الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف -المسيلة

كلية :العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية و المحاسبة
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمـــي

إعداد الطلبة:

- **ميهوبي يعقوب**
- **جرار محمد**

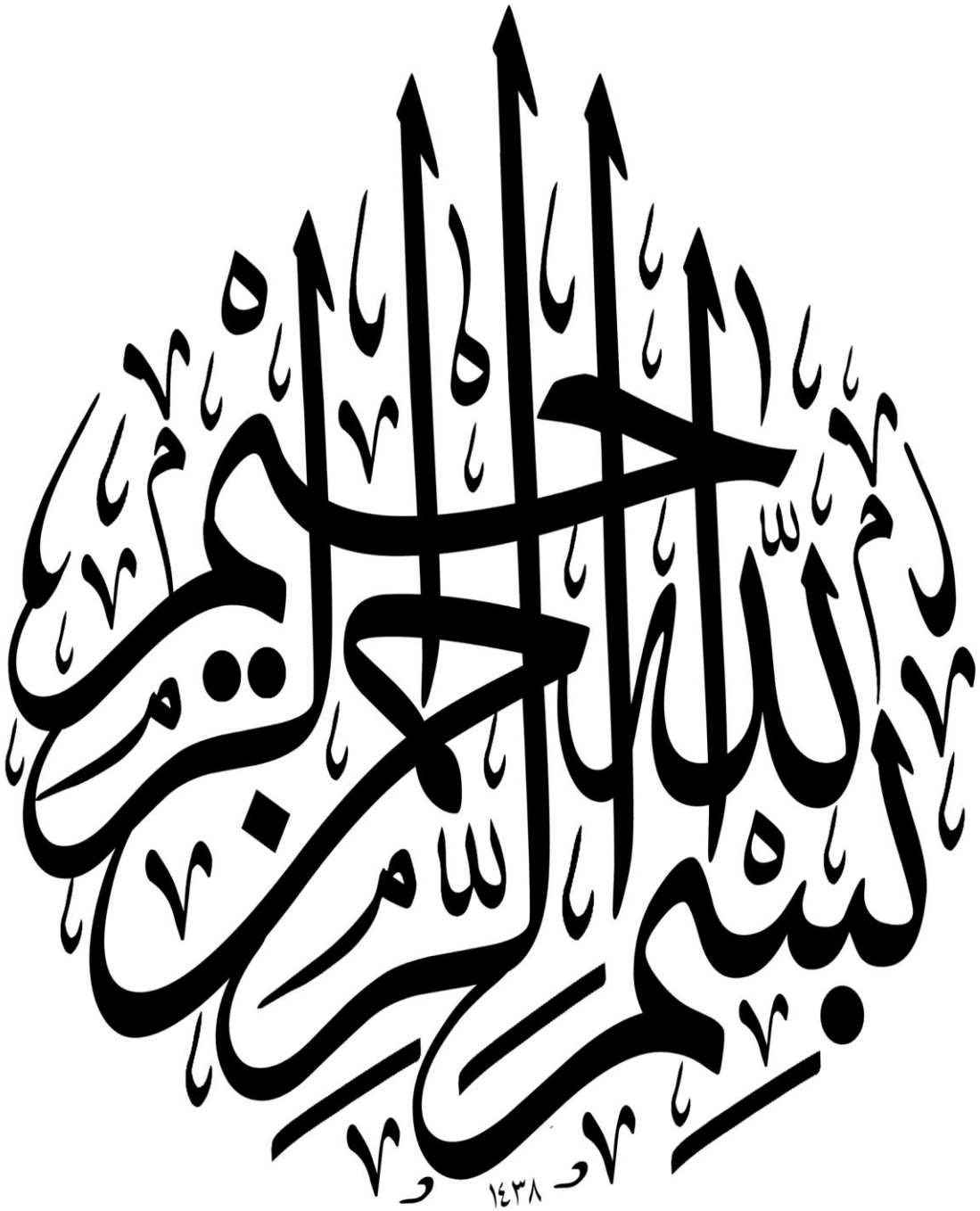
تحت عنوان:

دور مدقق الحسابات في تعزيز الثقة في القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات

لجنة المناقشة:

د.	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســا
د. بحري علي	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا و مقررا
د.	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

شكر و تقدير

أشكر الله عز وجل و نحمده الذي بنعمته تتم الصالحات.

على ما من به علي من التمام و الكمال بعد التيسير و التوفيق لنجاح هذا العمل و استنادا لقوله عليه الصلاة و السلام

" لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

أتقدم بالشكر الجزيل إلى أوليائي الكرام .

كما لا أنسى أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل وأخص بالذكر إلى جميع خريجي دفعة 2022

اهداء

احمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث الى الذي وهبني كل ما يملك حتى احقق له اماله الى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، الى الانسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، الى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى.

ابي الغالي على قلبي اطال الله في عمره. الى التي وهبت فيها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حق الرعايةوكانت سندي في الشدائد،وكانت دعواها لي بالتوفيق، تتبعني خطوة خطوة في عملي الى ما ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان امي اعز ملاك العين جزاها الله عين خير الجزاء في دارين.

إليهما اهدي هذا العمل المتواضع بها لكي ادخل على قلبهما شيئا من السعادة إلى اخوتي الى رفاق دربي وأحلى الأصدقاء.

كما اهدي ثمرة جهدي للدكتور بحري علي الذي كلما تظلمت الطريق أمامي لجأت اليه فأنارها ليوكلما دب الياس في نفسي زرع فيها الامل كما لا ننسى ان اشكر كل الأساتذة الكرام والزملاء الذين رافقوني طيلة المشوار الدراسي. والى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى.....

ميموني يعقوب

اهداء

بسم الله و الصلاة و السلام على رسول الله أما بعد :

إلهي لا يطيب الليل الا بشكرك و لا يطيب النهار الا بطاعتك و لا تطيب اللحظات الا بذكرك الى المعلم الأول صاحب العلم سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

لأن حياتي لا تطيب الا بكما كان لا بد أن تكونا أول من أهديكما عملي

إلى من ببرهما يطيب عمري وتسعد روحي والدي العزيزين الى قوتي و سندي الى اخوتي و أخواتي كل باسمه.

الى كل عائلتي الى رفقائي و زملائي .

الى من كانوا نبراس نور و علم في طريقي.

الى كل أساتذتي الى كل طلبة كلية المالية و المحاسبة دفعة 2022 .

الى الأستاذ بحري علي و كل الأساتذة الكرام

الى من شاركتني هذا العمل .

جرار محمد

ملخص الدراسة

الملخص:

لا شك أن اصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية يلجؤون في غالب الأحيان إلى المعلومات المحاسبية المنشورة ضمن القوائم المالية، هذه الأخيرة تلزم المؤسسة بعرضها سنويا أو حتى سداسيا. وعليه يعتبر وجود مدقق الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد، نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية، حيث أن قيام مدقق الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة التدقيق.

وتهدف دراستنا الى معرفة دور مدقق الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية فاعتمدت على القوائم و التقارير المالية لمدقق الحسابات الخارجي.

خلصت دراستنا أن مدقق الحسابات له الدور في تعزيز موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز الدور الذي يقوم به المدقق.

الكلمات المفتاحية: موثوقية القوائم المالية، مدقق الحسابات، مدقق الحسابات، حوكمة الشركات.

Abstract :

There is no doubt that stakeholders in the economic institution often resort to the accounting information published in the financial statements, the latter obligating the institution to present it annually or even six times. Accordingly, the presence of the auditor as an external control body is considered one of the pillars and components of the economy, given that it gives a kind of reliability and credibility to the financial statements, as the auditor's role in this pivotal role requires him to maintain his independence, which is a prerequisite in the audit profession.

Our study aims to know the role of the auditor in enhancing the reliability of the financial statements, so it relied on the financial statements and reports of the external auditor.

Our study concluded that the auditor has a role in enhancing the reliability of the financial statements by approving or not approving these accounts, thus highlighting the role played by the auditor.

Keywords : reliability of financial statements, auditor, auditor, corporate governance.

فهرس

المحتويات

العنوان	
شكر وعرفان	
إهداء	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
مقدمة	
الفصل الأول: الجانب النظري للدراسة	01
المبحث الأول: التدقيق المحاسبي	02
✚ المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	02
✚ المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي	02
✚ المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي	05
❖ الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي.	05
❖ الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي.	09
✚ المطلب الرابع: فروض ومبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي	11
❖ الفرع الأول: فروض التدقيق المحاسبي.	11
❖ الفرع الثاني: مبادئ التدقيق.	11
❖ الفرع الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي.	12
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية	13
✚ المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وعناصرها	18
❖ الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.	18
❖ الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية.	20

🞢 المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية	23
❖ الفرع الأول: أهداف القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.	23
❖ الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).	27
🞢 المطلب الثالث: استخدامات القوائم المالية	28
❖ الفرع الأول: الاستخدامات الداخلية.	28
❖ الفرع الثاني: الاستخدامات الخارجية.	29
المبحث الثالث: العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق المحاسبي	32
🞢 المطلب الأول: نشأة وتطور فكرة حوكمة الشركات	32
🞢 المطلب الثاني: مفهوم وأهمية حوكمة الشركات.	34
❖ الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات.	34
❖ الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات.	35
🞢 المطلب الثالث: مبادئ وأهداف وركائز حوكمة الشركات.	37
❖ الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات.	37
❖ الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات.	38
الفرع الثالث: ركائز حوكمة الشركات.	39
🞢 المطلب الرابع: العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق المحاسبي.	41
❖ الفرع الأول: خصائص ومحددات حوكمة الشركات.	41
❖ الفرع الثاني: دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات	43
الفرع الثالث: دور التدقيق الداخلي ولجان المراجعة في حوكمة الشركات.	44
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة	**46**

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة	47
المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمعها، وعينتها	47
المطلب الثاني: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات، أداة الدراسة	50
المطلب الثالث: الأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة	53
المطلب الرابع: صدق وثبات أداة الدراسة واختبار توزيع الطبيعي للبيانات	56
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها	60
المطلب الأول: تحليل البيانات	60
الفرع الأول تحليل محور البيانات الشخصية	60
الفرع الثاني تحليل المحور الأول "دور مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية	63
الفرع الثالث تحليل المحور الثاني دور المدقق المحاسبي في إعطاء المصداقية للقوائم المالية	64
الفرع الرابع: تحليل المحور الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات	66
المطلب الثاني: مناقشة النتائج على ضوء الفرضيات	69
خاتمة	81
قائمة المصادر والمراجع	85

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

العنوان	ص
الجدول رقم (01) : القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية	04
الجدول رقم (02): هيكل أداة الدراسة (الاستبيان) أقسام الاستبيان	50
جدول رقم (03) توزيع درجات مقياس المستخدم في الاستبيان	50
الجدول (04) يمثل طول الفئة ومستوياتها	51
الجدول رقم (05): معامل ارتباط عبارات المحور مع الدرجة الكلية للمحور.	54
الجدول رقم (06): معامل ارتباط المحاور مع الدرجة الكلية للاستبيان	55
الجدول رقم (07): معامل ثبات ألفا كرونباخ	56
جدول رقم (08) يوضح التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغيرين محل الدراسة	57
الجدول رقم (09): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	58
الجدول رقم (10): يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	59
الجدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي المؤهل العلمي	60

فهرس الأشكال

العنوان	ص
الشكل رقم (01): الهدف من الكشوف المالية	08
الشكل رقم (02): استخدامات القوائم المالية بالنسبة للمستفيدين الخارجيين	11
الشكل رقم (03): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	58
الشكل رقم (04): يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	59
الشكل رقم (05): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي المؤهل العلمي	60

مقدمة

بسبب التغيرات التي طرأت على العالم من التطورات العلمية والتكنولوجية، لعل من أهمها ظاهرة العولمة وتحرير التجارة العالمية وفتح الحدود والقيود أمام تدفقات رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم عن طريق بروز الشركات متعددة الجنسيات وانفصال الملكية عن الإدارة، وهذه الأخيرة انعكس أثرها على زيادة مسؤوليات إدارة الشركات وذلك لتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

يعبر مفهوم الحوكمة بشكل عام مجموعة من الإجراءات والعمليات والقوانين والركائز التي يتم من خلالها مراقبة الشركات والتحكم بها، بحيث يتضمن الإطار العام لحوكمة الشركات تحديد وتوزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة من مجلس الإدارة ومدراء ومساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة، وبالتالي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق الجودة في الأداء عن طريق مراقبة تصرفات الإدارة المسيرين) فيما يتعلق باستغلال الموارد المتاحة للشركة بما يحقق عوائد تعود بالنفع لكافة أطراف الشركة.

ولتحقيق هذا المفهوم أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة تقريرا حول حوكمة الشركات حدد فيه مختلف مبادئ ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات والقطاعات الاقتصادية، بالإضافة إلى إسهامات البنك العالمي وصندوق النقد الدولي ، كما أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 مبادئ حوكمة الشركات وتم تعديلها في 2004، المتمثلة في ستة (6) مبادئ التالية: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق المساهمين، المعاملة العادلة للمساهمين، الحفاظ على مصلحة الأطراف ذات العلاقة أو الصلة بالشركة، الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة، وكذلك هذه المنظمة معنية بمساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء بها، بالإضافة إلى تطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة.

بسبب الإخفاقات وأحداث الفشل الجسيمة حمل المدقق الخارجي مسؤولية ذلك بحجة الإهمال والتقصير في أداء واجباته، كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي كانوا يتوقعون من المدقق الخارجي اكتشاف جميع الأخطاء الجوهرية وتقديم تقارير تثبت الوضعية الحقيقية

للشركة، وفي الحقيقة هذا اليس فشل في مهنة التدقيق الخارجي وإنما أيضا فشل في نطام حوكمة الشركات، وباعتبار أن حوكمة الشركات هي مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مختلف أطراف الشركة، نتج عنها تضارب المصالح بين أطراف التعاقد وهنا جاء دور المدقق الخارجي في التخفيض من هذا التضارب وحماية مصالح حملة الأسهم، كما عمل المدقق الخارجي على تقليص حدة المشاكل المرتبة على عدم تماثل المعلومات وتأثيرها على القوائم المالية، مما يساعد على ترشيد قرارات المستثمرين وزيادة الثقة بالشركة ،يعتبر المدقق الخارجي جزء من إطار حوكمة الشركات، حيث يعمل كآلية 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 ومساهميها. 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 إضفاء الثقة والمصداقية 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.

رغم أن معظم الأزمات المالية والاقتصادية حدثت في الدول المتقدمة إلا أن أثرها وصل إلى الدول النامية وذلك بسبب العلاقات والاتفاقيات الاقتصادية المبرمة بين الدول والأسواق المالية، مما دفعها إلى إصلاح منظومتها المحاسبية والتدقيقية واعتمادا على ممارسات حوكمة الشركات.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبنيها من قبل الشركات الجزائرية؟

تندرج ضمن الإشكالية السابقة مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة لدور المدقق الحسابات الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات؟
- هل يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي؟
- هل يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي؟
- هل يوجد دور للعناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارج؟

الفرضيات:

قصد معالجة الإشكالية تمت صياغة جملة من الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباطية ذات تأثير إيجابي تبين ان لمدقق **الحسابات دور في** تفعيل حوكمة الشركات.

الفرضية الأولى: لا يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي.

الفرضية الثانية: لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي.

الفرضية الثالثة: لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارج.

أهمية الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكن إبراز أهمية البحث في الآتي:

– تنبع أهمية الدراسة من خلال الأهمية التي تكتسبها مهنة التدقيق الخارجي في الاقتصاد من خلال الدور الرقابي الذي تمارسه على أعمال الشركات والهيات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين المدقق الخارجي، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية، ونظرا لهذا الدور والأهمية تنادي مبادئ حوكمة الشركات.

– تعتبر معايير التدقيق الخارجي المبادئ العامة التي تنظم عملية التدقيق، باستخدام إجراءات معينة للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها من وراء عملية التدقيق، ولا شك أن تطور مفاهيم التدقيق الخارجي والمعايير الخاصة به مؤخرا، كل هذا أدى إلى الاهتمام بمبادئ حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة:

1- توضيح مفهوم ودوافع ومبادئ حوكمة الشركات.

2- إظهار المهام الموكلة للمدقق الخارجي، مما يدفعنا لدراسة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها أثناء ممارسته لمهامه.

3- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات بهدف دفع المتعاملين والإدارة على حد السواء للاهتمام بهذا الجانب والاستغلال الأمثل للتدقيق الخارجي، خصوصا في ترشيد خطوات الشركات نحو محاربة كل صور الفساد، وتقليل قدر الإمكان من الانحرافات التي تنشأ بين ما تصبوا إليه والواقع.

4- التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ودوره في تفعيلها بهدف تحسين أداء الشركات الجزائرية وزيادة الثقة بنتائجها.

5- الوقوف على جانب الثقة في القوائم المالية.

دوافع الدراسة:

1- الأسباب الموضوعية:

– ارتباط الموضوع بمجال التخصص "التدقيق والنظام المحاسبي المالي".

– عدم الاهتمام بالتطورات التي مست مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل موضوع حوكمة الشركات رغم حاجة الاقتصاد الوطني إلى ذلك في ظل تحولها إلى نظام اقتصاد السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي.

– انتشار ظاهرة الفساد وما انجر عنها من انهيارات كبريات الشركات بسبب القصور في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

– يعتبر موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة على الساحة المحلية والدولية.

2- الأسباب الشخصية:

– الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

– معرفة ما إذا كان المدقق الخارجي يدرك مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ التي تعتبر جوهر هذا المفهوم.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تتم هذه الدراسة بالتدقيق الخارجي ودوره في تعزيز الثقة في القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات من خلال استبيان مقدم لعينة من الأساتذة الجامعيين.

الحدود الزمانية: سنة 2022.

