الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

رقم:.....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

عنـــــــــوان الـموضـــــــوع:

دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات
عينة من مجموعة مراجعين حسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

إعداد الطالبتين:

- زوينة بن كشيدة
- غربي حليمة

إشراف الدكتور:

عريوة محاد

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
شريط صلاح الدين	أستاذ محاضر –أ–	جامعة المسيلة	رئيسا
عريوة محاد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
زغبة طلال	أستاذ محاضر –أ–	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

قال تعالى : " لَئِن شَكَرْتُم لأَزِيدَنكُمْ " صدق الله العظيم

.

أحمد الله رب العالمين نحمده حمد الحامدين و نشكره شكر الشاكرين ، اللهم صلِّ و سلم و بارك على المبعوث رحمة للعالمين رسولك محمد

وعلى صحبه أجمعين .

وعرفانا منا بالجميل اتجاه من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز عملنا هذا نتقدم بالشكر الجزيل إلى :

الأستاذ المشـــرف : " عريوة محاد "

نشكره جزيل الشكر على النصائح والتوجيهات التي لم يبخل بها علينا

طيلة فترة إنجاز هذا العمل المتواضع .

إهـــداء

أولا أحمد اللّه و اشكره على توفيقي في إنجاز هدا العمل المتواضع و الذي أدين به إلى من قال فيهما عز و جل

" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا "

أهدي هذا العمل المتواضع إلى اعز ما أملك في الوجود إلى أمي الغالية حفظها اللّه وإلى أبي الغالي.

إلى من تعب و سهر من أجل مواصلة تعليمي و أحاطتني بكل الحب والحنان ، إلى أغلى شيء لي في الدنيا، زوجي العزيز.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

وإلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي.

بن كشيدة زوينة

إهـــداء

أولا أحمد اللّه و اشكره على توفيقي في إنجاز هدا العمل

المتواضع و الذي أدين به إلى من قال فيهما عز و جل

" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا "

أهدي هذا العمل المتواضع إلى اعز ما أملك في الوجود إلى أمي

الغالية حفظها اللّه وإلى أبي الغالي.

إلى من تعب و سهر من أجل مواصلة تعليمي و أحاطتني بكل

الحب والحنان ، إلى أغلى شيء لي في الدنيا، زوجي العزيز.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

وإلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي.

غربي حليمة

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

إهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول والأشكال

مقدمة أ-هـ

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تمهيد 07

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي 08

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي. 08

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي. 09

المطلب الثالث: خطوات والجهات المكلفة بالتدقيق وتقييم أداء المؤسسات في الجزائر ... 11

المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات 15

المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات 15

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات 17

المطلب الثالث: معايير وأهداف حوكمة الشركات..... 21

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات 25

المطلب الأول: أهمية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات 25

المطلب الثاني: عملية التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات 25

المطلب الثالث: المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات 26

خلاصة 27

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تمهيد 29
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية 30
المطلب الأول: أسلوب الدراسة 30
المطلب الثاني: عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة 31
المطلب الثالث: ثبات الأداة ومتغيرات الدراسة 33
المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة 37
المطلب الأول: معالجة الاستبيان 37
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان 43
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات 52
خلاصة: 55
خاتمة 57
قائمة المصادر والمراجع 60
ملاحق 63

قائمة الجداول والأشكال

الجدول	الشكل
الجدول رقم (01): مقياس الإجابة على العبارات	33
جدول رقم (02): نتائج قيمة ألفا كرونباخ.	33
الجدول رقم(03) الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبانة	37
الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	38
الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	39
الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية	40
الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	41
الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	42
الجدول رقم (09): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثاني	43
الجدول رقم (10): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثاني	44
الجدول رقم (11): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثاني	45
الجدول رقم (12): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثالث	46
الجدول رقم (13): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثالث	47
الجدول رقم (14): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثالث	48
الجدول رقم (16): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثاني	49
الجدول رقم (17): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثالث	50
الجدول رقم (18): النتائج الإجمالية لمتغيري الدراسة (المتغير التابع والمتغير المستقل)	51
الجدول رقم (19): المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة	51
الجدول رقم (20): المؤشرات الإحصائية الخاصة الخاصة باستقلالية وموضوعية المراجعة الخارجية	52
الجدول رقم (21) المؤشرات الإحصائية الخاصة بالكفاءة والعناية المهنية	53
الجدول رقم (22): المؤشرات الإحصائية الخاصة بقواعد السلوك الأخلاقي	54

الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	38
الشكل رقم(02) توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	39
الشكل رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية	40
الشكل رقم(04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	41
الشكل رقم(05): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	42

مقدمة

مقدمة:

لقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخير إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية، والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية في ظل عولمة وتدويل سوق المال وتزيد أحجام المشروعات نتيجة إجراء العديد من عمليات الدمج بين العديد من الشركات، وتمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الأكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية والمدنية ذات الصلة سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية ولقد اكتسبت قضية الحوكمة أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية، فضلا عن ما حدث من انهيار وإفلاس شركتين من أكبر الشركات في العالم وهما " شركة اترون" عملاق الطاقة الأمريكية العالمية وشركة الاتصالات العالمية "وورد كوم"، أحدث هزة عنيفة بأسواق المال العالمية وما تبع ذلك من تداعيات خطيرة لشركة آرش أندرسون إحدى أكبر شركات المحاسبة في أمريكا والعالم أدت إلى إغلاق المكتب العالمي وهي المسؤولة عن مراجعة القوائم المالية للشركتين المذكورتين، وان كان هذا تصرف طردي من بعض الشركات في آر أندرسون، وليس كلهم ولكن هذا التصرف أدى إلى انهيار المكتب، علاوة على وضع المحاسبين والمدققين في جميع أنحاء العالم في موضع الشك في نزاهتهم المهنية مما أصابهم جميعا بالصدمة والحيرة مما يستدعي تكاثف جميع المهنيين وحشد جميع طاقاتهم لمواجهة آثار هذه الأزمة الخطيرة التي قد تنذر بعواقب وخيمة على المهنة وعلى الشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

ويعد التدقيق الخارجي من أهم آليات حوكمة الشركات حيث يهدف إلى توفير قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية عاليتين، وخالية من الأخطاء والغش من خلال الكشف عن كل محاولات التلاعب والاحتيال في الممارسات المحاسبية، ويوفر لجميع الأطراف ذات المصلحة

مع المؤسسة رأي فني محايد حول صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية وفق المعايير المتعارف عليها ومدى مطابقتها للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

أي أنه لكي يكون للتدقيق دور فعال وهام في مجال حوكمة الشركات، لابد من عدم تركيز التدقيق الخارجي بمصالح المساهمين فقط، بل يجب مراعاة كافة مصالح الأطراف الأخيرة ذات العلاقة والمصلحة بالشركة، مع ضرورة الاهتمام بآداب المهنة التي جاءت لفحص ومراجعة نتائج العملية المحاسبية، والتأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات، والتي يقوم بها شخص مؤهل من خارج مؤسسة محل المراجعة وهذا ما تنادي به حوكمة الشركات.

في ظل هذه الظروف والمتغيرات قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تُساهم التدقيق الخارجي للحسابات في تعزيز مبادئ الحوكمة في الشركات؟

ولإيضاح الإشكالية الرئيسية سنحاول صياغة مجموعة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- هل تساهم استقلاليه وموضوعية المدقق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات؟
- هل تؤثر الكفاءة والعناية المهنية للتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ؟
- هل هناك علاقة بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات ؟

2. **فرضيات البحث:**

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وبين تعزيز حوكمة الشركات .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي وبين حوكمة الشركات .
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمدقق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات.

3. **أسباب ودوافع اختيار البحث:**

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- الاهتمام الشخصي بالمحاسبة عموما والتدقيق الخارجي خصوصا.
- التعرف على أساسيات تطبيق الحوكمة.
- حداثة موضوع حوكمة الشركات، خصوصاً في التطبيق الفعلي ومحاولة إيجاد علاقة بينه وبين التدقيق الخارجي.
- الدور الكبير التدقيق الخارجي في التطبيق الفعال لنظام حوكمة الشركات.
- أن الشركات الاقتصادية الجزائرية أصبحت ملزمة بالتدقيق الخارجي وهذا ما يعكس أهميته بالموازاة مع المراجعة الداخلية.

4. **أهمية البحث:**

تكمن أهمية هذا الموضوع في كونه يتناول التدقيق الخارجي ومساهمته في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وعليه فهو يجمع بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، كما أن التدقيق هو آلية لاكتشاف التلاعبات والأخطاء المحاسبية، وبالتالي إظهار الصور الحقيقية للشركة ومركزها المالي بوضوح وهنا يأتي نظام الحوكمة لتحقيق الأداء الأمثل للشركة والمساهمة في رفع قدرها التنافسية.

5. **أهداف البحث:**

نسعى من خلال البحث الى الوصول الى جملة من الأهداف وتتمثل في:

- تحديد مفهوم التدقيق الخارجي ومبادئه.
- التعرف على ماهية حوكمة الشركات.
- الوقوف على مدى استغلال التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة.
- إبراز الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في تحسين أداء الشركات.
- بيان دور مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات بالجزائر.

6. **المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:**

إعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على:

- **المنهج التاريخي:** استخدم في إظهار وتتبع نشأة وتطور المراجعة، وظهور مفهوم الحوكمة.
- **المنهج الوصفي التحليلي:** اعتمدنا عليه في وصف الإطار النظري للتدقيق الخارجي، وكذا الحوكمة في الشركات.
- **المنهج القياسي الكمي:** استخدم في الدراسة الميدانية من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات، وتم توزيعه على مجموعة من المدققين، وبعدها حللنا الاستبيان من خلال استخدام برنامج spss.17 للتحليل الإحصائي، وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث على أساس السلم ليكارت الخماسي من خلال معامل ألفا كرونباخ معامل ارتباط ليبرسون، معامل التحديد، (t) ستيودنت.

7. **الدراسات السابقة:**

الدراسة الأولى: عبيدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة لنيل شاهدة ماجستير تخصص مالية مؤسسة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، وكانت الإشكالية المطروحة في هذه المذكرة هي " إلي أي مدى يمكن أن تساهم آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات؟ وما مدى استجابة البيئة الجزائرية مع هذه الآليات في إطار ما يحيط بها من تغيرات؟.

