذلك يعتبر تأكيد عن انخفاض احتمال وجود اخطاء وفي هذه الحالة يقوم المدقق بتنفيذ اختبارات تفاصيل اقل. (ارينز و لوبك، 2002، صفحة 256)

4.2 أنواع الإجراءات التحليلية:

1.4.2 مقارنة بيانات الشركة مع بيانات النشاط والقطاع الذي تنشط فيه: يساعد هذا النوع على فهم طبيعة العمل والبيئة في الشركة، فهي تعتبر مؤشرا على احتمالية الفشل المالي، وتوفير معلومات حول أداء الشركة محل التدقيق، وتشير هذه البيانات إلى أن استخدام بيانات الصناعة لتطوير التوقعات يمكن أن يوفر معلومات حول التحريفات والاخطاء المحتملة. (Matrood, Abd Alrazaq, & Khilkhal, 2019, p. 6)

2.4.2 مقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها من بيانات الفترات السابقة: من أبسط أنواع المقارنات حيث يحتاج إلى استخدام بيانات متاحة بسهولة، اذ تستخدم أرصدة الفترة السابقة ويعاملها المدقق على أنها توقع للفترة الحالية للشركة، واذا وجدت فروق جوهرية يقوم المدقق بمزيد من الإختبارات ومزيد من الفحص، وإذا لم يكتشف المدقق اختلافات كبيرة، فيعتبره المدقق تأكيد حول عدم وجود اخطاء او تحريفات، (Arens, Elder, & Beasley, 2012, p. 227)

3.4.2 مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة من طرفها: تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات تقديرية لمختلف جوانب عملياتها ونتائجها المالية، وعند ظهور فروق جوهرية بين النتائج الفعلية وهذه الموازنات يستنتج المدقق وجود مجالات اخطاء محتملة ويقوم بتوسيع نطاق رقابته.

4.4.2 مقارنة بيانات الشركة مع توقعات المدقق: تتم مقارنة القيم الحالية للشركة بالقيم المتنبئ بها من طرف المدقق، وتوقعات المدقق هي قيم رصيد كل حساب بناءً على علاقته بالحسابات الأخرى او البيانات

المالية أو تصور قيم الرصيد بناءً على الاتجاهات التاريخية ويتم اعداد هذه التنبؤات بناءً على خبرة المدقق (Arens, Elder, & Beasley, 2012, p. 230)

5.4.2 مقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية: الغرض الأساسي من استخدام البيانات غير المالية يكمن في دقتها، كون البيانات غير المالية تؤكد صحة ومعقولية البيانات المالية والعلاقة بين الاثنين، كما أنها تحسن دقة توقعات المدقق. (العبدلي، 2011، صفحة 40)

5.2 توقيت استخدام الإجراءات التحليلية:

1.5.2 مرحلة التخطيط: يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يجب إجراؤها كما تساهم الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة في كشف التقلبات الجوهرية بين البيانات والوقوف على اسبابها. (Glover, Jiambli, & Kennedy, 2001, p. 99)

2.5.2 مرحلة الإختبارات الجوهرية: تستعمل الإجراءات التحليلية كاختبارات عندما يقرر المدقق أن استعمال الإجراءات التحليلية يكون ذو فعالية أكثر من اختبارات التفاصيل في الحد من المخاطر والكشف عن الاخطاء الجوهرية.

3.5.2 مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق: تهدف الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة الى تقييم الاستنتاجات المتوصل اليها اثناء عملية التدقيق والحصول على تأكيد حول معقولية البيانات المالية الشاملة قبيل اصدار رأي المدقق. (ارينز و لوبك، 2002، صفحة 256)

3. مدخل لحوكمة الشركات

1.2 تعريف حوكمة الشركات

عرفتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (**OECD**) انها أحد عوامل تحسين الكفاية والنمو الاقتصادي وزيادة ثقة المستثمرين، ووجودها في اي شركة او اقتصاد ما يساهم في تعزيز الاداء الاقتصادي وتحقيق الأهداف المرجوة، (OECD, s.d.)كما يغطي مصطلح حوكمة الشركات العديد من الجوانب المتعلقة بنظريات ممارسات مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين وتركز على العلاقة بين مجالس الإدارة وحملة الاسهم والإدارة العليا والمنظمين والمدققين واصحاب المصالح . (Maassen , 2002, p. 12)وعرفتها مؤسسة التمويل الدولية (**IFC**) على انها النظام الذي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في اعمالها. (فراج، وآخرون، 2020، صفحة 22)

2.3 أهداف وأهمية حوكمة الشركات:

تسعى الحوكمة الى تحديد مسؤوليات الإدارة والسهر على مساءلتها وتحسين الجوانب المحاسبية والمالية والإدارية، والحرص على الشفافية، وكل ذلك من شأنه المساعدة على اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد

الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه ومعالجة أسبابه وآثارها قبل تفاقمها وتأثيرها على الشركة، (بن درويش، 2007) ومن جهة أخرى تسعى الحوكمة الى تخفيض المخاطر المالية والإدارية التي تواجه الشركات وتهدد استمراريتها (بن صوشة، 2020، صفحة 21)وتتركز اهم أهداف الحوكمة في

الفصل بين كل من ملكية الشركة وإدارتها وتعزيز الرقابة على أدائها وايجاد النموذج الامثل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة والبحث عن وسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعتها كما تحرص على عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه أي ان لكل طرف حقوق وواجبات محددة، كما تسهل عمليات التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين سواء المحليين والأجانب وتسهيل عملية التمويل البنكي، اضافة لحماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية والسعي الى تعظيم عوائدهم ومنع استغلال السلطة لتحقيق المصالح الشخصية والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح (بن درويش، 2007، الصفحات 34-35)

1.3 مبادئ حوكمة الشركات: تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية رائدة في مجال حوكمة الشركات، اذ اصدرت اول مبادئ لها سنة ،1999 وتمت مراجعتها وتعديلها في سنة 2004، ثم قامت بتحديثها سنة 2015 فيما يلي عرض لمبادئها: (عمامرة و زارع، 2018، صفحة 123)

الشكل رقم (01): مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي لحوكمة الشركات الصادرة سنة 2015

وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	يجب ان توفر الحوكمة إطار قانوني وتنظيمي كفئ يتضمن العناصر التشريعية والتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي بما تتيح بناء قاعدة متينة لحوكمة الشركات
الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	ينبغي ان يحمي إطار الحوكمة المساهمين وان يسهر على ممارسة حقوقهم اضافة الى الحرص على المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين بما فيهم صغار المساهمين والمساهمين الاجانب
المستثمرون من المؤسسات واسواق الاسهم وغيرهم من الوسطاء	توفير الحوافز الكافية خلال جميع انحاء سلسلة الاستثمار بما يتيح للأسواق المالية العمل بطريقة تساعد في الحوكمة السليمة للشركات
دور اصحاب المصالح في اساليب حوكمة الشركات	إطار الحوكمة يعترف بحقوق اصحاب المصالح التي تنشأ بقوة القانون او من خلال الاتفاقيات المتبادلة إضافة الى التشجيع على التعاون بين الشركات واصحاب المصالح
الافصاح والشفافية	اي الافصاح عن كل المعلومات بالشكل الدقيق والوقت المناسب والتي تتعلق بكافة جوانب المؤسسة خاصة المعلومات المالية وأداء المؤسسة
مسؤوليات مجلس الادارة	على إطار حوكمة الشركات توفير الخطوط الارشادية والاستراتيجية لتوجيه الشركة وان تكفل متابعة الادارة التنفيذية من قبل مجلس الادارة

من خلال الشكل السابق فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية اهتمت بخمسة مبادئ من خلالها يتم تبني الحوكمة وتدعم أسسها، حيث ركزت هذه المبادئ على ضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات مما يعني توفر الإطار القانوني اللازم، إضافة الى مبدأ الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين مما يحمي المساهمين ويسهر على ممارسة حقوقهم، ومبدأ المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم والذي يتيح للأسواق المالية العمل بطريقة تساعد في الحوكمة السليمة للشركات، ومبدأ دور أصحاب المصالح مما يدعم دور مختلف الأطراف ذوي المصالح بالشركة على المساهمة في تفعيل وإرساء الحوكمة، وأخيرا الإفصاح والشفافية مما يعني الافصاح عن كل المعلومات بالشكل الدقيق والوقت المناسب.

4.3 اليات حوكمة الشركات:

1.4.3 الاليات الداخلية:

مجلس الإدارة: مجلس الإدارة يقوم بصفة محددة ونيابة عن المستثمرين بمحاسبة المديرين ومساءلتهم لتحقيق أهداف الشركة، (بوفاتح و بلعربي ، 2016، صفحة 255)ولزيادة فعالية مجالس الإدارة ينبغي ان تتواجد في الوضع الذي يؤهلها للعمل لتحقيق مصالح الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف الاجتماعية للشركة مع مراعاة الشفافية و المسؤولية. (Abigail , 2004, p. 20)

الإدارة العليا: هي المسؤولة عن الإدارة الحقيقية للشركة وتقوم برفع التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعد مسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية.

