الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–

كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير **ميدان:** العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم: العلوم المالية والمحاسبة **فرع:** المالية والمحاسبة

رقم:..... **تخصص:** محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

من إعداد الطالبين:

- هبال عبد الرؤوف
- رباحي فارس

تحت عنوان:

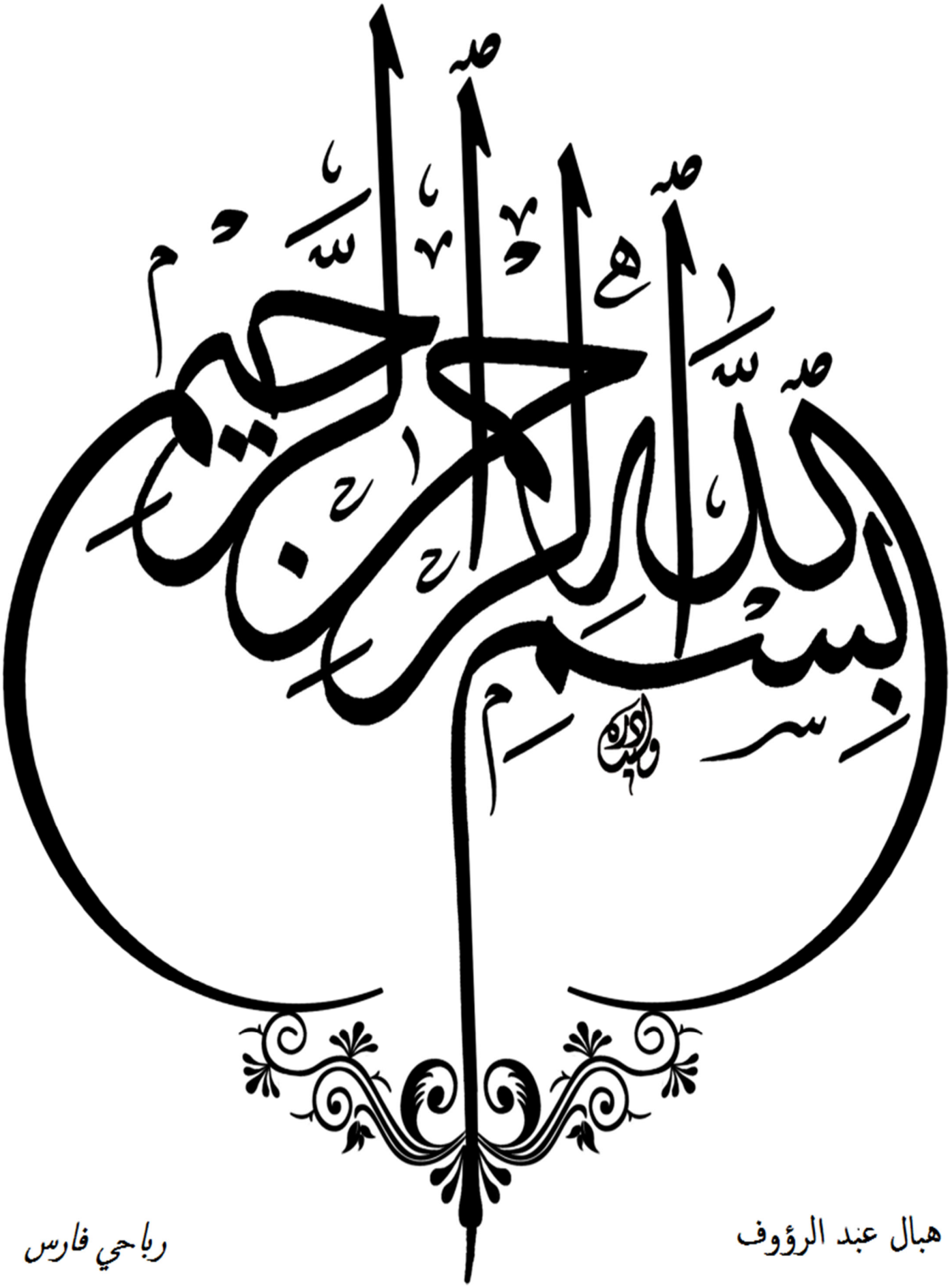
دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

– دراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين بولاية المسيلة –

لجنة المناقشة:

01– أ/ د. إسماعيل سبتي	جامعة محمد بوضياف –المسيلة–	رئيسا ومناقشا
02 – أ/ د. عنتر بوتيارة	جامعة محمد بوضياف –المسيلة–	مشرفا ومقررا
03 – أ/ د. رشيد عريوة	جامعة محمد بوضياف –المسيلة–	مناقشا

السنة الجامعية:2024/2023



هبال عبد الرؤوف

رباحي فارس

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل الذي أنعمنا بنعمة العلم ووفقنا إلى بلوغ هذه الدرجة ونتقدم

بالشكر الجزيل إلى الوالدين العزيزين اللذان وقفا إلى جانبينا طيلة مشوارينا الدراسي ،كما نتقدم

بخالص عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل من قريب

أو بعيد ونخص بالذكر الأستاذ المشرف: بوتيارة عنتر.

الإهداء

الحمد لله الذي علَّم بالقلم ،علَّم الإنسان ما لم يعلم ثم الصّلاة والسلام على من ارسله ربُّه ليخرج النّاس من ظلمات الجهل الى نور العلم،

أما بعد: أهدي هذا العمل المتواضع الى الوالدين العزيزين شاكرًا فضلهما في الدفع بي إلى أعلى المراتب، إلى زوجتي وأولادي :

عبد الرحيـــم ،ليـــن ،غيـــث، سنـــد ورائـــد.

الى كل أفراد عائلتي من الصغير إلى الكبير كل باسمه ومقامه، إلى كل الأساتذة الكرام وعلى رأسهم الأستاذ المشرف: بوتيارة عنتر، إلى كل الزملاء خاصة الأخ الصديق: سالمي سيد أحمد وإلى كل من ساهم في هذا العمل ولو بمقدارٍ يسير والله ولي التوفيق.

هبـــال عبد الـــرؤوف

Http://maomao520.yeah.net

الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ثم الصلاة والسلام على خير الأنام محمد النبي الأمي الذي بُعث ليخرج الإنسـانية من ظلمات الجهل إلى النور المبين، أما بعد يسرني أن أهدي هذا العمل المتواضع الى روح الوالدين العزيزين رحمهما الله وجعل قبريهما روضة من رياض الجنة وجزاهم عنا خير الجزاء، إلى زوجتي وأبنائي:

باديس، لؤي ،عبد البارئ وإلى كل العائلة الكريمة.

إلى كل الأساتذة الأفاضل اللذين بذلوا قصارى جهدهم لتعليمنا وتوجيهنا ونخص بالذكر الأستاذ المشرف: **بوتيـارة عنتـر** ،إلى جميع الزملاء اللذين تقاسموا معنا مقاعد الدراسة في السنة الدراسية الحالية وعلى رأسهم الزميل :**سـلامي سيد أحمد**، إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد والله ولي التوفيق.

ربـــاحي فـــارس

Http://naomao520.yeah.net

الملخص

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر بعض محافظي الحسابات والأكاديميين وبعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وآلياتها ثم دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، استخدمنا في الجانب التطبيقي، الاستبيان كأداة لجمع البيانات ميدانيا من خلال عينة متكونة من **30** مفردة لاختبار الفرضيات وهذا بالاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية **spss.22** وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك دور فعال للتدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي.

Summary:

This study aims to show the role of external audit in applying corporate governance in economic institutions from the point of view of some accountants and academics. After reviewing the theoretical concepts of external audit and corporate governance and its mechanisms, then the role of external audit in activating corporate governance, we used, on the applied side, the questionnaire as a tool, to collect data in the field through a sample of 30 auditors with help of SPSS22 program to test hypotheses and reach to many results, main of them indicating that there is an effective role of external audit in activating corporate governance.

Keywords: corporate governance, external audit, auditors.

فهرس المحتويات

فهـــرس المحتويـــات

العنوان	الصفحة
البسملة	**I**
شكروعرفان	**II**
إهداء 01	**III**
إهداء 02	**IV**
الملخص	**VI**
فهرس المحتويات	**VIII**
قائمة الجداول	**X**
قائمة الأشكال والملاحق	**XI**
قائمة الإختصارات	**XII**
مقدمة	أ
الفصل الأول: أساسيات حول التدقيق الخارجي	
تمهيد	**22**
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	**23**
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	**23**
المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي	**27**
المطلب الثالث : أنواع التدقيق الخارجي	**29**
المبحث الثاني: مقومات واجراءات التدقيق الخارجي	**32**
المطلب الأول: مقومات التدقيق الخارجي	**32**
المطلب الثاني: اجراءات التدقيق الخارجي	**40**
خلاصة الفصل الأول	**46**
الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات	
تمهيد	**48**
المبحث الأول: عموميات حول حوكمة الشركات	**49**
المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات	**49**
المطلب الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات	**53**
المطلب الثالث: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات	**55**
المبحث الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات	**59**
المطلب الأول: الأطراف الأساسية في الحوكمة	**59**
المطلب الثاني: اجراءات التدقيق الخارجي	**62**
خلاصة الفصل الثاني	**65**

الفصل الثالث: دراسة التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر الخبراء والمحاسبين والمهنيين بولاية المسيلة .	
تمهيد	**67**
المبحث الأول: منهجية الدراسة	**68**
المطلب الأول: أداة جمع بيانات الدراسة	**68**
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب الإحصائية المستخدمة	**69**
المطلب الثالث: صدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة	**70**
المطلب الرابع: ثبات أداة الدراسة	**78**
المطلب الخامس: وصف خصائص أفراد عينة الدراسة	**79**
المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة	**81**
المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.	**81**
المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.	**83**
المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر.	**84**
المطلب الرابع: عرض وتحليل بيانات محور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر.	**86**
المطلب الخامس: عرض وتحليل بيانات دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.	**87**
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسة	**89**
المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى	**89**
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية	**90**
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة	**90**
المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة	**91**
المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة	**92**
خلاصة الفصل	**93**
خاتمة	**95**
قائمة المراجع	**100**
الملاحق	**103**
الحمدلة	**121**

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــــــــوان	الصفحة
1-3	مقياس ليكرت الخماسي	69
2-3	صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.	71
3-3	صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.	72
4-3	صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر	73
5-3	صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر.	75
6-3	صدق الاتساق الداخلي لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر	76
7-3	ثبات أداة الدراسة.	77
8-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة.	78
9-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	80
10-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	81
11-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.	82
12-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.	83
13-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر.	84
14-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر.	86
15-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.	87
16-3	نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الأولى.	89
17-3	نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الثانية	90
18-3	اختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثالثة.	91
19-3	نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الرابعة.	91
20-3	نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الخامسة.	92

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المحاسبي	39
02	ركائز حوكمة الشركات	51
03	خصائص حوكمة الشركات	52

قائمة الملاحق:

الرقم	الملـــحق	الصفحة
01	الاستبيان	102
02	مخرجات برنامج **SPSS**	106
03	قائمة المحكمين	118

قائمة الاختصارات

المختصر	المدلول باللغة الأجنبية	العربية
IFAC	**International Federation of Accountants**	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	**American Institute of Certified Public Accountants**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FAS	**Financial Accounting System**	النظام المحاسبي المالي
OECD	**Organization for Economic Co-operation and Development**	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
AAS	**Algerian Auditing Standards**	معايير التدقيق الجزائري

مقـــــدمة

1- تمهيد

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تأثرت في نشأتها الحياة الإقتصادية والاجتماعية للمجتمعات، حيث كان للتدقيق خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي، من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ادى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى تغيرات هائلة، ناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال وترتب على ذلك قيام المؤسسات الدولية بوضع اطار جديد للممارسة المهنية، ونتج عنه الاهتمام بما يسمى بالحوكمة.

يتعلق مفهوم الحوكمة " **Governance** " بالطريقة التي تتم بها مراقبة سير العمل في المؤسسة من قبل مجلس الإدارة وكيفية تحقيق محاسبة المسؤولية في مواجهة المساهمين، وقد ظهر هذا المصطلح الاقتصادي الحديث بداية في تقارير وتوصيات المؤسسات الإقتصادية والمالية الدولية عندما قدمه البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تحت اسم حوكمة المؤسسات أوحوكمة الشركات " **Governance "Corporate** في إطار التوصية لتجديد الملكية والإدارة والفصل بينهما في المؤسسات العامة مع وضع معايير واضحة للمساءلة المحاسبية وآليات قوية للإفصاح والشفافية.

تحتاج حوكمة الشركات في لمجموعة من الوسائل وآليات الرقابة لضمان التزام المؤسسات المقيدة في البورصة بمختلف مبادئ وقواعد الشفافية، ومن بين هذه الآليات نجد أن التدقيق الخارجي يعتبر من بين أهم الأليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات، حيث يقدم معلومات ملائمة تفي باحتياجات المستفيدين وإضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية التي تعبر عن حقيقة المؤسسة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على رأسهم المساهمين من التأكد أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير المؤسسة وضمان الاستغلال الأمثل لطاقاتها ومواردها.

2 – إشكالية الدراسة:

ومن خلال دراستنا للموضوع نتطرق **للإشكالية التالية** :

" ماهو دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر ؟ "

ويندرج عن الإشكالية الرئيسية **الأسئلة الفرعية** التالية:

–ما دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر؟

– ما دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق المساهمين في الجزائر؟

– ما دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين المساهمين في الجزائر؟

– ما دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات الصلة في الجزائر؟

– ما دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر؟

3– فرضيات الدراسة:

انطلاقا من الأسئلة الفرعية السابقة يمكن صياغة **الفرضيات** التالية:

– **الفرضية الأولى:** يساهم التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.

