

جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبين: - الاسم واللقب: خريفي كريم

- الاسم واللقب: شلباب أيمن

بعنوان:

دور التدقيق الخارجي كألية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات

(دراسة لعينة من المهنيين في ولاية المسيلة)

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	الرتبة	الاسم واللقب: زيد أيمن
مشرفا	الرتبة	الاسم واللقب: قمان مصطفى
مناقشا	الرتبة	الاسم واللقب: شوبار الياس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
١٤٣٨ هـ

الإهداء

إلى التي تحمل أخف كلمة نطق بها اللسان، ووضعت تحت قدميها الجنان.

كانت الملاذ والمأوى سر السعادة والنجوى، نبع الحنان،

ومبعث الأمان... أمي.

و إلى أبي الغالي الذي تعب في تربيته ورعايته أطال الله في عمره وجعله الله تاجا
فوق رأس.

لكما مني خالص الحب والاحترام والإجلال.

أسأل الله سبحانه وتعالى أن يطيل في عمرهما على الطاعة، وأن يمنحهما الصحة
والعافية، وأن يجعل عاقبتهم جنة عرضها السماوات والأرض.

إلى القلوب التي أحاطتني بالجد والرعاية، ورافقتني في دروب الحياة إخواني حسام،
أبوبكر، وائل، وأختي جهينة.

إلى من اخترتها رفيقة للحلم، أنيسة للروح، وحبيبة للفؤاد خطيبيتي

إلى كل أصدقاء ورفقاء الذين درسوا معي طيلة سنوات الدراسة وكل من التقيت بهم،
وسرت معهم على درب العلم والتعلم.

كريم

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام

وعلى أهله أجمعين أما بعد الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية

وبمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة.

إلى أمي الحبيبة والحنونة والتي لا طالما كان مونها رؤيتي بلباس التخرج رحمها الله

وتغمدتها برحمته الواسعة.

وإلى أبي الغالي الذي تعب في تربيته ورعايتي أطال الله في عمره وجعله الله تاجا فوق

رأس

وإلى كل اخواني واخواتي الذين ساندوني وشجعوني على إتمام هذه المذكرة وكل العائلة

الكريمة من صغيرها إلى كبيرها.

وكل أصدقاء ورفقاء الذين درسوا معي طيلة سنوات الدراسة.

إلى القلوب التي أحاطتني بالجد والرعاية، ورافقتني في دروب الحياة إخواني وأخواتي،

إلى كل الأهل والأقارب.

وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيم قلبي، إلى كل من كان لهم أثر على حياتي

أيمن

شكر وعرfan

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك على ما يسرت لنا في هذا العمل المتواضع حتى خرج إلى النور فسبحانك لا إله إلا أنت أستغفرك وأتوب إليك.

عن النبي ﷺ قال: «مَنْ لَمْ يَشْكُرِ النَّاسَ لَمْ يَشْكُرِ اللَّهَ»

لا يسعنا إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الدكتور "قمان مصطفى"، لقبوله الإشراف على هذه الرسالة أولاً، وللتسهيلات والتوجيهات التي منحها لنا ثانياً ولجميل صبره وحسن معاملته معنا، كما أنه لم يبخل علينا بوقته الثمين في تتبع بيانات هذا العمل من بدايته إلى نهايته فجزاه الله عنا ألف خير.

كما يجدر أن نتقدم أيضاً بالشكر الجزيل إلى الدكتور "خريفي حسام"، ولتوجيهاته ومساعداته، ومد لنا يد العون طيلة مشوار انجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر والعرfan إلى كل من ساعدنا ومد لنا يد العون من قريب أو بعيد.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والتقدير إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وصرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قراءتها.

فالله نسأل أن يزيدنا علماً وينفعنا بما علمنا إنه ولي ذلك والقادر عليه وآخر دعوانا أن

الحمد لله رب العالمين.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرافان
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
7	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
9	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي وأنواعه
11	المطلب الثالث: التزامات المدقق الخارجي
13	المطلب الرابع: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي
19	المبحث الثاني: مدخل لحوكمة الشركات
19	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
21	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
22	المطلب الثالث: أهداف وأهمية حوكمة الشركات
24	المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
26	المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات
26	المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش، والتصرفات غير القانونية
28	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق في توصيل الأمور المكتشفة أثناء المهمة للمسؤولين عن الحوكمة

30	المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية
32	المطلب الرابع: دور المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة
37	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
39	تمهيد
40	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
40	المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة.
40	المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة.
42	المطلب الثالث: متغيرات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة.
43	المطلب الرابع: الوصف الديموغرافي للعينة.
46	المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها وتفسيرها ومناقشتها
46	المطلب الأول: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة.
47	المطلب الثاني: تصنيف المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدمة في الدراسة.
48	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان.
51	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة.
61	خلاصة الفصل التطبيقي
62	الخاتمة
66	قائمة المراجع
71	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	(سلم ليكارت الخماسي)	01
41	خاص باستمارات الاستبيان	02
43	نتائج معامل "ألفا-كرو نباخ" لثبات الاستبيان	03
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	04
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	05
45	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	06
46	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة	07
47	تصنيف المتوسطات حسب مقياس ليكارت الخماسي	08
48	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان	09
52	نتائج اختبار T لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	10
53	نتائج اختبار T لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية	11
54	نتائج اختبار T لمحور دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين	12
55	نتائج اختبار T لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة	13
56	يوضح الفروق في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي تعزى لمتغير الوظيفة	14
57	يوضح الفروق في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية	15
59	يوضح الفروق في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	16

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	مراحل تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.	01
25	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.	02
44	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	03
45	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	04
46	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	05

مقدمة

بسبب الأزمات المالية العديدة التي عانت منها بعض أكبر الشركات العالمية والانهيارات المالية الخائفة لشركات اخرى، وفشل أساليب الإدارة التقليدية في منع حدوث مثل هذه الفضائح، أحد أكبر المؤثرات الخطيرة على الاقتصاد العالمي، الامر الذي أثار قلقاً دولياً للجهات المعنية للتصرف في اجراء دراسات وبحوث معمقة لدراسة العوامل الرئيسية وراء حدوث هذه التعثرات والتي ارتبطت عادة بالجوانب المحاسبية.

وقد برزت من هذه البحوث "حوكمة الشركات" وآلياتها وخاصة "الاستقلالية"، "الإفصاح والشفافية" لدورها في إنقاذ الشركات من الفشل المالي والإفلاس، فضلاً عن دورها في تعظيم قيمة الشركات، خاصة تلك المدرجة في الأسواق المالية، وضمان بقائهم ونموهم واستمراريتهم في عالم الأعمال. ربما يكون تضارب المصالح الذي هو أحد الجوانب السلبية التي تفصل بين الادارة والملكية، هو سبب فشل بعض تطبيقات حوكمة الشركات، مما دفع الباحثين إلى التفكير في إيجاد تدابير أكثر صرامة لحماية مصالح أصحاب الشركات والمستثمرين من الانتهازية الإدارية، التي تدعو إلى تعيين مدقق خارجي مستقل كإحدى الإجراءات الضرورية وكشرط لضمان الانضباط في تطبيق الحوكمة.

يعتبر المدقق الخارجي جزء من إطار حوكمة الشركات، حيث يعمل كألية تمكن من المحاسبة عن المسؤوليات التي يتحملها كل الأطراف ذات العلاقة بالشركة، حيث تمثل طريقة لقياس ورقابة الإدارة لضمان قيام المديرين بتوظيف أصول الشركة بما يخدم مصالح الشركة ومساهمتها، باعتبار أن المدقق الخارجي يمثل الجهة الإشرافية المكلفة للقيام بعمليات حوكمة الشركات، إن المتتبع للتدقيق الخارجي يتبين له أهمية هذا في الرقابة على الشركات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة للمدقق الخارجي والدور الذي يلعبه في اكتشاف الأخطاء والغش، والتصرفات غير القانونية وفي إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المالية التي تنشرها الشركات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للشركة ونتائج نشاطها.

ومما لا شك فيه أن الجزائر ليست في معزل عن هذا الانشغال العالمي وذلك من خلال سعي الشركات الجزائرية العامة والخاصة، للبحث عن الأساليب التي تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من لهم مصلحة فيها، وهذا بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات ومبادئها كأحد الأساليب تسييريه الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري، وذلك باعتماد التدقيق الخارجي كأحد الآليات التي تضمن في اضعفاء الثقة والمصادقية في جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:
ما هو الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبنيها من قبل الشركات الجزائرية؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؟
- هل للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية؟
- هل للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين؟
- هل للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغيرات الخصائص الشخصية؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات من خلال عينة الدراسة.
- للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية من خلال عينة الدراسة.
- للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين من خلال عينة الدراسة.
- للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة من خلال عينة الدراسة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغيرات الخصائص الشخصية من خلال عينة الدراسة.

أهمية الدراسة

للدراسة أهمية بالغة في الجانب الأكاديمي والمهني، حيث تعد مهمة التدقيق الخارجي آلية لإبداء الرأي حول مصداقية الحسابات الختامية للشركة، مما يساهم في ترشيد قرارات الأطراف ذوي العلاقة بالشركة لاسيما المساهمين، وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لاسيما المبادئ المنصوص عليها والتي من أهمها الحفاظ على حقوق المساهمين لاسيما حقوق أصحاب المصالح وكذا الإفصاح والشفافية عن المعلومات.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- توضيح المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات من وجهة نظر الباحثين والمنظمات الدولية وأهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية والأطراف ذوي العلاقة لاسيما المساهمين؛
- توضيح مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي والهدف من الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي، وأهمية مخرجات التدقيق بالنسبة للمؤسسة والجهات ذوي العلاقة؛
- ابراز الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات بهدف دفع المتعاملين والإدارة على حد سواء للاهتمام بهذا الجانب و الاستغلال الأمثل للتدقيق الخارجي ، خصوصا في ترشيد خطوات الشركات نحو محاربة كل صور الفساد ، و تقليل قدر الإمكان من الانحرافات التي تنشأ بين ما تصبوا اليه و الواقع

منهج الدراسة

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية التالية ذلك بالاعتماد على المسح المكتبي لمختلف الكتب والمقالات والمجلات والدوريات والتقارير والأبحاث والرسائل العلمية، وفي معالجة الفصل التطبيقي من خلال استمارة الاستبيان كأداة للمقياس.

حدود الدراسة

✓ **الحدود الزمنية:** أجريت الدراسة خلال الفترة ديسمبر 2022 إلى ماي 2023.

✓ **الحدود المكانية:** شملت بعض المكاتب محافضي الحسابات وخبراء المحاسبين وأساتذة جامعيين مختصين في ولاية المسيلة.

أسباب اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- الأهمية المتزايدة لموضوع الحوكمة كأداة تسيير حديثة، مما أثار الرغبة في دراسة الحوكمة من جانب تأثير التدقيق الخارجي بها.
- أهمية الموضوع في الميدان العملي خاصة وان أغلبية الشركات تعاني من سوء التسيير الذي قد يؤدي ببعضها للزوال.

صعوبات الدراسة

- صعوبة جمع مادة البحث لأن الحصول على المصادر لم يكن سهل.
- قلة المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة.
- قلة المتخصصين في هذا المجال.

دراسات سابقة:

1- شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر المالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر، جامعة بسكرة، 2016.

تناولت هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في تطبيق حوكمة الشركات مع دراسة حالة عينة من مراجعي الحسابات محاسبين اداريين ومسيرين كمثال عن واقع حوكمة الشركات في الجزائر حيث تم تركيز في هذه المذكرة على دور كل من المراجعة الخارجية في التفعيل من مبادئ حوكمة الشركات.

2- حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة ومالية، جامعة شلف، 2008.

تناولت هذه الدراسة ماهية حوكمة الشركات ومساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهدافها ومبادئها ونتيجة هذه الدراسة هو أن هناك دور كبير للمراجعة في تحسين مستويات فعالية للحوكمة.

هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني مدخل لحوكمة الشركات، أما مبحث الثالث التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات، بخصوص الفصل الثاني فهو الإطار التطبيقي لهاته الدراسة بعنوان الدراسة الميدانية ويضم مبحثين المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والثاني تحليل نتائج الدراسة، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلان مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق

الخارجي وحوكمة الشركات.

تمهيد:

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خلال السنوات الماضية، وذلك لما له من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل، بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيقا لتنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والناشئة.

ولقد اتسع دور التدقيق الخارجي في ظل متطلبات حوكمة الشركات حيث أنه لم يبق مقتصرًا على التدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التدقيق الإداري كما أنه لم يعد يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ونتيجة للتغيرات التي أدخلتها الهيئات الدولية المشرفة على التدقيق الخارجي، أصبح يهتم بأنظمة إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات اللازمة. كما له علاقات تعاونية مع كل من التدقيق الداخلي، المجلس الإدارة، الإدارة العليا.

للإمام بالموضوع بشكل واضح تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: مدخل لحوكمة الشركات.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة يقوم من خلالها المدقق بفحص القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ونقصد بالتدقيق هنا التدقيق الخارجي الذي يقوم به شخص مستقل عن الشركة وذلك من أجل القيام بدراسة انتقادية لتسجيل الأحداث الاقتصادية ومدى مطابقتها للواقع وتوصيل نتائج مهمته إلى الأطراف المعنية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

تركز التعريفات المختلفة للتدقيق على شرح أهداف التدقيق ومجالات عملها، والتي تظهر بوضوح من خلال مفهوم التدقيق وخصائصها.

أولاً- مفهوم التدقيق:

يشير التدقيق بشكل أساسي إلى فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد، نذكر منها:

تعريف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI): التدقيق هو "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير المصادقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹.

ويعرف ايضاً بأنه عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لأبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية².

من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن التدقيق هي أداة تقوم على فحص البيانات والسجلات المحاسبية والتأكد من صحة واكتمال الأعمال المسجلة ومدى انعكاسها للوضع المالي للشركة، ومن خلال التحقق منها ثم الإبلاغ عنها لذلك، من كل هذه التعاريف، يمكن اشتقاق ثلاثة عناصر أساسية للتدقيق³:

¹ KhayrallahBelaid·l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupe, centre de publication universitaire, Tunisie 2005 ; P 11, 12.