الدراسات السابقة:

حمادي نبيل (2007-2008) "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات – دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف : حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في كيفية الإستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات"، حيث حاول صاحب المذكرة معالجة هذه الإشكالية من خلال أربعة فصول، تناول الفصل الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات: من خلال تحديد مختلف المفاهيم الحوكمة وأهميتها، المبادئ

التي تقوم عليها، بالإضافة إلى جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات، أما الفصل الثاني تناول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، في حين تناول الفصل الثالث دور التدقيق الخارجي في الحد من المشاكل الناتجة عن عقد الوكالة والتقليل من فجوة توقعات مستخدمي القوائم المالية وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وفي الأخير تم إسقاط الجانب النظري على مجمع صيدال من خلال واقع التدقيق الخارجي كآلية الحوكمة مجمع صيدال.

عيد حامد الشمري (2010) "دور المراجعة الخارجية وأثرها على حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة آفاق للدراسات التجارية، جامعة المنوفية، مصر، العدد 2: تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور مهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من مقومات الأداء المعيارية المتمثلة في أهمية التنظيم الداخلي المكاتب المحاسبة، دور المعايير والقواعد المهنية وتأثير مراقبة جودة الأداء المهني التي تدعم فاعلية حوكمة الشركات، ومن خلال الدراسة الإحصائية توصل أن هناك علاقة تبادلية بين مقومات المراجعة الخارجي حيث كل منها يدعم الآخر والتي تنعكس بالإيجاب على فاعلية حوكمة الشركات.

*Elisabeth Bertin et al, « Audit légal et gouvernance d'entreprise –une comparaison France/Japon », Comptabilité–contrôle–audit, 2002/3, Tome 8.

تدور إشكالية الدراسة حول دور المدقق الخارجي في مجال حوكمة الشركات، وذلك من خلال مقارنة الأطر القانونية والتنظيمية والمعايير المهنية في فرنسا واليابان. حيث توصلوا الباحثين إلى النتائج التالية:

– اختلافات كبيرة في الأطر القانونية والتنظيمية والإطار المؤسسي للتدقيق الخارجي بين فرنسا واليابان.

– بالنسبة لليابان، لا تهتم بمهنة التدقيق الخارجي حيث لا يتم الفصل بين الخبرة المحاسبية والتدقيق الخارجي، كما أن المدقق الخارجي غير ملزم بتقديم تقرير حول مدى قدرة الشركة على الاستمرار، وكانت الشركات اليابانية تفوض البنك بالرقابة على أعمالها مما أضعف مهمة التدقيق الخارجي، وفي عام 1990 اكتشفت نقاط الضعف في مهمة التدقيق الخارجي وعملت على تطويرها بزيادة سلطة مجلس الإدارة وتوظيف المديرين المستقلين.

– أما بالنسبة لفرنسا، فكانت مهمة التدقيق الخارجي في تحقيق المصلحة العامة، وفي عام 1990 أكدت المهنة على ضرورة تقليص فجوة التوقعات وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي. وفي عام 1999 أصدرت مدونة القواعد السلوك والتي تدعم استقلالية المدقق الخارجي، وفي الأخير توصلوا إلى أن التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة سيؤدي إلى تطبيق فعال لحوكمة الشركات.

صعوبات الدراسة:

أهم الصعوبات التي واجهتني أثناء الدراسة تتمثل فيما يلي:

1– قلة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

2– قلة المراجع المتعلقة بموضوع التدقيق المحاسبي وعلاقته بالقوائم المالية في ظل حوكمة الشركات.

3– عدم تجاوب بعض الأساتذة الجامعيين مع الدراسة.

منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي والقوائم وحوكمة الشركات، هذا بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي لتحليل الاستبيان والنتائج المتوصل إليها.

تقسيمات البحث: للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول الى معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة في القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات ارتأينا أن نقوم بتقسيم

الدراسة مقدمة وفصلين، حيث تم التطرق في الفصل الأول الى الجانب النظري للدراسة من خلال ثلاث مباحث هي: المبحث الأول: ماهية القوائم المالية، المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي والمبحث الثالث: حوكمة الشركات ودور التدقيق المحاسبي في تعزيزها.

أما الفصل الثاني فجاء بعنوان الجانب التطبيقي للدراسة وتم تقسيمه الى مبحثين هما: المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة والمبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها وفي الأخير خاتمة تحمل أهم النتائج المتوصل إليها بالإضافة الى اقتراحات وتوصيات.

الفصل الأول:

الجانب النظري للدراسة

المبحث الأول: التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها التسيير يوما بعد يوم، إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار والتأكد من صحة مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدقق للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة (auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها يستمع[1].

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطويره من الجانب النظري بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية واقتصاد العالم بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص[2].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

تم تعريف التدقيق المحاسبي من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل العديد من الهيئات والمجالس المهنية، ولقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريفه، ورغم

---

1 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية -، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 15، 16

2 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص7.

الاختلافات الشكلية في المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم تعاريف التدقيق فيما يلي:

تعريف منظمة العمل الفرنسي: " التدقيق مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[1]

لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيحا ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منه[2]:

تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

تقدير نجاعة وفعالية نظام المعلومات والتنظيم.

- **جاء تعريف جمعية المحاسبة الامريكية (A.A.A) للتدقيق كما يلي:** "هي عملية منتظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها، بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأهداف الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"[3].

- **عرف بونولت و جيرموند (Bonnault et Germond)** التدقيق على انه "اختبار تقني صارم وبناء أسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد و القوانين والمبادئ المحاسبية

[1] محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص 10.
[2] - نفس المرجع السابق، ص.10
[3] ادريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية- ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 7.

المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[1]

❖ **كما عرف خالد أمين التدقيق على أنه** "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر والحسابات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.[2]

وهكذا فإن عملية التدقيق حسب هذا التعريف تشتمل على ثلاثة أركان:[3]

1. الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2. التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتائج أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة الرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من عملية التدقيق المحاسبي وثمرتها.

[1] LIONNEL.C et GERARD.V, Audit et Control Interne-aspects financiers -opérationnels et stratégiques-, Dalloze, Paris, 1992, p21.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 13.
[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص.11،12.

تعريف هادي التميمي: " التدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني".[1]

ويبدو من خلال معظم التعريفات أن مفهوم التدقيق المحاسبي يدل على أنه عملية لها أسس ومبادئ عملية منظمة، تبنى على أدلة تتضمنها التقارير والقوائم المالية، تتم بواسطة شخص مهني مستقل، وذلك حتى يكون لرأيه قيمة، وينال ثقة المستخدمين لهذه القوائم والتقارير سواء كانوا داخليين أو خارجيين، ويمكن من إيصال النتائج إلى الأطراف المعنية.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

❖ الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهدافه من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة الآراء المدققين وتباين احتياجاتهم من جهة أخرى، فانتقلت هذه الأهداف من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة:[2]

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 20.
[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص ص 10، 11.

أولا: الأهداف التقليدية

بدورها تتفرع الى:

1. **أهداف رئيسية** وتتمثل في

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني ومحايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. **أهداف فرعية:**

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملا الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانيا: الأهداف الحديثة

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة. وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

وبعد التعرض للأهداف العامة للتدقيق، سنتطرق إلى الأهداف الميدانية العملية وهي كالتالي:

أولا: الشمولية : بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق المحاسبي لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

ثانيا: الوجود والتحقق يعمل المدقق على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول والخصوم الميزانية المؤسسة والتحقق منها.

ثالثا: الملكية والمديونية يقوم المدقق في أول الأمر بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها، كما يتحقق من أن الديون هي فعلا تخص الأطراف المناسبة، ونفس الشيء بالنسبة للحقوق.

رابعا: التقييم والتخصيص يهدف التدقيق من خلال هذا العنصر إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كحسابات الاهتلاكات واطفاء المصاريف الإعدادية وكذا تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا العنصر من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

خامسا: العرض والإفصاح: يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الأساسي للقيام بعملية التدقيق، أي الإفصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات

المحاسبية والوثائق المالية الموجودة والمنبثقة عن المؤسسة ومدى توافقها مع معايير الممارسة المهنية وتماشيها مع المبادئ المحاسبية.

سادسا: إبداء رأي فني محايد: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه عملية التدقيق، القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول.
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

❖ **الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي**

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن أمثلة هذه الطوائف:

أولا: إدارة المؤسسة

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.[1]

ثانيا: المساهمين

التدقيق يمكن المساهمين من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق يقوم بإعداد تقريره بعد فحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية[2].

ثالثا: البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة

---

[1] محي الدين محمد عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "دراسة مقارنة - حالة الجزائر-، رسالة ماجستير (غ منشورة)، معهد العلوم التجارية وعلوم التسيير - المركز الجامعي المدية-، الجزائر،2008/2007، ص 10.

[2] محي الدين محمد عمر، نفس المرجع السابق، ص 11.

الأعمال لتلك المؤسسات عن طريق مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.[1]

رابعا: الموردون

يسمح لهم التدقيق المحاسبي بالاضطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، مما يحدد درجة التعامل معها فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها فانه سوف يوسع نطاق التعامل مع المؤسسة، أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع المؤسسة.

خامسا: الهيئات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير سنة 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكمن في أنه:[2]

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

[1] يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص 14.
[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، المرجع السابق ، ص 12.

سادسا: النقابات العمالية :

يعطي التدقيق الصورة الواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يساعد نقابات العمال على المطالبة بحقوقهم، في حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد، في مقابل أجور منخفضة هذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور [1].

المطلب الرابع: فروض و مبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي

❖ الفرع الأول: فروض التدقيق المحاسبي

يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها إطارا نظريا يمكن الرجوع إليه في مختلف عمليات التدقيق، وحري بنا وقبل أن نتناول أهم تلك الفروض التطرق إلى مفهوم الفرض وذلك من خلال التعريف التالي:

يعرف (kohler) الفرض على أنه "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك "[2]

وتتمثل أهم الفروض التي يعتمد عليها التدقيق المحاسبي في الآتي[3]:

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة.
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.

[1] محي الدين محمد عمر، مرجع السابق ه، ص 12.
[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 50.
[3] الصبان محمد، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

❖ الفرع الثاني :مبادئ التدقيق

نتطرق في هذا الفرع إلى مبادئ التدقيق المحاسبي انطلاقا من ركني الفحص والتقرير :[1]

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1. مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي): يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية المحتملة على كيانها.

2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

3. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** نشير إلى ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه، خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

4. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 52، 53.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1. **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2. **مبدأ الإفصاح:** يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. **مبدأ الإنصاف:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة الجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4. **مبدأ السببية:** يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

❖ الفرع الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع مختلفة من التدقيق المحاسبي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، أي أن مفهوم التدقيق والأسس والمبادئ التي يقوم عليها لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، وبوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

أولا: من زاوية الإلزام القانوني

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني الي نوعين تدقيق الزامي وتدقيق اختياري[1] :

1. التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث تلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة.

2. التدقيق الاختياري: وهي عملية التدقيق التي تتم دون إلزام قانوني حتم القيام بها، وإنما تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة، وهذا لزيادة الثقة في القوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما أنها تستعمل خاصة في حالة انفصام أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.

ثانيا : من زاوية نطاق عملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي[2]:

1. تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول نطاق أو مجال عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل المعاملات التي تمت خلال الدورة ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

2. تدقيق جزئي: هو عبارة عن العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة الغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سباق ، ص ص 26، 27.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص 22، 23.

ثالثا: من زاوية توقيت عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين[1]:

1. تدقيق مستمر: في هذا النوع من التدقيق، يقوم المدقق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا البرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات كبيرة الحجم.

2. **تدقيق نهائي:** يستعمل هذا النوع من التدقيق عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع عند الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة عملية التدقيق. رابعا: من زاوية مدى الفحص (حجم الاختبارات) ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى :

1. تدقيق شامل تفصيلي: المقصود به أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات

والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص ومن الملاحظ أن عملية التدقيق هذه تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي استخدام هذه العملية إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

2. تدقيق اختباري: في هذه الحالة يقوم المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها المجتمع ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المدقق لأنظمة الرقابة الداخلية

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 24، 26.

المتبعة داخل المنشأة من ناحية، ومدى امكانية تطبيق إجراءات عملية التدقيق الاختبارية من ناحية أخرى[1].

خامسا: من زاوية الجهة التي تقوم بعملية التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من هذه الزاوية إلى نوعين[2]:

1. التدقيق الداخلي: نشأ هذا النوع من التحقيق بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية وتتخذ على أساسها القرارات. عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

2. التدقيق الخارجي: هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير، وهو التدقيق الذي يتم بواسطة أطراف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة في المساهمون، المستثمرون، البنوك، إدارة الضرائب، أطراف أخرى)، وغالبا ما يتم تعيين المدقق من خارج المؤسسة (المساهمون، الدولة)، وفيما يخص تأهيل المحقق الخارجي فإما أن يكون تماشيا مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق.

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفي سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الابراهيمية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004-2005، ص ص 48، 49.
[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 30، 33.

وكمثال ينقسم التدقيق المحاسبي الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية[1]:

المراجعة القانونية: أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي.

المراجعة التعاقدية (الاختيارية): والتي يقوم بها محترف بطلب من إحدى الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي بالإمكان تجديدها سنويا.

الخبرة القضائية: والتي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة. من التعاريف السابقة لطبيعة وأهداف كل من التدقيق الداخلي والخارجي.

وعلى الرغم من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي فإن هناك أوجه الشبه بينهما ومن أمثلتها[2]:

- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة ومحاولة التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات.
- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها.

ومن ناحية أخرى فإن هناك احتمالات التعاون بينهما، فقد يعتمد المدقق الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المدقق الداخلي من تقرير عن نتيجة فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك في القيام بالجرد المفاجئ لبعض عناصر الأصول. ولا شك أن هذا التعامل تحكمه عدة عوامل لعل أهمها مدى خبرة ومؤهلات المدقق الداخلي، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال مختل عمليات الفحص والتقييم.

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 27.
[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفي سليمان، مرجع سبق ذكره ص 45.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها المؤسسة حوصلة نشاطها في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية. وتتضمن القوائم المالية مختلف الآثار المالية للعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وعناصرها

❖ الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي: "الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية"[1].

وتعرف كذلك على أنها: " الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم تلخيص جميع البيانات وتسجيلها لتظهر في النهاية على شكل مجموعة من القوائم، وهذه الأخيرة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما وسيلة للحصول على المعلومات والنتائج للاستفادة منها في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج عمليات المؤسسة وتقييم مركزها المالي"[2].

تعد القوائم المالية على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة تمكن من تلبية احتياجات العديد من المستخدمين، مع التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين الذين ليس لديهم سلطة الحصول على المعلومات المحاسبية وهم المستثمرون والدائنون.

بناء على ما تقدم، نستنتج أن القوائم المالية هي من أكثر التقارير المحاسبية أهمية باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية، وتعد هذه القوائم بطريقة موجزة تعكس من خلالها تاريخا مستمرا من العمليات والأحداث المؤثرة في المؤسسة معبرا عنها بوحدات نقدية.

---

[1] فالتر ميجس وروبرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وأخرون، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2007، ص 34.

[2] محمد عباس حجازي، المدخل الحديث في المحاسبة: نظم المعلومات، أداة للاتصال و أساس لاتخاذ القرارات، دار غريب للطبع، القاهرة، مصر، الجزء الثاني، 1977، ص262.

وقد ظهر مفهوم الاستخدام العام للقوائم المالية الذي يقوم على أساس أن كل الأطراف الداخلية والخارجية تجد حاجاتها من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، ولم يخص فئة معينة بإمكانية استخدام البيانات المحاسبية لاتخاذ القرار، وقد غطى هذا المفهوم القصور الذي ظهر في المفهوم اتخاذ القرار الذي يخص فئة المستثمرين فقط بإمكانية الحصول على المعلومات التي تساعدهم في عملية التنبؤ بالمستقبل.

هذا ويجدر التنبيه إلى أن الفرق بين القوائم والتقارير المالية يتمثل في أن القوائم المالية تشمل عادة: قائمة المركز المالي الميزانية العمومية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقة. ولكن بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق التقارير المالية وليس القوائم المالية، إما لأنها تطلب من طرف جهات رسمية أو حكومية أو لأن إدارة المؤسسة ترغب في الإفصاح عنها اختياريا، فالتقارير المالية تمثل مفهوم أشمل من القوائم المالية، إذ أنها تشمل بالإضافة إلى القوائم المالية كل من الأشكال الأخرى للإفصاح، والمتعلقة بتقديم المعلومات المحاسبية كالتوقعات، التقارير المالية المودعة لدي بورصة الأوراق المالية والأخبار الجديدة.

ويمكن تقسيم التقارير المالية حسب الجهة المستفيدة منها إلى نوعين[1]:

1. **تقارير داخلية:** معدة للاستخدام الداخلي، توفر معلومات داخلية تفصيلية تخدم الجهات الإدارية العليا بالمؤسسة، مثل قوائم التكاليف التاريخية والمعيارية وبيان الانحرافات وتحليلها، الموازنات التخطيطية لمختلف الأنشطة، تقارير دورية عن الإنتاج والمبيعات والمصروفات.
2. **تقارير خارجية:** معدة للاستخدام الخارجي كقائمة الدخل والمركز المالي وقائمة مصادر واستخدامات الموارد.

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، 2009، ص 297.

❖ الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي والمستفيدون الآخرون، فهي الإطار العام والأوسع الذي يضم العناصر الآتية[1]:

1. **القوائم المالية:** تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

أ. **قوائم مالية أساسية:** وهي القوائم التي يتعين على المؤسسات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب المصلحة ومختلف المستفيدين وتضم: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي وقائمة التغير في حقوق الملكية. يوضح لنا الجدول التالي القوائم المالية الواجب إعدادها في كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير التقرير المالية الدولية" (IAS/IFRS).

