الجمهـــــــورية الجزائريـــــــــــــة الديمقراطيـــــــــــة الشعبيـــــــــــة

وزارة التعلـــــيم العـــــالي والبحث العلمـــي

جامـــــــــعة عباس لغرور خنشـــــــــــلة

كليـــــة العلـــوم الاقتصاديـــــة والتسيير

والعلـــــوم التجاريـــــة

قسم علوم محاسبة ومالية

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Abbas Laghrour University Khenchela

Faculty of Economics Management and Commercial Sciences

Department of Business and Management Sciences

دور جودة التدقيق المحاسبي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

دراسة حالة

مـذكـرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- **صليب مروى**
- **طراق إخلاص منال**

تحت إشراف الأستاذ:

– د. أونيسي بلال

لجنة المناقشة

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة الاصلية	الصفة
زرمان كريم	أستاذ التعليم العالي	جامعة عباس لغرور خنشلة	رئيسا
أونيسي بلال	أستاذ مساعد أ	جامعة عباس لغرور خنشلة	مشرفا ومقررا
بيبي وليد	أستاذ التعليم العالي	جامعة عباس لغرور خنشلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر

اللهم الهمني شكر نعمتك التي انعمت بها علي وعلى والدي، ووفقني لعمل صالح ترضاه، وأدخلني برحمتك في زمرة عبادك الصالحين

اشكر الله عز وجل واحمده الذي اعانني على اتمام هذا العمل واساله تعالى ان يجازي عني خيرا كل من قدم يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة.

قال الرسول صلى الله علية وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس".

اتوجه بخالص الشكر وعظيم الامتنان لأستاذي المشرف "أونيسي بلال" تقديرا لجهوده المبذولة وتوجيهاته القيمة التي كان لها أثر بالغ في إنجاز هذا العمل.

كما أعرب عن بالغ التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة، لكرمهم في قبول مناقشة هذا العمل وتقديم ملاحظاتهم البناءة.

كما اتقدم بخالص الشكر والتقدير للسادة المحكمين الذين تفضلوا بمراجعة وتحكيم استبيان الدراسة، مما أسهم في تعزيز دقتها وجودتها.

واتوجه بالشكر لكل من أسهم، من قريب او بعيد في انجاز هذا العمل سواء بكلمة طيبة، او بدعوة صادقة، او بابتسامة مشجعة.

﴿ فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِن فَضْلِهِ ﴾.

الاهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف خلق الله محمد بن عبد الله وعلى اله وصحبه ومن تبع هداه اتقدم بهذا العمل المتواضع الى:

إلى النور الذي اضاء دربي، والسراج الذي لا ينطفئ نوره ابدا من أفنى سنوات عمره ليزرع في طريقي خطوات النجاح، والدي العزيز.

وإلى من جعل الجنة تحت قدميها، من غمرتني بحبها وحنانها، من كانت مصدر سعادتي وامانيي، نبض حياتي وعمري كله، والدتي الغالية.

إلى زهور وبهجة حياتي، اخوتي الاعزاء، سندي بعد الله، الذين اعتز بوجودهم وادعو الله ان يطيل في اعمارهم ويحفظهم لي ذخرا وفخرا.

والى كل من احتضنه قلبي بمحبة، ولم تتسع له حدود كلماتي، لهم في القلب مكان، وان غابت اسماؤهم عن السطور.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور جودة التدقيق المحاسبي في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات، من خلال بحث العلاقة بين جودة التدقيق ومدى إسهامه في ترسيخ مبادئ الحوكمة. وقد تناولت الدراسة جانبين رئيسيين: جانب نظري وآخر تطبيقي. تضمن الجانب النظري استعراضا للإطار المفاهيمي لكل من التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات، في حين اعتمد الجانب التطبيقي على استبيان أعد لتحقيق أهداف الدراسة، وجرى توزيعها على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة. وقد استخدم المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كإطار منهجي للدراسة.

بعد جمع البيانات ومعالجتها إحصائيا بواسطة برنامج التحليل الإحصائي لنظام الإحصائية (spss 23version) كانت أهم النتائج المتوصل إليها أنه توجد علاقة ارتباطية بين جودة التدقيق المحاسبي ومبادئ حوكمة المؤسسات.

واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات أبرزها إلزام المؤسسات بتطبيق مبادئ الحوكمة من خلال متطلبات قانونية لضمان الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات والعمل على رفع كفاءة المدققين المحاسبين من خلال توجيه الاهتمام نحو تطوير الكفاءات المهنية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، حوكمة المؤسسات، الجودة، المبادئ.

Abstract:

This study aimed to analyze the role of audit quality in enhancing corporate governance principles by examining the relationship between audit quality and its contribution to reinforcing governance principles. The study addressed two main aspects: a theoretical aspect and an applied aspect. The theoretical part included a review of the conceptual framework of both auditing and corporate governance, while the applied part relied on a questionnaire designed to achieve the objectives of the study, which was distributed to a sample of professionals in the field of accounting. The descriptive and analytical approaches were used as the methodological framework of the study.

After collecting and statistically processing the data using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS version 23), the most important result obtained was that there is a correlational relationship between audit quality and corporate governance principles.

The study concluded with several recommendations, most notably the need to oblige institutions to implement governance principles through legal requirements to ensure transparency and accountability within institutions, and to work on enhancing the efficiency of auditors by focusing on the development of professional competencies.

Keywords: Audit, Corporate Governance, Quality, Principles.

فهرس الموضوعات

الشكر والعرفان

الإهداء

ملخص: II

فهرس الموضوعات IV

قائمة الجداول VII

قائمة الأشكال IX

مقدمة: ..... أ

الفصـــل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد: 8

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق المحاسبي 9

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي 9

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي 12

المطلب الثالث: خصائص وأنواع التدقيق المحاسبي 14

المبحث الثاني: أسس التدقيق المحاسبي 17

المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي 17

المطلب الثاني: مبادئ وفروض التدقيق المحاسبي 19

المطلب الثالث: مزايا وعيوب التدقيق المحاسبي 23

المبحث الثالث: إطار جودة التدقيق المحاسبي 24

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق المحاسبي.....24
المطلب الثاني: أهمية تحقق جودة التدقيق المحاسبي 25
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي.....26
خلاصة الفصل: 28

الفصل الثاني

مســـــاهمة جودة التدقيق المحاسبي في تطبـــيق مبادئ حوكمة المؤسسات

تمهيد: 30
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات 31
المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها.....31
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.....33
المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة المؤسسات 36
المبحث الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات حسب المنظمات الدولية 39
المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 39
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن البنك الدولي 42
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن صندوق النقد الدولي.....44
المبحث الثالث: العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي و حوكمة المؤسسات 45
المطلب الأول: انعكسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة المؤسسات 45
المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات وتحسين جودة التدقيق 46
المطلب الثالث: علاقة مجلس الإدارة بالتدقيق المحاسبي و انعكاساتها على حوكمة المؤسسات 47
خلاصة الفصل الثاني: 49

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد: 51
المبحث الأول: عرض الدراسة الميدانية..... 52
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة..... 52
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 52
المبحث الثاني: التحليل الاحصائي للبيانات..... 55
المطلب الأول: نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية 55
المطلب الثاني: نتائج التحليل الوصفي للتغير المستقل..... 58
المطلب الثالث: نتائج التحليل الوصفي للتغير التابع..... 60
المبحث الثالث: تحليل اختبار الفرضيات..... 66
المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي 66
المطلب الثاني: اختبار صحة الفرضيات..... 67
خلاصة الفصل: 80
خاتمة: 82
قائمة المصادر والمراجع:..... 87
الملاحق

قائمة الجداول

العنوان	الصفحة
الجدول رقم 01: المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي	5
الجدول رقم 02: معامل الفا كرونباخ لثبات وصدق الاستبيان	47
جدول رقم 03: مقياس ليكرت الخماسي	47
الجدول رقم 04: قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس لكرت الخماسي	47
الجدول رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	48
الجدول رقم 06: توزع أفراد العينة حسب المهنة	49
الجدول رقم 07: توزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	50
الجدول رقم 08: ترتيب المتوسطات الحسابية لجودة التدقيق المحاسبي	52
الجدول رقم 09: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	53
الجدول رقم 10: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد حفظ حقوق جميع المساهمين	54
الجدول رقم 11: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	55
الجدول رقم 12: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد دور أصحاب المصالح	56
الجدول رقم 13: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد الافصاح والشفافية	57
الجدول رقم 14: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد مسؤوليات مجلس الإدارة	58
الجدول رقم 15: اختبار التوزيع الطبيعي	59
الجدول رقم 16: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الاولى	61
الجدول رقم 17: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	61
الجدول رقم 18: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الثانية	63
الجدول رقم 19: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد حفظ حقوق جميع المساهمين	63
الجدول رقم 20: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الثالثة	65
الجدول رقم 21: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	65
الجدول رقم 22: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الرابعة	67

الجدول رقم 23: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد دور أصحاب المصالح	67
الجدول رقم 24: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الخامسة	69
الجدول رقم 25: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد الافصاح والشفافية	69
الجدول رقم 26: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية السادسة	71
الجدول رقم 27: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد مسؤوليات مجلس الإدارة	71

قائمة الأشكال

العنوان	الصفحة
الشكل رقم 01: معايير التدقيق المحاسبي	13
الشكل رقم 02: مفهوم حوكمة المؤسسات	25
الشكل رقم 03: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة المؤسسات	30
الشكل رقم 04: دائرة نسبية لتوزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	49
الشكل رقم 05: دائرة نسبية لتوزع أفراد العينة حسب المهنة	50
الشكل رقم 06: دائرة بيانية لتوزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	51
الشكل رقم 07: التوزيع الطبيعي للمتغيرات	60
الشكل رقم 08: معادلة الانحدار الخطي لبعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	62
الشكل رقم 09: معادلة الانحدار الخطي لبعد حفظ حقوق جميع المساهمين	64
الشكل رقم 10: معادلة الانحدار الخطي لبعد المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	66
الشكل رقم 11: معادلة الانحدار الخطي لبعد دور أصحاب المصالح	68
الشكل رقم 12: معادلة الانحدار الخطي لبعد الافصاح والشفافية	70
الشكل رقم 13: معادلة الانحدار الخطي لبعد مسؤوليات مجلس الإدارة	72

مقدمة

مقدمة:

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تطورات اقتصادية ومالية، كان من أبرز تجلياتها تنامي حجم المؤسسات وتوسع عملياتها، مما أفرز حاجة ملحة إلى تعزيز الرقابة المالية والإدارية داخلها، بهدف مواجهة التحديات المرتبطة بالشفافية، والفساد المالي، وتضارب المصالح، وقد تزايد هذا الوعي بعد سلسلة من الفضائح المالية والاقتصادية التي طالت مؤسسات كبرى كانت تعد نماذج في النجاح والاستقرار، إلا أن ضعف الرقابة والتدقيق، وتراخي الالتزام بمبادئ الحوكمة، أدت إلى انهيارها في وقت قياسي، مخلفة خسائر فادحة للاقتصاديات الوطنية ولثقة المستثمرين.

في وسط هذا الواقع، حظي مفهوم حوكمة المؤسسات اهتماماً متزايداً خلال العقود الأخيرة، سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وقد دفعت هذه الأحداث إلى التركيز على وضع مبادئ فعّالة تهدف إلى الحد من تكرار مثل هذه الأزمات أو تقليص آثارها إلى أدنى المستويات. ومن هذا المنطلق، برزت حوكمة المؤسسات كأداة أساسية لمكافحة الفساد وضمان نزاهة وشفافية التقارير المالية، من خلال تطبيق مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ التي تعزز من الرقابة والمساءلة.

ويعد التدقيق من الأنشطة الجوهرية التي تسهم في تعزيز الاستقرار المالي وتفعيل الرقابة على أداء المؤسسات. وهو مطلب قانوني تنظمه هيئات رقابية وتعليمية في معظم دول العالم، بما في ذلك الجزائر. ويتخذ التدقيق أشكالا متعددة حسب طبيعة النشاط، ويعد التدقيق المحاسبي من أبرز هذه الأشكال. وتتطلب عملية التدقيق المحاسبي اتباع منهجية دقيقة بالإضافة إلى الالتزام بمعايير مهنية معتمدة، وذلك بهدف ضمان تقديم خدمات تدقيقية عالية الجودة تلبي احتياجات وتطلعات المستفيدين.

الإشكالية:

على أساس ما تطرقنا له سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية

ما مدى تأثير جودة التدقيق المحاسبي في دعم وإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية، تم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

التساؤلات النظرية :

- كيف تؤثر جودة التدقيق المحاسبي على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية في القوائم المالية؟
- هل لمبادئ حوكمة المؤسسات دور في ترسيخ بيئة تنظيمية قائمة على النزاهة والشفافية وبالتالي القدرة على إتخاذ قرارات سليمة وصائبة؟

التساؤلات التطبيقية:

- _ هل هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05؟
- _ هل هناك علاقة ارتباط بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05؟

- هل هناك علاقة ارتباط بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05 ؟
- هل هناك علاقة ارتباط بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05 ؟
- هل هناك علاقة ارتباط بين الإفصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05؟
- هل هناك علاقة ارتباط بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05؟

الفرضيات

الفرضيات النظرية:

ـ تؤثر جودة التدقيق المحاسبي بشكل إيجابي على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات.

ـ يساهم تبني مبادئ حوكمة المؤسسات في ترسيخ بيئة تنظيمية قائمة على النزاهة والشفافية وبالتالي القدرة على اتخاذ قرارات سليمة وصائبة.

الفرضيات التطبيقية.

ـ هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05

ـ هناك علاقة ارتباط بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05

ـ هناك علاقة ارتباط بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05

ـ هناك علاقة ارتباط بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05

ـ هناك علاقة ارتباط بين الإفصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05

ـ هناك علاقة ارتباط بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى الدلالة المعنوية α=0،05

أسباب اختيار الموضوع:

ـ الاهتمام الشخصي بالمواضيع المتعلقة بالتدقيق والحوكمة.

ـ يعتبر موضوع التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات من المواضيع الحديثة على الصعيدين المحلي والدولي.

ـ الدور المحوري للتدقيق المحاسبي في الحوكمة.

ـ قلة الدراسات الميدانية المتخصصة التي تربط بشكل مباشر بين جودة التدقيق المحاسبي وتفعيل مبادئ الحوكمة.

أهداف الدراسة: تتمثل في:

_ معرفة كل من التدقيق المحاسبي وتفاصيله.

_ معرفة حوكمة المؤسسات ومبادئها.

_ دور ودعم جودة التدقيق المحاسبي لمبادئ حوكمة المؤسسات.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز الدور الحيوي الذي تلعبه جودة التدقيق المحاسبي في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات، من خلال دعم الشفافية والمساءلة وضمان مصداقية المعلومات المالية. كما تسهم في توجيه صناع القرار نحو تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتقوية ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية، مما ينعكس إيجاباً على استقرار البيئة المؤسسية وجودة الأداء العام.

منهج الدراسة

نظرا لطبيعة البحث، فقد تم الاعتماد على مناهج متعددة تتلاءم مع أهداف الموضوع ضمن الدراسات الاقتصادية. استخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى توضيح دور التدقيق في تعزيز الحوكمة. كما تم إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من الأفراد، إلى جانب إجراء مقابلات شخصية معهم كأداة لجمع البيانات. وبعد جمع البيانات، تم تفريغ وتحليل نتائج الاستبيان باستخدام برنامج (SPSS) بهدف إجراء التحليل الإحصائي والاختبارات الملائمة لموضوع الدراسة.

هيكل الدراسة

تم تنظيم هذا البحث في ثلاث فصول رئيسية، يسبقهما تمهيد يتمثل في المقدمة، وتليهما خاتمة شاملة. تضمنت الخاتمة ملخصاً عاماً لأهم ما تم التوصل إليه من نتائج، بالإضافة إلى تقييم للفرضيات المطروحة في بداية البحث. كما قمنا بعرض وتحليل النتائج التي أفرزها البحث، واقترحنا في الختام مجموعة من التوصيات التي نراها ملائمة ومبنية على المعطيات المستخلصة.

- **الفصل الأول: التدقيق المحاسبي،** سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي وأهميته بالإضافة إلى المعايير التي يقوم عليها، وسنتعرض أيضا إلى أسس التدقيق المحاسبي وفي الأخير تطرقنا إلى إطار جودة التدقيق المحاسبي.
- **الفصل الثاني: مساهمة جودة التدقيق المحاسبي في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات،** سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بحوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها، أهميتها وأهدافها، المحددات والركائز، بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها كما تطرقنا إلى العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات.

- **الفصل الثالث:** تحدثنا فيه عن الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات، المدققين الداخليين، خبراء محاسبيين وأساتذة مختصين في المحاسبة للوقوف على دور جودة المحاسبي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات باستخدام برنامج spss version23.

صعوبات الدراسة: تتمثل في:

_ قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.

_ وجود صعوبات في توزيع الاستبيان.

_ صعوبة الحصول على المعلومات نظرا لحساسية الموضوع.

محددات الدراسة

تم تحديدها لك توفر لنا السرعة في جمع المعلومات والحجم الكافي.

1. **الحدود المكانية:**

تم توزيع الاستبيان في الجزائر عبر مواقع التواصل الاجتماعي عبر الرابط التالي:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdfO-RxvVsyx1a4MwnxrO_gNPjCBKqOR1GQ3_ocGIvablXIEw/viewform?usp=dialog

2. **الحدود الزمانية:**

امتدت فترة الدراسة الميدانية من أواخر شهر مارس إلى شهر ماي 2025.

الدراسات السابقة:

- **بوخاري سليمة بخاري، أثر جودة التدقيق المحاسبي في القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، 2020–2021** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر جودة التدقيق المالي والمحاسبي للقوائم المالية المحاسبية، بالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، توصلت إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن التدقيق المحاسبي عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم الأدلة من طرف شخص مهني، كلما كان التدقيق جيدا ومضبوطا كلما زادت مصداقية القوائم المالية، ولقد لخصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وهي ضرورة اهتمام المؤسسة بجودة التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية، توسيع مسؤولية المدقق الخاصة باكتشاف الغش، وتمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم ومصداقية وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة.
- **رضا حميداتو، أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، 2018–2019** تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني لمدققين وأثره على جودة التدقيق، توصلت إلى مجموعة من النتائج التالية: تؤثر الموضعية والشخصية والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية، جودة تدقيق الحسابات تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله باعتبارها العنصر العام في عملية التدقيق لأنها تمنح الثقة في القوائم المالية، المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على الخدمة

المهنية ذات الكفاءة العالية والجودة المطلوبة، ولقد لخصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وهي ضرورة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية الممتازة، تخصيص مكتب التدقيق جزء من أتعابه لأجل التدريب والتعليم المستمر لفريق العمل لأن التطور دائما في استمرارية يجب مواكبته.

- **زياد داود سالم، أثر جودة التدقيق المحاسبي على تعزيز الميزة التنافسية، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 2024** هدفت هذه الدراسة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تعزيز الميزة التنافسية حيث بينت نتائج الدراسة بأن هناك ثبات وموثوقية للبعد الخاص بمعايير خاصة بالأداء وبالتالي يتضح بأن هذا البعد يتسم بالثبات والموثوقية، وأكدت بوجود تأثير دال معنويا لإجمالي معايير خاصة بالأداء على إجمالي الميزة التنافسية، ولقد لخصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وهي العمل على الاهتمام بالتدقيق المحاسبي لما له تأثير على الخدمات المالية التي تحكم مديرية بلديات ديالى، وتنصح الدراسة أيضا بأن بالاهتمام بموضوع التدقيق المحاسبي في مديرية بلديات ديالى من حيث ضبط القوائم المالية باعتبارها مكمن فعالية التدقيق وبما يؤدي لتحقيق الميزة التنافسية.
- **حكيم العطوي، دور نظام مراقبة التسيير في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه2022 –2023** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مختلف الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير ودورها في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الجزائرية، بالاعتماد على المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة، توصلت إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في وجود دور لمختلف أدوات المراقبة في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات ويتجلى ذلك في إعدادها للموازنات التقديرية، كما أظهرت النتائج إلى وجود دور لاستخدام لوحة القيادة في تفعيل مبادئ الحوكمة في مؤسسة الدراسة، ولقد لخصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تمثلت في ضرورة إعطاء عملية حوكمة المؤسسات مزيد من الاهتمام داخل المؤسسة الاقتصادية من أجل تحقيق الشفافية والعدالة، تفعيل كافة آليات الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وضرورة عمل المؤسسات على إعداد نظام للحوكمة مكيف مع المتطلبات الوطنية لتسهيل تبني مبادئ الحوكمة.
- **سعيداني عائدة؛ علام عائشة، دور تطبيق مبادئ الحوكمة في تفعيل أبعاد المسؤولية الاجتماعية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، 2021–2022** الهدف من هذه الدراسة هو فحص وتحليل الدور الذي تلعبه الحوكمة في تفعيل الأبعاد، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والاستعانة بالمنهج التاريخي، توصلت إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يؤدي إلى تفعيل أبعاد المسؤولية الاجتماعية، المسؤولية الاجتماعية أحد أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وقد لخصت الدراسة مجموعة من التوصيات تتمثل في ضرورة إعادة تنظيم المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الجزائرية لضمان استقلاليتها، ضرورة اعتماد آلية عادلة في التعيين قائمة على المهارة العلمية والعملية.

- **Ranya Fathallah Dakhelalla ; The Impact of Corporate Governance Principles on Board characteristics.**

أطروحة ماجستير في المحاسبة البحثية، 2014، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر مبادئ الحوكمة التي أصدرتها البورصة الأسترالية على خصائص مجالس إدارات الشركات الكبرى المدرجة في مؤشر ASX 50، بالاعتماد على المنهج التحليلي والوضعي، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في أن العديد من الشركات الكبرى كانت ملتزمة بممارسات متماشية مع المبادئ قبل تطبيقها الرسمي، معظم أعضاء المجالس يمتلكون مؤهلات جامعية أو مهنية، ومعظم الشركات كانت تملك أصلا غالبية من الأعضاء غير التنفيذيين، وقد لخصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تمثلت في الحاجة إلى التفصيل في مبادئ الحوكمة المتعلقة بالتنوع والاستقلالية، الدعوة للمزيد من الأبحاث على عينة أوسع تشمل شركات صغيرة ومتوسطة.

الفصـــل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد

نظرا لازدياد حجم العمليات المالية وتنوع الأنشطة داخل المؤسسات، أصبح من الضروري إيلاء مهنة التدقيق المحاسبي اهتماما خاصا، لما لها دور جوهري في ضمان دقة البيانات المالية والمحاسبية وسلامتها. إذ تعنى هذه المهنة بالتحقق من مدى صحة المعلومات المحاسبية المقدمة، وقياس مدى انعكاسها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، إضافة إلى تقييم مدى تحقيقها للأهداف الموجودة.

ويستند التدقيق إلى مجموعة من المعايير المهنية والمفاهيم العلمية التي تشكل إطاراً مرجعياً يوجه الممارسين نحو أداء مهامهم بكفاءة وفعالية، وتضمن جودة المخرجات التدقيقية.

وانطلاقا من أهمية هذا الدور، يتناول هذا الفصل موضوع التدقيق المحاسبي من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، وهي:

⟸ **المبحث الأول**: أساسيات حول التدقيق المحاسبي.

⟸ **المبحث الثاني**: أسس التدقيق المحاسبي.

⟸ **المبحث الثالث**: إطار جودة التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي من الركائز الأساسية لتحسين أداء المؤسسات وضمان دقة وموثوقية المعلومات المالية. ومع تزايد التحديات في بيئة الأعمال المعاصرة، أصبح التدقيق أداة لا غنى عنها لتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المنظمات. وفي هذا المبحث، سيتم التطرق إلى أهم أساسيات التدقيق المحاسبي، من خلال استعراض تطوره التاريخي، ومفهومه، بالإضافة إلى أهدافه وأهميته، وأخيرا المبادئ التي يستند إليها وأنواعه المختلفة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي من الجوانب المهمة في العمل المحاسبي، حيث يساعد على التأكد من صحة المعلومات المالية. في هذا المطلب سنتعرف على معنى التدقيق المحاسبي وما يهدف إليه.

أولا: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي:

مر التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي بعدة مراحل نوجزها فيما يلي:[1]

ظهرت الحاجة إلى مهنة تدقيق الحسابات نتيجة ضرورة التأكد من صحة المعلومات المحاسبية، وضمان تطابقها مع الواقع، خاصة عند غياب الوثائق التاريخية الدقيقة. وتشير الوثائق إلى أن قدماء المصريين واليونانيين كانوا من أوائل من مارسوا التدقيق للتأكد من دقة الحسابات. فقد كان المدققون في تلك العصور يتحملون مسؤولية كبيرة، تصل إلى حد العقوبة مثل الجلد إذا اكتشف عليهم تلاعب أو أخطاء في القيود المحاسبية.؛

كلمة "المراجعة" أو "التدقيق" مشتقة من الكلمة اللاتينية *(Audire)*، والتي تعني "الاستماع". حيث كان التدقيق يتم في بدايته من خلال استماع المدقق للقيود والبيانات المحاسبية التي تقرأ بصوت مرتفع، ثم يقوم بإعداد تقريره وتقديم ملاحظاته. وكانت عملية التسجيل والتوثيق بدائية في ذلك الوقت، لكن مع تطور المحاسبة، أصبح هناك تنظيم أكبر لهذه العمليات من خلال ما يعرف اليوم بأنظمة الرقابة المالية.؛

وفي العصر الإسلامي، كانت هناك ممارسات واضحة للتدقيق، ومن أبرز الأمثلة على ذلك، ما قام به الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه، من مراجعة وتدقيق حسابات الولاة خلال موسم الحج، وذلك للتأكد من نزاهة المسؤولين الماليين؛

[1] أبختي حنان، بورنب فطيمة؛ **دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، عنابة، 2019-2020، ص ص3-4.

ومع الثورة الصناعية وازدهار التجارة، توسعت المشاريع التجارية وأدى ذلك إلى انفصال الملكية عن الإدارة. ونتيجة لزيادة رؤوس الأموال، ظهرت الشركات الجماعية مثل الشركات الفردية وشركات المساهمة. وأصبح من الضروري أن تدار هذه المشاريع من قبل إداريين مستقلين، مما استدعى وجود تدقيق منتظم للتأكد من صحة التصرفات المالية والإدارية داخل تلك المنشآت، وضمان حقوق جميع المتعاملين.

ظهرت أول منظمة مهنية للتدقيق المحاسبي في فينيسيا عام 1520. وفي عام 1862، أصبحت مهنة التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا مع تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين. ومع صدور قانون الشركات البريطاني عام 1844، والذي نص على إلزامية التدقيق، زاد اهتمام المستثمرين بهذه المهنة كوسيلة لحمايتهم من تلاعب الشركات.

كما تجدر الإشارة إلى تطور دور المدقق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية بعد تأسيس جمعية المدققين الداخليين (IIA) عام 1941، حيث ساهم هذا التطور في تعزيز أهمية التدقيق الداخلي المرتبط بالأنشطة التجارية، وكان من أبرز الشخصيات التي ساهمت في هذا المجال Arthur Hald وRobert Milne، حيث قدما دراسات وتحليلات متقدمة، وكان من أهم أعمالهم إعداد أول قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي من قبل *Victor Z. Brink* لخدمة الإدارة بفعالية.

وفيما يلي الجدول الموالي الذي يلخص أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق المحاسبي:

الجدول رقم 01: المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
قبل سنة 1700	– الحفاظ على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والاختلاس.	– بالتفصيل
الفترة من 1700 الى 1850	– منع اعمال السرقة والاختلاس ومعاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة.	– بالتفصيل
الفترة من 1850 الى 1905	– اكتشاف الغش والتلاعب والاخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.	– بعض الاختيارات ولكن الاساس هو المراجعة التفصيلية.
الفترة من 1905 الى 1960	– اعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. – اكتشاف التلاعب والأخطاء.	– ظهور أسلوب العينات الاحصائية (مراجعة إجبارية).
الفترة 1960 الى اليوم	– إبداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم.	– استعمال الأساليب الرياضية والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الاحصائية.

المصدر: كرمية نسرين، **أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حكومة الشركات**، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2010، ص4.