المساهمون: يقدمون رأس المال للشركة عن طريق ملكية الأسهم نظير حصولهم على العوائد الملائمة لاستثمارهم، ولهم الحق في اختيار اعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم. (العابدي، 2016، صفحة 28)

التدقيق الداخلي: يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة مختلف الاطراف لمساءلة الإدارة حول الاوضاع التشغيلية والتنظيمية، (بوفاتح و بلعربي ، 2016، صفحة 256) وحسب معهد المدققين الداخليين (**IIA**) أن رؤى التدقيق الداخلي بشأن الحوكمة والمخاطر والرقابة تؤدي إلى إحداث تغيير إيجابي وابتكار داخل المؤسسة. (Tripathi، 2019، صفحة 259)

2.4.3 الاليات الخارجية:

آلية السوق: تمثل المالكين الذين يبحثون عن الاستحواذ على المؤسسات ذات القيمة المنخفضة، وذلك يعتبر دافع لمختلف الاطراف على العمل بكفاءة للرفع من قيمة الشركة لتحقيق الاستمرارية.

القوانين والتشريعات: هي وسيلة للتأثير على الاطراف الفعالة في حوكمة الشركات من خلال توضيح العلاقات ومسؤوليات وحقوق وواجبات كل طرف يمكنه المساهمة في الحوكمة.

التدقيق الخارجي: يمثل اهم وسيلة للرقابة المستقلة على الشركات من خلال الدور الرقابي الموكل للمدقق من اضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية ومدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، والعمل على جعل الشفافية والافصاح كعقيدة ترتقي بها نظم المعلومات داخل الشركة وخارجها. (بوفاتح و بلعربي ، 2016، صفحة 257)

4. دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات:

يتجلى دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال الأثر والعلاقة المتبادلة بين التدقيق والحوكمة، إذ ان التدقيق من أهم الآليات التي تدعم اسس الحوكمة، في حين أن الحوكمة تسهر على ضمان استقلالية المدقق وتسعى الى حصول الشركات على تدقيق ذو كفاءة وفعالية، وتعد الإجراءات التحليلية من أهم الوسائل المساهمة في الرفع من كفاءة التدقيق وزيادة جودته وتساهم بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والإنحرافات في البيانات المالية ،كما أن جميع المستفيدين من القوائم المالية من مساهمين ودائنين ومؤسسات الإقراض وحتى الجهات العليا بالدولة يطالبون المدقق بتنفيذ وتطبيق الإجراءات التحليلية لعدة أسباب اهمها عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، حيث أن مستخدمي القوائم المالية لم يعودوا يقتصرون على القوائم المالية التقليدية فقط لاتخاذ قراراتهم، بل أصبح الجميع يعتمد أيضا على تحليل تلك القوائم لفهم وضع المؤسسة بشكل أفضل ويسمح باتخاذ القرارات الملائمة. (ابو سمهدانة، 2006، صفحة 28)

وبناءً على دراسة " **Johnson Amani Changawaa , Fridah Simba Theuri**" بلغت نسبة الموافقة من طرف عينة الدراسة **95%** على أن الإجراءات التحليلية تساعد في تحسين حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة الى أن الإجراءات التحليلية تساهم في دعم حوكمة الشركات من خلال تزويد الإدارة العليا بالمعلومات لتقييمها ولعزل مناطق الخطر المسببة للمشاكل داخل الشركة، وتعتبر وسيلة لتحديد مدى حرص الشركة على تعظيم أرباحها، والذي بدوره يجبر الإدارة على البحث عن طرق حول تحسين ربحيتها والتي تعد من أهم الأهداف التي تسعى اليها الشركات وتعتبر من أولويات أصحاب رأس المال من أجل الحصول على عوائد من مساهماتهم، والإجراءات التحليلية تتيح لمسيري الشركات تحديد مجالات العمليات والأداء المحفوفة بالمخاطر، وتساهم في ادارة موارد الشركة والإستغلال العقلاني لها . (Changawa & Theuri, 2015, pp. 131-132)

5-الجانب الميداني للدراسة:

1.5 مجتمع وعينة الدراسة: لقد تم تحديد مجتمع الدراسة بمزاولي مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، وتم اختيار عينة مكونة من 50 مزاول لمهنة التدقيق بالجزائر اختيرت بشكل عشوائي وتم توزيع 50 استمارة استبيان على عينة الدراسة تم استرجاع 38 استمارة ولم يسترجع الباقي لأسباب خارجة عن نطاقنا، كما تم الغاء استمارتين بسبب عدم صلاحيتهما، وفي الاخير تم استخلاص 36 استمارة صالحة للدراسة بنسبة 72% من اجمالي الاستمارات الموزعة.

2.5 اداة الدراسة: من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة اعدت خصيصا لذلك، حيث تضمنت قسمين، الاول يحتوي على البيانات الشخصية للعينة كالمهنة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي والعمر والتخصص، اما القسم الثاني فتضمن(44) عبارة قسمت الى 3 محاور، كما تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لتحديد اتجاهات اجابات عينة الدراسة، ومن اجل تحليل البيانات المتحصل عليها تم الإعتماد على برنامج الحزم الاحصائية (**spss**26).

