وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب _عين تموشنت _
معهد العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة
تخصص محاسبة وجباية معمقة

العنوان:

مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

اعداد الطالبين:
- تونسي احمد هشام
- بن جريو إبراهيم الخليل

- تحت اشراف الأستاذ:
- بوغازي اسماعيل

أعضاء لجنة المناقشة:

كش محمد	أستاذ محاضر -أ-	رئيسا
بوغازي اسماعيل	أستاذ محاضر -ب-	مشرفا
بلمشري بشرى	أستاذة مساعدة -ب-	ممتحنا

السنة الجامعية:

2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

بسم الله الرحمان الرحيم و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين و الحمد لله الذي أحكم الأمور و قدرها , و قدر الأشياء و دبرها تدبيرا و نور الأعمال و يسرها , نسأله عز و جل أن يجعلنا موفقين في هذا العمل المتواضع , أتقدم بالشكر الجزيل الى الأستاذ بوغازي إسماعيل المشرف على التوجيهات القيمة و النصائح السديدة و الى كل من أعانني و ساندني على إتمام هذا العمل من قريب و من بعيد و لو بالكلمة الطيبة و الإبتسامة الصادقة.

الإهداء (إبراتهم الخليل)

بسم الله اللهم لك الحمد و الشكر كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك و الصلاة و السلام على خير عباد الله محمد المبعوث رحمة للعالمين أما بعد :

أهذي ثمرة جهدي هذا الى من أحمل اسمه بكل فخر أبي الغالي و الى التي أنارت دربي بدعائها و كانت سر نجاحي أمي الحبيبة

الى كل من لم أذكرهم لأن مكانتهم تتعدى حيز الورقة

الى كل أساتذة جامعة عين تموشنت

الإهداء (أحمد هشام)

بعد الصلاة و السلام على رسول الله أهدي ثمرة جهدي المتواضع الى عمتي العزيزة و أمي الغالية أطال الله في عمرها و الى سندي في الحياة أبي حفضه الله و الى كل أفراد عائلتي و جميع الزملاء الذين إلتقيت بهم في مشواري الدراسي

الى كل من لم أذكرهم لأن مكانتهم تتعدى حيز الورقة

الى كل أساتذة جامعة عين تموشنت

فهرس
المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
بسملة	II
شكر و عرفان	III
إهداء	V
فهرس المحتويات	IX
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XI
قائمة الملاحق	XIII
ملخص	XV
مقدمة	أ-ب
الفصل الأول : التـدقـيـق الخـارجـي و حوكــمـة الشـركات	1
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول : التدقيق الخارجي	3
المطلب الأول : نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي	3
المطلب الثاني : معايير التدقيق الجزائرية	4
المطلب الثالث : مراحل عملية التدقيق	7
المبحث الثاني : حوكمة الشركات	9
المطلب الاول : مفهوم حوكمة الشركات	9
المطلب الثاني : مبادئ و آليات حوكمة الشركات	10
المطلب الثالث : العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات	15
المبحث الثالث : الدراسات السابقة	20
المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية	20
المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية	21

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	23
خلاصة الفصل الأول	24
الفصل الثاني : دراسة ميدانية	25
تمهيد الفصل الثاني	26
المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية	27
المطلب الأول : إعداد الاستبيان	27
المطلب الثاني : عينة الدراسة	27
المبحث الثاني : اختبارات حول الاستبيان	31
المطلب الأول : الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	31
المطلب الثاني : الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	32
المبحث الثالث : عرض نتائج الإجابات و إختبار الفرضيات	34
المطلب الأول: نتائج تحليل البيانات لإجابات أفراد العينة	34
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات	37
خلاصة	42
خاتمة	43
المراجع	46
الملاحق	49

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	درجات مقياس ليكارت الخماسي	27
2-2	توزيع الاستبيانات	28
3-2	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة	30
4-2	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	31
5-2	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	32
6-2	نتائج أفراد العينة للمحور الاول	34
7-2	نتائج أفراد العينة للمحور الثاني	36
8-2	اختبار T.test للمحور الاول	38
9-2	اختبار T.test للمحور الثاني	40

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
2-1	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	28
2-2	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	29
2-3	توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص	29

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاستبيان	55-50
2	مخرجات برنامج SPSS	64-56

ملخص

لقد هدفت هذه الدراسة الى تبيان مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات وقصد التدعيم الجانب النظري لهذه الدراسة حاولنا التعمق في المفاهيم الأساسية لكل من التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات مع تبيان العلاقة فيما بينهما

وتم الاستعانة باستبيان عن طريق معالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها وفق برنامج SPSS بعدما تم الحصول على عينة متكونة من 30 مفردة وقد خلصت هذه الدراسة على أن محافظ الحسابات يزاول مهنة التدقيق في ظل مجموعة من الاطر القانونية و المعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية و يساهم إيجابيا في مهمات التدقيق وذلك من التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، محافظ الحسابات

Summary

This study aimed to demonstrate the contribution of external audit to improving corporate governance, and in order to support the theoretical aspect of this study, we tried to delve into the basic concepts of both external audit and corporate governance while clarifying the relationship between them.

A questionnaire was used to process and analyze the data obtained according to the SPSS program after a sample consisting of 30 individuals was obtained. This study concluded that the auditor practices the auditing profession in light of a set of legal frameworks and standards approved for this in Algerian economic institutions and contributes positively to Audit tasks based on the proper application of governance principles in Algerian economic institutions

Keywords: external audit, corporate governance, portfolios of accounts

مقـــدمـــــة

في ظل التحولات الاقتصادية والمتغيرات العالمية المستمرة، أصبحت مسألة تحسين حوكمة الشركات أمرًا أساسيًا لضمان استدامة الأعمال ونجاحها في السوق المتنافسة و تعتبر حوكمة الشركات من أهم العوامل التي تؤثر على استدامة الأعمال ونجاحها في السوق المتنافسة ويعتبر التدقيق الخارجي ركيزة أساسية في بناء حوكمة الشركات الصلبة والفعّالة. يتمثل هدفه الأساسي في تقييم وتحليل العمليات المالية والإدارية للشركة باستقلالية تامة، بهدف تحديد النقاط القوية والضعيفة وتقديم التوصيات لتحسين الأداء والامتثال للمعايير واللوائح المعتمدة من خلال توفير تقارير شفافة ودقيقة، يساهم التدقيق الخارجي في بناء الثقة بين المساهمين والأطراف الخارجية، مما يعزز الشفافية ويضمن استمرارية الأعمال والنمو المستدام في السوق المتنافسة و تعتبر هذه الدراسة محاولة لاستكشاف الدور الحيوي للتدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات، وتسليط الضوء على الفوائد المتعددة التي يمكن أن يجلبها التدقيق الخارجي للشركات، مع التركيز على الجوانب الأساسية لتحسين االأداء وتعزيز الامتثال للمعايير القانونية و المالية.

إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة وفق السؤال التالي**:**

- كيف يساهم التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات ؟
- ومن هنا نطرح الأسئلة الفرعية الاتية:

الاسئلة الفرعية

- هل يلتزم محافظ الحسابات عند قيامه بإجراء مهمات التدقيق بالقوانين المهنية والمعايير المخصصة لذلك؟
- ما مدى انعكاس أعمال محافظ الحسابات في مهمات التدقيق على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة

و للإجابة على الاسئلة السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

- يزاول محافظ الحسابات مهنة التدقيق في ظل مجموعة من الأطر القانونية والمعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- توجد مساهمة إيجابية لمهمات التدقيق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات على التطبيق السليم

لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

مبررات اختيار الموضوع

- الرغبة في التعمق في التدقيق ومعرفة الجانب المهني للتدقيق
- رغبة بتقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في أنها ترتكز بشكل جوهري على الجانب المهني، حيث تُبيّن الطريقة التي يستعملها المدقق الخارجي أثناء مزاولة نشاطه، بالإضافة إلى الدور الذي تؤديه حوكمة الشركات في مراعاة مبادئ الوضوح والشفافية في تحديد أهداف الشركة

أهداف الدراسة

إن الهدف من هذا البحث هو:

- التعرف على مفهومي التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات
- تسليط الضوء على علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

منهجية الدراسة

بناءً على طبيعة الدراسة وأهدافها، تم استخدام المنهج الوصفي الذي يقوم على دراسة مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات وذلك بالاستفادة من الأدبيات العلمية والكتب المتعلقة بحوكمة الشركات ودور التدقيق في تطبيق مبادئها

أما بالنسبة للدراسة الميدانية فقد تمت عن طريق المعالجة من خلال استبيان وقد تم الاعتماد في التحليل على برنامج إحصائي SPSS

تقسيم البحث

تناولنا هذا الموضوع من خلال فصلين نظري و تطبيقي وكل فصل يتضمن ثلاثة مباحث .

الفصل الأول يمثل نظرة شاملة عن التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات حيث ينقسم إلى ثلاثة مباحث التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، الدراسات السابقة

الفصل الثاني فهو عبارة عن دراسة ميدانية للتدقيق الخارجي و حوكمة الشركات، حيث تم توزيع إستبيان على عينة و تحليل الإجابات المتحصل عليها وفق برنامج SPSS .

الفصل الأول

التدقيق الخارجي
و حوكمة الشركات

تمهيد

ان التدقيق الخارجي هو عملية فحص وتقييم الحسابات المالية للشركة من قبل مدقق مستقل لضمان صحتها ودقتها. يهدف إلى تقديم تأكيد بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الحالة المالية للشركة، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصالح

اما حوكمة الشركات تتعلق بإدارة الشركة بطريقة شفافة ومسؤولة، متضمنةً مجموعة من المبادئ والقواعد التي تنظم العلاقة بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح. تهدف إلى ضمان التوازن بين المصالح المختلفة وتعزيز الامتثال، الشفافية، والمساءلة في إدارة الشركة.

وعليه تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: التدقيق الخارجي
- المحث الثاني: حوكمة الشركات
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول : التدقيق الخارجي

ظهور التدقيق الخارجي يرجع أساسا إلي توسع حجم المؤسسات و تعقيدها مما أدى إلي فصل الملكية عن الإدارة و نتيجة لذلك ,حدث تعارض في المصالح بين جميع أطراف المنشأة ,مما جعل دور التدقيق الخارجي بارزا في تقديم أراء و التوصيات لاتخاذ القرارات الصائبة

ومن هنا سوف نتطرق في هذا المبحث الى ثلاثة مطالب وهي:

- نشأت ومفهوم التدقيق الخارجي
- معايير التدقيق الجزائرية
- مراحل انجاز مهمة التدقيق

المطلب الأول: نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي

نشأت فكرة التدقيق الخارجي نتيجة للحاجة الملحة لضمان سلامة البيانات المحاسبية التي تعتبر أساسا لعملية اتخاذ القرارات و تميز التدقيق الخارجي بصفات مثل الاستقلالية التي منحته مكانة مرموقة بين المؤسسات.

نشأة التدقيق الخارجي

مرت هذه النشأة بأربع فترات وهي كالتالي[1] :

الفترة من العصر القديم إلي سنة 1500م : في هذه الفترة برزت الحاجة أولا لدى حكومات قدماء مصر و اليونان , حيث كانوا يستخدمون التدقيق للتحقق من صحة الحسابات العامة كما نشأ لأول مرة نظام يمنع اختلاس الأموال عن طريق عزل مسؤولية المرخص بالإيرادات و النفقات عن مسؤولية من يقوم بذلك ,أما عند الصينين فكانت بدايات التدقيق القديمة عبارة عن تشكيل أنظمة رقابية متبادلة تهدف إلي الفصل بين المهام.