ثانيا: مفهوم التدقيق المحاسبي

نظرا لاختلاف وجهات النظر بين الباحثين والمنظمات، لا يوجد تعريف موحد للتدقيق المحاسبي، مما يجعل من الصعب وضع مفهوم دقيق لها. لذلك، سنستعرض مجموعة من التعريفات المقدمة ثم نعمل على تنسيقها للوصول إلى تعريف شامل ومتكامل

يرى البعض أن مصطلح "التدقيق" ظهر في القرن الثالث قبل الميلاد، عندما بدأ الرومان في تطوير نظام لمراجعة الحسابات، حيث عينوا مدققين لمراجعة الدفاتر المحاسبية في الأراضي التي كانت تحت سيطرتهم. وفي تلك الفترة أصبح مصطلح "التدقيق" شائعًا في مجال المال والأعمال، وهو يقابل الكلمة الأجنبية "Audit"، التي جاءت من الكلمة

اللاتينية "Audire" التي تعني "يستمع"، لأن الحسابات كانت تقرأ أمام المدققين أثناء الجمعية العامة للحكومة بدأ هذا المصطلح في أوروبا وانتشر تدريجيًا ليستخدمه الجميع.[1]

- **عرفت لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين التدقيق لعام 1972 م على أنه:** "عملية منهجية للحصول على الأدلة المرتبطة بالعوامل المؤثرة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بهدف التأكد من مدى توافق هذه العوامل مع المعايير الموضوعية، ثم نقل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"؛
- **وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التدقيق على أنه:** "عملية تهدف الى تعزيز الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حيث يقدم المدقق رأيه المهني بشأن مدى صحة القوائم المالية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة[2]"؛
- **وتعرف منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه:** "هو نهج منظم ومنسق يتم تنفيذه بواسطة جهة مستقلة، حيث يستخدم مجموعة من تقنيات المعلومات وأساليب التقييم بهدف إصدار حكم دقيق وموضوعي استنادا إلى معايير محددة، مع تقييم مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المرتبطة بالمنظمة[3] "؛

بناء على التعريفات السابقة، يمكن القول أن التدقيق هو عملية منتظمة يتم خلالها جمع الأدلة الكافية التي تثبت صحة الأحداث الاقتصادية، وذلك للتحقق من توافق هذه المعلومات مع المعايير والأسس والقواعد المحددة. يجب أن يتم هذا التدقيق بواسطة شخص مؤهل ومستقل، ويتم نقل النتائج إلى الأطراف المعنية في شكل تقرير.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق أداة مهمة لتقييم ومراقبة عمل المؤسسة، حيث يساعد على التأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات، وكشف النقائص والمشاكل، وهو ما سنتطرق إليه.

[1] أحمد لعماري، حكيمة مناعي؛ **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومالية، 2013-2014، ص6.

[2] لياس قلاب ذبيح؛ **التدقيق المالي**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص مالية المؤسسة، 2019-2020، ص 8.

[3] بن نعجة كمال، رقراقي مروان؛ **جودة التدقيق المحاسبي وأثرها على طبيعة القرار وتنافسية المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 5.

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي:

يمكننا صياغة الأهداف التي يهدف إليها التدقيق إلى تحقيقها على النحو التالي:[1]

1. التحقق من دقة وموثوقية البيانات المالية المدرجة في السجلات المحاسبية ومدى قابلية الاعتماد عليها؛
2. تقديم رأي موضوعي يعتمد على أدلة قوية حول مدى تطابق القوائم المالية مع الوضع المالي الفعلي؛
3. الكشف عن أي حالات غش أو أخطاء أو تلاعب قد توجد في العمليات المالية المسجلة، والحد من احتمالية حدوثها؛
4. مساعدة السلطات الضريبية في تحديد المبلغ الصحيح للضريبة المستحقة؛
5. متابعة تنفيذ الخطط ورصد مستوى تحقيق الأهداف، واكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها واقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها.

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي:

يعتبر التدقيق أداة تخدم العديد من الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، ولا يعتبر غاية بحد ذاته. بل هو وسيلة تهدف إلى تقديم معلومات دقيقة حول الوضع المالي للمؤسسة. ومن بين الأطراف المستفيدة من التدقيق نجد:

1. **إدارة المؤسسة:** يعتبر التدقيق مهما للإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات المستقبلية. كما يسهم في مراقبة أداء المؤسسة ويوجه استثماراتها بشكل سليم؛
2. **الجهات الحكومية:** تستخدم القوائم المالية المدققة للرقابة والتخطيط، وكذلك لفرض الضرائب ومنح القروض والدعم لبعض الأنشطة، بالإضافة إلى التعامل مع الاتحادات والنقابات.[2]
3. **الملاك والمساهمون:** المستفيد الأول من القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات هم الملاك والمساهمون، إذ تعد هذه التقارير أداة أساسية لاتخاذ القرارات. ويمنح رأي المدقق ثقة أكبر في مصداقية المعلومات المالية ومدى الاعتماد عليها في المستقبل؛
4. **موردو وعملاء المؤسسات:** يهتم الموردون والعملاء بتقرير مدقق الحسابات لما يتضمنه من رأي حول مدى مصداقية القوائم المالية؛ فالموردون يركزون على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، بينما يهتم العملاء بديمومة المؤسسة، خاصة عند وجود علاقات طويلة الأجل؛

[1] محمد زوبير؛ **دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، 2017-2019، ص 63.

[2] مصطفى يوسف كافي؛ **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**، الطبعة الأولى، دار للنشر، عمان الأردن، 2014، ص 15.

5. **المؤسسات التمويلية والبنوك:** تهتم المؤسسات التمويلية والبنوك بالمعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للمؤسسات، حيث تعد أساسا لاتخاذ قرارات منح القروض والائتمان. وتعتمد هذه الجهات بشكل رئيسي على تقرير مدقق الحسابات لما يوفره من ضمانات بشأن صحة ومصداقية البيانات المالية؛
6. **العمال:** يعتمد العمال ونقابتهم على تقرير مدقق الحسابات لما يتضمنه من رأي مهني حول مصداقية القوائم المالية، التي تحتوي على معلومات تتعلق بالأجور، العوائد، والحوافز المادية والاجتماعية الخاصة بالعمال؛
7. **المجتمع:** وفقا لنظرية العقد الاجتماعي، يزود المجتمع المؤسسات بالموارد الاقتصادية لتحقيق أهدافها، مقابل التزامها بتحقيق الرفاهية المجتمع، ويأتي دور مدقق الحسابات في تأكيد مدى صدق الإفصاح عن البيانات المحاسبية الاجتماعية.[1]

المطلب الثالث: خصائص وأنواع التدقيق المحاسبي

يهدف التدقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة ودقة السجلات والتقارير المالية للمنشآت، وفقا للمعايير المحاسبية المتبعة. وتتنوع أنواع التدقيق باختلاف الجهة التي تقوم به والهدف منه، كما أن له خصائص تميزه عن غيره من فروع المحاسبة والمراجعة.

أولا: خصائص التدقيق المحاسبي

يتميز التدقيق المحاسبي بخصائص تضمن دقته وفعاليته، مثل الموضوعية، والتخطيط، والاعتماد على الأدلة والمعايير المهنية تتمثل في[2] :

1. التدقيق هو عملية منهجية تعتمد على التفكير والتحليل المنطقي، لذلك يعد نشاطا يتطلب التخطيط المسبق والتنفيذ بأسلوب منظم، بعيدا عن العشوائية؛
2. من الضروري جمع الأدلة والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، إذ يشكل ذلك جوهر عملية التدقيق، ويبنى عليه رأي المدقق في القوائم المالية للمؤسسة؛
3. يتضمن التدقيق ابداء الرأي وإصدار الحكم، مما يستلزم وضع معايير واضحة تستخدم كأساس للتقييم. ومن بين هذه المعايير، المبادئ المحاسبية المعترف بها، والتي يعتمد عليها كمرجع للحكم على دقة وسلامة البيانات محل الفحص؛

---

[1] مسعود كسكس؛ **التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غرداية، 2020-2021، ص ص8-9.

[2] بلحاس كوثر؛ **أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار لمؤسسة اقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 2017-2018، ص 8.

4. يعد إيصال نتائج التدقيق الى الجهات المعنية أحد أهم وظائف التدقيق، ويحدث ذلك من خلال وسائل اتصال رسمية، حيث يعرض تقرير المدقق الذي يتضمن رايه الفني المستند إلى الفحص والدراسة.

تعد هذه الخصائص أساسا لضمان جودة العملية التدقيقية، وتحقيق أهدافها في تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة.

ثانيا: أنواع التدقيق المحاسبي

للتدقيق أقسام حديثة تشمل الأنواع التالية:[1]

1. **تدقيق البيانات المالية:** هو عملية جمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالبيانات المحاسبية، والتي تشمل الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر، والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية، وذلك بهدف إعطاء رأي مستقل حول عدالة عرض المركز المالي كما في تاريخ الميزانية، والتأكد من أن حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية يعكس النشاط الحقيقي للسنة أو الفترة المنتهية، بالإضافة إلى التحقق من كفاية الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية. يتم هذا التدقيق بواسطة شخص مستقل ومحايد، مؤهل علميا وعمليا ومجاز بممارسة المهنة. ويستفيد من نتائج هذا التدقيق أطراف متعددة لاتخاذ القرارات المناسبة مثل الإدارة، المساهمين، المستثمرين، الدائنين، المحللين الماليين، بعض دوائر الدولة، والأسواق المالية؛
2. **تدقيق الرقابة (أو تدقيق الالتزام):** هو نوع من التدقيق يهدف إلى التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الصادرة عن جهة معينة قد تم تطبيقها بشكل صحيح وأصولي. ومن أمثلته التفتيش الذي يجريه البنك المركزي على البنوك التجارية للتحقق من الالتزام بتعليماته وقوانينه، أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية لضمان دقة الدخل الخاضع للضريبة، بالإضافة إلى عمليات التفتيش التي تنفذها مؤسسات التدقيق أو الجمعيات المهنية لمتابعة حسن تطبيق المعايير. وتوجه تقارير هذا النوع من التدقيق إلى الجهات التي أصدرت السياسات والإجراءات؛
3. **تدقيق النشاط:** هو عملية جمع وتقييم القرائن والأدلة المتعلقة بكفاءة وفاعلية نشاط محدد داخل المؤسسة، ويعرف أحيانا بتدقيق الإنجازات أو تدقيق الإدارة. يهدف هذا النوع من التدقيق إلى مراجعة أداء عمليات معينة مثل قسم المبيعات، أو المشتريات، أو المخازن، أو التسويق، أو الحاسوب، بهدف التأكد من مدى تحقيق الأهداف والكفاءة في الأداء. ويُعرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنه إجراءات منظمة لتقييم الكفاءة والفاعلية لأنشطة المؤسسة المختلفة، مع تقديم تقارير مناسبة إلى الإدارة المختصة تتضمن النتائج والتوصيات الضرورية للإصلاحات والتحسينات المطلوبة.

[1] عوامري سميرة، بن سونة فتيحة؛ **التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2020-2021، ص9.

وتوجد تقسيمات متعددة للتدقيق المحاسبي، حيث تختلف تبعا للزاوية التي يتم النظر منها إليه، لكن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق المحاسبي[1] ؛ ونذكر منها ما يلي:

1. **حسب نطاق عملية التدقيق المحاسبي**

أ- **التدقيق الكامل:** هو فحص شامل يشمل جميع أنشطة المؤسسة بنسبة 100 دون استثناء؛

ب- **التدقيق الجزئي:** هو فحص مدقق الحسابات لجزء معين من أنشطة المؤسسة أو حساباتها فقط، دون التطرق إلى كافة الجوانب المالية.

2. **حسب وقت عملية التدقيق المحاسبي**

أ- التدقيق النهائي: يتم بعد الانتهاء من جميع الأعمال المحاسبية؛

ب- **التدقيق المستمر:** يتم طوال فترة قيام المؤسسة بالأعمال.

3. **حسب جهة التدقيق المحاسبي**

أ- **التدقيق الداخلي:** وظيفة داخلية تهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة؛

ب- **التدقيق الخارجي:** يتم عبر مدقق مستقل لإبداء الرأي في القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة.

4. **حسب الالتزام بعملية التدقيق المحاسبي**

أ- **التدقيق الالزامي:** يتم وفقا لنص قانوني يتطلب مدقق حسابات للتأكد من صحة البيانات المالية؛

ب- **التدقيق الاختياري:** يكون قرارا من صاحب المنشأة لتعيين مدقق خارجي للتحقق من سلامة البيانات المالية، دون إلزام قانوني.

5. **حسب مدى الفحص:** وهناك نوعين:[2]

أ- **التدقيق الشامل:** يشمل فحص جميع القيود والدفاتر والمستندات المحاسبية خلال السنة المالية، ويتميز بتكاليفه العالية؛

ب- **التدقيق الاختياري:** يركز على فحص عينة مختارة من السجلات، ويعتمد حجم العينة على قوة نظام الرقابة الداخلية.

[1] خلف عيد الله وردات؛ **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2007، ص ص5 -54.

[2] محمد أمين مازون؛ **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجزائر**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011، ص12.

المبحث الثاني: أسس التدقيق المحاسبي

يتضمن التدقيق المحاسبي مجموعة من الأسس والمعايير التي يتم من خلالها تقويم الأداء المالي للمؤسسات، ويشمل ذلك فحص الوثائق والسجلات المالية، وتحليل العمليات المحاسبية، والتأكد من التزام المنظمة بالمعايير المحاسبية الدولية. في هذا المبحث سوف نستعرض الأسس الجوهرية التي يقوم عليها التدقيق المحاسبي، مع التركيز على الخطوات وكذلك فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي إضافة إلى المزايا والحدود التي يتطلبها التدقيق المحاسبي لضمان دقة النتائج.

المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي

تتمثل معايير التدقيق المحاسبي فيما يلي:

أولا: المعايير العامة: تعد المعايير الشخصية من العناصر الأساسية التي تؤثر في التكوين الذاتي للأفراد الذين يمارسون مهنة التدقيق، إذ تركز على التأهيل والصفات الشخصية للمراجع، ومدى ارتباطها بجودة الأداء المطلوب. لذا، ينبغي على المدقق قبل الشروع في عملية التدقيق أن يحدد ما إذا كان بالإمكان تحقيق هذه المعايير والالتزام بها أثناء أداء المهمة[1]؛ تشمل هذه المعايير ثلاثة جوانب رئيسية[2]:

1. **العناية المهنية الواجبة** :يتوجب على المدقق التحلي بالمهنية اللازمة، والالتزام بقواعد السلوك المهني أثناء تنفيذ مهام التدقيق؛
2. **الكفاءة** :ينبغي أن يتم التدقيق من قِبل أفراد مؤهلين علميا وعمليا، يمتلكون الخبرة الكافية والتدريب المناسب، مما يضمن تأهيلهم وفق أحدث التطورات والتحديثات في المجال؛
3. **الاستقلالية** :وفقا للمادة 3 من القانون 91-08، "يجب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين الالتزام بالأحكام القانونية المتعلقة بالمحاسبة والسجلات المحاسبية، وممارسة مهنتهم باستقلالية ونزاهة". وعليه، تعد الاستقلالية جوهر مهنة التدقيق، حيث تضمن القدرة على العمل بموضوعية ونزاهة.

ثانيا: معايير العمل الميداني: تتعلق معايير العمل الميداني ببيئة التدقيق والضوابط التي تحكم ممارسته، حيث تركز بشكل أساسي على التخطيط السليم لمهمة التدقيق، والإشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق، بالإضافة إلى تقديم الإرشادات اللازمة لجمع أدلة الإثبات الفعلية. وتنقسم هذه المعايير عموما إلى ثلاث مجالات رئيسية.

1. **التخطيط الدقيق للمهمة** :يجب إعداد خطة شاملة لمهمة التدقيق، مع توفير إشراف دقيق وحذر على أعمال المساعدين لضمان جودة التنفيذ؛

[1] عبيد سعد ضريم، لطف حمود بركات؛ **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، الطبعة الثالثة، 2011، ص 46.

[2] محمد أحمد كاسب خليفة؛ **حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2020، ص ص 68-69، بتصرف.

2 **دراسة نظام الرقابة الداخلية** :يتعين على المدقق إجراء دراسة وافية لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، مما يساعد في تحديد نطاق الاختبارات اللازمة والإجراءات التي سيتم اتباعها أثناء التدقيق؛

3 **الحصول على أدلة إثبات موثوقة وكافية** :يجب على المدقق جمع أدلة إثبات قوية من خلال الفحص، المراقبة، والاستفسارات لضمان دقة نتائج التدقيق.

ثالثا: معايير إعداد التقرير: وتتمثل في:[1]

1 يجب أن يتضمن تقرير المدقق مدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية المعتمدة عند إعداد القوائم المالية التي تعكس مركزها المالي؛

2 ينبغي أن يشير التقرير إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق هذه المعايير، وذلك من خلال مقارنة البيانات المالية لعدة سنوات؛

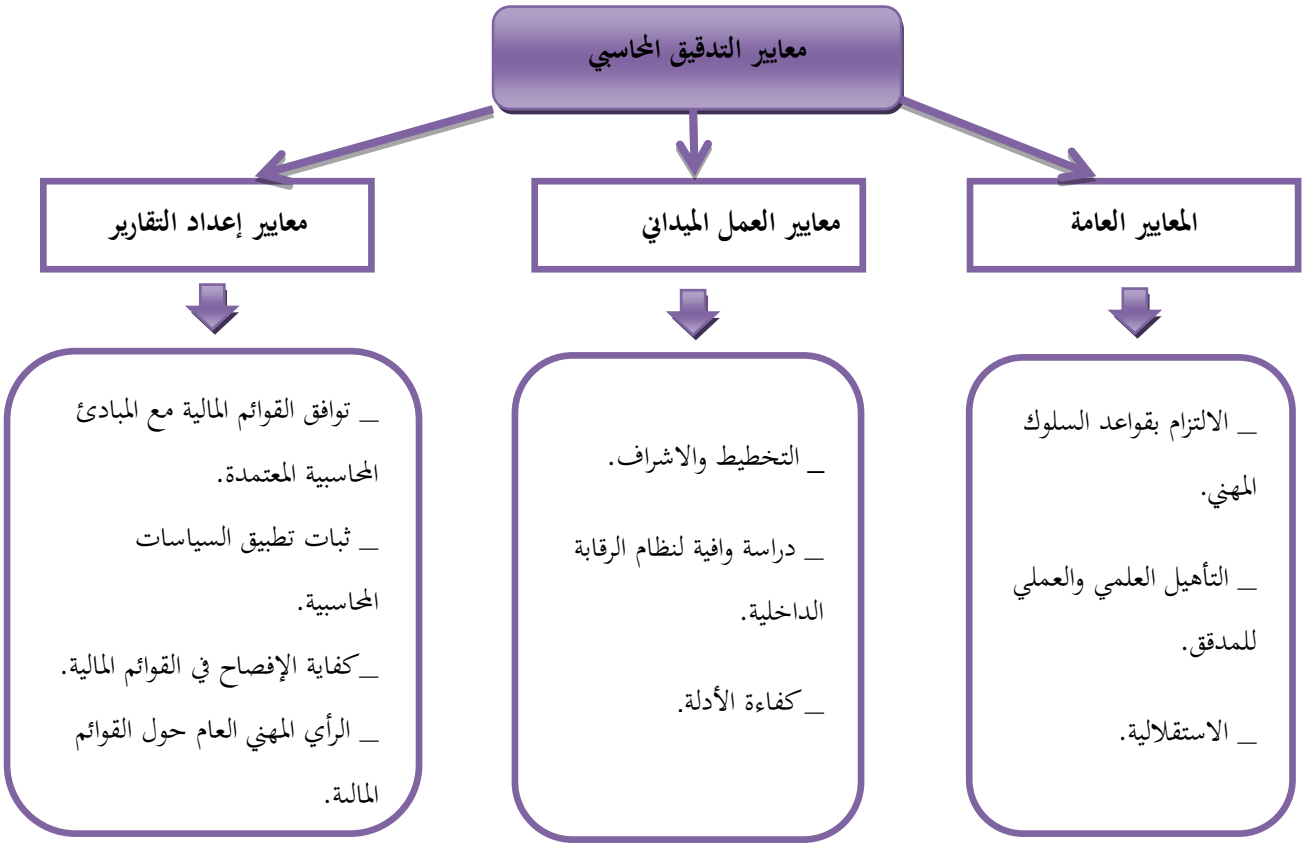
3 تعد المعلومات الواردة في القوائم المالية معتبرة عن المركز المالي للمؤسسة ما لم يصرح المدقق بخلاف ذلك في تقريره (الإفصاح)؛

4 يجب على المدقق في جميع الحالات إبداء رأيه في سلامة القوائم المالية، أو الامتناع عن ذلك مع توضيح الأسباب، وبيان نوع الفحص وحدود مسؤوليته.

[1] مسعود كسكس؛ **مرجع سبق ذكره**، ص ص11-12.

حيث يتم تلخيص هذه المعايير في الشكل الموالي:

الشكل رقم 01: معايير التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض التدقيق المحاسبي

يستند التدقيق إلى مجموعة من المبادئ والفروض التي توجه عمل المدقق وتضمن موضوعيته ودقته في تقييم القوائم المالية، سيتناول هذا المطلب أهمها.

أولا: مبادئ التدقيق المحاسبي: تتمثل مبادئ التدقيق المحاسبي فيما يلي: [1]

1. مبادئ متعلقة بركن الفحص: وتتمثل في:

[1] عوامري سميرة، بن سونة فتيحة؛ **مرجع سبق ذكره**، ص ص11-12.

أ- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يتطلب هذا المبدأ الإلمام الكامل بطبيعة أنشطة المنشأة، وتأثيراتها الفعلية والمحتملة على كيانها، إلى جانب فهم علاقتها بالأطراف الأخرى، والتحقق من الاحتياطات التي تتخذها تلك الأطراف؛

ب- **مبدأ الشمول في الفحص:** يؤكد على ضرورة أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة لضمان تغطية شاملة لجميع العملات والأنشطة ذات الصلة؛

ت- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يشدد على تقليل التقدير الشخصي أو التحيز أثناء عملية الفحص، مما يضمن تحقيق نتائج دقيقة وحيادية؛

ث- **مبدأ فحص الكفاية الإنسانية:** يتطلب هذا المبدأ تقييم مدى كفاءة العنصر البشري في المنشأة، جنبًا إلى جنب مع فحص الكفاءة الإنتاجية لضمان تحقيق الأداء الأمثل.

2. **مبادئ متعلقة بركن التقرير:** وتتمثل في:

أ- **مبدأ فعالية الاتصال:** يشير إلى أهمية أن يكون تقرير المدقق وسيلة واضحة وشفافة لنقل نتائج العملية الاقتصادية وتأثيراتها، مما يسهم في اتخاذ قرارات مستنيرة؛

ب- **مبدأ الإفصاح:** يقتضي أن يفصح المدقق عن جميع المعلومات التي تساهم في توضيح مدى تحقيق المنشأة لأهدافها، لضمان الشفافية والمصداقية في عرض النتائج؛

ت- **مبدأ الإنصاف:** يتطلب أن تكون تقارير المدقق، وكذلك التقارير المالية، متوافقة مع معايير العدالة، بحيث تعكس بموضوعية وضع المنشأة لجميع الأطراف المرتبطة بها، سواء داخليا أو خارجي؛

ث- **مبدأ السببية:** يؤكد على ضرورة تضمين التقرير تفسيرات واضحة لأي تصرف غير عادي يتم اكتشافه أثناء عملية التدقيق، مما يساعد في فهم أسباب تلك التصرفات واتخاذ الإجراءات المناسبة.

3. **المبادئ العامة للتدقيق:** يجب على المدقق الالتزام بعدد من المبادئ الأساسية لضمان جودة وموثوقية التدقيق، ومنها:

أ- **الاستقلالية:** الحفاظ على الحياد والموضوعية دون التأثر بأي ضغوط داخلية أو خارجية؛

ب- **الموضوعية:** تجنب التحيز وضمان تقييم جميع الأدلة بحيادية؛

ت- **الكفاءة المهنية:** امتلاك المعرفة والمهارات اللازمة لأداء مهام التدقيق بكفاءة؛

ث- **العناية المطلوبة:** أداء التدقيق بدقة والتأكد من فحص جميع الجوانب الهامة؛

ج- **السرية:** الحفاظ على سرية المعلومات التي يتم الاطلاع عليها خلال عملية التدقيق؛

ح- **السلوك المهنية:** الالتزام بالقواعد الأخلاقية والمعايير المهنية المتعارف عليها؛

خ- **المعايير الفنية:** التقيد بالإجراءات والمعايير الفنية المعتمدة لضمان جودة عملية التدقيق.

د-

ثانيا: فروض التدقيق المحاسبي: تستند عملية التدقيق إلى مجموعة من الفروض التي تعد بمثابة معتقدات مسبقة تبنى على أسس فكرية تهدف إلى تبسيط وتنظيم عملية التدقيق، ومن أبرز هذه الفروض:

1. **فرض استقلالية المدقق:** يستند هذا الفرض إلى أن المدقق، عند أداء مهامه، يكون بمثابة حكم محايد يعتمد على رأيه المهني في تقييم الأعمال التي يقوم بفحصها. وتعتمد استقلالية المدقق على نوعين رئيسيين من المقومات[1]:

أ- **المقومات الذاتية:** تشمل العوامل المتعلقة بشخص المدقق نفسه، مثل تكوينه العلمي، خلفيته الأكاديمية، وخبرته العملية؛

ب- **المقومات الموضوعية:** تتضمن القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق، إضافة إلى القواعد والإرشادات الصادرة عن الهيئات المهنية المختصة، والتي توفر الضمانات اللازمة لاستقلالية المدقق.

2. **وجود نظام رقابي سليم:** يهدف نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة إلى ضبط العمليات الجارية، وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المرسومة. لذا، فإن وجود نظام رقابي قوي وفعال يوفر للمراجع درجة من التأكد بأن البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات دقيقة ويمكن الاعتماد عليها عند تقديم رأيه الفني. وبناء على ذلك، يجب على المدقق:

_ التحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى توافقه مع المعايير المعتمدة؛

_ التأكد من أن النظام يعمل بفعالية، ويتم تطبيقه كما هو مخطط له[2].

3. **قابلية البيانات المالية للفحص:** يعد هذا الفرض أساسا لوجود عملية التدقيق، حيث لا يمكن تنفيذ التدقيق ما لم تكن البيانات المالية قابلة للفحص. والهدف من ذلك هو التحقق من صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي، ويستند هذا الفرض إلى معايير تقييم البيانات المحاسبية[3]، والتي تشمل[4]:

أ- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة بالأحداث التي تعبر عنها وتعكس الواقع المالي للمنشأة؛

---

[1] احمد حلمي جمعة؛ **مرجع سبق ذكره**، ص21.

[2] تناح سارة؛ **دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق؛ جامعة سعيدة، 2020، ص ص16-17 بتصرف.

[3] عمر علي عبد الصمد؛ **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، محاضرات مقدمة لطلبة الليسانس وماستر، مالية ومحاسبة-محاسبة-مالية المؤسسة، جامعة المدية، 2018، ص 25 بتصرف.

[4] محمد كاسب خليفة؛ **مرجع سبق ذكره**، ص ص 57-58.

ب- **قابلية الفحص:** عند قيام أكثر من شخص بفحص نفس المعلومات، يجب أن تؤدي إلى نتائج متطابقة لضمان الدقة والموثوقية؛

ت- **الحياد والموضوعية:** يجب تسجيل البيانات بطريقة عادلة وخالية من أي تحيز؛

ث- **إمكانية القياس الكمي:** يجب أن تكون المعلومات قابلة للقياس الكمي، حيث يساهم التحليل الرقمي في تعزيز فائدتها العملية.

4. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:** يعتمد هذا الفرض على مبدأ التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، حيث تستفيد الإدارة من المعلومات المدققة لاتخاذ قرارات سليمة، بينما يعتمد المدقق على البيانات التي توفرها الإدارة لتقديم رأي محايد وموضوعي حول الوضع المالي للمنشأة[1]؛

5. **خلو القوائم المالية من الأخطاء غير العادية:** يفترض هذا الفرض أن القوائم المالية والمعلومات المقدمة للفحص خالية من الأخطاء غير العادية، ما لم يثبت العكس. وفي حالة الشك، يجب على المدقق توسيع نطاق الفحص والتحقيق في أي حالات قد تشير إلى وجود أخطاء جوهرية. وهنا تظهر مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء وضمان دقة التقارير المالية[2]؛

6. **استمرارية صحة البيانات من الماضي إلى المستقبل:** يستند هذا الفرض إلى مبدأ استمرارية المشروع، حيث يفترض أن تكون البيانات والممارسات التي كانت صحيحة في الماضي ستظل كذلك في المستقبل، ما لم يثبت وجود تغييرات جوهرية. ومع ذلك، إذا لاحظ المدقق وجود تلاعبات أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية، فيجب عليه أخذ ذلك بعين الاعتبار عند تقييم استمرارية المنشأة[3]؛

7. **الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يعتمد المدقق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كأساس للحكم على صحة القوائم المالية. كما تستخدم هذه المبادئ لدعم آراء المدقق وضمان استنادها إلى أسس مهنية قوية[4]؛

8. **فرض قيام المدقق بدوره كمدقق فقط:** على الرغم من تعدد الخدمات التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات، إلا أنه عند تكليفه بعملية التدقيق، يجب أن يقتصر دوره على فحص القوائم المالية وإبداء رأيه فيها دون التداخل في وظائف أخرى قد تؤثر على موضوعيته واستقلاليته[1].