– **الفرضية الثانية:** يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الشركة.

– **الفرضية الثالثة:** يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الشركة.

– **الفرضية الرابعة:** يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات الصلة في الشركة.

–**الفرضية الخامسة:** يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية داخل الشركة.

4-أهمية الدراسة :

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الإقتصادية وما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية في تلك المؤسسات.

كذلك سنحاول ابراز الدور الهام للتدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في المؤسسات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير.

5-أهداف الدراسة :

- ابراز دور التدقيق الخارجي وتأثره بمبادئ الحوكمة في الجزائر.
- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات في الجزائر.
- التعرف على علاقة التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية بحوكمة الشركات.
- التعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.
- التعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.
- التعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر.
- التعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر.
- التعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.

6-أسباب اختيار الدراسة:

أ- الأسباب الموضوعية:

- ارتباط الموضوع بمجال تخصص التدقيق والمحاسبة.
- عدم الاهتمام بالتطورات التي مست مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل موضوع حوكمة الشركات رغم حاجة الاقتصاد الوطني إلى ذلك في ظل تحولها إلى نظام اقتصاد السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي.
- انتشار ظاهرة الفساد وما انجر عنها من انهيار كبريات الشركات بسبب القصور في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- يعتبر موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة على الساحة المحلية والدولية.

ب- الأسباب الشخصية:

- الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق الخارجي.
- المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية ببحوث حول مهنة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.
- معرفة ما إذا كان المدقق الخارجي يدرك مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ التي تعتبر جوهر هذا المفهوم.

6- منهج الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى الى تحقيقها اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي يقوم على دراسة دور التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة وذلك بالاستفادة من الرسائل العلمية والكتب والمجلات المتعلقة بحوكمة الشركات ودور التدقيق في تطبيق مبادئها وتحليل الاستبيان لإجراء الدراسة الميدانية على عينة من محافظي الحسابات بالجزائر والقيام بالتحليل الإحصائي لاختبار صحة الفرضيات.

7- حدود الدراسة:

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية في مايلي :

-**الحدود الموضوعية:** تتطرق هذه الدراسة إلى دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.

-**الحدود المكانية :** مجموعة من مكاتب المحاسبة بالمسيلة ومجموعة من أساتذة جامعة المسيلة.

-**الحدود الزمانية:** امتدت الدراسة من تاريخ **2024/04/15** الى **2024/05/15**.

8- الدراسات السابقة:

***دراسة حمادي نبيل (2008)** ،التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات مذكرة ماجستير، في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة تناولت الدراسة موضوع التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات وتوصلت إلى النتائج التالية : تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة ويمثل التدقيق أحد أهم آليات تطبيق مبادئ الحوكمة التي نادت بها العديد من المنظمات والهيئات الدولية.

***حميدي احمد سعيد (2018)**، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد **9** العدد **1** :هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات.

***عريوة محاد ،زغبة طلال (2020)** مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات- دراسة لعينة من مدققي الحسابات- مجلة الإصلاحات الإقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد **14**،رقم **03**، تناولت هذه الدراسة اظهار العلاقة بين التدقيق الداخلي ومساهمته في تعزيز الممارسة الفعالة لمفهوم حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقسيمها الى قسمين قسم نظري تم التطرق فيه الى مفهومي التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، واخر ميداني تمت من خلاله دراسة العلاقة بين التدقيق وحوكمة الشركات وذلك بتوزيع استبيان على

عينة من مدققي الحسابات، وباستعمال مختلف الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات، تم التوصل الى نتيجة وجود علاقة بين مهنة التدقيق والممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

*زينب غزالي، الذوادي مهيدي (2019)، أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات ادارة الأرباح _ دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية– مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 12، العدد02 (2019) ص ص 601–618،هدفت هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة تأثير جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل ذلك تم اللجوء إلى تقدير إدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، ثم قياس جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على ثلاثة عناصر هي: الكفاءة والاستقلالية واجراءات التدقيق؛ وذلك في مجموعة من الشركات الجزائرية المتواجدة بولاية سطيف خلال الفترة (2012–2014). لقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي للشركات محل الدراسة يتميز بالجودة، كما أنه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لجودة التدقيق الخارجي على تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.

*بن يحي علي، خبيطي خضير (2019)، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كألية لتفعيل الحوكمة _ دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010–2018، مجلة المقريزي لدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01 ،خاص، جانفي 2019 ص ص 01–21 تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2018، من خلال دراسة وتحليل لأهم القوانين والتنظيمات الصادرة خلال هذه الفترة، والتأكد من العلاقة بين هذا التطور وتجسيد مبادئ الحوكمة على أرض الواقع، وللوصول لأهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين التطور التاريخي للتدقيق الخارجي والذي أصبح يواكب التطورات الحاصلة في العالم، وحوكمة الشركات، إذا أن من آليات هذا الأخير هو التدقيق الخارجي، وفي الأخير تم تقديم مجموعة من التوصيات للرفع من جودة التدقيق في الجزائر وبالتالي الرفع من مستوى الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

9- هيكل الدراسة:

بهدف الإلمام بجوانب الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة والتحقق من صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة الى ثلاث فصول كالتالي:

الفصل الأول : **أساسيات حول التدقيق الخارجي:** وقسم الى مبحثين: تضمن **المبحث الأول** : الإطار النظري للتدقيق الخارجي. **أما المبحث الثاني** فتضمن : مقومات واجراءات التدقيق الخارجي.

فحين **الفصل الثاني** : تضمن **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات:** وقسم أيضا الى مبحثين:

المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات. أما **المبحث الثاني** فتضمن: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات.

أما **الفصل الثالث** فقد تضمن دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء والمحاسبين والمهنيين بولاية المسيلة، من خلال استعمال أداة الاستبيان، موجهة لعينة من محافظي الحسابات والمهنيين. حيث تضمن **المبحث الأول** منهجية للدراسة الميدانية، بينما **المبحث الثاني** فتضمن عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة، فحين تضمن **المبحث الثالث** اختبارا لفرضيات الدراسة.

الفصل الأول :

أساسيات حول التدقيق الخارجي

تمهيد:

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونه يهتم ببيان مختلف الانحرافات المالية والإدارية، من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات وأنظمة الشركة والتحقق من موجوداتها مما يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب ومعالجتها في وقتها، مما يسمح بحماية حقوق أصحاب المصالح داخل الشركة ويحقق المساوات، المصداقية والعدالة بين هذه الأطراف في المؤسسة محل التدقيق. وعليه تناولنا في هذا الفصل أساسيات حول التدقيق الخارجي مقسمين إياه إلى مبحثين هما:

01- الإطار النظري للتدقيق الخارجي.

02- مقومات واجراءات التدقيق الخارجي.

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات الإقتصادية لتحسين تسيرها المالي والتي يقوم بها مدقق خارجي تتعاقد معه المؤسسة لتدقيق حساباتها وترشيد قراراتها بالاعتماد على سلامة التقارير وموثوقيتها وملائمتها.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

1. مفهوم التدقيق الخارجي

هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف إعطاء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبية المقبولة عموما.

ويعرف التدقيق الخارجي بأنه المراجعة 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 المولودة لها، وذلك إحصائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك). (شراد، **2016**، صفحة **30**)

وتعرف جمعية المراجعة الخارجية التدقيق الخارجي بأنه : **"** عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك لتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام **"**.

ويعرفه **Potter** على أنه : **"** عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا متطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع والتي تنتمي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي **"**.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه عملية استعراض شامل للدفاتر والسجلات

المحاسبية الأخرى لهيئة عمل، بواسطة موظفين من الخارج لا ينتمون لهذه الهيئة وذلك للتحقق من أن السجلات المحاسبية دقيقة وشاملة وكاملة، كما قد يتم تنفيذ عملية التدقيق الخارجي من أجل تأكيد نتائج مراجعة الحسابات الداخلية أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة وقانونية.

و باستقراء التعريفات السابقة يمكن تحديد طبيعة مفهوم المراجعة أو التدقيق الخارجي على النحو التالي :

- إن عملية المراجعة يجب أن تتم عن طريق شخص أو أشخاص لديهم قدر كاف من الخبرة والكفاءة المهنية، ويجب أن يتصف بالاستقلال والحياد كما يتعين أن يقوم ببذل عناية مهنية واجبة عند أداء عملية المراجعة.

- يتضمن نطاق عملية المراجعة الخارجية إجراء فحص اختياري للمستندات وأدلة الاثبات المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية، وتقييم عرض القوائم المالية ككل.

- تقرير المدقق الخارجي هو المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية ويجب أن يتضمن التقرير ما اذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وما اذا كانت تلك المبادئ قد تم تطبيقها بثبات من فترة الأخرى،كما يجب الاشارة إلى أن تلك القوائم تعبر وتفصح بشكل كاف عما تتضمنه هذه المعلومات، و يجب أن التعبير عن رأي المراجع في عدالة عرض قائمة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة وتدفقاتها النقدية كوحدة واحدة.

- تتعدد الجهات المستفيدة من تقرير المدقق الخارجي ومن أبرزها : الدولة، سوق الأوراق المالية، المقرضون المستثمرون الحاليون، البنوك (شراد، **2016**، صفحة **33**)

2. خصائص وفروض التدقيق الخارجي

1.2. خصائص التدقيق الخارجي

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي : (ثليب ، **2015**، صفحة **12**)

- **المراجعة الخارجية عملية هادفة:** أي أن المراجعة الخارجية تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي الفني في القوائم المالية التي تقدمها إدارة الشركة والمستخدمة من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الادارة إلى تقديم معلومات غير صحيحة، من خلال قوائمها المالية وذلك من أجل ظهور الشركة في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية والإنتاجية.

- **المراجعة الخارجية عملية منظمة:** يتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة والمنظمة، فالمدقق الخارجي يبدأ بجمع البيانات ممارسة وبعدها اجراء فحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي على ضوءه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل رأيه في القوائم المالية الموضوعة عليها.

- **المراجعة الخارجية يقوم بها شخص مستقل:** تحتاج مهنة المراجعة الخارجية إلى شخص مؤهل علميا ومدرب مهني او مستقل عن العميل بحيث لا تكون له أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة معه وأن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

- **المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:** وهي عملية نقل المعلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، فعملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما(المرسل) والآخر(المستقبل) وتنطوي أيضا على (الرسالة) وعلى (قناة الاتصال).

2.2. فروض التدقيق الخارجي

إن فروض التدقيق لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التجريبية التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي تتعامل معه، والتي يجب أن

تخضع للممارسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة وتتمثل هذه الفروض التجريبية للتدقيق فيما يلي : (هيري، **2018**، صفحة **13**)

- **قابلية البيانات المالية للفحص:** يجب أن تكون البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص ،وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية المتمثلة في : الملائمة ، القابلية للفحص ، البعد عن التحيز ، القابلية للقياس الكمي، والتي تسمح بإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها.
- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب المدقق ومصلحة إدارة المؤسسة :** الادارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي يتم مراجعتها من طرف مدقق الحسابات بدرجة كبيرة، وهذا يجعل من استخدام التدقيق أمرا مستحبا وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية.
- **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية او تواطئية** : يساهم هذا الفرض في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات أن يوسع من اختباراته وأن يتقصى وراء كل شيء، وهذا ما يبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء.
- **وجود نظام الرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الأخطاء، ولكن ال يبعد إمكانية حدوثها. فالأخطاء ما زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية اقتصادية كباقي الفروض.
- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمال:** يعني ان مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، و تكون سندا لتعضيد أراءهم. كما ان هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة او غير موجودة لهذا يجب ان تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع (المؤسسة) رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، و العكس صحيح.

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي وأهميته

1. أهداف التدقيق الخارجي:

يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف وهي كما يلي :

❖ **أهداف رئيسية:** تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي فيمايلي: (عبد الله و أبو سدعة، **2010**، صفحة **54**)

- إن الهدف الأساسي لعملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

❖ **أهداف خاصة:** تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أوال أن يحققها، وهي الستة أهداف المتعلقة بفحص أرصدة المراجعة وتتمثل هذه الأهداف الفرعية كالآتي: (خالد أمين، **2004**، صفحة **18**).

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعال في تاريخ معين.

- **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات المملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.

- **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وتقييدها بقيمتها الملائمة.

- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة.

- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة.

2. أهمية التدقيق الخارجي:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغييرات جذرية في شتى المجالات وبصفة خاصة على مجالي الصناعة والتجارة، مما أدى إلى تطور الشركات واتساع نشاطها وتعدد أشكال المؤسسات من الناحية القانونية فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي وتبعها ظهور الشركات متعددة الجنسيات مما استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين إن كانت مراجعة داخلية بواسطة مدقق داخلي تابع للمؤسسة أو مراجعة خارجية بواسطة مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة، فأصبح التدقيق كيان ملموس له خطواته وأهميته في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب إلى كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات تستخدم البيانات المالية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط ومن هذه الفئات ما يلي : (سواد، **2009**، صفحة **18**)

- **إدارة المؤسسة:** التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة **(** المدقق الخارجي**)** في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

- **المستثمرون:** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

- **الجهات الحكومية:** التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة الجبائي وفرض الضرائب وغير ذلك.

- المقرضون والبنوك: الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

كما تعددت تعاريف التدقيق تعددت انواعه حيث يمكن النظر اليها من زوايا مختلفة تتمثل في :

1. من حيث الإلزام : ينقسم هذا الصنف من التدقيق إلى نوعين : (ثامر مزيد، **2014**، صفحة **16**)

1.1. التدقيق الإلزامي :يحتم القانون القيام بهذا النوع من التدقيق، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة. كما أن المشرع الجزائري نص على ذلك في المادة **715** مكرر **4** من القانون التجاري.