الجدول رقم (01) : القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية

القوائم المالية حسب (SCF)	القوائم المالية حسب المرجعية الدولية(LAS/IFRS)
• الميزانية. . • حساب النتيجة. • جدول سيولة الخزينة. • جدول تغير الأموال الخاصة.	• قائمة المركز المالي. • قائمة الدخل . • قائمة التدفق النقدي؟ • قائمة التغير في حقوق الملكية.

[1] مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري و تطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص ص 28-51.

• الملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة.	• الإيضاحات والجداول الإضافية.

يوجد اتفاق بين المرجعية الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والنظام المحاسبي المالي (SCF) من حيث إعداد القوائم المالية الأساسية، إلا أنها تختلف في المصطلحات.

ب. **قوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية:** هي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسات بناء على ظروف معينة، وكمثال على ذلك: قوائم القيمة المضافة، القوائم التفصيلية للبنود الإجمالية التي وردت في القوائم الأساسية.

تجدر الإشارة إلى أنه هناك اختلاف في طرق الإفصاح عن المعلومات المالية، فهناك من يعتمد النموذج التقليدي لعرض المعلومات (الحساب)، وهناك من يتبع النموذج الحديث في العرض والإفصاح عن المعلومات (القائمة).

2. المعلومات الإضافية:

تعد المعلومات الإضافية كجزء من البيانات المالية، توضح للمستخدم بشكل تفصيلي بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبنود الواردة في القوائم المالية. تغطى المعلومات الإضافية في معظم الأحيان البنود الآتية:

أ. **السياسات المحاسبية:** توضح من خلالها المؤسسة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها القوائم المالية كتوضيحها لطرق الإهتلاك المستخدمة، طرق تقييم المخزون، السياسات المستخدمة في استنفاذ الأصول غير الملموسة والسياسة المتبعة من قبل المؤسسة في اعتبار الإيراد متحققا. كما يجب على المؤسسة أن تفصح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال حدوث ذلك التغيير.

ب.**الالتزامات الطارئة أو المحتملة:** ترتبط هذه الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كالدعاوي القضائية ضد المؤسسة أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء،

حيث يكون احتمال الحكم على المؤسسة شبه مؤكد. ويجب الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية في حالة إمكانية حدوث هذه الخسائر بدرجة عالية مع إمكانية قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه. وفي حال عدم توفر هذين الشرطين كأن يصاحب هذه الالتزامات حالة من عدم التأكد حول قيام الالتزام من عدمه أو حول قيمة الالتزام وتاريخه وقياسه، فإن هذه الالتزامات يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات ضمن ملحقات القوائم المالية.

3. تقرير مدقق الحسابات:

تحتوى التقارير السنوية للمؤسسات على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، حيث يقوم بالإفصاح عن نتيجة فحصه للقوائم المالية من حيث مدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لواقع المؤسسة عن فترة زمنية معينة. بالإضافة إلى ذلك، يقوم المدقق بإبداء رأيه حول مدى توافق إعداد القوائم المالية مع المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية. وعليه، يمكن للمستخدمين الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بناء على التقرير الذي يقدمه المحقق الخارجي بصفته طرفا محايدا في المؤسسة.

4. تقرير مجلس الإدارة:

يقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج، المركز المالي والتسويقي للمؤسسة، معلومات حول حجم المبيعات ونموها وتطورها، المشاريع التي أنجزتها المؤسسة خلال العام وما تنوي إنجازه في العام القادم وبعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو التقارير المالية.

المطلب الثاني : أهداف القوائم المالية

بما أن الأهداف تمثل الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة المالية، فقد تعددت محاولات تحديد أهداف القوائم المالية، ومن بين هذه المحاولات دراسة لجنة تروبلود، مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والنظام المحاسبي المالي. لذلك سنحاول التطرق لأهم دراستين على النحو الآتي[1]

❖ الفرع الأول: أهداف القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) خمسة قوائم بمفاهيم المحاسبة المالية المرتبطة بالتقرير المالي لمؤسسات الأعمال جاءت في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (01) وهي:

1. القائمة رقم 1 [SFAC N.1] بعنوان "أهداف التقرير المالي لمؤسسات الأعمال" تعرض أهداف المحاسبة والغرض منها.
2. القائمة رقم 2 [SFAC N.2] بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، تتطرق إلى الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.
3. القائمة رقم 3 [SFACN.3] بعنوان "عناصر القوائم المالية لمؤسسات الأعمال"، تقدم تعريفات للبنود التي تتضمنها القوائم المالية مثل: الأصول، الالتزامات، الإيرادات والمصروفات.
4. القائمة رقم 5 [SFAC N.5] بعنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمؤسسات الأعمال"، والتي قامت بوضع أربعة معايير أساسية للاعتراف والقياس وبعض الإرشادات حول نوعية المعلومات التي يلزم أن تتضمنها القوائم المالية ومتى يتم ذلك.
5. القائمة رقم 6 [SFACN .6] بعنوان "عناصر القوائم المالية"، حلت محل القائمة رقم 3، حيث قامت بتوسيع نطاق تطبيقها لتشمل المنظمات غير الهادفة للربح. في هذا المجال

[1] دونالد كيزو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ص 65-66.

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) قائمة خاصة بمفاهيم المحاسبة المالية ترتبط بالمنظمات غير الهادفة للربح، وهي القائمة رقم 4 [SFAC N. 4] بعنوان "أهداف التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح".

في مجال تحديد الأهداف قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بنشر بيانين، الأول خاص بأهداف التقارير المالية في المؤسسات التجارية أما الثاني يتعلق بالمؤسسات غير التجارية أو المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، وفيما يلي نتناول ما جاء بهذين البيانين:

- **الأهداف الرئيسية للتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية:** تتمثل الأهداف الرئيسية فيما يلي:
  - **توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية:** يجب أن يتم إعداد التقارير المالية بشكل يمكن من خلاله توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين ومختلف المستخدمين تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.
  - **توفير معلومات تساعد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية:** يجب أن تساعد التقارير المالية مختلف المستخدمين على تقدير مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التأكد المصاحبة لها. وترتبط التدفقات النقدية ارتباطا ووثيقا بقدرة المؤسسة على توفير نقدية من إيراداتها الجارية لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها، وكذا الاحتياطات النقدية الأخرى[1].
  - **توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والمتطلبات المترتبة على هذه الموارد:** يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات التي عليها، لمساعدة المستثمرين والدائنين على تحديد نواحي القوة والضعف وكذا تحديد المقدرة المالية واحتمالات مواجهة حالات العسر المالي.

[1] فؤاد محمد الليثي، مرجع سابق، ص177.

➢ **الأهداف الفرعية للتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية:** تسعى القوائم المالية إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- **توفير معلومات حول تقييم أداء المؤسسة خلال الفترة:** ويعتمد هذا التقييم على مقاييس صافي الربح ومكوناته. كما يمكن أن يستخدم المستثمرون والدائنون المعلومات المحاسبية عن الماضي في تقدير التوقعات المستقبلية المتعلقة بالمؤسسة.
- **توفير معلومات تساعد على قياس درجة سيولة الأموال:** بمعنى أن القوائم المالية يجب أن تتضمن المعلومات المتعلقة بمصادر الأموال وأوجه استخداماتها.
- **توفير معلومات تفيد في تقييم درجة الكفاءة الإدارية وتقييم الأداء :** وذلك من خلال تقييم قدرة الإدارة على تنفيذ مسئولياتها التي وكلها لها المساهمون في تخطيط موارد المؤسسة والرقابة عليها وكيفية استخدامها الاستخدام الأمثل.
- **توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة:** فالقوائم المالية يجب أن تتضمن أية ملاحظات وتفسيرات ترى الإدارة أهميتها لمستخدمين هذه القوائم، وذلك بإيضاح بعض الأحداث أو العمليات التي ينعكس أثرها على الأرقام المحاسبية وإيضاح الافتراضات التي استخدمت في إعداد الحسابات.

➢ **أهداف التقارير المالية في المؤسسات غير الاقتصادية:**

هناك ثلاثة خصائص رئيسية تميز المؤسسات غير التجارية عن غيرها من المؤسسات:

- تدبير جزء من الموارد المالية من أشخاص وجهات لا يتوقعون الحصول في مقابلها على منافع اقتصادية مماثلة لما ساهموا به من موارد.
- نشاط هذه المؤسسات لا يهدف إلى تقديم سلع وخدمات بأسعار تحقق أرباحا.
- لا توجد حقوق ملكية محددة في هذه المؤسسات.

يمكن تحديد أهم المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية للمؤسسات غير الاقتصادية فيما يلي:

- معلومات مفيدة تتعلق بتدبير الأموال سواء في الحاضر أو المستقبل.
- معلومات تساعد على تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في تقديم خدماتها في المستقبل، وعملية التقييم تتعلق بتوقعات المستقبل والأداء الذي تم في الماضي.
- معلومات تبين مدى قدرة الإدارة على القيام بمسؤولياتها ومدى التقيد بالحدود المفروضة على استخدام الموارد المتاحة.
- معلومات توضح الموارد الاقتصادية المتاحة والالتزامات القائمة على هذه الموارد. ذلك أن هذه المعلومات تفيد في تحديد مواطن الضعف والقوة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة من وإلى المؤسسة المحاسبية.
- معلومات تتعلق بأي إيضاحات أو ملاحظات تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم[1].

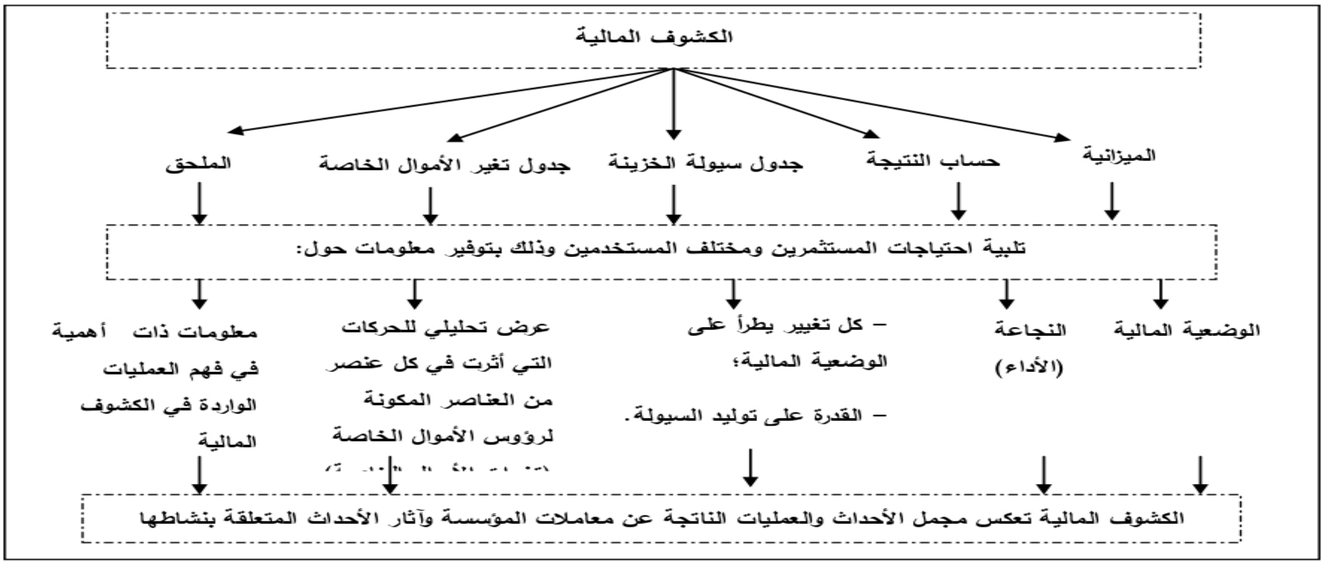
من خلال دراسة أهداف القوائم المالية التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، نستنتج أن القائمة رقم (01) تشير إلى أن عملية إعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية ليست غاية في حد ذاتها وإنما مصدر للمعلومات المفيدة التي تقدمها الإدارة لمستخدمي القوائم المالية الذين لا يمكنهم الحصول على المعلومات من جهات أخرى، وبناء على ذلك فإن الأهداف التي يقدمها بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (01) هي أهداف موجهة للغرض العام يتم فيها التركيز على احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين لا تتوافر لديهم سلطة الحصول على المعلومات المالية التي يحتاجون إليها من المؤسسة، كما تساعد هذه الأهداف على تسهيل الاستخدام الكفء للموارد المحدودة وتحقيق كفاءة الأسواق المالية.

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 52.

❖ الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

يمكن توضيح أهداف الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01): الهدف من الكشوف المالية



المصدر: القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المادة 26 ص05.

- والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المادة (35، 36، 37)، ص ص 14-15.

نلاحظ من الشكل رقم (..) أن النظام المحاسبي المالي (SCF) اهتم بتلبية احتياجات مختلف المستخدمين، وذلك من خلال إلزام المؤسسات بضرورة إعداد كشوف مالية تعرض بصدق وضعيتها المالية، نجاعتها، كل تغيير يطرأ على حالتها المالية، عرض تحليلي للحركات التي تؤثر في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الأموال الخاصة بالإضافة إلى إعداد الملحق الذي يتضمن كل معلومة ذات أهمية لفهم عمليات الكشوف المالية.

وخلاصة القول، أن المحاسبة المالية تعتبر أداة هامة من أدوات اتخاذ القرارات ترتكز أهميتها على المعلومات التي تقدمها في شكل تقارير وقوائم مالية تهدف إلى توفير معلومات حول الوضعية المالية والأداء والتدفقات النقدية للمؤسسة، وتمكن كذلك من التعرف على التغيرات

في حقوق الملكية. وتعتبر في الوقت الحاضر وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة في تحديد أهداف المحاسبة، وقد عرف هذا الاتجاه بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات[1].

ذلك أن الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما تعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه القوائم، وعليه يجب تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: استخدامات القوائم المالية

- تتعدد الفئات المستخدمة للقوائم المالية، منهم من له علاقة مباشرة ودائمة بالمؤسسة كالملاك والمسيرين، ومنهم من له علاقة غير مباشرة معها كالمقرضين والموردين الذين تربطهم علاقة تعامل ظرفية تحددها المصالح المشتركة. وقد ترتب عن هذا التعدد في الفئات اختلاف طبيعة المعلومات المطلوبة والتي تتوقف إلى حد كبير على مجال القرار الذي يراد اتخاذه. أي الاستخدامات الداخلية والخارجية الأتية:

الفرع الأول: الاستخدامات الداخلية

إن عملية تحضير وإعداد التقارير والكشوف المالية وغير المالية لأغراض القرارات الداخلية لا يراعى في تحضيرها وإعدادها القواعد والقوانين العامة المنظمة للمحاسبة كالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لأن طبيعة هذه التقارير سرية تتداول وتستعمل لأغراض داخلية. وعلى ضوء ذلك، تكون الإدارة في حاجة أكبر إلى المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة، كمقارنة المنافع المتأتية من استخدام الأصول بالقيم التي تحصل عليها جراء التنازل عنها[2].

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 40.
[2] مصطفي عقاري، مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني، مرجع سابق، ص ص 73-75.

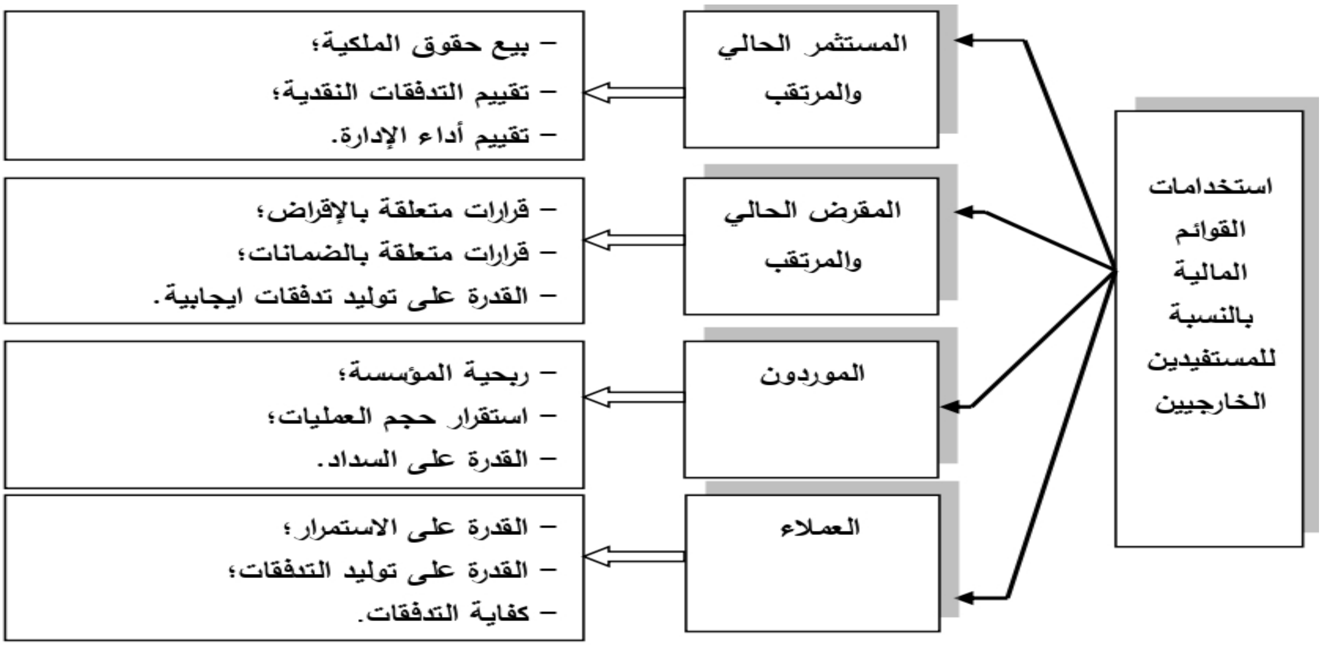
وبالنسبة للإدارة تعتبر التكاليف الجارية وتكاليف الفرصة البديلة والتكاليف الحدية ملائمة للكثير من القرارات الإدارية، ولا يعني كون هذه النماذج المستعملة في القياس ملائمة لقرارات الإدارة أن تكون بالضرورة ملائمة لقرارات المستثمرين والدائنين.