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي؛ **المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2016، ص ص13-14 بتصرف.

[2] أحمد قايد نور الدين؛ **التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص13، بتصرف.

[3] محمد أمين مازون؛ **المعايير الدولية التدقيق المحاسبي من منظور ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماستر، محاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر،2011، ص18.

[4] قدور ايمان؛ **دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم،2017، ص17.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب التدقيق المحاسبي

التدقيق المحاسبي يعد أداة أساسية لضمان مصداقية القوائم المالية وسلامة المعلومات المالية. ورغم مزاياه العديدة، مثل تعزيز الشفافية والثقة، إلا أن له بعض العيوب التي قد تحد من فاعليته في بعض الحالات.

أولا: مزايا التدقيق المحاسبي: يقدم التدقيق المالي والمحاسبي العديد من الفوائد للمؤسسات، من أبرزها[2]:

1 تعزيز الحرص والالتزام في تسجيل المعاملات المالية بدقة وفقا للدفاتر المحاسبية؛
2 المساهمة في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد يرتكبها الموظفون أثناء أداء مهامهم؛
3 تسهيل حصول المؤسسة على القروض، حيث يزيد التدقيق من موثوقية بياناتها المالية؛
4 تحديد الضرائب المستحقة بوضوح ودقة، مما يساعد في الامتثال للالتزامات الضريبية؛
5 تسهيل تقدير قيمة المؤسسة في حالة البيع أو التنازل، من خلال وجود سجلات مالية مدققة؛
6 يساعد في كشف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية واتخاذ إجراءات لتحسينه؛
7 يضمن التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية والقوانين والتشريعات المعمول بها؛
8 يساهم في تحقيق الدقة والشفافية في السجلات المالية، مما يسهل الحصول على القروض وتحديد الضرائب وقيمة المؤسسة عند البيع أو التنازل.

ثانيا: عيوب التدقيق المحاسبي: للتدقيق المحاسبي عدة عيوب لعل أبرزها ما يلي:[3]

1 قد يصعب على المدقق الحصول على المعلومات الكافية، مما قد يؤثر على دقة التقارير المالية؛
2 يبدأ التدقيق بعد انتهاء عمل المحاسب، مما قد يحد من قدرة المدقق على اكتشاف التلاعبات المتقنة؛
3 قد يواجه المدقق صعوبة في الحصول على أدلة موثوقة، خاصة من المصادر الخارجية؛
4 قد لا تتناسب خطة التدقيق مع طبيعة المؤسسة، مما يؤثر على دقة النتائج؛

في بعض الحالات، قد يكون رأي المدقق غير واضح أو ممتنعا لعدم كفاية الأدلة، مما يؤدي إلى تقييم غير دقيق للوضع المالي للمؤسسة.

---

[1] رواني بوحفص؛ **التدقيق المالي والمحاسبي _دروس نظرية**، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر، المحاسبة والتدقيق، جامعة غرداية، 2018، ص ص11-12.

[2] محمد لمين علون؛ **محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة موجهة لطلبة ثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومالية، 2021-2022، ص15.

[3] محمد لمين علون؛ **مرجع نفسه**، ص ص15-16.

المبحث الثالث: إطار جودة التدقيق المحاسبي

التدقيق المحاسبي وسيلة أساسية للتحقق من دقة المعلومات المالية في المؤسسات. ولضمان موثوقية نتائج التدقيق، لابد من توفر جودة عالية في تنفيذه. ومن هنا جاءت أهمية إطار جودة التدقيق، الذي يهدف إلى تنظيم العملية التدقيقية ورفع مستواها المهني، يتناول هذا المبحث مفهوم جودة التدقيق، وأهمية تحققها، بالإضافة إلى العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق المحاسبي

تعد جودة التدقيق من المواضيع الأساسية في مهنة التدقيق، إذ تهدف إلى تقديم مراجعة دقيقة ومنظمة تساعد في كشف الأخطاء وتعزيز الثقة بالمخرجات إذ[1]:

بدأ الباحثون منذ عام 1990 بمحاولة تعريفها وقياسها. ووفقا ل Angelo De، تعرف جودة التدقيق "بأنها احتمالية اكتشاف مدقق الحسابات للتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها في تقرير التدقيق". كما تعرف بأنها "مستوى التأكيد الناتج عن الإجراءات والأحكام المتخذة أثناء عملية التدقيق".

من منظور المنظمات المهنية، تشمل جودة التدقيق الالتزام بمعايير التدقيق والأداء، وتوفير مقومات مثل النزاهة، والموضوعية، والاستقلالية، إلى جانب المهارات والكفاءة، والتوزيع المناسب للمهام، والتوجيه والإشراف، والمراجعة المستمرة لسياسات الجودة.

ويمكن تمييز جودة التدقيق من خلال أربعة مستويات:

1. **جودة المطابقة:** التوافق مع المواصفات المحدودة؛
2. **إرضاء الزبائن:** تلبية احتياجات العملاء؛
3. **القيمة السوقية:** مواكبة متطلبات السوق؛
4. **إدارة القيمة:** استخدام أدوات القياس لتحليل العلاقة مع العملاء.

وبناء على ذلك، يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها مدى التزام المدققين بالمعايير المهنية والشخصية ومعايير التقرير، بما يضمن النزاهة والاستقلالية والكفاءة لأداء المهمة بفعالية.

[1] معمري أسامة، مفتاح حمزة؛ **متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق للمعيار التدقيق الدولي 220**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد03، العدد02، 2020، ص38.

المطلب الثاني: أهمية تحقق جودة التدقيق المحاسبي

واجهت مهنة التدقيق انتقادات متزايدة في السنوات الأخيرة بسبب حالات غش وتحريف جوهري في القوائم المالية، وارتفاع الدعاوى القضائية ضد المدققين، خاصة بعد انهيار مؤسسات أمريكية رغم خضوعها لتدقيق من أكبر المكاتب تبرز أهمية **جودة التدقيق** في[1]:

1. **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تم المنظمات المهنية عالميا برقابة جودة الأداء في مكاتب المحاسبة والتدقيق، سعيا لتحسينه بما يخدم الصالح العام. وتعد المعايير المهنية أدوات إرشادية تحدد إجراءات التدقيق، خاصة معايير رقابة الجودة التي تهدف إلى تطوير أداء الأفراد والمكاتب.

   ويظهر ارتباط وثيق بين جودة التدقيق والالتزام بهذه المعايير، حيث يؤدي الالتزام إلى تدقيق عالي الجودة، كما تعكس جودة الأداء مدى التزام المدققين بالمعايير المهنية؛
2. **المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:** تشير فجوة التوقعات إلى اختلاف ما يتوقعه المجتمع المالي من المدققين وما يقدمونه فعليا، مما أدى إلى قضايا قانونية ضدهم، خاصة في الولايات المتحدة وبريطانيا. وتحدث هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأيا غير متحفظ على القوائم المالية، ثم تكتشف لاحقا أخطاء جوهرية أو مشاكل تهدد استمرارية المؤسسة.

ولتقليص هذه الفجوة، يجب تعزيز استقلالية المدقق، وتحسين جودة التدقيق، وفهم توقعات المجتمع وتلبيتها، مع الالتزام بالمعايير المهنية وجمع أدلة كافية لتأكيد مصداقية القوائم المالية، مما يعزز ثقة الأطراف بها؛

3. **تعزيز اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية:** حظي هذا الموضوع باهتمام كبير في الثمانينات والتسعينات بعد فشل العديد من الشركات الكبرى. ويعتبر المدققون ذو الجودة العالية أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية مقارنة بغيره؛
4. **أداة تنافسية جيدة:** تعد تقديم خدمات التدقيق عالية الجودة من الشروط الأساسية للحفاظ على حصة مكاتب التدقيق في السوق المحلي والتوسع نحو السوق الدولية، مما يعزز قدرتها التنافسية أمام المكاتب الكبرى؛
5. **المساهمة في حوكمة الشركات:** تتضمن حوكمة الشركات مبادئ تهدف إلى توفير رقابة داخلية فعالة لضمان التزام المؤسسة بالمتطلبات وتلبية توقعات المساهمين. وتعد جودة التدقيق أداة هامة في حوكمة الشركات، حيث

[1] بودونت أسماء؛ **جودة محاولة صياغة مؤشرات التدقيق**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص ص50-52.

تؤكد صحة التقارير المالية وكفاءة الرقابة الداخلية، وتكشف المخاطر المحتملة، مما يعزز الثقة بين المؤسسة والمساهمين.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي

من بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي ما يلي[1]:

1 **أتعاب المدقق:** عند التفاوض على تقديم خدمات التدقيق، يجوز للمدقق تحديد الأتعاب التي يراها ملائمة دون أن يعد ذلك مخالفا للأخلاقيات المهنية، حتى وإن كانت أقل من أتعاب مدققين آخرين. إلا أن الأتعاب المتدنية بشكل مفرط قد تشكل تهديدا للمصلحة الشخصية، مما قد ينعكس سلبا على الالتزام بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة، خصوصا إذا حالت دون تنفيذ عملية التدقيق وفقًا للمعايير الفنية المعتمدة؛

2 **استقلالية المدقق:** تعد استقلالية مدقق الحسابات عنصرا أساسيا لضمان موضوعيته وقدرته على أداء مهامه دون تأثر بالضغوط أو المصالح الشخصية. ورغم غياب اتفاق موحد حول مفهوم الاستقلالية، إلا أن هيئة الأوراق المالية الأمريكية ميزت بين شكلين أساسيين لها؛ الأول هو **الاستقلال الذهني،** والذي يعبر عن حيادية المدقق وتحرره من أي دوافع أو مؤثرات خارجية عند إصدار رأيه الفني، وينظر إليه كحالة ذهنية قائمة على الأمانة والنزاهة والالتزام بكشف الحقيقة. أما الثاني فهو **الاستقلال الظاهري،** ويعني التقيد بقواعد وأعراف مهنية تضمن عدم وجود أي علاقات أو مصالح تربط المدقق بإدارة الشركة، بما يكرس مظهر الحياد أمام الأطراف الخارجية؛

3 **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** تلزم قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة المحاسبين المهنيين بالحفاظ على مستوى عالي من المعرفة والمهارات لضمان تقديم خدمات مهنية ذات جودة عالية للعملاء أو أصحاب العمل. وتشمل هذه القاعدة أداء المهام باجتهاد ووفقا للمعايير الفنية والمهنية المعتمدة، إضافة إلى ضرورة استخدام الحكم المهني السليم عند تطبيق المعرفة والمهارات. وتقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين أساسيتين: اكتساب الكفاءة، ثم المحافظة عليها من خلال التعلم المستمر والتطوير المهني؛

4 **خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي اليها العميل:** تعد خبرة مكاتب التدقيق في القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة محل التدقيق عاملا مهما في تعزيز جودة عملية التدقيق، حيث تسهم هذه الخبرة في تقليل احتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، مما يعكس كفاءة أعلى في تنفيذ مهام التدقيق بدقة وفعالية؛

[1] انس محمود أبو نصار؛ **العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق،** مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، حزيران، 2019، ص ص20-22.

5 **مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في التدقيق:** يمثل إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق عاملا جوهريا في رفع كفاءة الأداء، إذ يفترض أن ينجز التدقيق وفقًا لأعلى المعايير الممكنة. ويعود ذلك إلى اعتماد المستخدمين الخارجيين، كالمستثمرين والمقرضين، على تقرير المدقق في اتخاذ قراراتهم، مما يستلزم أن يعكس هذا التقرير جودة مهنية عالية تعزز الثقة بمخرجات التدقيق.

خلاصة الفصل:

يعد التدقيق وظيفة أساسية داخل المؤسسات، إذ يقوم على مجموعة من الأسس تتمثل في المبادئ والمعايير المهنية التي تهدف إلى تنظيم العمل وضمان سلامة الأداء. وتتعدد أنواع التدقيق وفقا لاختلاف أهدافه، ومن أهمها تقييم نتائج المشاريع عند نهاية المدة الزمنية المحددة، لما لهذا التقييم من دور محوري في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية. وتكمن أهمية التدقيق في دعمه لسلامة العمليات المالية والإدارية، وتعزيزه لمستوى الشفافية والمصداقية، مما يسهم في استقرار الدورة الاقتصادية ونموها. ولا تكتمل فاعلية التدقيق إلا من خلال ضمان جودته، حيث تحدد جودة التدقيق المعايير والسياسات والإجراءات التي تضمن أن تؤدى عملية التدقيق بمستوى عالي من الجودة، مما يعزز موثوقية النتائج ويدعم ثقة المستخدمين بالتقارير المالية.

الفصل الثاني

مســـــاهمة جودة التدقيق المحاسبي في تطبـــيق مبادئ حوكمة المؤسسات

تمهيد

في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية، يستمر التركيز بقضايا حوكمة المؤسسات، مما يجعلها موضوعا ذا أهمية متزايدة، خصوصا في سياق التحول نحو النظام الاقتصادي الرأسمالي. يتزامن هذا مع زيادة حجم المؤسسات وتوسع الشركات الكبيرة والخاصة. وقد ازدادت الحاجة إلى حوكمة فعالة في ضوء الأزمات الاقتصادية التي شهدتها بعض الشركات، مثل فضيحة البنك الدولي للائتمان والتجارة، وأزمة بنك الادخار، بالإضافة إلى الأزمات التي ضربت البنوك الكبرى.

في الآونة الاخيرة، أدت الازمات المالية الكبرى والانهيارات المؤسسية الكبرى في شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة الأمريكية إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة المؤسسات، مما جعلها قضية محورية في الدول النامية والأسواق الناشئة والاقتصاديات الانتقالية. ولإدراك أكثر للموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول**: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات
- **المبحث الثاني**: مبادئ حوكمة المؤسسات حسب المنظمات الدولية
- **المبحث الثالث**: العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

تعتبر حوكمة المؤسسات من أهم المواضيع الحديثة في المالية والمحاسبة، وذلك على مستوى الاقتصاد الجزئي ومراعاة ذلك، حيث تعتبر المؤسسات جزء مهم من تنمية الاقتصاد الوطني ويجب تطويرها والحفاظ عليها من الصفر من أجل حماية مصالح الشعب وأهداف الأطراف المتعاملة معه، يمكن أن تركز هذه الدراسة على العناصر التالية: مفهوم الحوكمة، أهميتها وأهدافها، الأطراف المعنية بتطبيقها، بالإضافة إلى النظام المتبع فيها.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها

أجرى العديد من الباحثين دراسات متنوعة حول حوكمة المؤسسات، مما أدى إلى تعدد مفاهيمها وإبراز أهميتها في عدة مجالات. وبناء على ذلك، يمكن توضيح بعض المفاهيم وتسليط الضوء على الأطراف المعنية لضمان التطبيق السليم للحوكمة.

أولا: مفهوم حوكمة المؤسسات

من خلال ما سبق ذكره فإن حوكمة المؤسسات لها عدة مفاهيم مختلفة نذكر من بينها:

1. المفهوم اللغوي لحوكمة المؤسسات: يعد مصطلح "الحوكمة" من الألفاظ المستحدثة في اللغة العربية، إذ يشتف من لفظ الحكومة ويعكس في مضمونه دلالات متعددة مثل الانضباط والسيطرة، وإحكام الإدارة، وغيرها من المعاني المرتبطة به.[1]

وبناء على ما تم عرضه سابقا لمفهوم اللغوي لحوكمة المؤسسات يمكن تقديم مجموعة من التعاريف الاصطلاحية التي نوجزها فيما يلي:

_ في عام 1992 قدم **تقرير لجنة كادبوري** تعريف الحوكمة على أنها:"حوكمة المؤسسات هي إطار شامل للرقابة والإشراف يهدف إلى تنظيم وإدارة المؤسسة بفعالية، مع ضمان التحكم في الجوانب المالية وغير المالية لضمان الشفافية والاستدامة"؛

_ وفي عام 1999 عرفتها **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية** على أنها: تشمل مجموعة من الروابط بين ادارة المؤسسة، مجلس إدارتها، المساهمين، وأصحاب المصالح، مما يتيح وضع هيكل تنظيمي يحدد الأهداف المؤسسية، ويحدد آليات تحقيقها، ويراقب مستوى الاداء لضمان تحقيقها بكفاءة.[2]

---

[1] ساوس أسماء، تويريك وفاء؛ **أثر حوكمة المؤسسات على أداء البنوك التجارية**، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2021-2022، ص 6.

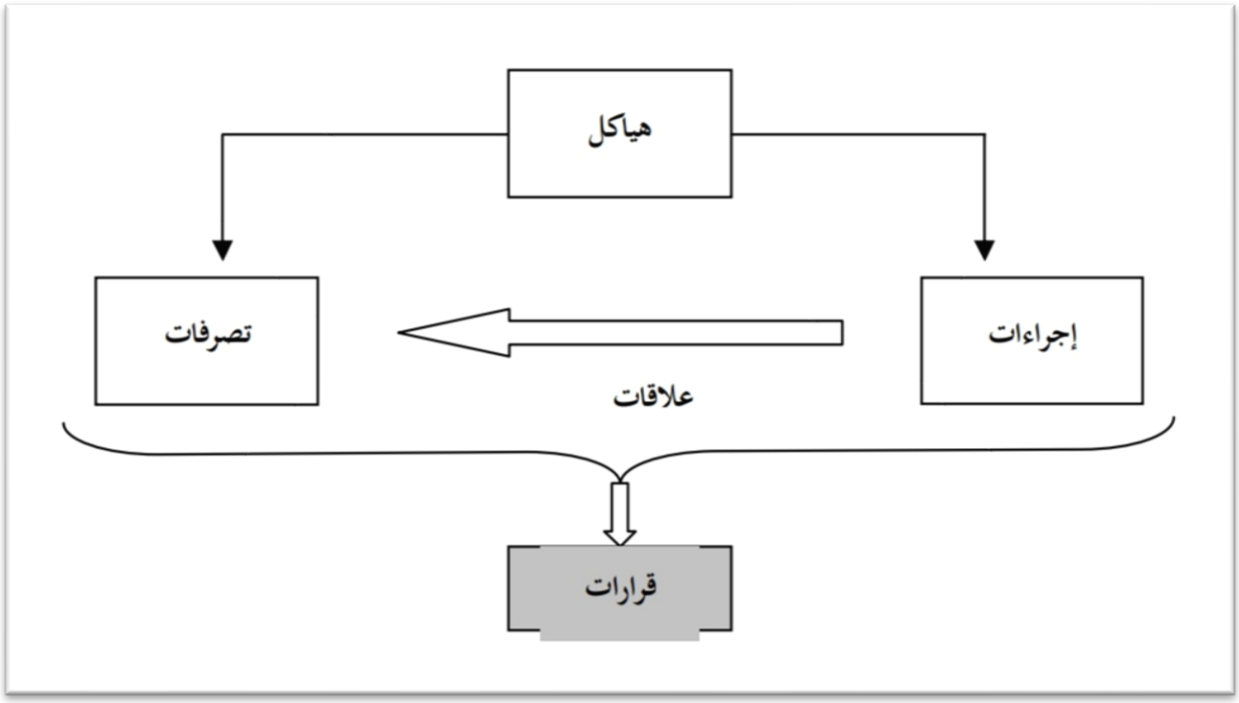
[2] بن عيسى ريم؛ **تطبيق اليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الاداء**، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011-2012، ص8.

_ **أما تعريف Gilles paquet** هي" عملية تنظيمية تهدف لتحقيق توازن فعال في توزيع السلطة والموارد بين الاطراف، كما تعد أداة استراتيجية للرؤية والتحليل والمعالجة. حيث تسهم في الكشف عن النزاعات وفهمها بشكل دقيق، مما يمكن من اتخاذ الاجراءات المناسبة للتعامل معها".[1]

بشكل عام، تعرف حوكمة المؤسسات بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد التي تنظم إدارة المؤسسات والإشراف عليها من مختلف الجوانب، بهدف حماية حقوق المساهمين وضمان التوازن بين مصالح جميع الأطراف المعنية.

وفيما يلي الشكل الموالي الذي يوضح مفهوم حوكمة المؤسسات

الشكل رقم 02: مفهوم حوكمة المؤسسات



source: Frédéric georgel, **IT gouvernance**: **management stratégique d'un système d'information**, édition dunod, paris, 2eme édition, 2006, p :4

[1] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد؛ **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، افريل 2015، ص 13.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

يؤثر التطبيق الفعال لقواعد حوكمة المؤسسات على أربعة أطراف رئيسية، كما أنه يتأثر بها بشكل كبير. وتلعب هذه الأطراف دورا حاسما في تحديد مدى نجاح أو فشل تنفيذ هذه القواعد وهي كالتالي:

1.المساهمون: هم الأفراد الذين يساهمون في تمويل الشركة من خلال امتلاكهم لأسهم فيها، وذلك مقابل حصولهم على عوائد مناسبة لاستثماراتهم. كما يتمتعون بحق اختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يمثلون مصالحهم ويسعون لحماية حقوقهم[1].

2. مجلس الإدارة: يعتبر الجهة المهمة في أي شركة، وهو من يمثل المساهمين والأطراف الاخرى، كما يتولى تعيين المديرين التنفيذين مع متابعة أدائهم والإشراف عليهم، بالإضافة إلى وضع السياسات العامة للشركة وحماية حقوق المساهمين؛

3.الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، مهمتها الرئيسية تعظيم أرباح الشركة بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح في المعلومات التي ينشرها المساهمين؛

4. أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لديهم مصالح داخل الشركة مثل العملاء، الدائنين، الموظفين، ويجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الاطراف قد تمتلك مصالح متعارضة في بعض الحالات، فالدائنون يهتمون بقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال بمقدرة الشركة على الاستمرار.[2]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

تحظى حوكمة المؤسسات بأهمية بالغة في عالم المال والأعمال اليوم نظرا لما تقدمه من فوائد جوهرية للمؤسسات والمجتمع ككل. فالحوكمة الفعالة تقوم على مبادئ النزاهة والعدالة، مما يضمن حماية حقوق المساهمين، كما تسهم في جذب الاستثمارات على المدى الطويل، سنحاول توضيح أهميتها وأهدافها كالتالي:

أولا: أهمية حوكمة المؤسسات

يمكننا تقسيم أهمية حوكمة المؤسسات إلى جزئين، جزء جزئي على مستوى المؤسسة وجزء كلي على مستوى الاقتصاد والمجتمع:

---

[1] مفتاح بختة؛ **لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3،2020 -2021، ص 30.

[2] جميل احمد، سفير محمد؛ **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، بنوك وادارة الاعمال،6-7ماي2012، ص7.

1. أهمية حوكمة المؤسسات على المستوى الجزئي

للحوكمة دور بارز سواء على المؤسسة أو اصحاب المصالح أو المساهمين وسنتطرق إلى ذلك في النقاط التالية:

أ- **أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسة:** تساهم مبادئ الحوكمة في تعزيز بيئة عمل مستقرة تمكن المؤسسات من تحسين أدائها من خلال ادارة فعالة، مما يرفع من قيمتها الاقتصادية. كما أن الحوكمة الرشيدة تسهل وصول المؤسسات إلى اسواق المال، مما يمكنها من الحصول على التمويل بتكلفة أقل، الأمر الذي يدعم توسعها، يقلل من المخاطر ويعزز الثقة مع أصحاب المصالح[1].

ب- **أهمية الحوكمة بالنسبة لأصحاب المصالح:** وتشمل الجهات المعنية بالمؤسسة كلا من الإدارة، مجلس الإدارة، المساهمين، والموظفين، حيث تكمن أهمية الحوكمة بالنسبة لهم في تعزيز الشفافية، وضمان حماية الحقوق والمصالح المشتركة. فإن حماية مصالحهم من خلال[2]:

- تطبيق أفضل معايير الممارسات وايجاد نظم فعالة للمحاسبة والحوافز؛
- صياغة عقود واضحة وحقوق موثقة ومسؤوليات واضحة لكل الأطراف؛
- الإفصاح وانضباط السوق؛
- وضع الضوابط والموازين المؤسسية؛
- ضبط التنظيم والإشراف؛
- الإقناع الاخلاقي.

ت- **أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:** أهمية الحوكمة في ضمان حقوق جميع المساهمين، بما في ذلك منحهم الحق في التصويت والاطلاع الكامل على أداء المؤسسة المالي. يساهم ذلك في تمكينهم من تقييم المخاطر المتعلقة بالاستثمار؛

2. **أهمية حوكمة المؤسسات على المستوى الكلي:** وتكمن أهميتها على الصعيدين الاجتماعي والاقتصادي في:

---

[1] محمد البشير بن عمر؛ **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة**، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2017، ص12.

[2] سعيد بوهراوة، حليمة بوكروشة؛ **حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية** تجربة البنك المركزي الماليزي، مقال منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الجامعة الاسلامية العالمية ماليزيا، العدد02، جوان 2015، ص 107.

أ- **أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة للمجتمع:** وهي تساهم في رفع كفاءة أداء المؤسسات، مما يؤدي لتعزيز التنمية المجتمعية، وزيادة معدلات النمو، وخلق المزيد من فرص العمل كما تساعد على مكافحة الفساد، تعزيز التنافسية، تحسين كفاءة الأداء، والحد من الهدر. إضافة إلى ذلك، تساهم في استقرار الأسواق المالية، وتعزز الشفافية في العلاقات بين قطاع الأعمال والدولة[1].

ب- **أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة للاقتصاد:** هناك ارتباط مباشر بين جودة الحوكمة ومستوى الأداء الاقتصادي للشركة، فالشركات التي تطبق حوكمة فعالة تتمتع بدرجة كبيرة من الشفافية مما يمنح المتعاملين شعور بالثقة وهذا بدوره يساهم في تقليل مخاطر الاستثمار والتخفيض من تكلفة رأس المال[2].

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات

يتضمن نظام الحوكمة شبكة من العلاقات التي تربط بين الإدارة التنفيذية للمؤسسة، ومجلس الإدارة، المساهمين، وكافة الأطراف المعنية. كما يوفر إطارا واضحا لتحديد الأهداف وصنع القرارات المناسبة لضمان تحقيقها بكفاءة وفعالية وهي كالتالي[3]:

1. رفع كفاءة المشروعات في تحقيق أهدافها من خلال تعزيز التصور الذهني وبناء انطباع ايجابي عنها؛
2. تعزيز عملية صنع القرار في المؤسسات من خلال زيادة وعي المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم عبر الجمعيات العامة؛
3. تحسين مصداقية البيانات والمعلومات وضمان سهولة فهمها عبر الحدود؛
4. تحسين مستوى درجات الشفافية، المصداقية، والإفصاح والعمل على نشر المعلومات والبيانات؛
5. تعزيز قدرة المشروعات على تحسين تنافسيتها وجذب الاستثمارات ورؤوس الاموال؛
6. تقوية دور الإدارة في تحفيز الموظفين وتحسين معدلات استبقاء العمالة واستقرارهم.

ويمكن القول أن أحد الأهداف الأساسية لحوكمة المؤسسات يتمثل في تعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد بكافة أشكاله، كما تسعى الحوكمة إلى جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية عبر توفير بيئة تنظيمية مشجعة.

---

[1] عثماني احمد؛ **دور حوكمة المؤسسات في تحسين اداء الموارد البشرية**، أطروحة الدكتوراه، تخصص ادارة المنظمات، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020، ص28.

[2] حاج مختار محمد خير الدين؛ **اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018-2019، ص 56.

[3] زايد مراد، ترغيني صبرينة؛ **البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،6-7ماي، 2012، ص5.

المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة المؤسسات

بعد استعراض المفاهيم المختلفة لحوكمة المؤسسات وبيان أهميتها من مختلف الجوانب إلى جانب تسليط الضوء على أهدافها، يأتي هذا المطلب لتحديد الأسس والمرتكزات التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها من خلال تطبيق الحوكمة، ويمكن توضيحها كما يلي:

أولا: محددات حوكمة المؤسسات

يعتمد التنفيذ الفعال لحوكمة المؤسسات على مدى توفر وجودة مجموعتين من المحددات الأساسية، وهما:

1.المحددات الخارجية: تشير إلى البيئة العامة للاستثمار في الدولة، والتي تشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، مثل تشريعات سوق المال، تنظيم المنافسة، ومكافحة الاحتكار. كما تتضمن كفاءة القطاع المالي بما في ذلك دور البنوك وأسواق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ومدى تنافسية أسواق السلع وعوامل الإنتاج. بالإضافة إلى ذلك تلعب الأجهزة والهيئات الرقابية دورا أساسيا في فرض الرقابة وضمان الامتثال داخل مختلف منظمات المجتمع.[1] كما توجد بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تساهم في ضمان كفاءة عمل الأسواق مثل: الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف لتنظيم سلوك العاملين في السوق على سبيل المثال المحاسبين والمحامين والمؤسسات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها إلى جانب المؤسسات الخاصة المعنية بالمهن الحرة، مثل: مكاتب المحاماة والتدقيق، يعتبر وجود جهاز قضائي نزيه وفعال أمرا ضروريا لتحديد المسؤوليات ومحاسبة المخالفين؛

وتكمن أهمية المحددات الخارجية بدورها في ضمان تطبيق القواعد التي تعزز الإدارة السليمة للمنظمات، مما يسهم في تقليل التباين بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص[2].

2.المحددات الداخلية: وتشير المحددات الداخلية إلى القواعد والمبادئ التي تنظم عملية اتخاذ القرار داخل الشركة، وتوزيع المسؤوليات بين الجمعية العامة، أعضاء مجلس الادارة، والمديرين التنفيذيين. ويساهم الالتزام بهذه القواعد والقوانين والمبادئ في الحد من تضارب المصالح بين هذه الأطراف، مما يعزز الشفافية والكفاءة في الادارة[3].

---

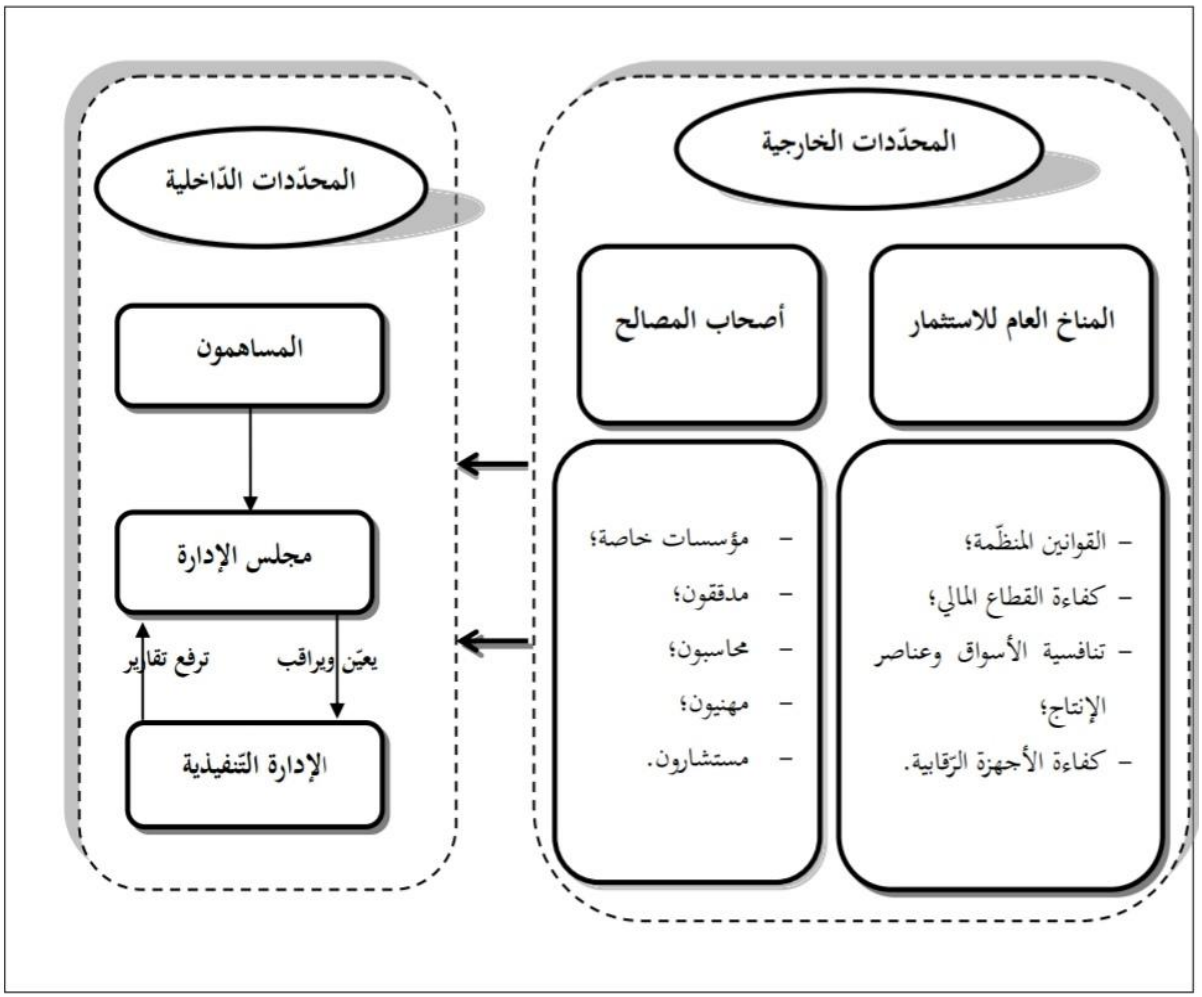
[1] محمد ياسين غادر؛ **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة، كلية ادارة الاعمال، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان، 15-17 ديسمبر2012، ص16.

[2] حكيم العطوي؛ **دور نظام مراقبة التسيير في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراة، تخصص محاسبة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2022-2023، ص59.

[3] Samiha fawzi :**Assessement of corporate governance in Egypt ;** working paper no.82, the Egyptian center for economic studies , Egypt, August ,2003,p 04.

بناء على ما سبق، يتضح أن المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية، تتأثر بعوامل متعددة ترتبط بالنظامين الاقتصادي والاجتماعي، إلى جانب مستوى الوعي لدى أفراد المجتمع مما يسهم في تعزيز الثقة في الاقتصاد ودور سوق المال. والشكل الموالي يوضح محددات حوكمة المؤسسات:

الشكل رقم 03: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة المؤسسات



المصدر: علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المهداني؛ **الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص47.

ثانيا: ركائز حوكمة المؤسسات

يمكن تسليط الضوء على الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات من خلال استعراض النقاط التالية:

1. **السلوك الأخلاقي**: هو التصرف الذي يتسم بالصحة والصواب ويستحق الثناء والاحترام، أما السلوك غير الأخلاقي فهو ما ينطوي على الخطأ ويمثل إخلالا بالالتزام[1].

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما نتج عن ذلك من تزوير واختلاس وتلاعبات في الحسابات والقوائم المالية، أحد الأسباب الرئيسية للازمات التي شهدتها دول عدة، وأدى إلى انهيار شركات كبرى وخروجها من السوق الاقتصادي. وقد تبين أن من العوامل المؤدية إلى انهيارات الشركات هو انتشار الفساد الأخلاقي بين المسؤولين عن إدارتها؛

إذا كانت الحوكمة الجيدة تسعى إلى مكافحة الفساد المالي والاداري، فإن الاخلاق الحميدة تشكل الإطار الأنسب لدعم هذا الهدف. كما أن تطبيق الحوكمة لا يمكن أن يكون فعالا دون مراعاة البعد الأخلاقي للأفراد المعنيين، وخاصة أعضاء مجلس الادارة[2].

2. **الرقابة والمساءلة**: ويتحقق ذلك من خلال تعزيز دور الجهات المعنية، بما في ذلك الهيئات الإشراقية العامة والأطراف المباشرة المسؤولة عن الاشراف والرقابة، مما يساهم في تعزيز نجاح الشركة وتحقيق اهدافها؛.
3. **إدارة المخاطر**: تتمحور مسؤولية الجهات التنظيمية حول تعزيز الجودة عبر تشديد المسؤوليات، ووضع قواعد ارشادية لإدارة المخاطر، وتطوير استراتيجيات للحد منها مع ضمان الافصاح عنها ونقلها بوضوح إلى المستخدمين وأصحاب المصالح؛

من الضروري توافر الركائز الأساسية للحوكمة التي تعتمدها الشركات، على أن يتم تطبيقها بشكل صحيح، وليس فقط من خلال وضع القواعد الرقابية. ولتحقيق رقابة فعالة على الأداء يجب تعزيز الشفافية، والارتقاء بمستوى كفاءة الموظفين عبر برامج تدريبية متخصصة[3].

[1] سعدية سعيدي؛ **مقومات بناء السلوك الأخلاقي لدى منظمات الأعمال**، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 05، العدد 01، 2018، ص 83.

[2] بريش عبد القادر، حمو محمد؛ **مرجع سبق ذكره**، ص5.

[3] ديالا جميل الرزي؛ **مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للانظمة والقوانين**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص 42.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات حسب المنظمات الدولية

أصبحت حوكمة المؤسسات من القضايا البارزة التي حظيت باهتمام دولي متزايد، خاصة منذ منتصف تسعينات القرن الماضي. وقد أولت المنظمات الاقتصادية العالمية، مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، اهتماما خاصا بهذا الموضوع، سعيا لوضع أسس ومبادئ تحكم إدارة المؤسسات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

مبادئ حوكمة المؤسسات تشمل مجموعة من القواعد والأنظمة التي تهدف إلى تحقيق التوازن الأمثل بين مصالح مديري الشركة، المساهمين، وأصحاب المصالح الاخرين. وقد أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أنه لا يوجد نموذج موحد أو مثالي لحوكمة المؤسسات، نظرا لأن هذه المبادئ تتطور باستمرار وفقا لابتكارات المؤسسات وتطورها[1].

ففي الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة من 27-28 أفريل 1998 طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من المنظمة أن تقوم وبالاشتراك مع الحكومات الوطنية التي تعتبر عضوا بالمنظمة، بوضع فريق عمل متخصص لوضع مجموعة من المبادئ المتعلقة بحوكمة المؤسسات وتهدف هذه المبادئ التي لا تحمل صفة الإلزام إلى عكس وجهات نظر الدول الأعضاء وتعزيز ممارسات الحوكمة داخل المؤسسات؛

إضافة إلى جهود الدول الأعضاء، تم الاستفادة من مساهمات عدد من الدول غير الأعضاء في المنظمة، إلى جانب دعم صندوق النقد والبنك الدولي، بدوره وضع مجموعة من المبادئ المعتمدة من الدول، وقد صادق الوزراء على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري يومي 26و27ماي 1999[2].

تعد مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مرجعا عالميا، حيث توفر الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لمتابعة الأهداف الإستراتيجية للشركة. كما تساهم هذه المبادئ في تعزيز آليات الرقابة الفعالة، وتتمثل هذه المبادئ في:

أولا: المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة المؤسسات: يجب أن يعزز إطار حوكمة المؤسسات الشفافية وكفاءة الأسواق، مع الالتزام التام بالقوانين لضمان التكامل والتنظيم الفعال.

وتتمثل المبادئ الفرعية للمبدأ العام الأول في[3]:

---

[1] براهمة كنزة؛ **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص19.

[2] براهمة كنزة؛ **مرجع نفسه**، ص 19.

[3] فريد عبة،مريم طبني؛ **دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مخبر مالية، بنوك وادارة الاعمال، 6-7 ماي 2012، ص 10.

1. ينبغي وضع إطار حوكمة المؤسسات بحيث يؤثر بشكل مباشر على الأداء الاقتصادي العام، ويعزز نزاهة الاسواق، ويخلق حوافز فعالة للمشاركين فيها؛
2. يجب أن تتسم المتطلبات القانونية والتنظيمية المؤثرة على ممارسات حوكمة المؤسسات ضمن أي نطاق تشريعي بالاتساق مع مبدأ سيادة القانون، مع ضمان الشفافية وسهولة التطبيق والتنفيذ؛
3. يجب أن تتمتع الجهات الإشراقية والتنظيمية والتنفيذية بالسلطة اللازمة، النزاهة، والموارد الكافية لأداء مهامها بفعالية، كما ينبغي أن تكون أحكامها وقراراتها شفافة تصدر في الوقت المناسب ومصحوبة بشرح واف.

ثانيا: المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: يؤكد هذا المبدأ على أهمية أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات حماية حقوق المساهمين، مع تسهيل ممارستهم لها، والتي تشمل:

1. الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في:
   - وسائل موثوقة لضمان تسجيل الملكية؛
   - نقل وتحويل ملكية الأسهم؛
   - المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين والمشاركة في اختيار واقالة اعضاء مجلس الادارة.
2. يحق للمساهمين المشاركة في اتخاذ القرارات الجوهرية، والحصول على المعلومات الكافية بشأن التغييرات الأساسية المؤثرة على الشركة مثل: تعديل النظام الاساسي أو عقد التأسيس، الترخيص بإصدار أسهم إضافية وغيرها؛
3. يجب أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة، والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين كما ينبغي ابلاغ المساهمين بالقواعد التي تنظم اجتماعات الجمعية العامة، بما في ذلك اليات واجراءات التصويت[1].
4. ينبغي منح الحق للمساهمين من التصويت سواء شخصيا أم غيابيا، مع اعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الادلاء بها حضوريا أو غيابيا كما ينبغي تسهيل لهم ترشيح وانتخابات اعضاء مجلس الادارة؛
5. يجب الكشف عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمنح بعض المساهمين سيطرة تفوق نسبة ملكيتهم في الأسهم؛
6. ينبغي تيسير ممارسة جميع المساهمين لحقوقهم الملكية، بما في ذلك المستثمرون المؤسسون الذين يجب عليهم الافصاح عن الطريقة المتعاملة مع التعارض المادي للمصالح المؤثرة في ممارستهم لحقوقهم الملكية الخاصة بالاستثمارات؛
7. يجب تمكين المساهمين من التشاور فيما بينهم بشأن القضايا المتعلقة بالحقوق الأساسية للمساهمين، وفقا لما تحدده المبادئ مع استثناءات محددة لمنع اي استغلال غير مشروع.[1]

[1] فريد عبة، مريم طبني؛ **مرجع سبق ذكره**، ص ص10،11.

ثالثا: المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين: يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات معاملة عادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك صغار المساهمين والمستثمرين الأجانب. كما ينبغي توفير آلية تتيح للمساهمين الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم. بالإضافة لذلك يجب إلزام أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بالإفصاح عن أي مصالح شخصية قد تؤثر على عمليات أو انشطة الشركة.[2]

رابعا: المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح: أي الإقرار بحقوق أصحاب المصالح حسب القانون، والعمل معا لتحقيق التعاون بينهم وبين الشركات بما يساعد على خلق فرص عمل وزيادة الثروة واستمرار الشركات القوية ماليا[3]؛ يتضمن هذا المبدأ العناصر التالية:[4]

1. يجب احترام حقوق أصحاب المصلحة التي يحميها القانون، إذ تكفل في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال قوانين العمل والعقود والإفلاس، وحتى في المجالات التي لا تتوفر فيها تشريعات خاصة، تلتزم المؤسسات بتقديم تعهدات لضمان تلك الحقوق؛
2. ايجاد آليات تسهم في رفع مستوى الاداء من خلال تعزيز مشاركة أصحاب المصلحة، حيث ينبغي لأطر حوكمة المؤسسات أن تتيح المجال لأدوارهم المتنوعة وتختلف درجة مشاركتهم باختلاف القوانين الوطنية، ومن أبرز هذه الاليات تمثيلهم في مجالس الإدارة أو منحهم أسهما في الشركة؛
3. ينبغي على حوكمة المؤسسات أن تكفل لأصحاب المصالح عند المشاركة المعلومات اللازمة، فعند سماح الممارسات بمشاركة أصحاب المصالح يكون من الأهمية امكانية حصول تلك الأطراف على المعلومات للاطلاع على مسؤولياتهم.

خامسا: المبدأ الخامس: الافصاح والشفافية: ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات ضمان الافصاح السليم في الوقت المناسب عن كل ما هو متعلق بالمؤسسة.

يعد وجود نظام افصاح قوي يعمل على تعزيز الشفافية من العناصر الأساسية في الإشراف على المؤسسات التي تعتمد على آليات السوق، وهو الذي يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم الملكية بناء على أسس دقيقة، يساهم الافصاح

---

[1] قطاف عقبة؛ **دور حوكمة الشركات في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019، ص ص 52،53.

[2] ناظم حسن عبد السيد؛ **اثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، الكلية التقنية الادارية، البصرة، المجلد 2، العدد 4، 2012، ص97.

[3] مليكة زغيب، سوسن زيرق؛ **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مخبر مالية، بنوك وادارة الاعمال،6-7 ماي 2012، ص 5.

[4] غضبان حسام الدين؛ **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص ص 33،34.

في استقطاب رؤوس الأموال وزيادة ثقة المستثمرين بأسواق راس المال، والعكس فإن ضعف الإفصاح وغياب المصداقية يؤدي إلى فقدان نزاهة السوق المالي.[1]

سادسا: المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يوفر نظام حوكمة المؤسسات إطارا توجيهيا يوجه الشركات، مما يضمن رقابة فعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، ويعزز مبدأ المساءلة العامة للإدارة أمام الشركة والمساهمين، وذلك من خلال:[2]

1. ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة العمل بحسن نية وتوفير قدر كاف من المعلومات لما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين؛
2. ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية والأخذ بالحسبان اهتمامات أصحاب المصالح الأخرى بالإضافة إلى المعاملة العادلة لكافة المساهمين.

كما يجب على مجلس الإدارة القيام بالوظائف الرئيسية المتمثلة في:

1. الإشراف على الخطط الإستراتيجية للشركة والمصادقة عليها، وكذلك خطط الأعمال السنوية، التوقعات والأهداف المالية ومتابعتها؛
2. تعيين أداء الرئيس التنفيذي وكبار المسؤولين التنفيذيين ومتابعة تطويرهم وتقييمهم ومنحهم تعويضات؛
3. ضمان نزاهة القوائم المالية للشركة والإشراف على التقارير المالية الخاصة بها.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن البنك الدولي

إضافة إلى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن البنك الدولي ساهم بدوره في وضع مجموعة من المبادئ، التي صنفها على المستوى المحلي وعلى المستوى الإقليمي والعالمي، وتتمثل أهم قواعد حوكمة المؤسسات حسب البنك الدولي كالتالي:

أولا: على المستوى المحلي: يدعم البنك الدولي مجموعة من التدابير التي تتخذها الدول لتعزيز قوتها، خاصة فيما يتعلق بالنزاهة، يهدف هذا الدعم إلى تعزيز الاصلاحات التشريعية مع تشجيع المبادرات التطوعية في القطاع الخاص يتماشى ذلك مع الإطار العام للبنك الدولي للتنمية الشاملة. كما يؤكد البنك على الدور المحوري للقطاع الخاص، سواء المحلي أو الأجنبي في تحقيق التنمية المستدامة مشددا على ضرورة إشراك جميع الجهات المعنية في تصميم وتنفيذ إستراتيجية إصلاح شاملة؛

[1] عثماني احمد؛ **مرجع سبق ذكره**، ص 33.

[2] Rockwell Medical ,Inc,**principles of corporate Governance** , corporate Governance Policy Document, United States, 2022, p01.

ثانيا: على المستوى الإقليمي: شارك البنك الدولي بالتعاون مع عدد من الوكالات الدولية الأخرى في تنظيم سلسلة من المناقشات التي تستهدف المسؤولين الحكوميين والمشرعين والشركات المحلية والأجنبية، بالإضافة إلى المستثمرين تهدف هذه المناقشات للتوصل إلى توافق مشترك بشأن الإصلاحات المطلوبة[1].

ثالثا: على المستوى العالمي: عمل البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي على التعمق في قواعد إدارة المؤسسات خارج نطاق دول المنظمة، فقد وقعا مذكرة تفاهم في 21-6- 1999، تمثل الهدف الرئيسي من المنتدى في دعم الدول ذات الدخل المنخفض على الارتقاء بالمعايير من خلال المبادرة في مجال المساءلة، كما أكد البنك الدولي على أهمية الشفافية والمساءلة. وبعد المناقشات توصل البنك الدولي إلى وضع نموذج report on the observance of standars and codes لتعزيز نظام الحوكمة وإدارة المؤسسات في الدول النامية[2].

وتتمثل المكونات الرئيسية لقواعد حوكمة المؤسسات وفقا للبنك الدولي، في كل من الإعسار وحقوق الدائنين إلى جانب الشفافية، وذلك على النحو التالي:[3]

1: الإعسار وحقوق الدائنين: تضع الأنظمة مجموعة من القواعد المسبقة للمؤسسات، وإعادة التأهيل بهدف تنظيم النتائج المالية الناتجة عن تعثر المؤسسة وتوزيعها بشكل عادل بين الجهات المعنية، كما تساعد الأنظمة الجهات المقرضة في تقييم المخاطر بشكل أدق، وتدعم التوجه نحو اقراض الأموال استنادا إلى معايير مالية بدلا من أن تكون عملية الاقراض خاضعة لعوامل العلاقات الشخصية، كذلك تسهم في تمكين المديرين من تخصيص الموارد؛

2: الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة: يعتمد البنك الدولي في مفهومه لحوكمة المؤسسات على أربعة مبادئ اساسية، أحدها الفعالية المتضمنة مبدأ الشفافية، ويقصد بالشفافية هنا اتاحة إمكانية الحصول على قوائم مالية واضحة تعكس الوضع المالي للشركة وتعزز الثقة بها. وتعد القوائم جزءا من التقارير التي تعد في إطار مبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد الدولية، حيث يقوم البنك بمراجعة مدى التزام الدول بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.

[1] فاتح غلاب؛ **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 22.

[2] براهمة كنزة؛ **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

[3] عمر علي عبد الصمد؛ **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، ص 31.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن صندوق النقد الدولي

بالإضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي لتعزيز الالتزام بالمعايير، فقد قام الصندوق بوضع قواعد للممارسات الجيدة تهدف إلى تعزيز شفافية السياسات المالية والنقدية للحكومات، وذلك بإصدار قانون السياسات المالية وقانون الممارسات.

أولا: قانون السياسات المالية: يحث صندوق النقد الدولي الدول الأعضاء على تبني المدونة القانونية، مشددا على ضرورة وضوح مسؤوليات الحكومة، وتوفير المعلومات المتعلقة بأنشطتها للمواطنين مع الالتزام بمعايير الجودة المالية، وضمان خضوعها لنظام يضمن النزاهة. وتوضح المدونة الإجراءات والوسائل التي ينبغي على الحكومات اتباعها لتحقيق هذه الأهداف.[1]

وتركز المدونة القانونية للسياسات المالية على أربعة محاور أساسية متمثلة في:[2]

1.وضوح الأدوار والمسؤوليات: يجب التمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التابعة له ضمن القطاع العام، وبين باقي قطاعات الاقتصاد. كما ينبغي أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة وشفافة، مع الالتزام بالإفصاح الدقيق. اضافة إلى ذلك من الضروري وجود إطار قانوني واداري واضح يحدد أسس الادارة المالية؛

2.توافر المعلومات للجماهير: ينبغي توفير معلومات شاملة للمواطنين عن الأنشطة المالية والحوكمة، سواء الماضية أو الحالية أو المستقبلية، مع الالتزام بنشر البيانات المالية في الوقت المناسب لضمان الشفافية؛

3.إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة: يجب أن توضح وثائق الميزانية أهداف السياسة المالية، والإطار العام للاقتصاد الكلي، إلى جانب تحديد المخاطر المالية الرئيسية المتوقعة. كما ينبغي تقديم معلومات الميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات الخاصة بمراقبة المصروفات وتحديد الايرادات بوضوح. اضافة إلى ضرورة اصدار تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين؛

4.تأكيد النزاهة: ينبغي أن تلتزم البيانات المالية بالمعايير المتفق عليها لجودة البيانات، وأن تخضع المعلومات المالية لعمليات تدقيق مستقلة لضمان دقتها وموثوقيتها.

[1] قطاف عقبة؛ **مرجع سبق ذكره**، ص 45.

[2] حسين عبد الجليل ال غزوي؛ **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، تخصص التحليل المالي، الاكاديمية العربية، الدنمارك، 2010، ص ص 35،36.

ثانيا: قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية[1]: وقد تم التأكيد من خلال ذلك على ضرورة ادراج اجراءات الشفافية ضمن مدونة السياسات المالية، وذلك استنادا إلى اعتبارين رئيسيين هما:

1. السياسات المالية والنقدية والتي يمكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف هذه السياسات وأدواتها ومدى التزام الحكومة بها؛
2. تتسم مبادئ الإدارة الجيدة والحكامة الرشيدة بمستوى عال من الاستقلالية، وتبني صندوق النقد الدولي هذه المعايير في أفريل 1998.

المبحث الثالث: العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات

تعد جودة التدقيق المحاسبي من العوامل الجوهرية التي تعزز مصداقية القوائم المالية، فيما تمثل حوكمة المؤسسات اطارا تنظيميا يهدف إلى تحقيق الشفافية والمساءلة. وتبرز العلاقة بين جودة التدقيق وفعالية الحوكمة في كون كل منهما يعزز الآخر إذ تسهم ممارسة الحوكمة الجيدة في دعم كفاءة المدققين، بينما يؤدي التدقيق عالي الجودة إلى كشف القصور داخل المؤسسة.

المطلب الأول: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة المؤسسات

يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية عاملا مهما في دعم الحوكمة، حيث يساعد على كشف القصور مما ينعكس إيجابا على كفاءة الإدارة؛

تعد وظيفة التدقيق المحاسبي جزءا جوهريا من نظام الرقابة الداخلية. ومع تطور بيئة الأعمال وظهور متغيرات جديدة، أصبحت الرقابة الداخلية أكثر أهمية، حيث تشكل قاعدة أساسية لضمان دقة البيانات المالية وسلامتها، وتساهم أيضا في تسهيل عمل المدققين من خلال تعزيز التعاون بينهم وبين الإدارة والمسؤولين عن الرقابة الداخلية[2].

تظهر العلاقة بين التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أنها تساهم في تحقيق العديد من الفوائد، من أبرزها:[3]

---

[1] جمال العسالي؛ **تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الاداء الاقتصادي في الجزائر**، أطروحة دكتوراة، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة الجزائر 03، 2019، ص 45.

[2] باخة نوال، بوبكري دليلة؛ **التدقيق المحاسبي المالي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وادارة مالية، جامعة محمد الصادق بن يحي، جيجل، 2014-2015، ص 78.

[3] سمير كامل محمد عيسى؛ **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 1، المجلد45، يناير 2008، ص 9.

1. تحقيق الاستمرارية في عملية الرقابة حيث أن التقييم والتوصيات والتقارير التي تعدها المراجعة الداخلية تنفذ بشكل دوري على مدار العام، مما يسهم في طمأنة أصحاب المصلحة. كما أن هذا الاستمرار يتيح للإدارة تنفيذ الإصلاحات في الوقت المناسب؛
2. اعتماد أحكام دقيقة، إذ أن امتلاك المراجعين الداخليين للمعرفة التنظيمية والمهارات المهنية على كفاءة وفعالية العمليات التنظيمية، ويسهم في تحقيق أهداف الإدارة المحددة مسبقا؛
3. الدور في ضمان جودة التنظيم يتجلى من خلال الالتزام بجودة العمليات، المعتمدة على اتباع السياسات واللوائح الداخلية لضمان تحقيق أهداف التنظيم بكفاءة وفعالية. ويلعب المراجعون الداخليون بدور رقابي مهم في التأكد من الالتزام به؛
4. تعد المراجعة الداخلية من الخدمات الأساسية التي تقدم للتنظيم، حيث يتمتع المراجعون الداخليون بموقع يؤهلهم تزويد الإدارة بالتوصيات اللازمة، وهنا تظهر وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة.