وتهدف الدراسة علاوة على الإجابة على التساؤل الأساسي في الإشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات في ما يلي:

محاولة التحكم أكثر في الجانب النظري للموضوع بغية التعرف أكثر على المقاربات التي تحكمه وهذا ما سيتيح لنا إبراز التجربة الجزائرية في ميدان حوكمة المؤسسات من خلال الآليات الرقابة المدروسة من واقع مدي تكيف ممارساتها مع تطبيق الحوكمة، وتكمن أهمية

هذه الدراسة في زيادة الالتزام بتطبيق قوائم الإفصاح والشفافية التي تعتبر الأساس بالنسبة للمتعاملين، خاصة المتعاملين الأجانب مما يزيد من أهمية مبادئ حوكمة.

الدراسة الثانية: خليفة أحمد، دور حوكمة الشركات في رفع فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية، دراسة حالة مجمع صيدال فرع فارمان، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2010.

وتمثلت الإشكالية في كيفية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ورفع فعالية وأداء وظيفة التدقيق الداخلي، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي في الجوانب النظرية، والمنهج التحليلي في الجوانب التطبيقية، ولقد توصلت الدراسة إلى أن مبادئ الحوكمة لها دور في رفع فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بجميع عناصرها.

8- هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الرئيسية، ارتأينا تقسيم بحثنا لفصلين، سنتحدث في الفصل الأول عن الإطار النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ويضم ثلاث مباحث الأول حول ماهية التدقيق الخارجي، أما الثاني فكان حول ماهية حوكمة الشركات، وجاء الثالث حول علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات.

أما الفصل الثاني فهو الإطار التطبيقي لهاته الدراسة بعنوان الإطار التطبيقي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ويضم مبحثين، المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والثاني تحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تمهيد:

يعد التدقيق الخارجي من أهم آليات حوكمة الشركات حيث يهدف إلى توفير قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية عاليتين، وخالية من الأخطاء والغش من خلال الكشف عن كل محاولات التلاعب والاحتيال في الممارسات المحاسبية، ويوفر لجميع الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة رأي فني محايد حول صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية وفق المعايير المتعارف عليها ومدى مطابقتها للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

وتعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في الوقت الرهن، وذلك بما له من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل، بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية في كل الدول المتقدمة والناشئة.

كما أصبح وجود أطر وهياكل جيدة لحوكمة الشركات مطلبا أساسيا لتعزيز قدر أي شركة على المنافسة وجذب الاستثمارات، وتوجد العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة، لعل أبرزها الحاجة الماسة إلى استعادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لاسيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل الذي حدث في بعض الأسواق والتي كان الفساد وسوء الإدارة من أهم أسبابها ومن خلال الحوكمة تم وضع الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق .

وعليه فقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث تناول المبحث الأول ماهية التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فقد كان حول ماهية حوكمة الشركات، وكان المبحث الأخير حول علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

تتم عملية التدقيق الخارجي بواسطة طرف خارجي عن المؤسسة، ويشترط فيه التمتع بمؤهلات عملية وأخلاقية، كما يجب عليه الاستجابة والخضوع لمعايير المراجعة عند مزاولة عمله.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي.

يعرف بأنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة، ومن ناحية أخرى فإنه بمعناه المتطور والحديث والشامل، ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع التدقيق[1].

كما تم تعريفه بأنه "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقادياً منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فتر زمنية معلومة ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "[2].

كما تم تعريفه: " مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة"[3].

كما تم تعريفه على أنه العملية التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، ط03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص20.

[2] محمد السيد سريا، **أصول وقواعد المرجعة والتدقيق الشامل**، الإسكندرية، 2007، ص 39.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، ط 2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001 ص 13.

الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك)[1].

من خلال استعراض التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الخارجي تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية وموضوعية هادفة بنتائج المراجعة .

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي.

أولاً: أهداف التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وصيفة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة ، وبصفة عامة نستطيع القول أن التدقيق الخارجي نتضمن الجوانب التالية[2]:

1- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.

2- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة.

3- الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المدقق الخارجي ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.

4- مستوى المسؤوليات التي يقبلها المدقق الخارجي (مهنيا وفنيا وقانونيا)، والتي يقبلها للتعبير على آرائه المهنية.

5- تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة، لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

---

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص30

[2] محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص ص 39،40.

كما للتدقيق أهداف أخرى نذكر منها:[1]

- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات من تحديد الأوعية الضريبية؛
- اكتشاف حالات الأخطاء والغش في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ثانياً: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف، والفئات طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.[2]

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد المستثمرين يعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التدقيق والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.[3]

---

[1] سفير محمد ورزقي اسماعيل، **مداخلة بعنوان مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي** ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-2013/05/06، ص 5.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص15.

[3] المرجع نفسه، ص15.

كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو في تاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ.[1]

المطلب الثالث: خطوات والجهات المكلفة بالتدقيق وتقييم أداء المؤسسات في الجزائر

أولاً: إجراءات تخطيط عملية التدقيق

قبل القيام بالتخطيط لعملية التدقيق يجب على المسؤول عن التدقيق القيام بمجموعة من الإجراءات كما يلي:[2]

1) **الإجراءات الأولية للتخطيط:** يتعين على المدقق القيام بمجموعة من الإجراءات الأولية قبل الإقدام على المهمة مثل تقييم واختيار العميل والاتفاق معه على شروط التكليف بالمهمة أو تعيين فريق العملية.

2) **قبول العملاء الجدد وتقييم العلاقة مع العملاء القدامى:** يتعين على المسؤول عن التدقيق القيام بتقييم مؤسسة العميل المحتمل قبل الالتزام معه، فإذا كان العميل مؤسسة جدية فعليه أن يقوم بدراسة وضعها والتعرف على سمعة ونزاهة إدارتها، كما يمكنه الاتصال بالمدقق السابق للتعرف منه على سبب تركه لهذا العميل، أما إذا كان العميل منشأة يتم تدقيق حساباتها حاليا فعلى شريك العملية مراجعة العلاقة معها خلال الفترة لمعرفة مدى التأثير على حياد واستقلال فريق التدقيق.

3) **فهم شروط التكليف:** على المدقق والعميل الاتفاق علي شروط التكليف وتثبيتها في كتاب التكليف بالمهمة، ويقوم المدقق بإرسال كتاب التكليف إلى العميل، ويفضل أن يرسل هذا

---

[1] هادي التميمي، المرجع السابق، ص02.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 136-152.

الكتاب للعميل قبل مباشرة المهمة لتجنب أي سوء فهم يتعلق بها، وليكون بمثابة توثيق وتأكيد للمدد بالموافقة على تعيينه، وعلى تحديد هدف ونطاق التدقيق، وشكل التقرير المطلوب ومدى مسؤوليته تجاه العميل.

4) **تعيين فريق العملية:** يجب أن يكون شريك العملية مقتنعا بأن فريق التدقيق يتمتع بالقدرات والكفاءات والوقت المناسب، لأداء عملية التدقيق حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ليتمكن من إصدار تقرير تدقيق مناسب في ظل الظروف التي تحيط بعملية التدقيق[1].

5) **المعرفة بطبيعة نشاط العميل:** قوم المدقق بالتعرف على منشأة العميل من خلال تفهم طبيعة النشاط والظروف الاقتصادية والصناعية للمؤسسة، ومعرفة خصائصها الهامة والمستوى العام لكفاءة الإدارة، وكذلك تفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومعرفة السياسة المحاسبية وأي تغيرات عليها.

6) **وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة:** ينبغي على المدقق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة لعملية التدقيق يوضح فيها تحديد نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق لوضع خطة أكثر تفصيلا بحيث يوضح فيها الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة، ودراسة العوامل الهامة في توجيه جهود فريق العملية، وكذلك تحديد نتائج الأنشطة الأولية لعملية التدقيق، بالإضافة إلى التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء التدقيق[2].

7) **وضع خطة التدقيق:** بعد وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة يصبح المدقق قادرا على وضع خطة التدقيق أكثر تفصيلا للأمور التي حددها في هذه الإستراتيجية، حيث يجب على المدقق تطوير هذه الخطة بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول[3].

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق، ص 136.

[2] المرجع نفسه، ص 137.

[3] المرجع نفسه، ص 140.

8) **تصميم برنامج التدقيق:** بعد انتهاء المدقق من إعداد إستراتيجية التدقيق الشاملة وكذلك خطة التدقيق، يتعين عليه تصميم برنامج لهذه الخطة يتضمن محتوى ما قام بإعداد وتجميعه من بيانات وخطوات تتفق مع معايير التدقيق الدولية.

ثانياً: الجهات المكلفة بالتدقيق وتقييم أداء المؤسسات في الجزائر

تختلف الجهات المكلفة بالتدقيق وتقييم الأداء إلى داخلية وخارجية، لكن سيتم التركيز على الخارجية منها والمتمثلة فيما يلي[1]:

1-**المفتشية العامة للمالية:** من مهام المفتشية العامة للمالية مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لكل من:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية؛
- صناديق الضمان الاجتماعي، التأمينات، الخدمات الاجتماعية؛
- باقي المؤسسات التي تستفيد من رقابة الدولة أو ما ينوبها.

2-**المفتشية العامة للوزارات:** هي عبارة عن هيكلة وزارية مكلفة بفحص التسيير الداخلي للمؤسسات من نفس القطاع من أجل:

- تتبع تطور برنامج عمل كل قطاع؛
- اقتراح حلول من أجل التسيير الحسن للعمليات وتحصيل الأهداف المسطرة.

3-**مجلس المحاسبة:** يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما كان وضعها القانوني، التي تمتلك فيها الدولة أو الجماعات المحلية، وبهذا تخضع المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى رقابة هذا المجلس باعتبار أن الدولة مساهمة.

4-**محافظ الحسابات:** يمثله شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بالاستقلالية ويقومون

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت1955، سكيكدة، الجزائر، 2007، ص7.

برقابة ذات طابع قانوني تنفذ على مختلف العمليات الخاصة بالشركات، ومن مهامها:

- إجراء كل الفحوصات ومختلف أشكال الرقابة اللازمة والأساسية؛
- فحص كل عمليات المؤسسة.

5- **الخبير المحاسبي**[1]: هو مختص مستقل يملك الصلاحية القانونية والتي تمنح له التأهيل لفحص كل خصوصيات المؤسسة محل التدقيق، من أجل نجاح الرقابة الخارجية لمختلف حسابات المؤسسة لابد من:

- رقابة دورية ودائمة للمحاسبة؛
- رقابة خاصة من اجل التدقيق في الحسابات والبحث عن النقائص؛
- خبراء مكلفين من قبل المحاكم في حالة التعرض إلى الإفلاس أو التسوية القضائية أو وقوع اختلاسات.