❖ الفرع الثاني: الاستخدامات الخارجية

إن عملية إعداد القوائم المالية في نهاية الدورة المالية يهدف إلى توصيل المعلومات للأطراف الخارجية مهما كانت طبيعة علاقتهم بالمؤسسة، وذلك بغية تمكينهم من التعرف على نتائج أعمال المؤسسة وطريقة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها. ولكن تعدد المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية يقتضي أن تكون اهتماماتهم بشؤون المؤسسة مختلفة، كما تقتضي أن تختلف علاقتهم بالمؤسسة من حيث أن:

- بعض مستخدمي التقارير المالية تكون احتياجاتهم خاصة من المعلومات، وفي نفس الوقت لديهم قدرة الحصول عليها طبقا لاحتياجاتهم. ومن أمثلة هذه الفئة: مصالح الضرائب، البنوك، الهيئات المالية الأخرى، السلطات المشرفة على تداول الأوراق المالية والنقابات العمالية.
- المستخدمون الذين لا يمتلكون سلطة الحصول على احتياجاتهم من المعلومات، وتعتبر القوائم المالية التي تعدها المؤسسة المصدر الأساسي للحصول على المعلومات التي يحتاجونها بالنسبة لهم. ومن جهة أخرى، تعتبر هذه القوائم قوائم مالية ذات غرض عام تعدها الإدارة نتيجة لعدم القدرة على تحديد احتياجات مختلف الفئات بشكل واضح، مع الأخذ بالاعتبار تعارض الاهتمامات والمصالح. والشكل الموالي يوضح استخدامات القوائم المالية لمختلف المستفيدين الخارجيين :

الشكل رقم (02): استخدامات القوائم المالية بالنسبة للمستفيدين الخارجيين



المصدر : محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، 2009، ص 183.

من خلال الشكل رقم (02)، نلاحظ أن المستثمرون الحاليون والمرتقبون، الدائنون، الموردون والعملاء يعتبرون من أهم الفئات الخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية الذين لديهم سلطة محدودة في الحصول على المعلومات التي يرغبون فيها. وعليه، تكون القوائم المالية معدة بافتراض أن مستخدميها على إلمام بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية بطريقة تمكنهم من تقدير قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية وتحليل المركز المالي لها.

وبصفة عامة، يمكن حصر المستخدمين الخارجيين والداخليين للقوائم المالية في الفئات الرئيسية الآتية:

1. **المستثمرون:** إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، فالمستثمرون يهتمون بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات بشأن الإبقاء أو بيع استثماراتهم في المؤسسة، وبالتالي فهم يركزون على تقييم قدرة المؤسسة

على توزيع الأرباح ومعدلات النمو ومدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والمنافسة في السوق.

2. **الموظفون:** يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم، تعويضاتهم، منافع التقاعد، توفير فرص العمل واستقرار وربحية المؤسسة.

3. **المقرضون:** مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4. **الموردون والدائنون الآخرون:** الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد فيما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

5. **العملاء:** العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها.

6. **الحكومات والمؤسسات العامة:** تحتاج الحكومات ووكالاتها المعلومات من أجل تنظيم عملية تخصيص وتوزيع الموارد، تحديد السياسات الضريبية وإجراء إحصاءات الدخل الوطني وإحصاءات مشابهة.

7. **الجمهور:** توفر القوائم المالية للجمهور المعلومات المتعلقة باتجاه تطور ونماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

تجدر الإشارة إلى أنه نظرا لتعدد فئات المستخدمين وتنوع أغراضهم وإمكانياتهم فالقوائم المالية يجب أن تعد في ظل فرضية أساسية وهي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في استخدام وتفسير المعلومات المالية، كما يجب عرضها بطرق منظمة ومنطقية تمكن المستخدم متوسط الكفاءة من قراءتها وفهمها بيسر وسهولة. ومن جهة أخرى[1]، فإن التعدد في هذه الفئات يعكس بدون شك موضوع عدم التجانس في الاهتمامات والرغبات، مما يثير التساؤل فيما إذا كانت

[1] Stephan BRUN, Les normes comptables internationales IAS-IFRS, Cualino editeur, EJA-paris, 2006, pp 49-50.

القوائم المالية كوحدة واحدة في أي اقتصاد أو دولة تلبي مختلف الاهتمامات التي يكون بعضها متضاربا والبعض الآخر متكاملا.

وعليه فإن الأمر يستوجب التفكير في إعداد قوائم مالية متعددة توجه لتلبية احتياجات مختلف الأطراف كإعداد تقارير داخلية تعد المقابلة احتياجات الإدارة، تقارير خارجية ذات استخدام خاص تعد لمقابلة احتياجات محددة لبعض المستخدمين الخارجيين وتقارير خارجية ذات استخدام عام تعد لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة في المؤسسة.

المبحث الثالث: العلاقة بين حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي

لقد أصبحت حوكمة الشركات عاملا رئيسيا يؤثر في نجاح أعمال الأسواق المالية الناشئة وفي الوقت الذي يخلق فيه الاقتصاد العالمي فرصا متزايدة و أجواء تنافسية، بعد تأسيس ممارسات رشيدة لحكومة الشركات جزءا مهما من أية استراتيجية تهدف للنجاح ، بالنسبة للشركات يعمل تطوير الحوكمة على رفع درجة تنافسيتها من خلال تعزيز الشفافية و تحسين الادارة و تطويرها .

المطلب الأول : نشأة و تطور فكرة حوكمة الشركات

أن فكرة الحوكمة تعود لعهد الخلفاء الراشدين خاصة في عهد الخليفة عمر ابن خطاب ويرى أبو العطاء إلى أنها تعود الى BERLETMEANS، الذين يعود أن أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الادارة ، وذلك في سنة 1932، و تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري و مالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة و بالصناعة كلها و في هذا السياق يأتي تأكيد

MINOW &MITCHLEETMONKبعد فترة من الزمن على امكانية حل مشكلات الوكالة أو تخفيضها ، وذلك من خلال التطبيق الجيد لأليات حوكمة الشركات [1].

وقد حظي مفهوم الحوكمة باهتمام بالغ خلال عقد التسعينيات من القرن العشرين و خاصة مع انفجار الأزمة الاسيوية عام 1997و ما رافقها من فضائح مالية أدت إلى افلاس العديد من الشركات و المصارف الكبرى على مستوى العالم ، و ليتزايد تداوله و بشكل واسع مع مطلع القرن الحالي وتعرض الكثير من الشركات العالمية الاخيارات و أزمات مالية خانقة كتلك التي عرفتها كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة : ERNONETWORLDCOM، و ذلك نتيجة التلاعبات و الإخفاقات و الفضائح المالية والمحاسبية ،و التي أطالت القوائم المالية لهذه الشركات ، فكل هذه الأحداث جعلت مفهوم الحوكمة على رأس اهتمامات منظمات الأعمال و المنظمات الدولية و الجهات الرسمية من أجل وضع آلية عملية تطبيق هذا المفهوم في المصارف و الشركات لتفادي الأزمات المالية ، و لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصالح خاصة المساهمين و المتعاملين في سوق الأوراق المالية في مدى دقة و سلامة المعلومات المفصح عنها من جانب ادارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم المالية و التقارير المالية المنشورة ، و بالتالي جودة تلك التقارير المعتمدة من مراقبي الحسابات المعنيين من قبل الجمعية العامة للشركة .

كما تركز الحوكمة على وضع الاليات اللازمة لوضع السياسات و متابعة تنفيذها و معرفة تأثيرها ، كما أنها تشرف على الرقابة الداخلية لأنظمة المؤسسة و ادارتها بما يخدم مصالح المساهمين و الشركاء في تلك المؤسسات [2].

[1] خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنiia ، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2014، ص182.
[2] محمد ابراهيم موسى ، حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2010 ، ص16.

المطلب الثاني : مفهوم و أهمية حوكمة الشركات .

سنتطرق أولا الى مفهوم حوكمة الشركات ثم نتناول أهميتها

❖ الفرع الأول : مفهوم حوكمة الشركات .

التعريف الأول : أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مصطلح و أبسط تعريف قد يكون للحوكمة هو قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ضمن اطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها و هياكلها الادارية دون أن تعتمد في ذلك على سلطة أي فرد أو نفوذه الشخصي.

التعريف الثاني : كما يعرفها معهد المدققين الداخليين iia الحوكمة بأنها : العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على الإدارة المخاطر و مراقبة مخاطر المنشأة و الأكيد على كفاية الضوابط الانجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة من خلال أداء الحوكمة في المنشأة [1].

التعريف الثالث : كما عرف تقرير لجنة Cadbury الصادر سنة 1992 حوكمة الشركات كما يلي: حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب .[2]

التعريف الرابع : و تعرف مؤسسة التمويل الولية IFC الحوكمة بأنها : مجموعة الهياكل و العمليات اللازمة التوجيه و ضبط المؤسسات و تحديد توزيع الحقوق و الواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة كالمساهمين و أعضاء مجلس الادارة و المدراء ، وكذلك تحديد القواعد و الاجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة [3].

و هناك من يعرف الحوكمة بأنها : مجموعة قواعد تستخدم الادارة الشركة من الداخل ، لقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح وحقوق المالية للمساهمين .

---

[1] خلفة عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 184، 183.

[2] أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، الطبعة الأولى ،2012، ص 180.

[3] حماد، طارق عبد العال، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب): تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2005، ص 11.

و رغم تنوع تعريفات الحوكمة وعدم اتفاقها على تعريف محدد و جامع الا أنها تشير بشكل عام الى مجموعة القواعد و الاجراءات التي تضمن سلامة و نزاهة كافة التصرفات و السلوكيات داخل المؤسسة بما يخدم مصالح جميع الأطراف المرتبطة بها .

❖ **الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات.**

تزداد أهمية الحوكمة في الشركات من اجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة، وذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية، وخاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية.

- ✓ ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم.
- ✓ تعظيم القيمة السهمية للشركة، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وأليات مالية جديدة.
- ✓ التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة و حسن توجيه الحصيلة منها الى الاستخدام الأمثل لها[1].
- ✓ توفير مصادر تمويل محلية وعالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال ، و خاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية .
- ✓ تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية و مالية ، بما يعمل على تدعيم و استقرار الشركات العاملة
- ✓ بالاقتصاد.
- ✓ محاربة الفساد المالي و الاداري في المؤسسة و عدم السماح بوجوده .
- ✓ تحقيق قدر كاف من الافصاح و الشفافية في القوائم و التقارير المالية [2].

[1] سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006، ص30.
[2] أحمد علي خضر ، حوكمة الشركات ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2012، ص180.

- ✓ ادارة نمو و توسع الشركة ، حيث يساعد اطار حوكمة الشركات القائم على أسس صحيحة ، و من العناصر الأساسية لحكومة الشركات السليمة هو وجود مجلس إدارة قوي ، يعمل كما ينبغي الامر الذي يعد أساسيا في توجيه استراتيجية الشركة للنمو وضمان ألا يؤثر النمو على نجاح الشركة ، و يجب على المجلس أن يحدد رؤية واضحة لمستقبل الشركة و أن يصنع قرارات للتقدم على هذا الطريق بأسلوب مقصود وواضح و استراتيجى .
- ✓ القضاء على مفهوم تعرض المصالح ، و ذلك أن الحوكمة تحفز الشركات على سلوك النهج القويم و
- ✓ السليم في تعاملها مع الأطراف ذات العلاقة ، وبين جميع الفئات المختلفة في الشركات سواء من داخلها أو من خارجها .
- ✓ كما أن تأكيد مسؤوليات الادارة و تعزيز مساءلتها و حماية أصول الشركة و حقوق المساهمين و
- ✓ أصحاب المصالح في الشركة ، و تعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة و التأكيد على الشفافية ، من شأنه أن يحمي الشركة و العاملين فيها من التلاعب و الغش المالي و الفساد الاداري ، ومن حالات الإفلاس وما يتبعها من أزمات[1] .
- ✓ أن تحسين أداء الشركة و قيمتها الاقتصادية و قيمة أسهمها ، و كذا تحسين الممارسات المحاسبية و المالية و الادارية فيها و نزاهة تعاملاتها و عدالتها و شفافية المعلومات الصادرة عنها ، يساهم أيضا في تقوية تنافسية الشركة و قدرتها على جذب الاستثمارات.

[1] عبد الوهاب نصر علي شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص 25.

المطلب الثالث : مبادئ و أهداف و ركائز حوكمة الشركات .

ترتكز حوكمة الشركات على مبادئ و أهداف و ركائز كمايلي :

❖ الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات .

من مبادئ حوكمة الشركات كالتالي :

الهيكل التنظيمي : يكفل وجود هيكل تنظيمي للمنشأة تحديدا دقيقا لمدى فعالية و موثوقية وواجبات نظام التحكم المؤسسي و يرادف ذلك التوزيع العادل لمسؤوليات و توضيح الاطار العام لحدود الصلاحيات و اجراءات تفويضها كما يحدد أسس اختيار أشخاص كل من الادارة العليا و الإدارة التنفيذية .

الافصاح و الشفافية : يمثل مقياس هاما لمدى فعالية في المنشأة حيث أن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة و الكاملة في الوقت المناسب لكل الأطراف المؤثرة في حياة المنشأة و مدى القدرة على إدارة التفاعل مع المنشأة استنادا إلى المعلومات التي تم الافصاح عنها من أجل تحقيق أهدافها .

نظم الضبط و الرقابة : أن التفاعل الداخلي و التقييم المستمر للعناصر الداخلية لنظام التحكم

المؤسسي يأتي في سبيل العمل على الارتقاء بجودته و زيادة الموثوقية فيه حيث أن أدوات الضبط و

التطوير الذاتي تساهم في ضبط جودة هذا النظام .

البنية الأخلاقية : و يشمل الحاكمية بقيم المنشأة و أخلاقيتها و بمستوى عال من السلوك المثالي فيها ، أن القيم الأخلاقية العالية لدى المتفاعلين مع هذا النظام من مراعاة حقوق كافة الأطراف من ذوي العلاقة و الاعتراف بها على قدم المساواة والاستقلالية التامة للإدارة العليا و مجلس الادارة في المنشأة بعيدا عن تأثير أي نفوذ أو هيمنة على اتخاذ القرار يدعم التقليل من التضارب في المصالح و الانتقال بها من المستوى الشخصي الى المستوى العام

تلعب دور رئيسي في تفعيل التحكم المؤسسي في المنشأة و تعزيز ثقة الأطراف ذوي العلاقة [1].

الأنظمة و التشريعات القانونية : تشارك الأنظمة و التشريعات القانونية في تعزيز وتدعيم البنية العامة للأنظمة الحاكمية من خلال قولبة الأطراف العامة لعناصر هذا النظام و المتابعة المستمرة لمخرجاته بما يحكم السلوك التفاعلي للعناصر المختلفة .

الأسواق التنافسية : تحفز هذه الأسواق مفهوم الفرص المتكافئة للجميع في العمل على دعم استمرارية النشاط و تعزيز أعماله و توسيعها حيث تفرض معطيات الأسواق التنافسية ضرورات الحفاظ على استمرارية المنشأة و قوة طرحها لمنتجاتها و سلعها و خدماتها للعمل على البقاء في هذه الأسواق و عدم الخروج منها .

❖ **الفرع الثاني : أهداف حوكمة الشركات .**

إن الممارسات الجيدة لحكومة الشركات يساعدها على دعم الأداء الاقتصادي و القدرة على المنافسة في المدى الطويل و ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية :

1. **أهداف الحوكمة على مستوى الاقتصاد الوطني** [2]:

- زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني .
- تعميق دور سوق المال و زيادة قدرته على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار.
- الحفاظ على حقوق الأقلية "صغار المساهمين ".
- نمو القطاع الخاص و دعم قدراته التنافسية .
- خلق فرص عمل جديدة .
- تحقيق معدلات النمو المطلوبة.

---

1 طارق عبد العلال ، حوكمة الشركات ، شركات قطاع عام وخاص (المبادئ ، التجارب ، المفاهيم ، المتطلبات) ، الدار الجامعية الاسكندرية 2008، 2007، ص 12.

2 ابراهيم العيسوي ، التنمية في عالم متغير ، و دراسة مفهوم التنمية و مؤشراتها ، دار الشروق ، القاهرة ، 2003، ص 36.

2. أهداف الحوكمة على مستوى الشركة [1]:

- تحقيق الشفافية و الافصاح و العدالة .
- منح حق المساءلة ادارة الشركة .
- تحقيق الحماية للمساهمين .
- مراعاة مصالح العمل و العمال.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة .
- تعظيم الربحية.
- الالتزام بأحكام القانون .
- العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي .
- وجود هياكل ادارية تمكن من محاسبة الادارة أمام المساهمين .
- تعزيز و تفعيل دور لجنة المراجعة .

الفرع الثالث: ركائز حوكمة الشركات.

الركائز نتطرق اليها على الترتيب كما يلي:

من أجل أن يؤدي مفهوم حوكمة دوره المنوط به لابد من توافر ركائز ثلاثة أساسية تساهم في تعزيز هذا النظام[2].

السلوك الأخلاقي: تشير هذه الركيزة الى البنية الأخلاقية ومجموعة القيم الخاصة التي يتم تعميمها في المؤسسات، حيث تحدد القيم الخاصة النطاق المناسب لإجراء الحوار الصحيح حول حل المشكلات، ثم أنها تمنع الفساد و تعاطي الرشوة في التعاملات سواء على

---

[1] الخلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA ، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 185.