² محاد عريوة، طلال زغبة، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 14، العدد 03، سنة 2020، ص03.

³ مصطفى يوسف كائي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص18.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

1- الفحص : يهدف إلى التأكد من صحة واكتمال مقاييس الأعمال المسجلة والمحلاة والمصنفة، أي التحقق من المقاييس الحسابية للأعمال المالية لأنشطة الشركة المحددة، والتي تعد أدلة وافتراسات مرجعية.

2- التحقق : يشير التحقق إلى إمكانية الحكم على صحة البيانات المالية في نهاية الفترة كتعبير مناسب عن نتائج أعمال الشركة لفترة مالية معينة وكمؤشر على المركز المالي في نهاية تلك الفترة. كل من هذه الفحوصات والتحقق عبارة عن وظيفتين مترابطتين تم تصميمهما لتمكين المدققين من إبداء رأي حول ما إذا كانت عملية قياس المعاملات المالية تؤدي إلى إنشاء صورة عادلة لنتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

3- التقارير وإبداء الرأي: التقارير هي المنتج النهائي لعملية التدقيق وتقدم للجهات المستفيدة من معلومات المراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية للشركة كدليل على مصداقية الشركة بهذه المعلومات. يبدي المدققون رأياً فنياً محايداً حول البيانات المالية ككل فيما يتعلق بمدى وصفهم للوضع المالي للشركة وسلامة وعدالة الأعمال الواردة فيها.

ثانياً - مفهوم التدقيق الخارجي:

يُنظر إلى دور التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية على أنه يلعب دوراً رئيسياً في الحفاظ على الثقة المتبادلة اللازمة في العلاقات المالية بين جميع أطراف المجتمع.

1- تعريف التدقيق الخارجي:

على الرغم من اختلاف الصيغ التي تعرف التدقيق الخارجي، إلا أنها جميعاً متسقة في محتوى ما تسعى عمليات التدقيق إلى تحقيقه أهمها:

- عرفها Porter على أنه عملية فحص حيادي مستقل والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي¹.

- كما تم تعريفه أيضاً بأنه من ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة².

¹ B PORTER, "Principles of External Auditing", John Wiley and sons, 1997, p.19.

² شتيح أكرم، يزيد بن صوشة، كفاءة تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الخارجي، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، مجلد 02، العدد4، 2017، ص93.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

2- خصائص التدقيق الخارجي:

من التعاريف التي استعرضناها يمكن استنتاج الخصائص التالية للتدقيق الخارجي¹:

أ- **التدقيق الخارجي عملية هادفة:** أي التدقيق الخارجي يهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية والمستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، وإن التعارض في المصالح قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات غير صحيحة من أجل إظهارها في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية.

ب- **التدقيق الخارجي عملية منظمة:** حيث تتم ممارسته وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة والمنظمة، فالمدقق الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة بعدها إجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي على ضوءه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينتهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه.

ج- **التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:** حيث تحتاج المهنة إلى شخص مؤهل علمياً ومدرب مهنياً ومستقلاً عن المؤسسة بحيث لا تكون معه أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، وأن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

د- **التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل:** فهو عملية نقل المعلومات بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، فالمدقق هو المرسل بينما التقرير الذي يعده هو قناة الاتصال أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبيده مدقق الحسابات في تقريره.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق الخارجي

تتعدد أهداف التدقيق الخارجي بالنظر إلى الأهمية الكبيرة التي يكتسبها، من خلال هذا المطلب سوف نوضح أهداف هذا التدقيق بالإضافة إلى مختلف أنواعه.

أولاً - أهداف التدقيق الخارجي:

لقد استمرت أهداف التدقيق الخارجي في التطور لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات واتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأهداف معاصرة².

¹ حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ج2، دار البداية للنشر، عمان 2010، ص21.

² محاد عريوة، طلال زغبة، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات، المرجع نفسه، ص03.

أ- الأهداف التقليدية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها الشركة أو المؤسسة التي تم تدقيق حساباتها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة أو المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة؛

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير (تحريفات)؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة أو المؤسسة.

ب الأهداف المعاصرة:

- مراقبة الخطط والسياسيات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- الأداء تقييم تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات والشركات؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات أو الشركات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.

ثانيا- أنواع التدقيق الخارجي:

سوف نوضح بشكل خاص أنواع التدقيق الخارجي كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاث أنواع أساسية وهي¹:

- **التدقيق القانوني:** وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب على عدم القيام بعملية التدقيق وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولا بد أن يكون هذا الأخير كامل بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمله من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك تدقيق حسابات شركات المساهمة، وتتمثل في

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص

أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes)؛

- **التدقيق التعاقدى (الاختياري):** هو تدقيق تطلبه المؤسسة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود التزام قانوني يحتم القيام به، ويسمى في بعض الأحيان التدقيق الخاص وقد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف المؤسسة وليست إجبارية، ففي شركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق حسابات المؤسسة، واعتماد قوائمته المالية الختامية نتيجة لفائدة.

- **الخبرة القضائية:** وهو التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي بطلب من المحكمة للحكم في نزاع وإن كل هذا النزاع يتطلب تدقيق القوائم المالية لإصدار حكم على مصداقيتها.

المطلب الثالث: التزامات المدقق الخارجي

مع توافر المهارات والصفات على المدقق أن يكون على دراية كافية بالتزاماته التي تتعلق بعملية التدقيق، إذ أن عدم استمتاعه بحقوقه أو عدم قيامه بواجباته إنما يمكن أن يعرضه لمسؤولية قانونية. **أولاً- حقوق المدقق:** لتحديد أهم حقوق التدقيق يجب التفرقة بين حالتين:

الحالة الأولى: أن يكون التدقيق اختياري كما يحدث في المؤسسات الفردية والشركات الأشخاص، ففي هذه الحالة تزداد الضرورة الاهتمام بعقود التدقيق أو عقود التعاقد، حيث يجب تحديد في عقد التدقيق جميع الحقوق والواجبات بكل دقة¹.

الحالة الثانية: أن يكون التدقيق إلزامي كما هو في شركات الأموال كشركات المساهمة مثلاً، حيث أن الإطار العام لحقوق وواجبات المدقق محددة بحكم قوانين ولوائح تنفيذية لها، ومن أهمها ما يلي²:

- حق الاطلاع على جميع المستندات في المؤسسة والدفاتر المحاسبية في أي وقت لإبداء رأي محايد؛
- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها في مهمته؛
- حق في تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها؛
- الحق في دعوة الجمعية العامة: دعوة الهيئة العامة للانعقاد في حالات الضرورة القصوى؛
- حق حضور اجتماع الهيئة العامة واعتبار الاجتماع باطل إذ لم يحضره؛
- حقه في حصوله على أتعاب نظير قيامه بعملية التدقيق؛

¹ حامد طلبة محمد ابو هيبه، "الخدمات الضريبية ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها"، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة بنها، مصر، العدد (01) 1990، ص 184.

² زهير الحدرب، " علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص 104.

- حق الاعتذار والامتناع عن العمل بعد انتخابه.
- ثانيا- واجبات التدقيق: ومن أهم الواجبات التي ألقاها القانون على عاتق المدقق:
 - مراعاة أصول المهنة: بمعنى يجب عليه مراعاة جميع مبادئ التدقيق.
 - وضع تقرير سنوي خطي عن حالة المؤسسة وميزانيتها موضحا ما يلي:
 - ✓ مطابقة الحسابات الختامية والمركز المالي المعروضة على الهيئة العامة للقوانين ولدفاتر المؤسسة.
 - ✓ موقف المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من حيث تقديمهم للمدققين جميع البيانات التي طلبوها للقيام بمهمتهم.
 - الرقابة على صحة إجراء تأسيس المؤسسة: ويقوم المدقق بهذه العملية تلقائيا ما لم يعين لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه.
 - رقابة سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها: وذلك دون التدخل في الإدارة وأن يبحثوا في تنظيم الدفاتر وأصولها.
 - حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: وذلك ليتمكن من مناقشة تقريره، والتأكد من صحة النصاب القانوني لعقد الاجتماع.
 - التدقيق والتحقيق في موجودات المؤسسة والتزامها: إن المدققين مسؤولين عن اقتطاع المبالغ المخصصة للاحتياطي الإجباري والاحتياطات الأخرى والاستهلاكات حسب النسب الواردة في النظام.
- ثالثا- مسؤولية المدقق: تشمل هذه المسؤوليات ثلاثة أنواع أو فروع تشكل معاً المسؤوليات القانونية التي قد يتعرض لها المهنيون بشكل عام، بما في ذلك المحاسبون والمدققون، في سياق ممارستهم، وهذه الأنواع هي:
 - 1- المسؤولية الجنائية: تحدث هذه المسؤولية عندما يرتكب المدقق بالفعل جريمة منصوص عليها بالنص القانوني وهي عبارة عن الوعي وحرية الاختيار. من بين هذه الجرائم¹:
 - جرائم التهرب الضريبي:
 - ✓ الاشتراك في جريمة التهرب من أداء الضريبة؛
 - ✓ إخفاء وقائع جوهرية عند اعتماد الإقرار الضريبي للممولين.

¹ حامد طلبه محمد، "الخدمات الضريبية، ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، مصر، العدد (01)، 1990، ص 208-312.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

- جريمة إفشاء أسرار المهنة: المدقق مطالب بالالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة لعملائهم نتيجة للضرر الذي يقع على الطرف الآخر نتيجة لإفشاء السر المهني.
 - جريمة التوقيع على بيانات كاذبة: في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في أثناء ممارسته المهنة.
 - جريمة مصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير قانونية.
- 2- **المسؤولية المدنية:** يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية إذا توافرت الشروط اللازمة لذلك وتعد هذه الشروط بمثابة أركان تلزم لانعقاد هذه المسؤولية وهي:
- صدور خطأ من المدقق: وقوع المدقق في الخطأ أو إخلاله بالواجبات المحددة في العقد.
 - وقوع ضرر على الغير.
 - رابطة سببية بين الخطأ والضرر: بمعنى أن تتوافر علاقة سببية بين خطأ المدقق والضرر الذي أصاب المدعى.
- 3- **المسؤولية التأديبية:** إذا خالف مدقق الحسابات الواجبات المحددة له فيعرض نفسه للمسؤولية التأديبية ومن أهم المخالفات ما يلي:
- العمل موظف حكومة أو أي مؤسسة حكومية؛
 - عدم التفرغ للمهنة؛
 - مزاوله تدقيق حسابات مؤسسة وهو شريك فيها؛
 - الدعاية لنفسه بأي وسيلة إعلان تخل بكرامة المهنة؛
 - إبداء رأي يخالف حقيقة ما تحتويه الدفاتر والسجلات؛
 - ارتكاب أي خطأ أو إهمال مهني جسيم ألحق الضرر بالغير؛
 - عدم تبليغ الجهات المختصة عن الاختلاس والتلاعب؛
- المطلب الرابع: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي**
- الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو تزويد المدقق الخارجي برأي فني غير متحيز حول شرعية وصحة وعدالة البيانات المالية ومدى تمثيلها للوضع المالي للشركة. ولتحقيق ذلك يجب أن يتقدم وفق منهج علمي منظم يتكون من أربع مراحل.
- المرحلة الأولى: التخطيط لعملية التدقيق الخارجي.**
- وللقيام بهذه المرحلة على المدقق إتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق.

إن حسن تنظيم وإعداد مكتب التدقيق يعتبر دعامة أساسية لنجاحه وكسب ثقة زبائنه والاحتفاظ بهم واكتساب سمعة جيدة، كما يحقق رفع الكفاية الإنتاجية لعمله الفني في أداء ما يوكل إليه من أعمال أو خدمات، بأفضل مستوى علمي وفني وبأقل تكلفة ممكنة. وبشكل عام يشمل مكتب التدقيق قسمين أساسيين هما¹:

1- القسم الفني: يشمل عمليات التدقيق والاستشارات المحاسبية والتكليفية والمالية والضريبية والتنظيمية وغيرها.

2- القسم الإداري: يشمل الخدمات المكتبية التقليدية التي تساعد الوحدات الفنية على القيام بواجباتها مثل إمساك حسابات المكتب وحفظ ملفاته وسجلاته وأوراقه وأعمال الطباعة وغيرها.

الخطوة الثانية: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق الخارجي.

يجب على المدققين الخارجيين اتخاذ بعض الخطوات الأولية، على النحو التالي²:

- التأكد من صحة تعيينه مدققا.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة.
- الحصول على معلومات تمهيدية عن الشركة.
- زيارة استطلاعية للشركة والتعرف على النواحي الفنية.
- فحص النظام المحاسبي للشركة.
- الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.
- التعرف على العاملين بالشركة ومدى مسؤولية كل منهم.
- فحص مركز الشركة من الناحية الضريبية.

الخطوة الثالثة: برامج التدقيق الخارجي.

- **تعريف برنامج التدقيق:** يعرف برنامج التدقيق بأنه عبارة عن وصف لإجراءات التدقيق، والتي سيتم إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق لتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية الفحص، كما يعرف بأنه الخطة التي يرى المدقق الخارجي ضرورة إتباعها، لفحص مدى سلامة الأدلة التي استخدمت في إعداد الحسابات والقوائم الختامية، وحتى يستطيع أن يبدي برأيه الفني المستقل عنها في تقريره الذي يقدمه لمن

¹ مصطفى يوسف كاني، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 153-154.

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية «، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، 2004، ص 118-121.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

كفوه بعملية الفحص كما يتضمن البرنامج الإشارة إلى الأهداف المطلوب تحقيقها، والإجراءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف¹.

- الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم برنامج التدقيق: يجب على المدقق الخارجي عند تصميمه لبرنامج التدقيق الذي سيسيّر عليه أثناء فحصه للمستندات والدفاتر والسجلات أن يراعي الاعتبارات التالية²:

1- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية، لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها.
2- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالشركة حيث على ضوء درجة الكفاية تلك، يتحدد نطاق عملية التدقيق.

3- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية بحد ذاته، فيجب أن تحقيق تلك الأهداف.

4- استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على القرائن في حجيتها.
البرنامج

5- إتباع طرق التدقيق التي تلائم ظروف كل حالة، فكل شركة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المدقق بإعداد برنامج التدقيق الملائم.

- المرحلة الثانية: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

مفهوم الرقابة الداخلية: لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه: "الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل وإجراءات تتبناها الشركة للمحافظة على الأصول وذلك باختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة"³.

المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية:

يجمع الباحثين في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية⁴:

¹ محمد فضل مسعد وخالد راعب الخطيب، "دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 131-132.

² مصطفى يوسف كاني، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، مرجع سابق، ص 160-161.

³ إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1997، ص 58.

⁴ رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات - النظري -"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 173.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

1- هيكل تنظيمي إداري: يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضيح الإدارات الرئيسية مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة والهيكل التنظيمي لا بد منه خاصة في الشركات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي.

2- نظام محاسبي سليم: يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، ودليل مبوب للحسابات، ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات الشركة وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة.

3- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات مع مراعاة تقسيم الواجبات الأقسام المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية ما من أولها إلى آخرها أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها.

4- اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة وهو توصيف دقيق لوظائف الشركة المختلفة.

5- استخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول الشركة وموجوداتها من أي تلاعب أو اختلاس.

- المرحلة الثالثة: جمع أدلة الإثبات.

نص المعيار الثالث من معايير التدقيق المتعارف عليها بأنه يجب الحصول على القدر الكافي من الأدلة والإثباتات عن طريق فحص المستندات والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وذلك لتمكنه من الحكم والتعبير عن رأيه الفني.

تعريف أدلة الإثبات: يعرف أدلة الإثبات بأنها: "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية"¹.

خصائص أدلة الإثبات:

يجب أن تتصف أدلة الإثبات بخاصيتين وذلك حسب المعيار الدولي (500) وهما:

1- **الكفاية:** أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة. بمعنى الكفاية تعتبر قياس لكمية أدلة الإثبات وتعتمد على التقدير الشخصي للمدقق وفقا لظروف الشركة التي يقوم بتدقيق أعمالها، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد المدقق الخارجي في تحديد كفاية أدلة الإثبات:

¹ وليام توماس وأمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2003، ص 311.

- طبيعة العنصر محل الفحص.
 - الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها. يخص العنصر محل الفحص.
 - أنواع الأدلة المتاحة للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.
 - تكلفة الحصول على الدليل وأثره على تكوين المدقق لرأيه.
- 2- **الملائمة** : يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. فمثلا للتحقق من عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع الزبائن، حيث أنها تعتبر دليلا قويا وملائما ولكي يتحقق من ملكية الشركة لأصل ثابت للشركة يمكن لن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية الشركة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي والمباني).
- **المرحلة الرابعة: تقرير المدقق الخارجي.**

يعتبر تقرير المدقق الخارجي هو الخطوة الأخيرة في عملية تنفيذ التدقيق الخارجي، لذلك يجب على المدقق الاعتماد على المعيار الرابع من بين المعايير المقبولة بشكل عام، وهو معيار اعداد تقرير عملية التدقيق.

تعريف تقرير التدقيق: يعرف تقرير التدقيق على أنه وثيقة مكتوبة يبدى من خلالها المدقق الخارجي رأيه حول مدى مصداقية وصحة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات . ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة بالشركة من مستثمرين ومقرضين... إلخ¹.

خصائص تقرير التدقيق الخارجي: على المدقق الخارجي أن تكون جميع العبارات الواردة في تقريره حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود. وليكون تقرير المدقق الخارجي جيدا عليه أن يعتمد على مجموعة من الخصائص نذكر منها²:

1- **الإيجاز:** يجب ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وألا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك ألا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

2- **الوضوح:** يجب ألا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3- **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ألا تكون ذات أهمية.

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 114.

² أحمد محمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص 562-563.

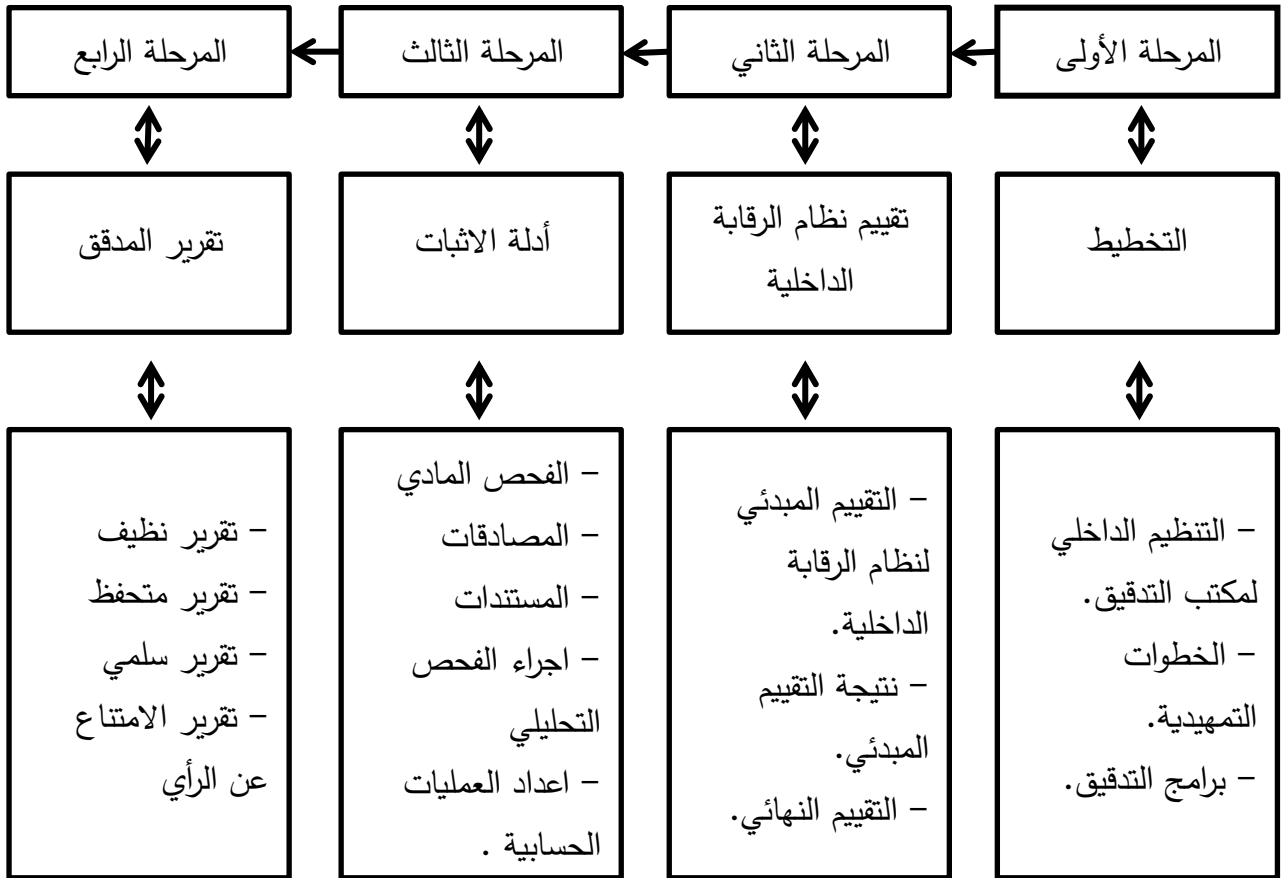
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

4- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

5- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6- الصدق والأمانة: يجب ألا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

الشكل رقم 01: مراحل تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد عن معلومات المراجع السابقة.

المبحث الثاني: مدخل لحوكمة الشركات

أصبحت حوكمة الشركات مهمة للغاية على المستويين المحلي والعالمي بسبب انهيار العديد من الشركات الكبرى وإفلاسها المالي، فضلاً عن انهيار الأسواق المالية، فهذه الأحداث جعلت الخبراء يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات.

1- لغة: لقد تم تعريف حوكمة الشركات بالمفهوم الواسع، حيث وردت عدة تعريفات منها:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكمة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه¹:

1-1- الحكمة ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

1-2- الحكم ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

1-3- الاحتكام ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خيارات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

1-4- التحاكم: طلباً للعدالة خاصة عند الانحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2- اصطلاحاً:

ويعني هذا المصطلح عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغوياً نظام مراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعياً للشفافية والموضوعية والمسؤولية².

¹ الخضري، محسن أحمد، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005، ص 55.

² فاتح غلاب، محمد السعيد سعيان، بوبكر رزيقات، تمثيل المرأة في مجلس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات المصنفة اجتماعياً تجارياً عربية رائدة، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص 133.

3- مفهوم حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات الدولية:

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مفهوم حوكمة المؤسسات في عام 1998 بأنه: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء".¹

- **معهد المدققين الداخليين:** على أنها المنظومة المتضمنة للسيرورات والهياكل المطبقة من الإدارة بهدف إيصال توجيه إدارة ومتابعة نشاطات المنظمة بغرض تحقيق الأهداف.²

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين:** أنها مجموع المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها المديرين والتي تهدف إلى تقديم الإدارة الإستراتيجية وضمان تحقيق الأهداف تسيير المخاطر بطريقة صحيحة، والتحقق من أن موارد المنظمة تستخدم بطريقة معقولة.³

- **عرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها:** "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".⁴

من خلال ما سبق نستنتج أن حوكمة الشركات عبارة عن نظام لتعزيز الرقابة والإدارة وإطار عام لتحديد المسؤوليات والواجبات في الوحدة الاقتصادية بما يعمل على تحسين الأداء وتوفير القوائم الخالية من الغش والأخطاء وبما يدعم القرارات الاستثمارية ويجذب المستثمرين.⁵

4- خصائص حوكمة الشركات:

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج الخصائص التالية:

- **الانضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

- **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

¹ فاتح غلاب، محمد السعيد سعيدان، بوبكر رزيقات، تمثيل المرأة في مجلس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات المصنفة اجتماعيا تجارب عربية رائدة، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المرجع نفسه، ص133.

² خلف عبد الله الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الورق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، الطبعة الأولى، ص 42.

³ Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité? de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie N°6, paris, janvier 2007, p13.

⁴ فاتح غلاب، محمد السعيد سعيدان، بوبكر رزيقات، تمثيل المرأة في مجلس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات المصنفة اجتماعيا تجارب عربية رائدة، المرجع نفسه، ص133.

⁵ فاتح غلاب، محمد السعيد سعيدان، بوبكر رزيقات، تمثيل المرأة في مجلس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات المصنفة اجتماعيا تجارب عربية رائدة ، المرجع نفسه، ص133.

- الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.

- المساءلة: إمكانية تقييم وتقديم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

- المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

هنالك مجموعة من مبادئ حوكمة الشركات تتمثل في ستة مبادئ وهي¹:

1- وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقاً وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات من مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية لتوفير السلطة والنزاهة والموارد والجهات المعنية للقيام بواجباتها لكي تحقق أثر إيجابي على الأداء الاقتصادي ككل.

2- حقوق المساهمين: وفقاً لهذا الإطار فإن إطار حوكمة الشركات ينبغي أن يضمن حماية حقوق المساهمين التي يشمل الآتي:

أ- تأمين أساليب تسجيل ملكية ونقل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة للمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة؛

ب- للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القدرات المتعلقة والتغيرات الأساسية في الشركة مثل التعديل في النظام الأساسي؛

ج. يجب إتاحة الفرصة للمساهمين في الشركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات مثل قواعد التصويت؛

د. يجب السماح لأجهزة الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعالية ويتسم بالشفافية؛

هـ. يجب عدم استخدام الآليات المضادة للاستحواد لتحسين الإدارة التنفيذية ضد المسألة.

3- المعاملة العادلة للمساهمين: تعني المساواة في التعامل بين كل المساهمين، حقهم في الدفاع عن

حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، أيضاً الاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4- دور أصحاب المصالح: ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين

والعملاء وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة،

¹ Organisation de coopération et de développement économique (OECD), principe de gouvernance d'entreprise del'OECD,paris,France, 2004,p 17

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق.

5- الإفصاح والشفافية: ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة وتشمل الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية وضمن التوجيه الإستراتيجي للشركة، بالإضافة إلى الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، أيضا ضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

أصبحت حوكمة الشركات ذات أهمية متزايدة بسبب ضعف الأنظمة القانونية والمعلومات منخفضة الجودة، وبالتالي ضعف المراقبة والإشراف، وانعدام الثقة، ويؤدي اتباعها الى تحقيق العديد من الأهداف منها الشفافية والإفصاح والمساواة والإنصاف والثقة والمصادقية ... الخ.

أولاً- أهداف حوكمة الشركات.

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات تساهم في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وتساعد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية¹:

- العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذات مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحكومة تقف في مواجهة الفساد؛
- حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث؛
- الأزمات؛
- منع المتاجرة بالسلطة في الشركة، وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛

¹ علاء فرحان طالب وآخرون الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص

- تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء؛
- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛
- تقليل المخاطر الاستثمارية والمالية؛
- تعظيم الربحية والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي؛
- ضمان تدقيق الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.

ثانياً - أهمية حوكمة الشركات:

1- الأهمية الاقتصادية لحوكمة الشركات:

تبرز أهمية حوكمة الشركات من منظور اقتصادي كوسيلة لجذب المدخرات في الشركات وأسواق رأس المال. كما يمتد إلى خلق التوافق بين العمليات الإدارية والتمويلية لتشجيع جذب المزيد من الاستثمار إلى الشركات من خلال توفير الحماية للمقرضين الرئيسيين والمساهمين وضمان عائد مريح على استثماراتهم، حيث يمكن النظر إلى حوكمة الشركات كجزء من علم الاقتصاد، من خلال الحوافز والآليات المناسبة لضمان اتباع مديري الشركات لأساليب تمويل جيدة، والحصول على عوائد تنافسية للمستثمرين. حوكمة الشركات تؤدي لزيادة التنافسية خاصة في ظل العولمة وإزالة الحوافز التجارية وتزايد حركة انتقال رؤوس الأموال، ويتعاضد ذلك الدور في الدول النامية كطريقة لجذب التمويل. فتقوم حوكمة الشركات بحماية أموال تمويل الشركات لعمليات ذات قيمة حقيقية مما يؤدي لزيادة سرعة حركة انتقال رأس المال وتدفعها، كما تساهم في تدعيم الجهاز المصرفي للدولة لزيادة الاستثمارات وتزيد من وضوح معاملات الشركات وشفافيتها، وخاصة في مجال القروض والتمويل البنكي¹.