2.1. التدقيق الغير إلزامي (الاختياري) :هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو مالكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا اتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.

2. من حيث مجال ونطاق التدقيق: تنقسم عملية التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين : (التميمي، **2006**، صفحة **28**)

1.2. التدقيق الكامل :المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي العملية التي تخول للمدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له وفي هذا النوع من التدقيق يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل لممارسة برنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية محل التدقيق.

إن هذا النوع من التدقيق هو السائد في الوحدات الإقتصادية صغيرة الحجم، مما يسمح للمدقق من تدقيق جميع

القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعال وتحقيق المركز المالي لجميع الحسابات، فحص وتقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية ومع كبر حجم الوحدات الإقتصادية وتوسع أعمالها وانتشارها، تعذر على المدقق القيام بهذا النوع من التدقيق ولجأ إلى أسلوب التدقيق الاختباري، أي باختيار عينات من جميع أنواع العمليات.

2.2. التدقيق الجزئي: يقصد بها تدقيق الحسابات التي تقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الإقتصادية لغرض معين، يتحدد حدوده ومجاله بدقة، مثل تدقيق درجة السيولة بالمؤسسة أو تدقيق المخزون وما شابه ذلك.

والتدقيق الجزئي هو عملية فحص فني لغرض خاص، وينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ما قام به من تدقيق محدد، ويوضح فيه تفاصيل الخطوات التي اتبعها وما قام به من عمل، حتى يحمي نفسه من أي مسؤولية تخرج عن نصوص ما تم الاتفاق عليه.

3. التدقيق من حيث مدى الفحص :

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص إلى نوعين : **(هيري، 2018، صفحة 22)**

1.3. التدقيق التفصيلي: المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2.3. التدقيق الاختياري: يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في لدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

4. من حيث توقيت عملية التدقيق: ينقسم هذا الصنف من التدقيق إلى نوعين:

1.4. التدقيق النهائي: يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم وللتدقيق النهائي مزايا يحققها، كما وجه له نقد.

- من المزايا التي يحققها نذكر ما يلي :

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والارقام التي يتم تدقيقها (تسوية وإقفال الحسابات) .

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المدقق ومساعديه لم يترددوا كثيرا على المؤسسة.

- أما أوجه النقد التي توجه إلى التدقيق النهائي فأهمها :

- قصر الفترة الزمنية ممارسة للقيام بعملية التدقيق.

- حدوث ارتباك في مكتب المدقق.

- عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب.

- تأخر النتائج.

2.4. التدقيق المستمر :

يعني أن عملية الفحص والإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمؤسسة بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية. فالتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب والانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي وهذا النوع من التدقيق يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من مؤسسات التي تقوم بعمل ضخم. وللتدقيق المستمر عيوب ومزايا نذكرها فيما يلي :

❖ **مزايا التدقيق المستمر** :تتمثل في:

- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق.
- انتهاء المدقق من عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية.
- اكتشاف الأخطاء والتلاعب أول بأول أي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الأخطاء واكتشافها.
- تواجد المدقق ومساعديه في المؤسسة باستمرار أو في فترات منتظمة خلال السنة المالية.
- تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق موسمي (توزيع العمل على العاملين بالمكتب).

❖ **عيوب التدقيق المستمر :**

❖ ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق (قد يسهو المدقق عن إتمام عملية بدأ فيها ولم ينته منها بعد).

❖ إنهاء تدقيق غير متصل (قد يتحول التدقيق إلى عمل روتيني بحت يؤدى بطريقة آلية).

❖ توطيد العلاقة الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة (صلات التعارف تسبب حرجا عند كتابة التقرير).

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعات مواعيد العمل و كذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، كذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

المبحث الثاني : مقومات وإجراءات التدقيق الخارجي

المطلب الأول : مقومات التدقيق الخارجي

إن من أهم مقومات الأساسية للمهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيرون على نهجها في كافة مراحل العمل وأية مهنة يجب أن يكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها. (جمعة، **2000**، صفحة **22**).

1. **قواعد سلوك مهنة التدقيق:** أي مهنة يجب أن تتميز بمجموعة من المبادئ الأخلاقية كذلك مهنة التدقيق فالمدقق مؤتمن على تقديم فحص وتقييم عادل بشكل أساسي لبناء قرار استثماري صحيح تجاه المجتمع المالي المكون من المستثمرين والمقرضين وحملة الأسهم والأسواق المالية.

في عام **1990** قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) بنشر دليل قواعد السلوك المهني للمحاسبين،وكان هدفهم إيجاد قواعد يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني ومن هنا تتضح مسؤوليات النقابات المهنية تجاه أعضاءها الحاليين والمستقبليين. كما أن لمهنة التدقيق آداب وقواعد وسلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظا على إيجاد مستوى رفيع للمهنة.

إن الهدف من هذه القواعد يتمثل في : **(محمد الشمايله، 2022، صفحة 502)**

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

- بث الطمأنينة والثقة لدى المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من المستفيدين من هذه الخدمات.

- تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

2* مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق : يمكن إيجازها فيما يلي:

- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية.
- المعايير العامة والفنية كالكفاءة المهنية والعناية والجدية مع التخطيط والإشراف على كل المراحل.
- مسؤولية المدقق تجاه عملائه كالحافظة على سرية البيانات والاتفاق على الأتعاب المستحقة.

- مسؤولية المدقق تجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء وحماية المدققين عند التغييرات المقترحة.

المطلب الثاني: معايير التدقيق

إن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مجموعة القواعد العامة لارشاد مدققي الحسابات في أداء عملية التدقيق. وهنا يجدر بنا التفريق بين معايير التدقيق وإجراءاته فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق هذه الأهداف. ومنه يتضح لنا وجود هدفين لمعاييرالتدقيق المتعارف عليها تتمثل في : (بوقابة، **2011**، صفحة **15**)

- تحديد طرق وأسلوب أداء العمل بواسطة المدقق وتحديد طبيعة ونطاق المعلومات والأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات التدقيق.
- تقييم الأداء المهني للمدقق بعد أداء عملية التدقيق وتحديد مسؤولياته.

ظهرت هذه المعايير في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** لجنة سميت بلجنة إجراءات التدقيق وذلك بهدف وضع صياغة تلك المعايير ونشرت اللجنة تقريرها حولها سنة **1954** حيث أنها قسمت معايير التدقيق إلى ثلاث أقسام أساسية أو مجموعات تتعلق وتتصف بـ**:** (خالد أمين، **2004**، صفحة **29**)

- السمات الشخصية التي يجب توافرها في مدقق الحسابات سميت بالمعايير العامة.
- الخطوات الرئيسية لتنفيذ عملية التدقيق بوبت في شكل معايير الأداء المهني أو العمل الميداني.
- معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات **"** تقرير إبداء الرأي **"**.

1.2. المعايير العامة أو الشخصية :

ترتبط معايير العامة **(**الشخصية**)** بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات الخارجي حيث تشترط توفر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي والخبرة العملية.

و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي : (بوتين، **2005**، صفحة **25)**

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمراجعين.
- يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

❖ **المعيار الأول : التأهيل العلمي والعملي للمدقق:** تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية الختامية ،مما يدعى ضرورة وجود الثقة لديهم. وينقسم هذا المعيار :

- التأهيل العلمي والعملي.
- الخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.
- القدرة على استمرار التعلم أثناء ممارسة المهنة مع تلقي التدريبات الكافية.

❖ **المعيار الثاني : استقلال المدقق:** تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي. ويقصد باستقلال المدقق عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو علاقات شخصية بموظفي المؤسسة كما يقصد به الاستقلال الذاتي أو الذهني أي عدم خضوعه الى أية ضغوطات أو تدخلات للعميل في رأيه حول سلامة وصدق القوائم المالية.

و يتضمن هذا المعيار ثلاث أبعاد هي :

-**الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة :** يعني حرية المدقق في إعداد برنامج التدقيق.

-**الاستقلال في مجال الفحص :** يعني بعد المدقق عن الضغوطات والتدخلات في عملية اختيار السجلات

والأنشطة الخاضعة لعملية الفحص والتدقيق. وهنا يجدر بنا التطرق لعدة جوانب نذكر منها :

- حق المدقق في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها.
- التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالشركة خلال عملية الفحص.
- عدم تدخل الادارة في تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص.
- الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وابداء الرأي.

– **الاستقلال في إعداد التقرير:** يعني هذا عدم وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص أو التأثير على رأي المدقق حول القوائم المالية محل الدراسة. فإن هذا البعد يتضمن عدة جوانب أهمها :

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمدقق.
- تجنب استخدام العبارات الغامضة والتي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي.

❖ **المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة:** تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، و يسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، وتتطلب أداء منهي يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

و قد حددت الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم من بينها :

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار في

المنظومة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين.

- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عملية الفحص.
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.
- الاعتراف بأهمية وضرورة تدقيق عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته.

2.2. معاييرا الاداء المهني أو العمل الميداني :

إن معايير الأداء المهني ترتبط بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، و تمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها.ويشمل هذا القسم ثالث معايير وهي :

❖ **المعيار الأول : معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين:** يتطلب هذا المعيار اختيار المساعدين المؤهلين ثم تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة. إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تنفيذ خطوات العمل الضرورية أو ممارسة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق.

❖ **المعيار الثاني: معيار فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق،

واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة، إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه على مدى فعاليته وكفاءته، ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات الآتية :

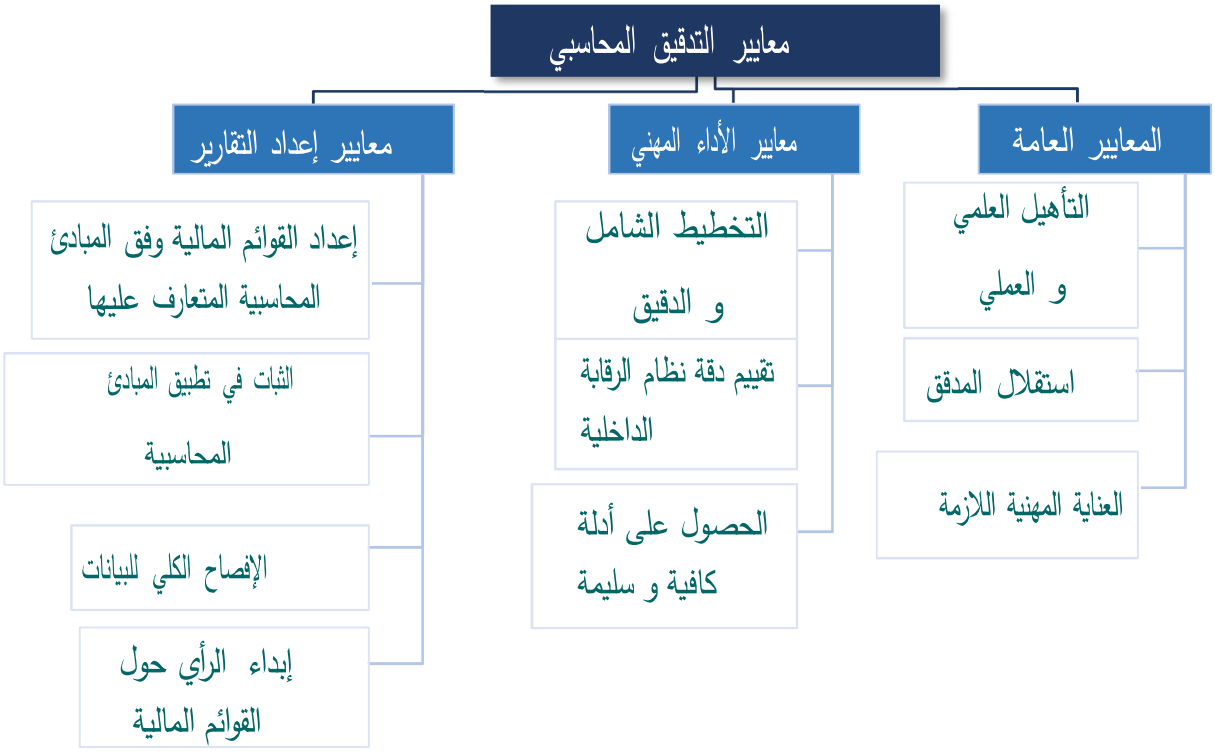
- فهم بيئة الرقابة الداخلية.
- تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل بتلك الإجراءات.
- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة.
- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات وعرض التقارير والقوائم المالية.
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية للقيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق أهدافها.

❖ **المعيار الثالث : قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات والتوثيق:** ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، ويجب على المدقق توثيق عمله دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض تدعيم النتائج المتوصل إليها، و كذا اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية.

3. **معايير إعداد التقرير:** إن تقرير المدقق يمثل المنتوج المادي الأساسي لعملية المراجعة **(التدقيق)** فهو يمثل المعلومات المبلغة من طرف المدقق لأغلب المستخدمين، فإنه يجب أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبعه ممارسي المهنة ·و تحقيقا لذلك حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربعة معايير تحكم إعداد تقارير المراجعة وهي :

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها.
- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، و في حالة الامتناع عن الإبداء يقوم المدقق بوضع تحفظات

الشكل (01): معايير التدقيق المحاسبي



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

من خلال الشكل رقم –**01**– تحت عنوان معايير التدقيق المحاسبي نلاحظ أن هذه المعايير تقسم الى: – معايير عامة تخص مؤهلات والشروط الواجب توفرها في المدقق، ومعايير خاصة التي تخص طريقة وكيفية أداء المدقق لمهامه وطريقة اعداده للتقارير والنتائج النهائية.