[2] حماد ، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدر الجامعية ، الاسكندرية ، 2009، ص 47.

المستوى الداخلي أو الخارجي للعمليات المصرفية، و عموما تأكد هذه الركيزة على النقاط التالية:

- الالتزام بالأخلاق الحميدة.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد .
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة.
- الشفافية عند تقييم المعلومات
- القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

الرقابة والمساءلة: يتحتم وجود نظام فاعل للتقارير المالية لكي تكتمل احكام الرقابة الفعالة على أداء المؤسسات، على أن يتسم هذا النظام بالشفافية والافصاح وبالقدر الذي يضمن توفير المعلومات المناسبة، وتوفر هذا المرتكز يضمن الدور الفعال للسلطات الرقابية وادراكها الأهمية دورها الرقابي لأنها ركيزة من ركائز بناء حوكمة الشركات:

- تفعيل ادارة أصحاب المصلحة في انجاح الشركة.
- أطراف رقابية عامة مثل هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك التجارية.
- أطراف رقابية مباشرة: المساهمون ، مجلس الادارة ، لجنة المراجعة ، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.

ادارة المخاطر: برزت الحاجة الملحة إلى الاعتناء بإدارة المخاطر بسبب التطورات السريعة في الأسواق المالية وعولمة التدفقات المالية، فضلا عن التقدم التكنولوجي السريع و التحرير من القيود التشريعية، حيث حدد الباحثون الهدف من ادارة المخاطر في النقاط التالية [1]:

- التعرف على الأحداث المرتقبة و المخاطر المحتملة.

[1] حماد ، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات ، المفاهيم المبادئ ، التجارب ، الدر الجامعية ، مصر ، 2008، ص 50.

- المحافظة على الموجودات لحماية مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة .
- احكام الرقابة و السيطرة على الأنشطة التي ترتبط موجوداتها بالمخاطر كالقروض ، و السندات ، و التسهيلات الائتمانية و غيرها من أدوات الاستثمار .

و يمكن أن يتم تفعيل هذه الركيزة من خلال :

- وضع نظام ادارة المخاطر .
- الافصاح و توصيل المخاطر الى المستخدمين و أصحاب المصلحة

المطلب الرابع : العلاقة بين حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي.

ان الحوكمة لها علاقة بالتدقيق المحاسبي تسعى إلى تحقيقها و ذلك بإبراز دور التدقيق المحاسبي و تأثيره بقواعد الحوكمة الجيدة .

❖ الفرع الأول: خصائص و محددات حوكمة الشركات .

أولا: خصائص حوكمة الشركات.

يتضمن مصطلح حوكمة الشركات الخصائص التالية:

- ✓ **الانضباط:** أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- ✓ **الشفافية:** وتتمثل في تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، وتضمن الثقة والنزاهة والموضوعية في اجراءات ادارة الشركة والافصاح السليم وفي الوقت المناسب، الموضوعات المهمة كلها المتعلقة في الشركة كالمركز المالي والأداء، و حقوق الملكية و تؤمن هذه الدعامة توصيل المعلومات المحاسبية و افصاحا مالي و غير مالي، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة، بما يتيح المجال لها لإعداد تحليل مفيد حول عمليات الشركات أو المؤسسة و الأساسيات الاقتصادية.

✓ **الاستقلالية:** وهي الآلية التي تقلل وتلغي تضارب المصالح، مثل الهيمنة من رئيس قوي للشركة أو مساهم كبير على مجلس الادارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس، و تعيين اللجان، إلى تعيين مدقق خارجي مستقل مؤهل يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية و الأصول المهنية في عملية المراجعة.

✓ **المساءلة:** أي امكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الادارة والادارة التنفيذية، وهي قاعدة تقتضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة، أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم اتجاه الشركة والمساهمين.

✓ **المسؤولية:** ويعني وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة، وكما يقصد بما توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة مجلس الادارة ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة و المساهمين، كما يجب أن يتوفر نظام سلوك أخلاقي و مهني فعال.

✓ **العدالة:** هي الاحترام و الاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح و على قدم المساواة و من هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين.

✓ **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد[1] .

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحكومة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات.[2]

❖ **المحددات الداخلية:** و تشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القراراتو توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الادارة و المديرين التنفيذيين، و التي يؤدي توافرها من ناحية تطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة .

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007، ص ص 77_78.
[2] سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري ، (الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006، ص 24.

❖ **المحددات الخارجية:** و ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن حسن ادارة الشركة، و تقليل التعارض بين العائد الاجتماعي و العائد الخاص، وتشير المحددات الخارجية إلى مايلي :

- المناخ العام للاستثمار في الدولة، و الذي يشتمل على القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل: قوانين سوق المال و الشركات ، و تنظيم المنافسة ، و منع الممارسات الاحتكارية و الافلاس .
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات.
- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الانتاج.
- كفاءة الاجهزة الرقابية، و بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة منها : الجمعيات المهنية كالمدققين و المحاسبين و المحامين ، اضافة الى الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية .

❖ **الفرع الثاني: دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات**

للتدقيق الخارجي مجموعة من المهام داخل الشركة، كما أن له دور مهم و فعال في انجاح حوكمة الشركات لأنه يعمل على التقليل أو القضاء على التعارض بين المساهمين و الادارة، كما أنه يسعى للقضاء على عدم تماثل المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما أن المدقق الخارجي يضفي ثقة و مصداقية على المعلومات المحاسبية و ذلك من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة و هذا بعد مراجعتها و التأكد من صحة البيانات و المعلومات الموجودة فيها مع اعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية كما يحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الشركات ، حيث يتمثل الواجب الرئيسي للمدقق الخارجي في فحص حسابات السنة المالية التي كلف بتدقيقها و اعداد تقريرا يبين رأيه المحايد و تقديمه للمالكين و غيرهم من

الأطراف المعنية ، كما يقوم بطرحه أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على أية تساؤلات يتم طرحها فيما يتعلق بتقريره ، و يتفرع عن هذه المهمة

الرئيسية عدة مهام منها [1]:

- فحص الأنظمة التالية والادارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية، والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة عليها.
- التأكد من أن حسابات وسجلات ومستندات الشركة تتم وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف
- عليها عالميا. أو المعتمدة محليا عند الجهات المهنية المختصة، والتي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.
- التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها، التأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها، ابداء رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة وذلك بإحدى التوصيات المتمثلة في المصادقة بشكل مطلق أو المصادقة مع التحفظ مع بيان الأسباب وأثرها المالي على الشركة.
- كما يقوم المدقق الخارجي بحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين التي يعرض فيها على المساهمين الميزانية والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها والموافقة على مشروع توزيع الأرباح الذي اقترحه مجلس الادارة.

❖ الفرع الثالث: دور التدقيق الداخلي ولجان المراجعة في حوكمة الشركات.

تعتبر لجنة التدقيق من أهم ملامح الحوكمة، لأنها المسؤولة الأساسية للجنة هي مساعدة مجلس الادارة في الوفاء بمسؤولياته الخاصة بالسياسات المحاسبية وتطويرها ونظم الرقابة الداخلية المطبقة واعداد التقارير المالية وان مسؤولية لجنة التدقيق لا تقتصر فقط على مجرد التنسيق بين وظيفة التدقيق الخارجي والأنشطة الداخلية، لجان التدقيق تجتمع دوريا وتقدم

[1] محمد قوجيل ، بن مالك محمد حسان ، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي و تطبيق مبادئ الحوكمة ، على مفهوم جودة الافصاح في المؤسسة الجزائرية بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي العلمي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ،، ورقلة ، 29_30 نوفمبر 2011 ، ص17.

تقاريرها باعتبارها حلقة وصل بين التدقيق الداخلي ومجتمع الادارة والتدقيق الخارجي ولذلك فإن دور التدقيق الداخلي [1]:

دور التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة يرتكز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات والمتمثلة فيما يلي:

- أهلية المدقق الداخلي.
- استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.
- جودة أداء عمل المدقق الداخلي.

كما أن هناك مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور المدقق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات كما يلي:

- مصادقة مجلس الادارة على ميثاق التدقيق الداخلي.
- تبلغ خطة مهام التدقيق.
- مناقشة المواضيع التي تنطوي على مخاطر كبيرة.
- تقييم المناخ الأخلاقي السائد في المؤسسة.
- متابعة فعالية إطار الرقابة في المؤسسة والتبليغ حولها.
- مساعدة مجلس الادارة في تقييم استقلالية المدققين الخارجيين.
- دعم مجلس الادارة فيما يتعلق بتقييم المخاطر على مستوى المؤسسة.
- تبليغ الموضوعات الهامة المتعلقة بالتدقيق.
- تقييم الالتزام بالسياسات المتعلقة بمجالات معينة وحساسة.

---

[1] محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 94.

الفصل الثاني:

الجانب التطبيقي للدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

إن تحديد الإطار المنهجي للدراسة هو خطوة أساسية للبدء في الجانب التطبيقي وذلك بعد تحديد مجتمع الدراسة الذي يتلاءم مع موضوع البحث بمختلف أبعاده ويستجيب لمتطلبات وأدوات جمع البيانات بشكل ايجابي، ويتضمن هذا المبحث وصفا للإجراءات التي اتبعت لغرض تحقيق أهداف الدراسة، من خلال وصف منهج الدراسة، أداتها، مجتمعها وعينتها، وصدق أداة الدراسة وثباتها.

المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمعها، وعينتها:

سنقوم في هذا المطلب بتقديم منهج الدراسة، كما سنتطرق إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وأداتها.

1- منهج الدراسة

كل دراسة تستدعي منهجا ملائما لها، والمنهج هو:" مجموعة من الأساليب والمداخل المتعددة التي تستعمل لغرض جمع البيانات والوصول من خلالها إلى تفسيرات أو نتائج".

وتماشيا مع أهداف وإشكالية الدراسة ولإثبات فرضيات البحث لابد من إتباع منهج علمي يخلق انسجام بين فرضيات البحث وعملية إثباتها ميدانيا، حيث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، ودراسة الحالة كجزء منه، وفيما يلي شرح مختصر لهذه المناهج.[1]

---

[1]- لويس كوهين، (ترجمة كوثر حسين كوجيك): مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية، ط1، القاهرة، مصر، دار العربة للنشر، سنة 1990 ص62.

1-1- المنهج الوصفي التحليلي:

تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه" طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها عن طريق جمع المعلومات المقننة عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة.[1]

تم استخدامنا لهذا المنهج لأنه يتناسب وطبيعة دراستنا، كونه لا يقتصر فقط على جمع البيانات لظاهرة معينة، بل يتناول تحليل هذه الظاهرة ورصدها، حيث نقوم بجمع البيانات والمعلومات عن الظاهرة ونهتم بوصفها وصفا تفسيرا دقيقا من خلال البيانات المجمعة والمتوفرة، ومعبرين عنها تعبيرا كيفيا وكما سواء بفقرات أو في شكل رسوم بيانية أو في جداول رقمية وصفية.

فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي يقدم وصف رقمي ملموس يوضح مقدار هذه الظاهرة وحجمها.

وبناء على منطلقات هذا المنهج قمنا كمرحلة أولى بجمع بيانات كافية ودقيقة عن الموضوع في ميدان الدراسة بالاعتماد على طرق جمع البيانات المستخدمة في البحث كالاستبيان، ثم قمنا بتسجيلها وترتيبها بعدها قمنا بتحليل ما تم جمعه من البيانات بطريقة موضوعية كخطوة ثانية ثم استنتاج مدى تأثير الإدارة الإلكترونية في الأداء الوظيفي داخل بلدية المسيلة محل الدراسة وذلك بالاعتماد على توجهات وأراء عينة الدراسة.

---

[1]- عمار بوحوش، وآخرون، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2000، ص 32.

1-2- دراسة الحالة:

اعتمدنا على دراسة حالة كجزء من المنهج الوصفي التحليلي لأهمية ذلك في الدراسات الميدانية ، حيث قمنا بجمع المعلومات والبيانات والحقائق والآراء المختلفة التي من شأنها أن تعطينا وصفا شاملا للظاهرة من حيث متغيراتها وكذلك مسبباتها، وفروض حلها واستخدام الأدوات المناسبة لغرض تحليل البيانات.

2- مجتمع وعينة الدراسة.

2-1- مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه:"جميع المفردات التي تتوافر فيها خصائص المطلوب دراستها".[(1)]

ويعرف مجتمع الدراسة بأنه: "جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث، وتشترك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات حولها" [(2)]

يعرف أيضا بأنه:"عبارة عن جميع الوحدات أو الأفراد أو المشاهدات أو الحالات التي تشترك في صفة أو مجموعة من الصفات تميزها عن غيرها ويرغب الباحث في تعميم النتائج المتوصل إليها".[(3)]

وبالتالي فإن مجتمع هذه الدراسة يتمثل دور المدقق الحسابات الخارجي.

[(1)]- مام عواطف، مطبوعة جامعية في مساق حلقة البحث، المستوى الثانية ماستر توجبه وإرشاد، قسم علم النفس وعلوم التربية بكلية العلوم الإنسانية والاجتماعية – جامعة محمد بوضياف مسيلة- ، السنة الجامعية 2016-2017.

[(2)]- بعيطيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة-، السنة الجامعية 2015-2016، ص186

[(3)]- خليفي رزيقة، شيقارة هجيرة: منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23 (ديسمبر 2017)، ص 280-294.

2-2- عينة الدراسة

في العينة يمكن الاكتفاء بعدد معين من وحدات المجتمع، ودراســتهم وعند التوصـــل إلى نتائج يمكن تعميم هذه النتائج على جميع أفراد المجتمع، وباختصـــار فان العينة هي عبارة عن جزء أو قسم من المجتمع الدراسة.[1]

مفهوم العينة على أنها: "مجموعة جزئية من المجتمع لها نفس خصائصه الأصلية التي تنتمي إليه ويكون الغرض منها الحصول على معلومات مرتبطة بالمجتمع عن طريق اختيار عدد من الأشخاص للدراسة يمثلون ذلك المجتمع حيث تبدأ أية دراسة إحصائية بجمع البيانات الخام المتوفرة بإحدى الطرق"[2]

وفي النهاية تحصلنا على مجموع الردود بعدد بلغ 30 فرد؛ وبعد فحص جميع الردود تبين لنا أن ردود المستجوبين كلها صالحة للتحليل والمعالجة الإحصائية.

المطلب الثاني: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات، أداة الدراسة

1- مصادر جمع البيانات: تم الحصول على البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال مصدرين:

1-1- المصادر الرئيسية: تم الحصول على البيانات من خلال تصميم استمارة وتوزيعها على عينة من المجتمع البحث، ومن تم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

1-2- المصادر الثانوية: تم الحصول على المعطيات من خلال الرسائل الجامعية والمقالات والتقارير المتعلقة بالموضوع قيد البحث والدراسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، والهدف من

---

[1]- مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel- الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 19.

[2]- سامية يغني، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الأكاديمية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 231-240، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر.

خلال اللجوء للمصادر الثانوية في هذا البحث هو التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك اخذ صور عام عن المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال هذا البحث.

2- أداة الدراسة (أسلوب القياس)

في دراستنا ولقياس متغيرات الدراسة فإنه تم الاعتماد على أداة الاستبيان الاستطلاع آراء الأفراد المستجوبين في المؤسسة محل الدراسة الميدانية وفيما يلي شرح خطوات تصميم الاستبيان وكذا سلم القياس:

2-1- تصميم الاستبيان: يعتبر الاستبيان" الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية، إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال ما يتضمنه من مجموعة من الأسئلة أو العبارات ويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيان عادة باليد أو من خلال إرسالها إلى المستجوبين عبر البريد الالكتروني أو غيرها من طرق التوزيع الالكترونية (مواقع التواصل الاجتماعي...الخ) ". [1]

وتم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات و ثوعي في تصميمه ما تم تناوله في الجانب النظري وأيضا ما تم تطرق إليه في الدراسات السابقة وأيضا وضوح العبارات لتسهيل فهمها، ومن أجل التأكد أن عبارات الاستبيان تقيس فعلا ما وضعت لقياس مدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان، تم عرضه من أجل مراجعته على الأستاذة المشرفة ومن خلال أرائها وتوجيهاتها، قمنا بإضافة وتغيير بعض العبارات في ضوء اقتراحات والتعديلات

---

[1]- طويطي مصطفى وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ " أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية – منظور إحصائي"، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير– جامعة البويرة ، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 28.

التي طلبتها الأستاذة المشرف توفي الأخير خلصنا إلى بناء الاستبيان ليصبح في صورته النهائية متكون من 32 عبارة وتضمن الاستبيان جزئيين ومهما:

الجدول رقم (02): هيكل أداة الدراسة (الاستبيان) أقسام الاستبيان

أقسام الاستبيان		عدد العبارات
المحور الأول البيانات الشخصية		
المحور الثالث المتغير المستقل تفعيل حوكمة الشركات	**البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي**	**04**
	البعد الثاني: الاستقلالية والحياد	**04**
	البعد الثالث: العناية المهنية	**02**
المحور الثالث المتغير التابع: دور مدقق الحسابات الخارجي وجودة المعلومة المالية		**07**
مجموع عبارات الاستبيان		**17**

المصدر: من إعداد

جدول رقم (03) توزيع درجات مقياس المستخدم في الاستبيان

بدائل القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة /الترميز	4	3	2	1	5

المصدر: من إعداد بالاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale)

ولتسهيل تحليل ومناقشة أراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة وتم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

المدى العام: لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في استبيان الدراسة تم **حساب المدى:** (أعلى درجة في مقياس أدني درجة في مقياس) = (5−1) =3/4 وللحصول على طول الخلية الصحيح نقوم بقسمة المدى العام على عدد المستويات وذلك على نحو التالي: أعلى درجة –أدنى درجة /عدد المستويات (03)

$$5 - 1 \quad = 4 / 3 = 1.33$$

وبالتالي فان طول الفئة يساوي (1) وتحدد المستويات بإضافة طول الفئة إلى أدنى درجة وهي:

الجدول (04) يمثل طول الفئة ومستوياتها

الرقم	طول الفئة	المستوى
01	2.33-1	ضعيفة
02	3.66-2.34	متوسطة
03	5-3.67	عالية

المطلب الثالث: الأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS: Statistical Package for the Social Sciences (SPSS:26 وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية:

1. **التكرارات والنسب المئوية:** لوصف الإحصائي البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

2. **المتوسط الحسابي:** وهو أحد مقاييس النزعة المركزية التي سنتعرض لها وهي الأكثر استخداما في البحوث فالمتوسط الحسابي لمجموعة القيم التي يخضع لها المتغير المدروس هو مجموع القيم مقسم على عددها ؛ فهو يعبر عن تمركز إجابات العينة حول قيمة معينة وتكون محصورة من (01- 05 درجات) تبعا لدرجات المعطاة البدائل لمقياس ليكرت المستخدم في الاستبيان.