2- الأهمية الاجتماعية لحوكمة الشركات:

يتناول Turnball مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل والذي لا يضم فقط الشركات الاقتصادية ولكن يمتد ليشمل كل الشركات العاملة بالمجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص والتي يرتبط نشاطها إما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاهية الأفراد والمجتمع ككل². وعليه فمفهوم الحوكمة ليس مرتبطاً بالنواحي القانونية والاقتصادية والمحاسبية والمالية للشركات، ولكنه يرتبط أيضاً وبشكل أشمل بجميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. حيث أن هناك تأكيداً موجه للشركات بضرورة توجيه اهتمامها لجميع أصحاب المصالح، أي بمعنى التأكيد على أهمية

¹ أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2012، ص 185-186.

² مصطفى يوسف كاني، "الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها - أسبابها تداعياتها - آفاقها)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص 219-220.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي تحفز هذه الأخيرة على القيام بدور أكبر مرتبط باهتمامها بتطوير الصناعة واستقرار الاقتصاد على نحو أكثر من اهتمامها بنواحي الربح والخسارة لأن هذا الطريق سوف يمهّد لخدمة المجتمع ككل وليس أفراد معينين¹.

ومن هذا المنطلق يتم التأكيد على أن الحوكمة الشركات هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والشركات والمجتمع ككل؛ وذلك لأنه من خلال تلك الآلية التي توفر للأفراد قدر مناسب من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم؛ وفي ذات الوقت تعمل على قوة وسلامة أداء الشركات؛ ومن ثم تدعيم استقرار وتقدم الأسواق والاقتصاديات والمجتمعات.

3- الأهمية القانونية لحوكمة الشركات: يلعب القانون بشكل عام بكل فروعها دورا أساسيا كأداة لإصلاح المجتمع ككل، وقد أدى التطور الحديث في القانون وفروعه إلى اتساع مفهوم الهدف من القانون التجاري وقانون الشركات ف بالإضافة إلى أن الشركة تخدم مصالح مساهميها، أو بشكل أكثر تحديدا تقوم بتعظيم العوائد المالية للمساهمين كما يجب أن تقوم أيضا بالاهتمام بخدمة الأطراف المختلفة ليتسنى لها الاستثمار في الأسواق².

تعد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية والتدقيقية العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات، إذ تنظم تلك القوانين والمعايير العلاقة بين الأطراف المهتمة بالشركة والمعنية بالاقتصاد كله³.

المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة جوانب رئيسية تؤثر وتتأثر على التطبيق الصحيح لمفاهيم وقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى حد كبير درجة النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهي مبيّنة في الشكل أدناه. تتمثل هذه الأطراف أساسا فيما يلي⁴:

1- المساهمين: هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

¹ عبيدي نعيمة، "أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة الشركات دراسة حالة الجزائر: بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة 2010-2013"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015-2016، ص 21.

² أحمد علي خضر، حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 182.

³ مصطفى يوسف كاني، مرجع سابق، ص 218.

⁴ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، مرجع سابق،

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

2- مجلس الإدارة: يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

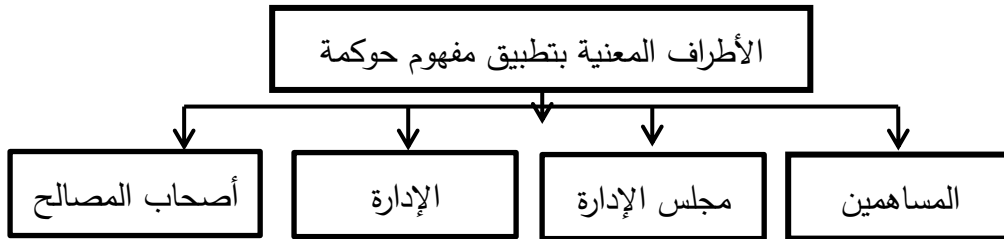
3- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على المجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة وعلى ذلك فإنه يمكن القول إن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.

4- أصحاب المصالح: يمثلون مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والزبائن والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنين على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على الاستمرار.

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفرادا أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة.

الشكل رقم 02: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية (أعمال المؤتمرات)، الحوكمة والاصلاح المالي والاداري،

جامعة الدول العربية، 2009، ص6.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات

يجب على المساهمين تعيين مدقق خارجي في إطار حوكمة الشركات لحماية مصالحهم حيث أنه مسؤول عن نزاهة ومصداقية البيانات المالية المعروضة عليهم من خلال إبداء رأي غير متحيز وموضوعي، في ضوء الأزمة المالية الأخيرة بدأت الأسئلة تثار بشأن مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش، والتصرفات غير القانونية، وكذلك في توصيل الأمور المكتشفة أثناء المهمة للمسؤولين عن الحوكمة.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش، والتصرفات غير القانونية

يقوم المدقق الخارجي باكتشاف الغش والاختفاء، والتصرفات الغير قانونية إذ تعتبر مسؤولية هامة وهو ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

1- مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش:

أ- مفهوم الغش:

الغش هو فعل متعمد من قبل شخص واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية¹؛

وقد ينطوي الغش على ما يلي²:

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها.
- سوء توزيع الأصول.
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل عمليات وهمية.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ب- مفهوم الخطأ:

الأخطاء هي تحريفات غير متعمدة بصفة عامة، وتنقسم إلى³:

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الفقرة أ 11، "مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية"، ص 06.
² جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص 24.
³ عبد الوهاب نصر علي، "مسؤولية مراقب الحسابات عن الكشف الغش والفساد وغسيل الأموال -مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2011، ص 20-21.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

- أخطاء حذف أي استبعاد عمليات أو أرصدة من القوائم المالية وعند اكتشاف هذا النوع من الخطأ يكون المدقق مهتما بتأكيد الاكتمال؛
 - أخطاء ارتكاب مثل : اشمال القوائم المالية على أرصدة أو عمليات خاطئة، في هذه الحالة يلجأ المدقق إلى تأكيد الوجود أو الحدوث؛
 - وقد تنتج الأخطاء للأسباب التالية:
 - عدم تسجيل بعض العمليات؛
 - تسجيل العمليات بقيم خاطئة؛
 - تسجيل بعض العمليات في فترة محاسبية غير صحيحة؛
 - التغاضي عن بعض الحقائق أو سوء تفسيرها مما يتسبب في تقديرات محاسبية غير سليمة؛
 - عدم التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المتعلقة بالتقييم والتصنيف أو طرق العرض أو الإفصاح؛
- مما تؤدي هذه الأخطاء إلى تشويه القوائم المالية ولكنها غير متعمدة وغير مقصودة وإذا تم اكتشافها يقوم العاملون بالشركة بتصحيحها. ويمكن التقليل من هذه الأخطاء عن طريق وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية.

ج- مسؤولية المدقق الخارجي عن الغش والخطأ:

إن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق الخارجي من مسؤوليته اكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ، بينما مهنة التدقيق تعتقد بأن مسؤولية المدقق الخارجي تكمن في وضع برنامج جيد لعملية التدقيق وأن يكون لدى المدقق الشك المهني ليكون توقع معقول لاكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية.

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 فإن المدقق يخطط ويؤدي عملية التدقيق اتجاه من الشك المهني السليم بأن هناك ظروف قد توجد وتجعل القوائم المالية محرفة مادياً¹.

إن الشك المهني يمثل الاتجاه الذي يتضمن ذهن شكاك استقصاري حول المعلومات التي يتحصل عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة وإجراءات تقييم فورية لدليل إثبات التدقيق خاصة في حالة وجود احتمال التحريف المادي بسبب الغش².

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة 15، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة"، ص 10.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة 20، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة"، ص 19.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

كما يجب على المدقق الخارجي أن يحافظ على اتجاه معين من الشك المهني خلال كافة عملية التدقيق، حتى إذا كان لديه خبرة سابقة مع الشركة بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة، أي عليه الحفاظ على هذا الشك المهني بالرغم من كل المتغيرات التي تسببها الظروف المحيطة بالشركة.

2- مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

يقصد بالتصرفات غير القانونية بشكل عام هي الأعمال التي تقوم بها الشركات المخالفة لما تنص عليه القوانين والأنظمة واللوائح التي تحكم أنشطة هذه الشركات.

لقد حظيت مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف التصرفات غير القانونية باهتمام كبير من قبل الصحافة وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمنظمات المهنية في منتصف السبعينيات، وذلك نتيجة للرشاوي والمدفوعات غير القانونية من قبل الشركات الأمريكية، وقد نتج عن ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسات الفساد الأجنبي لسنة 1977 حيث يحضر على أي مدير أو موظف أو شركة مسجلة في هيئة الأوراق المالية إجراء مدفوعات بهدف التأثير على إجراء رسمي بهدف الحصول على امتياز أو الاستمرار في الحصول عليه أو توجيهه لجهة محدد¹.

كما تمت الإشارة إلى مسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية وفقاً للمعايير المهنية في المعيار التدقيق الدولي رقم (250) لعناية بالقوانين والأنظمة عند تدقيق التقارير المالية.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق في توصيل الأمور المكتشفة أثناء المهمة للمسؤولين عن الحوكمة

يجب على المدقق الخارجي إيصال أمور التدقيق محل اهتمام المسؤولين عن الحوكمة والناشئة من مراجعة القوائم المالية إلى هؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة. يعالج هذا الغرض المعيار التدقيق الدولي (ISA260) والذي يفرض على المدقق الخارجي إبلاغ أي أمور مكتشفة أثناء مهمة التدقيق ذات الصلة بحوكمة الشركات لأغراض ذلك المعيار فإن مصطلح الحوكمة يستخدم لوصف دور الأشخاص المخول لهم الإشراف والرقابة والتوجيه بالشركة، عادة وما يكون هؤلاء المسؤولين عن الحوكمة بالشركة مسؤولين عن التأكد من أن الشركة تحقق أهدافها فضلاً عن هدف إمكانية الاعتماد على التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات².

أولاً- الأشخاص الملائمين:

¹ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية الاسكندرية، 2000، ص 63.

² أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2008، ص 371.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

يجب على المدقق الخارجي أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يخول إليهم إدارة الشركة والذين يتم تزويدهم بأمور التدقيق ذات الصلة بالحوكمة. لذا على المدقق عقد اتفاق مع الشركة موضحا فيه الأشخاص الذين يمكن الاتصال بهم طبقا للمعيار، كما يتضمن خطاب التكليف بالتدقيق ضرورة اتصال المدقق الخارجي فقط في الأمور المتعلقة بالإدارة والحوكمة والناجمة عن القيام بأعمال التدقيق ككل، كما قد يحتوي خطاب التكليف على¹:

- وصف الشكل الذي تتم به الاتصالات في أمور التدقيق ذات الصلة بالحوكمة؛
 - تحديد الأشخاص المعنيين الذين سيتم معهم مثل هذه الاتصالات؛
 - تحديد أية أمور متعلقة بأمور التدقيق ذات الصلة بالإدارة والتي تم الاتفاق على إجراء اتصال بصددھا.
- ثانيا- الأمور المكتشفة من المدقق الخارجي ذات الصلة بالحوكمة التي يتعين توصيلھا:
- وفقا للمعيار التدقيق الدولي (ISA260) تتضمن تلك الأمور عادة ما يلي²:
- المنهج العام والنطاق الشامل للتدقيق متضمنا أي قيود متوقعة ومن ثم أي متطلبات إضافية؛
 - الاختيارات أو التغييرات في السياسات والتطبيقات المحاسبية والتي لها أو قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للشركة؛
 - أي مخاطر أو أحداث هامة يكون لها تأثير محتمل على القوائم المالية مثل القضايا المتعلقة التي يجب توضيحھا ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية؛
 - التسويات الناتجة عن عمليات التدقيق سواء كانت الشركة سجلتها أم لا والتي لها أو قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية؛
 - الشكوك المادية المتعلقة بالأمور والأحداث التي قد تثير شكاً هاما في قدرة الشركة على الاستمرارية؛
 - الاختلافات مع الإدارة حول المسائل التي تكون هامة فرديا أو كليا على القوائم المالية للشركة أو تقرير التدقيق تلك الاتصالات تتضمن في هذا الشأن ما إذا كان الأمر قد تم حله أو لا ومدى أهمية ذلك الأمر؛
 - التعديلات المتوقعة على تقرير التدقيق؛
 - الأمور الأخرى التي يجوز الاهتمام بها عن طريق هؤلاء المخول إليهم حوكمة الشركة مثل مواطن الضعف في الرقابة الداخلية والاستفسارات الخاصة بنزاهة الإدارة والغش الموجود بها؛
 - أي مسائل أخرى متعلقة بشروط الارتباط بالتدقيق.

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية-"، دار الجامعية ، عين الشمس للنشر ، مصر ، 2004، ص 595.

² طارق عبد العال حماد المرجع السابق، ص 596.

ثالثاً - توقيت الاتصالات:

يتعين على المدقق الخارجي إجراء اتصالاته عن أمور التدقيق ذات الصلة بالحوكمة كلما ظهر أمامه أمراً من هذه الأمور حتى يتمكن المسؤولون من تداركها في الوقت المناسب، وقد يتم الاتفاق على أوقات معينة للاتصال إلا أنه في هذه الحالة فإن هناك أمور يجب الاتصال بشأنها فوراً لأنها لا تحتمل التأخير¹.

رابعاً - صور الاتصال:

قد تكون اتصالات المدقق الخارجي شفوية أو كتابياً، مع توثيق الاتصال بأوراق العمل إن كان شفوية مع أي ردود على تلك الأمور مع تعديل تقريره إن ارتأى المدقق الخارجي ذلك ضرورياً تطبيقاً لمعيار التدقيق الدولي (ISA 700).

المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية

يلعب المدقق الخارجي دور مهم وفعال في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وما ينتج عنها من مخاطر جوهرية، وذلك بإضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية وجعلها أكثر جودة وفائدة لمستخدميها، من خلال قيامه بإبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية، التي تعدها الشركة من خلال تقريره المدعم بالقوائم المالية.

أولاً- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

ولتحقيق جودة المعلومات المحاسبية يتأكد المدقق الخارجي من مدى اعتماد الشركة على أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات، ويمكن توضيحها فيما يلي:

1- الإفصاح في صلب القوائم المالية: حيث وضع المعيار IAS 1 كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من مبادئ محاسبية وقواعد وطرق العرض وذلك لضمان قابلية مقارنتها، ولكي تكون ذات جودة عالية يجب على المعلومات المقدمة في القوائم المالية تكون ملائمة وذات مصداقية وثقة والقوائم المالية التي يجب على الشركة إعدادها هي الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة وملحق².

2- استخدام المصطلحات والعرض المفصل: إن أهمية استخدام المصطلحات وبعض التفاصيل تكمن في المساعدة على الوصف الصحيح لبند القوائم المالية من أجل تسهيل وتقليل الغموض في المعلومات،

¹ أمين السيد أحمد لظفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 377.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 20.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

كما أن للاختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعنى بدقة وتجنب التضليل، وتبقى ضرورة الاختصار أو التفصيل في البنود إلى الاختيار الأنسب للعرض.

3- الإفصاح عن الملاحظات والإيضاحات: لقد تطور حجم وجود الملاحظات والإيضاحات في التقارير السنوية، نتيجة لأهميتها في التفسير والشرح البنود الغامضة وضرورتها لضمان أفضل لتلك المعلومات، تجنب التكرار في الشروحات وكذا عدم الإفراط في استخدام الملاحظات والإيضاحات.

4- استخدام الجداول والملاحق الإضافية: إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية. كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة لفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات. ويشمل الملحق المعلومات التالية¹:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية المالية حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة.

ثانيا- معايير جودة المعلومات المحاسبية:

باعتبار أن التدقيق الخارجي كأحد آليات الحوكمة والذي يهدف إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ومنه نستنتج أن هناك علاقة متكاملة ومتبادلة تتصف بالتغذية العكسية، ومن أهم المعايير التي تحدد جودة المعلومات المحاسبية ما يلي²:

1- معايير قانونية: التي يتم من خلالها سن التشريعات والقوانين التي تتعلق بتنظيم عمل الشركات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في الشركة، وذلك بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات الإفصاح الكافي عن أداؤها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب سنة 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفصل 8، ص 38.

² هوام جمعة وعشوري نوال، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، الملتقى الوطني بعنوان: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)"، جامعة أم بواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 18-19.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

2- معايير رقابية: تعتبر الرقابة ركيزة مهمة بالنسبة لكل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل الأجهزة الرقابية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بواسطة المدقق الخارجي للتأكد من سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

وعليه يمكن القول ان المعايير الرقابية تهتم بتدعيم مبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال فحص وتقييم السياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل تحديد أدوار ومسؤوليات المدقق الخارجي للوصول إلى كفاءة الشركة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

3- معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والتدقيق لضبط أداء العملية المحاسبية، مما ينتج عليه ضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذا ما نتج عنه ظهور مفهوم مساءلة الإدارة من قبل المساهمين للاطمئنان على استثماراتهم¹.

مما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع التدقيق الخارجي وذلك بما يتطلبه من إفصاح وشفافية عن المعلومات، مما ينتج عنه تقارير تتمتع بالنزاهة والأمانة. ويدعم عملية التواصل والتعاون بين المساهمين والإدارة وبالتالي نجاح الشركة.

4- معايير فنية: إن مفهوم جودة المعلومات تتحقق بتوفر معايير فنية التي تنعكس على جودة التقارير المالية مما يزيد من ثقة أطراف الحوكمة فيها.

وعليه يمكن القول إن وجود معايير لضبط جودة القوائم المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين².

المطلب الرابع: دور المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة

نظرًا لأن المدقق الخارجي وكيل لمساهمي الشركة، فإنه يفحص البيانات المالية لتحديد مدى صحتها ومدى تمثيلها للوضع المالي للشركة، وهدفه من هذا هو حماية حقوق حملة الأسهم وتخفيض من تضارب المصالح بينهم وبين مختلف الأطراف التي لها علاقة مع الشركة وبالتالي تحقيق نظام فعال لحوكمة الشركات.

¹ فاطمة الزهراء رقايقية، " مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات "، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 01، 2014، ص55.

² هوام جمعة ولعشوري نوال، مرجع سابق، ص19.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

أولاً- التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المتعارف عليها: إن أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوئها، ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل ولا يجوز مخالفتها¹.

تعرف معايير التدقيق بأنها: "المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة"، إذا فالمعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتبعها المدقق أثناء أدائه لمهنته².

ثانياً- المسؤوليات القانونية المدقق الخارجي: يقوم المدقق الخارجي بوظيفة محاسبية وقانونية تهدف إلى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الإشراف والرقابة على أعمال الشركة التي يتم تدقيق حساباتها، وفي نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال التدقيق، والذي يقدمه إلى جهة الإدارة. ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح الآخرين، فقد حمل المشرع المدقق الخارجي المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير³.

1- مسؤولية فنية⁴:

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق الخارجي، وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:

أ- مسؤوليته في التحقق أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد رعيت وطبقت تطبيقاً سليماً.

إن المشرع الجزائري تطرق إلى هذه المسؤولية بقوله (يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج).

¹ خالد امين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004 ص 39.

² محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ص 52.

³ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق، ص 73.

⁴ محمد السيد سرياء، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)"، المكتب الجامعي

الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، ص 65.

2- مسؤولية أخلاقية

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق الخارجي ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

أ- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.

ب- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

ج- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

د- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.

هـ- إذا أبدى رأيا معيناً غير الحقيقية لمناقشة أحد المسؤولين.

و- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

فإذا قام المدقق الخارجي بأي تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية أثناء ممارسته لوظائفه فإنه يتحمل مسؤولية تأديبية أما لجنة التحكيم، والانضباط وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها، في الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة (6) أشهر؛ الشطب من الجدول¹.

3- مسؤولية مدنية

يعد المدقق الخارجي مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه الزبون (الشركة) واتجاه الطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية) عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه².

كذلك تطرق المشرع الجزائري إلى المسؤولية المدنية في المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري: "محافظي الحسابات (المدققون الخارجيون)" مسؤولون تجاه الشركة تجاه الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها أثناء ممارستهم لمهامهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و / أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها³.

¹ المادة 63 القانون 10-01.

² المادة 60 و61، القانون 10-01.

³ المادة 715 مكرر، 14 القانون التجاري الجزائري، ص 191.

4- مسؤولية جزائية:

حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 تنص على ما يلي: "يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"، ومن أهم الأعمال والتصرفات يترتب عليها المسؤولية الجزائية ما يلي:

أ- عندما يمارس أو يقبل أو يحتفظ بوظائف المدقق الخارجي بالرغم من عدم الملائمات القانونية، هنا يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة مالية 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، المادة 829 حسب القانون التجاري الجزائري.

ب- كل مدقق خارجي يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها تكون عقوبته السجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.00 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، حسب المادة 830 من القانون التجاري الجزائري.

ج- في حالة عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم إلى الشركاء عن عمليات النشاط، إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية وإلى امتلاك نصف رأسمال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة، فيعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، حسب المادة 837 من القانون التجاري الجزائري.

د- تأمر المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

هـ- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر مصالح الشركة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للشركة إلى الشركة المنافسة.

ثالثا- تدعيم استقلالية المدقق الخارجي:

تعد استقلالية المدقق الخارجي عن الإدارة على قدر كبير من الأهمية بالنسبة لحملة الأسهم أو المالكين بشكل خاص، ولبقية أصحاب المصالح بشكل عام، وينظر إليها كعامل رئيسي في تعزيز نوعية التدقيق. وقد أكد هذه الأهمية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي أوضح أن حقيقة ومظهر الاستقلالية هي الصفة المهنية المميزة، والأكثر أساسية للمدقق الخارجي، وينبغي أن يعمل

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

المدققون كشهود مؤهلين غير متحيزين على عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، ولذا ينبغي أن يجتنبوا المواقف التي من الممكن أن تقود الأطراف الخارجية للشك في استقلاليتهم¹.

حيث تعرف استقلالية المدقق الخارجي هي القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية².

وقد تم التمييز بين مفهومين للاستقلال³:

أ- **الاستقلال في الواقع (الذهني):** ويعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد. أي أن يحافظ المدقق الخارجي على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كافة مراحلها.

ب- **الاستقلال في الظاهر:** ويعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة الشركة على المدقق الخارجي وعدم ربط مصالحه بها أو أحد أفرادها في الشركة. أي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها. وبمعنى آخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال.

¹ حكيم حمود فليح ساعدي، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق و دورها في تعزيز أبعاد تلك الجودة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والقانونية، تصدرها نقابة المحاسبين والمدققين، العراق، المجلد 23، العدد 46، ديسمبر 2016، ص 208-209.

² هيفاء مالك كاظم، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 9، العدد 29، 2013، ص 165.

³ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004، ص 382.

خلاصة الفصل:

بالرغم من ان التدقيق الخارجي ظهر منذ العصور القديمة الا ان أهميته ازدادت مع تطور العصور نتيجة ظهور عدة نظريات.

كما زاد الاهتمام بحوكمة الشركات نتيجة التغيرات في العولمة، والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية، وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مست الشركات الكبرى في العالم.

حيث كان محور هذا الفصل يهدف إلى إظهار التدقيق الخارجي وأهدافه وأنواعه كذا التزاماته، ايضا حوكمة الشركات أهدافها ومبادئها، وتم التركيز على دور التدقيق الخارجي في مساهمة ودعم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال اكتشافه للأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية، وأيضا إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية وكذا تخفيض تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.

تمهيد:

نظرا لسعي الشركات الجزائرية إلى تطبيق حوكمة الشركات وتعزيز آلية التدقيق ونظام الرقابة فيها، وسعيا لمعرفة دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، تم اختيار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة، واختبارها باعتمادنا على الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس مدى تطابق وجهات النظر بين عينة الدراسة مع الجانب النظري، وهذا لأجل توضيح مدى ودور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات والعوامل المؤثر والمتحكمة في ذلك وسبل تطبيقها في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل وعرض وتفسير نتائج الاستبيان

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

انطلاقاً من طبيعة الدراسة الميدانية والتي تهدف إلى دراسة وتحليل دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات وهذا من وجهة نظر عينة الدراسة حيث يشمل هذا المبحث على الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرض المنهج المتبع في هذه الدراسة، والتعرف أيضاً على مجتمع الدراسة.

1-1- منهجية الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أحد طرق البحث العلمي التي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها.

تهدف الدراسة الحالية إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم الاعتماد عليه لأجل هذا الغرض، وتم تفريغ الاستبيان وتحليله باستخدام برنامج spss.

1-2- مجتمع الدراسة: يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة، وهو أيضاً جميع الأفراد أو الأشياء التي تكون موضوع الدراسة وهم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين.

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

1-2- أدوات الدراسة: تم الاعتماد على استبيان حول " دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات " حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الحالية للحصول على المعلومات والبيانات التي يجرى تعيبتها من قبل المستجيب وهذا بعد التأكد من صلاحيته للاستعمال مع عينة الدراسة الحالية. تضمنت استمارة الاستبيان 20 سؤال، وقد اعتمد الباحث في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، وتم الاعتماد على أسئلة واضحة مما يسهل عملية القراءة والإجابة.

أما عن أقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

-**الجزء التمهيدي:** تضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة

-**المحور الأول:** ويضم الأسئلة من 1 إلى 6 والذي يهتم بمعرفة دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

- المحور الثاني: يضم الأسئلة من 1 إلى 5 ويهتم بمعرفة دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.
- المحور الثالث: يضم الأسئلة من 1 إلى 4 ويهتم بمعرفة دور المدقق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين.
- المحور الرابع: يضم الأسئلة من 1 إلى 5 ويهتم بمعرفة دور المدقق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة.

جدول رقم 01: يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)

المقياس	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما
العلامة	5	4	3	2	1

المصدر: اوما سكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 284

2-2- المقابلة:

تعرف المقابلة على أنها: "أداة من أدوات البحث، تتم بموجبها جمع المعلومات التي تمكن الباحث من الإجابة عن تساؤلاته أو اختبار فروضه، وتعتمد على مقابلة الباحث للمبحوث وجها لوجه بفرض طرح عدد من الأسئلة من قبل الباحث والإجابة عليها من قبل المبحوث.

استندت هذه الدراسة كذلك، على المقابلة غير المهيكلة كأداة مساعدة، حيث تم إجراء العديد من المقابلات مع بعض أفراد عينة الدراسة. وكان الغرض الرئيسي منها هو الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الدقيقة التي لم يمكن الحصول عليها عن طريق الاستبيان، وكذلك الاستفسار عن بعض نتائج الدراسة، مما يتيح تقديم صورة واضحة ودقيقة أثناء تفسير النتائج الموضوعية للدراسة.

2-3- عينة الدراسة: نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه صعوبة ضبط حجم العينة وفقا لنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة وقد بلغ عدد أفراد العينة 42 فرد تم استرجاع 40 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة والجدول التالي يوضح ذلك

جدول رقم 02: خاص باستمارات الاستبيان

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	42	اجمالي الاستمارات الموزعة
4.76%	2	الاستمارات غير المسترجعة

%95.23	40	مجموع الاستثمارات الصالحة
--------	----	---------------------------

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss.

المطلب الثالث: متغيرات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من اجل التحقق من ثبات وصدق الأداة يتم استخدام عدة مقاييس أهمها مقياس ألفا كرو نباخ.