الفترة من 1500م إلي 1850م : لا نجد اختلاف كبير في هذه الفترة عن الفترة التي سبقتها , بحيث لم يطرأ أي تغير علي أهداف التدقيق أثناء هذه الفترة و انحصرت في الكشف عن الأخطاء و التلاعبات والتزوير .

الفترة من 1850م إلى 1905م : في هذه الفترة ظهرت شركات المساهمة الكبرى و التي تزامنت مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ومنه الانفصال الكلي للملكية عن الإدارة , ما جعل إصرار

[1] اسيا هيري فعاليات التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية, التجارية وعلوم التسيير شعبة: علوم التسيير , جامعة أحمد درايا,أدرار ,2017 السنة الجامعية 2018/2017 صفحة 4

المساهمين على طلب المدققين يزيد من أجل حماية أموالهم , وما أيد ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1832 , الذي فرض علي شركات المساهمة فحص حساباتها من طرف مدقق مستقل .

الفترة من 1905 م إلي يومنا هذا : إن جوهر هذه الفترة يكمن في انبثاق الشركات الكبرى إضافة غلي بناء نظام رقابة داخلي لمهنة التدقيق بمستوى عال , وكذا استخدام منهج العينات الإحصائية طبقا لمبدأ علمي , أما فيما يتعلق بالغرض من التدقيق فلم يصبح كشف الغش و الخطأ لأن هذه تعتبر مهمة الإدارة , وبدلا من ذلك صارت الغابة الأساسية من التدقيق هي تقرير المدقق المستقل المحايد بخصوص البيانات المحاسبية ما إذا كانت تظهر نزاهة المركز المالي .

مفهوم التدقيق الخارجي :

تعريف التدقيق الخارجي: تعددت تعاريف التدقيق الخارجي بتعدد الهيئات والتوجهات رغم أن سبب ظهوره واحد، وهو انفصال الملكية عن الإدارة ورغبة أصحاب الملكية في الاطمئنان على ممتلكاتهم، وتقليل مخاطر المعلومات المعروضة في القوائم المالية الموجهة لمتخذي القرارات[2]

حيث عرفت الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين المعتمدين التدقيق الخارجي على أنه "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[3]

كما وقد تم نشر تعريف له من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة" [4].

وانطلاقا من ما جاء في التعريفين السابقين فإن "التدقيق الخارجي هو قيام شخص مهني مستقل بفحص القوائم المالية لشركة ما وإبداء رأيه حول صدق وعدالة المعلومات المعروضة فيها ومدى تصويرها للواقع"

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

لقد خطت الجزائر خطوة هامة في اعادة النظر في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي حيث تم بداية من سنة 2016 اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق التي بلغ عددها بداية من سنة 2018 ستة عشرا معيار و قد تم اصدار هذه المعايير من خلال مبادرة المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة متابعة المعايير

[2] سعيدي عبد الحليم ولقويرة سمير، (يومي 29 و 30 أكتوبر (2018)، التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ودوره في تعزيز جودة القوائم المالية، الملتقى الوطني الأول حول تطور الإطار ص 7

[3] تامر مزيد رفاعة (2017)، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المنهاج، الأردن. ص15

[4] أحمد قايد نورالدين، (2016)، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي، الطبعة الأولى، الاردن. ص 12

الجزائرية . حيث قامت هذه اللجنة بطرح معايير تدقيق تتوافق مع النظام المحاسبي المالي وهي مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق .

وتتمثل معايير التدقيق الجزائرية فيمايلي:[5]

المعيار210:اتفاق حول أحكام مهام التدقيق تناول هذا المعيار واجبات المدقق ومسؤولياته بالاتفاق معا الادارة أو معا الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهام تدقيق الكشوفات المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية، بالإضافة إلى المهام الملحقة.

المعيار230: وثائق التدقيق يتضمن هذا المعيار المسؤولية التي تقع على المدقق لاعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، وأن تطبيق هذا المعيار لا يبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

المعيار300:تخطيط تدقيق الكشوف المالية يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يعالج المسائل الاضافية التي يجيب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الاولية.

المعيار500:العناصر المقنعة يوضح هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة تصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.

المعيار501:-العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير رقم 222 و،122 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

المعيار505: التأكيدات الخارجية يعالج هذا المعيار استعمال المدقق الاجراءات التأكيد الخارجية ووضع

[5] وزارة المالية المقدر رقم 002 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210 -505-560-580)" المؤرخ في 04فيفري2016 المقرر رقم 150 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700) المؤرخ في 11أكتوبر2016 المقرر رقم 23 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)" المؤرخ في 15مارس 2017 المقرر رقم 77" المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540) المؤرخ في 24سبتمبر 2018

حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

المعيار510:- مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية يخص هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الاولية، تتضمن الارصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، أما مهمة التدقيق الاولية فهي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

المعيار520: الإجراءات التحليلية يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإلجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، تسمح الاجراءات التحليلية الموضوعة حيزالتنفيذ أثناءالتعرف على المؤسسة ومحيطها لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر من حيث تحديد العمليات أو الاحداث غير الاعتيادية قصد تعيينا لواجبات المطلوبة.

المعيار530: السبر في التدقيق يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي وغير الاحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص للإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

المعيار540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات

الواردة المتعلقة بها يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقديم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الادارة.

المعيار560: الاحداث اللاحقة يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوفات المالية، وتقع هذه الأحداث بين تاريخ إقفال الكشوفات المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق مع ضرورة إجراء التعديلات على الكشوفات المالية في حالة وجود هذه الاحداث.

المعيار570: استمرارية الاستغلال يتضمن هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الاطارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، بالإضافة إلى مسؤولية المدقق حول تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها.

المعيار580: التصريحات الكتابية تضمن هذا المعيار إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية، من أجل التأكد من مدى قيام الادارة بمسؤولياتها،

بالإضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الاخرى المتعلقة بالكشوفات المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها.

المعيار610: استخدام أعمال المدققين الداخليين يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، في حالة تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

المعيار620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ركز هذا المعيار على واجبات المدقق عند استعانته بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفية الاخذ باستنتاجات الخبير.

المعيار700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الذي أدى إلى صياغة رأي غير معدل.[6]

المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق فيمايلي:

أ-فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني و النوع النشاط و الهيكل التنظيمي له و أنظمته المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة التدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك.

ب-فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل ما تشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية المحاسبية المستخدمة) وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة ماذا وضعها موضع تنفيذ التي بخل ذلك يقرر ماذا قبلية حسابات العميل التدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة[7]

ج-تقويم درجة المخاطر في نظم الضبط الداخلي فإذا اتفق على أن درجة المخاطر علية وفي أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائيا الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون

[6] وزارة المالية المقدر رقم 002 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210 -505-560-580)" المؤرخ في 04فيفري2016 المقرر رقم 150 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700) المؤرخ في 11أكتوبر2016 المقرر رقم 23 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)" المؤرخ في 15مارس 2017 المقرر رقم 77" المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540) المؤرخ في 24سبتمبر 2018

[7] عبد الفتاح محمد المحن، رجب السيد راشد محمود ناجي درويش، أصول المراجعة الدار الجامعية طبع ونشر وتوزيع 6111 ص 06

مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون مستوى

د-التدقيق الاختباري يستخدم المدقق تقييمه لنظام الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر تدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة

ه-تقويم نتائج أعمال التدقيق بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قررالقيام بها ويقوم بتقويم نتائج التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية يتوفر قاعدة تعتمد عليها في لابداء رأيه في البيانات الحسابية ختامية

و-تقرير مدقق الحسابات يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين إستنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج عمل المنشأة وموضوع تدقيق[8]

[8] أحمد حلمي جمعة المدخل إلى التطبيق والتأكيد الحديث الكتاب الأول دور الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع عمان الأردن،9669 ص 979

المبحث الثاني: حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات احد أهم المواضيع التي أخذت حيزا كبيرا من الاهتمام سواء من طرف الاكاديميين و الباحثين او المنظمات المهنية و الهيئات الرسمية ذات الصلة خاصة بعد حدوث مجموعة من الانهيارات المالية وجملة من الانهيارات المؤسسية و قد ربطها بعض الباحثين بوجود خلل في الاليات الرقابية وضعفها وبهذا تم الاستنجاد بحوكمة الشركات لما لها من دور كبير في الجانب الرقابي و الإداري للشركات لتحقيق الأهداف .

ومن هذا المنبر سوف نتطرق الى ثلاثة مطالب وهي :

1. مفهوم حوكمة الشركات
2. مبادئ وأليات الحوكمة
3. علاقة التدقيق المحاسبي بالحوكمة

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات:

لا توجد ترجمة متفق عليه للتعبير عن مصطلح Gouvernance Corporatifولكن من الترجمات التي انتشر استخدامها في هذا المجال: نظام الحوكمة، نظام إدارة الشركات و مراقبتها، ممارسة السلطة و القيادة , إدارة المؤسسات المالية , إدارة و مراقبة المنشأة و غيرها .

كما انه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه من محاسبين واداريين واقتصاديين وقانونيين لمفهوم إدارة ومراقبة المنشأة، ويرجع ذلك لتداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية و المالية و الاجتماعية للمنشأة وعليه[9]:

المفهوم اللغوي للحوكمة: هو اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وتشير كتب أخرى الى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى اخرون أنها نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما للشفافية و الموضوعية و المسؤولية.

المفهوم المحاسبي للحوكمة: يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة الى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات او استثمارات غير امنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع القوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا.

[9] -عدنان بن حيدر بن درويش, حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة, اتحاد المصاريف العربية 2007 ص13

المفهوم القانوني للحوكمة: الحوكمة من المنظور القانوني هي الاطار التشريعي و القواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالشركة, وتناولها كتاب القانون على أنها اطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات و المنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة, وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد القانونية و النواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة او المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها و نموها.

المفهوم الإداري للحوكمة: هناك استخدامات للحوكمة في بعض الكتابات الإدارية ومنها:

- الحوكمة هي مجموعة القواعد والإجراءات الداخلية في الشركة التي توفر ضمانات حرص المديرين على حقوق المالك والمحافظة على حقوق الاطراف ذات المصالح بالمنظمة.
- الحوكمة هي مجموعة ممارسات إدارية تضبط العالقة بين أصحاب المصالح المختلفة بمن فيهم متلقو الخدمة، وتحمي حقوق الاطراف ذوي العالقة من الممارسات الخاطئة للمديرين

ومصطلح حوكمة الشركات يهدف إلى إيجاد الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة للحفاظ على حقوق حملة الأسهم والسندات بالشركة وأصحاب المصالح، وتنفيذ صيغ العالقات التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة وهذا يعني نقلة نوعية في مفهوم التحكم الجيد، ولكي تحقق الشركة أفضل حماية بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها, ولا يختلف مفهوم حوكمة الشركات باختلاف نشاط الشركات فمفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات المالية و البنوك هو نفس المفهوم في باقي الاشكال الأخرى من الشركات التجارية, كما ان تعريف الحوكمة لا يتناول شكلا محددا من أنواع و أشكال الشركات, فيمتد عند البعض ليشمل جميع أنواع الشركات و المنظمات الحكومية غير هادفة للربح. [10]

المطلب الثاني : مبادئ وأليات حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات تُعنى بتوجيه وإدارة الشركات وفق مجموعة من المبادئ التي تضمن الشفافية، النزاهة، والمساءلة لضمان تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة. تعتمد آليات الحوكمة على هيكلة مجلس الإدارة، تبني سياسات فعّالة للإفصاح والشفافية، وتطبيق آليات الرقابة الداخلية.