3. **الانحراف المعياري:** وهو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.

4. **معامل الثبات ألفا كرونباخ :** وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة (الاستبيان) في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ المجالات المختلفة لدرجة الثبات ل معامل الفا كرونباخ هي :

- 0.6> a (غير كافية)، إذا كانت قيمه بين 0.65>a>0.6 (ضعيفة)، إذا كانت قيمه بين 0.70>a>0.65 (مقبولة نوعا ما) وإذا كانت قيمه بين 0.850.70 >>a (حسنة) وإذا كانت قيمه بين 0.90> a>0.85 (جدة) وإذا كانت أكبر من 0.9 تكون قيم الثبات ممتازة.

5. تحليل الانحدار (Régression analysis): أداة إحصائية قوية ومرنة تستعمل لتحليل العلاقة الارتباطية بين متغير تابع واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة ويستعمل[1]:

لتحديد ما إذا كان المتغير المستقل قادر على شرح تغيرات معنوية في المتغير التابع: أي هل توجد علاقة؟ لتحديد كمية الاختلاف في المتغير التابع التي يمكن شرحها بواسطة المتغير المستقل: أي ماهي قوة العلاقة؟

لتحديد البناء أو شكل العلاقة: أي ماهي المعادلة الرياضية التي تربط المتغير المستقل أو عدة متغيرات:

- مستقلة مع المتغير التابع؟
- للتنبؤ بقيمة المتغير التابع
- التحكم في المتغيرات المستقلة الأخرى عند حساب مساهمة متغير أو متغيرات محددة.

والهدف من تحليل الانحدار هو التنبؤ بالمتغير التابع بمعلومات المتغير المستقل. وفي حالة وجود متغير مستقل واحد يطلق عليه تحليل الانحدار البسيط، بينما يطلق عليه تحليل الانحدار المتعدد عندما يوجد إثنين أو أكثر من المتغيرات المستقلة.

ومن معايير قياس كفاءة ومعنوية نموذج الانحدار الخطي (البسيط المتعدد) هناك معايير إحصائية منطقية.[2]

معايير إحصائية: وتشمل (T−test) لاختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة والمعامل الثابت (constant) و R الاختبار درجة العلاقة بين كل متغير مستقل والمتغير التابع ومنها أيضا (F−test) و(R) لاختبار معنوية المعادلة النهائية ومدى معنوية درجة تفسير التباين ويمكن اجمال أهم هذه المعايير الإحصائية بما يلي:

---

[1]–عايدة نخلة رزق الله، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي الاختبار والتفسير"، الطبعة الأولى، 2002، ص ص 210–211

[2]–عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام برنامج spss، 2008 ، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص 242–243 (بتصرف)

إختبار F (F−test): ويستخدم لاختبار معنوية المعادلة، بكلمة أخرى معنوية العلاقة بين مجموعة المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، يتم الحكم على معنوية العلاقة المدروسة بينهما من خلال قيمة (Sig) المصاحبة للاختبار (F−test) فإذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05 فإن العلاقة المدروسة بين المتغيرين ذات دلالة إحصائية.

اختبار T:(T−test): ويستخدم هذا المعيار لاختبار معنوية كل من معاملات الانحدار التي يتضمنها النموذج، من خلال مقارنة قيمة sig المرافقة للاختبار (T−test) مع مستوى المعنوية (0.05) فإذا كانت قيمتها أقل من 0.05 فإن التأثير معنوي. أي أن قيمة معامل الانحدار تشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائيا) للمتغير المستقل على المتغير التابع. ويضم في نموذج الانحدار الممثل للعلاقة المدروسة.

معامل الارتباط بيرسون Correlation de Pearson:

ويستخدم لاختبار درجة العلاقة بين كل متغير مستقل والمتغير التابع، وتكون قيمته محصورة بين −1 إلى +1، وتدل على قوة أو ضعف العلاقة بين المتغيرين معامل الارتباط بيرسون فإذا كنت القيمة كبيرة وكافية بغض النظر عن الإشارة فإن العلاقة بين المتغيرين قوية، أما إشارة معامل الارتباط فإنها تدل على اتجاه العلاقة بين المتغيرين فإذا كانت الإشارة موجبة فان زيادة قيم أحد المتغيرات ترافقها زيادة في المتغير الأخر أي أن العلاقة بينهما طردية والعكس صحيح.

قيمة معامل التحديد R^2:

ويرمز له بالرمز R^2 ويمثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة قيمة معامل التحديد المتغير أو المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج وتقع بين 0 و 1 أي بين:

$1 \leq R^2 \leq$ فكلما اقتربت من 1 يعني ارتفاع معنوية النموذج التفسيرية.

معايير منطقية: وهي تخص الإشارة التي يجب أن تظهر معها معامل المتغير، ولكون القرار الذي يعتمد بشأن صحة الإشارة أو خطئها أساسه معرفة منطقية اتجاه سلوك المتغير، حيث علاقته بالمتغير التابع لذا سميت بالمعايير المنطقية ولقد تم اختيار مستوى المعنوية 0.05

لاختبار فرضيات الدراسة وهو مستوى الدلالة الشائع استخدامه في مختلف الدراسات والأبحاث الخاصة بالعلوم الاجتماعية والإنسانية، وهو ما يعرف بقيمة ألفا (α) أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية عند مستوى المعنوية (α=0.05)، ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة يجب ألا يزيد عن (0.05) أو بمعنى أخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن (0.05). ومن أجل اتخاذ القرار فإننا نقارنه مع: مستوى المعنوية المحسوبة (sig)، أو (احتمال الخطأ) (P–value) الذي ظهر في مخرجات spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة، وهذا من خلال مقارنة قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى المعنية (α=0.05).

المطلب الرابع: صدق وثبات أداة الدراسة واختبار توزيع الطبيعي للبيانات

01- الخصائص السيكومترية

الاتساق الداخلي

الجدول رقم (05): معامل ارتباط عبارات المحور مع الدرجة الكلية للمحور.

المحور الأول			المحور الثاني		
رقم العبارة	معامل الارتباط	الاحتمالية	رقم العبارة	معامل الارتباط	الاحتمالية
01	0.879**	000،0	01	0.710**	000،0
02	0.715**	000،0	02	0.743**	000،0
03	0.428*	000،0	03	0.617**	000،0
04	0.505**	000،0	04	0.607**	000،0
05	0.517*	000،0	05	0.388*	000،0
06	0.625**	000،0	06	0.668**	000،0
07	0.602**	000،0	07	0.458**	000،0
المحور الثالث					
رقم العبارة	معامل الارتباط	الاحتمالية			
01	0.739**	000،0			
02	0.462*	000،0			

03	**0.654	000،0
04	**0.587	000،0
05	**0.676	000،0
06	**0.587	000،0
07	**0.744	000،0
08	**0.654	000،0
09	**0.858	000،0
10	**0.803	000،0
** الارتباط دال عند مستوى الدلالة 0.01 * الارتباط دال عند مستوى الدلالة 0.05		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS من إنجاز

من خلال الجدول نلاحظ أن جميع أسئلة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية جدا من الصدق، وهي ترتبط ارتباطا دالا إحصائيا مع الدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، حيث تراوحت في المحور الأول بين (0.517 و 0.879)، وفي المحور الثاني تراوحت القيم بين (0.388 – 0.743) المحور الثالث تراوحت القيم بين (0.462– 0.858) ومنه فإنه الاستبيان يمتنع بصدق الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (06): معامل ارتباط المحاور مع الدرجة الكلية للاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان
الأول	07	**0.841
الثاني	07	**0.690
الثالث	10	**0.833
** الارتباط دال عند مستوى الدلالة 0.01		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS من إنجاز

ونلاحظ من خلال الجدول أن جميع محاور الاستبيان ترتبط مع الدرجة الكلية للاستبيان، حيث تراوحت القيم بين 0.690 كأدنى قيمة 0.841 أعلى قيمة وهي قيم مرتفعة جدا تقترب من 1.

ومنه فإن الاستبيان يمتنع بصدق الاتساق الداخلي.

02- الثبات.

ويقصد بها مدى حصول الباحث على نفس النتائج أو نتائج متقاربة لو كرر البحث في ظروف مشابهة باستخدام الأداة نفسها، وفي هذا البحث تم قياس ثبات أداة البحث باستخدام معامل الارتباط ألفا كرونباخ، الذي يحدد مستوى قبول أداة القياس بمستوى (0.6) فأكثر، حيث كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): معامل ثبات ألفا كرونباخ

	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	07	0.854
المحور الثاني	07	0.896
المحور الثالث	10	0.930
الاستبيان ككل	17	0.951

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

03- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجابتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى.

وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات الاستبيان وهي طريقة اختبار Kolmogorov–Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتفلطح وطريقة اختبار Shapiro– Wilk وفي دراستنا نستعمل هذه الأخيرة. كما أن اختبار Kolmogorov–Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50، ويستخدم اختبار Shapiro–Wilk إذا كان عدد العينة

اقل من 50.[1] ، وللتذكير نعلم أن هناك نوعان من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في تحليل البيانات واختبار الفرضيات وهي:

3-1- أساليب إحصائية معلمية: وتستخدم في حالة البيانات التي توزيعها يتبع التوزيع الطبيعي.

3-2- أساليب إحصائية غير معلمية: وتستخدم في حالة البيانات التي توزيعها لا يتبع التوزيع الطبيعي والجدول التالي يبن نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) :

جدول رقم (08) يوضح التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغيرين محل الدراسة

المتغيرين	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk			القرار
	الاحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	الاحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	
مدقق الحسابات الخارجي	0.102	65	0.091	0.972	65	0.142	غير دال
حوكمة الشركات	0.063	65	0.200	0.980	65	0.368	غير دال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول أعلاه نجد نتائج اختبار Shapiro-Wilk تظهر أن مستوى المعنوية sig للمحور الأول المتعلق بقياس مدقق المحسابات الخارجي بلغت sig = (0.142) هي أكبر من (0.05) ، وأيضا بالنسبة البيانات المحور الثالث المتعلق بقياس الأداء الوظيفي Sig = (0.368) وهي أكبر من 0.05.

ومنه تدل نتائج اختبار (Tests of Normality) أن بيانات إجابات العينة على جميع العبارات محاور الاستبيان تبعا لتوزيع الطبيعي.

من نتائج قيم مؤشرات اختبار (Shapiro-Wik) نكون قد تأكدنا من أن بيانات المستجوبين نحو المتغيرات الرئيسية للدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

[1]- أبو زيد ، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص156

ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية في تحليل إجابات وأراء افرد العينة واختبار الفرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها

المطلب الأول : تحليل البيانات

الفرع الأول: تحليل محور البيانات الشخصية

الجدول رقم (09): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	25	83,3
أنثى	5	16,7
المجموع	30	100

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا (30) فردا، نلاحظ أن حجم الذكور (25) بنسبة 83.3 %، أما الإناث فقد بلغ عددهن (5) أنثى بنسبة قدرت بـ 16.7 % وهذا يدل على طبيعة المجتمع ذكوري كما هو موضح من خلال الشكل التالي:

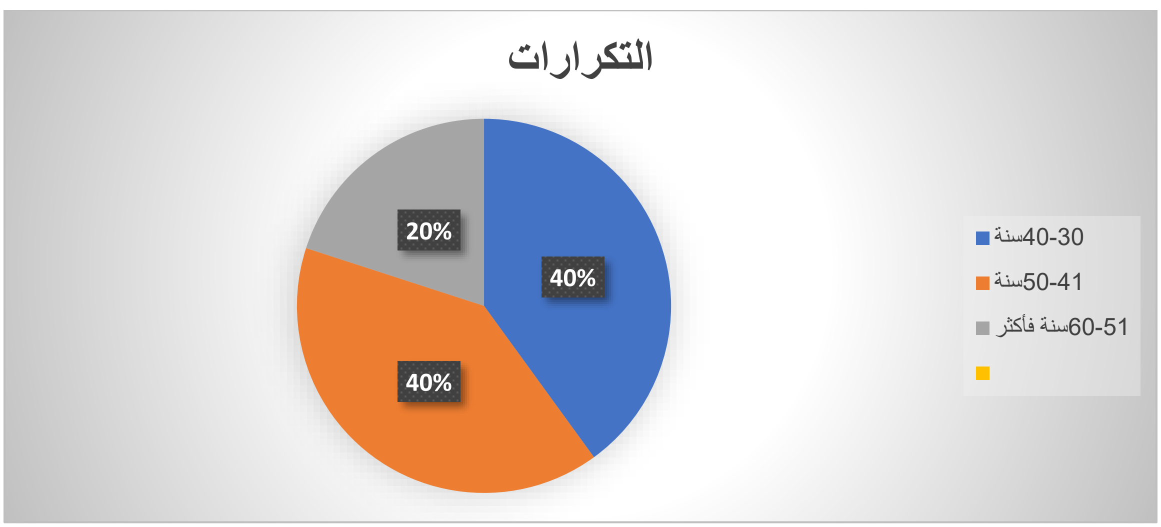
الشكل رقم (03): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجدول رقم (10): يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

	التكرارات	النسبة المئوية
30–40 سنة	12	40
41–50 سنة	12	40
51– 60 سنة فأكثر	6	20
المجموع	30	100

من خلال نتائج الجدول الذي يمثل توزيع مفردات العينة وفقا لمتغير العمر يتبين لنا أن أكبر نسبة من عينة الدراسة (30–40 سنة) بنسبة (40%) وهو ما يعادل (12 مبحوثين) فيما كان الذين يبلغ أعمالهم بين (من 41 إلى 50 سنة) قدرت نسبهم (40%) أي ما يعادل (12 مبحوث)، وتليها نسبة (20%) الذين يفوق أعمارهم فوق (51–60 سنة فأكثر) أي ما يعادل(6 مبحوث) وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (04): يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

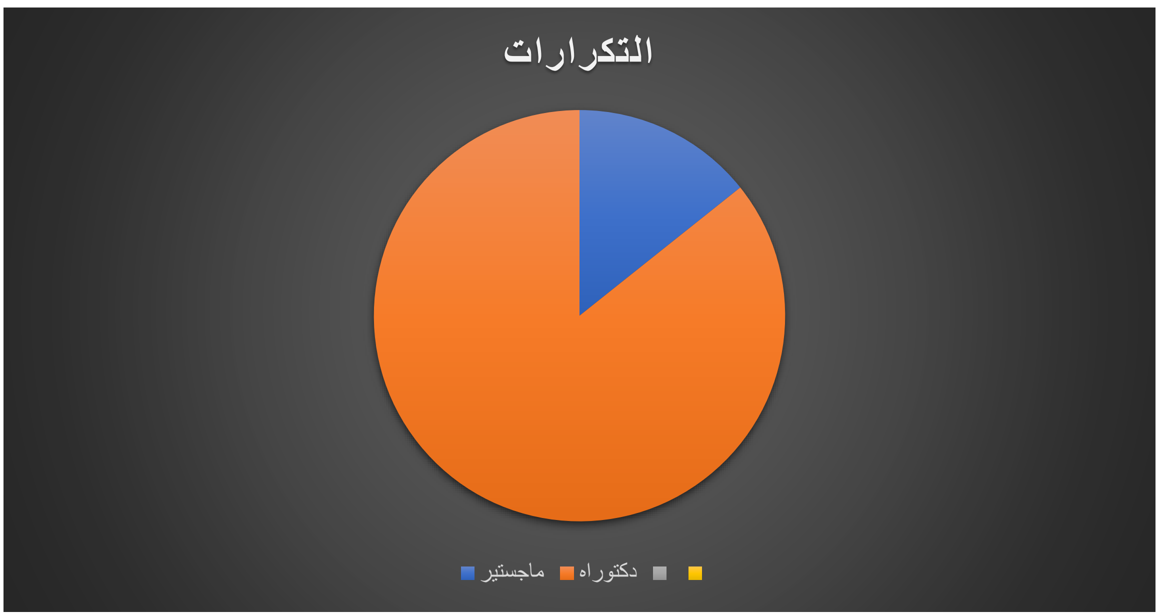


الجدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي المؤهل العلمي

	التكرارات	النسبة المئوية
ماجستير	4	13,3
دكتوراه	26	86,7
المجموع	30	100

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا، نلاحظ أن الذين لديهم شهادة ماجستير فقد بلغ عددهم 04 أفراد بنسبة 13.3، أما الذين لديهم شهادتهم دكتوراه فقد كان عددهم على 26 قدرت نسبهم بـ 86.7%، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (05): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي المؤهل العلمي



الفرع الثاني تحليل المحور الأول "دور مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية"

	متوسط حسابي	إنحراف معياري	الترتيب	القرار
a_1	4,1333	0,81931	2	عالية
a_2	4,2333	1,0063	1	عالية
a_3	3,5333	0,86037	7	متوسطة
a_4	3,9	0,84486	4	عالية
a_5	3,9	0,92289	5	عالية
a_6	3,9667	1,09807	3	عالية
a_7	3,9	0,95953	6	عالية
الدرجة الكلية للمحور	**4,0167**	**0,77106**	**عالية**	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

بالنسبة للمحور الأول: يتضح من خلال الجدول السابق أن درجة المحور **دور مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية** جاءت بدرجة عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (**4,0167**)، وبانحراف معياري يساوي (**0,77106**).