المطلب الثاني : إجراءات التدقيق الخارجي.

1. إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.

الميزانية هي ملخص الأرصدة المالية للمؤسسة تتكون من جزئيين اصول والخصوم، حيث توضح هذه العناصر ما للكيان وما عليه، وهذا حسبا ما جاء به النظام المحاسبي المالي **(FAS)**.

1.1 تدقيق حسابات الأصول :

1.1.1. **تدقيق حسابات الأصول الثابتة:** تتمثل الأصول الثابتة عادة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها الاقتصادي لأكثر من سنة واحدة والتي يتم استخدامها داخل المؤسسة الا أن يتم اقتناءها إعادة بيعها. (لطفي، 2006) تمثل الصنف الثاني من **النظام المحاسبي المالي** (FAS).

❖ **تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة:** تشمل التثبيتات العينية كالمباني والاراضي والآلات.. الخ وإجراءات تدقيق هذا النوع من الأصول تتمثل في (رفاعة، 2017):

- التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية وذلك عن طريق القيام بالجرد الكلي والفعلي الأصول.
- التأكد من ملكية المؤسسة للأصل وذلك بالحصول على الوثائق التي تثبت ملكيته دون وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بالأصل.
- تدقيق صحة الاهتلاكات ومعالجة هذا الاهتلاك محاسبيا بالإضافة إلى تسوية القيود عند التنازل عن الأصل أو اعتباره كخردة.
- مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ.
- فحص فواتير شراء هذه الأصول والتأكد من قيمتها وصحة الأرصدة المدورة من العام السابق.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لهذه الأصول وأنها تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– **تدقيق حسابات الأصول الثابتة الغير ملموسة:** تشمل التثبيتات المعنوية والمتمثلة في شهرة المحل، العلامات التجارية، براءات الاختراع والرخص...الخ.

و تتمثل إجراءات تدقيق في : (قلاب،لياس، 2011)

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء يتم في أجاله القانونية.
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإضهارها بالدفاتر.
- الاطلاع على الوثائق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها، مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعالمة التجارية.

2.1.1. تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

– **تدقيق حسابات المخزون** :يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للشركة ؛ أو يحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج. و يمثل الصنف (03) النظام المحاسبي المالي **FAS** والمسمى حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ. يقوم المدقق في هذا الجزء بالتأكد من :

- التأكد من تنظيم عمليات الجرد الفعلي للمخزونات وتحديد تاريخها ومكانها ومداها.
- التأكد من الالتزام بالتعليمات المتعلقة بإعداد القوائم وكشوف جرد المخزون ورقابتها وكذلك بطاقات البضاعة المجرودة.
- التأكد من صحة تقييم المخزون وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التأكد من الموافقات المعتمدة لسحب المخزون.

❖ **تدقيق حسابات الحقوق المدينة** :و يمكن ايجاز إجراءات التدقيق في ما يلي :

- مقارنة الحسابات الفردية برصيد الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة.
- فحص المذكرات السنوية والشهرية للحسابات المصرفية والبريدية.
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وأحقيتها في مؤونات موضوعية.

- فحص بدقة الحقوق على الموردين إن وجدت.

❖ **تدقيق الحسابات النقدية :**

تحدد إجراءات التدقيق الخاصة بالحسابات النقدية في ما يلي :

- اجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها وتحديد المسؤولين عن كل منها، وغالبا ما يتم الجرد بصورة مفاجئة بحضور ممثل عن الادارة المؤسسة وأمين الصندوق ومراجع الحسابات.
- تحديد الآليات التي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية هذه الصناديق وكذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح به في حسابات المؤسسة لدى البنك.
- مطابقة رصيد الصندوق بنتائج الجرد الفعلي.
- الحصول على كشف محصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية وإجراء التسوية اللازمة.

2. تدقيق حسابات الخصوم :

1.2 تدقيق حسابات الأموال الخاصة: تتكون الأموال الخاصة من قيمة رأس المال وإجمالي الاحتياطات.

ويمكن ايجاز إجراءات تدقيقها في مايلي :

- الاطلاع على العقد التأسيسي للشركة والتعرف على شروط عملية الاكتتاب والتخصيص ومقدار راس المال المصدر والمكتتب فيه نوع الأسهم المكونة لرأس المال.
- الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة غير العادية ومحاضر جلسات مجلس الادارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما.
- التأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم.
- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق.
- التأكد من صحة علاوات الإصدار ينبغي الرجوع إلى محاضر الجمعيات الغير عادية والقيام بمراجعة حسابية وشرعية.

- التأكد من صحة مختلف أنواع الاحتياطات بالرجوع إلى محاضر الجمعيات العامة العادية للمساهمين، وجدول توزيع الأرباح والتأكد من شرعية التسجيل في الحسابات.

2.2. التدقيق في حسابات الديون :

1.2.2 التدقيق في حسابات الديون طويلة الأجل: يمكن ايجاز الإجراءات في :

- الاطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها.
- الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات.
- التأكد من شروط الإصدار اذ قد تصدر السندات بقيمتها الإسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.
- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولة بالمؤسسة.
- مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض ودفع الفائدة وسداد الأقساط وذلك بالطالع على المستندات المؤيدة لهذه العملية.
- التأكد من انتظام المؤسسة في سدادها لقيمة الفائدة المستحقة عن هذه القروض.

2.2.2.التدقيق في حسابات الديون قصيرة الأجل: تعرف ديون قصيرة الأجل بديون الاستغلال فإجراءات تحقيقها تتمثل في :

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء والإشعارات والمردودات عن طريق يومية المشتريات.
- الحصول على مصادقات من الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.
- والاطلاع على كشف تفصيلي لاوراق الدفع المحررة والتي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع والإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها.
- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة والفروع في حالة ما اذا كانت الشركة الأم في محل التدقيق.

3. إجراءات تدقيق حسابات التسيير: بعد الانتهاء من تدقيق عناصر الميزانية يشرع المدقق في التحقق من

حسابات النتائج وحسابات التسيير بصنفيها المصاريف (النفقات) والإيرادات.

1.3 تدقيق حسابات النفقات: يمكن ايجاز إجراءات تدقيقها في ما يلي :

- التأكد من تأييد عمليات الشراء المسجلة بمستندات الاستلام وأنها ليست عمليات وهمية.
- التحقق من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء ومطابقتها من حيث الأسعار والكميات والتحقق من مطابقة الأسعار المدرجة للأسعار المتفق عليها مع المورد.
- التحقق من صحة التسجيل لقيود النفقات بالكميات والمبالغ الصحيحة.
- التحقق من عدم تضخيم أو تخفيض عمليات الشراء ويتم ذلك بفحص المستندات ومطابقة التواريخ مع الفواتير و اليوميات ودفاتر الأستاذ.
- التحقق من التلخيص الملائم والسليم للعمليات المالية بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة وتتبع ذلك في دفتر الأستاذ والملف الرئيس للدائنين.

*من بين إجراءات الأخرى ما يلي :

- التأكد من أن كل المخزونات المستهلكة كانت تسجل في أوانها وأن طرق الجرد المطبقة جاءت بما ينص عليها النظام المحاسبي المالي **(FAS)**.
- مراجعة المستندات المبررة من جميع النواحي الشكلية، القانونية، المحتوى والتسجيل والتأكد من وجودها.
- التأكد من كشوف الرواتب والأجور.
- التأكد من التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية.

2.3. **تدقيق حسابات الإيرادات:** تتمثل إجراءات تدقيق في ما يلي :

- التأكد من أنه يتم الفصل بين عمليات البيع وتسليم للمبيعات وتحصيلها.
- التأكد من إمساك السجلات والبطاقات اللازمة لضبط حركات المبيعات وتتبعها.
- التأكد من صحة العمليات المسجلة في الحسابات ومقارنتها بالفواتير.

- المراجعة المستندية والحسابية للعمليات المتعلقة بالبيع مع المعالجة المحاسبية الخاصة بها.

4. **إجراءات تدقيق حسابات النتائج:** حساب النتائج يقدم معلومات تخص تحليل الأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الاستغلال.

و تتمثل إجراءات تدقيقها في :

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط.
- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة.
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط الغير عادي للمؤسسة تم تحويله للنتيجة الإجمالية.
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح ومطابقتها للقوانين حسب نشاط المؤسسة.

خلاصة الفصل:

إن الاهتمام بمفهوم التدقيق الخارجي خاصة في العقدين الآخرين، كان سببه الأزمات والفضائح المالية والانهيارات الإقتصادية خاصة التي مست كبريات الشركات الأمريكية وذلك يرجع إلى الفساد الإداري والمالي وسوء الإدارة وكذلك نقص الرقابة والإشراف واستخدام الأساليب المحاسبية غير السليمة التي كان هدفها تضليل مستخدمي القوائم المالية، كل هذه التغيرات نتج عنها تضرر كبير من حملة الأسهم وكذلك انعدام الثقة بالشركات من قبل الأطراف ذات المصلحة بالشركة محل التدقيق. لذلك عنت الشركات الجزائرية بالتدقيق الخارجي من أجل القضاء على الازمات والمشاكل المالية والمحاسبية.

الفصل الثاني:

دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد :

أدت الحوادث التي وقعت خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي إلى إعطاء الأولوية للموضوعات المتعلقة بحوكمة المؤسسات المتمثلة بالفضائح المالية التي أصابت عددا كبيرا من الشركات العالمية بصفة عامة والأمريكية بصفة خاصة، وما تبعها من أحداث متلاحقة في الأسواق المالية من فساد إداري ومحاسبي فضلا عن ضعف رقابي على الأنشطة المالية المختلفة في المؤسسات المالية والغير مالية، و غير ذلك من الأسباب التي أدت بدورها إلى بروز تساؤلات عديدة حول ضرورة وضع مجموعة من الضوابط الأخلاقية والمبادئ المهنية ومرتكزات كفيلة لحماية حقوق أصحاب المصالح **(**المستخدمين، الموردين، الدائنين، المستثمرين، العاملين، المجتمع بصفة عامة**)**.كل ذلك أسهم في تحديد نطاق هذا المفهوم وإرساء قواعده، إلا أنها ولدت صعوبة في تحديد مفهوم محدد بشكل قاطع لها، حيث تناوله الكتاب والباحثون كل من زاويته ونظرته الخاصة، و هو ما سيظهر لنا في دراستنا النظرية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي **:**

- **المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات**
- **المبحث الثاني : علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات**

المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات

المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات

1. مفهوم الحوكمة :

اذا أردنا تعريف الحوكمة بكلمة واحدة فهي تعني " الانضباط "ويقصد بذلك الانضباط في كل شيء :

- الانضباط في أداء كل عمل من كل فرد مرتبط بأعمال المؤسسة.
- الانضباط السلوكي والأخلاقي والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بأعمال المؤسسة.
- انضباط الادارة كونها وسيط نزيه يحقق مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة بأعمال المؤسسة بنزاهة وموضوعية.
- انضباط في أعمال مراقبة ومتابعة أعمال المؤسسة من جانب الجهات الداخلية(مثل مجلس الإدارة، المدقق الداخلي، المشرفين والمديرين) والجهات الخارجية.
- انضباط في الأداء مثل قيام الإدارة بمسؤولياتها الأساسية من وضع الاستراتيجيات والخطط وإدارة المخاطر والقيام بأعمال الرقابة والمتابعة والإشراف الفعال وقيام العاملين بالالتزام بأعمالهم بجدو اجتهاد ووضع نظم فعالة للثواب والعقاب.
- الانضباط في التوجه نحو العميل لكسب رضاه وولاءه وجعله دعاية للمؤسسة. (طارق عبد العال، **2007**، صفحة **02**)

و كتعريف ثاني للحوكمة : " هي الإجراءات المستخدمة بواسطة مثلي أصحاب المصلحة في المنظمة مثال (المساهمين... الخ) لتوفير اشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة ".

و المحصلة النهائية المفترضة من تحقيق حوكمة الشركات هي زيادة قيمة المؤسسة في المدى الطويل، و تهدف

الحوكمة في النهاية إلى وضع نظام محكم عملية حدوث أخطاء وانحرافات أو إهمال صعبة وينشر ثقافة الانضباط والأخلاقيات والإبداع داخل المؤسسة.

و انطلاقا مما سبق تعرف حوكمة الشركات على أنها: **"** النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق اهداف والوفاء بالمعايير اللازمة للمؤسسة والنزاهة والشفافية **".**

2. ركائز الحوكمة

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز هي **:** (طارق عبد العال، **2007**، صفحة **3)**

- **<u>السلوك الأخلاقي</u> :** أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
- **<u>تفعيل أدوار أصحاب المصلحة</u>**: مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة.
- **<u>إدارة المخاطر</u>**.

الشكل التالي يمثل الركائز الأساسية :

الشكل(02): ركائز حوكمة الشركات

المصدر : طارق عبد العال حماد، (**2007**)،حوكمة الشركات (المفاهيم،المبادئ ،التجارب ،المتطلبات) دار الجامعة، الطبعة الثانية، القاهرة، ص 46

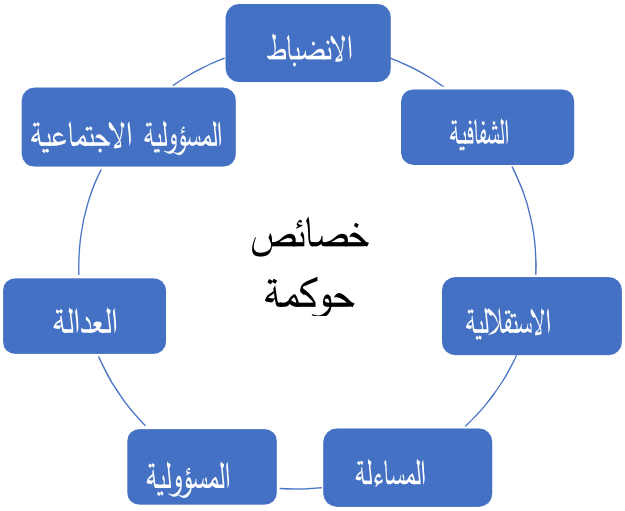
*من خلال **الشكل** رقم –**02**– تحت عنوان ركائز حوكمة الشركات، نلاحظ أن حوكمة الشركات تستند على أسس مهمة تشمل الجانب الأخلاقي لأطراف الشركة بمختلف أدوارهم المهنية والمسؤولية الاجتماعية في إدارة المخاطر.