[1] عزوز ميلود، المرجع السابق، ص7.

المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات

أصبحت للحوكمة أهمية كبير على المستوي المحلي والعالمي، فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المنعدمة والناشئة بهذا الموضوع، مما أدى إلى دراسة جميع جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات

هناك عدة تعريفات لحوكمة الشركات كما تختلف وجهات النظر وتداخل مفهومها مع العديد من الجوانب التنظيمية، الاقتصادية، المالية، والاجتماعية، لمختلف الشركات ومنه ينقسم إلى مفهوم لغوي ومفهوم اصطلاحي

v التعريف اللغوي:

يعتبر مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدولي والإقليمي فهو ترجمة للأصل الإنجليزي (governance corpoat) حيث تم التوصل إلى هذه الترجمة بعد العديد من المحاولات والمشاورات بين خبراء اللغة العربية من جهة والخبراء الاقتصاديين والقانونين من جهة أخرى، وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح، مثل الإدارة الرشيدة الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي الحاكمية المؤسسية وغيرها من المصطلحات، إلا أن أكثرها شيوعا وتداولا من طرفا الباحثين والكتاب هو مصطلح حوكمة المؤسسة أو حوكمة الشركات[1].

v التعريف الاصطلاحي:

تشير معظم الدراسات على عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين، ويرجع السبب إلى تداخل العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات.

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **حوكمة المؤسسة والأداء المالي والاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 24.

حوكمة الشركات هي:

- عبارة عن الإطار القانوني والنظامي والأخلاقي الذي يحكم العلاقات بين الإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، واضعي التنظيمات الحكومية وأصحاب المصالح والتي تضبط كيفية التفاعل فيما بينهم للإشراف على عمليات الشركة، وذلك من خلال تحرى تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية السليمة التي تربطهم بعضهم البعض من أجل تحقيق المصالح المشتركة بينهم؛ بالاعتماد على الأدوات المالية والمحاسبية ومعايير الإفصاح والشفافية.[1]
- فنجد أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: قد عرفتها بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس الإدارة، المساهمين فيها، ومجموعة من أصحاب المصالح الآخرين[2].
- أما معهد المدققين الداخليين the institute of internal auditors: فيعرف حوكمة الشركات على أنها العمليات والإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد من كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه[3].
- هي مجموعة من الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.
- هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تقتدي بها إدارة المنشآت لتعظيم ربحية المنشأة وقيمتها على المدى الزمني البعيد لصالح المساهمين .
- هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر.

---

[1] فيصل محمد الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة** مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد 2، 2009، ص ص 125-126.

[2] حاكم محسن ربيعي، محمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011، ص ص 4،5 .

[3] علاء فرحانى طالب، إيمان شيحان المشهداني، المرجع السابق، ص25.

Ø هي نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات المصالح في المنشأة داخليا أو خارجيا، من التأثير بصفة رسمية على أنشطة المنشأة، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح الجميع بطريقة عادلة، تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح مالكيها والمجتمع[1].

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

تتضمن مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خمس مبادئ أساسية هي:

المبدأ الأول: حقوق المساهمين

يوفر هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها المساهمون؛ أهمها الحقوق التالية:

1-**الحقوق الأساسية للمساهمين:** وتتلخص في النقاط التالية[2]:

Ø تأمين أساليب تسجيل الأسهم؛

Ø نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛

Ø الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛

Ø المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين؛

Ø انتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛

Ø الحصول على حصص من أرباح الشركة.

كلما كانت الشركات مؤسسة بشكل سليم وتدار جمعياتها العمومية بشكل قانوني ومنتظم، كلما كانت حقوق المساهمين مصانة ومحققة في الشركة، حيث يتمكن كل مساهم من الحصول على حقوقه والحفاظ على مصالحه[3].

---

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص 19 .

[2] المرجع نفسه، ص 27.

[3] محسن أحمد الحضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص132.

2-الحق في المشاركة والحصول على المعلومات:

ومن بين الأمور التي يجب إشراك المساهمين فيها ما يلي:[1]

- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو غيرها من الوثائق الأساسية للشركة؛
- طرح أسهم جديدة أو إدخال مساهمين جدد؛
- أية تعاملات مالية غير عادية قد تأثر على ملكية الشركة أو بيعها.

3- المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين:

تكون مشاركة المساهمين في الاجتماعات العامة فعالة من خلال توفر ما يلي:[2]

- تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب، بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة؛
- منح المساهمين الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة، والحصول على الأجوبة والإيضاحات اللازمة حول استفساراته؛
- تمكين كل مساهم من التصويت بصفة شخصية أو عن طريق إنابة قانونية مع حفظ كامل حقوقه، وأن يعلم كذلك بنتائج التصويت.

إضافة إلى النقاط المذكورة أعلاه يجب على المؤسسة وفق هذا المبدأ أن تكفل للمساهمين الحقوق التالية:

- ينبغي السماح لجهات الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية؛
- ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال؛

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، المرجع السابق، ص28.

[2] محسن أحمد الحضيري، المرجع السابق، ص ص 133-134.

- يجب أن لا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحصين الإدارة التنفيذية ضد المسائلة خاصة إذا تعارضت مصالحهم مع مصالح المساهمين في الشركة.

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين، والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصا للحصول على تعويضات فعلية في حالة أي انتهاك أو تعدي على حقوقهم، وذلك على النحو التالي:[1]

- يعامل المساهمون الذين ينتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة، وبالتالي لهم نفس حقوق التصويت؛
- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم وبدون أن يترتب عن ذلك صعوبة في التصويت أو ارتفاع في تكلفته؛
- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية؛
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو نشاط الشركة نفسها.

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيها القانون؛ حيث[2]:

- تنبغي احترام حقوق أصحاب المصالح التي يكفلها لهم القانون؛
- تعويضهم في حالة تعرضهم لانتهاك في الحقوق أو ضرر للمصالح؛
- تحديد إطار وآليات المشاركة بحيث تكفل هذه الآليات تحسين مستويات الأداء؛

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، المرجع السابق، ص ص 30-31.

[2] المرجع نفسه، ص32.

- يجب أن تكفل لهم جميع المعلومات اللازمة والكافية من أجل مشاركة نوعية وفعالة في حوكمة الشركة.

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

يتحقق هذا المبدأ من خلال ما يلي:[1]

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا، بحيث يشمل النتائج المالية والتشغيلية للشركة أهداف الشركة، حق الأغلبية من حيث المساهمة، حقوق التصويت، المزايا المنوحة للمدراء التنفيذيين وأعضاء ومجلس الإدارة، وغيرها من الأمور المتصلة بالعاملين وأصحاب المصالح؛
- إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها، بالشكل الذي يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية؛
- يجب الاضطلاع والقيام بعملية مراجعة سنوية عن طريق مدقق خارجي، تكفل له كامل الحرية وتوفر له جميع الوسائل من أجل القيام بواجبه في ظروف تمتاز بالاستقلال والشفافية؛
- توفير قنوات توزيع المعلومات تمكن مستخدميها من امتلاكها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار الحوكمة في الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية التوجيه للشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وتندرج تحت هذا المبدأ العناصر التالية:[2]

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على تحقيق صالح الشركة والمساهمين؛

[1] محسن أحمد الخضيري، المرجع السابق، ص 140.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، المرجع السابق، ص 34.

- مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وأهدافها، وكذا متابعة تنفيذ الخطط وتغيرات الأداء؛
- اختيار المسؤولين التنفيذيين وتقدير مرتباتهم ومزاياهم ومراجعتها؛
- متابعة فعاليات أساليب الحوكمة التي تعمل المجالس في ظلها وإجراء التعديلات المطلوبة؛
- يتعين على مجلس الإدارة النظر في إمكانية تعيين عدد كفء من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقويم المستقل للأعمال حينما تكون هناك احتمالات لتعارض المصالح.

المطلب الثالث: معايير وأهداف حوكمة الشركات

أولاً: معايير الحوكمة

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليه ووضع معايير محددة لتطبيقها، وذلك على النحو التالي[1]:

- **معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلها في عام 2004 وتتمثل في[2]:

ضمان وجود أساس إطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كل من تعزيز شفافية السواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصاغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات السياسية

[1] M. Belaiboud , **de la survie a la croissance de l'entreprise** , O. P. U1995 , P 16 et suite.
[2] A. Brahim , **l économie Algérienne**, edition Dahleb, ALGER,1991, P P 387- 391.

وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من التجارة في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصوله على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

- **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ii معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية: وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية[1]:

1) قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها وتطبيق هذه المعايير.

2) إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

[1] حسن بهلول، **الجزائر بين الأزمة الاقتصادية و الأزمة السياسية**، منشورات دحلب، الجزائر، 1993، ص 48.

3) التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسل وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

4) وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.

5) توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات.

6) مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.

7) الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

8) تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

ü معايير مؤسسة التمويل الدولية[1] : وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 قواعد ومعايير عامة، تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛ خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛ إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛ القيادة.

ثانياً: أهداف الحوكمة

تسعى الحوكمة إلى تحقيق الآتي:[2]

Ø ضمان الشفافية والعدالة والمساواة، وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

Ø تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية للعمل على تجنب الغش والتدليس وتقليلهما؛

[1] M. Belaiboud, **de la survie a la croissance del' entreprise**, O. P. U, 1995 , P 163

[2] فيصل محمود الشواورة، المرجع السابق، ص127.

- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛
- مراعاة مصالح العمل والعمال وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي؛
- منع الوساطة والمحسوبية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛
- الالتزام بأحكام القانون والعمل على مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل؛
- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن مراقبة الإدارة ومحاسبتها أمام المساهمين وأصحاب المصالح.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

المطلب الأول: أهمية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات:

تفرض حوكمة الشركات من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية على الشركات الاضطلاع والقيام بعملية التدقيق الخارجي سنويا عن طريق مراجع مستقل، بهدف تدقيق ومراقبة الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية، وأن يكون هذا المدقق قادرا على القيام بوظيفته بشكل كامل، وأن يراعي في عملية التدقيق الأصول والمبادئ والقواعد والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة، وأن تكفل له المؤسسة كامل الحرية في الإطلاع على المستندات والدفاتر، ومعرفة ما يتم فعلا من معاملات مالية، وما إذا كانت فعلا مطابقة لما هو مسجل في القوائم المالية.