أما المتوسطات الحسابية لكل عبارة فتراوحت بين (4,2333 –3,5333)، يمكن تفسير حصول محور **دور مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية** بالمتوسط الحسابي.

وقد جاءت كل العبارة بدرجة موافق وبشدة وموافق بمتوسطات حسابية في النواحي الآتية:

جاءت عبارة الأولى في المرتبة الثانية "**a_1**" بمتوسط حسابي (4,1333)، وانحراف معياري (0,81931)، وجاءت عبارة " **a_2**"، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,2333)، وانحراف معياري (1,0063)، وفي المرتبة السابعة جاءت العبارة " **a_3**" بمتوسط حسابي (3,5333)، وانحراف معياري(0,86037)، وأما العبارة الرابعة " **a-4**" جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3,9)، وانحراف معياري (0,84486)، وفي المرتبة الخامسة جاء العبارة "**a-5**" بمتوسط

حسابي (3,9)، وانحراف معياري (0,92289)، أما جاءت العبارة السادسة "**a-6**" بمتوسط حسابي (3,9667)، وانحراف معياري (1,09807)، وجاءت عبارة " **a_7**"، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3,9)، وانحراف معياري (0,95953).

الاستنتاج: وذلك من خلال عرض نقاط أساسية وجوهرية في مهمة التدقيق عند مدقق الحسابات الخارجي تمثلت في الاستنتاجات المرحلية للنسب المحسوبة، وفق معايير متفق عليه توضح الاستقراءات اللازمة للحالة المحسوبة، إذا فإن التحليل المالي يمثل الأداة الأنسب في تحديد حجم الاختبارات التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي خلال تدقيقه للمعلومة المالية.

الفرع الثالث تحليل المحور الثاني دور المدقق المحاسبي في إعطاء المصداقية للقوائم المالية

	متوسط حسابي	إنحراف معياري	الترتيب	القرار
Q1	4,1	1,06188	4	عالية
Q2	4,2333	0,93526	3	عالية
Q3	4,4	0,81368	1	عالية
Q4	4,0667	1,04826	5	عالية
Q5	3,7667	1,25075	7	عالية
Q6	4,0333	0,88992	6	عالية
Q7	4,3	0,87691	2	عالية
الدرجة الكلية للمحور	**4,2**	**0,83666**	**عالية**	

بالنسبة المحور الثاني: يتضح من خلال الجدول السابق أن درجة محور **دور المدقق المحاسبي في إعطاء المصداقية للقوائم المالية** جاءت بدرجة عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (**4,2**)، وبانحراف معياري يساوي (**0,83666**).

أما المتوسطات الحسابية لكل عبارة فتراوحت بين (4,4– 3,7667)، يمكن تفسير حصول محور **دور المدقق المحاسبي في إعطاء المصداقية للقوائم المالية** بالمتوسط الحسابي.

وقد جاءت كل العبارة بدرجة عالية بمتوسطات حسابية في النواحي الآتية: جاءت عبارة الأولى في المرتبة الرابعة "**q−1**" بمتوسط حسابي (4,1)، وانحراف معياري (1,06188)، وعبارة "**q−2**"، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4,2333)، وانحراف معياري (0,93526)، وجاءت العبارة " **q−3**" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,4)، وانحراف معياري(0,81368)، وأما العبارة الرابعة " **q−4**" جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4,0667)، وانحراف معياري (1,04826)، وفي المرتبة السابعة جاء العبارة "**q−5**" بمتوسط حسابي (3,7667)، وانحراف معياري (1,25075)، أما جاءت العبارة السادسة "**q−6**" جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4,0333)، وانحراف معياري (0,88992)، وجاءت عبارة " **q_7**"، في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4,3)، وانحراف معياري (0,87691).

الاستنتاج: التعرف على أراء محافظي الحسابات حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية ومعرفة العلاقة التي تربط بين تحليل القوائم المالية وبين مدقق الحسابات ، وبعد كل من الدراسة النظرية والتطبيقية قد توصلنا إلى النتائج التالية: يساعد التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من خلال منع حالات الغش والتلاعب وتصويب الأخطاء التي يقوم باكتشافها في القوائم المالية عند إعداد التقرير وكذلك يقوم مدقق الحسابات الخارجي في إعداد التقارير المالية للمؤسسة انطلاقا من المعلومات التي توفرها القوائم المالية لان القوائم المالية للمؤسسة هي الركيزة الأساسية وتحتوي كل من نقاط قوة وضعف المؤسسة.

الفرع الرابع: تحليل المحور الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	القرار
w_1	4,1333	1,04166	2	عالية
w_2	3,8	0,92476	7	عالية
w_3	4,2333	0,67891	4	عالية
w_4	4,1667	0,91287	9	عالية
الدرجة الكلية للبعد التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي	**4,15**	**0,92055**		**عالية**
w_5	4,1333	0,7303	8	عالية
w_6	4,0667	0,78492	6	عالية
w_7	4,0333	0,76489	3	عالية
w_8	4,1667	0,79148	1	عالية
الدرجة الكلية للبعد الاستقلالية والحياد	**4,15**	**0,67146**		**عالية**
w_9	4,1	0,75886	10	عالية
w_10	4,2	0,76112	5	عالية
الدرجة الكلية للبعد العناية المهنية	**4,15**	**0,68418**		**عالية**
الدرجة الكلية للمحور	**4,1667**	**0,85433**		**عالية**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق أن درجة محور الأداء الوظيفي جاءت بدرجة موافق بشدة وموافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل **(4,1667)**، وبانحراف معياري يساوي **(0,85433)**.

أما المتوسطات الحسابية لكل عبارة فتراوحت بين (4,1667– 4,1)، يمكن تفسير حصول محور مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات متوسط بالمتوسط الحسابي.

وقد جاءت كل العبارة بدرجة عالية بمتوسطات حسابية وانحرافات معيارية كل عبارة المحور الثالث بدرجة عالية بشدة على النحو الآتي:

جاءت عبارة " **w-1**" في المرتبة الثانية محور التدقيق المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات بمتوسط حسابي (4,1333)، وانحراف معياري (1,04166)، وعبارة "**w-2**"، في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3,8)، وانحراف معياري (0,92476)، وجاءت العبارة "**w-3**" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4,2333)، وانحراف معياري(0,67891)، وفي المرتبة في التاسعة عبارة "**w-4**" بمتوسط حسابي(4,1667)، وانحراف معياري (0,91287)، وجاءت العبارة "**w-5**" في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (4,1333)، وانحراف معياري (0,7303) أما عبارة "**w-6**" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4,0667)، وانحراف معياري (0,78492) فجاءت للعبارة "**w-7**"، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي(4,0333) وانحراف معياري (0,76489)، والمرتبة الأولى فكانت للعبارة "**w-8**"، بمتوسط حسابي(4,1667) وانحراف معياري (0,79148)، وأما العبارة "**w-9**" فحتلت المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي(4،4) وانحراف معياري (0،93218)، وجاءت العبارة " **w-10**" في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي (4,2) وانحراف معياري (0,76112).

الاستنتاج: التدقيق المحاسبي هو الوجه المكمل للعمل المالي و المحاسبي، على أساس أنه المرأة العاكسة لمدى صدق و صحة ومصداقية البيانات ونتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، وأمام التوسع الذي حدث في مجال التدقيق، كما تقتصر على أدوار اقتصادية واجتماعية، أصبح التدقيق اليوم كأداة لحل مختلف التعارضات وخدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، حيث إن مستعملي هذه المعلومة خاصة الخارجيين منهم لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات صادقة ويمكن الاعتماد عليها أم لا، نتيجة هؤلاء المستعملين لهم الخبرة الكافية للحكم على مصداقية هذه المعلومة، بالإضافة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات، هذا ما يتطلب وجود ضمان

يخص نوعية المعلومة المالية ويتحقق عن طريق التدقيق مما يعزز الإفصاح والشفافية داخل المؤسسات وبالتالي يعزز مبادئ الحوكمة .

جدول رقم (.....): معاملات إرتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

		التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي	الاستقلالية والحياد	العناية المهنية	المتغير التابع: دور مدقق الحسابات الخارجي
معاملات الارتباط	**المتغير الثابت: تفعيل حوكمة الشركات**	**1**	**0.579****	**0.611****	**0.611****
	مستوى الدلالة		**0.001**	**0.000**	**0.000**
	التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي	**1**	**0.660****	**0.688****	**0.579****
	مستوى الدلالة		**0.000**	**0.000**	**0.001**
	الاستقلالية والحياد	**0.660****	**1**	**0.831****	**0.611****
	مستوى الدلالة	**0.000**		**0.000**	**0.000**
	العناية المهنية	**0.688****	**0.831****	**1**	**0.616****
	مستوى الدلالة	**0.000**	**0.000**		**0.000**

المصدر: إعداد من خلال البيانات الميدانية للبحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

نلاحظ من الجدول السابق وجود علاقة بين المتغيرات طردية وذات دلالة إحصائية عالية جدا أقل من أو تساوي (0.01) مما يعني وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة دور مدقق الحسابات الخارجي، ويلاحظ أن **العناية المهنية** لدور مدقق الحسابات الخارجي الشركات هما الأقوى ارتباطا بمعدل ارتباط، (0.616) وأن التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي الاستقلالية بالنسبة لدور مدقق الحسابات الخارجي هما أقل ارتباطا بمعدل ارتباط على التوالي (0.579-0.611).

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشتها

تتمحور الفرضيات الدراسة في كشف عن مدى وجود علاقة ارتباطية ذات تأثير ايجابي بين المتغير المستقل والمتغير التابع أي بين متغير الثابت المتمثل في حوكمة الشركات والمتغير التابع المتمثل في دور مدقق الحسابات الخارجي وعليه وللإجابة عن الفرضيات فانه سيتم دراسة علاقة التأثير بينهما باستخدام تحليل الانحدار الخطي الكشف على وجود ارتباط بين المتغيرات وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة ودور متغير مستقل في التغيرات التي تحدث في المتغير التابع حيث وخلال حساب معادلة الانحدار الخطي للعلاقة التأثير بين المتغيرين فإن نتحصل على مؤشرات إحصائية نقدم شرح موجز لها حتى نتمكن من تفسير النتائج المتحصل عليها:

– **معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson)**، ويستخدم لقياس اتجاه وقوة العلاقة الخطية بين المتغيرين وتقع قيمة معامل الارتباط بين – 1 إلى +1 وهذه القيمة تدل على قوة أو ضعف العلاقة بين المتغيرين، فإذا كنت القيمة كبيرة كافية بغض النظر عن الإشارة فإن العلاقة بين المتغيرين قوية، أما إشارة معامل الارتباط فإنها تدل على اتجاه العلاقة بين المتغيرين فإذا كانت الإشارة موجبة فان زيادة قيم أحد المتغيرات ترافقها زيادة في المتغير الأخر أي العلاقة بينهما طردية والعكس صحيح، ويمكن تقسيم مجالات قيمة معامل الارتباط.

– **اختبار F (F–test)**: من اجل معنوية العلاقة بين متغير المستقل والمتغير التابع للعلاقة المدروسة يمكن معرفة المعنوية أو الدلالة الإحصائية للعلاقة المدروسة من خلال قيمة sig المرافقة للاختبار (F–test) فإذا كانت قيمة SIG أقل من 0.05 فان العلاقة المدروسة بين متغيرين ذات دلالة إحصائية:

–**.معامل الانحدار b_1 و b_0**،: حيث ما يمثل مقدر الثابت ذلك أن الثابت وb ومعامل B فهو قيمة التي يزيد بها المتغير التابع عند زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل.

– **اختبار T (T–test)**: من اجل معنوية التأثير بين المتغيرين، ويستخدم لاختبار معنوية تأثير المستقل في التابع، بكلمة أخرى يستخدم لتحقق من معنوية معاملات (**b_1 و b_0**) للنموذج

الانحدار وهذا من مقارنة قيمة sig المرافقة للاختبار (T−test) مع مستوى الدلالة 0.05 حيث إذا كانت قيمة SIG أقل من 0.05 فان معامل الانحدار (b_1 و b_0) يختلف عن الصفر ومنه له تأثير معنوي ويضم في نموذج الانحدار الممثل للعلاقة المدروسة. قيمة معامل التفسير : ويرمز له بالرمز R^2 ويمثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير أو المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج وتقع بين 0 و 1 أي بين: $0 \leq R \leq$ فكلما اقتربت من 1 يعني ارتفاع درجة التفسير متغير التابع من قبل متغير المستقل.

01 - اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص الفرضية الرئيسية للدراسة على ما يلي: لا يوجد تأثير لدور المدقق الحسابات الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من دور استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة في القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات.

حيث تنص الفرضيات الفرعية على ما يلي:

نصت الفرضية الأولى: لا يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$).

نصت الفرضية الثانية: لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$).

نصت الفرضية الثالثة: لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة.($\alpha \geq 0.05$)

صياغة النموذج الانحدار الخطي المتعدد للفرضية: من أجل دراسة العلاقة بين المتغير (المستقل (المؤثرة) والتابع (المتأثر) نعتمد على المعادلة التالية:

والجدول التالي هو ملخص للجداول مخرجات تحليل الانحدار المتعدد بالاستعانة ببرنامج SPSS وهي ملخص نموذج الانحدار (R^2،r)، تحليل التباين ANOVA، النتائج الدلالة الإحصائية لمعاملات الانحدار (B)

جدول رقم. (13) يبين نتائج نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية

القدرة التفسيرية للنموذج			
R معامل الارتباط المتعدد	R Square معامل التفسير	Adjusted R Square معامل التفسير المصحح	خطأ المعياري للتقدير في النموذج
0.666	0.443	0.379	0.60749

معنوية الكلية لنموذج حسب نتائج تحليل ANOVA					
النموذج	Sum of Squares	Df	Mean square	F	Sig القيمة الاحتمالية
الانحدار	7.647	3	2.549	6.907	0.001
البواقي	9.595	26	0.369		
المجموع	17.242	29			

المعنوية الجزئية لمعاملات					
المتغيرات		B قيم معامل الانحدار	قيم اختبارT	Sig القيمة الاحتمالية	تشخيص مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة VIF
الثابت: تفعيل حوكمة الشركات	– B_0	0.222	6.122	0.000	/
البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي	– B_1	0.485	3.761	0.001	0.750

البعد الثاني: الاستقلالية والحياد	– B_2	0.702	4.085	0.000	0.350
البعد الثالث: العناية المهنية	– B_3	0.694	4.134	0.000	0.351

تشخيص مشكلة الارتباط الخطي (الازدواج الخطي) بين المتغيرات المستقلة (التفسيرية في النموذج:

قبل تحليل نتائج الانحدار الخطي المتعدد ولبناء النموذج الفرضية للعلاقة بين المتغيرات محل الدراسة في ضوء أسس إحصائية دقيقة يجب التأكد.

أولا: من استقلالية المتغيرات المستقلة وعدم التداخل الخطي فيما بينها أو ما يعرف بتشخيص مشكلة الارتباط الخطي المتعدد. ويتم هذا من خلال استخدام معامل تضخم التباين (VIF) ويجب أن وتكون قيمة: (VIF) تكون أقل (5).[1]

ويتبين من الجدول أعلاه: أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات الثابة (أجهزة البعد الأول: الحاسوب ولواحقها البعد الثاني: الشبكات/ البعد الثالث: لبرمجيات وقواعد البيانات/ البعد الرابع: الكوادر البشرية) هي أقل من 5. حيث نجد أن قيم (VIF) للمتغيرات المستقلة محصورة بين (0.180 أعلى قيمة وأدنى قيمة 0.123)، مما يبين أنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في بيانات المتغيرات المستقلة ومنه نتائج نموذج الانحدار المتعدد المتعلق باختبار الفرضية الرئيسية. ستكون دقيقة ونعتمد على نتائجها من أجل تحليلها وتفسيرها.

نمر الآن إلى تحليل نموذج الانحدار المتعدد من خلال معرفة معنوية نموذج الانحدار الممثل لدراسة الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ونسبة مساهمة وتفسير المتغيرات المستقلة في التغيرات التي تؤدي إلى تفعيل المتغير التابع وأيضا من خلال تحليل معاملات الانحدار المتغيرات المستقلة كل على حدا ومدى التأثير المعنوي لكل منهما على المتغير التابع.

---

(1)– عبد الناصر السيد عامر: نمذجة المعادلة البنائية للعلوم النفسية والاجتماعية (الأسس والتطبيقات والقضايا)، الجزء الثاني، دار جامعة نايف للنشر، 2018، ص 54.

- **معنوية نموذج الانحدار من خلال قيم اختبار F (F-test):** وهي القيمة التي تشير إلى معنوية نموذج الانحدار لدراسة التأثير بين المتغيرات المستقلة في المتغير التابع ويتم الحكم على معنوية العلاقة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيمة F فإذا كانت قيمة Sig أقل من0.05 فان علاقة التأثير معنوية. ومن خلاله يتم الحكم على قبول الفرضية.