3.5 حدود الدراسة: شملت حدود الدراسة حدودا زمانية واخرى مكانية، وحددت الحدود الزمانية بالفترة الممتدة من 2023/05/02 الى 2023/05/19 في حين حددت الحدود المكانية بمكاتب التدقيق والمحاسبة الذين يزاولون نشاطهم بالجزائر وتحديدا ولايات الغرب الجزائري (ولاية سعيدة، ولاية سيدي بلعباس، ولاية عين تموشنت، ولاية وهران، ولاية تلمسان، ولاية معسكر)

4.5 عرض وتحليل النتائج:

1.4.5 عرض خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم (01): الإحصاءات الوصفية للعينة

	المتغير	التكرار	النسبة
التخصص	محاسبة	29	80,6%
	مالية	5	13,9%
	اقتصاد	1	2,8%
	إدارة اعمال	1	2,8%
	المجموع	36	%100
المهنة	متربص في مكتب تدقيق	5	13,80%
	محافظ حسابات	18	50%
	خبير محاسبي	13	36,1%
	المجموع	36	100%

المؤهل العلمي	ليسانس	16	44,4%
	ماجيستر	8	22.2%
	دكتوراه	7	19.4%
	شهادة مهنية	5	13.9%
	المجموع	100	100%
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	13,9%
	من 5 الى 15 سنة	16	44,4%
	من 16 الى 25 سنة	7	19,4%
	أكثر من 25 سنة	8	22.2%
	المجموع	36	100%
العمر	أقل من 30 سنة	4	11,1%
	من 30 الى 40 سنة	13	36,1%
	من 41 الى 50 سنة	10	27,8%
	أكثر من 50 سنة	9	25%
	المجموع	36	100%

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

يلاحظ من الجدول رقم(01) بناءً على متغير التخصص العلمي ان أكثر من94% من افراد العينة متخصصين في المالية والمحاسبة وهذا ما يتوافق مع متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، اما فيما يخص متغير المهنة فان 80% منهم يمثلون محافظي الحسابات تم تليها مهنة الخبير المحاسبي و المتربص بمكاتب التدقيق ب36,1% و 13,80% على التوالي، وهذا يدل على امكانيتهم وقدرتهم على الإجابة بموضوعية، وفيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي فان 86,1% من افراد العينة يملكون شهادات جامعية عليا مما يدل على تأهيلهم العلمي العالي وينعكس على فهمهم وقدرتهم على الإجابة على الاستبيان، وفيما يخص عدد سنوات الخبرة فان 44,4% من الافراد لهم خبرة بين 5 و 15سنة في حين ان 22.2% يملكون خبرة تفوق 25 سنة وما يقارب 19,4% لهم خبرة بين 16 الى 25 سنة تم ما نسبته13,9% ذوي خبرة اقل من5 سنوات مما ينعكس على تنوع الخبرات لأفراد العينة والتأهيل العملي الكافي للإجابة على الاستبيان بمصداقية وموضوعية، اما متغير العمر فان ما يقارب47,2% يمثلون فئة الشباب والباقي يمثل الفئات العمرية الأخرى مما يدل على الاقبال الكبير للشباب على مهنة التدقيق .

2.4.5 التحقق من صدق وثبات الاستبيان: تم اختبار ثبات وصدق الاستبيان بواسطة معامل **α** كرونباخ ومعامل الارتباط بيرسون بين فقرات كل محور والمعدل الكلي للمحور.

الجدول رقم (02) :درجة صدق و ثبات الاستبيان:

المحور	عدد الفقرات	معامل الصدق	الاتساق الداخلي
دراسة مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق	20	0.887	بين 0,385 و0,796
دراسة مدى تطبيق المدقق لأساليب الإجراءات التحليلية	10	0.740	بين0,357 و 0,662
دراسة دور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات	14	0,864	بين 0,326 و0,795
جميع المحاور	44	0,893	–

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

من خلال الجدول رقم 02 يلاحظ ان معامل الصدق **α** كرونباخ لجميع محاور الاستبيان بلغ 0,893 والتي تعتبر أكبر من القيمة المرجعية 0,60 فهذا يدل على صدق عبارات الاستبيان، اما معامل الاتساق الداخلي المتمثل في معامل الارتباط بيرسون للمحور الأول تراوح بين0,385 و0,796 اما معامل الارتباط بيرسون للمحور الثاني تراوح بين0,357 و0,662 في حين تراوح معامل الارتباط بيرسون للمحور الثالث بين0,326 و0,795 و تعتبر كلها دالة عند مستوى معنوية 0,05 مما يدل على وجود اتساق داخلي بين العبارات والمحاور التي تنتمي اليها.