1-3 متغيرات الدراسة: قد جرى تقسيم متغيرات الدراسة إلى متغيرين اساسيين (رئيسيين)، متغير مستقل متمثل في المدقق الخارجي. أما المتغير التابع فهو: مبادئ الحوكمة.

2-3 الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية في هذه الدراسة مستعينين في ذلك بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في نسخته 21، وذلك بتطبيق الأساليب التالية:

أولاً/ فيما يخص الخصائص السيكومترية:

- معادلة ألفا كرو نباخ في التناسق الداخلي.

ثانياً/ فيما يخص فرضيات الدراسة:

- التكرارات والنسب المئوية

- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov– Smirnov

- المتوسط الحسابي.

- الانحراف المعياري.

- اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة

- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

3-3- اختبار: ثبات أداة الدراسة الاستبيان والتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

يقصد بالثبات أن يعطي الاستبيان النتائج ذاتها في كل مرة يتم اعتماده بغض النظر عن الفرد القائم

بعملية القياس، وللتأكد من ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل ألف كرو نباخ. والجدول التالي يوضح

النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم 03: نتائج معامل "ألفا-كرو نباخ" لثبات الاستبيان

Cronbach's Alpha			محاور الاستبيان
النتيجة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو نباخ	
ثابت	6	0.80	المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لأطوار فعال لحوكمة الشركات
ثابت	5	0.85	المحور الثاني: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية
ثابت	4	0.79	المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين
ثابت	5	0.81	المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة
ثابت	20	0.84	الدرجة الكلية

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول رقم 03: أن قيم معامل ألفا كرو نباخ لجميع أبعاد الاستبيان تراوحت بين (0.79) كأدنى قيمة و(0.85) كأعلى قيمة ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المطلب الرابع: الوصف الديموغرافي للعينة

انطلاقاً من خصائص عينة المستجوبين في الدراسة (المتغيرات: الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي) ظهرت نتائج التحليل الوصفي لتكرارات والنسب المئوية كما يلي:
أولاً: الوظيفة

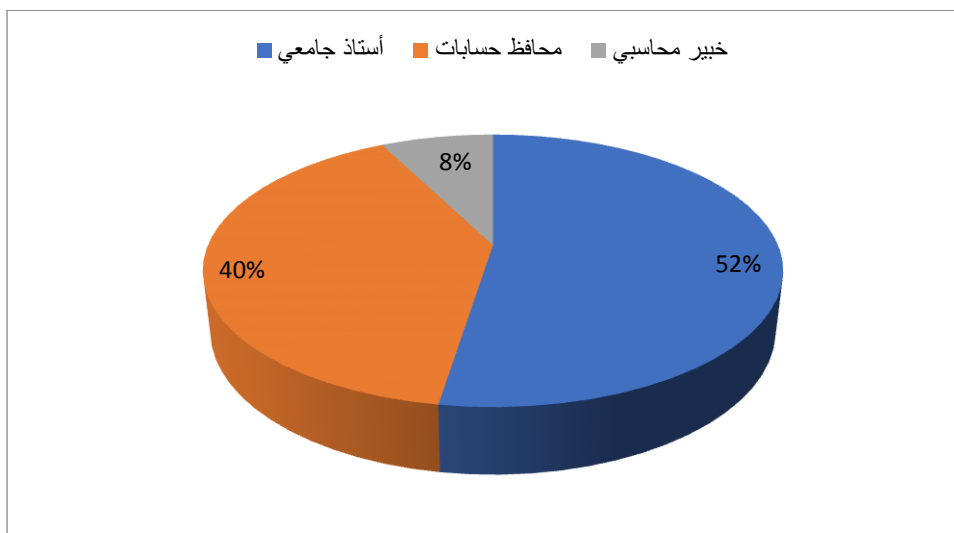
الجدول رقم 04: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

النسبة المئوية	التكرارات	الوظيفة
52.5%	21	أستاذ جامعي
40%	16	محافظ حسابات
7.5%	3	خبير محاسبي

الإجمالي	40	%100
----------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم 03: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 40 فرد، نلاحظ أن عدد الأساتذة الجامعيين قدر بـ 21 فرد بنسبة 52.5% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات قدر بـ 16 فرد أي ما نسبته 40%، أما بالنسبة للخبراء المحاسبين فقد قدر عددهم بـ 3 أفراد بنسبة 7.5%.

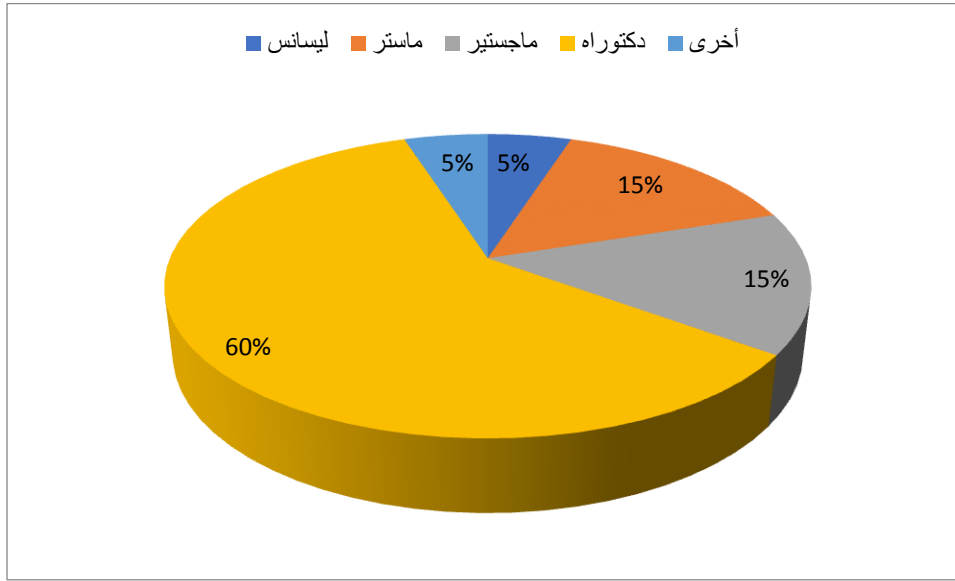
ثانياً: المؤهل العلمي

الجدول رقم 05: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	2	5%
ماستر	6	15%
ماجستير	6	15%
دكتوراه	24	60%
أخرى	2	5%
الإجمالي	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم 04: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 40 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ليسانس قدر بـ 2 فرد بنسبة 5%، نفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين لديهم مؤهلات أخرى، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ماستر قدر بـ 6 أفراد بنسبة 15% ونفس النسبة تمثل الأفراد الذين مؤهلهم ماجستير، أما الأفراد الذين مؤهلهم العلمي دكتوراه فقد قدر عددهم بـ 24 فرد بنسبة 60% وهم الأعلى نسبة.

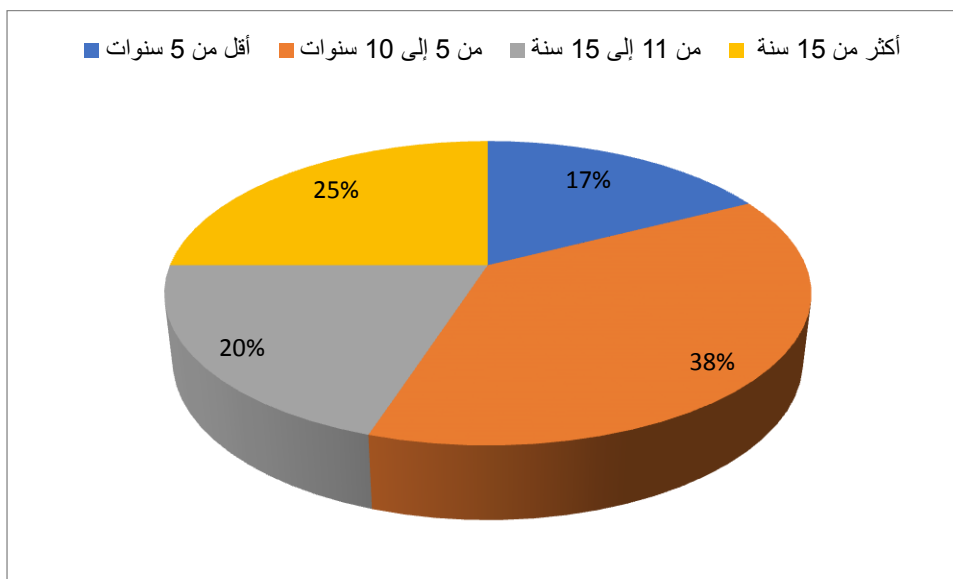
ثالثاً: الخبرة المهنية

الجدول رقم 06: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة المهنية
17.5%	7	أقل من 5 سنوات
37.5%	15	من 5 إلى 10 سنوات
20%	8	من 11 إلى 15 سنة
25%	10	أكثر من 15 سنة
%100	40	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم 05: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 40 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل الخبرة المهنية لديهم عن 5 سنوات قدر بـ 07 أفراد بنسبة 17.5%، في حين عدد الأفراد الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم بين 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 15 فرد بنسبة 37.5% وهم الأعلى نسبة، أما الأفراد الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم ما بين 11 إلى 15 سنة فقد قدر عددهم بـ 08 أفراد بنسبة 20%، في حين قدر عدد الأفراد الذين تفوق الخبرة المهنية لديهم 15 سنة بـ 10 أفراد بنسبة 25%.

المبحث الثاني: تحليل وعرض وتفسير نتائج الاستبيان

المطلب الأول: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة

الجدول رقم 07: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

النتيجة	sig	Kolmogorov-Smirnov	محاور الاستبيان	
يتبع التوزيع الطبيعي	.200*	0.11	المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لأطوار فعال لحوكمة الشركات	01
يتبع التوزيع الطبيعي	36.0	12.1	المحور الثاني: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية	02
يتبع التوزيع الطبيعي	.200*	01.1	المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في حفظ	03

الطبيعي			حقوق المساهمين	
يتبع التوزيع الطبيعي	*.200	0.98	المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة	04
يتبع التوزيع الطبيعي	*.200	0.991	الدرجة الكلية	

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول رقم 07: أن جميع محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي وهذا بناءً على مخرجات اختبار Kolmogorov– Smirnov.

المطلب الثاني: تصنيف المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدمة في الدراسة

لقد تم عرض وتحليل البيانات المجمعة من إجابات المستجوبين عن العبارات المتعلقة بمحوري الاستبيان باستخدام مقاييس الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، المنسجمة مع مقياس ليكرت الخماسي، ولقد تم ضبط الحدود الدنيا والقصى للمقياس ، وهذا بغرض الحصول على المتوسط المرجح ، بحساب المدى عن طريق الفرق بين أكبر وأصغر وزن : (4+5-1) حيث يتم قسمة الناتج الحاصل على الدرجات الموجودة في المقياس ، والبالغ عددها (5)، وبالتالي يتم الحصول على طول الدرجة الواحدة لهذا المقياس، والمقدرة بـ : (8)، بحيث تضاف هذه القيمة لكل درجة في المقياس ، للحصول على الحدود الدنيا والقصى لكل درجة، والجدول التالي يوضح هذه الحدود:

الجدول رقم 08: تصنيف المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	لا أوافق تماماً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
المتوسط المرجح	1 - 1.79	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20
الوزن	1	2	3	4	5

من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان

الجدول رقم 09: يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الرتبة
01	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.	4.025	0.800	أوافق	2
02	يحتفظ المدقق الخارجي بدليل او لائحة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	3.750	0.707	أوافق	4
03	يطلع المدقق الخارجي على جميع المستندات في الشركة في أي وقت لإبداء رأي محايد.	4.125	1.06	أوافق	1
04	يتأكد المدقق الخارجي بتوزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلية.	3.850	1.02	أوافق	3
05	يساهم المدقق الخارجي باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل.	3.400	0.841	أوافق	6
06	يقوم المدقق الخارجي بالتحقيق والتدقيق في موجودات الشركة.	4.475	0.505	أوافق	5
	المحور الأول: دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لأطوار فعال لحوكمة الشركات.	3.93	0.364	أوافق	2
01	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية وموضوعية القوائم المالية.	4.350	0.699	محايد	2

1	موافق تماما	0.490	4.625	يقوم المدقق بإبداء الرأي حول صحة وعدالة القوائم المالية حتى تكون جاهزة للاستخدام من طرف الأطراف الخارجية.	02
4	أوافق	1.00	3.650	يعتبر المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح لسياسة المكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين وكذا أهداف الشركة وملكية الأغلبية.	03
3	أوافق	0.891	3.975	على المدقق الخارجي الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.	04
2	موافق تماما	0.533	4.350	على المدقق الخارجي التأكد من مدي اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية للإفصاح.	05
1	0.380	0.380	4.19	المحور الثاني: دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.	
4	أوافق	0.863	3.350	يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم.	01
2	أوافق	0.662	3.850	حق كل مساهم في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة من طرف المدقق الخارجي.	02
3	أوافق	0.619	3.775	تأكد المدقق الخارجي من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت والمشاركة في اجتماع الجمعية العامة.	03
1	أوافق	0.831	4.025	عمل المدقق الخارجي على توصيل المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية للشركة كتعديل في النظام الأساسي او زيادة او تخفيض في رأس مال الشركة.	04

3	أوافق	0.286	3.75	المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين.
4	أوافق	0.875	3.550	01 تأكد المدقق الخارجي مما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.
5	أوافق	0.905	3.525	02 المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين موردين، بما فيهم العملاء.
3	أوافق	0.928	3.600	03 حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء المؤسسة.
1	أوافق	0.802	3.650	04 يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين.
2	أوافق	0.925	3.625	05 يقوم المدقق الخارجي بتخفيض تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة.
4	أوافق	0.051	3.59	المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة.
//	أوافق	0.361	3.87	الدرجة الكلية

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

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

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق بمتوسط عام بلغ (3.93)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.50) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

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

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق بمتوسط عام بلغ (4.19)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.50) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة. التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق بمتوسط عام بلغ (3.75)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.50) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة. التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين.