3. خصائص الحوكمة

يشير مصطلح حوكمة الشركات **" corporate governance "** إلى الخصائص التالية :

- ✓ **الانضباط :** أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- ✓ **الشفافية :** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- ✓ **الاستقلالية :** أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
- ✓ **المساءلة :** أي مكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- ✓ **المسؤولية :** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- ✓ **العدالة :** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية :** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

الشكل(03): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من اعداد الطالبين بناءًا على ما سبق.

*من خلال **الشكل** رقم –**03**– تحت عنوان خصائص حوكمة الشركات، نلاحظ أن حوكمة الشركات تتسم بعدة ميزات منها ما هو شخصي كالانضباط ومنها ما هو جماعي كالمسؤولية الجماعية لحماية مصالح الشركة.

المطلب الثاني : الإطار الفكري للحوكمة الشركات

1. **أهمية حوكمة الشركات:** تتمثل أهمية حوكمة الشركات في : (عايد ، **2016**، الصفحات **32-33**)

- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم.
- تعظيم القيمة السهمية للشركة وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية وخاصة في ظل استحداث أدوات وأليات مالية جديدة.
- التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها.
- توفير مصادر تمويل محلية وعالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية.
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار الشركات العاملة بالاقتصاد.
- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسة وعدم السماح بوجوده.
- تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في القوائم والتقارير المالية.
- مساهمة اطار حوكمة الشركات القائم على أسس صحيحة في نمو وتوسع الشركة.
- القضاء على مفهوم تعارض المصالح وذلك لأن الحوكمة تحفز الشركات على سلوك النهج السليم في تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة وبين جميع الفئات المختلفة في الشركة سواء داخلها أو من خارجها.

2. **أهداف الحوكمة:** إنّ الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات تساعدها على دعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية : (عايد ، **2016**، صفحة **36**)

❖ **أهداف الحوكمة على مستوى الاقتصادي الوطني :**

- زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني.

- تعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- الحفاظ على حقوق الأقلية " صغار المساهمين ".
- نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية.
- خلق فرص عمل جديدة.
- تحقيق معدلات النمو المطلوبة.

❖ **أهداف الحوكمة على مستوى الشركة :**

- تحقيق الشفافية والإفصاح والعدالة.
- منح حق المساءلة الإدارة الشركة.
- تحقيق الحماية للمساهمين.
- مراعات مصالح العمل والعمال.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.
- تعظيم الربحية.
- الالتزام بأحكام القانون.

3. مبادئ حوكمة الشركات: كما نلاحظ أن لفظ الحوكمة مشابه لكلمة الرقابة **(السيطرة)** (بالانجليزية: **controlling)** وأن عملية الحوكمة تجعل العالم أقرب من حيث استخدام مصطلحات شائعة، ومبادئ الحوكمة لها مضمونا علميا، فالمبادئ تقوم على أساس فلسفة أن المواثيق تكون موجزة ومفهومة وسهلة التطبيق و الهدف هو المساعدة في تحسين الإطار القانوني والمؤسسي والنظامي لتوجيه الشركات. وثمة خمسة مبادئ أساسية في هذا الإطار يمكن تلخيصها فيما يلي : (خواري و اسماعيل، 2021، الصفحات 157-158).

- **حقوق المساهمين :** يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين.

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية العادلة بين المساهمين(أغلبية وأقلية، مساهمين محليين وأجانب) .
- **دور أصحاب المصلحة:** يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال الشركة وأن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء وأن يكون لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.
- **الإفصاح والشفافية :** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تقديم افصاحات موثوقة وملائمة وفي توقيت مناسب لكل الأمور الهامة بشأن الشركة شاملا الوضع المالي والأداء والملكية والرقابة بما في ذلك النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة وملكية الأسهم والتصويت وعضوية مجلس الإدارة.
- **مسؤوليات مجلس الإدارة :** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة، ومسؤولية المجلس أمام الشركة والساهمين، وعلى المجلس أن يحرص على الحصول على كل المعلومات وأن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين وأن يضمن التوافق مع القوانين السارية ومراجعة الأداء وسياسة المخاطر.

المطلب الثالث : الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات

1. أسس حوكمة الشركات

يمكن القول أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين بأنه لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم الحوكمة، يجب أن تتوفر مجموعة من الأسس والعوامل الأساسية التي تتضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة ويقسم الفقه هذه الأسس إلى نوعين : **(**سالم بن سالم، **2010**، صفحة **27)**

1.1. الأسس الخارجية : و هي التي تنبئ بوجود مناخ عام جيد للاستثمار في دولة ما، و يتمثل ذلك بتوفر عناصر معينة على الصعيدين الاقتصادي والقانوني.

فيمكن حصر الأسس الخارجية في ثلاث عناصر تتمثل في : (غضبان، **2022**، الصفحات **287**-**288**)

- **البنية القانونية :**وتتمثل في كفاية وكفاءة وفعالية القوانين التي تنظم العلاقة بين الشركات، كقانون سوق رأس المال.
- **كفاءة الجهات المعينة :** من حيث وجود أجهزة رقابة وقدرتها في احكام الرقابة على الشركات ومجالس إدارتها من جهة.
- **دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية :** وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين وغيرها.

2.1. الأسس الداخلية

و هي تشمل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركة، ومن بينها القواعد والأسس المعنية بتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة. والقواعد التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات من جهة ثانية، حيث أن توافر تلك القواعد وتطبيقها يعد ذا أهمية بالغة في تقليل تعارض بين مصالح هذه الأطراف.

الأسس الداخلية والخارجية للحوكمة، تتأثر بدورها بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي والاقتصادي للدولة، فحوكمة الشركات ليس سوى جزء من محيط اقتصادي أكبر تعمل في نطاقه الشركات.

2. آليات حوكمة الشركات: يتم تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الآليات، صنفت إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية، وسيتم تناولها بشكل مختصر وكما يأتي : (حالم ، **2015**، الصفحات **62**-**64**)

1.2-الأليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللاّزمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي :

- **مجلس الإدارة :**

يعد مجلس المراقبين أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، اذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين واعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للادارة ويراقب سلوكها ويقيم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

- **التدقيق الداخلي :**

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، اذ 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 والمالي. فقد اكدت لجنة **"كادبيري"** على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع اكتشاف الغش والتزوير، ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

2.2 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين، و الضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة.

و من الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي :

- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري :

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، حيث اذ لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة)،فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، و بالتالي تتعرض للإفلاس.

- الاندماجية والاكتسابات :

بما لا شك فيه أن الاندماجيات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، و بدونه يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاكتساب.

- **التدقيق الخارجي:** يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، لذا يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة.

- ينصب الإشراف على التحقق مما اذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله، ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري المالي.
- أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرنامج والسياسات لعمليات النتائج.
- و لإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، وتحقيق الخدمات الاستشارية.

- التشريع والقوانين: لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تعاملهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون**act sarbanes oxley** متطلبات جديدة على شركات المساهمة العامة، و تتمثل بزيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، و تقوية اشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، الطلب من المدير التنفيذي ومدير

الشؤون العامة الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، وضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، و التي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أكد مسؤولية

تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.

المبحث الثاني : العلاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات

المطلب الأول : الأطراف الأساسية في الحوكمة

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

و تعتبر لجنة المراجعة بشكل متزايد من ركائز حوكمة الشركات، و يذكر الكثيرون أن نجاح حوكمة الشركات، يعتمد في المنظمة على نجاح لجنة المراجعة وفشل في العضوية أو الشكل أو دور أو كفاءة أو التزام لجنة المراجعة يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات والنظام الموضوع لها.

1.1. 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 ولا يوجد معيار موضوع يمكن استخدامه لتحديد دورها. ودور لجنة المراجعة يمكن أن يدخل فيه المكونات التالية : (مومن، **2021**، الصفحات **154-156**)

1.1.1. عملية التدقيق الخارجي :

لفحص عملية المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس فإنه يكون مناسبا في المجالات الآتية :

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

2.1.1. القوائم المالية : يجب النظر في القوائم المالية وتقرير المدقق المتعلق به والقيام بما يلي :

- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا كلما كان ذلك ملائما.
- التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية.
- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين والمستخدمين الآخرين وأنه اتقدم بشكل الذي يحتاجونه.

3.1.1. نظام الرقابة الداخلية :ويتمثل في:

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

4.1.1. التدقيق الداخلي :

تتولى لجنة المراجعة أو لجنة التدقيق بهذا الشأن ما يلي :

- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين وضمان أن وظيفة المدقق الداخلي تعمل وفق المعايير المهنية، وأنها تقوم بعملها جيدا وتوفي بمسؤولياتها.
- تحقيق أهداف التدقيق الداخلي ورسالتها.
- الإشراف على أنشطة المدقق الداخلي وتنظيمها.
- تلقى التقرير السنوي الداخلي والتفسيرات والمساعدة 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 ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين، و تسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة على إدارة المخاطر.

2. مجلس الإدارة: لابد أن يكون مجلس الإدارة مزيجا من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين في توازن لتمثيل مصالح المساهمين وبطريقة مهنية، و يجب تحديد مسؤولياته بالكامل، و كذلك يجب وضع معايير تقييم للأداء لضمان حصول أعضائه على مكافآت عادلة.

- يكون مجلس الإدارة مسؤول بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة والقيادة والتوجيه لشؤون الشركة.
- يجب ذكر عدد اجتماعات المجلس ولجانه الرئيسية في التقرير السنوي وعدد الأعضاء الحاضرين فردا فردا. ويجب أن يدخل هذا الوصف في التقرير السنوي.

ويكمن دور رئيس مجلس الإدارة في :

- خلق ظروف مناسبة للأعضاء وضمان فاعلية أعمال المجلس ويتم وصف دور الرئيس واختصاصات هو

مسؤولياته حتى يكون فعالا.

- يجب على رئيس مجلس العمل تنمية كفاءة العمل بالنسبة للمجلس ككل لتقرير فعاليته.
- يعترف تقرير **"كاد بيري"** بأهمية رئيس مجلس الإدارة كما يلي **: "** أن دور رئيس مجلس الإدارة في تأمين حوكمة جيدة للشركة دور حاسم، و هو مسؤول عن إيجابية عمل المجلس بما يخضع لموافقة المجلس والمساهمين ولضمان ان كل الموضوعات ذات العلاقة مدرجة على جدول الأعمال ولضمان أن المجلس 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 نظم رقابة داخلية ونظم محاسبية سليمة. في حين يسعى المدقق الداخلي من جهة أخرى إلى تقديم المشورة لإدارة العامة اذا كانت عملياتها الرئيسية ذات نظم سليمة لدارة المخاطر والرقابة الداخلية. و لهذا الغرض فإن المدقق الداخلي يقوم باختيار الصفقات للتأكد من تقييم وتحديد أي نقاط ضعف في النظام. ويجب أن يكون واضحا مما سبق أن المدقق الخارجي يستخدم تلك النظم كأسلوب مختصر للتحقق من أرقام الواردة في القوائم المالية.

وعلى العكس فإن التدقيق الخارجي يهتم أساسا بجميع نظم الرقابة التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: اسهامات التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات:

يعتبر التدقيق الخارجي أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، فهي تظهر قيمة مضافة للعمليات التي تحتوي عليها القوائم المالية، و لأن لهذه المعلومات دورا فعلا في رقابة أصحاب المصلحة في المؤسسة وعليه فقد أصبح تطوررفع كفاءة مستوى الأداء المهني للتدقيق الخارجي بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لإطار الحوكمة. (ايمان و فاطمة الزهراء، **2019**، الصفحات **54-55**).

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 والمسيرين لديهم دالة منفعة بحيث يعمل كل واحد منهم على تعظيم منفعته الخاصة.

فالعلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية حيث يقوم المدقق الخارجي من خلال التقرير في إضفاء الثقة والمصداقية بإبداء رأيه الفني المحايد وعلى ذلك فإن المدقق يؤدي دور حوكمي – قانوني وتنظيمي – فالمدقق يعمل على العوامل التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية.

2. التدقيق الخارجي كآلية في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة: 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 لا تحقق أفضل ما يرجوه الملاك، إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة ومواصفات كل طرف فحسب، و إنما يحدق كذلك كنتيجة لكثرة التعارضات الموجودة في المؤسسة بين مختلف الأطراف المؤثرة.

تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات لما يتمتع به المدققون من استقلالية وحياد في ابداء الرأي والقدرة على الكشف عن المعلومات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة ومستوى أدائها وكذلك مدى كفاءة نظامها الرقابي الداخلي.

3. التدقيق الخارجي في قلب حوكمة الشركات: يؤدي التدقيق الخارجي دورا هاما في حماية الأموال وزيادة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية لهذا اهتمت الدولة الجزائرية والمنظمات 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 الحوكمي باعتبارها أداة يتم من خلالها الرقابة على سلوك إدارة المؤسسة فضلا عن

كونها تحقق الرقابة على كفاية الإفصاح وجودة التقارير المالية المنشورة.