3.4.5 اختبار فرضيات الدراسة:

1.3.4.5 اختبار الفرضية الأولى: تتجسد الفرضية الأولى في المحور الأول من الاستبيان والمكون من 20 عبارة ومن خلال اختبار (ت) للعينة الواحدة **one simple T test** لعبارات المحور وحساب المتوسطات الحسابية يمكن اختبار الفرضية عند مستوى معنوية 0.05 كالتالي:

الفرضية الصفرية**H0**: لا يعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية بشكل كبير وخلال كل مراحل التدقيق.

الفرضية البديلة**H1**: يعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية بشكل كبير وخلال كل مراحل التدقيق.

- **الجدول رقم(03): نتائج الإجابات لعينة الدراسة حول عبارات المحور الأول:**

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالةSIG	اتجاه الإجابة
1	الإجراءات التحليلية ضرورية اثناء عملية التدقيق	4,25	0,439	17,078	0,000	موافق بشدة
2	تطبيق الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق من فهم أفضل للمؤسسة وبيئتها	4,28	0,454	16,877	0,000	موافق بشدة
3	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد المدقق على استيعاب نظام الرقابة الداخلية	4,08	0,649	10,013	0,000	موافق

4	الإجراءات التحليلية تمكن المدقق من تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش	4,06	0,754	8,402	0,000	موافق
5	الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد المجالات والبنود التي تتطلب عناية أكثر	4,28	0,566	13,539	0,000	موافق بشدة
6	استخدام الإجراءات التحليلية يمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الملائمة	3,97	0,774	7,536	0,000	موافق
7	تطبيق الإجراءات التحليلية يمكن المدقق من الإشارة الى التحريفات المحتملة	4,00	0,793	7,568	0,000	موافق
8	الإعتماد على الإجراءات التحليلية يسمح للمدقق من تخفيض الإختبارات التفصيلية	3,64	0,931	4,120	0,000	موافق
9	الإعتماد على الإجراءات التحليلية يمكن المدقق من بحث مدى كفاية ادلة الاثبات التي جمعها	3,83	0,655	7,638	0,000	موافق
10	الإجراءات التحليلية تساعد المدقق في تحديد مدى صحة وعدالة القوائم المالية	3,89	0,708	7,531	0,000	موافق
11	تساهم الإجراءات التحليلية في مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا من طرف المدقق	3,67	0,956	4,183	0,000	موافق
12	الإجراءات التحليلية تسمح للمدقق من القاء نظرة موضوعية شاملة عن القوائم المالية	4,03	0,696	8,856	0,000	موافق
13	تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق من الحكم على سلامة القوائم المالية	4,03	0,810	7,612	0,000	موافق
14	بالاستعانة بالإجراءات التحليلية يقوم المدقق بإجراء تدقيق اجمالي لمدى معقولية القوائم المالية كوحدة واحدة	3,75	0,874	5,147	0,000	موافق
15	يقوم المدقق بمقارنة بيانات الشركة مع بيانات القطاع الذي تنشط فيه	3,69	0,822	5,070	0,000	موافق
16	يقوم المدقق بمقارنة بيانات الشركة مع ما يقابلها من بيانات الفترات السابقة	4,31	0,467	16,767	0,000	موافق بشدة

17	يقوم المدقق بمقارنة بيانات الشركة مع الموازنات التقديرية المعدة من طرف الشركة	3,89	0,854	6,242	0,000	موافق
18	يقوم المدقق بمقارنة بيانات الشركة مع توقعاته	3,78	0,929	5,022	0,000	موافق
19	يقوم المدقق بمقارنة بيانات الشركة مع البيانات المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية	3,36	0,931	2,328	0,026	موافق
20	يطبق المدقق معيار التدقيق الدولي رقم 520	3,97	0,696	8,377	0,000	موافق
–	**جميع فقرات المحور الأول**	**3,93**	**0,425**	**13,235**	**0,000**	**موافق**

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

يتضح من الجدول رقم 03 ان جل إجابات افراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة والموافقة بشدة فيما يتعلق بمدى اعتماد المدققين على الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، و توضح النتائج المستخلصة من اختبار(ت)للعينة الواحدة **One-simple T test** لجميع فقرات المحور الأول ان قيمة **T** المحسوبة بلغت 13,235 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المساوية ل2,030* ،إضافة الى ان مستوى الدلالة **sig** يساوي0,00 و هو اقل من مستوى معنوية0,05 ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** وقبول الفرضية البديلة**H1**، أي يعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية بشكل كبير وخلال كل مراحل عملية التدقيق، ويؤكد ما سبق من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,93 بانحراف معياري بلغ 0,425 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات افراد العينة.