حيث تبين من الجدول أعلاه من نجد قيمة F المحســـوبة بلغت (**6.907** =F_{cal}) وأن قيمة SIG=0.001 المصاحبة لقيمة (F) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباطية دال إحصائيا بين عناصر تفعيل حوكمة الشركات (البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي / البعد الثاني: الاســـتقلالية والحياد / البعد الثالث: العناية المهنية) و(المدقق الحسابات الخارجي) وعليه نستنتج قرار اختبار الفرضية:

نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1): يوجد علاقة ارتباطية ذات تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) لحوكمة الشركات على تطوير أداء المدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة

تفسير قيمة معامل ارتباط بيرسون (R) من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي بلغت قيمته:

R= (0.666) وقيمته موجبة ودالة إحصائية، لأن قيمة الاحتمالية (sig =0.001) المصاحبة لاختبار (F) أقل من 0.05. ويدل ذلك أن العلاقة بين المتغير بين عناصر حوكمة الشركات (البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي / البعد الثاني: الاستقلالية والحياد / البعد الثالث: العناية المهنية) والمتغير (المدقق الحسابات الخارجي) طردية (موجبة)، أي إن زيادة في تطبيق عناصر حوكمة الشركات يؤدي ذلك إلى زيادة في دور المدقق الحسابات الخارجي هذه النتيجة منطقية من حيث اتجاه وهذا بناء على ما تطرقنا له في الجانب النظري للدراسة.

تفسير قيمة معامل التحديد (R^2) (نسبة التفسير): من خلال الجدول أعلاه نجد قيمة معامل التحديد المقدرة بـ 0.443 R^2 وهي توضح أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار التغيرات الحاصلة في متغير التابع " دور المدقق الحسابات الخارجي" ترجع إلى تأثير التغير في قيم

متغيرات عناصر حوكمة الشركات (البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي / البعد الثاني: الاستقلالية والحياد / البعد الثالث: العناية المهنية) من وجهة نظر المدققين الحسابات الخارجي والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

تفسير قيمة التأثير (معامل الانحدار B) للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع وأيهما له تأثير (تأثير معنوي) وأيهما ليس له أي أثر (تأثير غير معنوي) ومن ثم استبعاده من النموذج الانحدار (معادلة الانحدار المتعدد) وقاعدة تقييم: هي إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (sig) والمبينة في الجدول أعلاه اقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0.05 المقابلة لقحة المحسوبة للمعامل B فإن قيمة معامل الانحدار معنوية أي (تضم إلى النموذج).

- **بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل** (حوكمة الشركات) قيمة (B=0.222) وهي قيمة موجبة (تأثير إيجابي) ودالة إحصائيا حيث نجد أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (T^{cal}=6.122) وأن قيمة (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة 0.05 ويمكن أن نفسر ذلك أن تأثير متغير المستقل حوكمة الشركات معنوي (دالة إحصائيا). وهذا يعني بأن كل تغير مقداره درجة واحدة في تطبيق حوكمة الشركات، سيؤدي إلي تغير إيجابي في زيادة تطوير دور المدقق الحسابات الخارجي بمقدار القيمة الاحتمالية 0.001 وهي قيمة مقبولة إحصائيا تدل على أهمية حوكمة الشركات في تأثيرها على تطوير المدقق الحسابات الخارجي.

- **بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل (الاستقلالية والحياد) قيمة (B=0.702):** وهي قيمة موجبة (تأثير إيجابي) ودالة إحصائيا حيث أن قيمة الاحتمالية (Sig=0.000) اقل من مستوى الدلالة 0.05 ويمكن أن نفسر ذلك أن تأثير متغير (الاستقلالية والحياد) معنوي (دالة إحصائيا). وهذا يعني بأن كل تغير مقداره درجة واحدة في الاستقلالية والحياد، سيؤدي إلى تغير إيجابي في زيادة تطوير أداء المدقق الحسابات الخارجي بمقدار قيمة احتمالية **0.000** وهي قيمة مقبولة إحصائيا تدل على أهمية حوكمة الشركات في تأثيرها على أداء المدقق الحسابات الخارجي.

– **بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل (العناية المهنية)** قيمة (B= 0.694) وهي قيمة موجبة (تأثير إيجابي) ودالة إحصائيا حيث أن قيمة الاحتمالية (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة 0.05 ويمكن أن نفسر ذلك أن تأثير متغير **(العناية المهنية)** معنوي (دالة إحصائيا).

وهذا يعني بأن كل تغير مقداره درجة واحدة في تطبيق الشبكات، سيؤدي إلى تغير إيجابي في زيادة تفعيل حكومة الشركات بمقدار 0.000 وهي قيمة مقبولة إحصائيا تدل على حكومة الشركات في تأثيرها على أداء المدقق الحسابات الخارجي.

02– اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة لمعرفة حوكمة الشركات على تأثيرها على أداء المدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة (البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي / البعد الثاني: الاستقلالية والحياد / البعد الثالث: العناية المهنية) كلا على حدا على المتغير التابع (المدقق الحسابات الخارجي) سيتم دراسة علاقة التأثير بينهما باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود ارتباط بين المتغيرات وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة ودور متغير مستقل في التغيرات التي تحدث في كل المتغير التابع على حدا والجدول التالي يعرض النتائج المؤشرات الإحصائية للانحدار الخطي البسيط وهو ملخص للجداول (ملخص نموذج الانحدار (R^2، r)، تحليل التباين ANOVA، النتائج الدلالة الإحصائية لمعاملات الانحدار (B).

الشكل رقم (08) يوضح الانحدار الخطي البسيط

جدول رقم (14) يبين نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

اختبار الفرضية الفرعية	المتغير المستقل حوكمة الشركات	المتغير التابع	معنوية الكلية لنموذج الانحدار البسيط		القدرة التفسيرية		معنوية معامل الانحدار			نتيجة الفرضية
			قيمةF	Sig	R	R^2	B	t	Sig	
الفرضية الأول	التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي	الأداء المدقق الحسابات الخارجي	14.114	0.000	0.579	0.336	2.003	3.655	0.001	قبول الفرضية
الفرضية الثانية	الاستقلالية والحياد		16.687	0.000	0.611	0.373	0.702	4.085	0.000	قبول الفرضية
الفرضية الثالثة	العناية المهنية		17.127	0.000	0.616	0.380	0.694	4.138	0.000	قبول الفرضية

المصدر: إعداد من خلال البيانات الميدانية للبحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

01- اختبار الفرضية الفرعية رقم الأولى:

نصت الفرضية الأولى: لا يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$) .

نصت الفرضية الإحصائية: تتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1 كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$) .

الفرضية البديلة (H_1): يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$) .من خلال الجدول أعلاه نجد:

- بلغ معامل الارتباط بيرسون بين (التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي) قيمة R=0.579 وهي قيمة دالة إحصائيا حيث نجد قيمة المحسوبة بلغت (F=3.655) وأن قيمة sig = 0.001 المصاحبة لقيمة (F) هي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة دالة إحصائيا بينهما محل الدراسة.

- بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل التأهيل العلمي والعملي قيمة B=2.003 وهي قيمة دالة إحصائيا حيث نجد قيمةF المحسوبة بلغت (T= 3.655) وأن قيمة sig=0.001 المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى أنه يوجد تأثير دالة إحصائيا للمتغير حوكمة الشركات على أداء مدقق الحسابات الخارجي وعليه نستنتج قرار اختبار الفرضية:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) وجد علاقة ارتباطية ذات تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05).

02- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

نصت الفرضية الثانية: لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة

نصت الفرضية الإحصائية: تتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1 كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة

الفرضية البديلة (H_1): لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة من خلال الجدول أعلاه نجد:

- بلغ معامل الارتباط بيرسون بين الاستقلالية والحياد ودور مدقق الحسابات الخارجي قيمة R=0.611 وهي قيمة دالة إحصائيا حيث نجد قيمة المحسوبةF بلغت (F=16.687) وأن قيمة sig =0.000 المصاحبة لقيمة (F) هي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة دالة إحصائيا بينهما: محل الدراسة.

- بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل بين (الاستقلالية والحياد)قيمة B=0.702 وهي قيمة دالة إحصائيا حيث نجد قيمةF المحسوبة بلغت (T=4.085) وأن قيمة sig =0.000 المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى أنه يوجد تأثير دالة وعليه نستنتج قرار اختبار الفرضية:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى(0.05).

03- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة: لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة.

نصت الفرضية الإحصائية: تتم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1 كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة.

الفرضية البديلة (H_1): لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة.

من خلال الجدول أعلاه نجد:

- بلغ معامل الارتباط بيرسون بين العناية المهنية ودور مدقق الحسابات الخارجي قيمة 0.616=R وهي قيمة دالة إحصائيا حيث نجد قيمةF المحسوبة بلغت (F=4.138) وأن قيمة sig = 0.000 المصاحبة لقيمة (F) هي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة دالة إحصائيا بينهما: محل الدراسة.

- بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل بين العناية المهنية قيمة B=0.694 وهي قيمة دالة إحصائيا حيث نجد قيمة المحسوبةF بلغت (T=4.138) وأن قيمة sig=0.000 المصاحبة لقيمة (T) هي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى أنه يوجد تأثير دالة إحصائيا.

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة.

ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الجدول رقم (...) يبين ملخص لنتائج اختبار الفرضيات

الفرضيات	نص الفرضية	القرار الإحصائي عند مستوى دلالة 0.05
الرئيسية	لا توجد علاقة ارتباطية ذات تأثير إيجابي تبين ان لمدقق الحسابات دور في تفعيل حوكمة الشركات.	**تحققت الفرضية**
الفرضية الأولى	لا يوجد دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة	**تحققت الفرضية**
الفرضية الثانية	لا يوجد دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة	**تحققت الفرضية**
الفرضية الثالثة	لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة	**تحققت الفرضية**

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على نتائج اختبار الفرضيات

خاتمة

مع كبر حجم المؤسسات وتوسع نشاطها أصبح من المهم حمية ممتلكاتها وحقوقها، وذلك من خلال تزويد الثقة بقوائمها وعناصرها المختلفة التي تعبر عن أصول وخصوم المؤسسة، هذا الأمر أدى إلى ظهور التدقيق الخارجي.

هذا الأخير الذي يتلخص في محاولة إيجاد طرف خارج عن المؤسسة وتتوفر به مجموعة من المواصفات الشخصية وأيضا المهنية، من شأنه أن يزيد من الثقة في القوائم المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على هذه القوائم من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومع ظهور حوكمة الشركات التي تعتبر مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحية هذه الأخيرة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين، والتي لاقت اهتماما كبيرا من الباحثين الاقتصاديين في تمثل حلا للحد من التلاعبات وزيادة الثقة لدى أصحاب المصالح أصبح من الضروري اعتماد مهنة مدقق الحسابات كمهنة ضرورية لزيادة الثقة بعناصر القوائم المالية لدى الغير.

وعليه فقد توصلت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات يمكن ذكرها كالتالي:

- **اختبار الفرضيات:**

نتائج الدراسة:

الفرضية الرئيسية: تحققت الفريضة بعدم وجود علاقة ارتباطية ذات تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية لدور المدقق الحسابات الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

نصت الفرضية الأولى: تحققت الفريضة بعدم وجود دور التأهيل العلمي والعملي في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل البحث عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$).

نصت الفرضية الثانية: تحققت الفريضة بعدم وجود دور الاستقلالية والحياد في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة($\alpha \geq 0.05$).

نصت الفرضية الثالثة: لا يوجد دور العناية المهنية في تحسين دور مدقق الحسابات الخارجي محل الدراسة عند مستوى دلالة.($\alpha \geq 0.05$)

أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج، نتائج نظرية وأخرى تطبيقية كما يلي: نتائج الدراسة النظرية:

1. تطبيق قواعد حوكمة الشركات من شأنه أن يؤثر في درجة ومستوى الافصاح المحاسبي، فالإفصاح والشفافية وظاهرة الحوكمة وجهان يؤثر كل واحد في الآخر ويتأثر به.
2. يحظى الافصاح بأهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المهتمة بالمؤسسة، فهو يرتكز على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة ويساعد في زيادة القدرة على اتخاذ القرار
3. لا يمكن الحكم على صحة وشفافية المعلومات الواردة في القوائم المالية إلا بعد تدقيقها من قبل مدقق (محافظ) الحسابات.
4. يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عمله.
5. القوائم المالية هي عملية تزويد المستفيدين بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم.

نتائج الدراسة التطبيقية:

1. للمدقق الخارجي دور مهم في السير الحسن النشاط المؤسسة من خلال تحليله الجيد للقوائم المالية وتأكيدها بالإثباتات اللازمة.
2. يستخدم مدقق الحسابات الخارجي أثناء تأدية مهامه مجموعة من التقنيات والاجراءات التي يراها مناسبة لتحقيق هدفه.
3. يعتمد مدقق الحسابات الخارجي أثناء إعداد تقريره على مجموعة من القوانين والمراسيم التي يشير لها في تقريره كمراجع.

4. عملية التدقيق الخارجي ترفع من مصداقية المعلومات وتزيد من موثوقية القوائم المالية باعتبارها مدققة.

الاقتراحات:

باعتمادنا على نتائج الدراسة فانه يتم وضع بعض المقترحات بغية تطوير نطاق التدقيق ودور المدقق الذي من أجله نأمل أن تتمكن المؤسسات الجزائرية من تحقيق وزيادة الثقة بقوائمها المالية. والتمكن من التطبيق الفعال لحوكمة الشركات والتقيد بمبادئها وتكمن هذه الاقتراحات فيما يلي:

1. التعريف بمبادئ الحوكمة وأهميتها من خلال عقد دورات تدريبية لكل الأطراف كالإدارة والمدقق .... إلخ.
2. ضرورة وضع البرامج من قبل الهيئات المهنية المختصة لتأهيل المدققين.
3. الزام المؤسسات الجزائرية الحوكمة والعمل بها.
4. الاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة كلجنة التدقيق وتنصيها في كل المؤسسات الدعم وظيفة التدقيق الداخلي.

أفاق الدراسة:

- دور المدقق في دعم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- أثر تطبيق حوكمة الشركات على السير الحسن للمؤسسة وتأثيره على تقرير مدقق الحسابات الخارجي.
- أثر إلزام مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الدولية وعملية التدقيق.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- ابراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير ، و دراسة مفهوم التنمية و مؤشراتها ، دار الشروق ، القاهرة ، 2003.
- أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2012.
- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، الطبعة الأولى 2012،.
- ادريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية–، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- حماد، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات ، المفاهيم المبادئ ، التجارب ، الدر الجامعية ، مصر ، 2008.
- حماد، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدر الجامعية ، الاسكندرية ، 2009.
- حماد، طارق عبد العال، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب): تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، القاهرة ، 2005.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية –، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

- الخلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنlia ، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2014.
- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، 2009.
- سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري ، (الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006.
- سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006.
- الصبان محمد، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- طارق عبد العلال ، حوكمة الشركات ، شركات قطاع عام وخاص (المبادئ ، التجارب ، المفاهيم ، المتطلبات) ، الدار الجامعية الاسكندرية 2008، 2007.
- عايدة نخلة رزق الله، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي الاختبار والتفسير"، الطبعة الأولى، 2002.
- عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام برنامج spss،2008 ، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
- عبد الناصر السيد عامر: نمذجة المعادلة البنائية للعلوم النفسية والاجتماعية (الأسس والتطبيقات والقضايا)، الجزء الثاني، دار جامعة نايف للنشر، 2018.
- عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007.
- عبد الوهاب نصر علي شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 .

- عمار بوحوش، وآخرون، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2000.
- فالتر ميجس وروبرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وأخرون، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2007.
- لويس كوهين، (ترجمة كوثر حسين كوجيك): مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية، ط1، القاهرة، مصر، دار العربة للنشر، سنة 1990 .
- محمد ابراهيم موسى ، حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2010 .
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفي سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الابراهيمية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004-2005.
- محمد عباس حجازي، المدخل الحديث في المحاسبة: نظم المعلومات، أداة للاتصال وأساس لاتخاذ القرارات، دار غريب للطبع، القاهرة، مصر، الجزء الثاني، 1977.
- مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان – تطبيقات عملية على برنامج excel– الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018.
- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.

الرسائل الجامعية :

- بعيطيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة–، السنة الجامعية 2015–2016.
- محي الدين محمد عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "دراسة مقارنة – حالة الجزائر–، رسالة ماجستير (غ منشورة)، معهد العلوم التجارية وعلوم التسيير – المركز الجامعي المدية–، الجزائر،.2008/2007

المجلات و المقالات العلمية :

- خليفي رزيقة، شيقارة هجيرة: منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23 (ديسمبر 2017).
- سامية يغني، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الأكاديمية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019،.جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر.
- محمد قوجيل ، بن مالك محمد حسان ، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي و تطبيق مبادئ الحوكمة ، على مفهوم جودة الافصاح في المؤسسة الجزائرية بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي العلمي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ،، ورقلة ، 29_30 نوفمبر 2011 .

المطبوعات الجامعية :

- طويطي مصطفى وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ " أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية – منظور إحصائي"، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير– جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014.

- مام عواطف، مطبوعة جامعية في مساق حلقة البحث، المستوى الثانية ماستر توجبه وإرشاد، قسم علم النفس وعلوم التربية بكلية العلوم الإنسانية والاجتماعية – جامعة محمد بوضياف مسيلة–، السنة الجامعية 2016–2017.

المراجع باللغة الأجنبية:

- LIONNEL.C et GERARD.V, Audit et Control Interne–aspects financiers –opérationnels et stratégiques–, Dalloze, Paris, 1992.
- Stephan BRUN, Les normes comptables internationales IAS–IFRS, Cualino editeur, EJA–paris, 2006.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

سم: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: حراوة ..... المولود(ة) بتاريخ: 1996/09/23 ب: المسيلة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200931904 الصادرة بتاريخ: 2017/12/01 عن: بلدية المسيلة .....

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2024/2025

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**:

دور مسؤولي الحسابات في تعزيز الثقة في التوازن المالي في ظل حوكمة الشركات

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

حرر بتاريخ: ...../...../.....

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

امعة محمد بوضياف بالمسيلة

لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

سم: المالية والمحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: [illegible] المولود(ة) بتاريخ: 18/07/1992 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 276 الصادرة بتاريخ: 26/12/16 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**:

دور مدقق الحسابات في تعزيز الثقة في التقارير المالية في ظل حوكمة الشركات

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

حرر بتاريخ: ...../...../.....

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.