فنظام الرقابة الداخلية خطوة أساسية لتعزيز حوكمة المؤسسات، لما له من دور في دعم الشفافية وتحسين جودة اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات وتحسين جودة التدقيق

تعد لجنة المراجعة حلقة الوصل بين التدقيق المحاسبي والإدارة، إذ تسهم في تعزيز دقة المعلومات المالية. هذه العلاقة تسهم في دعم حوكمة المؤسسات من خلال الرقابة الفعالة وتقوية آليات المساءلة. ويتجلى دورها في هذا المجال من خلال ما يلي:[1]

1. تعزيز التعاون والتنسيق مع المدققين الخارجيين، لا سيما فيما يتعلق بتحديد نطاق التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، إضافة إلى التأكد من استجابة الإدارة للملاحظات والتوصيات الصادرة عن مراقبي الحسابات وهيئة السوق المالية؛

2. تقييم الجوانب المالية من خلال مراجعة أداء إدارة الحسابات والإدارة المالية، إلى جانب مراجعة السياسات المالية المعتمدة في الشركة؛

3. فحص وتقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي للتحقق من كفاءة برامجها، ومدى قدرة فريق التدقيق الداخلي على تنفيذ المهام الموكلة إليه بفعالية؛

4. المشاركة في تعيين أو إعفاء المدققين، والمساهمة في تحديد أتعابهم؛

5. التأكد من كفاءة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالضوابط والمعايير المعتمدة.

[1] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد؛ **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

وتظهر أغلب الدراسات أن لجنة المراجعة تعد من الركائز الأساسية للرقابة داخل المؤسسات، فهي حلقة وصل فعالة بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين. كما أظهرت الدراسات أن من أبرز الممارسات الفعالة في تطبيق مفهوم الرقابة على المؤسسات يتمثل في الدور المحوري الذي تضطلع به لجنة المراجعة في تطوير الكشوفات المالية وتعزيز مصداقيتها.[1]

المطلب الثالث: علاقة مجلس الإدارة بالتدقيق المحاسبي وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات

يعد مجلس الإدارة أحد الركائز الأساسية في نظام الحوكمة، ويعتمد في أداء مهامه على التدقيق المحاسبي كأداة محورية تدعمه في تحقيق أهدافه.

أولا: العلاقة بين وظيفة التدقيق المحاسبي ومجلس الإدارة: تقوم العلاقة بين وظيفة التدقيق المحاسبي ومجلس الإدارة على مبدأ التأثير المتبادل، إذ يسهم مجلس الإدارة في تهيئة البيئة الملائمة لقيام وظيفة التدقيق بدورها بفعالية، وذلك من خلال:[2]

1. تشكيل لجنة التدقيق وتفعيل مهامها، والمصادقة على تعيين المدققين؛
2. اختيار فريق التدقيق الداخلي بما يتناسب مع الخبرات والمهارات المطلوبة، مع الحرص على توفير برامج تدريبية دورية لتطوير أدائه؛
3. تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وتمكينه من تقديم المشورة للإدارة بشأن سلامة أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في العمليات؛
4. دعم دور المدقق الخارجي من خلال تزويده بالمعلومات الخاصة بجدول أعمال المجلس التنفيذي والقرارات المتخذة في الوقت المناسب لضمان فعالية التدقيق؛
5. يتعين على مدير التدقيق الداخلي تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة متضمنة الأهداف والصلاحيات الخاصة بنشاط التدقيق الداخلي، كما يقدم المدقق الخارجي تقاريره لمجلس الإدارة متضمنة نقاط الخطر، مواضيع الرقابة، والمسائل المرتبطة بالحوكمة.

ثانيا: انعكاساتها على حوكمة المؤسسات: نظرا لأن مجلس الإدارة من الأطراف الجوهرية في حوكمة المؤسسات، فإن له دور فعال في تعزيز جودة الحوكمة، وهو ما يتطلب وجود تفاعل بينه وبين بقية عناصر الحوكمة، ويظهر هذا التفاعل من خلال تطبيق نظام الرقابة الداخلية إلى جانب الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة المختلفة.

[1] باخة نوال، بوبكري دليلة؛ **مرجع سبق ذكره**، ص 72.

[2] محمد مصطفى سليمان؛ **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس لإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، مصر،2008، ص ص 199،223.

فأصبح من الواضح أن مجلس الإدارة يعتمد بشكل متزايد على وظيفة التدقيق في دعم وتحسين الحوكمة، نظرا لأهمية الدور الذي يؤديه المدققون في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية، وإدارة المخاطر.[1]

[1] عمر علي عبد الصمد؛ **مرجع سبق ذكره**، ص 117.

خلاصة الفصل الثاني:

تعد حوكمة المؤسسات إطارا تنظيميا يهدف إلى ضمان الإدارة الرشيدة والفعالة للمؤسسات، من خلال مجموعة من القواعد والمعايير التي تنظم العلاقة بين الإدارة، المساهمين وأصحاب المصلحة. وقد حددت المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مبادئ أساسية للحوكمة حيث تسهم في تعزيز الثقة في الأسواق، الحد من المخاطر، وتحسين الأداء المؤسسي والاقتصادي.

كما تبين من خلال تناولنا الفصل دور جودة التدقيق المحاسبي في حوكمة المؤسسات أن لهذا التدقيق أهمية كبرى في تقييم نظام الرقابة الداخلية، خاصة في ظل التعاون القائم مع الجهات المعنية بالحوكمة. فجودة التدقيق المحاسبي تشكل إحدى الركائز الأساسية لتطبيق مبادئ الحوكمة وتجسيدها عمليا ويتجلى ذلك من خلال رأي المدقق حول كفاءة الرقابة الداخلية كما يتجلى دور لجنة المراجعة الفعالة كإحدى أدوات الرقابة الأساسية داخل الشركة، حيث تلعب دورا محوريا في دعم تطبيق الحوكمة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري المتعلق بالتدقيق المحاسبي وجودته، وكذا المفاهيم الأساسية لحوكمة المؤسسات، ارتأينا تدعيم هذا الجانب النظري بدراسة ميدانية تهدف إلى اختبار مدى صحة الفرضيات المنبثقة عن الإشكالية العامة للبحث. وهذا بالاعتماد على استبيان تم إعداده وتحكيمه من قبل الأساتذة المختصين، لضمان دقة أدوات القياس المستخدمة.

وقد وجه هذا الاستبيان إلى عينة من محافظي الحسابات، مدققين داخليين، خبراء محاسبين، وأساتذة مختصين في المحاسبة، وتضمن الاستبيان محاور متعددة تهدف إلى استقصاء آراء المبحوثين حول العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات.

ولغرض تحليل البيانات المتحصل عليها، تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بالاعتماد على برنامج SPSSإصدار V23 مما سمح بالوصول إلى استنتاجات دقيقة تدعم نتائج البحث، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: عرض الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات.

المبحث الثالث: تحليل اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: عرض الدراسة الميدانية

للقيام بدراسة ميدانية لابد من توفر مجموعة من الشروط والوسائل البحثية لجمع البيانات من الواقع الملموس، حيث تتيح للباحث فهم الظاهرة المدروسة بشكل عميق، في هذا المبحث، سنعرض منهجية الدراسة الميدانية، بدءًا من الإطار المنهجي للدراسة، وأدوات جمع البيانات، وصولا إلى تحليل النتائج وتفسيرها.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب الإلمام بالإطار المنهجي للدراسة، من خلال عرض المنهج المستخدم، والعينة المختارة.

أولا: المنهج المستخدم

نظرا لأن هذه الدراسة تمت عن طريق الاستجواب غير المباشر " الاستبيان" أي ما يسمى باستمارة الأسئلة، ولأن الهدف منها الوقوف عند حد الوصف المناسب لهذا البحث، فقد اختارت الطالبتين أسلوب المنهج الوصفي والمنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

يمكن المنهج الوصفي من استجواب جميع أفراد مجتمع البحث بغية وصف الظاهرة المدروسة من حيث طبيعتها ودرجة وجودها، أما المنهج التحليلي فيمكن من تحليل البيانات بغية الوصول إلى نتائج الدراسة.

ثانيا: العينة المختارة للدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظو حسابات، مدققون داخليون، أساتذة مختصون في المحاسبة، خبراء محاسبين.

تم إرسال الرابط الإلكتروني المتعلق باستمارة الاستبيان إلى 49 شخص من مختلف الفئات السالفة الذكر، وتم الحصول على 49 رد وإلغاء 09 ردود.

الاستبيانات الموزعة 49، الملغاة 09 استبيانة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى أهم الأدوات التي قمنا بجمع البيانات بها في هذه الدراسة بالإضافة إلى مختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة كالاتي:

أولا: أدوات جمع البيانات المستخدمة في الدراسة

يتطلب استخدام أي منهج علمي الاستعانة بجملة من الأدوات والوسائل المناسبة التي تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة، حيث يستطيع من خلالها معرفة واقع أو ميدان الدراسة، وتفوض طبيعة الموضوع الخاضع للدراسة وخصوصيته انتقاء مجموعة من الأدوات المساعدة على جمع البيانات، ولقد اعتمدنا في جمعنا للبيانات على الاستمارة (الاستبيان).

أ- الاستبيان:

تعتبر الاستمارة (الاستبيان) أكثر الوسائل المستخدمة لجمع البيانات شيوعا وتعرف على أنها: " ذلك النموذج الذي يضم مجموعة من الأسئلة التي تدور حول موضوع ما يتم تقديمه إلى المبحوثين بطريق او أخرى توجه للأفراد أو المؤسسات محل الدراسة بهدف الحصول على بيانات عن الموضوع المراد دراسته".

لقد قمنا بإعداد هذه الاستمارة بناء على إشكالية موضوع الدراسة وفرضياته حيث أنها تضمنت مجموعة من الأسئلة البسيطة، مرتبة وفقا لخطة الموضوع، وحتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة، الشكل والمضمون وفقا للموضوع المدروس، فإنها مرت بمرحلتين أساسيتين:

1- **مرحلة الإعداد:** لقد قمنا في البداية واعتمادا على محتويات موضوع بحثنا استمارة أولية شملت 40 سؤال مركزين في ذلك على تنظيم الأسئلة وتبسيطها قصد جعلها واضحة ومفهومة يسهل على المبحوثين فهمها والإجابة عليها، بحيث تكون خالية من كل تأويل وغموض، وتتلاءم مع قدرات الأفراد الذين يجيبون عليها.

2- **مرحلة تحكيم الاستبيان:** بعد إعداد الاستمارة الأولية وفقا لموضوع البحث وأولويات معالجة الإشكالية، كان لابد علينا عرضها على أساتذة مختصين في هذا الجانب (الأستاذ المشرف بلال أونيسي وبعض أساتذة الكلية) من أجل إعطاء رأيهم فيها وملاحظاتهم وتوصياتهم على الاستمارة الأولية، وهذا من اجل تفادي الأخطاء التقنية والمنهجية.

وبعد تقديم الأساتذة لملاحظاتهم التقنية والمنهجية للاستمارة الأولية قمنا بتعديل أسئلة هذه الاستمارة فرأينا أنه لابد من إعادة عرضها على الأستاذ المشرف وهذا لغرض إعدادها في شكلها النهائي كما يوضحها نموذج الاستمارة، حيث تضمنت هذه الاستمارة النهائية32 سؤالا:

- ✓ **القسم الأول:** متعلق بالبيانات الشخصية لمجتمع العينة؛
- ✓ **القسم الثاني:** أسئلة الاستبيان.

ثانيا: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بغية تبليغ هذه الدراسة لأهدافها وبناء على طبيعتها وحجم عينتها، فقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، الذي يسمح بتحليل البيانات الخاصة بالدراسة من خلال إيجاد مقاييس الإحصاء الوصفي والمتمثلة في مقاييس النزعة المركزية، مقاييس التشتت واحتساب التكرارات والنسب المئوية.....

حيث قمنا على اعتماد أساليب التحليل الإحصائي التالية:

- **معامل الثبات:** تم اعتماد ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم 02: معامل الفا كرونباخ لثبات وصدق الاستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,908	32

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ يساوي 0.908 وهذا يعني ثبات وصدق جيد جدا للاستبيان مما يدل على تناسق داخلي ممتاز بين العبارات بنسبة 90%.

- التكرارات: لمعرفة تكرار اختيار كل بديل أسئلة الاستبيان؛
- النسب المئوية: لمعرفة نسبة اختيار كل بديل أسئلة الاستبيان؛
- **الدائرة النسبية** :لتوضيح القيم المحصل عيها بيانيا؛
- **معامل الارتباط:** لتأكد الصدق البنائي وصدق الاتساق الداخلي وإثبات أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، حيث تم استخدام الانحدار الخطي البسيط كما استخدمنا في تحديد العلاقة والارتباط بين متغيري الدراسة المستقل والتابع.
- **المقياس المستخدم**

استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي حيث أعطينا الدرجات من 1 وهي أدنى درجة وتمثل عن غير الموافقة تماما وصولا إلى الدرجة 5 وهي أعلى درجة وتمثل الموافقة تماما. كما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم 03: مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الجدول رقم 04: قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس لكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.80	غير موافق تماما
من 1.81 إلى 2.60	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40	محايد
من 3.41 إلى 4.20	موافق
من 4.21 إلى 5	موافق تماماً

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي للبيانات

بعد الانتهاء من إعداد الإطارين النظري والمنهجي للدراسة، يأتي هذا المبحث لعرض نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة **بدور جودة التدقيق المحاسبي في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات** " وتحليلها بما يساهم في اختبار فرضيات البحث. سيتم تقديم البيانات التي تم جمعها بطريقة منهجية، مع تفسيرها ومناقشتها في ضوء أهداف الدراسة والإطار النظري المعتمد.

المطلب الأول: نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية

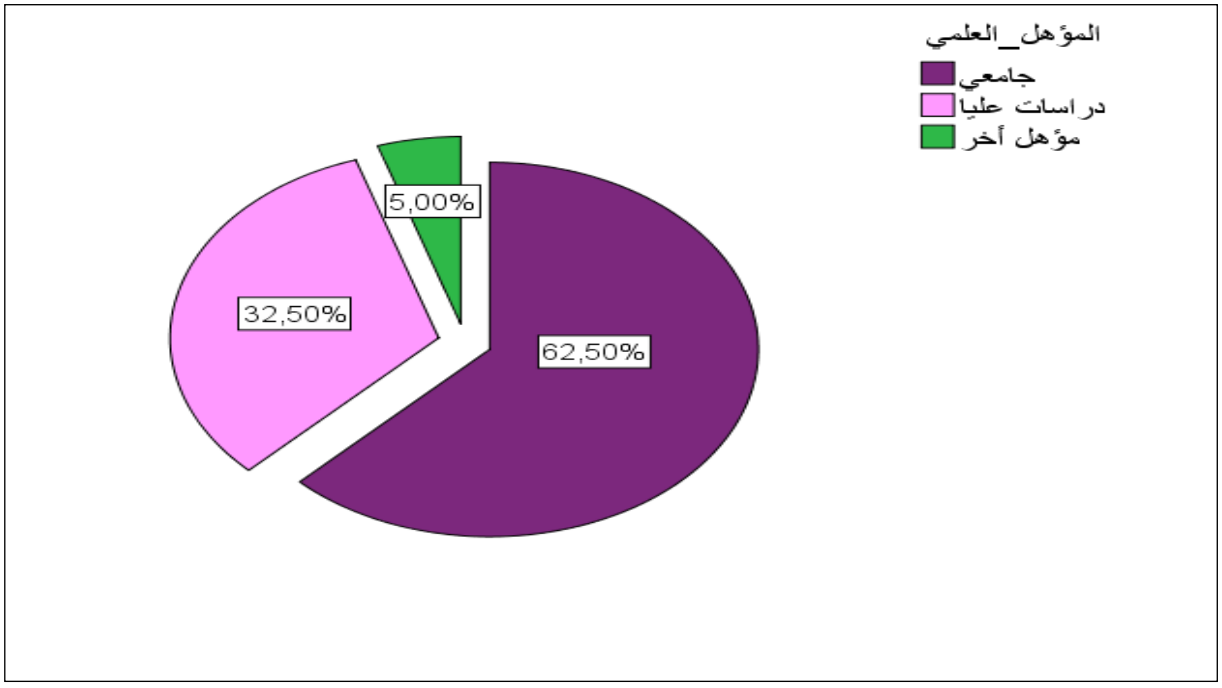
من خلال هذا المطلب سنعرض مواصفات عينة الدراسة، وسنحاول تحليلها بداية من المؤهل العلمي لأفراد الدراسة، مرورا مهن أفراد العينة، وكذا خبرتهم الميدانية.

الجدول رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جامعي	25	62,5	62,5	62,5
	دراسات عليا	13	32,5	32,5	95,0
	مؤهل أخر	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 04: دائرة نسبية لتوزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

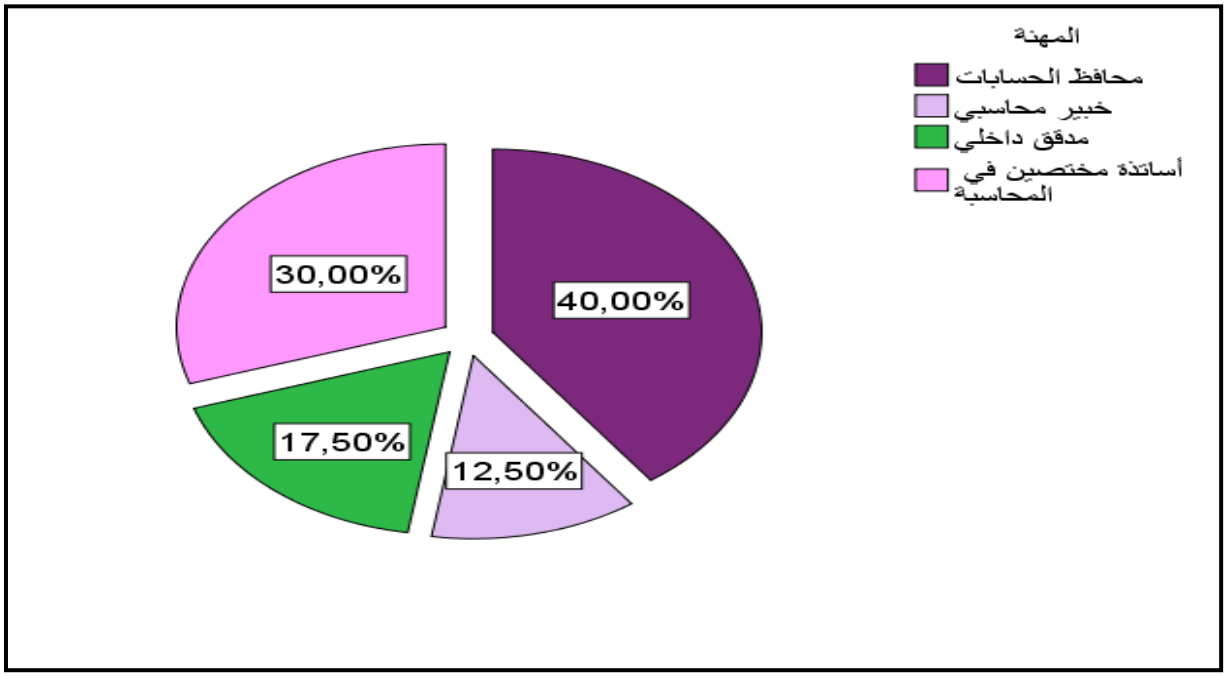
التعليق: يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة مستواهم الدراسي جيد، حيث أن المؤهل العلمي الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الجامعيين حيث بلغت نسبة62.50%، تليها نسبة الأفراد ذوي المستوى دراسات عليا بنسبة 32.5%، أما ذوي المؤهلات الأخرى فقدرت نسبتهم بـ 5%، وهذا ما يمكن اعتباره مؤشرا على أن عينة الدراسة تتكون بشكل رئيسي من أفراد ذوي تعليم أكاديمي عالٍ، مما قد ينعكس بشكل إيجابي على قدرة المشاركين في الدراسة على فهم وتحليل المعلومات والمشاركة بفعالية في مواضيع الدراسة.

الجدول رقم 06: توزع أفراد العينة حسب المهنة

المهنة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ الحسابات	16	40,0	40,0	40,0
	خبير محاسبي	5	12,5	12,5	52,5
	مدقق داخلي	7	17,5	17,5	70,0
	أساتذة مختصين في المحاسبة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 05: دائرة نسبية لتوزع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

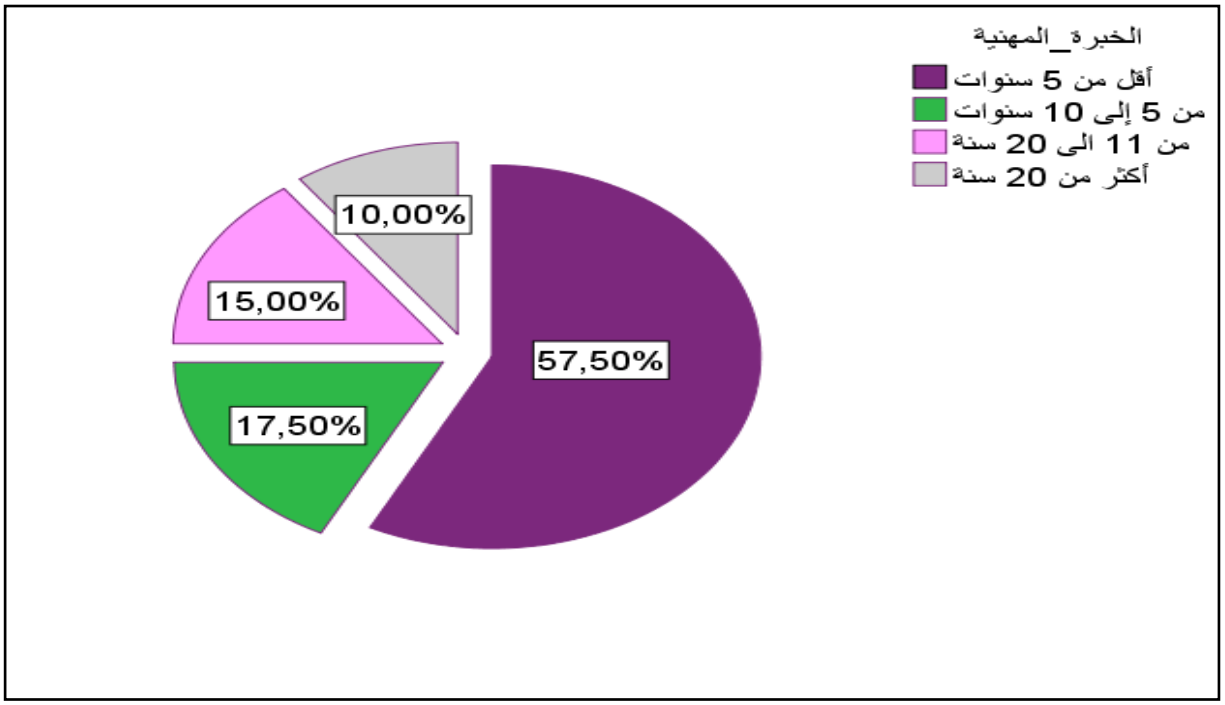
التعليق: من خلال الجدول أعلاه وكذا الشكل البياني المرفق، نلاحظ أن أغلب أفراد العينة تخصصهم المهني محافظ حسابات، حيث قدر تكرارهم بـ16 فرد، وكانت نسبتهم 40%، ويليها التخصص المهني أساتذة مختصون في المحاسبة، بنسبة 30%، أما الافراد ذوي التخص المهني مدقق داخلي فكان تكرارهم 7، وقدرت نسبتهم المئوية بـ17.50%، وفي الأخير التخصص المهني خبير محاسبي قدرت نسبتهم بـ 12.5%، وتعكس التوزيعات المهنية في العينة تنوعًا في الخبرات والمعارف المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والحكم المؤسسي، حيث يلعب كل تخصص دورا مميزا في تعزيز فعالية ممارسات الحوكمة .ومن خلال أخذ هذه النتائج بعين الاعتبار، يمكن للدراسة أن تقدم رؤى ثاقبة حول كيفية تأثير كل تخصص على عمليات التدقيق المحاسبي ومدى تأثيره في مبادئ الحوكمة المؤسسية.

الجدول رقم 07: توزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	23	57,5	57,5	57,5
	من 5 إلى 10 سنوات	7	17,5	17,5	75,0
	من 11 الى 20 سنة	6	15,0	15,0	90,0
	أكثر من 20 سنة	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 06: دائرة بيانية لتوزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال ما جاء به الجدول أعلاه، وكذا الشكل البياني أعلاه، نلاحظ أن أغلب أفراد العينة تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات، حيث كانت نسبتهم 57.50%، وتليها نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية بين 5 سنوات إلى 10 سنوات، فكان تكرارهم 7 افراد، وقدرت نسبتهم بـ17.50%، أما الافراد الذين يملكون خبرة مهنية من 11 سنة إلى غاية 20 سنة فقدرت نسبتهم بـ15%، وتليها في الأخير نسبة الافراد الذين تكثر خبرتهم على 20سنة، هناك تنوعا في الخبرات، مما قد يساهم في تقديم وجهات نظر متنوعة حول دور التدقيق المحاسبي في إرساء مبادئ الحوكمة المؤسسية . يمكن لهذه الفئات أن تضيف قيمة في البحث من خلال التحديات والفرص التي يواجهونها في مراحل مختلفة من مسيرتهم المهنية

المطلب الثاني: نتائج التحليل الوصفي للتغير المستقل

من خلال هذا المطلب سنقدم تحليل إحصائي وصفي للمتغير المستقل والمتمثل في جودة التدقيق المحاسبي، وفق مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss.

الجدول رقم 08: ترتيب المتوسطات الحسابية لجودة التدقيق المحاسبي

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
تساهم الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق.	تكرار	0	0	1	18	21	4.50	0.55	موافق بشدة	01
	نسبة (%)	0	0	2.5	45	52.5				
ضغط الوقت يؤثر سلبا على جودة تنفيذ إجراءات التدقيق.	تكرار	0	3	4	23	10	4.00	0.81	موافق	08
	نسبة (%)	0	7.5	10	57.5	25				
تساهم عملية التدقيق في اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في الوقت المناسب.	تكرار	0	1	1	18	20	4.42	0.67	موافق بشدة	02
	نسبة (%)	0	2.5	2.5	45	50				
يتمتع المدققون الخارجيون بالاستقلالية المطلقة عند أداء عملهم مقارنة بالتدقيق الداخلي.	تكرار	0	2	9	13	16	4.07	0.91	موافق	06
	نسبة (%)	0	5	22.5	32.5	40				
ممارسة العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي.	تكرار	0	2	3	17	18	4.27	0.81	موافق بشدة	03
	نسبة (%)	0	5	7.5	42.5	45				
القوانين واللوائح المحاسبية الصارمة تحفز المدققين على الالتزام بالجودة.	تكرار	0	0	5	21	14	4.22	0.65	موافق بشدة	05
	نسبة (%)	0	0	12.5	52.5	35				
ضعف البنية التكنولوجية لدى مكتب التدقيق قد يضعف جودة النتائج.	تكرار	0	2	1	21	16	4.27	0.75	موافق بشدة	04
	نسبة (%)	0	5	2.5	52.5	40				
ممارسة للمدقق الخارجي للشك المهني له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي.	تكرار	1	1	8	16	14	4.02	0.94	موافق	07
	نسبة (%)	2.5	2.5	20	40	35				
نتيجة المحور							4.22	0.76	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " تساهم الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق." بمتوسط حسابي 4.50، وانحراف معياري0.55، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة " تساهم عملية التدقيق في اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في الوقت المناسب " بمتوسط حسابي 4.42وانحراف معياري 0.67، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " ممارسة العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي" بمتوسط حسابي 4.27، وانحراف معياري0.81، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " ضعف البنية التكنولوجية لدى مكتب التدقيق قد يضعف جودة النتائج " بمتوسط حسابي 4.27، وانحراف معياري0.75، وجاءت في المرتبة الخامسة " القوانين واللوائح المحاسبية الصارمة تحفز المدققين على الالتزام بالجودة" بمتوسط حسابي 4.22 وانحراف معياري0.65، وجاءت في المرتبة السادسة العبارة " يتمتع المدققون الخارجيون بالاستقلالية المطلقة عند أداء عملهم

مقارنة بالتدقيق الداخلي. " بمتوسط حسابي4.07، وانحراف معياري0.91، وجاءت في المرتبة السابعة العبارة " ممارسة للمدقق الخارجي للشك المهني له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي" بمتوسط حسابي4.02، وانحراف معياري0.94، وجاءت في المرتبة الثامنة العبارة " ضغط الوقت يؤثر سلبا على جودة تنفيذ إجراءات التدقيق." بمتوسط حسابي 4.00وانحراف معياري0.81.