2.3.4.5 اختبار الفرضية الثانية: تتجسد الفرضية الثانية في المحور الثاني من الاستبيان والمكون من 10 عبارات ومن خلال اختبار (ت) للعينة الواحدة **one simple T test** لعبارات المحور وحساب المتوسطات الحسابية يمكن اختبار الفرضية عند مستوى معنوية 0.05 كالتالي:

الفرضية الصفرية H_0:لا يطبق المدقق جميع اساليب الإجراءات التحليلية .

الفرضية البديلةH_1 : يطبق المدقق جميع اساليب الإجراءات التحليلية.

* **قيمةT الجدولية** عند درجة حرية (35 = 1–36 = n–1) ومستوى معنوية 0,05 تساوي 2,030 حسب جدول ستودنت.

الجدول رقم (04): نتائج الإجابات لعينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة SIG	اتجاه الإجابة
1	يعتمد المدقق على أسلوب التحليل المالي	2,94	0,791	-0,422	0,676	محايد
2	يستخدم المدقق أسلوب النسب المالية	2,94	1,170	-0,285	0,777	محايد
3	يطبق المدقق أسلوب المقارنات البسيطة الافقية	3,39	1,271	1,836	0,075	محايد
4	يطبق المدقق أسلوب المقارنات البسيطة العمودية	3,25	1,156	1,298	0,203	محايد
5	يطبق المدقق أسلوب المقارنات البسيطة (المقارنات على اساس النسب المرجعية)	2,97	0,971	-0,172	0,865	محايد
6	يستعين المدقق بأساليب تحليل الانحدار من خلال ايجاد العلاقة بين حسابين او أكثر	2,86	1,150	-0,724	0,474	محايد
7	يستخدم المدقق اسلوب تحليل السلاسل الزمنية	2,78	1,267	-1,052	0,300	محايد
8	يستخدم المدقق اسلوب تحليل الشبكات العصبية الاصطناعية	1,97	1,253	-4,921	0,000	غير موافق
9	يستعين المدقق بأسلوب التخطيط المالي	2,69	1,167	-1,571	0,125	محايد
10	يطبق المدقق اسلوب التدفق النقدي	3,39	1,202	1,941	0,060	محايد
-	جميع فقرات المحور الثاني	2,91	0,628	-0,769	0,447	محايد

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

يتضح من الجدول رقم(04) ان جل إجابات افراد عينة الدراسة تتجه نحو عدم الموافقة فيما يتعلق بمدى تطبيق المدقق لأساليب الإجراءات التحليلية، وتوضح النتائج المستخلصة من اختبار(ت)للعينة الواحدة **One-simple T test** لجميع فقرات المحور الثاني ان قيمة **T** المحسوبة بلغت 0,769 – وهي اصغر من قيمتها الجدولية المساوية ل2,030،كما ان مستوى الدلالة **sig** يساوي0,447 و هو اكبر من مستوى معنوية0,05 ومنه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** وقبول الفرضية الصفرية **H0**، أي لا يطبق المدقق جميع اساليب الإجراءات التحليلية، ويؤكد ما سبق من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2,91 بانحراف معياري بلغ 0,628مما يدل على انخفاض تشتت إجابات افراد العينة.

3.3.4.5 اختبار الفرضية الثالثة: تتجسد الفرضية الثالثة في المحور الثالث من الاستبيان والمكون من 14 عبارة ومن خلال اختبار (ت) للعينة الواحدة **one simple T test** لعبارات المحور وحساب المتوسطات الحسابية يمكن اختبار الفرضية عند مستوى معنوية 0.05 كالتالي:

الفرضية الصفرية**H0** : لا تساهم الإجراءات التحليلية في دعم اسس تطبيق الحوكمة بشكل كبير.

الفرضية البديلة**H1** : تساهم الإجراءات التحليلية في دعم اسس تطبيق الحوكمة بشكل كبير.

الجدول رقم (05): نتائج الإجابات لعينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمةT	مستوى الدلالةSIG	اتجاه الإجابة
1	يأخذ المدقق بعين الاعتبار مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للحوكمة	3,78	0,866	75,56	5,391	0,000	موافق
2	هناك اختلاف في عملية التدقيق بين الشركة المطبقة للحوكمة والشركة الغير مطبقة لها	3,78	0,898	75,56	5,197	0,000	موافق
3	تطبيق الشركة للحوكمة يساهم في زيادة استقلالية المدقق	4,19	0,822	83,89	8,720	0,000	موافق
4	تطبيق الشركة للحوكمة من شأنه تقليل حجم الإختبارات	3,64	0,961	72,78	3,990	0,000	موافق
5	تطبيق الشركة للحوكمة يمنح للمدقق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من أي اخطاء وتحريفات	3,64	0,931	72,78	4,120	0,000	موافق
6	الإجراءات التحليلية تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم مناطق الخطر وعزلها مما يدعم الحوكمة	3,94	0,583	78,89	9,723	0,000	موافق
7	تساعد الإجراءات التحليلية مجلس ادارة الشركة لمعرفة مدى حرص الشركة على تعظيم ارباحها في إطار تقرير المدقق	4,11	0,575	82,22	11,602	0,000	موافق
8	الإجراءات التحليلية اداة لإدارة موارد الشركة بمعقولية مما يسمح بتحقيق أهداف الشركة	4,03	0,654	80,56	9,428	0,000	موافق
9	تساهم الإجراءات التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف	4,06	0,583	81,11	10,867	0,000	موافق
10	تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرارية من خلال الإجراءات التحليلية يساهم في دعم الحوكمة	4,14	0,683	82,78	10,011	0,000	موافق