1-مبادئ حوكمة الشركات:

[10] -أحمد على خضر , الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات , دار الفكر الجامعي ,,الإسكندرية 2012, ص10 ص11

في كل دولة ظروفها الاقتصادية والسياسية التي تجعلها تتبنى بعض المبادئ التي تختلف عن تلك مطبقة في دولة أخرى، ومن أهم المبادئ التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية OCDE والتي تعتبر معايير تقاس في ضوءها مدى تطبيق وتقدم الحوكمة في أي دولة من الدول

وهي خمس مبادئ اختباري كالتالي:[11]

1. ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعّال للموارد. ويجب أن تكون منسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والإنفاذ الفعّال. Effective supervisor and Enforcement

أ. ينبغي تطوير إطار حوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تقدمها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق المال.

ب. يجب أن تكون ممارسات الحوكمة متناسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ.

ج. ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لتجنب المصالح العامة.

د. يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعّالة.

هـ. يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية بالمجتمعات المحلية بالاحتياجات الكافية والموارد البشرية اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وفعالة. وينبغي أن تتضمن الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب، وأن تكون شفافة ووافية. و ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

2.الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين

- يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعّال للموارد. ويجب أن تكون منسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والإنفاذ الفعّال.

- يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الآليات التي تتيح لهم التأثير في القرارات الهامة. ويجب على جميع المساهمين الحصول على فرصة لإيضاحهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.

[11] اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية ، أخبار الاتحاد ، مبادئ الOECD / G20 للحوكمة، الإصدار رقم (11) ، أكتوبر – نوفمبر – ديسمبر 2015

3. **المؤسسات الاستثمارية، وأسواق الأسهم، وغيرهم من الوسطاء** يجب على إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة. يجب أن تكون هذه الحوافز متاحة في أسواق الأسهم المالية، وبطريقة تسهم في تطبيق أفضل ممارسات الحوكمة.

4.**دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات** يجب أن تتاح الفرصة لأصحاب المصالح، بما في ذلك الموظفين والدائنين والمجتمعات، للمشاركة في الحوكمة. يجب حماية حقوقهم وتحديد دورهم في حوكمة الشركات بوضوح.

5.**الإفصاح والشفافية** يجب على الشركات ضمان الإفصاح الفوري والدقيق عن جميع الأمور المادية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي، والأداء، والملكية، والحوكمة. مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يكون مجلس الإدارة مسؤولاً عن التوجيه الاستراتيجي للشركة، والمراقبة الفعالة للإدارة، والمساءلة أمام الشركة والمساهمين.

2-أليات حوكمة الشركات: تعرف آلية حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات، مهمات وخصائص التي تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح والشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة [12]

وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية واليات خارجية:

أ- الأليات الداخلية

مجلس الإدارة وهو يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، وذلك لماله من صلاحيات قانونية في التعيين والإعفاء وذلك من أجل حماية رأس مال الشركة من سوء الاستغلال وكذلك يعمل مجلس الإدارة على وضع إستراتيجية الشركة ويراقب سلوك الإدارة ويقوم بعملية تقييم لأدائها للوصول في الأخير إلى تنظيم قيمة الشركة.[13]

و لكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي نفس الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها... و كي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير

[12] فيروز شين ونوال شين، **دورأليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 6-7 ماي 2012 ص6

[13] فريد كورتال حوكمة الشركات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 15-16 أكتوبر 2008، ص6

التنفيذيين أبرزها ما يلي:[14]

- **لجنة التدقيق** تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات و كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

- **لجنة المكافآت** توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتتركز وظائفها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

- **لجنة التعيينات** يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة.

- **المراجعة الداخلية** تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري.[15]

ب- الآليات الخارجية[16] تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي تمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصدر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

1 منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري: تعد منافسة سوق المنتجات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تتم الإدارة بواجباتها

بالشكل الصحيح، فأنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

[14] حساني رقية، مروة كرامة حمزة فاطمة آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري الملتقى الوطني المنعقد في يومي 6-7 ماي 2012، في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال جامعة محمد خيضر بسكرة، ص18.

[15] حساني رقية و مروة كرامة حمزة فاطمة، مرجع سابق، ص19

[16] زيان مسعودة, أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر مالية و حاكمية المؤسسات, علوم اقتصادية, جامعة محمد خيضر بسكرة 2015, ص 36-37

2 الاندماجات والاكتساب مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لأن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك

الإدارة بشكل فعال، بحيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتتاب أو الاندماج.

3- المراجعة الخارجية يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان المراجعة المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين والمختصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.

4- التشريعات والقوانين عدة ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تحوي بين الفاعلين الذين يشاركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين المهمين والأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية أو الأسلوب لتفاعلهم مع بعضهم[17]

2-محددات حوكمة الشركات لكي تتمكن الشركات والدول من اكتساب المنفعة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين) محددات داخلية ومحددات خارجية):

أ-المحددات الداخلية[18] هذه المحددات تشمل على القواعد و الأساليب التي تطبق داخل الشركات و التي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات و توزيع مناسب للسلطات و الواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل .

ب- المحددات الخارجية تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل على

[17] زيان مسعود ، مرجع سبق ذكره ص 37-38

[18] صالح بن إبراهيم الشعلان مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود السعودية، 2008، ص27.

سبيل المثال [19]:

1. القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس

2. كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛

3. كفاءة الأجهزة والهيئة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛

4. وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات في سوق الأوراق المالية

5.وجود شركات خاصة بالمهن الحرة مثل المكاتب الاستثمارية المالية؛

6. دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه المؤسسات غير حكومية في جمعيات المحاسبين، المراجعين، ونقابات المحامين على سبيل المثال.

وترجع أهمية المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات أداة رئيسية لضمان إدارة الشركات بشفافية ومسؤولية ويلعب التدقيق الخارجي دورا محوريا في هذا النظام من خلال تقديم ضمانات مستقلة حول دقة التقارير المالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية ومن هنا سوف نرى العلاقة بين التدقيق الخارجي و الحوكمة

1- لجنة المراجعة: تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات، و هي لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة، و تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين. ويحضر هذه اللجنة المدققون الداخليون والمدقق الخارجي إن لزم الأمر، وتفوض للجنة سلطات العمل طبقا للأحكام المقررة وتقوم كذلك بفحص المجالات التي تتناسب مع أجندتها.

تعتبر لجنة المراجعة بشكل متزايد من ركائز حوكمة الشركات ، و يذكر الكثيرون أن تجاح حوكمة الشركات ،يعتمد في المنظمة على نجاح لجنة المراجعة و فشل في العضوية أو الشكل أو دور أو كفاءة أو

[19] مصطفى يوسف كافي ، الازمة المالية الاقتصادية العالمية، الطبعة الأولى ، عمان الأردن 2013 ص217

التزام لجنة المراجعة يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات و النظام الموضوع لها.

دور لجنة المراجعة: النظرة الجديدة للجنة المراجعة لها معالم متميزة كثيرة ، و لكن لها شكل خاص يناسب كل شركة على حدى ،بما يعني أن كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماما و لا يوجد معيار موضوع يمكا استخدامه لتحديد دورها و دور لجنة المراجعة يمكن أن يدخل فيه المكونات التالية:[20]

أ-عملية التدقيق الخارجي : لفحص عملية المراجعة الخارجية و عمل توصيات للمجلس فإنه يكون مناسبا في المجالات الآتية:

- تعيين و تحديد أجور و مدى الاحتفاظ بالمدقق الخارجي على أساس تقييم أدائه.
- النظر في خطط التدقيق الخارجي و جدول وبرامج العمل طوال السنة و في نهاية السنة.
- التأكد من أن التدقيق الخارجي يكمل كافة خطة التدقيق.
- التأكد من أن المدقق الخارجي مستقل و أن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم.
- التأكد من أن المدقق الخارجي له علاقات صحيحة مع مسؤولي الشركة و أنهم قادرون على أداء التدقيق بطريقة مهنية

ب-القوائم المالية

- يجب النظر في القوائم المالية و تقرير المدقق المتعلق به و القيام بما يلي:
- مناقشة القوائم المالية مع الغدارة العليا كلما كان ذلك ملائما
- التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية.
- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين و المستخدمين الاخرين وأنها تقدم بشكل الذي يحتاجونه.

ت-نظام الرقابة الداخلية:

- النظر في كفاية نظام الرقابة الداخلية ، و متطلبات الإدارة تقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلية
- التشاور مع المدقق الخارجي و المدقق الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
- الحصول على تقارير خاصة عن أي انتهاك للرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية
- خطاب الغدارة للمدقق الخارجي

[20]- طارق عبد العال حماد ، (2007) حوكمة الشركات (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب ، المتطلبات) ، دار الجامعة ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، ص171, ص172

- تقرير عن الخسائر من مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية

ث-التدقيق الداخلي:

تتولى لجنة المراجعة أو لجنة التدقيق بهذا الشأن ما يلي:

- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين و ضمان أن وظيفة المدقق الداخلي تعمل وفق المعايير المهنية، و أنها تقوم بعملها جيدا و توفي بمسؤولياتها.
- تدقيق أهداف التدقيق الداخلي و رسالتها
- الإشراف على أنشطة المدقق الداخلي وتنظيمها
- تلقى التقرير السنوي الداخلي والتفسيرات و المساعدة في تكوين رأي رسمي عن كفاية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

و نستخلص مما سبق: لجنة المراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، و ذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات و يجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين ،و تسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة على إدارة المخاطر.

2- مجلس الادارة:[21]

- لا بد أن يكون مجلس الإدارة مزيجا من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين في توازن لتمثيل مصالح المساهمين و بطريقة مهنية ، و يجب تحديد مسؤولياته بالكامل ، و كذلك يجب وضع معايير تقييم للأداء لضمان حصول أعضائه على مكافآت عادلة
- يكون مجلس الإدارة مسؤولا بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة و القيادة و التوجيه لشؤون الشركة.
- يجب ذكر عدد اجتماعات المجلس و لجانه الرئيسية في التقرير السنوي و عدد الأعضاء الحاضرين فردا فردا . و يجب أن يدخل هذا الوصف في التقرير السنوي

ومن دور رئيس مجلس الإدارة :

- خلق ظروف مناسبة للأعضاء وضمان فاعلية أعمال المجلس ويتم وصف دور الرئيس و اختصاصاته ومسؤولياته حتى يكون فعالا.
- يجب على رئيس المجلس العمل على تنمية كفاءة العمل بالنسبة للمجلس ككل لتقرير فعاليته.
- يعترف تقرير "كاد بيري" بأهمية رئيس مجلس الغدارة كما يلي: " أن دور رئيس مجلس الإدارة

[21] - طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص196، ص 205

في تأمين حوكمة جيدة للشركة دور حاسم ،و هو مسؤول عن إيجابية عمل مجلس بما يخضع لموافقة مجلس والمساهمين ولضمان ان كل الموضوعات ذات العالقة مدرجة على جدول الاعمال و لضمان أن مجلس بيده الرقابة الكاملة على شؤون الشركة واهتمامها بالالتزامات نحو المساهمين.