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

خلاصة الفصل :

تعد حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع الشركات الوطنية الجزائرية وكذا كبرى الشركات العالمية في عصرنا الحاضر، اذ أن الأزمات المالية التي عانى بسببها الاقتصاد العالمي، وضعت مفهوم حوكمة الشركات ضمن الأولويات وتركز أنظمة وقوانين الحوكمة في الجزائر والعالم ككل على الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين، وتعمل على تفعيل أداء مجالس الإدارة في تلك الشركات وكذلك تعزيز الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الاستراتيجيات وتحديد الأدوار والصلاحيات لكل من المساهمين، مجلس الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح، علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح.

إن مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر هو منهج اصلاحي وألية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين.

الفصل الثالث:

التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

بعدما استعرضنا في الفصلين النظريين السابقين أساسيات التدقيق الخارجي ودوره في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي الى دراسة عن دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية (عينة من المؤسسات الإقتصادية في ولاية المسيلة) من وجهة نظر مجموعة من الخبراء المحاسبين وبعض المهنيين وقد تم اسقاط المفاهيم النظرية التي عُرضت في الفصلين السابقين على المعطيات المستخدمة لاختبار مدى صحة الفرضيات وايجاد اجابات صريحة للإشكاليات المطروحة بغية الوصول الى نتائج توضح أهمية متغيرات الدراسة مستندين في ذلك الى برنامج التحليل **spss22** لتحليل المعطيات، وقد قُسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كالآتي:

-**المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة.**

-**المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة.**

-**المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.**

المبحث الأول: منهجية للدراسة

خصص هذا المبحث لعرض الخطوات والإجراءات المنهجية التي تم الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية، مع القيام ببعض الاختبارات الأولية على أداة قياس الدراسة للتأكد من صدقها وثباتها.

المطلب الأول: أداة جمع بيانات الدراسة

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية لتحقيق أهداف الدراسة، نظرا لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، فضلا على سهولة فرزها وعرضها وتحليلها، حيث تم تصميم الاستبيان بالرجوع إلى الدراسات السابقة النظرية والتطبيقية حول موضوع الدراسة، وللحصول على استبيان أكثر رصانة ودلالة علمية، تم عرضه على مجموعة من المحكمين لضبط صدقه الظاهري من حيث وضوح العبارات وصياغتها بالشكل الملائم، وضبط العبارات لتكون دقيقة وواضحة الهدف ويمكن الاستفادة منها بأكبر قدر ممكن، بحيث تكون ذات علاقة جد وثيقة بالموضوع وليست مكررة أو فارغة المعنى، ومعرفة الطرق والأساليب الإحصائية اللازمة لتحليل موضوع الدراسة وهل بإمكان محاور الاستبيان الإلمام بجميع جوانب الموضوع، وماهي الطرق الإحصائية المناسبة للإجابة على فرضيات الدراسة، وبناءً على التعديلات والملاحظات المقترحة من المحكمين تم الاستقرار على أداة الدراسة النهائية **(الملحق01)**، والتي تضمنت قسين أساسين:

***القسم الأول:** تضمن البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة "المهنة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي".

***القسم الثاني:** تضمن خمسة محاور:

-**المحور الأول:** دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر، والذي يتكون من (05عبارات).

***المحور الثاني:** دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر، والذي يتكون من (05عبارات).

***المحور الثالث:** دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر، والذي يتكون من (05 عبارات).

***المحور الرابع:** دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر، والذي يتكون من (05 عبارات).

***المحور الخامس:** دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر، والذي يتكون من (05 عبارات).

ولإضفاء دلالة أكبر لمحاور القسم الثاني من استبيان الدراسة ومراعاة التدرج والتنوع في الإجابات، تم الاعتماد في إعداد هذه المحاور على مقياس ليكرت الخماسي لكونه أكثر تعبيرا ودقة لرصد آراء أفراد عينة الدراسة، ويمكن توضيح هذا المقياس من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجات	5	4	3	2	1
الفئة	[4.2-5]	[3.4-4.2[	[2 .6-3 .4[	[1.8-2.6[	[1-1 .8[
الدرجة	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على سلم ليكرت

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع وعينة الدراسة نقطة الانطلاق في تنفيذ هذه الدراسة، إذ تكون مجتمع هذه الدراسة من كل المهنيين المزاولين لمهنة المحاسبة والتدقيق بولاية المسيلة والآكاديميين بكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، حيث تم اختيار عينة الدراسة بالاعتماد على أسلوب العينة العشوائية، حيث تكونت من 33 فرد موزعين بين مهنيين واكاديميين، وقد تم توزيع 33 استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستردة 33 استبيان أي بنسبة 100% من الاستبيانات الموزعة، وبعد فحصها

تم استبعاد 03 استبيانات نظرا لعدم اكتمال الإجابة عليها، أي عدد الاستبيانات الفعلية الصالحة للتحليل الإحصائي هو 30 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وكانت فترة توزيع الاستبيانات من 2024/04/15 إلى غاية 2024/05/15، وتم الاعتماد على التسليم اليدوي المباشر لجميع أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لغرض عرض وتحليل أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تم استخدام برنامج التحليل "الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS" طبعة 22، وفي سبيل ذلك سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التالية:

- **معامل الارتباط بيرسون:** من أجل قياس صدق المحتوى "الاتساق الداخلي" للعبارات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، بهدف معرفة الصدق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبيان).
- **معامل ألفا كرونباخ:** لقياس ثبات أداة الدراسة (الاستبيان).
- **التكرارات والنسب المئوية:** لوصف الخصائص العامة لأفراد عينة الدراسة.
- **اختبار شبيرو ويلك:** لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الدراسة ومدى معلميتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من 50 مفردة.
- **المتوسط الحسابي:** لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات محاور الدراسة.
- **الانحراف المعياري:** لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة.
- **اختبار ستيودنت للعينة الأحادية:** يستخدم عندما تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
- **اختبار ويلكوكسن للعينة الأحادية:** يستخدم عندما تكون البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثالث: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

بهدف معرفة مدى صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات أداة قياس الدراسة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، تم حساب معاملات الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور مع الدرجة الكلية لجميع عبارات المحور، وذلك لكل محاور الاستبيان.

1-صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر: كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول الخاص بدور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الشفافية في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	0.855	0.000
02	يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	0.882	0.000
03	يتضمن تقرير المدقق الخارجي توضيحا لمدى التزام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.	0.952	0.000
04	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني.	0.834	0.000
05	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية.	0.904	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من البيانات في الجدول أعلاه والتي تبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول الخاص بدور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور الأول دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 83.40% بقيمة احتمالية(Sig) تساوي 0.000 للعبارة (04) الخاصة بـ "يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني"، وفي حدها الأعلى بنسبة 95.20% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (03) الخاصة بـ "يتضمن تقرير المدقق الخارجي توضيحا لمدى التزام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط قوي جدا ذات اشارة موجبة بين العبارات والمحور الأول.

2-صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر: كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني الخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-3):صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم.	0.849	0.000
02	يضمن المدقق الخارجي الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب.	0.936	0.000

03	يتأكد المدقق الخارجي من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.	0.890	0.0000
04	يتأكد المدقق الخارجي من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	0.861	0.000
05	يتأكد المدقق الخارجي من في حصول المساهمين على حصصهم من أرباح الشركة.	0.836	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه والذي يبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني الخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 83.60% بقيمة احتمالية(Sig) تساوي 0.000 للعبارة (05) المتعلقة بـ "يتأكد المدقق الخارجي من في حصول المساهمين على حصصهم من أرباح الشركة"، وفي حدها الأعلى بنسبة 93.60% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (02) المتعلقة بـ " يضمن المدقق الخارجي الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط قوي جدا للعبارات مع المحور الثاني ككل.

3- صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر: كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثالث الخاص دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر في الجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4):صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة

		بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	يتأكد المدقق الخارجي من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية.	0.736	0.000
02	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة.	0.832	0.000
03	يكفل المدقق الخارجي الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة.	0.820	0.000
04	يتأكد المدقق الخارجي من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم نفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم.	0.756	0.000
05	يتأكد المدقق الخارجي من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين الساهمين حسب ملكيتهم للأسهم.	0.800	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه والذي يبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث الخاص بدور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 73.60% للعبارة (01) المتعلقة بـ "يتأكد المدقق الخارجي من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية"، وفي حدها الأعلى بنسبة 83.20% للعبارة (02) المتعلقة بـ " يطلب المدقق الخارجي

من مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط عالي جدا للعبارات مع المحور الثالث.

4- صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر: كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الرابع الخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5):صدق الاتساق الداخلي لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين...الخ حسب ما ينص عليه القانون.	0.982	0.000
02	المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة.	0.991	0.000
03	يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.	0.991	0.000
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة.	0.957	0.000

05	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي والتي لها علاقة مباشرة بمصالحهم.	0.961	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه والذي يبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع الخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور الرابع كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 95.70% للعبارة (04) المتعلقة بـ "حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة"، وفي حدها الأعلى بنسبة 99.10% للعبارة (02) المتعلقة بـ "المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة" والعبارة (03) الخاصة بـ: "يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط قوي جدا ذو إشارة موجبة لجميع العبارات مع المحور الرابع.

5- صدق الاتساق الداخلي لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر: كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الخامس الخاص بدور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6):صدق الاتساق الداخلي لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط	Sig

		بيرسون	
01	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.	0.864	0.000
02	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها.	0.898	0.000
03	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.	0.861	0.000
04	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذين.	0.504	0.004
05	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن أهداف الشركة.	0.497	0.005

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه والذي يبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الخامس الخاص بدور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الخامس مع الدرجة الكلية للمحور الخامس كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 49.70% للعبارة (05) المتعلقة بـ "المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن أهداف الشركة"، وفي حدها الأعلى بنسبة 89.80% للعبارة (02) المتعلقة بـ "المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط عالي جدا للعبارات مع المحور الخامس.

المطلب الرابع: ثبات أداة الدراسة

يقصد بالثبات، قدرة أداة قياس الدراسة على قياس ما وضعت من أجله بشكل ثابت ومتكرر، والحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام أداة القياس مرة أخرى، ما يعني أنه كلما زاد ثبات الاستبيان كلما زادت الثقة به، وقد تم استخدام معامل كرونباخ ألفا من أجل التحقق من مستوى الثبات الذي تتمتع به أداة الدراسة، حيث إذا كانت قيمة معامل كرونباخ أكبر 0.6 فهو قيمة جيدة تدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات، وجاءت نتائج معامل كرونباخ لأداة هذه الدراسة كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): ثبات أداة الدراسة

الرقم	محاور أداة الدراسة	عدد العبارات	معامل كرونباخ ألفا
01	دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر	05	0.924
02	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر	05	0.923
03	دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر	05	0.845
04	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر	05	0.987
05	دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر	05	0.785
	إجمالي محاور أداة الدراسة	**25**	**0.970**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه تمتع أداة الدراسة ومحاورها بنسبة ثبات عالية جدا، حيث بلغ معامل الثبات للأداة ككل 0.970، وبالنسبة للمحور الأول الخاص بدور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر فعامل كرونباخ ألفا بلغ 0.924، ويساوي 0.923 في محور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر، و0.845 في المحور الثالث المتعلق بدور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر، وفي المحور الرابع الخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر بلغ مامل كرونباخ ألفا 0.987، ويساوي 0.785 بالنسبة لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر، هذا ما يعزز من قدرة أداة قياس الدراسة على تحقيق الأغراض التي وضعت من أجلها.

المطلب الخامس: وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

للتعرف على خصائص أفراد عينة الدراسة تم توزيعهم إلى ثلاثة متغيرات: "المهنة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي"، والموضحين في القسم الأول من استبيان الدراسة، وبهدف وصف وتحليل أفراد عينة الدراسة حسب خصائصهم العامة تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية لكل متغير، والموضحة في التالي:

1-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة: وزع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة كما هو موضح من خلال الآتي:

الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة%
خبير محاسبي	03	%10
محافظ حسابات	10	%33.30
محاسب معتمد	05	%16.70
أستاذ جامعي	12	%40
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن ما نسبته 40% من أفراد عينة الدراسة وظيفتهم أستاذ جامعي بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة في تخصص المحاسبة والتدقيق، في حين أن ما نسبته 33.30% من عينة الدراسة يشغلون مهنة محافظ الحسابات، أما ما نسبته 16.70% و10% من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب معتمد وخبير محاسبي على مستوى ولاية المسيلة.

2-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية: وزع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما هو موضح من خلال الآتي:

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة%
أقل من 10 سنوات	10	%33.30
من 10 إلى 20 سنة	12	%40
أكثر من 20 سنة	08	%26.70
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 40% من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تتراوح من 10 إلى 20 سنة في مجال عملهم، وما نسبته 33.30% من عينة الدراسة خبرتهم المهنية أقل من 10 سنوات، في حين من كانت خبرتهم أكثر من 20 سنة جاءت نسبتهم 26.70%، ومما سبق يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية في مجال عملهم، ذلك ما يمكنهم من الإجابة على الاستبيان بحكم خبرتهم الكبيرة في مجال عملهم.