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق بمتوسط عام بلغ (3.59)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.50) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة. التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

1- اختبار الفرضية الأولى

نصت الفرضية الأولى لهذه الدراسة على: " للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات "، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 10: نتائج اختبار T لمحور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.								
المتوسط الفرضي 18				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	حجم العينة	//
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t					
دالة عند 0.05	0.00	39	12.09	5.62	2.94	23.62	40	دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم 10: أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور دور التدقيق الخارجي في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات بلغ 23.62 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 18 بناء عليه فإن للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (12.09) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ " للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

2- اختبار الفرضية الثانية

نصت الفرضية الثانية لهذه الدراسة على: " للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، " ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 11: نتائج اختبار T لمحور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم								
المتوسط الفرضي 15				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	حجم العينة	//
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t					
دالة عند 0.05	0.00	39	14.14	5.95	2.65	20.95	40	دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم (1) أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور دور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بلغ 20.95 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 15 بناء عليه فإن للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (14.14) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ " للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

3- اختبار الفرضية الثالثة

نصت الفرضية الثالثة لهذه الدراسة على: " للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين "، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 12 نتائج اختبار T لمحور دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين								
المتوسط الفرضي 12				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	حجم العينة	//
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t					
دالة عند 0.05	0.00	39	8.37	3.00	2.26	15.00	40	دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين.

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم 12 أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين بلغ 15.00 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 12 بناء عليه فإن دقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (8.37) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ "دقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

4- اختبار الفرضية الرابعة

نصت الفرضية الرابعة لهذه الدراسة على: " للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة"، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 13 نتائج اختبار T لمحور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة								
المتوسط الفرضي 15				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	حجم العينة	//
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t					
دالة عند 0.05	0.00	39	5.62	2.95	3.32	17.95	40	دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم 13 أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة بلغ 17.95 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 15 بناء عليه فإن للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة ، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (5.62) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ " للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

5- اختبار الفرضية الخامسة

نصت الفرضية الخامسة لهذه الدراسة على: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغيرات الخصائص الشخصية "

1-5- اختبار الفرضية الفرعية 1-5

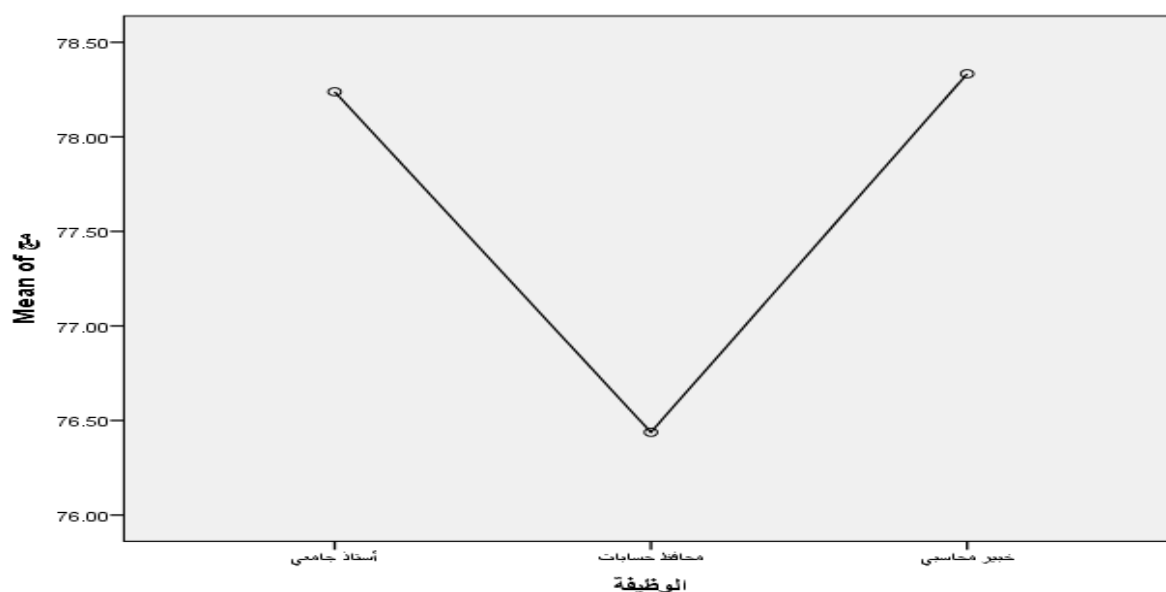
نصت الفرضية الفرعية 1-5- لهذه الدراسة على: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة"، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم 14: يوضح الفروق في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة

الشركات التي تعزى لمتغير الوظيفة

القرار	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	//
غير دال عند 0.05	0.83	0.18	15.781	2	31.561	بين المجموعات	التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات
			87.795	37	3248.414	داخل المجموعات	
			//	39	3279.975	الكلية	

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss.



من خلال الجدول أعلاه رقم 14 نلاحظ أن قيمة اختبار الفرق (F) "تحليل التباين الأحادي" بلغت (0.18) بالنسبة لمجموعات الدراسة على استبيان دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,05$)، وبالتالي تم رفض فرضية الدراسة القائلة " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة " وقبول الفرضية الصفرية القائلة بـ " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة " ونسبة التأكد من هذه النتيجة المتوصل إليها هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

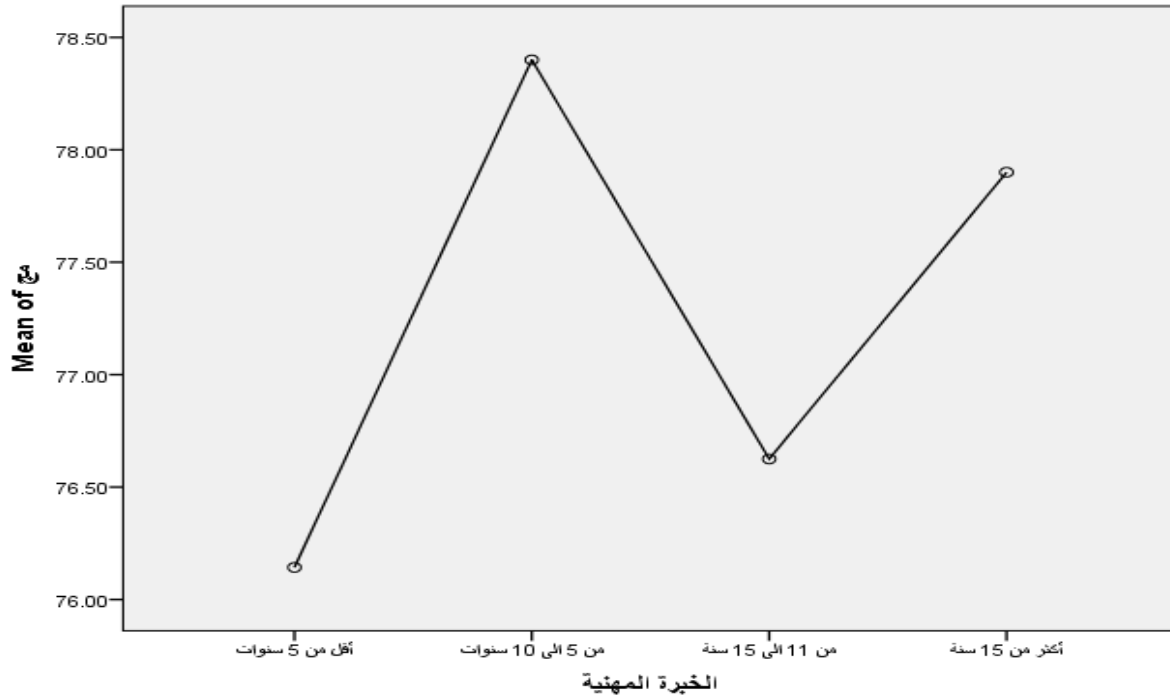
5-5- اختبار الفرضية الفرعية 2-5

نصت الفرضية الفرعية 2-5- لهذه الدراسة على: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية"، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم 15: يوضح الفروق في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية

القرار	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	//
غير دال عند 0.05	0.94	0.12	10.914	3	32.743	بين المجموعات	التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات
			90.201	36	3247.232	داخل المجموعات	
			//	39	3279.975	الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss



من خلال الجدول أعلاه رقم 15 نلاحظ أن قيمة اختبار الفرق (F) "تحليل التباين الأحادي" بلغت (0.12) بالنسبة لمجموعات الدراسة على استبيان دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,05$)، وبالتالي تم رفض فرضية الدراسة القائلة " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية " وقبول الفرضية الصفرية القائلة بـ " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية " ونسبة التأكد من هذه النتيجة المتوصل إليها هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

3-5- اختبار الفرضية الفرعية 3-5

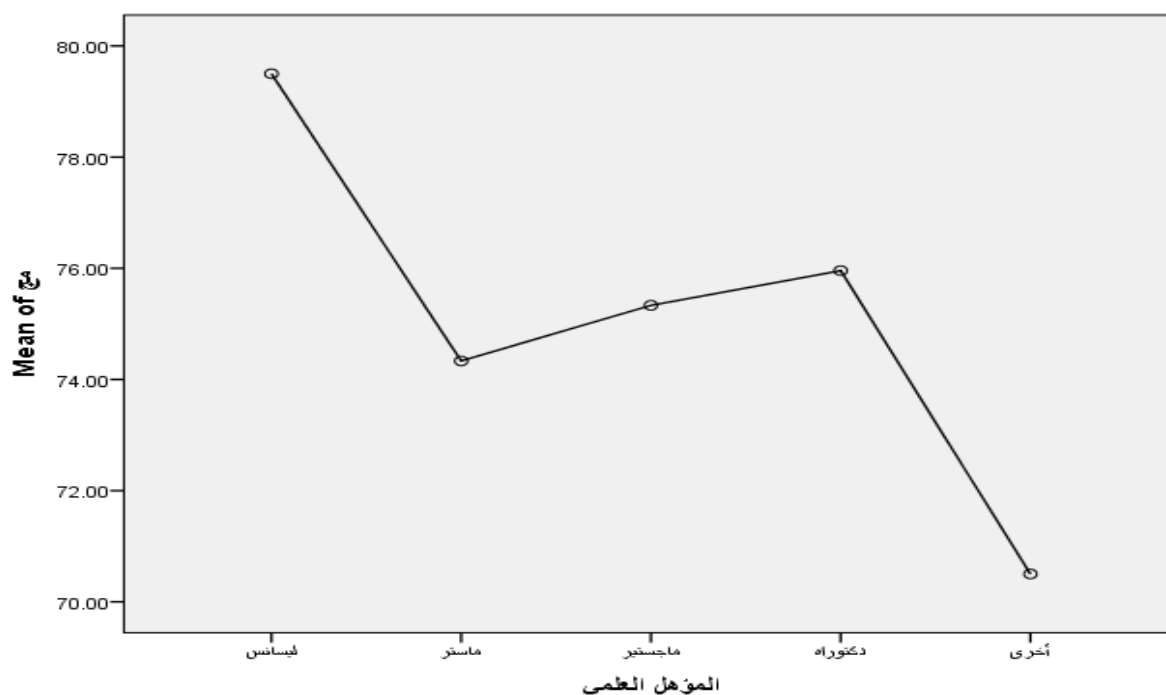
نصت الفرضية الفرعية 3-5 - لهذه الدراسة على: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير المؤهل العلمي"، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار تحليل التباين الاحادي ANOVA، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم 16: يوضح الفروق في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة

الشركات التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

القرار	مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	//
غير دال عند 0.05	0.86	0.31	23.837	4	95.350	بين المجموعات	التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات
			75.104	35	2628.625	داخل المجموعات	
			//	39	2723.975	الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات spss.



من خلال الجدول أعلاه رقم 16 نلاحظ أن قيمة اختبار الفرق (F) "تحليل التباين الأحادي" بلغت (0.31) بالنسبة لمجموعات الدراسة على استبيان دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,05$)، وبالتالي تم رفض فرضية الدراسة القائلة " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير المؤهل العلمي " وقبول الفرضية الصفرية القائلة بـ " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية

في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير المؤهل العلمي "ونسبة التأكد من هذه النتيجة المتوصل إليها هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

خلاصة الفصل التطبيقي:

بعد نهاية هذا الفصل التطبيقي المخصص لتقرير الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا أساتذة الجامعة، تم استخلاص عدد من النقاط المهمة، تمثلت فيما يلي:

1. للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
2. للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.
3. للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين.
4. للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة.
5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغير الخصائص الشخصية.

الختامة

لقد شهد العالم أزمات وانهيارات اثرت على شركات الكبرى في العالم، وتطورنا في المعرفة والسرعة عرضنا للعديد من التحديات في جميع جوانب الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، مما يجعلنا حريصين على تقييم وضعنا الحالي والتخطيط للحفاظ على مواكبة للنمو السريع في مختلف المجالات، فقد حاولنا في هذا الإطار الإحاطة بجوانب حوكمة الشركات من خلال هذه الدراسة وذلك بالدور البارز الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ومن خلال تناولنا لموضوع التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر فقد حاولنا في هذا الأخير معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات مجسدين ذلك على الواقع العملي من خلال قيام الطالبان بدراسة بعض مكاتب محافظي الحسابات والمدققين و خبراء محاسبين و أساتذة جامعيين على مستوى ولاية المسيلة، وذلك عن طريق استعمال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

1- نتائج الدراسة: بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق الخارجي وكذا حوكمة الشركات، وعلاقتها مع بعضهما، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات هو أن التدقيق الخارجي يعتبر من بين الآليات التي تحتاج إليها الشركات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها.
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة.
- تحقق حوكمة الشركات مزايا مختلفة فهي تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات، حيث تمكن من حل العديد من المشاكل التي تواجهها بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصادقية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية فيها.
- يساهم المدقق الخارجي في تطبيق الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة حيث تعتبر أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية، حيث اكتسبت مكانتها فيها من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح وكل المهتمين بأمر الشركة.

- كلما كان المدقق الخارجي أكثر استقلالية وحياد كان عمله أكثر فعالية في الكشف عن محاولات الغش والاحتيال وهو ما تكفله له حوكمة الشركات لاعتباره أحد آلياته وأهم دعائمها.