3-المدققون الداخليون والخارجيون :

- يسعى المدقق الخارجي إلى اختبار العمليات الأساسية التي تشكل أساس القوائم المالية، و تكوين راي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ،و يمكن الاعتماد على تلك النظم التي تنتج القوائم المالية حيث يقل حجم العينة عندما توجد نزم رقابة داخلية ونظم محاسبية سليمة
- في حين يسعى المدقق الداخلي من جهة أخرى إلى تقديم المشورة للإدارة عما اذا كانت عملياتها الرئيسية ذات نظم سليمة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.
- و لهذا الغرض فإن المدقق الداخلي يقوم باختيار الصفقات للتأكد من تقييم و تحديد أي نقاط ضعف في النظم .ويجبأن يكون واضحا مما سبق أن المدقق الخارجي يستخدم تلك النظم كأسلوب مختصر للتحقق من أرقام الواردة فالقوائم المالية.
- و على العكس فإن التدقيق الخارجي يهتم أساسا بجميع نظم الرقابة لتيتمكن المنظمة من تحقيق أهدافها.

II-اسهامات التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات:[22] يعتبر التدقيق الخارجي أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، فهي تظهر قيمة مضافة للعمليات التي تحتوي عليها القوائم المالية، و لان لهذه المعلومات دورا فعالا في رقابة أصحاب المصلحة في المؤسسة و عليه فقد أصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المنهي للتدقيق الخارجي بمثابة دعم رئيس من دعائم التطبيق الكفء لاطار الحوكمة

1-التدقيق الخارجي كاختصاص في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات: إن نظرية الوكالة تقوم على فرضين أساسيين الأول أن الأفراد يحثون على تعظيم منفعتهم والثاني يتعلق بحصول الأفراد على الأرباح فإن كل من المساهمين و المسيرين لديهم دالة منفعة بحيث يعمل كل واحد منهم على تعظيم منفعته الخاصة ,فالعالقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة والتقيد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية حيث يقوم المدققون الخارجين خلال التقرير في

[22] ايمان فورال و فاطمة الزهراء المقني ، (2019) ، تفعيل أخلاقيات أعمال المدقق الخارجي لدعم فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت ، الجزائر ، ص 54 و 55

إضفاء الثقة والمصداقية بإبداء رأيهم الفني المحايد و على ذلك فإن المدقق يؤدي دور حكومي – قانوني و تنظيمي – فالمدقق يعمل على العوامل التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية.

2-التدقيق الخارجي كألية في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المالك و الإدارة: المقصود بعدم تماثل المعلومات هو أنه غالبا ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين) عن الموارد التي يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين(الملاك) ،وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات التحقق أفضل ما يرجوه الملاك ، إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة و مواصفات كل طرف فحسب ، و إنما يحدق كذلك كنتيجة لكثرة المعارضات الموجودة في المؤسسة بين مختلفا الاطراف المؤثرة. تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات ملا يتمتع بها المدققون من استقلالية و حياد في ابداء الرأي والقدرة على الكشف عن المعلومات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة و مستوى أدائها و كذلك مدى كفاءة نظامها الرقابي الداخلي.

3-التدقيق الخارجي في قلب حوكمة الشركات: يؤدي التدقيق الخارجي دورا هاما في حماية الأموال وزيادة الثقة في البيانات و المعلومات المحاسبية لهذا اهتمت الدولة و المنظمات المهنية القائمة على شؤون هذه المهنة بوضع الضوابط التنظيمية والمعايير التي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها عند أداء مهامه، حيث تكتسب آلية التدقيق الخارجي أهمية خاصة في الفكر الحكومي باعتبارها أداة يتم من خلالها الرقابة على سلوك إدارة المؤسسة فضال عن كونها تحقق الرقابة على كفاية الإفصاح و جودة التقارير المالية المنشورة.

كما يعمل التدقيق الخارجي على تفعيل العديد من مبادئ الحوكمة، فيما يتعلق بالمبدأ الأول المتعلق بضمان وجود أساس ي إطار فعال للحوكمة بحيث يشجع على شفافية و كفاءة الأسواق المالية ، تحقيق المبدأ الثاني حماية حقوق المساهمين ،المبدأ الثالث الذي يتعلق بالمعادلة المتكافئة عند الحصول على معلومات، بالإضافة إلى المبدأ الخامس الإفصاح و الشفافية في الوقت المناسب.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث الى الدراسات السابقة باللغة العربية و الأجنبية ثم سنقارن هذه الدراسات بالدراسة الحالية لنرى أوجه التشابه و الاختلاف بينهما وما هو استنتاجنا من هذه الدراسات

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

- دراسة **محاد عريوة ، طلال زغبة**، بعنوان**"مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز ممارسة الفعالة لحوكمة الشركات "** 2020

تناولت هذه الدراسة لإظهار العلاقة بين التدقيق الخارجي وساهمته في تعزيز الممارسة الفعالة لمفهوم حكومة الشركات وهذا من خلال تقسيمها إلى قسمين قسم نظري تم التطرق إلى مفهومية التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وآخر ميداني تمت من خلاله دراسة العلاقة بين التدقيق وحوكمة الشركات وذلك بتوزيع استبيان على عينة من مدققي الحسابات باستعمال مختلف الأدوات الإحصائية لتحليل بيانات تم التوصل إلى نتيجة وجود علاقة بين ممارسة التدقيق الخارجي وممارسة الفعالة لحوكمة الشركات[23]

- دراسة **مبارك محمد، براشد فراح**، بعنوان" **دور تدقيق خارجي في تطبيق حوكمة الشركات"** 2020

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور التدقيق خارجي في تطبيق حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية،، وبعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة الشركات وآلياتها

من خلال هذه الدراسة يتم إبراز دور التدقيق الخارجي بالمؤسسة باعتباره ركن أساسي لإقامة نظام لحومة الشركات في ظل ما تعيش من تحولات في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق[24]

- دراسة **مالطي سناء** بعنوان " **جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة مؤسسات"**2020

تهدف الدراسة إلى تحديد إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على اليات حوكمة المؤسسات ام لا من خلال إعداد استبيان توصل وتوزيع على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة قصدي إجراء عملية مقارنة بين القطاع العام والخاص

[23] **محاد عريوة، طلال زغبة، "مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز ممارسة الفعالة لحوكمة الشركات"** جامعة المسيلة مخبر استراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر 2020

[24] مبارك محمد، براشد فراح، "دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة شركات" مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2020

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن جودتها التدقيق الخارجي تؤثر على التدقيق الداخلي في القطاع العام وليس الخاص في متى تم استبعاد أثر جودة التدقيق الخارجي على كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية في كل القطاعين العام والخاص[25]

- دراسة **وسيلة بوخالفة**، بعنوان**"دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"** 2013

تهدف هذه الدراسة معرفة قدرة مؤسسة على التزام بإرشادات محافظ الحاسابات و لمعالجة هذا الموضوع اعتمد على عينة من تقارير المراشي الخارجي التي تتضمن رأيه إلى جانب توصياته.

من أجل من أجل الإحاطة مختلف جوانب الموضوع اعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي لجانب نظري عن جانب تطبيقي منهج دراسة حيله دراسة عين من تقارير محافظة الحسابات الفترة الممتدة (2012-2008).

توصلت هذه الدراسة إلى أن تميز المعلومة المحاسبية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي وهذا متتوفر مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية والخارجية غير أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.[26]

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

- دراسة (**J. Vaz Ferreira 2019**)بعنوان **" The role of external auditor in corporate governance the case of companies listed in the nyse euronext lisbon »**

تبحث هذه الدراسة في آثار وجود المدقق الخارجي على حوكمة الشركات في البرتغال، في طريقة إدارة الشركات المدرجة، وذلك بناءً على التحقق من الالتزام بلوائح حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة سوق الأوراق المالية، فضلاً عن شفافية المعلومات. والحد من مشاكل الوكالة والاحتيال والجرائم الاقتصادية. من خلال مقارنة التقارير الحكومية للشركات المدرجة في بورصة نيويورك يورونكست لشبونة، خلال عدة فترات ومع الدراسات الاستقصائية التي أجريت في النصف الأول من عام 2013 في البرتغال مع المدققين الخارجيين المسؤولين عن غالبية الشهادات القانونية لحسابات الشركات خلال الفترة من 2007

[25] **مالطي سناء " جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات"** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس2020

[26] **وسيلة بوخالفة "دوري المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"** مذكرة ماستر، جامعة قاصدي ورقلة 2013

إلى 2011، تم التوصل إلى نتيجة هامة تم التوصل إلى العلاقة المباشرة في تنفيذ توصيات حوكمة الشركات والتحقق منها من قبل المدقق الخارجي. استنادًا إلى نماذج الانحدار المتعدد والنماذج اللوجستية متعددة الحدود، تم التوصل إلى أن المشاركة الأكبر لـ ROC في الامتثال لتوصيات حوكمة الشركات، تسمح بمزيد من الشفافية في المعلومات وتقليل مشاكل الوكالة والاحتيال والجرائم الاقتصادية[27]

- دراسة (**Ojo, Marianne 2009**) **«The role of external auditors in corporate governance: agency problems and the management of risk»**

إن تأثير اللوائح المصرفية على المخاطرة والحاجة إلى النظر في هياكل الملكية هي من بين القضايا الأخرى التي يتم أخذها في الاعتبار. وفي الاعتراف بالقضايا التي تثيرها هياكل الملكية، فإنه يأخذ في الاعتبار نظريات مثل النظرية المصرفية ونظرية حوكمة الشركات. كما يأخذ في الاعتبار البدائل الأخرى التي يمكن من خلالها التحكم في المخاطرة. ومن خلال التوصية بخبرة المدقق الخارجي لمعالجة مشاكل الوكيل الرئيسي، فإنه يلفت الانتباه إلى أدوار لجنة التدقيق، باعتبارها أداة حيوية ومكملة لحوكمة الشركات. كما يسلط الضوء على أهمية التدابير التي يجب اتخاذها إذا أردنا تعظيم مساهمة المدقق الخارجي في حوكمة الشركات.[28]

- دراسة (**ريم بن عيسى، امال بوسواك 2020**) بعنوان « **the role of external governance mechanisms in improving the financial performance of the algerian economic institutions »**

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين آليات الحوكمة الخارجية والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. حاولت الدراسة أن إبراز تأثير آليات الحوكمة الخارجية على الأداء المالي للبنك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال المؤشرات التالية: معدل العائد على الأصول، معدل العائد على المبيعات ومعدل العائد على حقوق الملكية. تحليل الانحدار البسيط والمتعدد وقد تم استخدام أساليب للكشف عن العلاقة بين متغيرات الدراسة مع اقتراح النموذج الأمثل. وخلصت الدراسة إلى أن آليات الحوكمة الخارجية يتم تطبيقها من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن هنا وجدت الورقة أن هناك إحصائية هامة العلاقة الارتباطية بين آليات الحوكمة الخارجية ومعدل العائد على الأصول، وهناك توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الخارجية ومعدل العائد على حقوق الملكية.[29]

---

[27] **J. Vaz Ferreira , School of Economics and Management, University of Coimbra, Portugal Contact details: University of Coimbra, School of Economics,** Av. Dias da Silva, no 165, 3004-512 Coimbra, Portugal

[28] **Online at https://mpra.ub.uni-muenchen.de/47346/ MPRA Paper No. 47346, posted 02 Jun 2013 05:24 UTC**

[29] **Online at ASJP** https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/100/8/1/155585

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

ركزت معظم الدراسات السابقة على هدف رئيسي واحد، وهو تحديد المكاسب الممكنة من التدقيق الخارجي وتأثيره على حوكمة الشركات، بينما تهدف دراستنا إلى فصل هذا الهدف وتحليله بشكل أكثر تحديدًا.

على عكس الدراسات السابقة، تختلف الدراسة الحالية في طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات المستخدمة. فمجتمع الدراسة الحالية يمثله مجموعة من المؤسسات الجزائرية، بينما يمكن أن يعتمد البحث على تقارير محافظ الحسابات في هذا السياق.