حيث يجب على المدقق الخارجي القيام بجرد مادي فعلي لموجودات المؤسسة للتأكد من صحة تقييدها في الدفاتر ومدى صحة التسجيلات المحاسبية، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أحد أفراد الطاقم العامل معه.[1]

المطلب الثاني: عملية التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات:

للقيام بعملية تدقيق خارجية مثلى من الضروري القيام بما يلي:[2]

- تعيين وتحديد الأجور، ومدى الاحتفاظ بالمراجع على أساس تقييم أدائه؛
- مراجعة خطاب الارتباط وأية شروط خاصة فيه؛
- النظر إلى خطط التدقيق الخارجي وطريقة وبرنامج العمل خلال العام المالي ونهاية العام؛
- التأكد من أن التدقيق الخارجي تكمل كافة جوانب خطة المراجعة؛
- التأكد من أن المدقق الخارجي مستقل وأن كل الأمور التي تعيق استقلاله تسوى بشكل سليم؛

---

[1] محسن أحمد الحضيري، المرجع السابق، ص ص 141-142.

[2] أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول بعنوان التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، أيام 24-26 سبتمبر 2005، القاهرة، مصر، ص11.

- التأكد من أن كل الأمور التي يثيرها المدقق الخارجي يتم معالجتها من قبل الإدارة بشكل جيد؛
- مراجعة أتعاب الاستشارات بخلاف عملية التدقيق وتقدير ما إذا كانت تؤثر على استقلال المدقق الخارجي.

المطلب الثالث: المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات:

تحدد حوكمة الشركات للمدقق الخارجي العديد من الحقوق والواجبات؛نلخص أهمها في النقاط التالية[1]:

- يسعى المدقق الخارجي إلى اختبار العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة من أجل فحص القوائم المالية وتكوين رأي فني محايد حول مدى صدقها وعدالتها؛
- يكون المدقق الخارجي عضو في التنظيم المهني المحاسبي، حيث يفرضه قانون الشركات؛
- يحق للمدقق الخارجي حضور الجمعية العمومية الخاصة بمناقشة عمله؛
- يحق له الإطلاع على جميع الدفاتر والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية؛
- لابد على المدقق الخارجي أن يتمتع بالاستقلال، ويجب عليه عند تقديم استقالته أن يقدم بيانا بالظروف التي واجهته والأسباب التي أدت به إلى الاستقالة ويقدمها للمدقق الجديد؛
- عند وجود مشكلة وجب على المدقق أن يضع تقريرا مناسبا عكس طبيعة المشكلة.

[1] أشرف حنا ميخائيل، المرجع السابق؛ ص15.

خلاصة:

مجمل ما تعرضنا له في هذا الفصل أنه لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تزايدت في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدت عدد من دول العالم.

ووظيفة التدقيق الخارجي باعتبارها أداة رقابية فعالة، قد تساهم في تعزيز حوكمة الشركات، نظراً لما تكفله من سير حسن لمختلف العمليات الإدارية، وكذا كشف التجاوزات والإختلالات، وعليه نستنتج أن:

- حوكمة الشركات في مضمونها تهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح.
- والمصداقية والشفافية، وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة.
- التطبيق السليم لحوكمة يتطلب مجموعة من المبادئ التي تشكل القواعد الأساسية لتحقيق الممارسات الإدارية الرشيدة.

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تمهيد:

بعدما تعرفنا على التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات من الجانب النظري، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تناولناه سابقا، عن طريق استمارة استبيان تم توزيعها على مجموعة مدققين خارجيين من ولايتي المسيلة وبرج بوعريريج، وتفريغ نتائج الاستمارات باستخدام برنامج SPSS17، وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين جاء الأول بعنوان الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، أما الثاني اختبرنا فيه فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

في هذا المبحث يتم التعريف بالمنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختار، والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

المطلب الأول: أسلوب الدراسة

يتم ذكر مجتمع وعينة الدراسة وكذا المنهجية المستخدمة.

أولاً: المنهج المستخدم في جمع البيانات

يمكن القول أن المنهج هو الطريقة التي يتبعها الباحث في درسته للمشكلة لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يطرحها موضوع البحث، وبما أننا تقوم بدراسة موضوع دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تحليل المعلومات وتفسيرها تفسيراً دقيقا مع استخلاص النتائج الهامة.

ثانيا: منهجية الدراسة

يمكن اعتبار منهج البحث على أنه استخدام مجموعة من الأساليب والإجراءات والأدوات بشكل منظم، للحصول على أحسن حل ممكن للإشكالية المطروحة بأحسن طريقة ممكنة للوصول إلى النتائج النهائية[1].

من خلال هذه الدراسة نسعى للوصول لتبيان الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، وذلك من خلال دراسة عينة من المراجعين بولايتي المسيلة وبروج بوعريريج، فقد اتبعنا المنهج الوصفي، الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث، لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لها وتحقيق نصور أفضل وأدق للظاهر موضوع الدواسة.

كما تم استخدام لتحليل موضوع الدراسة، أسلوب من أساليب المنهج الوصفي وهو التحليل وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

---

[1] الهاشمي بن واضح، منهجية إعداد بحوث الدراسات العليا (ماستر- ماجستير- دكتوراه) في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاضر مطبوعة، طبعة 2016، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص8.

1- المصادر الأولية:

لمعالجة جوانب الموضوع، تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من.خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صممت خصيصا لهذا الغرض ووزعت على مجتمع الدراسة المقدر بـ (41) مدقق حسابات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Statistica Package for 17.0 SPSS (Science Social) الإحصائي واستخدام الاختبار الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2- المصادر الثانوية:

حيث اعتمدنا في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلقة.

المطلب الثاني: عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً- عينة الدراسة: هي عينة مستهدفة حيث وزعت الاستمارة على مجموعة من المدققين الخارجيين، حيث قدر عدد الاستمارات الموزعة (41) استمارة، تم استرجاع (34) استمارة صالحة للتحليل.

ثانياً- أداة الدراسة الميدانية: تتعدد أدوات الدراسة الميدانية وكذا الأساليب المناسب لها وتم اعتماد الاستبيان كأداة أساسية في دراسة الموضوع بهدف الحصول على المعلومات التي ستساعدنا في تحليل وتفسير الإجابات على فقرات الاستبيان.

تصميم الاستبيان:

وقد تم إعداد الاستبيان وفق المراحل التالية:

- جمع العناصر الأساسية للموضع ومن ثم تكوين عبارات، من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبيان على الكشف من أجل اختبار مدى ملائمتها للإشكالية.

- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه الكشف.
- تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بإعطاء النصائح والإرشادات، كما تم تعديل ما يلزم.
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ثالثاً- هيكل الاستبيان:

يتكون من 3 محاور والتي تتمثل في:

المحور الأول: وقد شمل هذا المحور المتغيرات الديموغرافية أي البيانات الشخصية لعينة الدراسة، والتي تتمثل في الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، التخصص العلمي وأخيرا عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي.

المحور الثاني: وهو المحور الذي تضمن العبارات الموضوعة لدراسة متغير التدقيق الخارجي، وقد قسم هذا المحور إلى ثلاثة أبعاد كما يلي:

البعد الأول: ويناقش استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي ويتضمن 7 عبارات.

البعد الثاني: ويناقش الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي ويتضمن 5 عبارات.

البعد الثالث: ويناقش التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة ويتضمن 5 عبارات.

المحور الثالث: وهو المحور الذي تضمن العبارة الموضوعة لدراسة متغير حوكمة الشركات وقد قسم هذا المحور بدور إلى ثلاثة أبعاد كما يلي:

البعد الأول: ويناقش وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ويتضمن5 عبارات

البعد الثاني: ويناقش توفر مقومات الإفصاح والشفافية ويتضمن 5 عبارات

البعد الثالث: ويناقش مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة يتضمن 5 عبارات، وتم وضع العبارات على أساس سلم ليكارت الخماسي، ووزعت درجاته كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): مقياس الإجابة على العبارات

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

المصدر:عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث، موضوعات مختارة، ص 540 .

المطلب الثالث: ثبات الأداة ومتغيرات الدراسة

من أجل التحقق من ثبات وصدق الأداة يتم استخدام عدة مقاييس أهمها مقياس ألفا كرونباخ ومقياس بيرسون.

أولا: ثبات الاستبيان: ثبات الاستبيان معناه، أنه يعطي نفي النتيجة أو عدم تغييرها بشكل كبير إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية وقد تم التحقق من ثبات استمارة أسئلة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، والجدول رقم (02) يمثل معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات استمارة الأسئلة، وكانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم (02): نتائج قيمة ألفا كرونباخ.

المحور	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي	7	0.875
الكفاءة والعناية المهنية	5	0.728
الالتزام قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة	5	0.652
إجمالي عبارات الخاصة بالتدقيق الخارجي	17	0.921
حوكمة الشركات		
وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة	5	0.857
توفر مقومات الإفصاح والشفافية	5	0.783
مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة	5	0.861
إجمالي عبارت الخاصة بحوكمة الشركات	15	0.935
إجمالي العبارات	32	0.963

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج **SPSS.**

من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن كل نتائج معامل ألفا كرونباخ كانت أكبر من 60%، بالنسبة لمتغير التدقيق الخارجي بلغ معامل ألفا كرونباخ الخاص بالمبادئ ما قيمته 0.875، 0.728،0.652 على، التوالي وبلغ ما قيمته0.921 بالنسبة لإجمالي العبارات لهذا المتغير وهذا ما يدل على ثبات وتناسق العبارات الموضوعة أما بالنسبة للحوكمة فكانت النتائج على التوالي 0.857، 0.783 0.861 وكان بالنسبة لإجمالي العبارات الخاصة بهذا المتغير 0.935 وهذا ما يدل على ثبات وتناسق العبارات لهذا المتغير بدوره.

وأما بالنسبة لمعامل ألفا كرونباخ الإجمالي لعبارات كلا المتغيرين فقد بلغ ما قيمته0.963 وهذا ما يدل على ثبات أداة الدراسة بصفة إجمالية

صدق الاستبيان: يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس فقرات استمارة الأسئلة ما وضعت لقياسه، ولقد قمتا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال: الصدق الظاهري للمقياس (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لفقرت الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور المقياس.