3-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي: يوضح الآتي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	06	%20
ماستر	08	%26.70
دكتوراه	16	%53.30
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن ما نسبته 53.30% من أفراد عينة الدراسة من ذوي المستوى الجامعي دكتوراه وهي أعلى شهادة في الجزائر، أما ما نسبته 26.70% من عينة الدراسة فمستواهم ماستر جامعي، أما الباقي 20% فكان مستواهم ليسانس جامعي، وعليه فإن أغلبية أفراد عينة الدراسة من المؤهل العلمي العالي والذي يسمح لهم بالإجابة على عبارات الاستبيان بدقة وكفاءة وفعالة عالية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة

بعد التأكد من صدق وثبات أداة قياس الدراسة ووصف خصائص أفراد عينة الدراسة، سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل بيانات القسم الثاني من استبيان الدراسة باستخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر

انطلاقا من مخرجات برنامج SPSS التي تمثل إجابات أفراد العينة على المحور الأول، سيتم عرض وتحليل بيانات دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر وهذا من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (3-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الشفافية في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	4.30	0.837	3	عالية جدا
02	يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	4.37	0.850	1	عالية جدا
03	يتضمن تقرير المدقق الخارجي توضيحا لمدى التزام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.	4.33	0.844	2	عالية جدا
04	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني.	4.10	1.094	4	عالية
05	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية.	3.93	0.785	5	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للمحور الأول والخاص بدور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الأول نلاحظ أن أكبر متوسط كان للعبارة (02) قدره 4.37 بانحراف معياري

0.850، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يبين بأن المدقق الخارجي يعمل وبدرجة عالية جدا على إضفاء الوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.

وفي العبارات (03-01) بلغت متوسطاتها الحسابية بمقدار (4.33، 4.30) على التوالي، ما يفسر بأن تقرير المدقق الخارجي يتضمن بدرجة عالية جدا توضيحا لمدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات، حيث يعمل المدقق على إضفاء الشفافية في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (04-05) بمقدار (4.10، 3.93) على الترتيب، ما يدل على أن المدقق الخارجي يعمل بدرجة عالية على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني والتأكد من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات من أجل ضمان عالي لتحقيق مصالح الأطراف الخارجية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر

يبين الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني والخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.

الجدول رقم (3-12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر

رقم العبارة	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم.	4.07	0.740	4	عالية
02	يضمن المدقق الخارجي الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب.	4.10	0.759	2	عالية

03	يتأكد المدقق الخارجي من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.	3.97	0.718	**5**	**عالية**
04	يتأكد المدقق الخارجي من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	4.13	0.681	**1**	**عالية**
05	يتأكد المدقق الخارجي من في حصول المساهمين على حصصهم من أرباح الشركة.	4.10	0.759	**3**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للمحور الثاني والمتعلق بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور كانت المتوسطات الحسابية للعبارات (04-02-05-01-03) بمقدار (4.13، 4.10، 4.07، 3.97) على الترتيب، ما تفسر نتائجهم أن المدقق الخارجي يقوم وبدرجة عالية بالتأكد من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وضمان حصولهم على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب، وحصولهم على حصصهم من أرباح الشركة، بالإضافة إلى أنه يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم، والتأكد من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر

يلخص الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث والخاص بدور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر.

الجدول رقم (3-13):المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر

رقم العبارة	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يتأكد المدقق الخارجي من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية.	4.00	0.695	2	عالية
02	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة.	3.90	0.803	3	عالية
03	يكفل المدقق الخارجي الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة.	3.70	1.022	5	عالية
04	يتأكد المدقق الخارجي من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم نفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم.	3.80	0.847	4	عالية
05	يتأكد المدقق الخارجي من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين الساهمين حسب ملكيتهم للأسهم.	4.03	0.890	1	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الثالث والمتعلق بدور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر جاءت المتوسطات الحسابية للعبارات (05-01-02-04-03) بمقدار (4.03، 4.00، 3.90، 3.80، 3.70) على الترتيب، ما ما يفسر بأن المدقق الخارجي يتأكد وبردة عالية من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين المساهمين حسب ملكيتهم للأسهم، وأن تداولها يتسم بالإفصاح والشفافية، كما يطلب المدقق الخارجي ويؤكد على مجلس الإدارة الإفصاح على

المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة، وأن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق في التصويت سواء كان صاحب السهم نفسه أو مفوض عنه وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم، بالإضافة إلى أن المدقق الخارجي يكفل الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين والعمل على توفير المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة.

المطلب الرابع: عرض وتحليل بيانات محور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر

انطلاقا من مخرجات برنامج SPSS التي تمثل إجابات أفراد العينة على المحور الرابع، سيتم عرض وتحليل بيانات دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر وهذا من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (3-14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين...الخ حسب ما ينص عليه القانون.	4.13	0.681	3	عالية
02	المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة.	4.17	0.699	1	عالية
03	يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.	4.17	0.699	2	عالية
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من	4.10	0.759	5	عالية

	طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة.				
05	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي والتي لها علاقة مباشرة بمصالحهم.	4.10	0.662	**4**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للمحور الرابع والخاص بدور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الرابع فيلاحظ أنها متقاربة جدا لكل العبارات (02-03-05-04-01) بمقدار (4.17، 4.17، 4.13، 4.10، 4.10) على الترتيب، ما يفسر بأن المدقق الخارجي يبلغ وبدرجة عالية الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة، ويتأكد من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم، باعتباره هو المسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين، بالإضافة إلى أن أفراد عينة الدراسة من المهنين والأكاديميين بينو بأن أصحاب المصالح لهم الحق في الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي والتي لها علاقة مباشرة بمصالحهم وبصفة دورية عن أداء الشركة.

المطلب الخامس: عرض وتحليل بيانات دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر

يبين الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الخامس والخاص بدور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.

الجدول رقم (3-15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر

رقم العبارة	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	درجة العلاقة

01	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.	4.17	0.699	**1**	**عالية**
02	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها.	3.97	0.928	**2**	**عالية**
03	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.	3.93	0.907	**3**	**عالية**
04	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذين.	3.80	0.805	**4**	**عالية**
05	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن أهداف الشركة.	3.70	0.596	**5**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للمحور الخامس والمتعلق بدور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الثالث يلاحظ أن أكبر متوسط كان للعبارة (01) قدر بـ 4.17 بانحراف معياري 0.699 وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون على هذه العبارة، ما يفسر بأن المدقق الخارجي مسؤول بدرجة عالية عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.

وفي العبارات (02-03-04-05) كانت متوسطاتها الحسابية بمقدار (3.97، 3.93، 3.80، 3.70) على الترتيب، ما يدل على أن المدقق الخارجي مسؤول بدرجة عالية عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على

ثقة مستخدميها، وعن الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا، ويعتبر هو المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذين وعن أهداف الشركة عن أهداف الشركة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسة

خصص هذا المبحث لعرض نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي المستخدم في اختبار فرضيات الدراسة، بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتوافق وفرضيات الدراسة، والتأكد من مدى صحتها أو نفيها.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

– **الفرضية الأولى:** يساهم التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.

لاختبار الفرضية الأولى تم اختبار التوزيع الطبيعي (انظر الملحق) لبيانات المحور الأول لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، حيث تبين أن بيانات المحور الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات اللامعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفرضية الأولى هو اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) عند متوسط فرضي 3، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (3–16): نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الأولى

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتماليةSig
يساهم التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر	4.21	0.778	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال أرقام الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 4.21 بانحراف معياري قدر 0.778، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) المرافقة لهم تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى القائلة "يساهم التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر"، هذا ما يعني صحة الفرضية الأولى.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

– **الفرضية الثانية:** يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.

من أجل اختبار الفرضية الثانية تم اختبار التوزيع الطبيعي(انظر الملحق) لبيانات المحور الثاني لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثانية، حيث تبين أن بيانات المحور الثاني لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات اللامعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفرضية الثانية هو اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) عند متوسط فرضي 3، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (3-17): نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الثانية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية Sig
يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر	4.07	0.640	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال أرقام الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.07 بانحراف معياري قدر 0.640، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية القائلة "يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر"، هذا ما يعني صحة الفرضية الثانية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

– **الفرضية الثالثة:** يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر.

لاختبار الفرضية الثالثة تم اختبار التوزيع الطبيعي (انظر الملحق) لبيانات المحور الثالث لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثالثة، حيث تبين أن بيانات المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات المعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفرضية الثالثة هو اختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) عند متوسط فرضي (3) والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (3-18): اختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig
	3.89	0.674	29	7.205	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من خلال البيانات في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.89 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) بانحراف معياري قدره 0.674، وقيمة t المحسوبة 7.205 عند درجة الحرية 29، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) المرافقة تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة القائلة "يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

- **الفرضية الرابعة:** يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر.

لاختبار الفرضية الرابعة تم اختبار التوزيع الطبيعي (انظر الملحق) لبيانات المحور الرابع لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الرابعة، حيث تبين أن بيانات المحور الرابع لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات اللامعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب من أجل اختبار الفرضية الرابعة هو اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) عند متوسط فرضي 3، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (3-19): نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الرابعة

يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية Sig
	4.13	**0.683**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال أرقام الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 4.13 بانحراف معياري قدر 0.683، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) المرافقة لهم تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الرابعة القائلة "يساهم التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر"، هذا ما يعني صحة الفرضية الرابعة.

المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة

– **الفرضية الخامسة:** يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.

لاختبار الفرضية الخامسة تم اختبار التوزيع الطبيعي (انظر الملحق) لبيانات المحور الخامس لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الخامسة، حيث تبين أن بيانات المحور الخامس لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات اللامعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب من أجل اختبار الفرضية الرابعة هو اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) عند متوسط فرضي 3، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (3–20): نتائج اختبار ويلكوكسن للفرضية الخامسة

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية Sig
يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر	3.91	0.584	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال أرقام الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.91 بانحراف معياري قدر 0.584، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) المرافقة لهم تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الخامس القائلة "يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر"، هذا ما يعني صحة الفرضية الخامسة.

خلاصة الفصل:

تم خلال هذا الفصل دراسة دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال دراسة على عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ولاية المسيلة وباستخدام أداة قياس الدراسة المتمثلة في الاستبيان وعينة متكونة من 30 فرد موزعين على المهنيين والأكاديميين، توصلت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج طبعة SPSS.V 22 إلى أن التدقيق الخارجي يساهم في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات والحفاظ على حقوق جميع المساهمين وتحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر، بالإضافة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة وتحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.

الخاتمة

الخاتمة

ما شهده العالم من أزمات مالية وانهيارات في أسواق المال والمؤسسات والشركات في العالم، و ما تعيشه من ازدحام مصرفي، و ما يعكسه ذلك على البيئة الإقتصادية بالسلب أو بالإيجاب، تواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية والإقتصادية والسياسية وهذا التقويم في وقتنا الحالي والتخطيط مواكبة المستجدات بما يتوافق مع هذا العصر وفي هذا الإطار ومن دراستنا لموضوع دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، و التركيز على آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات وتأثيرها وتأثرها بالتدقيق الخارجي، و الذي يساهم بشكل كبير في تحقيق مبادئ الحوكمة.

1-نتائج الدراسة:

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها بهدف معالجة هذا الموضوع والإجابة على أسئلة الدراسة، فقد توصلنا في النهاية إلى مجموعة من النتائج والتي أوجزناها في مايلي :

1.1. الجانب النظري:

فمن خلال الفصل الأول الذي يخص التدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة توصلت الدراسة إلى:

- ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل يدلي برأي فني محايد موضوعي ينتقل مضمونه من اكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء رأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها .
- يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الأدوات والاليات الخارجية لحوكمة الشركات.
- إن للتدقيق الخارجي في الجزائر مكانة معتبرة مقارنة بالانواع الاخرى من التدقيق، ويعود ذلك الى الحيز القانوني الذي وضعه فيه المشرع (الالزامية القانونية).

أما الفصل الثاني فكان يدور حول حوكمة الشركات وعلاقتها بالتدقيق الخارجي و وقد ابرزت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها:

- ظهور الحوكمة كان نتيجة حتمية لمجموعة من الأهداف الإقتصادية والاجتماعية.
- ان الهدف الرئيسي الذي جاءت حوكمة الشركات لتحقيقه هو القضاء على مشكل تضارب المصالح والحفاظ على حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح الآخرين.
- يعود الأساس النظري لكل من حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي الى مبدأ فصل الملكية عن الإدارة.
- للجزائر نظام قانوني ثري يحث الشركات الجزائرية على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وفي ايجاد اليات فعالة تشرف على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من جهة وتراقب ذلك من جهة أخرى.

2.1. الجانب التطبيقي :

أما النتائج على المستوى التطبيقي (من خلال الإستبيان) فكانت النتائج المحصل عليها كالأتي:

- يساهم التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الجزائر.
- التدقيق الخارجي يساهم في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين في الجزائر.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في الجزائر.
- التدقيق الخارجي يساهم في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة في الجزائر.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية في الجزائر.
- المدقق الخارجي يعمل بدرجة عالية على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني والتأكد من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات من أجل ضمان عالي لتحقيق مصالح الأطراف الخارجية.
- المدقق الخارجي يقوم وبدرجة عالية بالتأكد من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وضمان حصولهم على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب، وحصولهم على حصصهم من أرباح الشركة.
- يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم، والتأكد من استعمال المساهمين

لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.

- المدقق الخارجي يتأكد من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين المساهمين حسب ملكيتهم للأسهم، وأن تداولها يتسم بالإفصاح والشفافية، كما يطلب المدقق الخارجي ويؤكد على مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين.
- المدقق الخارجي مسؤول بدرجة عالية عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.