مع كل هذه الاختلافات الموجودة بين هذه الدراسات إلا أنها اجمعت على استنتاج واحد وهو أن للتدقيق الخارجي دورا كبيرة في تحسين حوكمة الشركات.

خلاصة:

في ختام هذا الفصل، نستنتج أن التدقيق الخارجي هو أحد الموضوعات التي حظيت باهتمام واسع من قِبل الباحثين والدراسين. وقد مر بعدة مراحل تطورية ليصل إلى شكله الحالي، حيث يُعد عملية منظمة ومتكاملة ومنهجية تهدف إلى جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي بواسطة شخص مستقل ذو كفاءة مهنية. يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات للتحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وإبلاغها للأطراف المعنية.

ومن هنا ننتقل إلى الفكرة الأساسية وهي أن عملية التدقيق الخارجي تؤدي دوراً هاماً في تحسين حوكمة الشركات. يتم ذلك من خلال علاقتها التعاونية والتكاملية مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمدقق الخارجي، بالإضافة إلى تقديمها لخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية وتحسين عملية إدارة المخاطر في الشركة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

تمهيد

بعد إتمام الجانب النظري للدراسة منخل العرض أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي و حوكمة الشركات والعلاقة بينهما،قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من الدراسة لاختبار الفرضيات باستخدام استمارة استبيان لجمع المعلومات الضرورية وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة.

تم توزيع استبياني حتويعل ى مجموعة من الأسئلة،وذلك بهدف استخلاص النتائج الميدانية التي تمكننا من التأكد من صحة الفرضيات المطروحة أ ونفيها.

تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان
- المبحث الثالث: عرض تتائج الإجابات واختبار الفرضيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سنحاول توضيح منهجية التصميم استبيان مع عرض عينة الدراسة مع استعراض حدود دراسة والمشاكل التي واجهتها خلال توزيع استبيان،

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

1-أجزاء الاستبيان اعتمدنا جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان حيث أخذنا بعين الاعتبار العناصر التالية عند إعداده والمتمثلة في الأسلوب البسيط واللغة المفهومة وذلك لتفادي عدم الفهم من أفراد العينة، والتسلسل المنطقي عند إعداد الفقرات فشمل هذا استبيان ضمن الجزء الأول معلومات الشخصية التي تخص الموظفين الذين وزع عليهم وتتمثل في العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، أما الجزء الثاني فكان خاص بموضوع دراستنا وقسمناه إلى محورين وتكونوا من 16 فقرة وذلك من أجل تأكد من صحة الفرضيات المطروحة وحيث كانت المحاور كالتالي :

-**المحور الأول:**مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتكون من (10) فقرات

-**المحور الثاني:** تطبيق حوكمة الشركات في مزاولة مهنة التدقيق الخارجي، ويتكون من (6)

2-مقياس ليكارت الخماسي تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدولرقم 2-1 التالي:

الجدول رقم (2-1) : درجات مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: عينة الدراسة

إن لكل دراسة طريقة ثم اعتماد عليها وتختلف هذه الأخيرة من دراسة الى أخرى، حيث في هذا المطلب سيتم تحديد الحدود المكانية و الزمانية التي تمت فيها الدراسة إضافة إلى تحديد عينة الدراسة و تحليل البيانات الشخصية.

حدود الدراسة:

تم الاخذ بعين الاعتبار حدود الدراسة كالتالي:

الحدود الزمنية : تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2024/03/28 الى 2024/04/29

الحدود المكانية: شملت محافظي الحسابات بعين تموشنت و ولاية وهران و البعض من الجزائر العاصمة و بعض الأساتذة الأكاديميين

عينة الدراسة:

من أجل إتمام هذه الدراسة قمنا بتوزيع 40 إستبيان موضحة في الجدول كما يلي:

الجدول (2-2) توزيع الاستبيانات :

المؤسسات	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	الاستبيانات الضائعة	الاستبيانات الملغاة	الاستبيانات الصالحة للدراسة
عدد الاستمارات	40	35	5	4	31

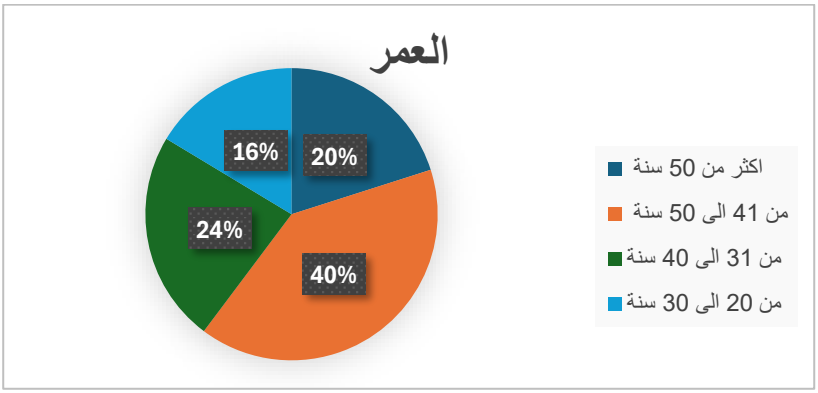
المصدر: من إعداد الطالبين

تحليل البيانات الشخصية

سنقوم بتحليل البيانات الشخصية و الوظيفةالخاصة بالعينة المستهدفه مما يساعد في تفسير بعض نتائج الدراسة

1-العمر

الشكل رقم (2-1):توزيع افراد العينة حسب متغير العمر



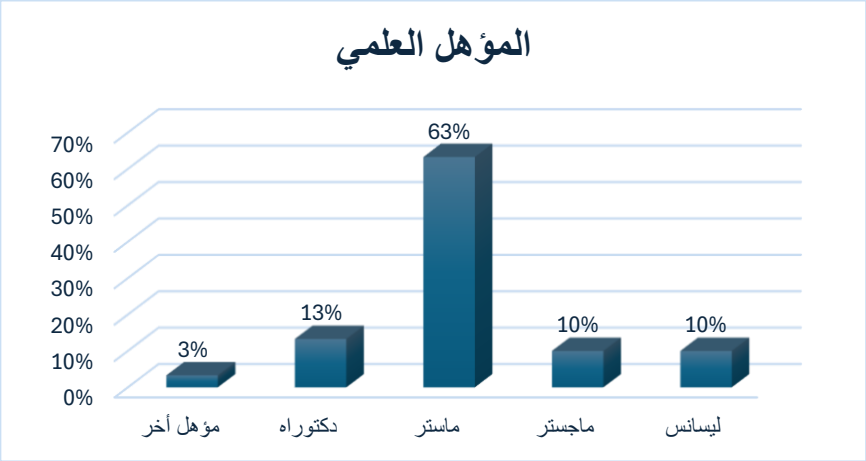
المصدر: من إعداد طالبين الاعتماد على مخرجات spss

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن أعمار الفئة المحصورة بين 20 إلى 30 سنة هي 6 أشخاص ما يقابله نسبة 16% في حين الفئة محصورة بين 30 إلى 40 سنة هي 7 أشخاص ما يقابله نسبة 24% وأمل الفئة

محصورة بينهم 41 إلى 50 سنة هي 12 شخص بنسبة 40% حيث تعتبر هذه أخبار فئة أما الفئة أكثر من 50 سنة تمثل 6 أشخاص ما يقابلها نسبة 20% حيث تعتبر هذه الفئة من أصحاب الخبرات

2-المؤهل العلمي:

الشكل رقم (2-2) توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

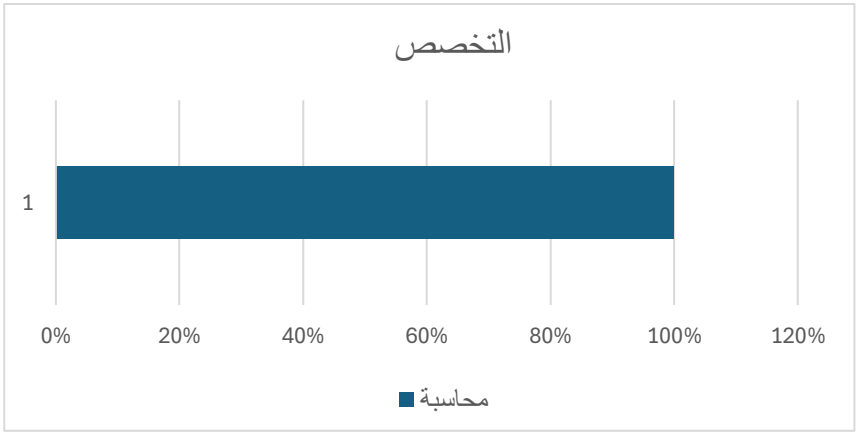


المصدر: من اعداد الطالبيين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الشكل الأعلى إن عدد العمر الذين يحملون شهادة ليسانس 10% حيث بلغت نسبة ماستر 63% أما الدراسات العليا ماجستير بلغت نسبة 10% ودكتورة فقد بلغت 13% اما شهادات أخرى بلغت نسبة 3% هذا ما يدل على أن مهنة التدقيق تحتاج إلى مؤهلات علمية كبيرة

3-التخصص:

الشكل رقم (2-3) توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص



المصدر: من إعداد الطالبين الاعتماد على مخرجاتspss

نرى أن تخصص المحاسبة بلغ نسبة 100%

4-الخبرة:

الجدول رقم (2-3) توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	٪16.7
	من 5 الى 15 سنة	15	٪50
	أكثر من 25 سنة	2	٪6.7

المصدر من إعداد طالبين الاعتماد على مخرجاتspss

من الجدول السابق نرى أنه النسب كانت متفاوته حيث كانت نسبة 16.7% لأقل من خمس سنوات ونسبة 50% من 5 إلى 15 سنة أما فئة أكثرمن 25 سنة كانت نسبتهم 6.7% كما أن هناك مهارات مكتسبة

المبحث الثاني: اختبار الاستبيان

بعد التعرف على العينة من حيث المعلومات الشخصية سوف نتطرق في هذاالمبحث الى اختبار صدق الاتساق الداخلي التي تستخدم للتحقق من صدق وثبات الاستبيان واعتدالية توزيع البيانات المتحصل عليها

المطلب الأول: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

يعتبر هذا الأخير أحد مقاييس صدق الأداء والذي يقيس مدى تحقق الأهداف المرجوة من الأداء وذلك من خلال تعرفها على مدى ارتباط كل فقرات من فقرات المحور الأول

المحور الأول: يوضح الجدول التالي الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول باستعمال معامل الارتباط سبيرمان كمايلي:

الجدول رقم(2-4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول

رقم الفقرة	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتمتعمهنةالتدقيقالخارجيبالاستقلاليةاللازمةللحكمعلى القوائمالماليةللمؤسسة	0.478	0.008
02	يتم مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	0.592	0.001
03	تتمتع مهنة التدقيق الخارجي بالحق في الحصول على صورة الاخطارات المرسلة للمساهمين	0.189	0.317
04	ان يكون المدقق الخارجي حرا محايد و غير متحيز في أداء مهامه	-0.102	0.591
05	يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق اطار من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة	0.133	0.485
06	تتمتع مهنة التدقيق الخارجي بإنجاز كل الدراسات و التحاليل الخاصة بتطوير و استعمال الأدوات و المسارات المحاسبية	0.365	0.047
07	تتمتعالمدقق الخارجي بتقديم التقارير و النتائج و الاقتراحات بناء على مخرجات عمليات التدقيق الخارجي	0.369	0.045
08	يقوم المدقق الخارجي بالإبلاغ في حالة وجود أي عمليات نصب او احتيال	0.494	0.006
09	ممارسة التدقيق الخارجي لضمان الامتثال للمعايير و القوانين المحلية و الدولية	0.445	0.014
10	تتمتع مهنة التدقيق الخارجي على زيادة مستويات الشفافية داخل الشركات	0.318	0.086

الصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على مخرجات spss

ويتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لفقرات المحور الأول ككل الذي يتعلقبمهنة التدقيق خارجي في الجزائر نلاحظ وجود ارتباط من **الفقرة(01)، الفقرة(02)، الفقرة(06)، الفقرة(07) والفقرة(08) و (09)** هذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور الذي تنتمي إليه

المطلب الثاني: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يعتبر هذا الأخير أحد مقاييس صدق الأداء والذي يقيس مدى تحقق الأهداف المرجوة من الأداء وذلك من خلال تعرفها علىمدى ارتباط كل فقرات من فقرات المحور الثاني

المحور الثاني: يوضح الجدول التالي الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول باستعمال معامل الارتباط سبيرمان كمايلي:

الجدول رقم (2-5) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يؤكد التدقيق الخارجي على عدالة القوائم المالية مما يزيد من تطبيق مبدأ الشفافية المنبثق عن الحوكمة	0.320	0.084
02	يتأكد المدقق الخارجي من توافر الشفافية و الإفصاح الكافي من طرف المستثمرون من اسواق الأسهم و المؤسسات	0.334	0.071
03	يؤكد التدقيق الخارجي من وجود اطار فعال للحوكمة بحيث يتوافق مع القوانين و التشريعات	0.848	0.000
04	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في رفع مستوى مفاهيم حوكمة الشركات لدى الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة	0.686	0.000
05	يقوم التدقيق الخارجي بتقييم فعالية الإدارة وممارستها و التأكد من انها تتماشى مع مبادى الحوكمة مما يساعد في منع الفساد	0.069	0.716
06	يتأكد المدقق الخارجي من توفر ممارسات حوكمة الشركات التي تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة	0.568	0.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

ويتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لفقرات المحور الثاني ككل الذي يتعلق بتطبيق حوكمة الشركات في ظل مزاولة مهنة التدقيق الخارجي نلاحظوجود ارتباط من **الفقرة(04)، الفقرة(03) والفقرة(06)**هذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور الذي تنتمي إليه

المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات وإختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل بيانات افراد العينة وفقاً لمحاورالاستبيان واختبارفرضيات الدراسة.

المطلب الأول: نتائج تحليل البيانات لإجابات أفراد العينة

سيعرض هذا المطلب نتائج تحليل بيانات الخاصة بأفراد العينة وذلك بناء على مخرجات برنامج SPSS

1-نتائج أفراد العينة المحور الأول:

قمنا بتحليل أفراد العين وذلك لمعرفة إجابات كل مستجيب وفي ما يلي جدول يوضح ذلك:

الجدول رقم: (2-6) نتائج أفراد العينة للمحور الاول

رقم الفقرة	التكرار النسبي	إجابات افراد العينة					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
01	التكرار	00	1	00	5	24	30
	النسبة	00%	3.3%	00%	16.7%	80%	100%
02	التكرار	00	00	00	20	10	30
	النسبة	00%	00%	00%	66.7%	33.3%	100%
03	التكرار	00	00	1	25	4	30
	النسبة	00%	00%	3.3%	83.3%	13.3%	100%
04	التكرار	00	00	00	8	22	30
	النسبة	00%	00%	00%	26.7%	73.3%	100%
05	التكرار	00	00	3	22	5	30
	النسبة	00%	00%	10%	73.3%	16.7%	100%
06	التكرار	3	7	12	8	00	30
	النسبة	10%	23.3%	40%	26.7%	00%	100%
07	التكرار	00	00	8	22	%%	30
	النسبة	00%	00%	26.7%	73.3%	00%	100%

08	**التكرار**	00	00	00	12	18	30
	النسبة	00%	00%	00%	40%	60%	100%
09	**التكرار**	00	00	00	8	22	30
	النسبة	00%	00%	00%	26.7%	73.3%	100%
10	**التكرار**	00	00	1	14	15	30
	النسبة	00%	00%	3.3%	46.7%	50%	100%

المصدر: من أداء الطالب اعتمادا على مخرجاتspss

من خلال الجدول أعلاه الذي يشمل النتائج والعينة إجابتهم عن فقرات المحور الأول تركزت

الفقرة (1) على نسبة الإجابة موافق تماما 80% في حال نسبة الإجابة موافق 16,7% وذلك بناء على عينة الدراسة **الفقرة (2)** بلغت نسبة موافق 66.7% في حين نسبة الإجابة موافق تماما 33.3% **الفقرة (3)** بلغت فيها نسبة الموافقة 66.7% نسبة موافقة تماما 13.3%, بناء على عينة الدراسة **لفقرة (4)** بلغت فيها نسبة الموافقة تماما 73.3% نسبة الموافقة 26.7% بناء على عينة الدراسة **الفقرة (5)** بلغت نسبة الموافقة 73.3% فصلوا موافق تماما 16.7% في حين كانت نسبة محايد 10% **الفقرة (6)** فقد بلغت نسبة محايد 40% نسبة موافق 26.7% في حين كانت نسبة غير موافق 23.3% وكانت نسبة غير موافق تماما 10% وهذا بناء على عينة الدراسة **الفقرة (7)** نرى فيها أن نسبة محايد 26.7% نسبة موافق 73.3% **الفقرة (8)** فقد بلغت نسبة موافق تماما 60% حين كانت نسبة موافق 40% **الفقرة (9)** نسبة موافق تماما 73.3% ونسبة 26.7% **وفي الأخير الفقرة(10)** نرى أنه نسبة موافق تماما 50% وأن نسبة موافق. 46.7% والباقي 3.3% محايد

المحور الثاني:

قمنا بتحليل أفراد العينة وذلك لمعرفة إجابات كل مستجيب وفي ما يلي جدول يوضح ذلك

الجدول رقم (2-7): نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

رقم الفقرة	التكرار النسبي	إجابات افراد العينة					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
01	التكرار	00	00	1	10	19	30
	النسبة	00%	00%	3.3%	33.3%	63.3%	100%
02	التكرار	00	5	16	9	00	30
	النسبة	00%	16.7%	53.3%	30%	00%	100%
03	التكرار	00	3	4	14	9	30
	النسبة	00%	10%	13.3%	46.7%	30%	100%
04	التكرار	00	00	6	19	5	30
	النسبة	00%	00%	20%	63.3%	16.7%	100%
05	التكرار	00	00	00	23	7	30
	النسبة	00%	00%	00%	76.7%	23.3%	100%
06	التكرار	00	2	2	21	5	30
	النسبة	00%	6.7%	6.7%	70%	16.7%	100%

المصدر: من أداة الطالبيين الاعتماد على مخرجاتspss

من خلال الجدول أعلى الذي يشمل نتائج العين إجاباتهم الفقرات المحور الثاني تركز

الفقرة (1) على نسبة الإجابة موافق تماما 63.3% موافق 33.3% بينما نسبة محايد 3.3% وذلك بناء على عينة الدراسة **الفقرة (2)** بلغت نسبة محايد 53.3% و 30% نسبة موافق و 16,7% غير موافق وذلك بناءا على عينة الدراسة **الفقرة (3)** بلغت فيها نسبة الموافقة 46.7% و 30% موافق تماما ونسبة المحايد 13.3% **الفقرة (4)** بلغت فيه نسبة الموافقة 63.3% نسبة المحايد 20% اما نسبة موافق تماما 16,7% **الفقرة (5)** بلغت فيها بلغت فيها نسبة موافق 76.7% و 23.3 % موافق تماما **وفي الأخير الفقرة (6)** بلغت فيها نسبة الموافقة 70% نسبة الموافقة تماما 16.7% في نسبة المحايد وغير 6.7%

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات:

سيعرض لنا هذا المطلب معايير قراءة نتائج اختبار الفرضيات ثم اختبار الفرضيات من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وذلك باستخدام اختبار tللعينة الواحدة وهذا لتحليل فقرات الإستبيان

1-معايير قراءة نتائج اختبار الفرضيات

بعد تفريغ البيانات في برنامج spss تمت عملية حساب كل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بكل فقرة من فقرات الاستبيان وفقا لكل محور، وذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة

و هذا لتحاليل فقرات الاستبيان حتى نقوم باختبار فرضية المحورين نقوم أولا بتحديد الفئات لتحديد الفئات نقوم بخطوط التالية :

تعيين الفئات: عدد الفئات هو خمسة فئات حيث إجابة موافق تماما تمثل فئة رقم (5) وموافق تمثل فئة رقم (4) ومحايد تمثل الفئة رقم (3) وغير موافق تمثل في رقم (2) وغير موافق تماما تمثل في رقم (1)

حساب المدى : يساوي الحد الأعلى مطروح منه الحد الأدنى

المدى=5-1

المدى=4

حساب طول الفئة: طول الفئة يساوي المدى/عدد الفئات

طول الفئة=5/4

طول الفئة=0.8

الفئة الأولى [1-1.79] وتمثل الإجابات غير موافق تماما

الفئة الثانية [1.8-2.59] وتمثل الإجابات غير موافق

الفئة الثالثة [2.6-3.39] وتمثل الإجابات محايد

الفئة الرابعة [3.4-4.19] وتمثل الإجابات موافق

الفئة الخامسة [4.2-5] وتمثل الإجابات موافق تماما

بحيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t محسوبة أكبر من قيمة الجدولية أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 وزن نسبي أكبر من 60% .

وتكون الفقرة سلبية بمعنى أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة t محسوبة أصغر من قيمة t جدولية أو مستوى معنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي بأقل من 60% وتعتبر وفرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

2-اختبار الفرضيات

بعد ما قمنا بتحديد الفئات الأن نقوم باختبار فرضيات

المحور الأول:

أولا نقوم بالتذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الأول وهي كما يلي:

الفرضية العدمية H0: لايزاول محافظ الحسابات مهنة التدقيق في ظل مجموعة من الأطر القانونية والمعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرضية البديلةH1:يزاول محافظ الحسابات مهنة التدقيق في ظل مجموعة من الأطر القانونية والمعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول التالي يوضح اختبار T.test للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (2-8) اختبار T. Test للمحور الاول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
01	4.7333	0.63968	0,94666	14.841	0.000	موافق تماما
02	4.3333	0.47946	0,86666	15.232	0.000	موافقتماما
03	4.1000	0.40258	0,82	14.966	0.000	موافق
04	4.7333	0.44978	0,94666	21.108	0.000	موافق تماما
05	4.0667	0.52083	0,81334	11.217	0.000	موافق
06	2.8333	0.94989	0,56666	(0.961)	0.344	محايد
07	3.7333	0.44978	0,74666	8.930	0.000	موافق
08	4.6000	0.49827	0,92	17.588	0.000	موافق تماما

09	4.7333	0.57135	0,94666	21.108	0.000	موافق تماما
10	4.4667	0.57135	0,89334	14.060	0.000	موافق تماما
مجموع الفقرات	4.2333	0.18998	0,84666	35.558	0.000	موافق تماما

المصدر: من اعداد طالبين اعتمادا على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن :

الفقرة (1) بلغ الوزن النسبي 0.94666 وهو أكبر من 0.6 وقد مستوى الدلالة 0.0 وهو أقل من 0.05 ما يدل على إيجابية الفقرة أي أنه أفراد العين يوافقون على محتوى هذه الفقرة. **الفقرة (2)** فقد بلغ الوزن النسبي 0.86666 هو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.0 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العين يوافقون على محتواه الفقرة. **الفقرة (3)** بلغ الوزن النسبي 0.82 هو أكبر من 0.6 وقد مستوى الدلالة 0,0 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرةأي أن أفراد العين يوافقون على محتوى هذه الفقرة . **الفقرة (4)** بلغ الوزن النسبي 0.94666 وهو أكبر من 0.6 وبلغ مستوى الدلالة 0.0 إيميل يدل على الإيجابية الفقرة هي أن أفراد العين ة يوافقون تماما على محتوى هذه الفقرة . **الفقرة (5)** فقد بلغ الوزن النسبي 0.81334 وهو أكبر من صفر ستة نبلغ مستوى 0.0 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على إيجابيات الفقرة، هي أنه أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. **الفقرة (6)** بلغ الوزن النسبي 0.56666 وهو أقل من 0.6 كما بلغ مستوى الدلالة 0.344 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية أفراد العين وعلى هذه الفقرة **الفقرة (7)** بلغ وزن نسبي 0.74666 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.0 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. **الفقرة (8)** بلغ الوزن النسبي 0.92 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.0 وهو أسعار من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العين يوافقون تماما على محتوى هذه الفقرة. **الفقرة (9)** بلغ الوزن النسبي 0.94666 هو أكبر من 0.6 قدر مستوى دلال 0.0 هو أصغر من 0.05 يدل على إيجابي الفقرة أي أنه أفراد العين ةيوافقون تماما على محتوى الفقرة.