1- **صدق المحكمين (الصدق الظاهري):** تم عرض أداة الدراسة (الاستبيان) في صورتها الأولية قبل توزيعه على مجموعة من الأساتذة من أجل عملية تحكيم، وهذا بغية التأكد من سلامه بناء الاستبيان من كل الجوانب.

2-**صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان:** وقد تم حساب الاتساق البنائي لمحاور استمارة الأسئلة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل محور والدرجة الكلية للاستمارة.

ثانياً- متغيرات الدراسة الميدانية

نظرا لطبيعة الموضوع المعالج فإن الدراسة الميدانية تشتمل على متغيرين هما:

1 - **المتغير التابع:**

تعتبر حوكمة الشركات دالة في التدقيق الخارجي، وتتضمن العناصر التالية: وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة، توفر مقومات الإفصاح والشفافية، مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة، ويمكن إدراجها في العناصر التالية كما يلي:

أ- **وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة:**

وتشمل العناصر التالية:

- توفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات والصلاحيات.
- قيام الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.
- وجود لجنة مراجعة داخلية بالشركات تتميز بالفاعلية والكفاءة.
- المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها.
- التزام الشركات بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة بعملها.

ب- **توفر مقومات الإفصاح والشفافية:**

- تلتزم الشركات بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب وبطريقة عادلة.
- يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركات.
- يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركات والوضع المالي بشكل دوري.
- يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.
- يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا.

ج- مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة:

- يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه باحترام القوانين والتنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات .
- يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال وقراراته المبنية على معلومات وافية.
- تطبق الشركات نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها.
- مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركات وشؤون الموظفين ويتولى تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.
- يقوم مجلس الإدارة بتعيين المدقق الخارجي.

2 - **المتغير المستقل:**

وتتمثل في ضوابط وأدوار التدقيق الخارجي والتي تشتمل على العوامل المتحكمة في أدائها والتي تساهم في تطبيق حوكمة الشركات، ويمكن إدراجها في العناصر التالية:

أ- **استقلالية وموضوعية ونزاهة المدقق الخارجي:**

- يتميز المدقق الخارجي أتناء أداء عمله بالموضوعية والأمانة.
- يعمل المدقق الخارجي بكل نزاهة وشفافية.
- لا يوجد تعارض بين عمل مدقق الحسابات والإدارة.
- المدقق الخارجي طرف محايد بين مجلس الإدارة والإدارة.
- يقدم المدقق الخارجي تقارير المالية بكل مصداقية وشفافية.
- تقديم المعلومات من طرف المدقق الخارجي يكون بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح.
- يقوم المدقق الخارجي بتقديم صور واضحة عن الشركة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب.

ب- **الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي:**

- يحترم المدقق الخارجي القوانين والمعايير المهنية.
- يقوم المدقق الخارجي بدورات تكوينية لتحسين المستوى.
- يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق في أداءه لعمله.
- يتمتع المدقق الخارجي بدرية جيدة وتامة بأعمال التدقيق.
- يحرصن المدقق الخارجي على رفع كفاءته وتطوير قدرته.

ج- **الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة:**

- يحرص المدقق الخارجي على العمل للمصلحة العامة وعدم انحياز لمصلحته الخاصة.
- المدقق الخارجي لا يخضع لضغوط أثناء تأديته لعمله.

- يلتزم المدقق الخارجي بحفظ أسرار الشركة محل التدقيق.
- يحرصن المدقق الخارجي على إتباع المعايير المعتمدة في المحاسبة.
- مراعاة المدقق الخارجي للأخلاق المهنية في مهنة التدقيق.

الجدول رقم(03) الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبانة

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	41	%100
عدد الاستمارات الناقصة	3	%7.31
عدد الاستمارات التي لم يتم استلامها	4	%9.75
عدد الاستمارات الصالحة	34	%82.92

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة:

المطلب الأول: معالجة الاستبيان

أولا:الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان:

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة،تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات في شكل جداول تمت ترجمتها إلى رسومات بيانية على برنامج EXCEL في شكل أعمدة بيانية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

وللإجابة على أسئلة البحث واختبار صحة فرضياته تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss 17.0.

1 - مقاييس الإحصاء الوصفي:

وذلك لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات والإجابة على أسئلة البحث وترتيب متغيرات البحث حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

1- معامل ألفا كرونباخ وذلك لقياس ثبات أداة البحث.

2- معامل الارتباط لبيرسون: وذلك لمعرفة طبيعة العلاقة بين متغيري الدراسة.

3- معامل التحديد: وذلك لقياس مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

4- معامل ستيودنت: وذالك من أجل اختبار صحة فرضيات الدراسة.

ثانيا: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

1 -**الجنس:**

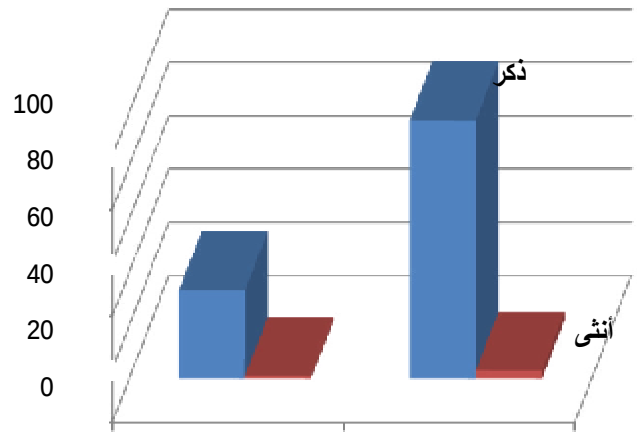
الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	33	97,1
أنثى	1	2,9

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه الذي يوضح لنا توزع النسب حسب الجنس لأفراد عينة الدراسة، حيث تجد أن ما نسبته 97.1% ذكور من عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الخارجيين، وما نسبته 2.9% إناث، وهذا راجع لهذا النوع من التخصصات الذي تسيطر عليه الفئة الذكورية، خصوصا في الجانب العملي، وفيما يلي الرسم البياني الذي يوضح كل من التكرارات والنسب المئوية الخاصة بمتغير الجنس.

الشكل رقم (01): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

2-الفئة العمرية:

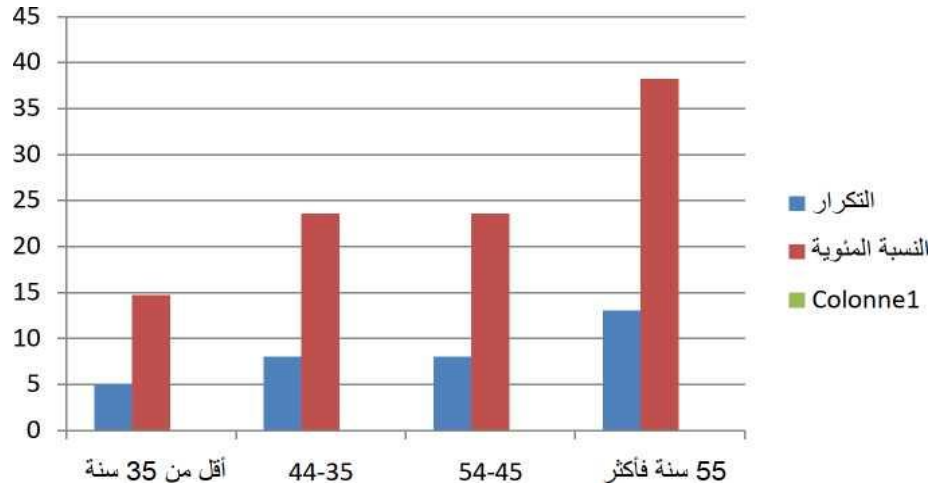
الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

الفئة العمرية	التكرر	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	5	14,7
35-44 سنة	8	23,5
54-54 سنة	8	23,5
55 سنة فأكثر	13	38,2

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه الذي يوضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد عينة الدراسة، حيث تجد أن ما نسبته 38٠2% من الفئة العمرية 55 ستة فأكثر مقدار 13 شخصا، و أقل الفئتين العمريتين 35-44 ستة و45-54 سنة بنسبة 23.5 % بمقدار 8 أشخاص لكلا الفئتين، أما الدرجة الأقل فكانت للفئة العمرية دون 35 سنة ويعود ذلك إلى أن طبيعة النشاط تستلزم أشخاص ذوي خبرة في هذا المجال.

الشكل رقم(02) توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL

3_الدرجة العلمية

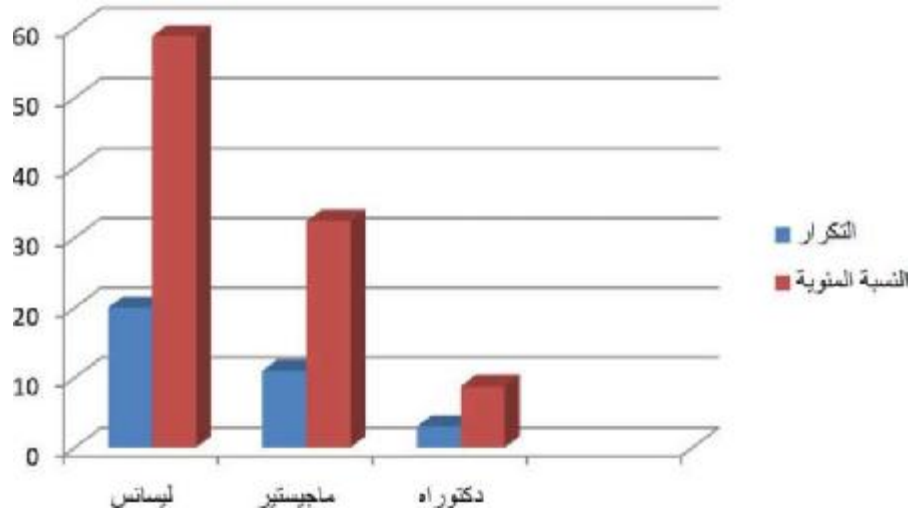
الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	20	58,8
ماجستير	11	32,4
دكتوراه	3	8,8

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية المدققين الخارجيين حائزون على شهادة ليسانس بنسبة 58.8 %، أما المراجعين الحائزون على شهادة ماجستير يمثلون ما نسبتته 32٠4%، أما باقي المدققين فلديهم شهادة دكتوراه يمثلون ما نسبتته 8.8 % من العينة المدروسة.