11	الإجراءات التحليلية ترفع من درجة الافصاح والشفافية وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار	4,11	0,622	82,22	10,712	0,000	موافق
12	الاشارة الى الإنحرافات في القوائم المالية يساهم في دعم مسارات الحوكمة	4,03	0,810	80,56	7,612	0,000	موافق
13	الإجراءات التحليلية ترفع من كفاءة وجودة عملية التدقيق مما يساهم في دعم حوكمة الشركات	4,17	0,507	83,33	13,804	0,000	موافق
14	الإجراءات التحليلية تدفع ادارة الشركة والموظفين لبدل جهد أكثر من اجل المنافسة في السوق	4,14	0,593	82,78	11,524	0,000	موافق
-	جميع فقرات المحور الثالث	3,98	0,442	79,60	13,320	0,000	موافق

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 26

يتضح من الجدول رقم (**05**)ان جل إجابات افراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة فيما يتعلق بدور الإجراءات التحليلية في دعم حوكمة الشركات ،وتوضح النتائج المستخلصة من اختبار (ت) للعينة الواحدة **One-simple T test** لجميع فقرات المحور الثالث ان قيمة **T** المحسوبة بلغت 13,320 وهي اكبر من قيمتها الجدولية 2,030 إضافة الى ان مستوى الدلالة **sig** يساوي0,000 وهو اصغر من مستوى معنوية0,05 ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** وقبول الفرضية البديلة **H1**، التي تنص ان تساهم الإجراءات التحليلية في دعم اسس تطبيق الحوكمة بشكل كبير، ويؤكد ما سبق من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,98 بانحراف معياري بلغ 0,442 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات افراد العينة.

6-خاتمة:

بعد إتمام هذه الدراسة والتي تهدف الى ابراز دور استخدام الإجراءات التحليلية لدعم اسس تطبيق الحوكمة والتي تضمنت جانبين، الجانب الأول نظري من خلاله تم استخلاص ان:

- ✓ الإجراءات التحليلية من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق لتحديد نقاط القوة والضعف، وتكمن أهميتها بشكل عام في زيادة جودة عملية التدقيق.
- ✓ تسعى الحوكمة الى تحديد مسؤوليات الإدارة والسهر على مساءلتها وتحسين الجوانب المحاسبية والمالية والإدارية، والحرص على الشفافية، وكل ذلك من شأنه المساعدة على اكتشاف التلاعبات والفساد المالي والإداري.

- ✓ الإجراءات التحليلية تساهم في دعم حوكمة الشركات من خلال تزويد الإدارة العليا بالمعلومات لتقييمها ولعزل مناطق الخطر المسببة للمشاكل داخل الشركة، وتعتبر وسيلة لتحديد مدى حرص الشركة على تعظيم ارباحها والذي بدوره يجبر الإدارة على البحث عن طرق حول تحسين ربحيتها.

اما من خلال الجانب التطبيقي للدراسة تم استخلاص النتائج التالية:

- ✓ يستخدم المدققون في الجزائر الإجراءات التحليلية بشكل كبير خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وفقا لما نصت عليه معايير التدقيق الدولية.
- ✓ لا يطبق المدققون كل أساليب الإجراءات التحليلية بل يكتفون بالأساليب التقليدية والبسيطة فقط كأسلوب المقارنات البسيطة الافقية والعمودية والتحليل المالي نظرا لبساطة وسهولة هذه الأساليب وتوفر المعلومات المستخدمة فيها.
- ✓ تساهم الإجراءات التحليلية في دعم أسس الحوكمة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتقييم مناطق الخطر وعزلها والمساهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف والإشارة الى الصعوبات المالية من خلال تقدير قدرة الشركة على الاستمرارية، إضافة الى المساهمة في الرفع من درجة الإفصاح والشفافية بما يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وتساهم في زيادة كفاءة وجودة التدقيق بشكل عام باعتباره هم الآليات الداعمة لأسس الحوكمة.