2- اختبار الفرضيات:

أما فيما يتعلق بالفرضيات التي وضعناها في بداية هذا البحث، فنستخلص إجابتها كما يلي:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة

الذكر كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى والتي محتواها أن للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، فقد تم اتفاق أفراد العينة وصحة هذه الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

وبالنسبة للفرضية الثانية والتي محتواها أن للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثانية.

بالنسبة للفرضية الثالثة والتي محتواها أن للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين، فقد تم اتفاق أفراد العينة وصحة هذه الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثالثة.

وبالنسبة للفرضية الرابعة والتي محتواها أن للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الرابعة.

بالنسبة للفرضية الخامسة والتي محتواها أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات تعزى لمتغيرات الخصائص الشخصية، تبين أنه لا توجد أي فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول محاور فرضيات الدراسة.

3- الاقتراحات:

- وضع دليل الحوكمة الشركات في الجزائر، وإصدار قانون يلزم الشركات بالتقيد به.

- الإسراع نحو تكوين المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا يقتدي به كل موظف ومدير.

- ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي المتفق عليها دوليا، خاصة ما يتعلق بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى الشركات والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح.

- تفعيل دور المدققين الخارجيين ومحافظي حسابات والخبراء من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في مجال حوكمة الشركات.

4- آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن تكون هذه الدراسة جسرا يربط بين دراسات سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- إجراء دراسة حول دور الإفصاح والشفافية في تحسين حوكمة الشركات.

-- إجراء دراسة حول تقييم جودة التدقيق الداخلي والخارجي وتأثيرهما على تحسين الأداء في المؤسسات الجزائرية.

- إجراء دراسة حول دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- مصطفى يوسف كائي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
- 2- حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ج2، دار البداية للنشر، عمان 2010.
- 3- زهير الحدرب، " علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
- 4- مصطفى يوسف كائي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
- 5- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، 2004.
- 6- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، "دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 7- إدريس عبد السلام إشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1997.
- 8- رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات -النظري-"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- 9- وليام توماس وأمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2003.
- 10- أحمد محمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992.
- 11- الخضري، محسن أحمد، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005.
- 12- خلف عبد الله الواردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الورق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، 2006.
- 13- علاء فرحان طالب وآخرون الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 14- أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، الإسكندرية، 2012.

- 15- مصطفى يوسف كاني، "الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها - أسبابها تداعياتها - آفاقها)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013.
- 16- جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2001.
- 17- عبد الوهاب نصر علي، "مسؤولية مراقب الحسابات عن الكشف الغش والفساد وغسيل الأموال -مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2011.
- 18- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.
- 19- أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008.
- 20- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية-«، دار الجامعية، عين الشمس للنشر، مصر، 2004.
- 21- أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 22- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- 23- خالد امين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية «، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004.
- 24- محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- 25- محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)«، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008.
- 26- حكيم حمود فليح ساعدي، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز أبعاد تلك الجودة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والقانونية، تصدرها نقابة المحاسبين والمدققين، العراق، المجلد 23، العدد 46، ديسمبر 2016.

ثانيا: الرسائل الجامعية

- 27- عبدي نعيمة، "أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة الشركات دراسة حالة الجزائر: بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة 2010-2013"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2015-2016، ص 21.
- 28- فاطمة الزهراء رقايقية، "مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات"، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، العدد 01، 2014، ص 55.

ثالثا: المجالات والملتقيات العلمية

- 29- محاد عريوة، طلال زغبة، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 14، العدد 03، سنة 2020، ص 03.
- 30- شتيح أكرم، يزيد بن صوشة، كفاءة تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الخارجي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 02، العدد 4، 2017، ص 93.
- 31- حامد طلبية محمد، "الخدمات الضريبية، ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، مصر، العدد (01)، 1990.
- 32- فاتح غلاب، محمد السعيد سعيدان، بوبكر رزيقات، تمثيل المرأة في مجلس الإدارة ضمن إطار حوكمة الشركات المصنفة اجتماعيا تجارب عربية رائدة، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08، العدد 01، 2022.
- 33- هوام جمعة ولعشوري نوال، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، الملتقى الوطني بعنوان: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)"، جامعة ام بواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010.
- 34- هيفاء مالك كاظم، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 9، العدد 29، 2013.
- 35- يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004.

رابعا: التشريعات القانونية

- 36- الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الفقرة أ 11، "مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية".
- 37- الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة 15، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقا لمعايير المراجعة".
- 38- الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الفقرة 20، "الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة وفقا لمعايير المراجعة".

- 39- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب سنة 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفصل 8.
- 40- المادة 63 القانون 10-01.
- 41- المادة 60 و61، القانون 10-01.
- 42- المادة 715 مكرر 14، القانون التجاري الجزائري.

المراجع باللغة الأجنبية

- 43- Khayrallah Belaid، l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupe, centre de publication universitaire, Tunisie 2005.
- 44- B PORTER, "Principles of External Auditing", John Wiley and sons, 1997.
- 45- Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité ? de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie N°6, paris, janvier 2007.
- 46- Organisation de coopération et de développement économique (OECD)، principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD, paris, France, 2004.

الملاحق

الملحق رقم 01:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



تخصص محاسبة وتدقيق

قسم علوم مالية ومحاسبة

استبيان علمي حول دور التدقيق الخارجي كآلية لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات

تعد الاستمارة التي بين أيديكم جزءا من بحث يندرج ضمن مشروع مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق، بعنوان "دور التدقيق الخارجي كآلية لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات"، والمعلومات التي يحتويها هذا الاستقصاء تعتبر ضرورية، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة عن جميع هذه الأسئلة بكل عناية ووضوح، ونحيطكم علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

الرجاء وضع علامة x في الخانة المناسبة

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

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يعمل المدقق الخارجي على تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.					
02	يحتفظ المدقق الخارجي بدليل او لائحة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.					
03	يطلع المدقق الخارجي على جميع المستندات في الشركة في أي وقت لإبداء رأي محايد.					
04	يتأكد المدقق الخارجي بتوزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلية.					
05	يساهم المدقق الخارجي باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل.					
06	يقوم المدقق الخارجي بالتحقيق والتدقيق في موجودات الشركة.					

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

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح عن مدى مصداقية					

قائمة الملاحق

					وموضوعية القوائم المالية.
					يقوم المدقق بإبداء الرأي حول صحة وعدالة القوائم المالية حتى تكون جاهزة للاستخدام من طرف الأطراف الخارجية.
					يعتبر المدقق الخارجي مسؤول عن الإفصاح لسياسة المكافئات الممنوحة للمديرين التنفيذيين وكذا أهداف الشركة وملكية الأغلبية.
					على المدقق الخارجي الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المتوقعة والحاصلة فعلا.
					على المدقق الخارجي التأكد من مدي اعتماد الشركة على المعايير المحاسبية والمالية للإفصاح.
المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في حفظ حقوق المساهمين					
					يعمل المدقق الخارجي على تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم.
					حق كل مساهم في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة من طرف المدقق الخارجي.
					تأكد المدقق الخارجي من استعمال المساهمين لحقهم في التصويت والمشاركة في اجتماع الجمعية العامة.
					عمل المدقق الخارجي على توصيل المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية للشركة كتعديل في النظام الأساسي او زيادة او تخفيض في رأس مال الشركة.
المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة					
					تأكد المدقق الخارجي مما إذا تمكن أصحاب المصالح من الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.
					المدقق الخارجي مسؤول عن حماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين موردين، بما فيهم العملاء.
					حق أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات من طرف المدقق الخارجي بصفة دورية عن أداء المؤسسة.
					يتأكد المدقق الخارجي من توزيع المسؤوليات بين المساهمين وأعضاء

					مجلس الإدارة والمديرين.
					يقوم المدقق الخارجي بتخفيض تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة.
05					
معلومات عامة					
ضع علامة × على الخانة المناسبة:					
				أستاذ جامعي	الوظيفة
				محافظ حسابات	
				خبير محاسبي	
				أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
				بين 5-10 سنوات	
				بين 11-15 سنوات	
				أكثر من 15 سنة	
				ليسانس	المؤهل العلمي
				ماستر	
				ماجستير	
				دكتوراه	
				أخرى (حددها)	
				التخصص

الملحق رقم 02:

الامضاء	الدرجة العلمية	اسم الأستاذ المحكم	الرقم
	أستاذ محاضر	شوبار الياس	01
	أستاذ محاضر	سعيد يحي	02
	أستاذ محاضر	جمعي محمد	03
	أستاذ محاضر	طويرات راج	04

الملحق رقم 03:

الوظيفة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي	21	52.5	52.5	52.5
	محافظ حسابات	16	40.0	40.0	92.5
	خبير محاسبي	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الخبرة المهنية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	17.5	17.5	17.5
	من 5 إلى 10 سنوات	15	37.5	37.5	55.0
	من 11 إلى 15 سنة	8	20.0	20.0	75.0
	أكثر من 15 سنة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	2	5.0	5.0	5.0
	ماستر	6	15.0	15.0	20.0
	ماجستير	6	15.0	15.0	35.0
	دكتوراه	24	60.0	60.0	95.0
	أخرى	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistic	df	Sig.
المحور1	.110	40	.200*
المحور2	.121	40	.063
المحور3	.101	40	.200*
المحور4	.980	40	.200*
مج	.991	40	.200*

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.804	6

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.853	5

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.796	4

Reliability Statistics		Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items
.812	5	.846	20

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1	40	4.0250	.80024	.12653
س2	40	3.7500	.70711	.11180
س3	40	4.1250	1.06669	.16866
س4	40	3.8500	1.02657	.16231
س5	40	3.4000	.84124	.13301
س6	40	4.4750	.50574	.07996

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س.1	40	4.3500	.69982	.11065
س.2	40	4.6250	.49029	.07752
س.3	40	3.6500	1.00128	.15832
س.4	40	3.9750	.89120	.14091
س.5	40	4.3500	.53349	.08435

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س.1	40	3.3500	.86380	.13658
س.2	40	3.8500	.66216	.10470
س.3	40	3.7750	.61966	.09798
س.4	40	4.0250	.83166	.13150

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س.1	40	3.5500	.87560	.13844
س.2	40	3.5250	.90547	.14317
س.3	40	3.6000	.92819	.14676
س.4	40	3.6500	.80224	.12685
س.5	40	3.6250	.92508	.14627

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1 البعد	6	3.9375	.36426	.14871
2 البعد	5	4.1900	.38021	.17004
3 البعد	4	3.7500	.28650	.14325
4 البعد	5	3.5900	.05184	.02318
مجم	20	3.8763	.36178	.08090

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 1	40	23.6250	2.94120	.46504

One-Sample Test						
Test Value = 18						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 1	12.096	39	.000	5.62500	4.6844	6.5656

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 2	40	20.9500	2.65977	.42055

One-Sample Test						
Test Value = 15						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 2	14.148	39	.000	5.95000	5.0994	6.8006

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 3	40	15.0000	2.26455	.35806

One-Sample Test						
Test Value = 12						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 3	8.379	39	.000	3.00000	2.2758	3.7242

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 4	40	17.9500	3.32010	.52495

One-Sample Test						
Test Value = 15						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper

المحور 4	5.620	39	.000	2.95000	1.8882	4.0118
----------	-------	----	------	---------	--------	--------

ANOVA					
مج	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	31.561	2	15.781	.180	.836
Within Groups	3248.414	37	87.795		
Total	3279.975	39			

ANOVA					
مج	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	32.743	3	10.914	.121	.947
Within Groups	3247.232	36	90.201		
Total	3279.975	39			

ANOVA					
مج	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	95.350	4	23.837	.317	.864
Within Groups	2628.625	35	75.104		
Total	2723.975	39			

الملحق رقم 04:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf à M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مسالمة ودراسات

تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والتزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا المصفي اسفله:

الطالب (ة): المستطاب أوجين المولود(ة) بتاريخ: 1997/09/14 بـ المسيلة
 العامل لمطابقة التعريف الوطنية (أور.لم.) رقم: 091804 الصادرة بتاريخ: 19/09/14 بـ بلدية المسواحي
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مسالمة ودراسات تخصص: دراسات اقتصادية خلال السنة الجامعية 2014/2015
 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور التفتيش الخارجي لألية الترخيل
مباركة حوكمة المشتريات

أصريح بشرقي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والتزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 14/09/2014

التوقيع و البصمة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلميجامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: ..ماليتو وجمجابت

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا المضي اسقله:

الطالب (تم): خريفي كريم المولود(ة) بتاريخ: 19/09/2005 ب: المسيلة
 الحامل لبطاقة المصرف الوطنية (أور.س.) رقم: 2.55.11.655.110 الصادرة بتاريخ: 19/07/2019 عن: المسيلة
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ماليتو وجمجابت وتتم تقييما خلال السنة الجامعية: 2023/2022
 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "دور التقييم الخارجي كأداة لتفعيل مبادئ
 حوكمة الشركات"

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 05/05/2023

التوقيع و البصمة



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة تم عرض الأدبيات التي تشمل المفاهيم والمبادئ النظرية للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات أما بخصوص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع تم تصميم استبيان وتوزيع 42 استمارة استبيان على كل من محافظي حسابات وأساتذة جامعيين ومختصين وخبراء محاسبين، لمعرفة آرائهم وتوجهاتهم وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- للتدقيق الخارجي دور في ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
 - للتدقيق الخارجي دور في تحقيق الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.
 - للتدقيق الخارجي دور في حفظ حقوق المساهمين.
 - للتدقيق الخارجي دور في الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات المصلحة.
- الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات

Abstract:

This study aimed to know the role played by external auditing as a mechanism to activate the principles of corporate governance in light of the efforts aimed at developing and improving the management of Algerian companies.

As for the applied side, and to find out the reality, a questionnaire was designed and 42 questionnaires were distributed to each of the account holders, specialized university professors, and accounting experts, to find out their opinions and orientations.

The study reached the following results:

- External auditing has a role in ensuring the existence of a basis for an effective corporate governance framework.
- External auditing has a role in achieving disclosure and transparency in the financial statements.
- External auditing has a role in preserving shareholders' rights.
- External auditing has a role in preserving the interest of stakeholders.

Key words: External audit, corporate governance