3- الاقتراحات والتوصيات:

من خلال دراستنا للموضوع خرجنا بالاقتراحات التالية والتي نرجو أن تأخذ بعين الاعتبار مستقبلا :

- ضرورة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات عن طريق عقد الملتقيات والأيام الدراسية واقامة ورشات على هامشها لتقديم شروحات حول أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتأثيرها الإيجابي على أداء الشركات.
- على الشركات الجزائرية زيادة جهودها الرامية إلى تطبيق مختلف أليات حوكمة الشركات لأن هذه الأليات هي اللبنة الأساسية التي يبنى عليها نظام حوكمة الشركات.
- ضرورة انشاء لجنة خاصة بالحوكمة داخل الشركات الجزائرية لتسهر على التأكد من تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات.
- على الشركات الجزائرية نشر القوائم المالية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي والتي تحتوي على المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية.
- على الشركات الجزائرية اختيار المدقق الخارجي الذي يتميز بالكفاءة والسمعة الجيدة للوقوف على مهمة التدقيق الخارجي.

4- افاق الدراسة:

ارتأينا في الأخير تقديم مجموعة من المواضيع ذات الصلة بموضوع دراستنا لتكون كأفاق بحثية يمكن الخوض

فيها لتزيد من إثراء هذه الدراسة والمتمثلة في النقاط التالية:

- واقع وأفاق تبني مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **"OECD"** في الشركات الجزائرية –دراسة استطلاعية على عينة من الشركات الجزائرية–

- أثر الإصدارات الحديثة في معايير التدقيق الجزائرية "**AAS**" على مهنة التدقيق الخارجي – دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات –

- دور الرقمنة في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية – دراسة حالة مجموعة من الشركات الجزائرية المدرجة بالسوق المالية العالمية(البورصة) –.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1- الكتب:

- **أحمد حلمي جمعة، (2011)**، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات(المجلد **01**) دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- **أمين السيد أحمد لطفي،(2006)**،المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة، الإسكندرية ،مصر.
- **تامر مزيد رفاعه،(2017)**، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المؤسسة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- **رزق أبو زيد الشحنة، (2015)**، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق معايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
- **زاهر عاطف سواد، (2009)**، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- **سالم بن سالم الفليتي، (2010)**، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- **طارق عبد العال حماد، (2007)**، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، دار الجامعة، الطبعة الثانية، القاهرة.
- **محمد بوتين، (2003)**، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (المجلد **02**)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- **هادي التميمي، (2006)**، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن.

2-المقالات العلمية:

- **-سمير خواري، جوامع اسماعيل. (2011)**، استخدام التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة في ظل حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد و التنمية **04 (02)**.
- **-ليلى غضبان. (2022)**، مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدرسات القانونية والاقتصادية، **05 (02)**.
- **-عبد الله زكي، محمد الشمايلة. (2022)**، اثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العربية للنشر العلمي، **05 (50)**.
- **-يمينة مومن. (2021)**، مقومات حوكمة الشركات في الجزائر، مجلة القانون، **10 (02)**.
- **محمود ولد محمد عيسى. (2021)**، قراءة في نظام حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، **(01)**.
- **زينب غزالي، الذوادي مهيدي. (2019)**، أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات ادارة الأرباح _ دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية-، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، **12 (02)**.
- **حميدي احمد سعيد، (2018)**، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، **(01)**.
- **عريوة محاد، زغبة طلال. (2020)**، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات- دراسة لعينة من مدققي الحسابات- مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي،**14 (03)**.

3- الاطروحات والمذكرات:

- -زينب بوقابة. **(2011)**. التتدقيق الخارجي وتأثيره على فاعلية الاداء في المؤسسات الاقتصادية (مذكرة ماجستير)، قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييٍر، جامعة الجزائر **3** ،الجزائر.
- خولة ثليب.**(2015)**. دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (مذكرة ماستر) ، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

❖ –اسيا هيري.(**2018**). فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (اطروحة دكتوراه) قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر.

❖ ايمان فورال وفاطمة الزهراء المقني.(**2019**). تفعيل أخلاقيات أعمال المدقق الخارجي لدعم فعالية حوكمة المؤسسات الإقتصادية، (مذكرة ماستر) في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، الجزائر.

❖ حالم عزيزة. (**2015**). دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات، (مذكرة ماستر) في علوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر.

❖ شراد محمد أصيل.(**2016**). المراجعة الخارجية آلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر(مذكرة ماستر) في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

❖ عايد زهية.(**2016**). دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر.

❖ عبد الله عبد السلام سعيد أبو سدعة. (**2010**). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة (مذكرة ماجستير) محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، جامعة الجزائر.

❖ لياس قالب ذبيح. (**2011**). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، (مذكرة الماجستير)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

4- المراسيم والقوانين:

❖ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009 .

الملحق (**01**): استبيان الدراسة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد...

بين أيديكم هذا الاستبيان في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تحت عنوان: دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة على مجموعة من المهنيين–، ونظرا لأهمية رأيكم في المجال، نرجو تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة، وذلك بتكرمكم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق، لأن صحة نتائج الاستبانة تعتمد على مدى إجابتكم الدقيقة، علما بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، وأنها لا ولن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

يرجى وضع علامة (**x**) في المكان المناسب للإجابة

القسم الأول: البيانات الشخصية

***الوظيفة:** خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐

***الأقدمية:** أقل من **10** سنوات ☐ من **10** إلى **20** سنة ☐ أكثر من **20** سنة ☐

***المستوى التعليمي:** ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الشفافية في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.					
02	يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.					
03	يتضمن تقرير المدقق الخارجي توضيحا لمدى التزام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.					
04	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني.					
05	يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين حسب القوانين والتشريعات من أجل ضمان تحقيق مصالح الأطراف الخارجية.					

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على حقوق جميع المساهمين

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم.					
02	يضمن المدقق الخارجي الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب.					
03	يتأكد المدقق الخارجي من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.					
04	يتأكد المدقق الخارجي من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.					
05	يتأكد المدقق الخارجي من في حصول المساهمين على حصصهم من أرباح الشركة.					

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتأكد المدقق الخارجي من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية.					
02	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة.					
03	يكفل المدقق الخارجي الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة.					
04	يتأكد المدقق الخارجي من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم نفسه أو مفوض عنه، وأن يتمكنوا من الحصول على المعلومات الخاصة بذلك قبل شراء الأسهم.					
05	يتأكد المدقق الخارجي من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين الساهمين حسب ملكيتهم للأسهم.					

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف المختلفة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين...الخ حسب ما ينص عليه القانون.					
02	المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة.					
03	يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.					
04	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة.					
05	حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي والتي لها علاقة مباشرة بمصالحهم.					

المحور الخامس: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.					
02	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وكذلك الأسلوب المستخدم في إعدادها وذلك للحفاظ على ثقة مستخدميها.					
03	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.					
04	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذين.					
05	المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن أهداف الشركة.					

الملحق (02): مخرجات برنامج SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،970	25

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،924	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،923	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،845	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،987	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،785	5

Corrélations

		المحور الأول
المحور الأول	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	30
يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الشفافية في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	Corrélation de Pearson	،855**
	Sig. (bilatérale)	،000
	N	30

يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,882** ,000 30
يتضمن تقرير المدقق الخارجي توضيحا لمدى التزام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,952** ,000 30
يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,834** ,000 30
يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,904** ,000 30

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

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

Corrélations

		المحور الثاني
المحور الثاني	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,849** ,000 30
يضمن المدقق الخارجي الحصول على المعلومات الخاصة في الوقت المناسب.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,936** ,000 30
يتأكد المدقق الخارجي من	Corrélation de Pearson	,890**

استعمال المساهمين لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.	Sig. (bilatérale) N	،000 30
يتأكد المدقق الخارجي من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،862** ،000 30
يتأكد المدقق الخارجي من في حصول المساهمين على حصصهم من أرباح الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،836** ،000 30

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

Corrélations

		المحور الثالث
المحور الثالث	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
يتأكد المدقق الخارجي من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،736** ،000 30
يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،832** ،000 30
يكفل المدقق الخارجي الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،820** ،000 30

يتأكد المدقق الخارجي من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم نفسه	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،756** ،000 30
يتأكد المدقق الخارجي من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين الساهمين حسب ملكيتهم للأسهم.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،800** ،000 30

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

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

Corrélations

		المحور الرابع
المحور الرابع	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، الموردين الخ ... حسب ما ينص عليه القانون.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،982** ،000 30
المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،991** ،000 30
يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،991** ،000 30

حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،957** ،000 30
حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي والتي لها علاقة مباشرة بمصالحهم.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،961** ،000 30

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

Corrélations

		المحور الخامس
المحور الخامس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،864** ،000 30
المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،898** ،000 30
المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،861** ،000 30
المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذين.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	،504** ،004 30

المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن أهداف الشركة.	Corrélation de Pearson	،497**
	Sig. (bilatérale)	،005
	N	30

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

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

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	3	10،0	10،0	10،0
	محافظ حسابات	10	33،3	33،3	43،3
	محاسب معتمد	5	16،7	16،7	60،0
	أستاذ جامعي	12	40،0	40،0	100،0
	Total	30	100،0	100،0	

الأقدمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	10أقل من سنوات	10	33،3	33،3	33،3
	10من إلى 20 سنة	12	40،0	40،0	73،3
	20أكثر من سنة	8	26،7	26،7	100،0
	Total	30	100،0	100،0	

المستوى التعليمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	6	20،0	20،0	20،0
ماستر	8	26،7	26،7	46،7

	دكتوراه	16	53،3	53،3	100،0
	Total	30	100،0	100،0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الشفافية في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	30	4،30	،837
يعمل المدقق الخارجي على إضفاء الوضوح في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة.	30	4،37	،850
يتضمن تقرير المدقق الخارجي توضيحا لمدى التزام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.	30	4،33	،844
يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني.	30	4،10	1،094
يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	30	3،93	،785
يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل وتحويل ملكية الأسهم.	30	4،07	،740
يضمن المدقق الخارجي الحصول على المعلومات. الخاصة في الوقت المناسب	30	4،10	،759

يتأكد المدقق الخارجي من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت في اجتماع الجمعية العامة.	30	3،97	،718
يتأكد المدقق الخارجي من ممارسة المساهمين لحقهم في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	30	4،13	،681
يتأكد المدقق الخارجي من في حصول المساهمين على حصصهم من أرباح الشركة.	30	4،10	،759
يتأكد المدقق الخارجي من أن تداول الأسهم يتسم بالإفصاح والشفافية.	30	4،00	،695
يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة الإفصاح على المصالح الخاصة بالمساهمين الخاص بعمليات بمسائل تمس الشركة.	30	3،90	،803
يكفل المدقق الخارجي الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين كافة.	30	3،70	1،022
يتأكد المدقق الخارجي من أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت سواء كان صاحب السهم نفسه	30	3،80	،847

يتأكد المدقق الخارجي من وجود معاملة متكافئة وعادلة بين الساهمين حسب ملكيتهم للأسهم.	30	4،03	،890
المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، الخ ...مقرضين، الموردين حسب ما ينص عليه القانون.	30	4،13	،681
المدقق الخارجي يبلغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة بكل التصرفات غير القانونية التي تتعرض لها الشركة.	30	4،17	،699
يتأكد المدقق الخارجي من ما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.	30	4،17	،699
حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء الشركة.	30	4،10	،759
حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي والتي لها علاقة مباشرة بمصالحهم	30	4،10	،662
المدقق الخارجي مسؤول عن مدى إفصاح الشركة عن كافة المسائل المتعلقة بأداء الشركة.	30	4،17	،699

المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وشفافية وموضوعية القوائم المالية ومدى	30	3،97	،928
المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.	30	3،93	،907
المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن سياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذين وعن أهداف الشركة.	30	3،80	،805
المدقق الخارجي يعتبر المسؤول عن الإفصاح عن أهداف الشركة.	30	3،70	،596
N valide (liste)	30		

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المحور الأول	30	2	5	4،21	،778
المحور الثاني	30	2	5	4،07	،640
المحور الثالث	30	2	5	3،89	،674
المحور الرابع	30	3	5	4،13	،683
المحور الخامس	30	3	5	3،91	،584
N valide (liste)	30				

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول	،160	30	،048	،872	30	،002

المحور الثاني	،221	30	،001	،900	30	،008
المحور الثالث	،133	30	،184	،954	30	،218
المحور الرابع	،244	30	،000	،840	30	،000
المحور الخامس	،226	30	،000	،861	30	،001

a. Correction de signification de Lilliefors

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de المحور الأول est égale à 3,000.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La médiane de المحور الثاني est égale à 3,000.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La médiane de المحور الرابع est égale à 3,000.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La médiane de المحور الخامس est égale à 3,000.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance es

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الثالث	7،205	29	،000	،887	،63	1،14

قائمة المحكمين:

الأستاذ	الرتبة	الجامعة
العيد قريشي	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيجل
رامي حرود	أستاذ محاضر –أ–	جامعة سوق اهراس
هشام مزهود	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي – ميلة –

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

Faculty of Economics, Commercial and
Management Sciences
Department of Economics

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

السيد: ..... الصفة: طالب.

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ..... والصادرة بتاريخ: .....

المسجل(ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم الاقتصادية.

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: .....

الإمضاء

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Economics

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

السيد: ...باجي غاوس..... الصفة: طالب.

الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 101586055 والصادرة بتاريخ: 2016/10/29

المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم الاقتصادية.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

دور التمويل الخارجي في حوكمة الشركات في الجزائر
دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
بولاية المسيلة

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024/06/06

الإمضاء

الحمد لله
حمداً كثيراً طيباً
مباركاً فيه
الحمد لله حمداً يليقُ
بعظيم ذاتِه
وجميل أسمائه و صفاتِه