وبناءً على النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة الإهتمام بالإجراءات التحليلية والإعتماد عليها من طرف المدققين لما لها من أهمية كبيرة وتكوين المدققين على تطبيق مختلف أساليب الإجراءات الاحليلية خاصة المتطورة منها.
- ترسيخ دور الإجراءات التحليلية في دعم الحوكمة من خلال اعتماد المكلفين بالحوكمة بما تتوصل اليه هذه الإجراءات من نتائج لدعم حوكمة الشركات.

7. قائمة المراجع

Maassen , G. (2002). *An International Comparison of Corporate Governance Models* (éd. 3). Amsterdam: Spencer Stuart.

Tripathi, A. (2019). Role of Internal Audit in Corporate Governance. *International Journal of Scientific Development and Research, 4*(6), pp. 259-261.

Abigail , L. (2004). Corporate governance and the board of directors: a qualitativeoriented inquiry into the determinants of board effectiveness. *in fulfillment of the requirements for the degree of doctorat ghent university*. gent, belguim.

Arens, A. a., Elder, R. j., & Beasley, M. .. (2012). *auditing and assurance services, fourteenth edition* (éd. 14). new jersey, unitef states: pearson prentice hall,.

Changawa, J., & Theuri, F. (2015). The Role of Financial Audits on Effective Corporate Governance in Companies: A Case Study of Coastal Bottlers Limited. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research, 14*(1), pp. 308-339.

Glover, S., Jiambli, J., & Kennedy, J. (2001). Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions. *Journal of accountancy, 191*(2).

IAASB, i. (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. 1). new york.

Matrood, A. K., Abd Alrazaq, D., & Khilkhal, N. (2019). the impact of applying analytical procedures by external auditor in accordance with isa 520 on audit performance improvement: an exploratory study in the iraqi audit firms and companie. *academy of accounting and financial studies journal, 23*(1), pp. 1-20.

OECD. (s.d.). *corporate governance*. Consulté le 12 14, 2022, sur Organisation de coopération et de développement économiques: https://search.oecd.org/corporate/

OECD, O. f.-o. (2015). G20/OECD Principles of corporate governance. *OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Ankara.

السيد احمد السقا، و نصر محمد جعيصة. (2007). *المراجعة و خدمات التاكيد مدخل متكامل ، جامعة طنطا ، مصر ، 2007 ص 126*. طنطا: كلية التجارة،جامعة طنطا.

الفين ارينز، و جيمس لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل* (الإصدار الطبعة الاولى). (محمد عبد القادر الديسطي، المترجمون) الرياض: دار المريخ للنشر.

بلقاسم بوفاتح ، و عبد القادر بلعربي . (2016). التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة المؤسسات لاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي. *مجلة الباحث الاقتصاديّ، 6*، الصفحات 252-271.

ثناء عطية فراج، سيد احمد عبدالعاطي، احمد محمد جابر، مصطفي محمود جاد المولي، عمر يعقوب ، و محمد سلامة عمارة. (2020). *ثناء عطية فراج و اخرون ،حوكمة الشركات و اخلاقيات مهنة المحاسبة ،كلية التجارة جامعة القاهرة ، 2020 ،ص 22*. القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة.

حبيبة بن زغدة. (2019). دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات – دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية جامعة سطيف الجزائر*. سطيف.

دلال العابدي. (2016). حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية. *رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر*. بسكرة.

ساري حامد العبدلي. (2011). اهميه استخدام الإجراءات التحليليه في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين دراسه ميدانيه في وزاره الماليه في دوله الكويت. *رساله مقدمه استكمالا للحصول على درجه الماجستير في المحاسبه ،جامعه الشرق الاوسط*. عمان، الاردن.

سناء محمد بدران. (2010). *سالمراجعة المتقدمة،برنامج محاسبة البنوك و البورصات،الجزء الثاني ،كلية التجارة ،جامعة بنها ، ص 14* (المجلد 2). بنها، مصر: مركز التعليم المفتوح ،جامعة بنها.

عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). *حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية*. بيروت.

علي محمد موسى. (2013). اجراءات المراجعة التحليليه ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع. *المجلة الجامعة، 2*(15)، الصفحات 309-342.

نيفين عبد الله ابو سمهدانة. (2006). مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة – فلسطين. *رسالة مقدمة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل الجامعة الاسلامية*. قطاع غزة، فلسطين.

ياسمينة عمامرة، و رباب زارع. (2018). مقاربة بين مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وميثاق الحكم الراشد للشركات الجزائرية. *مجلة إقتصاد المال والاعمال، 3*(1)، الصفحات 119-132.

يزيد بن صوشة. (2020). دور إرساء مبادئ حوكمة الشركات في توجيه السياسة المالية للمؤسسات-دراسة عينة من المؤسسات. *اطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير ، جامعة البويرة،الجزائر*. البويرة.