الفقرة (10) الوزن النسبي 0.89334 هو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.0 هو أصغر من 0.05 لا يدل على إيجابية الفقرة أي أنه أفراد العين يوافقون تماما على محتوى هذه الفقرة.

ومنه نقبل الفرضية البديلة المتمثلة في مزاولة محافظ الحسابات لمهنة التدقيق في ظل مجموعة من الأطر القانونية والمعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المحور الثاني:

أولا نقوم بالتذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الثاني وهي كما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد مساهمة إيجابية لمهمات التدقيق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات على التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرضية البديلة H1: توجد مساهمة إيجابية لمهمات التدقيق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات على التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول التالي يوضح اختبار T.test للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم(2-9): اختبار T test للمحور الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
01	4.6000	0.56324	0,92	15.559	0.000	موافق تماما
02	3.1333	0.68145	0,62666	1.072	0.293	محايد
03	3.9667	0.92786	0,79334	5.706	0.000	موافق
04	3.9667	0.61495	0,79334	8.610	0.000	موافق
05	4.2333	0.43018	0,84666	15.703	0.000	موافق تماما
06	3.9667	0.71840	0,79334	7.370	0.000	موافق
مجموع الفقرات	3.9778	0.34942	0,79556	15.327	0.000	موافق

المصدر: من اعداد طالبين الاعتماد على مخرجاتspss

في خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

الفقرة (1) بلغ الوزن النسبي 0.92 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.0 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون تماما على محتوى هذه الفقرة، **الفقرة (2)** بلغ الوزن النسبي 0.62666 هو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.293 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية أفراد العينة على هذه الفقرة، **الفقرة (3)** بلغ الوزن النسبي 0.79334 وقدر مستوى الدلالة 0.0 مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون تماما على محتوى هذه الفقرة، **الفقرة (4)** بلاغ الوزن النسبي 0.79334 هو أكبر من 0.6 وقد مستوى الدلالة 0.0 وهو أقل من 0.05 هي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، **الفقرة (5)** بلغ الوزن النسبي 0.84666 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة 0.0

وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون تماما على محتوى هذه الفقرة، **الفقرة (6)** من الوزن النسبي 0.79334 وهو أكبر من 0.6 أقدر مستوى الدلالة 0.0 أصغر من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة

ومنه نقبل الفرضية البديلة المتمثلة في توجد مساهمة إيجابية لمهمات التدقيق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات على التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

خلاصة

من خلال هذا الفصل تم معالجة العلاقة القائمة بين كل من التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات وذلك من خلال تصميم استبيان متكون من محورين، حيث قدر حجم عينة الدراسة (31)، وتم تحليل بيانات الاستبيان من خلال الاستعانة بالاساليب الإحصائية الوصفية و الاستدلالية

ومن خلال الاستبيان تم استنتاج مايلي:

- يزاول محافظ الحسابات مهنة التدقيق في ظل مجموعة من الأطر القانونية والمعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- توجد مساهمة إيجابية لمهمات التدقيق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات على التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خـــاتـــمـــة

يساهم التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات من خلال تعزيز الشفافية والمصداقية في البيانات المالية، والكشف عن الأخطاء والغش، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات لتحسين الأداء، وضمان الامتثال للقوانين واللوائح. هذا يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في الشركة ويعزز سمعتها، مما يؤدي إلى إدارة أفضل وقرارات أكثر فعالية

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات وإرساء مبادئها من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي المطروح في بداية هذه الدراسة : **كيف يساهم التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات؟**

حيث تم تقسيم الدراسة الى فصلين رئيسيين تم خصص الفصل الأول للإطار النظري تحت عنوان التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات ،بينما تناول الفصل الثاني الدراسة الميدانية. شملت مقابلات واستبيانات مع مجموعة من محافظي الحسابات،حيث تمت وزيع الاستبيانات على عينة مختارة وتحليلا لنتائج المستخلصة.

1-نتائج إختبار الفرضيات

بالاعتمادعلىالدراسةالنظريةومعطياتالاستبيانالموزععلىعينةالدراسة،وكذلكتحليلنتائجهذاالاستبيان،يمكناختبارفرضياتالدراسةعلىالنحوالتالي:

- يزاول محافظ الحسابات مهنة التدقيق في ظل مجموعة من الأطر القانونية والمعايير المعتمدة لذلك بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- توجد مساهمة إيجابية لمهمات التدقيق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات على التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

2-النتائج:

من خلال الدراسة التي تم القيام بها تم التواصل إلى النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الخارجي كألية للحوكمة وذلك بتقييم فعالية الإدارة ممارسته مما يساعد من منع الفساد
- كفاءة وخبرت المدقق الخارجي تساعده على تحسين الرقابة وزيادة مستويات شفافية داخل شركات

- إن التدقيق الخارجي يؤكد على عدالة قوائم المالية مما يزيد من تطبيق مبدأ الشفافية المنبثق عن الحوكمة

3-التوصيات

على ضوء النتائج متحصل عليها من خلال هذه الدراسة سوف نرى بعض الاقتراحات:

- من الضروري زيادة التركيزعلى دور التدقيق الخارجي وتفعيله ل ماله من تأثير إيجابي في تحسين حوكمة الشركات.
- يتعين تزويد المدققين الخارجيين بدورات تدريبية متخصصة تتناول معاييرالتدقيق الجزائرية والدولية وكيفية تطبيقها،مما يساعد في كشف الأخطاء والتلاعبات. وينبغي أن تكون هذه الدورات دورية وليست اختيارية.
- يجبزيادة عدد المدققين الخارجيين المؤهلين وذوي الكفاءة.

4-أفاق الدراسة

موضوع التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات يعتبرمن بين المفاهيم الهامة التي تلقى اهتمامًا متزايدًا في الأونة الأخيرة،خاصة في ظل الإصلاحات التي تسعى إليها الجزائر لافتتاح السوق وتعزيز بيئة الأعمال

وبالتالي فان هذه الدراسة ونتائجها تبرز بعض القضايا التي تمكن ان تكون مجالا لأبحاث قادمة وذلك على النحو التالي:

- تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على القطاع البنكي
- علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي وأثرهم على الحوكمة
- اعتماد حوكمة الشركات على تفعيل المراجعة الداخلية في الجزائر

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1-اسيا هيري فعاليات التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية, التجارية وعلوم التسيير شعبة: علوم التسيير , جامعة أحمد درايا,أدرار ,2017 السنة الجامعية 2018/2017

2-سعيدي عبد الحليم ولقويرة سمير، (يومي 29 و 30 أكتوبر (2018)، التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ودوره في تعزيز جودة القوائم المالية، الملتقى الوطني الأول حول تطور الإطار ص 7

3-تامر مزيد رفاعة (2017)، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المنهاج، الأردن. ص15

4-أحمد قايد نورالدين، (2016)، التدقيق المحاسبي، دار الاعصار العلمي، الطبعة الأولى، الاردن.ص 12

5-وزارة المالية المقدر رقم 002 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210 -505-560-580)" المؤرخ في 04فيفري2016 المقرر رقم 150 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700) المؤرخ في 11أكتوبر2016 المقرر رقم 23 "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)" المؤرخ في 15مارس 2017 المقرر رقم 77" المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540) المؤرخ في 24سبتمبر 2018

6-عبد الفتاح محمد المحن، رجب السيد راشد محمود ناجي درويش، أصول المراجعة الدار الجامعية طبع ونشر وتوزيع 6111 ص 06

7-أحمد حلمي جمعة المدخل إلى التطبيق والتأكيد الحديث الكتاب الأول دور الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع عمان الأردن،9669 ص 979

8-عدنان بن حيدر بن درويش, حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة, اتحاد المصاريف العربية 2007 ص13

9-أحمد على خضر , الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات , دار الفكر الجامعي ,,الإسكندرية 2012, ص10 ص11

10-اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية ، أخبار الاتحاد ، مبادئ الOECD / G20 للحوكمة، الإصدار رقم (11) ، أكتوبر – نوفمبر – ديسمبر 2015

11-فيروز شين ونوال شين، دورأليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 6-7 ماي 2012 ص6

12-فريد كورتال حوكمة الشركات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 15-16 أكتوبر 2008، ص6

13-حساني رقية، مروة كرامة حمزة فاطمة آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري الملتقى الوطني المنعقد في يومي 6-7 ماي 2012، في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال جامعة محمد خيضر بسكرة، ص18– 19

14-زيان مسعودة, أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر مالية و حاكمية المؤسسات, علوم اقتصادية, جامعة محمد خيضر بسكرة 2015, ص 36-37 - 38

15-صالح بن إبراهيم الشعلان مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلومالإدارية، جامعة الملك سعود السعودية، 2008، ص27.

16-مصطفى يوسف كافي ، الازمة المالية الاقتصادية العالمية، الطبعة الأولى ، عمان الأردن 2013 ص217

17-طارق عبد العال حماد ، (2007) حوكمة الشركات (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب ، المتطلبات) ، دار الجامعة ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، ص171, ص172ص196، ص 205

18-ايمان فورال و فاطمة الزهراء المقني ، (2019) ، تفعيل أخلاقيات أعمال المدقق الخارجي لدعم فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت ، الجزائر ، ص 54 و 55

19-محاد عريوة، طلال زغبة، "مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز ممارسة الفعالة لحوكمة الشركات" جامعة المسيلة مخبر استراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر 2020 ما نوع هذا المرجع؟

[1]مبارك محمد، براشد فراح، "دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة شركات" مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2020

20-مالطي سناء " جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات" أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس2020

21-وسيلة بوخالفة "دوري المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية" مذكرة ماستر، جامعة قاصدي ورقلة 2013

المراجع باللغة الأجنبية

21-J. Vaz Ferreira , School of Economics and Management, University of Coimbra, Portugal

Contact details: University of Coimbra, School of Economics, Av. Dias da Silva, no 165, 3004-512 Coimbra, Portugal

22- Online at https://mpra.ub.uni-muenchen.de/47346/ MPRA Paper No. 47346, posted 02 Jun 2013 05:24 UTC

23-Online at ASJP https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/100/8/1/155585

مـــلاحـق

الملحق رقم (01)

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

الاستبيان

سيدتي المحترمة، سيدي المحترم:

تحية طيبة وبعد؛

نحن نقوم بإجراء هذا الاستبيان لفهم مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على تطبيق حوكمة الشركات في السياق الجزائري. حيث تشكل حوكمة الشركات جوهرية لضمان استدامة الأعمال والامتثال للمعايير واللوائح.