الشكل رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL

3—التخصص العلمي:

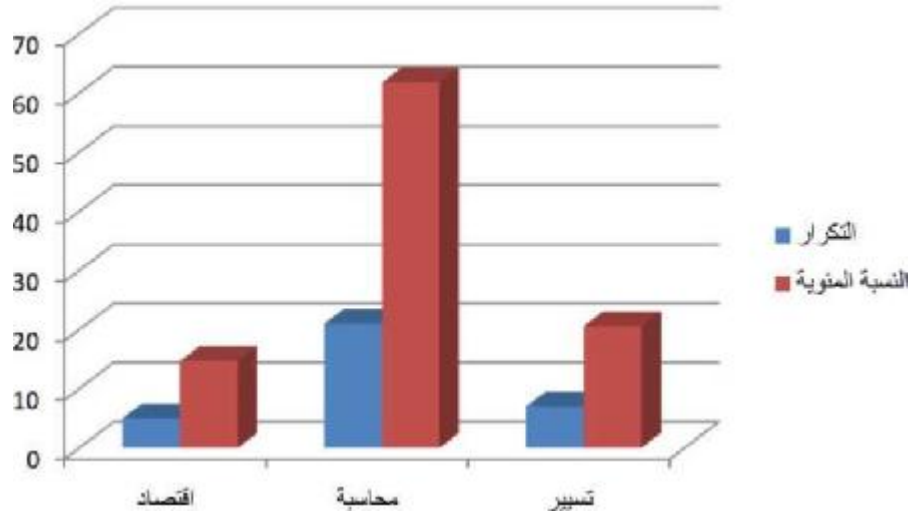
الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرر	النسبة المئوية
اقتصاد	5	14,7
محاسبة	21	61,8
مالية	7	20,6
تخصصات أخرى (جباية)	1	2,9

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا غالبية المدققين الخارجيين محل الدراسة تخصصهم العلمي هو محاسبة بنسبة 61.8 %، أما المدققين الذين تخصصهم العلمي تسيير يمثلون ما نسبته 20.6 %، أما المدققين الذين تخصصهم العلمي اقتصاد يمثلون ما نسبته 14.7 %، أما باقي المدققين لديهم تخصصات أخرى متنوعة العلمي.

الشكل رقم(04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL

5- عدد سنوات الخبرة

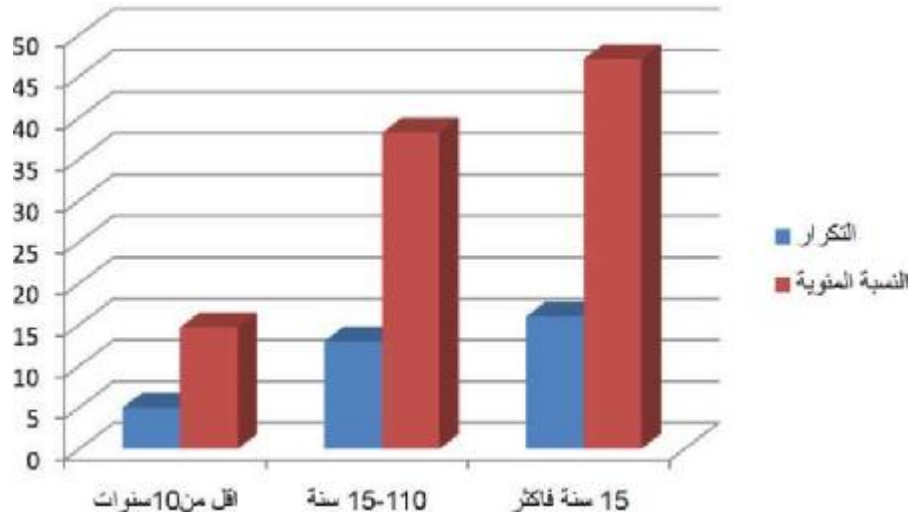
الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من10سنوات	5	14,7
10-15 سنة	13	38,2
15 سنة فأكثر	16	47,1

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن ما نسبته 47٠1% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة العملية في المهنة 15 سنة فأكثر وأن ما نسبته 38٠2% من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى 15 سنة، وأن 14٠7% خبرتهم العملية أقل من 10 سنوات.

الشكل رقم(05): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة

أما بالنسبة للمحور الثاني والثالث قمنا بحساب كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات الاستمارة، وكذلك بالنسبة للأبعاد التي تتضمن عدد من العبارات وإجمالي المتغيرين.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

أولا: التحليل الإحصائي الوصفي

1-الجزء الأول المتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

v المحور الأول: استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي

الجدول رقم (09): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثاني

العبارات	الانحراف المعيارى	المتوسط الحسابي
يتميز المدقق الخارجي أثناء أداء عمله بالموضوعية والأمانة.	1,311	4,09
يعمل المدقق الخارجي بكل نزاهة وشفافية.	1,351	3,85
لا يوجد تعارض بين عمل مرجع الحسابات والإدارة.	1,215	3,91
المدقق الخارجي طرف محايد بين مجلس الإدارة والإدارة.	1,381	3,97
يقدم المدقق الخارجي التقارير المالية بكل مصداقية وشفافية.	1,314	4,03
يقوم المدقق الخارجي بتقديم معلومات تتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.	1,001	4,29
يقوم المدقق الخارجي بتقديم صور واضحة عن المؤسسة بطريقة سليمة وفى الوقت المناسب	1,3655	4,118
الإجمالي	0,97038	4,0378

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة باستقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.03 بحيث نقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3.85 و 4.29) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتراوح بين موافق وموافق بشدة، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.001 إلى 1.38) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0,97038 ٠

v المحور الثاني الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي:

الجدول رقم (10): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثاني

العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
يحترم المدقق الخارجي القوانين والمعايير المهنية في أداء عمله	1,336	4,18
وفرة دورات داخلية وخاصة منتظمة لتحسين مراجعي الحسابات	1,324	4,06
مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل المراجعة	1,193	3,97
يتمتع المدقق الخارجي بدراية جيدة وتامة بأعمال المراجعة	1,083	4,09
يحرص المدقق الخارجي على رفع كفاءته وتطوير قدراته	1,067	4,21
الإجمالي	0,83448	4,1000

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي،إلى أنه بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.10 حيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3.97 و4.21) أي أن

جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتراوح بين موافق وموافق بشدة، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.06 إلى 1.33) هذا التقارب يظهر الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0.8344 ٠

v المحور الثالث الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة

الجدول رقم (11): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثاني

العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابى
يحرص المدقق الخارجي على العمل للمصلحة العامة وعدم انحيازه لمصلحته الخاصة.	1,158	4,15
المدقق الخارجي لا يخضع لضغوط أثناء تأديته لعمله.	1,381	3,82
يلتزم المدقق الخارجي بحفظ أسرار الشركة محل المراجعة.	1,149	4,12
يلتزم المدقق الخارجي بإتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صور معايير معتمدة في التدقيق المحاسبي.	1,290	3,82
مراعاة المدقق الخارجي للأخلاق المهنية في مهنة التدقيق.	1,229	3,94
الإجمالي	0,80473	3,9706

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.97 بحيث نقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3.82 و 4.15) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.14 إلى 1.38)

هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0.80473٠

3- الجزء الرابع المتغير التابع (حوكمة الشركات)

v المحور الرابع: وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة

الجدول رقم (12): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الأول المتعلق بالمحور الثالث

العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
تتوفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات والصلاحيات.	1,351	3,85
تقوم الهيئات الريادية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.	1,240	3,91
توجد بالشركات لجنة مراجعة داخلية تتميز بالفاعلية والكفاءة.	1,343	3,88
المعلومات الواردة وفى القوائم المالية تلبى احتياجات مستخدميها.	1,094	4,12
تلتزم الشركة بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة.	1,354	3,50
الإجمالي	1,02136	3,8529

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بوجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.85 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3.50 و 4.12) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق.أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.09 إلى1.354) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في

.1,02136

v المحور الخامس: توفر مقومات الإفصاح و الشفافية

الجدول رقم (13): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثاني المتعلق بالمحور الثالث

العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
تلتزم الشريكة بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب وبطريقة عادلة	1,369	3,94
يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشريكة	1,501	3,56
يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركة والوضع المالي بشكل دوري	1,328	3,41
يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم	1,388	3,79
يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا	1,334	3,91
الإجمالي	1,01386	3,7235

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بمقومات الإفصاح و الشفافية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,7235 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3,41 و 3,94) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1,328 إلى 1,501) هذا التقارب يظهر الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في1,01386

v المحور السادس: مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم (14): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالبعد الثالث المتعلق بالمحور الثالث

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه احترام القوانين والتنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحابها المصالح في المؤسسة	1,301	3,94
يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال ووسائله مبنية عن معلومات وافية	1,473	3,79
تطبق الشركة نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها.	1,481	3,56
مجلس الإدارة مسئول عن أعمال الشركة وشؤون الموظفين ويتولى تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.	1,321	3,79
يقوم مجلس الإدارة بتعيين المدقق الخارجي.	1,376	3,47
الإجمالي	1,11648	3,7118

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بمقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,7118 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3,47 و 3,94) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق.أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها معتبرة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1,301 إلى 1,481) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 1,11648 3 .

3- النتائج النهائية للدراسة

v التدقيق الخارجي

الجدول رقم (16): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالجزء الثاني

الأبعاد	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي	الترتيب
استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي	0,97038	4,0378	3
الكفاءة والعناية المهنية	0,83448	4,1000	2
الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة	0,80473	3,9706	1
الإجمالي	0,83139	4,0363	-

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بإجمالي أبعاد التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,0363 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلي درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3,9706 و4,1000) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعا ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (0,8047 إلى0,97038) هذا التقارب يظهر الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 83139، 0.

v حوكمة الشركات:

الجدول رقم (17): المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثالث

الأبعاد	الانحراف المعيارى	المتوسط الحسابى	الترتيب
وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة	1,02136	3,8529	2
توفر مقومات الإفصاح والشفافية	1,01386	3,7235	1
مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة	1,11648	3,7118	3
الاجمالى	0,98120	3,7627	ا

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بإجمالي أبعاد حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,7627 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكده غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت مابين (3,7118 و3,8529) أي أن جميع أفرد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق.أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة جدا، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1,01386 إلى 1,11648) هذا التقارب يظهر الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0,98120.

ثانيا: التحليل الإحصائي الاستدلالي

v دراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

الجدول رقم (18): النتائج الإجمالية لمتغيري الدراسة (المتغير التابع والمتغير المستقل)

متغيري الدارسة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
التدقيق الخارجي	0,83139	4,0363
حوكمة الشركات	0,98120	3,7627

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS 17.0

الجدول رقم (19): المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة

المؤشرات / الإحصائية ومتغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	ستيودنت المحسوبة	**مستوى الدالة**
التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	**0.926**	**0.858**	**13.893**	**0.000**

من خلال الجدول رقم (19) يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0.926 قريب من بواحد (01)، أي أن هناك علاقة موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي أن كلما يزاد المتغير المستقل يزداد المتغير التابع بنسبة كبير و هذا ما يفسر معامل التحديد الذي يقدر ب 0.858 أي 85.8%، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في الحوكمة يعود سببه إلى المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي بنسبة85.8%، وهي نسبة كبير تدل على أهمية التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ستيودنت المحسوبة عند مستوى دلالة0.000 تساوي 13.893 وهي أكبر من ستيودنت الجدولية عند مستوى 0.05 ودرجة حرية 32 ، أي أن الفرضية الرئيسية للدراسة مقبولة بمعنى أن التدقيق الخارجي لها ساهمة كبيرة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: اختبار صدق الفرضيات الفرعية

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية التدقيق الخارجي وبين تعزيز حوكمة الشركات عند مستوى دلالة معنوية 0.05 .

الجدول رقم (20): المؤشرات الإحصائية الخاصة الخاصة باستقلالية وموضوعية المراجعة الخارجية

المؤشرات / الإحصائية ومتغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	ستيودنت المحسوبة	**مستوى الدالة**
استقلالية وموضوعية التدقيق الخارجي	0.885	0.784	10.775	0.000

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss 17.0

من خلال الجدول يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0.885 قريب من بواحد أي أن هناك علاقة موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي أن كلما يزداد المتغير المستقل يزداد المتغير التابع بنسبة كبيرة، وهذا ما يفسر معامل التحديد الذي يقدر ب 0.784، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في الحوكمة يعود سببه إلى المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي بنسبة 85.8 %، وهي نسبة كبير تدل على أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ستيودنت المحسوبة عند مستوى دلالة تساوي 10.775 وهي أكبر من قيمة ستيودنت الجدولية عند مستوى 0.05 ودرجة حرية 32 ،أي أن الفرضية الفرعية الأولى للدراسة مقبولة بمعني أن استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي لها تأثير كبير في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

v الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي وحوكمة الشركات عند مستوى دلالة معنوية 0.05 .

الجدول رقم (21) المؤشرات الإحصائية الخاصة بالكفاءة والعناية المهنية

المؤشرات الإحصائية ومتغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	ستيودنت المحسوبة	**مستوى الدالة**
التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	0.858	0.736	9.444	0.000

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss 17.0

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0.858 قريب من الواحد(01)، أي أن هناك علاقة موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي أنه كلما يزداد المتغير المستقل يزداد المتغير التابع بنسبة كبيرة، وهذا ما يفسره معامل التحديد الذي يقدر ب 0.736، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في الحوكمة يعود سببه إلى المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي بنسبة 85.8 %، وهي نسبة كبيرة تدل على أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، ومن خلال الجدول أعلاه تلاحظ أن ستيودنت المحسوبة عند مستوى دلالة تساوي 9.444، وهي أكبر من ستيودنت الجدولية عند مستوى 0.05 ودرجة حرية 32، أي أن الفرضية الفرعية للدراسة مقبولة بمعنى أن الكفاءة والعناية المهنية لها ساهمة كبيرة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

الفرضية الفرعية الثالثة: الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي

الجدول رقم (22): المؤشرات الإحصائية الخاصة بقواعد السلوك الأخلاقي

المؤشرات الإحصائية ومتغيرات الدراسة	معامل الارتباط	معامل التحديد	ستيودنت المحسوبة	**مستوى الدالة**
السلوك الأخلاقي وحوكمة الشركات	0.926	0.858	9.934	0.000

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss 17.0

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0.869 قريب من بواحد(01)، أي أن هناك علاقة موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي أن كلما يزاد المتغير المستقل يزداد المتغير التابع بنسبة كبير وهذا ما يفسر معامل التحديد الذي يقدر ب 0.755، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في الحوكمة يعود سببه إلى المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي بنسبة 85.8 %، وهي نسبة كبير تدل على أهمية التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، ومن خلال الجدول أعلاه تلاحظ أن قيمة ستيودنت المحسوبة عند مستوى دلالة 0.000 تساوي 9.934، وهي أكبر من قيمة ستيودنت الجدولية عند مستوى 0.05 ودرجة حرية 32، أي أن الفرضية الفرعية للدراسة مقبولة بمعنى أن الالتزام بقواعد السلوك المهني له تأثير مباشر على حوكمة الشركات.

خلاصة:

من خلال الاستمارات التي وزعت على مجموعة من المدققين في ولايتي المسيلة وبرج بوعريريج توصلنا للنتائج التالية:

- يوجد ارتباط كبير بين متغيري الدراسة والذي قدر ب 0.926، مما يدل أهمية التدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.
- إن هناك تأثير قوي لاستقلالية وموضوعية المدقق الخارجي على حوكمة الشركات وهذا ما يثبته معامل الارتباط المقدر ب R=0٠885
- توجد علاقة طردية كبير بين الكفاءة والعناية المهنية وتعزيز حوكمة الشركات وهذا ما يؤكده معامل الارتباط المقدر ب R=0.858
- إن التزام المدقق الخارجي بالسلوك الأخلاقي للمهنة يعزز من مبادئ حوكمة الشركات وهذا ما يؤكده كذلك معامل الارتباط المقدر ب R= 0٠926

خاتمة

خاتمة:

إن ما شهده العالم من أزمات وانهيارات مست كبرى الشركات في العالم وما نعيشه من تطور في المعرفة والسرعة ، يجعلنا نعيش العديد من التحديات في جميع نواحي حياتنا الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية، مما جعلنا نسرع في تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة النمو المتسارع في شتى المجالات، وفي هذا الإطار سعينا من خلال هذه الدراسة للإحاطة بجوانب حوكمة الشركات من خلال الدور البارز الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيزها.

ومن المتفق عليه مهنيا وعمليا، أن التدقيق بصفة عامة أداة من أدوات الرقابة، ووسيلة لتخفيض خطر المعلومات الذي يواجه متخذ القرار، خاصة في وقتنا الراهن الذي يتصف بالدينامكية والتعقيد واستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات، وزيادة حدة المنافسة المحلية والعالمية ويجد المهتمون بمهنة المراجعة خاصة من الأكاديمين الممارسين للمهنة، أن مراجعة الحسابات تلعب دور فعال وحيوي في حوكمة الشركات في كثير من دول اقتصاد السوق.

- **نتائج اختبار الفرضيات :**

لقد خلصت اختبارات الفرضيات الفرعية إلى ما يلي :

الفرضية الأولى: هناك تأثير قوي لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي على حوكمة الشركات وهذا ما يثبته معامل الارتباط المقدر ب 0.885 عند مستوى دلالة معنوية 0.05

الفرضية الثانية: هناك تأثير قوي بين الكفاءة والعناية المهنية وتعزيز حوكمة الشركات وهذا ما يثبته معامل الارتباط المقدر ب 0.858 عند مستوى دلالة معنوية 0.05

الفرضية الثالثة: توجد علاقة قوية بين السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات وهذا ما يثبته معامل الارتباط المقدر ب 0.869 عند مستوى دلالة معنوية 0.05.

- **نتائج الدراسة :**

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية يمكننا استنتاج ما يلي:

- تمثل حوكمة الشركات الإطار القانوني والتنظيمي والأخلاقي الذي يتم بموجبه ضبط العلاقات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث تحدد كيفية التفاعل بينهم مع الحفاظ على مصالح الجميع؛
- إن استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي لها دور مهم في مصداقية المراجعة كما أن لكفاءته والسلوك الأخلاقي تأثير كبير على مصداقية العملية.
- يلعب التدقيق الخارجي للحسابات دوراً بارزاً وفعالا في التطبيق الجيد للحوكمة.
- يساهم التدقيق الخارجي بشكل كبير في وضع إطار محكم وفعال لقواعد الحوكمة.
- كلما كان المدقق الخارجي أكثر استقلالية وحياد كان عمله أكثر فعالية في الكشف عن محاولات الغش والاحتيال وهو ما تكفله له حوكمة الشركات لاعتباره أحد آلياته وأهم دعائمها؛
- يعزز التدقيق الخارجي من مبدأ الإفصاح والثقافية وتوليه اهتماما بالغا.

- **توصيات واقتراحات:**

- يجب وضع إطار قانوني لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وكذلك العمل على تحسينها ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي بالنسبة للشركات الجزائرية والعمل على تقييمها.
- زيادة استقلالية المدققين الخارجيين لإزالة جميع العراقيل التي يواجهونها.
- إنشاء معاهد لتكوين المدققين الخارجيين لتطوير قدرتهم المهنية.
- وضع ميثاق لأخلاقيات السلوك المهني.

- **أفاق البحث:**

- بعد دراستنا لهذا البحث تود اقترح بعض المواضيع المكملة لهذا البحث :
- دور الإفصاح والشفافية في تحسين حوكمة الشركات .
- دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا: الكتب

1. حاكم محسن ربيعي، محمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011
2. حسن بهلول، **الجزائر بين الأزمة الاقتصادية و الأزمة السياسية**، منشورات دحلب، الجزائر، 1993
3. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، ط 2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001.
4. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.
5. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007،
6. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **حوكمة المؤسسة والأداء المالي والاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
7. محسن أحمد الحضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005
8. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. محمد السيد سريا، **أصول وقواعد المرجعة والتدقيق الشامل**، الإسكندرية، 2007
10. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، ط03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006

ثانيا : الملتقيات

1. أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات،** المؤتمر العربي الأول بعنوان التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، أيام 24-26 سبتمبر 2005، القاهرة، مصر
2. سفير محمد ورزقي اسماعيل، **مداخلة بعنوان مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي،** ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-2013/05/06

ثالثا : المجلات

1. فيصل محمد الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة،** مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد 2، 2009.

رابعا : رسائل التخرج:

1. عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير قسم علوم التسيير، جامعة 20أوت1955 بسكيكدة، الجزائر، 2007

المراجع بالغة الأجنبية

1. Brahim , l économie Algérienne, edition Dahleb, ALGER,1991.
2. M. Belaiboud , de la survie a la croissance de l’entreprise , O. P. U1995

ملاحق

الملحق رقم 01

جامعة محمد بوضياف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير

فرع العلوم المالية

استبيان لبيان دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات

دراسة حالة: مجموعة من محافظي الحسابات بولايتي المسيلة و برج بوعريريج

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد...