يرجى تقديم آرائكم الصادقة والمفصلة حول تجربتكم ورؤيتكم حول كيف يمكن لمهنة التدقيق الخارجي في تحسين تطبيق حوكمة الشركات

إعداد الطالبين :

تونسي أحمد هشام

بن جريو إبراهيم الخليل

إشراف الأستاذ :

بوغازي اسماعيل

الجزء الأول : البيانات الشخصية

1-**العمر**

30-20 سنة	☐	40-31 سنة	☐
50-41 سنة	☐	أكثر من 50 سنة	☐

2-**الدرجة العلمية :**

بكالوريا ☐ ليسانس ☐

ماجستر ☐ ماستر ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى، أذكرها: .....

3-**التخصص العلمي**

إدارة أعمال ☐ محاسبة ☐

إقتصاد ☐ تخصص اخر، أذكره: .....

4-**عدد سنوات الخبرة في العمل :**

أقل من 5 سنوات ☐

من 5 – 15 سنة ☐

من 16-25 سنة ☐

أكثر من 25 سنة ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

رقم الفقرة	البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تتمتع مهنة التدقيق الخارجي بالاستقلالية اللازمة للحكم على القوائم المالية للمؤسسة					
2	يتم مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية					
3	تتمتع مهنة الندقيق الخارجي بالحق في الحصول على صورة الاخطارات المرسلة للمساهمين					
4	ان يكون المذقق الخارجي حرا محايد و غير متحيز في أداء مهامه					
5	يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق اطار من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة					
6	تتمتع مهنة التدقيق الخارجي بانجاز كل					

	الدراسات و التحاليل الخاصة بتطوير و استعمال الأدوات و المسارات المحاسبية					
7	تتمتع المدقق الخارجي بتقديم التقارير و النتائج و الاقتراحات بناء على مخرجات عمليات التدقيق الخارجي					
8	يقوم المدقق الخارجي بالابلاغ في حالة وجود أي عمليات نصب او احتيال					
9	ممارسة التدقيق الخارجي لضمان الامتثال للمعايير و القوانين المحلية و الدولية					
10	تتمتع مهنة التدقيق الخارجي على زيادة مستويات الشفافية داخل الشركات					

المحور الثاني: تطبيق حوكمة الشركات في ظل مزاولة مهنة التدقيق الخارجي

رقم الفقرة	البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	يؤكد التدقيق الخارجي على عدالة القوائم المالية مما يزيد من تطبيق مبدأ الشفافية المنبثق عن الحوكمة					
2	يتاكد المدقق الخارجي من توافر الشفافية و الإفصاح الكافي من طرف المستثمرون من اسواق الأسهم و المؤسسات					
3	يؤكد التدقيق الخارجي من وجود اطار فعال للحوكمة بحيث يتوافق مع القوانين و التشريعات					
4	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في رفع مستوى مفاهيم حوكمة الشركات لدى الأطراف ذاة العلاقة بالمؤسسة					
5	يقوم التدقيق الخارجي بتقييم فعالية الإدارة					

	وممارستها و التأكد من انها تتماشى مع مبادى الحوكمة مما يساعد في منع الفساد					
6	يتاكد المدقق الخارجي من توفر ممارسات حوكمة الشركات التي تكفل متابعة الإدارة التنفيدية من قبل مجلس الإدارة					

المخرج رقم (02)
مخرجات برنامج SPSS

1-إختبار الاتساق الداخلي

Corrélations

			A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	1,000	,147	-,117	,063	-,121	,051	,282	,249	,063	,231	,478**
		Sig. (bilatéral)	.	,439	,537	,742	,525	,789	,132	,185	,742	,219	,008
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A2	Coefficient de corrélation	,147	1,000	,360	-,373*	,047	,099	,107	,289	,267	,158	,592**
		Sig. (bilatéral)	,439	.	,051	,042	,803	,603	,575	,122	,155	,405	,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A3	Coefficient de corrélation	-,117	,360	1,000	-,229	-,027	-,103	-,054	,024	,336	-,065	,189
		Sig. (bilatéral)	,537	,051	.	,224	,887	,587	,778	,899	,069	,734	,317
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A4	Coefficient de corrélation	,063	-,373*	-,229	1,000	,079	,092	-,193	-,031	-,193	-,089	-,102
		Sig. (bilatéral)	,742	,042	,224	.	,679	,630	,306	,872	,306	,640	,591
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A5	Coefficient de corrélation	-,121	,047	-,027	,079	1,000	-,206	-,062	,101	,079	-,118	,133
		Sig. (bilatéral)	,525	,803	,887	,679	.	,274	,746	,594	,679	,534	,485
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A6	Coefficient de corrélation	,051	,099	-,103	,092	-,206	1,000	-,220	-,157	-,174	,281	,365*
		Sig. (bilatéral)	,789	,603	,587	,630	,274	.	,243	,407	,358	,133	,047
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A7	Coefficient de corrélation	,282	,107	-,054	-,193	-,062	-,220	1,000	,277	,489**	,054	,369*
		Sig. (bilatéral)	,132	,575	,778	,306	,746	,243	.	,138	,006	,775	,045
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A8	Coefficient de corrélation	,249	,289	,024	-,031	,101	-,157	,277	1,000	,585**	-,089	,494**
		Sig. (bilatéral)	,185	,122	,899	,872	,594	,407	,138	.	,001	,639	,006
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A9	Coefficient de corrélation	,063	,267	,336	-,193	,079	-,174	,489**	,585**	1,000	-,233	,445*
		Sig. (bilatéral)	,742	,155	,069	,306	,679	,358	,006	,001	.	,216	,014
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

	A10	Coefficient de corrélation	,231	,158	-,065	-,089	-,118	,281	,054	-,089	-,233	1,000	,318
		Sig. (bilatéral)	,219	,405	,734	,640	,534	,133	,775	,639	,216	.	,086
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	A	Coefficient de corrélation	,478**	,592**	,189	-,102	,133	,365*	,369*	,494**	,445*	,318	1,000
		Sig. (bilatéral)	,008	,001	,317	,591	,485	,047	,045	,006	,014	,086	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

1.1 المحور الأول

1.2 المحور الثاني

Corrélations

			B1	B2	B3	B4	B5	B6	B
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	1,000	,208	,081	,177	-,427*	-,084	,320
		Sig. (bilatéral)	.	,271	,670	,349	,019	,661	,084
		N	30	30	30	30	30	30	30
	B2	Coefficient de corrélation	,208	1,000	,086	,010	,005	-,222	,334
		Sig. (bilatéral)	,271	.	,650	,958	,979	,238	,071
		N	30	30	30	30	30	30	30
	B3	Coefficient de corrélation	,081	,086	1,000	,553**	,034	,509**	,848**
		Sig. (bilatéral)	,670	,650	.	,002	,858	,004	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30
	B4	Coefficient de corrélation	,177	,010	,553**	1,000	-,106	,422*	,686**
		Sig. (bilatéral)	,349	,958	,002	.	,576	,020	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30
	B5	Coefficient de corrélation	-,427*	,005	,034	-,106	1,000	,254	,069
		Sig. (bilatéral)	,019	,979	,858	,576	.	,176	,716
		N	30	30	30	30	30	30	30
	B6	Coefficient de corrélation	-,084	-,222	,509**	,422*	,254	1,000	,568**
		Sig. (bilatéral)	,661	,238	,004	,020	,176	.	,001
		N	30	30	30	30	30	30	30
	B	Coefficient de corrélation	,320	,334	,848**	,686**	,069	,568**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,084	,071	,000	,000	,716	,001	.
		N	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

2-البيانات الشخصية

1.2 العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى 30 سنة	5	16,7	16,7	16,7
	من 31 إلى 40 سنة	7	23,3	23,3	40,0
	من 41 إلى 50 سنة	12	40,0	40,0	80,0
	أكثر من 50 سنة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

2.2 المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	3	10,0	10,0	10,0
	ماجستير	3	10,0	10,0	20,0
	ماستر	19	63,3	63,3	83,3
	دكتوراه	4	13,3	13,3	96,7
	آخر مؤهل	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

3.2 التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	30	100,0	100,0	100,0

4.2 الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	5	16,7	16,7	16,7
	سنة 15 إلى 5 من	15	50,0	50,0	66,7
	سنة 25 إلى 16 من	8	26,7	26,7	93,3
	سنة 25 من أكثر	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المحور الأول

A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	5	16,7	16,7	20,0
	تماما موافق	24	80,0	80,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	تماما موافق	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	25	83,3	83,3	86,7
	تماما موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	8	26,7	26,7	26,7
	تماما موافق	22	73,3	73,3	100,0

	Total	30	100,0	100,0	

A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	10,0	10,0	10,0
	موافق	22	73,3	73,3	83,3
	تماما موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تماما موافق غير	3	10,0	10,0	10,0
	موافق غير	7	23,3	23,3	33,3
	محايد	12	40,0	40,0	73,3
	موافق	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	26,7	26,7	26,7
	موافق	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	12	40,0	40,0	40,0
	تماما موافق	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	8	26,7	26,7	26,7
	تماما موافق	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

A10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	14	46,7	46,7	50,0
	تماما موافق	15	50,0	50,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المحور الثاني

B1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	10	33,3	33,3	36,7
	تماما موافق	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	5	16,7	16,7	16,7
	محايد	16	53,3	53,3	70,0
	موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	4	13,3	13,3	23,3
	موافق	14	46,7	46,7	70,0

	تماما موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	20,0	20,0	20,0
	موافق	19	63,3	63,3	83,3
	تماما موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	23	76,7	76,7	76,7
	تماما موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	2	6,7	6,7	13,3
	موافق	21	70,0	70,0	83,3
	تماما موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

اختبار الفرضيات

المحور الأول

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	30	4,7333	,63968	,11679
A2	30	4,3333	,47946	,08754
A3	30	4,1000	,40258	,07350
A4	30	4,7333	,44978	,08212
A5	30	4,0667	,52083	,09509

A6	30	2,8333	,94989	,17343
A7	30	3,7333	,44978	,08212
A8	30	4,6000	,49827	,09097
A9	30	4,7333	,44978	,08212
A10	30	4,4667	,57135	,10431
A	30	4,2333	,18998	,03469

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
A1	14,841	29	,000	1,73333	1,4945	1,9722
A2	15,232	29	,000	1,33333	1,1543	1,5124
A3	14,966	29	,000	1,10000	,9497	1,2503
A4	21,108	29	,000	1,73333	1,5654	1,9013
A5	11,217	29	,000	1,06667	,8722	1,2611
A6	-,961	29	,344	-,16667	-,5214	,1880
A7	8,930	29	,000	,73333	,5654	,9013
A8	17,588	29	,000	1,60000	1,4139	1,7861
A9	21,108	29	,000	1,73333	1,5654	1,9013
A10	14,060	29	,000	1,46667	1,2533	1,6800
A	35,558	29	,000	1,23333	1,1624	1,3043

المحور الثاني

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	30	4,6000	,56324	,10283
B2	30	3,1333	,68145	,12441
B3	30	3,9667	,92786	,16940
B4	30	3,9667	,61495	,11227
B5	30	4,2333	,43018	,07854
B6	30	3,9667	,71840	,13116
B	30	3,9778	,34942	,06380

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
B1	15,559	29	,000	1,60000	1,3897	1,8103
B2	1,072	29	,293	,13333	-,1211	,3878
B3	5,706	29	,000	,96667	,6202	1,3131
B4	8,610	29	,000	,96667	,7370	1,1963
B5	15,703	29	,000	1,23333	1,0727	1,3940
B6	7,370	29	,000	,96667	,6984	1,2349
B	15,327	29	,000	,97778	,8473	1,1083