تقوم الطالبتان بإعداد بحث أكاديمي تكميلي لنيل شهادة الماستر تخصص " تدقيق ومراقبة التسيير" ، تحت عنوان" **:دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات.**"

يمثل الاستبيان أحد الجوانب الهامة للبحث، ويهدف إلى دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار، أرجو من سيادتكم التكرم باختيار المستوى المعين لفقرات الاستبيان بوضع علامة(×) في الخانة التي تتفق مع رأيكم كمساعدة منكم لإنجاح هذه الدراسة، كما نعلمكم أن هذه المعلومات سرية ولا تستعمل إلا لأغراض بحثية.

تقبلوا فائق التحية والاحترام

الطالبتان : بن كشيدة زوينة و غربي حليمة

الأسئلة الخاصة بالبيانات الشخصية:

1- **الجنس :** ذكر ☐ أنثى ☐

2- **المركز الوظيفي:** خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

3- **عدد سنوات الخبرة:** أقل من 5 سنوات ☐ مابين 5 و 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

4- **المؤهل الأكاديمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

5- **التخصص العلمي :** محاسبة ☐ مالية ☐ جباية ☐ اقتصاد ☐

الأسئلة الخاصة بالتدقيق الخارجي و حوكمة الشركات

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
	المحور الأول: استقلالية و نزاهة و موضوعية المدقق الخارجي					
01	يتميز المدقق الخارجي أثناء أداء عمله بالموضوعية و الأمانة					
02	عمل المدقق الخارجي بكل نزاهة و شفافية					
03	لا يوجد تعارض بين عمل مدقق الحسابات والإدارة					
04	المدقق الخارجي طرف محايد بين مجلس الإدارة والإدارة					
05	يقدم المدقق الخارجي التقارير المالية بكل مصداقية و شفافية					
06	تقديم المعلومات من طرفا لمدقق الخارجي يكون بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح					
07	يقوم المدقق الخارجي بتقديم صور واضحة عن الشركة بطريقة سليمة و في الوقت المناسب					
	المحور الثاني: الكفاءة و العناية المهنية					
08	يحترم المدقق الخارجي القوانين و المعايير المهنية					
09	يقوم المدقق الخارجي بدورات تكوينية لتحسين المستوى					
10	يلتزم المدقق الخارجي بمعايير المراجعة في أداء عمله					
11	يتمتع المدقق الخارجي بدراية جيدة و تامة بأعمال المراجعة					
12	يحرص المدقق الخارجي على رفع كفاءته و تطوير قدرته					

	المحور الثالث: الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة					
13	يحرص المدقق الخارجي على العمل للمصلحة العامة و عدم الانحياز لمصلحته الخاصة					
14	المدقق الخارجي لا يخضع لأية ضغوط أثناء تأديته لعمله					
15	يلتزم المدقق الخارجي بحفظ أسرار الشركة محل المراجعة					
16	يحرص المدقق الخارجي على إتباع المعايير المعتمدة في المحاسبة					
17	مراعاة المدقق الخارجي لأخلاق المهنة في مهنة المراجعة					
	المحور الرابع: وجود أساس محكم و فعال لقواعد الحوكمة					
18	توفر الشركات على هيكل تنظيمي وظيفي وتحديد للمسؤوليات ووصف والصلاحيات					
19	قيام الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني و طريقة موضوعية					
20	وجود لجنة مراجعة داخلية بالشركات تتميز بالفاعلية و الكفاءة					
21	المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها					
22	التزام الشركات بمختلف التشريعات و القوانين ذات الصلة بعملها					
	المحور الخامس: توفر معلومات الإفصاح و الشفافية					
23	تلتزم الشركات بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب و بطريقة عادلة					
24	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير اخلاقي للشركات					
25	يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركات والوضع المالي بشكل دوري					
26	يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة					

	و المديرين التنفيذيين و كيفية اختيارهم					
27	يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا					
	المحور السادس: مقومات و مسؤوليات مجلس الإدارة					
28	يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه باحترام القوانين و التنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات					
29	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح و وائل الاتصال و قراراته المبنية على معلومات وافية					
30	تطبق الشركات نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها					
31	مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركات وشؤون الموظفين و يتولى تعيين الرئيس التنفيذي و كبار الموظفين					
32	يقوم مجلس الإدارة بتعيين المدقق الخارجي					

الملخص:

تناولنا في هذا البحث دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ، من خلال إثارة الإشكالية التالية.

إلى أي مدى يمكن أن تُساهم التدقيق الخارجي للحسابات في تعزيز مبادئ الحوكمة في الشركات؟

ولإيضاح الإشكالية الرئيسية سنحاول صياغة مجموعة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- هل تساهم استقلاليه وموضوعية المدقق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات؟
- هل تؤثر الكفاءة والعناية المهنية للتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ؟
- هل هناك علاقة بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات ؟

وتكمن أهمية هذا الموضوع في كونه يتناول التدقيق الخارجي ومساهمته في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وعليه فهو يجمع بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، كما أن التدقيق هو آلية لاكتشاف التلاعبات والأخطاء المحاسبية، وبالتالي إظهار الصور الحقيقية للشركة ومركزها المالي بوضوح وهنا يأتي نظام الحوكمة لتحقيق الأداء الأمثل للشركة والمساهمة في رفع قدرها التنافسية، وتوصلت الدراسة للنتائج التالية:

- إن استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي لها دور مهم في مصداقية المراجعة كما أن لكفاءته والسلوك الأخلاقي تأثير كبير على مصداقية العملية.
- يلعب التدقيق الخارجي للحسابات دوراً بارزاً وفعالا في التطبيق الجيد للحوكمة.
- يساهم التدقيق الخارجي بشكل كبير في وضع إطار محكم وفعال لقواعد الحوكمة.
- كلما كان المدقق الخارجي أكثر استقلالية وحياد كان عمله أكثر فعالية في الكشف عن محاولات الغش والاحتيال وهو ما تكفله له حوكمة الشركات لاعتباره أحد آلياته وأهم دعائمها؛

ABSTRACT:

In this research, we have addressed the role of external scrutiny in strengthening corporate governance, by raising the following problematic.

To what extent can external auditing contribute to strengthening corporate governance principles؟

To illustrate the main problem, we will try to formulate a set of sub-questions, namely:

- **does the independence and objectivity of the External Auditor contribute to strengthening corporate governance؟**
- **does the efficiency and professionalism of external auditing affect the strengthening of corporate governance؟**

is there a correlation between adhering to the ethical codes of conduct of the external audit profession and strengthening corporate governance؟

The importance of this topic is that it addresses external scrutiny and its contribution to the promotion of corporate governance principles and therefore combines external audit and corporate governance and auditing is a mechanism for detecting accounting manipulations and errors, thus showing the company's true images and financial position clearly. Here comes the system of governance to optimize the performance of the company and contribute to its competitiveness, and the study has achieved the following results:

The independence and objectivity of the External Auditor has an important role in the credibility of the review and its efficiency and ethical conduct have a significant impact on the credibility of the process.

- **external Audit plays a prominent and effective role in the good application of governance.**
- **external scrutiny contributes significantly to the development of a robust and effective governance framework.**

Whenever the External auditor is more independent and impartial his/her work is more effective in detecting fraud and fraudulent attempts, which is ensured by corporate governance as one of its main mechanisms and pillars.

الملخص:

تناولنا في هذا البحث دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ، من خلال إثارة الإشكالية التالية.

إلى أي مدى يمكن أن تُساهم التدقيق الخارجي للحسابات في تعزيز مبادئ الحوكمة في الشركات؟

ولإيضاح الإشكالية الرئيسية سنحاول صياغة مجموعة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- هل تساهم استقلاليه وموضوعية المدقق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات؟
- هل تؤثر الكفاءة والعناية المهنية للتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ؟
- هل هناك علاقة بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات ؟

وتكمن أهمية هذا الموضوع في كونه يتناول التدقيق الخارجي ومساهمته في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وعليه فهو يجمع بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، كما أن التدقيق هو آلية لاكتشاف التلاعبات والأخطاء المحاسبية، وبالتالي إظهار الصور الحقيقية للشركة ومركزها المالي بوضوح وهنا يأتي نظام الحوكمة لتحقيق الأداء الأمثل للشركة والمساهمة في رفع قدرها التنافسية، وتوصلت الدراسة للنتائج التالية:

- إن استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي لها دور مهم في مصداقية المراجعة كما أن لكفاءته والسلوك الأخلاقي تأثير كبير على مصداقية العملية.
- يلعب التدقيق الخارجي للحسابات دوراً بارزاً وفعالا في التطبيق الجيد للحوكمة.
- يساهم التدقيق الخارجي بشكل كبير في وضع إطار محكم وفعال لقواعد الحوكمة.
- كلما كان المدقق الخارجي أكثر استقلالية وحياد كان عمله أكثر فعالية في الكشف عن محاولات الغش والاحتيال وهو ما تكفله له حوكمة الشركات لاعتباره أحد آلياته وأهم دعائمها؛

ABSTRACT:

In this research, we have addressed the role of external scrutiny in strengthening corporate governance, by raising the following problematic.

To what extent can external auditing contribute to strengthening corporate governance principles؟

- **To illustrate the main problem, we will try to formulate a set of sub-questions, namely:**
- **does the independence and objectivity of the External Auditor contribute to strengthening corporate governance؟**
- **does the efficiency and professionalism of external auditing affect the strengthening of corporate governance؟**

is there a correlation between adhering to the ethical codes of conduct of the external audit profession and strengthening corporate governance؟

The importance of this topic is that it addresses external scrutiny and its contribution to the promotion of corporate governance principles and therefore combines external audit and corporate governance and auditing is a mechanism for detecting accounting manipulations and errors, thus showing the company's true images and financial position clearly. Here comes the system of governance to optimize the performance of the company and contribute to its competitiveness, and the study has achieved the following results:

- **The independence and objectivity of the External Auditor has an important role in the credibility of the review and its efficiency and ethical conduct have a significant impact on the credibility of the process.**
- **external Audit plays a prominent and effective role in the good application of governance.**
- **external scrutiny contributes significantly to the development of a robust and effective governance framework.**
- **Whenever the External auditor is more independent and impartial his/her work is more effective in detecting fraud and fraudulent attempts, which is ensured by corporate governance as one of its main mechanisms and pillars.**