إن جودة التدقيق المحاسبي تتأثر بعدد من العوامل الجوهرية، أبرزها الخبرة المهنية، الاستقلالية، العناية المهنية، التكنولوجيا، والضغط الزمني، لتحقيق أعلى مستويات الجودة في التدقيق الداخلي، يجب تعزيز هذه العوامل من خلال تدريب المدققين بشكل مستمر، وتوفير الأدوات التكنولوجية اللازمة لهم، وتطبيق آليات ضمان الاستقلالية في ممارسات التدقيق. كما يجب تقليل ضغط الوقت على المدققين لضمان أنهم قادرون على تنفيذ إجراءات تدقيق شاملة ودقيقة، إذ تعد جودة التدقيق المحاسبي عنصرا أساسيا في دعم الحوكمة المؤسسية وضمان الشفافية والمساءلة في المؤسسات، مما يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية وضمان الاستدامة المالية والإدارية على المدى الطويل.

المطلب الثالث: نتائج التحليل الوصفي للتغير التابع

من خلال هذا المطلب سنحاول الإلمام بالتحليل الإحصائي لمبادئ حوكمة المؤسسات وذلك انطلاقا من الابعاد التالية: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور أصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.

الجدول رقم 09: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
كفاءة السياسات والإجراءات المرتبطة بالحوكمة تحقق الانضباط المؤسسي.	تكرار	0	0	1	21	18	4.42	0.54	موافق بشدة	01
	نسبة (%)	0	0	2.5	52.6	45				
مراجعة وتحديث إطار الحوكمة راجع للتغيرات التنظيمية والتشريعية الخاصة بالمؤسسات.	تكرار	0	0	6	21	13	4.17	0.67	موافق	03
	نسبة (%)	0	0	15	52.5	32.5				
الإطار الفعال للحوكمة الحالي يحقق اهداف المؤسسات المسطرة.	تكرار	0	0	4	22	14	4.25	0.63	موافق بشدة	02
	نسبة (%)	0	0	10	55	35				
يساهم إطار الحوكمة الفعال في توضيح كيفية التعامل مع المشكلات واتخاذ القرار.	تكرار	0	1	5	23	11	4.10	0.70	موافق	04
	نسبة (%)	0	2.5	12.5	57.5	27.5				
نتيجة المحور							4.23	0.63	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " كفاءة السياسات والإجراءات المرتبطة بالحوكمة تحقق الانضباط المؤسسي " بمتوسط حسابي4.42 ، وانحراف معياري0.54، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة " الإطار الفعال للحوكمة الحالي يحقق اهداف المؤسسات المسطرة" بمتوسط حسابي4.25 وانحراف معياري 0.63، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " مراجعة وتحديث إطار الحوكمة راجع للتغيرات التنظيمية والتشريعية الخاصة بالمؤسسات" بمتوسط حسابي4.17 ، وانحراف معياري0.67، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " يساهم إطار الحوكمة الفعال في توضيح كيفية التعامل مع المشكلات واتخاذ القرار " بمتوسط حسابي4.10، وانحراف معياري0.70.

يمكن أن نستخلص أن البعد الأول المتعلق بـ"ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات" يعكس وعيا عاليا بأهمية السياسات والإجراءات المرتبطة بالحوكمة في تحقيق الانضباط المؤسسي، حيث سجلت أعلى متوسط حسابي بين العبارات. كما يشير الترتيب التنازلي للعبارات إلى إدراك فعالية الإطار الحالي في تحقيق أهداف المؤسسات، ومرونته في التكيف مع التغيرات التنظيمية والتشريعية، ويؤكد ذلك على أن وجود إطار حوكمة فعّال لا يقتصر فقط على التنظيم، بل يسهم أيضا في دعم عمليات اتخاذ القرار وحل المشكلات داخل المؤسسات، مما يعزز من استقرارها وكفاءتها التشغيلية.

الجدول رقم 10: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد حفظ حقوق جميع المساهمين

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
توفير اليات واضحة تمكن المساهمين من الاطلاع على البيانات المالية لتعزيز ثقتهم.	تكرار	0	2	6	18	14	4.10	0.84	موافق	03
	نسبة (%)	0	5	15	45	35				
اتاحة المؤسسة أدوات الكترونية حديثة تمكن المساهمين التصويت عن بعد لتسهيل مشاركتهم الفعالة.	تكرار	0	1	2	23	14	4.25	0.66	موافق بشدة	01
	نسبة (%)	0	2.5	5	57	35				
توفير اليات مراجعة داخلية للتأكد من سلامة الإجراءات يضمن عدم وقوع انحرافات.	تكرار	0	3	4	23	10	4.00	0.81	موافق	04
	نسبة (%)	0	7.5	10	57.5	25				
تبني المؤسسة أدوات تحليل رقمية تمكن المساهمين من تتبع الأداء المالي لمساعدتهم على اتخاذ قرارات دقيقة.	تكرار	1	2	1	21	15	4.17	0.90	موافق	02
	نسبة (%)	2.5	5	2.5	52.5	37.5				
نتيجة المحور							4.13	0.80	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " اتاحة المؤسسة أدوات الكترونية حديثة تمكن المساهمين التصويت عن بعد لتسهيل مشاركتهم الفعالة " بمتوسط حسابي 4.25، وانحراف معياري0.66، وجاءت

في المرتبة الثانية العبارة " تبني المؤسسة أدوات تحليل رقمية تمكن المساهمين من تتبع الأداء المالي لمساعدتهم على اتخاذ قرارات دقيقة" بمتوسط حسابي4.17 وانحراف معياري0.90، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " توفير اليات واضحة تمكن المساهمين من الاطلاع على البيانات المالية لتعزيز ثقتهم." بمتوسط حسابي4.10، وانحراف معياري0.84، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " توفير اليات مراجعة داخلية للتأكد من سلامة الإجراءات يضمن عدم وقوع انحرافات." بمتوسط حسابي 4.00، وانحراف معياري 0.81.

نستنتج أنه يجب على المؤسسة أن تُظهر التزامًا فعليا بمبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين من خلال تطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية ذات الصلة، ووضع ضوابط فعّالة لتفادي تعارض المصالح الذي قد يؤدي إلى تمييز بعض المساهمين على حساب الآخرين، كما ينبغي أن تعتمد إجراءات موحدة لمعالجة الشكاوى بما يضمن الشفافية والعدالة في الرد، إلى جانب ضرورة إيلاء اهتمام أكبر بحماية حقوق مساهمي الأقلية من خلال سياسات واضحة وصريحة تضمن عدم تأثر مصالحهم بالقرارات المتخذة، بما يعزز من ثقة جميع المساهمين في بيئة الحوكمة داخل المؤسسة.

الجدول رقم 11: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
تعتمد المؤسسة سياسات واضحة وصريحة بهدف حماية حقوق المساهمين من فئة الأقلية من القرارات المؤثرة على مصالحهم.	تكرار	2	1	5	26	6	3.82	0.90	موافق	04
	نسبة (%)	5	2.5	12.5	65	15				
وضع المؤسسة ضوابط لتجنب تعارض المصالح المؤدية إلى تمييز بعض المساهمين في اتخاذ القرارات.	تكرار	0	2	6	20	12	4.05	0.81	موافق	02
	نسبة (%)	0	5	15	50	30				
التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية المتعلقة بحقوق المساهمين لضمان المساواة بينهم.	تكرار	0	3	2	22	13	4.12	0.82	موافق	01
	نسبة (%)	0	7.5	5	55	32.5				
تعامل المؤسسة مع الشكاوى المقدمة من المساهمين بطريقة موحدة يضمن الشفافية في الرد.	تكرار	0	3	3	24	10	4.02	0.80	موافق	03
	نسبة (%)	0	7.5	7.5	60	25				
نتيجة المحور							4.00	0.83	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية المتعلقة بحقوق المساهمين لضمان المساواة بينهم." بمتوسط حسابي 4.12، وانحراف

معياري0.82، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة " وضع المؤسسة ضوابط لتجنب تعارض المصالح المؤدية إلى تمييز بعض المساهمين في اتخاذ القرارات." بمتوسط حسابي4.05 وانحراف معياري 0.81، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " تعامل المؤسسة مع الشكاوى المقدمة من المساهمين بطريقة موحدة يضمن الشفافية في الرد." بمتوسط حسابي 4.02، وانحراف معياري0.80، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " تعتمد المؤسسة سياسات واضحة وصريحة بهدف حماية حقوق المساهمين من فئة الأقلية من القرارات المؤثرة على مصالحهم. " بمتوسط حسابي 3.82، وانحراف معياري 0.90.

الجدول رقم 12: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد دور أصحاب المصالح

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
تقيم المؤسسة لمستوى رضا أصحاب المصالح وتتخذ الإجراءات لتحسين علاقتها معهم.	تكرار	0	2	1	25	12	4.17	0.71	موافق	01
	نسبة (%)	0	5	2.5	62.5	30				
تهيئة بيئة تنظيمية تتيح أصحاب المصالح من المشاركة في القرارات وتقدر مساهمتهم لتحسين الأداء العام.	تكرار	0	0	6	23	11	4.12	0.64	موافق	02
	نسبة (%)	0	0	15	57.5	27.5				
توفر قنوات فعالة لأصحاب المصالح للتعبير عن آرائهم على أنشطة المؤسسة.	تكرار	0	2	4	27	7	3.97	0.69	موافق	04
	نسبة (%)	0	5	10	67.5	17.5				
أخذ المؤسسة بالتزامات أصحاب المصالح على محمل الجد واستخدامها لتحسين العمليات.	تكرار	0	3	1	27	9	4.05	0.74	موافق	03
	نسبة (%)	0	7.5	2.5	67.5	22.5				
نتيجة المحور							4.07	0.69	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " تقيم المؤسسة لمستوى رضا أصحاب المصالح وتتخذ الإجراءات لتحسين علاقتها معهم." بمتوسط حسابي4.17، وانحراف معياري0.71، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة " تهيئة بيئة تنظيمية تتيح أصحاب المصالح من المشاركة في القرارات وتقدر مساهمتهم لتحسين الأداء العام." بمتوسط حسابي4.12 وانحراف معياري 0.64، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " أخذ المؤسسة بالتزامات أصحاب المصالح على محمل الجد واستخدامها لتحسين العمليات " بمتوسط حسابي 4.05، وانحراف معياري0.74، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " توفر قنوات فعالة لأصحاب المصالح للتعبير عن آرائهم على أنشطة المؤسسة. " بمتوسط حسابي3.97، وانحراف معياري 0.69.

نستنتج أنه على المؤسسة أن تولي أهمية كبيرة لعلاقاتها مع أصحاب المصالح، حيث تبرز جهودها في تقييم مستوى رضاهم واتخاذ إجراءات لتحسين العلاقة معهم كأولوية قصوى، كما يجب أن يظهر اهتمامها بتهيئة بيئة تنظيمية تمكن

أصحاب المصالح من المشاركة والتأثير في صنع القرار، ما يعكس توجها تشاركيا يعزز الأداء العام، ورغم أهمية قنوات التعبير عن الرأي، إلا أن توفير هذه القنوات جاء في المرتبة الأخيرة، مما قد يشير إلى وجود فجوة في آليات التواصل الفعال مع أصحاب المصالح، يعكس هذا البعد التزام المؤسسة بمراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة، مع إمكانية تعزيز الجانب التواصلي لدعم الشفافية والانفتاح المؤسسي.

الجدول رقم 13: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد الافصاح والشفافية

معياري0.74، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة " التزام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
التزام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات بشكل دوري يعزز ثقة أصحاب المصالح في أدائهم.	تكرار	1	0	3	21	15	4.22	0.80	موافق بشدة	02
	نسبة (%)	2.5	0	7.5	52.5	37.5				
حرص الإدارة على الشفافية في الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يضمن النزاهة داخل المؤسسة.	تكرار	0	2	2	23	13	4.47	0.74	موافق بشدة	01
	نسبة (%)	0	5	5	57.5	32.5				
نشر نتائج أعمال المدققين الداخلين والخارجيين بشكل واضح ومدى التزام الإدارة بالتوصيات لإبراز فعالية الرقابة الداخلية.	تكرار	0	1	7	18	14	4.12	0.74	موافق	03
	نسبة (%)	0	2.5	17.5	45	35				
توفر تقارير شفافة عن الأداء المالي لمساعدة أصحاب المصالح من تقييم استراتيجياتها.	تكرار	0	2	6	18	14	4.10	0.84	موافق	04
	نسبة (%)	0	5	15	45	35				
نتيجة المحور							4.22	0.78	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " حرص الإدارة على الشفافية في الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يضمن النزاهة داخل المؤسسة " بمتوسط حسابي 4.47، وانحراف بشكل دوري يعزز ثقة أصحاب المصالح في أدائهم" بمتوسط حسابي 4.22وانحراف معياري 0.80، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " نشر نتائج أعمال المدققين الداخلين والخارجيين بشكل واضح ومدى التزام الإدارة بالتوصيات لإبراز فعالية الرقابة الداخلية." بمتوسط حسابي 4.12، وانحراف معياري0.74، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " توفر تقارير شفافة عن الأداء المالي لمساعدة أصحاب المصالح من تقييم استراتيجياتها." بمتوسط حسابي 4.10، وانحراف معياري0.84.

"إذا الإفصاح والشفافية" يشكلان ركيزة أساسية في حوكمة المؤسسات، حيث برز حرص الإدارة على الشفافية في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة كأهم مؤشر يعزز من نزاهة المؤسسة، كما يظهر الترتيب أهمية الإفصاح الدوري في تعزيز ثقة أصحاب المصالح، مما يشير إلى وعي المؤسسة بدور الشفافية في بناء علاقات قوية ومستدامة مع مختلف الأطراف، ورغم أهمية نشر نتائج أعمال المدققين والتقارير المالية، إلا أنها جاءت في مراتب لاحقة، مما قد يعكس تركيزا أكبر على الجوانب السلوكية والاتصالية للشفافية أكثر من الجوانب الفنية والرقابية، هذا يشير إلى أن تعزيز الثقة والنزاهة يعد أولوية قصوى، وهو ما يدعم فاعلية الحوكمة المؤسسية بشكل عام.

الجدول رقم 14: ترتيب المتوسطات الحسابية لبعد مسؤوليات مجلس الإدارة

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
يتخذ المجلس قرارات استراتيجية حاسمة لضمان التوافق مع أهداف المؤسسة.	تكرار	0	0	2	21	17	4.37	0.58	موافق بشدة	01
	نسبة (%)	0	0	5	52.5	42.5				
يضمن مجلس الإدارة وجود نظام رقابي داخلي فعال لتحسين الأداء المؤسسي.	تكرار	0	0	4	20	16	4.30	0.64	موافق بشدة	02
	نسبة (%)	0	0	10	50	40				
يتخذ المجلس القرارات الخاصة بالأرباح وتوزيعها ليعزز من مبدأ المساواة بين جميع الفئات.	تكرار	0	0	5	28	7	4.05	0.55	موافق	04
	نسبة (%)	0	0	12.5	70	17.5				
يتعاون مجلس الإدارة مع الجهات الرقابية لضمان الامتثال للمعايير المهنية.	تكرار	0	0	6	23	11	4.12	0.64	موافق	03
	نسبة (%)	0	0	15	57.5	27.5				
نتيجة المحور							4.21	0.60	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أنه قد جاءت في المرتبة الأولى العبارة " يتخذ المجلس قرارات استراتيجية حاسمة لضمان التوافق مع أهداف المؤسسة " بمتوسط حسابي 4.37، وانحراف معياري0.58، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة " يضمن مجلس الإدارة وجود نظام رقابي داخلي فعال لتحسين الأداء المؤسسي " بمتوسط حسابي 4.30وانحراف معياري 0.64، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة " يتعاون مجلس الإدارة مع الجهات الرقابية لضمان الامتثال للمعايير المهنية." بمتوسط حسابي 4.12، وانحراف معياري0.60، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة " يتخذ المجلس القرارات الخاصة بالأرباح وتوزيعها ليعزز من مبدأ المساواة بين جميع الفئات" بمتوسط حسابي 4.05، وانحراف معياري0.55.

نستنتج أن مجلس الإدارة يمارس دورا محوريا في تحقيق الحوكمة الرشيدة من خلال تركيزه على اتخاذ قرارات استراتيجية تضمن تحقيق أهداف المؤسسة، وتوفيره لنظام رقابي داخلي فعال يساهم في تحسين الأداء المؤسسي، كما يتضح أن المجلس ملتزم بالتعاون مع الجهات الرقابية لضمان الامتثال للمعايير المهنية، مما يعكس حرصه على الشفافية والانضباط المؤسسي،

فإن اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح يحتل مرتبة متأخرة نسبيا، ما يشير إلى أن المجلس يولي اهتماما أكبر بالجوانب الإدارية والتنظيمية مقارنة بالقرارات المالية التوزيعية، وهو ما يعكس توجها نحو تعزيز الاستدامة المؤسسية على المدى الطويل.

المبحث الثالث: تحليل اختبار الفرضيات

يهدف تحليل اختبار الفرضيات إلى تقييم نتائج الاختبارات ومقارنتها بالافتراضات الأصلية باستخدام تقنيات إحصائية، وفي هذا المبحث، سيتم مناقشة الأساليب الإحصائية المستخدمة لتفسير النتائج، وما إذا كانت الفرضيات قد تم قبولها أو رفضها.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

يتضمن اختبار التوزيع الطبيعي التحقق من مدى توافق البيانات مع التوزيع الطبيعي باستخدام اختبارات إحصائية مثل "شابيرو-ويلك" و"كولموغوروف-سميرنوف". في هذا المطلب، سيتم استعراض كيفية إجراء الاختبار وتأثير نتائجه على التحليلات الإحصائية الأخرى في الدراسة.

اختبار التوزيع الطبيعي: تم استخدام شابيرويلك لتأكد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي او لا.

الجدول رقم 15: اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig	Statistiques	Ddl	Sig
جودة التدقيق المحاسبي	,106	40	,200*	,970	40	,362
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة	,075	40	,200*	,978	40	,632
حفظ جميع حقوق المساهمين	,154	40	,018	,914	40	,005
المعاملة المتساوية جميع المساهمين	,126	40	,108	,911	40	,004
دور أصحاب المصالح	,128	40	,096	,948	40	,065
الإفصاح والشفافية	,074	40	,200*	,941	40	,038
مسؤوليات مجلس الإدارة	,132	40	,075	,955	40	,110

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

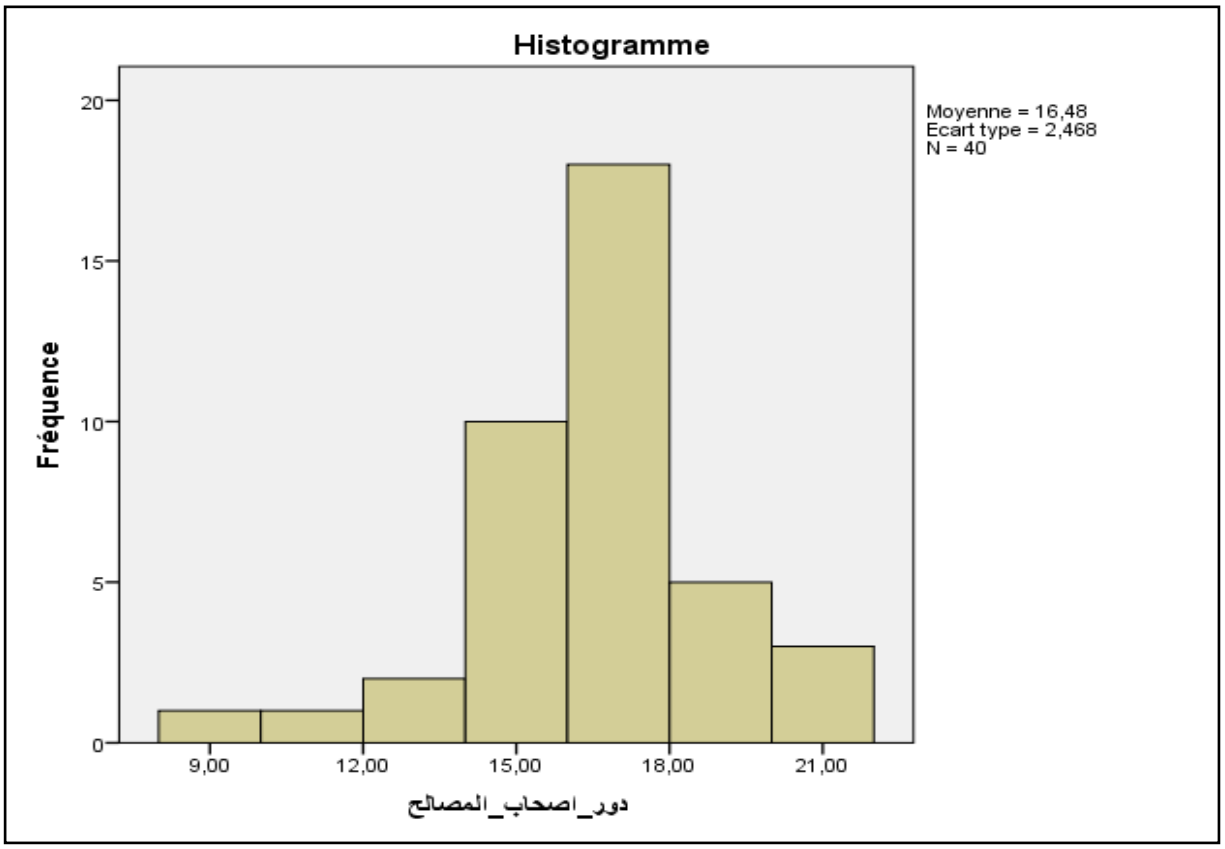
a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يبين لنا الجدول أن مستوى الدلالة لمتغيرات الدراسة أغلبها أكبر من 0.05 في اختبار كلموغروف سميرنوف K-S، وكذا اختبار *Shapiro*، مما يدفعنا إلى قبول الفرض الصفري الذي يقر بأن بيانات المتغيرات تخضع للتوزيع الطبيعي، وهذا ما يمكننا من استخدام الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة.

وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم 07: التوزيع الطبيعي للمتغيرات



المصدر: مخرجات برنامج spss.

المطلب الثاني: اختبار صحة الفرضيات

سنحاول في هذا المطلب اختبار صحة الفرضيات، والتحقق من صحة الافتراضات التي تم وضعها في بداية الدراسة، يعتمد هذا الاختبار على تحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية وتقنيات تحليلية لتقييم مدى تطابق النتائج مع الفرضيات.

- **الفرضية الأولى:** هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

صياغة الفرضية الصفرية كما يلي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 16: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الاولى

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,412[a]	,170	,148	3,11319
a. Prédicteurs : (Constante), ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات				

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن: معامل الارتباط قدر بـ r=0.412 وهذا معناه أن ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات يرتبط ارتباط طردي بدرجة متوسطة بجودة التدقيق المحاسبي، وهو دليل على أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي.

بلغ تباين 3.11319 في التغيرات الحاصلة على جود التدقيق المحاسبي، والراجعة لضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05.

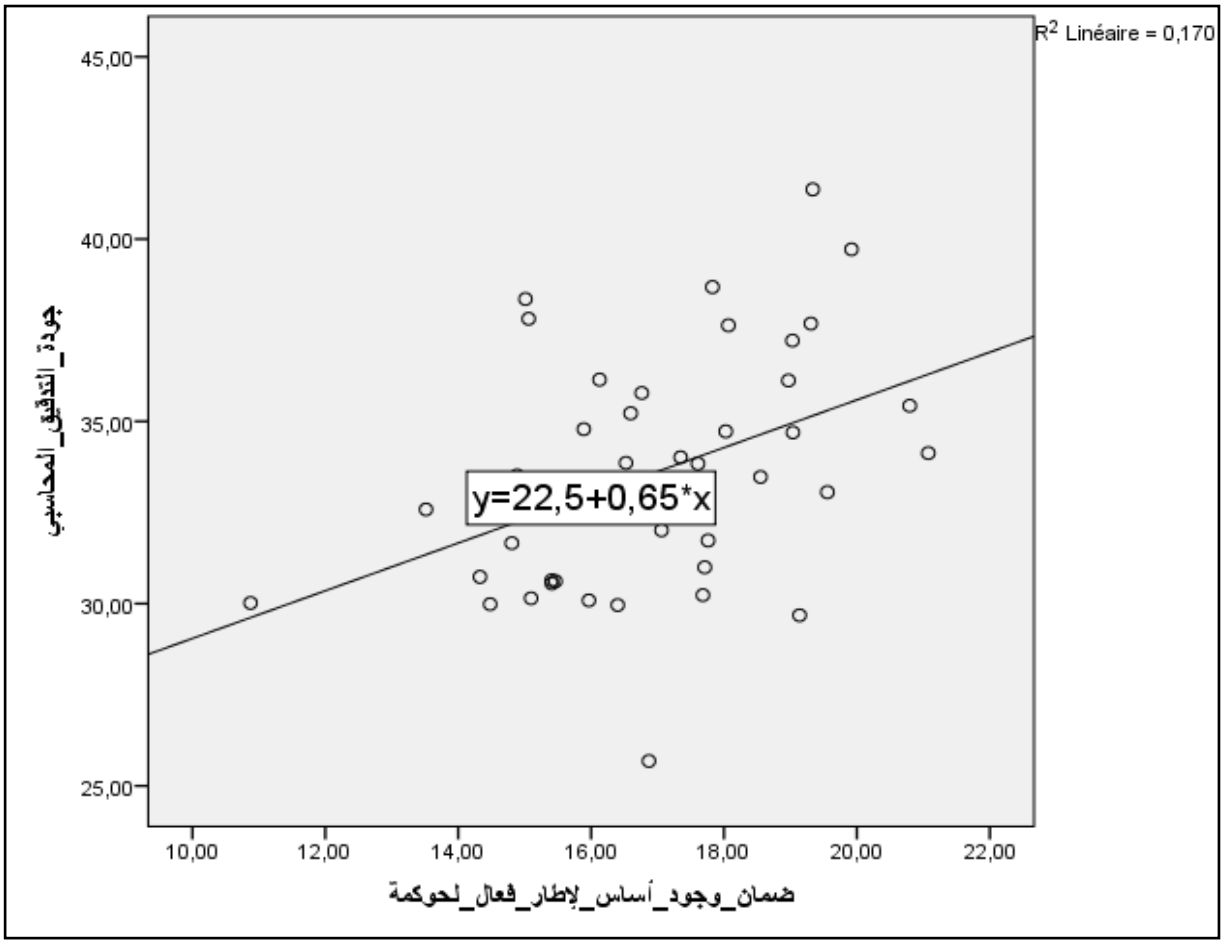
وعلى هذا الأساس يتم قبول الفرضية البديلة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 17: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

Coefficients[a]						
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	22,503	4,016		5,604	,000
	ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	,654	,235	,412	2,788	,008
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 08: معادلة الانحدار الخطي لبعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات



المصدر: مخرجات spss.

التعليق: من خلال النتائج التي يوضحها الجدول أعلاه، مرفق بالرسم البياني، يمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

جودة التدقيق المحاسبي = (0.65* ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات) +22.5

أي: $y=22.5+0.65x$

الثابت β= 22.5 عند مستوى دلالة قدر بـ 0.008، وهو أقل من مستوى الدلالة α=0.05، وهذا ما يدل على أن هذه المعلمة دالة إحصائيا، وهي تعبر عن قيمة جودة التدقيق المحاسبي في حالة انعدام ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، ويكون هذا الحد دال إحصائيا.

a= 0.65 توضح هذه المعلمة معامل التغير في جودة التدقيق المحاسبي بدلالة ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، ما يفسر أنه عند تغير قيمة ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، بوحدة واحدة، فإن قيمة جودة التدقيق المحاسبي تتغير إيجابيا بـ 0.235، هذا المعامل دال إحصائيا حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.008 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05.

- **الفرضية الثانية:** هناك علاقة ارتباط بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

صياغة الفرضية الصفرية كما يلي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 18: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الثانية

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,044[a]	,002	-,024	3,41348
a. Prédicteurs : (Constante), حفظ جميع حقوق المساهمين				

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن: معامل الارتباط قدر بـ r=0.044 وهذا معناه أن حفظ حقوق جميع المساهمين يرتبط ارتباط طردي بدرجة ضعيف بجودة التدقيق المحاسبي، وهو دليل على أن هناك علاقة طردية ضعيفة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

بلغ تباين 3.41348 في التغيرات الحاصلة على جود التدقيق المحاسبي، والراجعة حفظ حقوق جميع المساهمين، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05.

وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية البديلة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

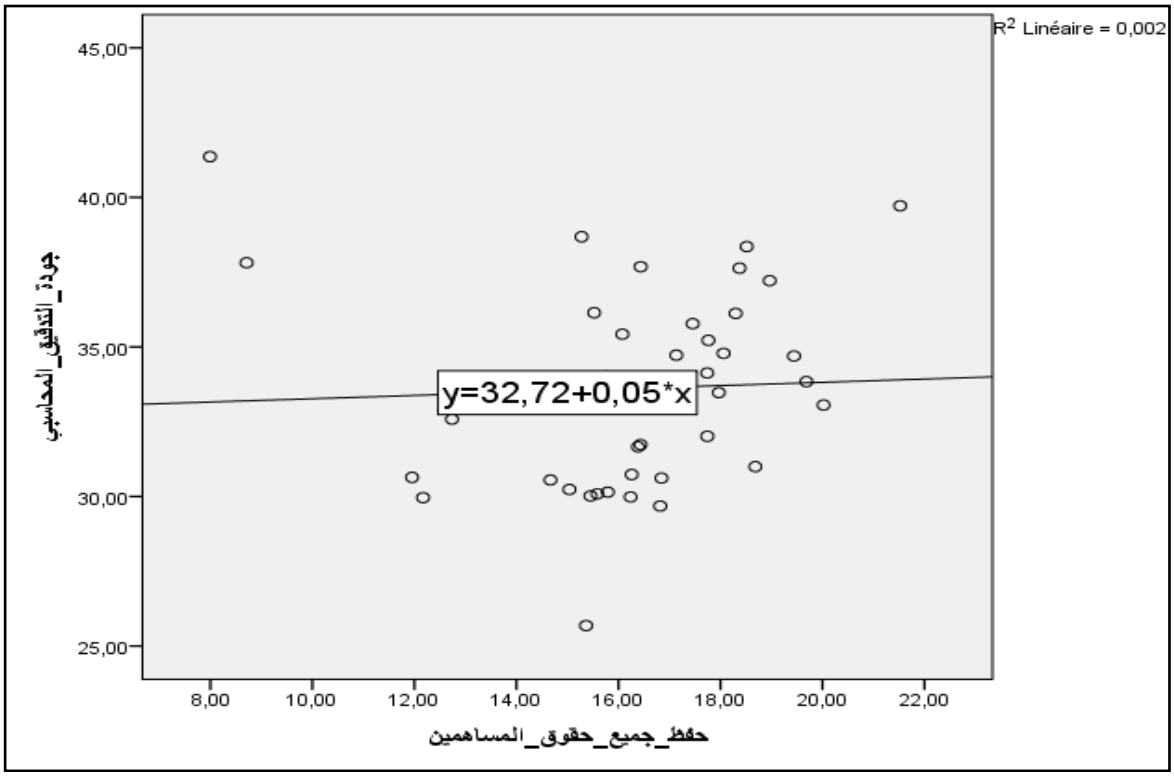
أي قبول الفرض الصفري: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 19: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد حفظ حقوق جميع المساهمين

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	32,721	3,314		9,874	,000
	حفظ جميع حقوق المساهمين	,055	,201	,044	,273	,786
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 09: معادلة الانحدار الخطي لبعد حفظ حقوق جميع المساهمين



المصدر: مخرجات spss.

التعليق: من خلال النتائج التي يوضحها الجدول أعلاه، مرفق بالرسم البياني، يمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

جودة التدقيق المحاسبي = (0.05* حفظ حقوق جميع المساهمين) +32.72

أي: y=32.72+0.05x

الثابت β= 32.72 عند مستوى دلالة قدر بـ 0.786، وهو أكبر من مستوى الدلالة α=0.05، وهذا ما يدل على أن هذه المعلمة غير دالة إحصائيا، وهي تعبر عن قيمة جودة التدقيق المحاسبي في حالة انعدام حفظ حقوق جميع المساهمين، ويكون هذا الحد غير دال إحصائيا.

a= 0.05 توضح هذه المعلمة معامل التغير في جودة التدقيق المحاسبي بدلالة حفظ حقوق جميع المساهمين، ما يفسر أنه عند تغير قيمة حفظ حقوق جميع المساهمين، بوحدة واحدة، فإن قيمة جودة التدقيق المحاسبي تتغير إيجابيا بـ 0.201، هذا المعامل غير دال إحصائيا حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.786 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05.

- **الفرضية الثالثة:** هناك علاقة ارتباط بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

صياغة الفرضية الصفرية كما يلي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 20: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,204[a]	,041	,016	3,34530
a. Prédicteurs : (Constante), المعاملة المتساوية جميع المساهمين				

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن: معامل الارتباط قدر بـ r=0.204 وهذا معناه أن المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين يرتبط ارتباط طردي بدرجة ضعيف بجودة التدقيق المحاسبي، وهو دليل على أن هناك علاقة طردية ضعيفة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

بلغ تباين 3.34530 في التغيرات الحاصلة على جود التدقيق المحاسبي، والراجعة المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05.

وعلى هذا الأساس يتم قبول الفرضية الصفري: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

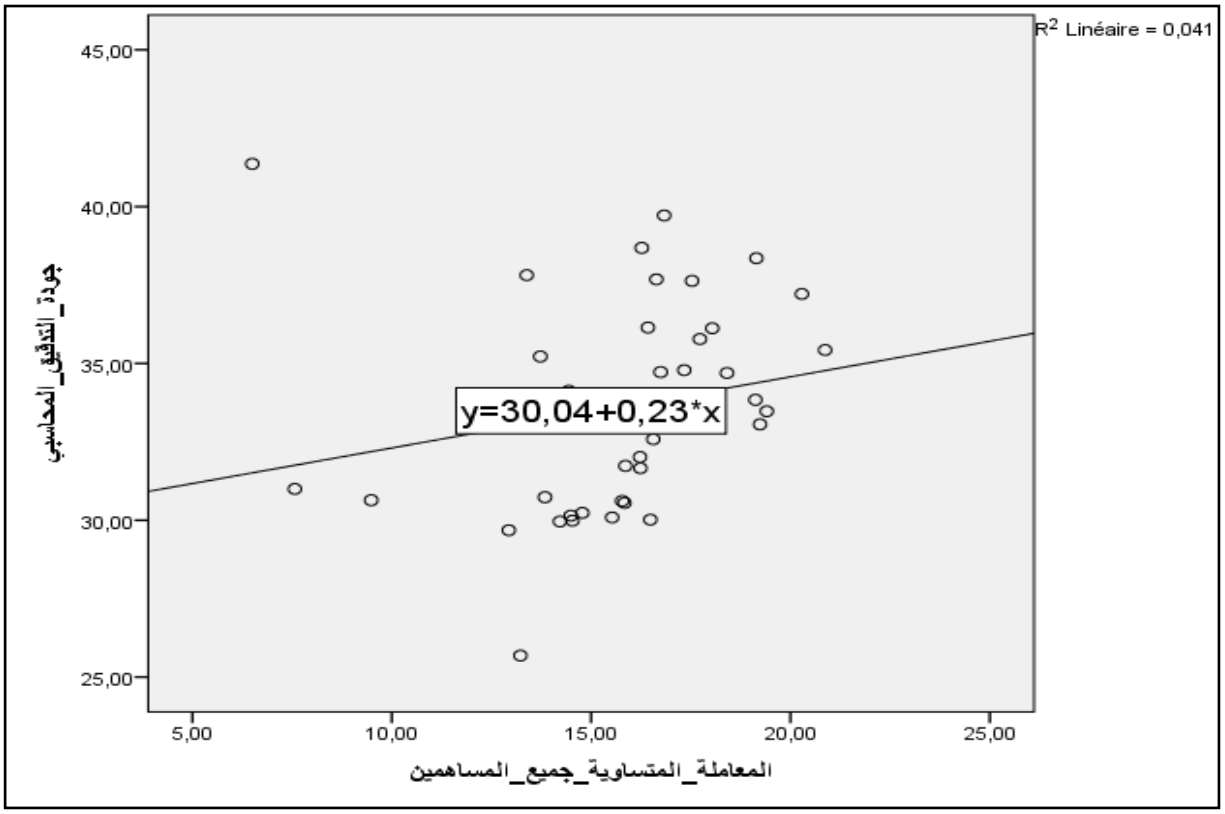
ورفض الفرض البديل: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 21: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

Coefficients[a]						
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	30,036	2,842		10,570	,000
	المعاملة المتساوية جميع المساهمين	,227	,177	,204	1,282	,208
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 10: معادلة الانحدار الخطي لبعد المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين



المصدر: مخرجات spss.

التعليق: من خلال النتائج التي يوضحها الجدول أعلاه، مرفق بالرسم البياني، يمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

جودة التدقيق المحاسبي = (0.23* المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين) +30.04

أي: $y=30.04+0.23x$

الثابت β= 30.04عند مستوى دلالة قدر بـ 0.208، وهو أكبر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$، وهذا ما يدل على أن هذه المعلمة دالة إحصائيا، وهي تعبر عن قيمة جودة التدقيق المحاسبي في حالة انعدام المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ويكون هذا الحد غير دال إحصائيا.

a=0.05 توضح هذه المعلمة معامل التغير في جودة التدقيق المحاسبي بدلالة المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، ما يفسر أنه عند تغير قيمة المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، بوحدة واحدة، فإن قيمة جودة التدقيق المحاسبي تتغير إيجابيا بـ 0.177، هذا المعامل دال إحصائيا حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.208 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05.

- **الفرضية الرابعة:** هناك علاقة ارتباط بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

صياغة الفرضية الصفرية كما يلي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 22: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الرابعة

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,211[a]	,044	,019	3,34006
a. Prédicteurs : (Constante), دور اصحاب المصالح				

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن: معامل الارتباط قدر بـ r=0.211 وهذا معناه أن دور أصحاب المصالح يرتبط ارتباط طردي بدرجة ضعيف بجودة التدقيق المحاسبي، وهو دليل على أن هناك علاقة طردية ضعيفة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي.

بلغ تباين 3.34006 في التغيرات الحاصلة على جود التدقيق المحاسبي، والراجعة دور أصحاب المصالح، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05.

وعلى هذا الأساس يتم قبول الفرضية الصفري: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي.

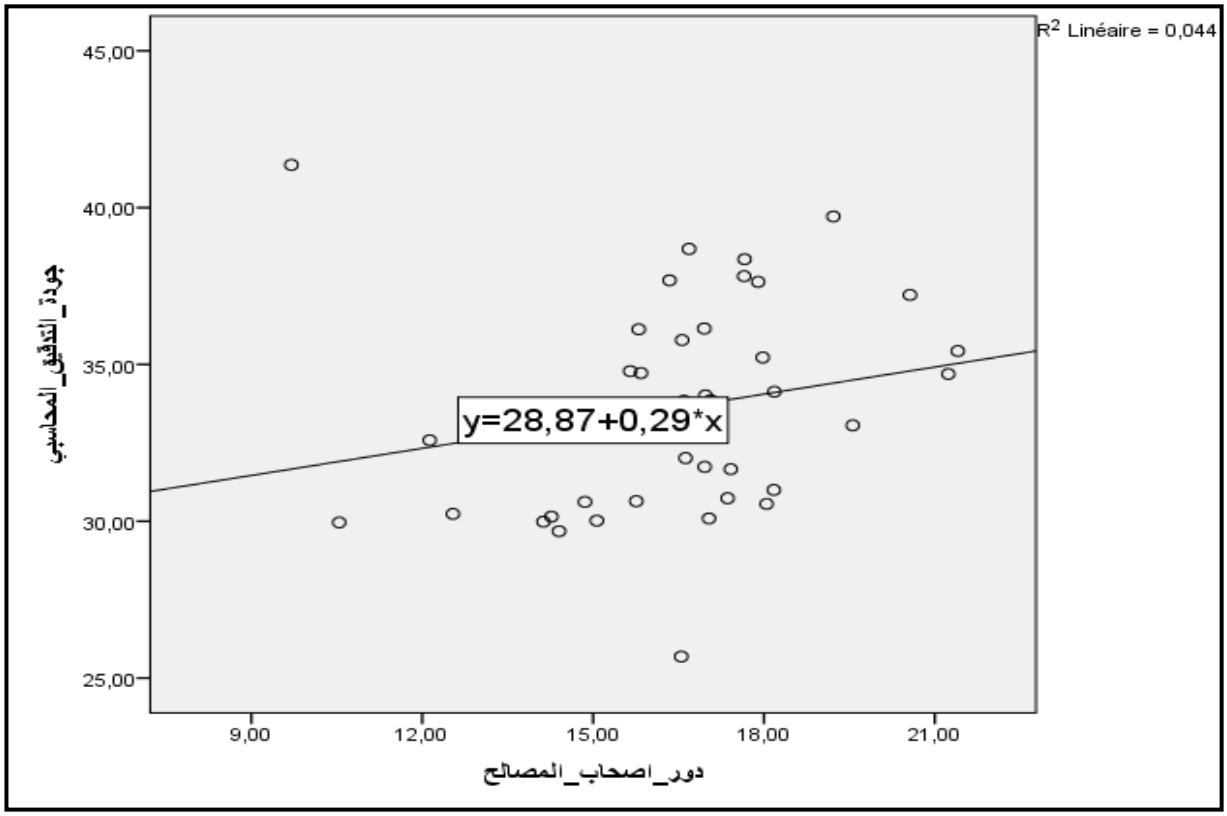
ورفض الفرض البديل: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 23: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد دور أصحاب المصالح

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	28,869	3,609		7,999	,000
	دور_اصحاب_المصالح	,288	,217	,211	1,329	,192
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 11: معادلة الانحدار الخطي لبعد دور أصحاب المصالح



. **المصدر: مخرجات spss**

التعليق: من خلال النتائج التي يوضحها الجدول أعلاه، مرفق بالرسم البياني، يمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

جودة التدقيق المحاسبي = (0.29* دور أصحاب المصالح) +28.87

أي: y=28.87+0.29x

الثابت β= 28.87عند مستوى دلالة قدر بـ 0.192، وهو أكبر من مستوى الدلالة α=0.05، وهذا ما يدل على أن هذه المعلمة دالة إحصائيا، وهي تعبر عن قيمة جودة التدقيق المحاسبي في حالة انعدام دور أصحاب المصالح ويكون هذا الحد دال إحصائيا.

a= 0.29 توضح هذه المعلمة معامل التغير في جودة التدقيق المحاسبي بدلالة دور أصحاب المصالح، ما يفسر أنه عند تغير قيمة دور أصحاب المصالح، بوحدة واحدة، فإن قيمة جودة التدقيق المحاسبي تتغير إيجابيا بـ 0.217، هذا المعامل دال إحصائيا حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.192 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05.

- **الفرضية الخامسة:** هناك علاقة ارتباط بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

صياغة الفرضية الصفرية كما يلي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 24: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية الخامسة

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,495[a]	,245	,225	2,96851
a. Prédicteurs : (Constante), الافصاح_والشفافية				

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن: معامل الارتباط قدر بـ r=0.495 وهذا معناه أن الافصاح والشفافية يرتبط ارتباط طردي بدرجة متوسطة بجودة التدقيق المحاسبي، وهو دليل على أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الإفصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي.

بلغ تباين 2.96851 في التغيرات الحاصلة على جود التدقيق المحاسبي، والراجعة للإفصاح والشفافية، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05.

وعلى هذا الأساس يتم قبول الفرضية البديل: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي.

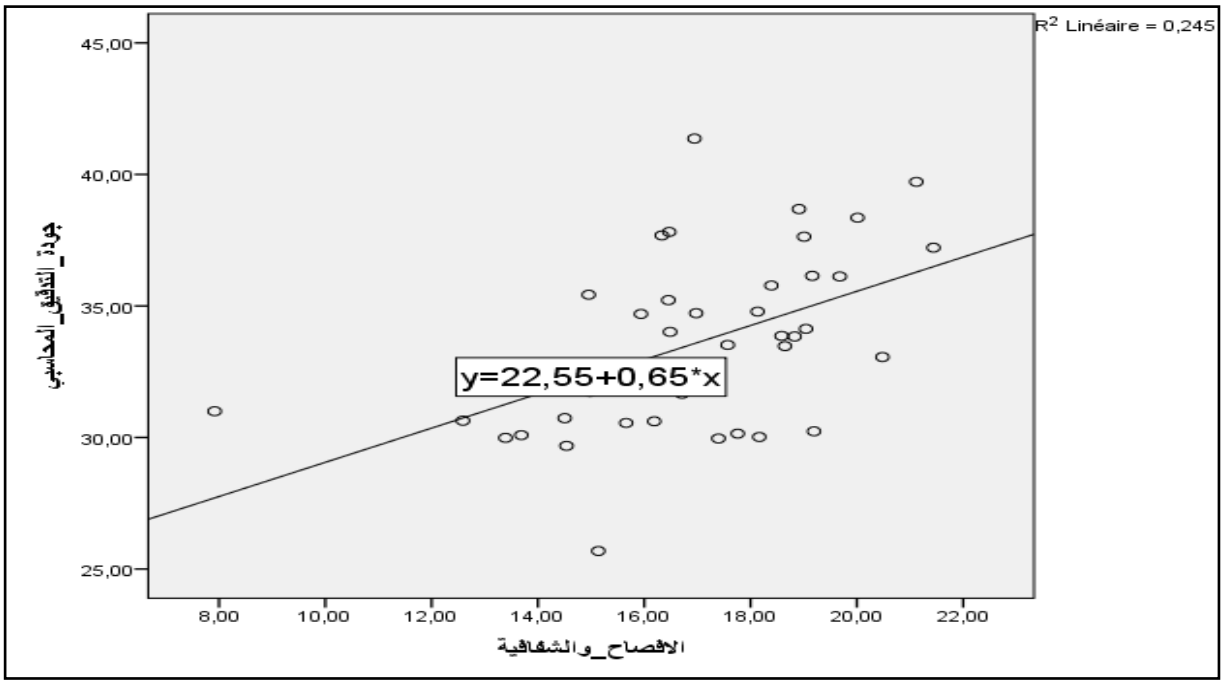
ورفض الفرض الصفري: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 25: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد الافصاح والشفافية

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	22,554	3,183		7,086	,000
	الافصاح_والشفافية	,650	,185	,495	3,514	,001
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 12: معادلة الانحدار الخطي لبعد الافصاح والشفافية



المصدر: مخرجات spss.

التعليق: من خلال النتائج التي يوضحها الجدول أعلاه، مرفق بالرسم البياني، يمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

جودة التدقيق المحاسبي = (0.65* الافصاح والشفافية) +22.55

أي: y=22.55+0.65x

الثابت β= 22.55عند مستوى دلالة قدر بـ 0.001، وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05=α، وهذا ما يدل على أن هذه المعلمة دالة إحصائيا، وهي تعبر عن قيمة جودة التدقيق المحاسبي في حالة انعدام الافصاح والشفافية ويكون هذا الحد دال إحصائيا.

a= 0.65 توضح هذه المعلمة معامل التغير في جودة التدقيق المحاسبي بدلالة الإفصاح والشفافية، ما يفسر أنه عند تغير قيمة الإفصاح والشفافية، بوحدة واحدة، فإن قيمة جودة التدقيق المحاسبي تتغير إيجابيا بـ 0.185، هذا المعامل دال إحصائيا حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.001 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05.

- **الفرضية السادسة:** هناك علاقة ارتباط بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

صياغة الفرضية الصفرية كما يلي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق المحاسبي.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 26: نتائج جودة مطابقة النموذج للفرضية السادسة

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,173[a]	,030	,004	3,36539
a. Prédicteurs : (Constante), مسؤوليات مجلس الإدارة				

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن: معامل الارتباط قدر بـ $r=0.173$ وهذا معناه أن مسؤوليات مجلس الإدارة يرتبط ارتباط طردي بدرجة ضعيفة بجودة التدقيق المحاسبي، وهو دليل على أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق المحاسبي.

بلغ تباين 3.36539 في التغيرات الحاصلة على جود التدقيق المحاسبي، والراجعة مسؤوليات مجلس الإدارة، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

وعلى هذا الأساس يتم قبول الفرضية الصفري: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مسؤوليات مجلس الإدارة، وجودة التدقيق المحاسبي.

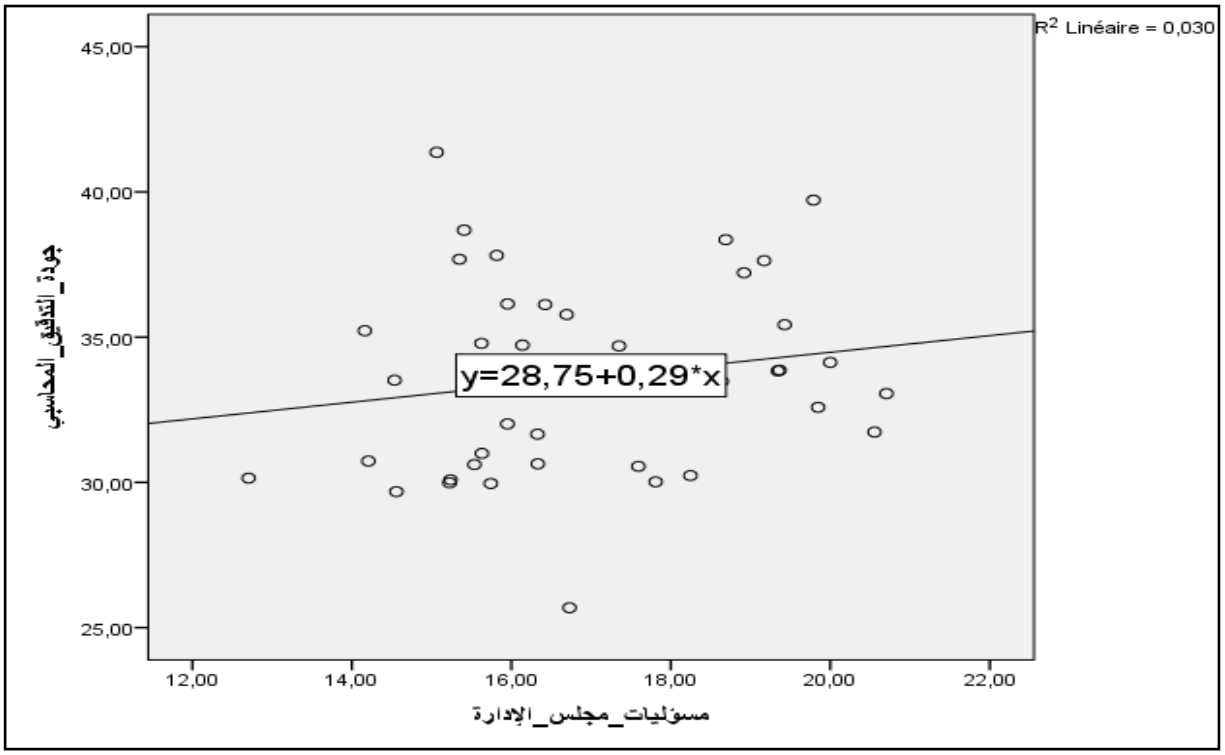
ورفض الفرض البديل القائل: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مسؤوليات مجلس الإدارة، وجودة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم 27: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبعد مسؤوليات مجلس الإدارة

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	28,749	4,528		6,349	,000
	مسؤليات_مجلس_الإدارة	,287	,265	,173	1,082	,286
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم 13: معادلة الانحدار الخطي لبعد مسؤوليات مجلس الإدارة



المصدر: مخرجات spss.

التعليق: من خلال النتائج التي يوضحها الجدول أعلاه، مرفق بالرسم البياني، يمكن صياغة معادلة الانحدار كما يلي:

جودة التدقيق المحاسبي = (0.29* مسؤوليات مجلس الإدارة) +28.75

أي: y=28.75+0.29x

الثابت β= 28.75عند مستوى دلالة قدر بـ 0.286، وهو أكبر من مستوى الدلالة α=0.05، وهذا ما يدل على أن هذه المعلمة دالة إحصائيا، وهي تعبر عن قيمة جودة التدقيق المحاسبي في حالة انعدام مسؤوليات مجلس الإدارة ويكون هذا الحد دال إحصائيا.

a= 0.29 توضح هذه المعلمة معامل التغير في جودة التدقيق المحاسبي بدلالة مسؤوليات مجلس الإدارة، ما يفسر أنه عند تغير قيمة مسؤوليات مجلس الإدارة، بوحدة واحدة، فإن قيمة جودة التدقيق المحاسبي تتغير إيجابيا بـ 0.265، هذا المعامل دال إحصائيا حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.286 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05.

خلاصة الفصل:

سعينا في هذا الفصل إلى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي ومبادئ حوكمة المؤسسات، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات، مدققين داخليين، خبراء محاسبين، وأساتذة مختصين في المحاسبة. واعتمدنا في جمع البيانات على استبيان تضمن محورين رئيسيين: محور التدقيق المحاسبي ومحور مبادئ حوكمة المؤسسات وتفصيلهم إلى أبعاد. بعد جمع البيانات، تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS الإصدار 23، حيث تم التوصل إلى جملة من النتائج التي توضح العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي ومستوى تطبيق مبادئ الحوكمة والمتمثلة في:

- هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05؛
- هناك علاقة ارتباط بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05؛
- هناك علاقة ارتباط بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05؛
- هناك علاقة ارتباط بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05؛
- هناك علاقة ارتباط بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05؛
- هناك علاقة ارتباط بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

خـــاتمـــة

خاتمة:

في الختام، يتضح أن جودة التدقيق المحاسبي تعد ركيزة أساسية لا غنى عنها في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، إذ تلعب دورا محوريا في ترسيخ مبدأ الشفافية، ودعم المساءلة، والمساهمة في بناء الثقة بالمعلومات المالية التي تعتمد عليها مختلف الأطراف ذات العلاقة، سواء من داخل المؤسسة أو خارجها. فكلما زادت كفاءة المدققين واستقلاليتهم، ارتفعت فعالية الرقابة المالية والإدارية، مما يساهم في الكشف المبكر عن التجاوزات والمخالفات قبل أن تتفاقم آثارها السلبية، حيث تعد أداة وقائية تساهم في تحسين أداء المؤسسة بشكل عام والحد من الممارسات غير السليمة.

وبالتالي، تتجلى العلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي وحوكمة المؤسسات، إذ لا يمكن تحقيق حوكمة فعالة دون وجود نظام تدقيق عالي الجودة يسهم في كشف نقاط الضعف وتحسين الأداء العام للمؤسسة، حيث تعتبر أداة ضرورية لضمان المساءلة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية بكفاءة وفعالية.

أولا نتائج اختبار الفرضيات النظرية: بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في هذه الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج المتمثلة في:

- الفرضية الأولى "تؤثر جودة التدقيق المحاسبي بشكل إيجابي على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات": تعد جودة التدقيق عنصرا جوهريا في دعم مصداقية البيانات المالية، حيث يضمن التدقيق الجيد التحقق من مدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية. وتشير العديد من الدراسات إلى أن المؤسسات التي تخضع لتدقيق عالي الجودة تحظى بثقة أكبر من المستثمرين وأصحاب المصلحة، بالإضافة إلى اكتشاف القصور في التقارير المالية، وبالتالي الفرضية مقبولة، استنادا إلى الدراسات السابقة التي تؤكد دور التدقيق المحاسبي في تحسين موثوقية الإفصاح المالي؛
- الفرضية الثانية "يساهم تبني مبادئ حوكمة المؤسسات في ترسيخ بيئة تنظيمية قائمة على النزاهة والشفافية وبالتالي القدرة على اتخاذ قرارات سليمة وصائبة": حوكمة المؤسسات تتضمن مجموعة من المبادئ مثل الشفافية، المساءلة، الإفصاح. فإن الالتزام بهذه المبادئ يعزز من البيئة التنظيمية ويقلل من فرص الفساد الإداري أو التلاعب المالي، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مبنية على معلومات موثوقة ومن مصادر واضحة، وبالتالي الفرضية مقبولة، لأن الأدبيات العلمية تؤكد أن الحوكمة الجيدة تقود إلى قرارات أفضل ومردود أعلى على أداء المؤسسات.

ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات التطبيقية:

- **الفرضية الأولى:** تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنها توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي، ونفي الفرضية الصفرية كون وجود أساس لإطار الحوكمة يسهم في تحسين جودة التدقيق من خلال تعزيز الشفافية، توضيح المسؤوليات، وتقوية الرقابة الداخلية، مما يوفر بيئة داعمة للتدقيق؛

- **الفرضية الثانية:** تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنها لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين حفظ حقوق جميع المساهمين وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي، ونفي الفرضية البديلة كون حفظ حقوق جميع المساهمين يفرض شفافية وعدالة عرض المعلومات المالية ويحفز المدققين على الالتزام بالموضوعية لضمان تقارير تعكس الواقع المالي بدقة وبالتالي خدمة مصالح جميع الأطراف؛

- **الفرضية الثالثة:** تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنها لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وجودة التدقيق المحاسبي ونفي الفرضية البديلة كون ضرورة وجود إفصاح عادل وشامل للمعلومات، ما يدفع المدققين للالتزام بالحياد في تقييمهم للتقارير المالية وهذا لضمان عدم تمييز أي طرف؛

- **الفرضية الرابعة:** تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنها لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين دور أصحاب المصالح وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي، ونفي الفرضية البديلة كون قيام أصحاب المصالح بالمتابعة للحصول على المعلومات المالية الموثوقة مما يدفع المدققين تقديم تقارير شفافة تلبي توقعاتهم وبالتالي تعزيز الثقة في الأداء المالي للمؤسسة؛

- **الفرضية الخامسة:** تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنها توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الافصاح والشفافية وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي، ونفي الفرضية الصفرية كون الإفصاح والشفافية يسهمان في كشف المخاطر والانحرافات وتسهيل الوصول إلى المعلومات وهذا ما يدعم جودة تقارير التدقيق المحاسبي؛

- **الفرضية السادسة:** تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنها لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مسؤوليات مجلس الإدارة وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي، ونفي الفرضية البديلة كون المجلس يضمن وجود رقابة قوية وبيئة تنظيمية داعمة لشفافية المعلومات والتزام

المدققين بالمعايير المهنية بالإضافة على الإشراف على إعداد التقارير المالية بدقة مما ينعكس إيجابا على موثوقية عمل التدقيق ككل.

نتائج الدراسة:

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي كالتالي:

1. ساهمت الانهيارات والفضائح المالية التي حصلت في الآونة الأخيرة إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة أو الإدارة والرشيدة والتدقيق المحاسبي، خاصة للحد من الفساد المالي والإداري، والرقابة على مختلف الأنشطة وحماية حقوق أصحاب المصالح؛

2. استقلالية المدقق وحياده المهني من أهم العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق وبالتالي في فعالية الحوكمة المؤسسية؛

3. ضعف جودة التدقيق المحاسبي في بعض المؤسسات يعود إلى قصور نظام الرقابة الداخلية، مما يضعف من إمكانية تحقيق أهداف الحوكمة؛

4. كلما زادت كفاءة وخبرة المدققين، زاد مستوى الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة، خاصة فيما يتعلق بالكشف عن المخاطر والممارسات غير السليمة داخل المؤسسة؛

5. العلاقة التفاعلية بين أنظمة الرقابة الداخلية وجودة التدقيق المحاسبي تؤدي إلى حوكمة أكثر فعالية واستقرارا تنظيميا؛

6. التدقيق المحاسبي يزيد من مصداقية المعلومات المالية، ما يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة؛

7. وجود نظام حوكمة فعال داخل المؤسسة يجعل الوصول إلى المعلومات والوثائق بأكثر دقة وشفافية ما يؤدي على ارتفاع جودة التدقيق المحاسبي.

التوصيات:

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

1. العمل على رفع كفاءة المدققين المحاسبين من خلال توجيه الاهتمام نحو تطوير الكفاءات المهنية؛

2. إلزام المؤسسات بتطبيق مبادئ الحوكمة من خلال متطلبات قانونية لضمان الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات؛

3. ضرورة تبني المعايير الدولية في التدقيق والحوكمة لما لها من دور في توحيد الممارسات ورفع مستوى المصداقية؛

4. التأكيد على ضرورة أن تكون القوائم والتقارير المالية المدققة واضحة ومفصلة لخدمة أصحاب المصلحة؛

5. العمل على إنشاء آليات لقياس ومتابعة جودة أعمال التدقيق ومدى توافقها مع معايير الحوكمة.

آفاق الدراسة

تناولت الدراسة أثر جودة التدقيق المحاسبي في دعم مبادئ حوكمة المؤسسات، مبرزة دوره في تعزيز الشفافية والمساءلة والانضباط المؤسسي، وتبرز نتائج هذه الدراسة عددا من المجالات التي يمكن أن تشكل منطلقا لأبحاث مستقبلية، وذلك على النحو التالي:

- دراسة العلاقة بين جودة التدقيق وأداء المؤسسات من خلال مؤشرات مالية وغير مالية لتقييم الجدوى الاقتصادية للتدقيق عالي الجودة؛
- التحليل المقارن بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية من حيث مستوى الجودة في تعزيز مبادئ الحوكمة؛
- دمج الأبعاد التكنولوجية الحديثة في التدقيق كالذكاء الاصطناعي وتأثيرها على جودة التدقيق وتطبيق الحوكمة بفعالية؛
- تأثير تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات على القطاع البنكي في الجزائر؛
- علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي وأثرها على حوكمة المؤسسات.

قائمـــة المصـــادروالمراجـــع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: الكتب:

1. أحمد قايد نور الدين؛ التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
2. خلف عيد الله وردات؛ التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2007.
3. عبيد سعد ضريم، لطف حمود بركات؛ أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، الطبعة الثالثة، 2011.
4. محمد أحمد كاسب خليفة؛ حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2020.
5. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي؛ المراجعة وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2016.
6. محمد مصطفى سليمان؛ حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس لإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، مصر،2008.
7. مصطفى يوسف كافي؛ تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار للنشر، عمان الأردن، 2014.

ثانيا: المجلات:

8. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد؛ لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، أفريل 2015.
9. سعدية سعيدي؛ مقومات بناء السلوك الأخلاقي لدى منظمات الأعمال، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 05، العدد 01، 2018.
10. سعيد بوهراوة، حليمة بوكروشة؛ حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية تجربة البنك المركزي الماليزي، مقال منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الجامعة الاسلامية العالمية ماليزيا، العدد02، جوان 2015.

11. سمير كامل محمد عيسى؛ العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 1، المجلد45، يناير 2008.

12. معمري أسامة، مفتاح حمزة؛ متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق للمعيار التدقيق الدولي 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد03، العدد02، 2020.

13. ناظم حسن عبد السيد؛ أثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، الكلية التقنية الادارية، البصرة، المجلد 2، العدد 4، 2012.

ثالثا: الاطروحات والرسائل والمذكرات

1/- الأطروحات

14. بودونت أسماء؛ جودة محاولة صياغة مؤشرات التدقيق، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

15. جمال العسالي؛ تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الاداء الاقتصادي في الجزائر، أطروحة الدكتوراة، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة الجزائر 03، 2019.

16. حاج مختار محمد خير الدين؛ اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر، أطروحة الدكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018-2019.

17. حكيم العطوي؛ دور نظام مراقبة التسيير في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة الدكتوراة، تخصص محاسبة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2022-2023.

18. ديالا جميل الرزي؛ مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للانظمة والقوانين، أطروحة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.

19. عثماني احمد؛ دور حوكمة المؤسسات في تحسين اداء الموارد البشرية، أطروحة الدكتوراه، تخصص ادارة المنظمات، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2020.

20. غضبان حسام الدين؛ مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراة، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

21. قطاف عقبة؛ دور حوكمة الشركات في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019.

22. محمد البشير بن عمر؛ دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2017.

23. محمد زوبير؛ دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، 2017-2019.

24. مسعود كسكس؛ التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غرداية، 2020-2021.

25. مفتاح بختة؛ لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر ،2020 -2021.

2/- الرسائل الجامعية

26. انس محمود أبو نصار؛ العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، حزيران، 2019.

27. براهمة كنزة؛ دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.

28. بن عيسى ريم؛ تطبيق اليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الاداء، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011-2012.

29. حسين عبد الجليل ال غزوي؛ حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص التحليل المالي، الاكاديمية العربية، الدنمارك، 2010.

30. عمر علي عبد الصمد؛ دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009.

31. فاتح غلاب؛ تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

32. محمد أمين مازون؛ التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجزائر، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.

3/- المذكرات:

33. أبختي حنان، بورنب فطيمة؛ دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، عنابة، 2019-2020.

34. باخة نوال، بوبكري دليلة؛ التدقيق المحاسبي المالي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وادارة مالية، جامعة محمد الصادق بن يحي، جيجل، 2014-2015.

35. بلحاس كوثر؛ أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار لمؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 2017-2018.

36. بن نعجة كمال، رقراقي مروان؛ جودة التدقيق المحاسبي وأثرها على طبيعة القرار وتنافسية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018.

37. تناح سارة؛ دور التدقيق المحاسبي في تحسبن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق؛ جامعة سعيدة، 2020.

38. ساوس أسماء، تويريك وفاء؛ أثر حوكمة المؤسسات على أداء البنوك التجارية، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2021-2022.

39. عوامري سميرة، بن سونة فتيحة؛ التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2020-2021.

40. قدور ايمان؛ دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم،2017.

41. محمد أمين مازون؛ المعايير الدولية التدقيق المحاسبي من منظور ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماستر، محاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر،2011.

رابعا: المحاضرات والدوريات

42. أحمد لعماري، حكيمة مناعي؛ التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومالية، 2013-2014.

43. جميل احمد، سفير محمد؛ تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، بنوك وادارة الاعمال،6-7ماي2012.

44. رواني بوحفص؛ التدقيق المالي والمحاسبي _دروس نظرية، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر، المحاسبة والتدقيق، جامعة غرداية، 2018.

45. زايد مراد، ترغيني صبرينة؛ البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،6-7 ماي2012.

46. عمر علي عبد الصمد؛ محاضرات في التدقيق المحاسبي، محاضرات مقدمة لطلبة الليسانس وماستر، مالية ومحاسبة-محاسبة-مالية المؤسسة، جامعة المدية، 2018.

47. فريد عبة، مريم طبني؛ دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مخبر مالية، بنوك وادارة الاعمال، 6-7 ماي 2012.

48. لياس قلاب ذبيح؛ التدقيق المالي، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص مالية المؤسسة، 2019-2020.

49. محمد لمين علون؛ محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة موجهة لطلبة ثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومالية، 2021-2022.

50. محمد ياسين غادر؛ محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة، كلية ادارة الاعمال، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان، 15-17 ديسمبر2012.

51. مليكة زغيب، سوسن زيرق؛ دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مخبر مالية، بنوك وادارة الاعمال،6-7 ماي 2012.

خامسا: المراجع باللغة الفرنسية

52. Rockwell Medical ,Inc,principles of corporate Governance , corporate Governance Policy Document, United States, 2022.

53. Samiha fawzi :Assesement of corporate governance in Egypt ; working paper no.82, the Egyptian center for economic studies , Egypt, August ,2003.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبي

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عباس لغرور-خنشلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان

الأخ الفاضل/ الأخت الفاضلة تحية طيبة وبعد:

يسر الطالبتين أن تضعا بين أيديكم هذا الاستبيان للحصول على آرائكم واقتراحاتكم المختلفة بغرض الاستفتاء للبيانات والمعلومات المتخلفة بالدراسة الميدانية وهذا في إطار استكمال مذكرة ماستر بعنوان "**دور جودة التدقيق المحاسبي في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات** " نأمل من سيادتكم أن تتكرموا وتخصصوا جزءا من وقتكم الثمين لملء هذا الاستبيان لتساهموا في انجاز هذا العمل وتساعدوا الطالبتين للوصول إلى نتائج تعبر عن الواقع الميداني.

نرجو منكم التمعن في قراءة الأسئلة التالية والإجابة عليها عن طريق وضع إشارة(x) في الخانة تتفق مع رأيكم، شاكرين مقدما جهودكم وحسن تعاونكم، علما أن إجاباتكم سوف تستخدم بسرية ولأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق التقدير والاحترام لكم.

إعداد الطالبة: صليب مروى، طراق اخلاص منال

إشراف الأستاذ: اونيسي بلال

يرجى التكرم بوضع إشارة أمام الإجابة المناسبة

أولا: المعلومات الشخصية

المؤهل العلمي					
جامعي (ليسانس، ماستر)		دراسات عليا (ماجستير دكتوراه)		مؤهل آخر	

المهنة							
محافظ الحسابات		خبير محاسبي		مدقق داخلي		أساتذة مختصين في المحاسبة	

الخبرة المهنية							
أقل من 5 سنوات		من 5 إلى 10 سنوات		من 11 الى 20 سنة		أكثر من 20 سنة	

ثانيا: محاور الدراسة:

المحور الاول: جودة التدقيق المحاسبي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساهم الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق.					
02	ضغط الوقت يؤثر سلبا على جودة تنفيذ إجراءات التدقيق.					
03	تساهم عملية التدقيق في اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في الوقت المناسب.					
04	يتمتع المدققون الخارجيون بالاستقلالية المطلقة عند أداء عملهم مقارنة بالتدقيق الداخلي.					
05	ممارسة العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي.					
06	القوانين واللوائح المحاسبية الصارمة تحفز المدققين على الالتزام بالجودة.					
07	ضعف البنية التكنولوجية لدى مكتب التدقيق قد يضعف جودة النتائج.					
08	ممارسة للمدقق الخارجي للشك المهني له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي.					

المحور الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الاول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات						
01	كفاءة السياسات والإجراءات المرتبطة بالحوكمة تحقق الانضباط المؤسسي.					
02	مراجعة وتحديث إطار الحوكمة راجع للتغيرات التنظيمية والتشريعية الخاصة بالمؤسسات.					
03	الإطار الفعال للحوكمة الحالي يحقق اهداف المؤسسات المسطرة.					
04	يساهم إطار الحوكمة الفعال في توضيح كيفية التعامل مع المشكلات واتخاذ القرار.					
البعد الثاني: حفظ حقوق جميع المساهمين						
06	توفير اليات واضحة تمكن المساهمين من الاطلاع على البيانات المالية لتعزيز ثقتهم.					
07	اتاحة المؤسسة أدوات الكترونية حديثة تمكن المساهمين التصويت عن بعد لتسهيل مشاركتهم الفعالة.					
08	توفير اليات مراجعة داخلية للتأكد من سلامة الإجراءات يضمن عدم وقوع انحرافات.					
09	تبني المؤسسة أدوات تحليل رقمية تمكن المساهمين من تتبع الأداء المالي لمساعدتهم على اتخاذ قرارات دقيقة.					
البعد الثالث: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين						
11	تعتمد المؤسسة سياسات واضحة وصريحة بهدف حماية حقوق المساهمين من فئة الأقلية من القرارات المؤثرة على مصالحهم.					
12	وضع المؤسسة ضوابط لتجنب تعارض المصالح المؤدية إلى تمييز بعض المساهمين في اتخاذ القرارات.					

13	التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية المتعلقة بحقوق المساهمين لضمان المساواة بينهم.					
14	تعامل المؤسسة مع الشكاوى المقدمة من المساهمين بطريقة موحدة يضمن الشفافية في الرد.					
البعد الرابع: دور أصحاب المصالح						
16	تقيم المؤسسة لمستوى رضا أصحاب المصالح وتتخذ الإجراءات لتحسين علاقتها معهم.					
17	تهيئة بيئة تنظيمية تتيح أصحاب المصالح من المشاركة في القرارات وتقدر مساهمتهم لتحسين الأداء العام.					
18	توفر قنوات فعالة لأصحاب المصالح للتعبير عن آرائهم على أنشطة المؤسسة.					
19	أخذ المؤسسة بالتزامات أصحاب المصالح على محمل الجد واستخدامها لتحسين العمليات.					
البعد الخامس: الافصاح والشفافية						
21	التزام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات بشكل دوري يعزز ثقة أصحاب المصالح في أدائهم.					
22	حرص الإدارة على الشفافية في الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يضمن النزاهة داخل المؤسسة.					
23	نشر نتائج أعمال المدققين الداخلين والخارجيين بشكل واضح ومدى التزام الإدارة بالتوصيات لإبراز فعالية الرقابة الداخلية.					
24	توفر تقارير شفافة عن الأداء المالي لمساعدة أصحاب المصالح من تقييم استراتيجياتها.					
البعد السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة						
26	يتخذ المجلس قرارات استراتيجية حاسمة لضمان التوافق مع أهداف المؤسسة.					
27	يضمن مجلس الإدارة وجود نظام رقابي داخلي فعال لتحسين الأداء المؤسسي.					

28	يتخذ المجلس القرارات الخاصة بالأرباح وتوزيعها ليعزز من مبدأ المساواة بين جميع الفئات.					
29	يتعاون مجلس الإدارة مع الجهات الرقابية لضمان الامتثال للمعايير المهنية.					

معامل الفاكرونباخ لثبات وصدق الاستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,908	32

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
جودة التدقيق المحاسبي	,106	40	,200*	,970	40	,362
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة	,075	40	,200*	,978	40	,632
حفظ جميع حقوق المساهمين	,154	40	,018	,914	40	,005
المعاملة المتساوية جميع المساهمين	,126	40	,108	,911	40	,004
دور أصحاب المصالح	,128	40	,096	,948	40	,065
الإفصاح والشفافية	,074	40	,200*	,941	40	,038
مسؤوليات مجلس الإدارة	,132	40	,075	,955	40	,110
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.						
a. Correction de signification de Lilliefors						

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جامعي	25	62,5	62,5	62,5
	دراسات عليا	13	32,5	32,5	95,0
	مؤهل أخر	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المهنة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ الحسابات	16	40,0	40,0	40,0
	خبير محاسبي	5	12,5	12,5	52,5
	مدقق داخلي	7	17,5	17,5	70,0
	أساتذة مختصين في المحاسبة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	23	57,5	57,5	57,5
	من 5 إلى 10 سنوات	7	17,5	17,5	75,0
	من 11 الى 20 سنة	6	15,0	15,0	90,0
	أكثر من 20 سنة	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques

		تساهم الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق.	ضغط الوقت يؤثر سلبا على جودة تنفيذ إجراءات التدقيق.	تساهم عملية التدقيق في اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في الوقت المناسب.	يتمتع المدققون الخارجيون بالاستقلالية المطلقة عند أداء عملهم مقارنة بالتدقيق الداخلي.	ممارسة العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي.	القوانين واللوائح المحاسبية الصارمة تحفز المدققين على الالتزام بالجودة.	ضعف البنية التكنولوجية لدى مكتب التدقيق قد يضعف جودة النتائج.	ممارسة للمدقق الخارجي للشك المهني له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي.
N	Valide	40	40	40	40	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,5000	4,0000	4,4250	4,0750	4,2750	4,2250	4,2750	4,0250
Ecart type		,55470	,81650	,67511	,91672	,81610	,65974	,75064	,94699

تساهم الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,5	2,5	2,5
	موافق	18	45,0	45,0	47,5
	موافق بشدة	21	52,5	52,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

ضغط الوقت يؤثر سلبا على جودة تنفيذ إجراءات التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	4	10,0	10,0	17,5
	موافق	23	57,5	57,5	75,0
	موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تساهم عملية التدقيق في اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في الوقت المناسب					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	1	2,5	2,5	5,0
	موافق	18	45,0	45,0	50,0
	موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يتمتع المدققون الخارجيون بالاستقلالية المطلقة عند أداء عملهم مقارنة بالتدقيق الداخلي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	9	22,5	22,5	27,5
	موافق	13	32,5	32,5	60,0
	موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

ممارسة العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	3	7,5	7,5	12,5
	موافق	17	42,5	42,5	55,0
	موافق بشدة	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

القوانين واللوائح المحاسبية الصارمة تحفز المدققين على الالتزام بالجودة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	12,5	12,5	12,5
	موافق	21	52,5	52,5	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

ضعف البنية التكنولوجية لدى مكتب التدقيق قد يضعف جودة النتائج					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	1	2,5	2,5	7,5
	موافق	21	52,5	52,5	60,0
	موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

ممارسة للمدقق الخارجي للشك المهني له دور في تحسين مخرجات التدقيق المحاسبي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	1	2,5	2,5	5,0
	محايد	8	20,0	20,0	25,0
	موافق	16	40,0	40,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques					
		كفاءة السياسات والإجراءات المرتبطة بالحوكمة تحقق الانضباط المؤسسي.	مراجعة وتحديث إطار الحوكمة راجع للتغيرات التنظيمية والتشريعية الخاصة بالمؤسسات.	الإطار الفعال للحوكمة الحالي يحقق اهداف المؤسسات المسطرة.	يساهم إطار الحوكمة الفعال في توضيح كيفية التعامل مع المشكلات واتخاذ القرار.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4,4250	4,1750	4,2500	4,1000
Ecart type		,54948	,67511	,63043	,70892

كفاءة السياسات والإجراءات المرتبطة بالحوكمة تحقق الانضباط المؤسسي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,5	2,5	2,5
	موافق	21	52,5	52,5	55,0
	موافق بشدة	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

مراجعة وتحديث إطار الحوكمة راجع للتغيرات التنظيمية والتشريعية الخاصة بالمؤسسات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	15,0	15,0	15,0
	موافق	21	52,5	52,5	67,5
	موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الإطار الفعال للحوكمة الحالي يحقق اهداف المؤسسات المسطرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	22	55,0	55,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يساهم إطار الحوكمة الفعال في توضيح كيفية التعامل مع المشكلات واتخاذ القرار					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	5	12,5	12,5	15,0
	موافق	23	57,5	57,5	72,5
	موافق بشدة	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques					
		توفير اليات واضحة تمكن المساهمين من الاطلاع على البيانات المالية لتعزيز ثقتهم.	اتاحة المؤسسة أدوات الكترونية حديثة تمكن المساهمين التصويت عن بعد لتسهيل مشاركتهم الفعالة.	توفير اليات مراجعة داخلية للتأكد من سلامة الإجراءات يضمن عدم وقوع انحرافات.	تبني المؤسسة أدوات تحليل رقمية تمكن المساهمين من تتبع الأداء المالي لمساعدتهم على اتخاذ قرارات دقيقة.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4,1000	4,2500	4,0000	4,1750
Ecart type		,84124	,66986	,81650	,90263

توفير اليات واضحة تمكن المساهمين من الاطلاع على البيانات المالية لتعزيز ثقتهم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	15,0	15,0	20,0
	موافق	18	45,0	45,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

اتاحة المؤسسة أدوات الكترونية حديثة تمكن المساهمين التصويت عن بعد لتسهيل مشاركتهم الفعالة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	2	5,0	5,0	7,5
	موافق	23	57,5	57,5	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

توفير اليات مراجعة داخلية للتأكد من سلامة الإجراءات يضمن عدم وقوع انحرافات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	4	10,0	10,0	17,5
	موافق	23	57,5	57,5	75,0
	موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تبني المؤسسة أدوات تحليل رقمية تمكن المساهمين من تتبع الأداء المالي لمساعدتهم على اتخاذ قرارات دقيقة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	2	5,0	5,0	7,5
	محايد	1	2,5	2,5	10,0
	موافق	21	52,5	52,5	62,5
	موافق بشدة	15	37,5	37,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques					
		تعتمد المؤسسة سياسات واضحة وصريحة بهدف حماية حقوق المساهمين من فئة الأقلية من القرارات المؤثرة على مصالحهم.	وضع المؤسسة ضوابط لتجنب تعارض المصالح المؤدية إلى تمييز بعض المساهمين في اتخاذ القرارات.	التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية المتعلقة بحقوق المساهمين لضمان المساواة بينهم.	تعامل المؤسسة مع الشكاوى المقدمة من المساهمين بطريقة موحدة يضمن الشفافية في الرد.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		3,8250	4,0500	4,1250	4,0250
Ecart type		,90263	,81492	,82236	,80024

تعتمد المؤسسة سياسات واضحة وصريحة بهدف حماية حقوق المساهمين من فئة الأقلية من القرارات المؤثرة على مصالحهم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	1	2,5	2,5	7,5
	محايد	5	12,5	12,5	20,0
	موافق	26	65,0	65,0	85,0
	موافق بشدة	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

وضع المؤسسة ضوابط لتجنب تعارض المصالح المؤدية إلى تمييز بعض المساهمين في اتخاذ القرارات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	15,0	15,0	20,0
	موافق	20	50,0	50,0	70,0
	موافق بشدة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية المتعلقة بحقوق المساهمين لضمان المساواة بينهم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	2	5,0	5,0	12,5
	موافق	22	55,0	55,0	67,5
	موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تعامل المؤسسة مع الشكاوى المقدمة من المساهمين بطريقة موحدة يضمن الشفافية في الرد					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	3	7,5	7,5	15,0
	موافق	24	60,0	60,0	75,0
	موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques					
		تقيم المؤسسة لمستوى رضا أصحاب المصالح وتتخذ الإجراءات لتحسين علاقتها معهم.	تهيئة بيئة تنظيمية تتيح أصحاب المصالح من المشاركة في القرارات وتقدر مساهمتهم لتحسين الأداء العام.	توفر قنوات فعالة لأصحاب المصالح للتعبير عن آرائهم على أنشطة المؤسسة.	أخذ المؤسسة بالتزامات أصحاب المصالح على محمل الجد واستخدامها لتحسين العمليات.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4,1750	4,1250	3,9750	4,0500
Ecart type		,71208	,64798	,69752	,74936

تقيم المؤسسة لمستوى رضا أصحاب المصالح وتتخذ الإجراءات لتحسين علاقتها معهم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	1	2,5	2,5	7,5
	موافق	25	62,5	62,5	70,0
	موافق بشدة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تهيئة بيئة تنظيمية تتيح أصحاب المصالح من المشاركة في القرارات وتقدر مساهمتهم لتحسين الأداء العام					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	15,0	15,0	15,0
	موافق	23	57,5	57,5	72,5
	موافق بشدة	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

توفر قنوات فعالة لأصحاب المصالح للتعبير عن آرائهم على أنشطة المؤسسة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	4	10,0	10,0	15,0
	موافق	27	67,5	67,5	82,5
	موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

أخذ المؤسسة بالتزامات أصحاب المصالح على محمل الجد واستخدامها لتحسين العمليات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	1	2,5	2,5	10,0
	موافق	27	67,5	67,5	77,5
	موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques					
		التزام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات بشكل دوري يعزز ثقة أصحاب المصالح في أدائهم.	حرص الإدارة على الشفافية في الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يضمن النزاهة داخل المؤسسة.	نشر نتائج أعمال المدققين الداخلين والخارجيين بشكل واضح ومدى التزام الإدارة بالتوصيات لإبراز فعالية الرقابة الداخلية.	توفر تقارير شفافة عن الأداء المالي لمساعدة أصحاب المصالح من تقييم استراتيجياتها.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4,2250	4,1750	4,1250	4,1000
Ecart type		,80024	,74722	,79057	,84124

التزام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات بشكل دوري يعزز ثقة أصحاب المصالح في أدائهم.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	3	7,5	7,5	10,0
	موافق	21	52,5	52,5	62,5
	موافق بشدة	15	37,5	37,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

حرص الإدارة على الشفافية في الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يضمن النزاهة داخل المؤسسة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	2	5,0	5,0	10,0
	موافق	23	57,5	57,5	67,5
	موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

نشر نتائج أعمال المدققين الداخلين والخارجيين بشكل واضح ومدى التزام الإدارة بالتوصيات لإبراز فعالية الرقابة الداخلية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	7	17,5	17,5	20,0
	موافق	18	45,0	45,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

توفر تقارير شفافة عن الأداء المالي لمساعدة أصحاب المصالح من تقييم استراتيجياتها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	15,0	15,0	20,0
	موافق	18	45,0	45,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques					
		يتخذ المجلس قرارات استراتيجية حاسمة لضمان التوافق مع أهداف المؤسسة.	يضمن مجلس الإدارة وجود نظام رقابي داخلي فعال لتحسين الأداء المؤسسي.	يتخذ المجلس القرارات الخاصة بالأرباح وتوزيعها ليعزز من مبدأ المساواة بين جميع الفئات.	يتعاون مجلس الإدارة مع الجهات الرقابية لضمان الامتثال للمعايير المهنية.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4,3750	4,3000	4,0500	4,1250
Ecart type		,58562	,64847	,55238	,64798

يتخذ المجلس قرارات استراتيجية حاسمة لضمان التوافق مع أهداف المؤسسة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5,0	5,0	5,0
	موافق	21	52,5	52,5	57,5
	موافق بشدة	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يضمن مجلس الإدارة وجود نظام رقابي داخلي فعال لتحسين الأداء المؤسسي.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	20	50,0	50,0	60,0
	موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يتخذ المجلس القرارات الخاصة بالأرباح وتوزيعها ليعزز من مبدأ المساواة بين جميع الفئات.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	12,5	12,5	12,5
	موافق	28	70,0	70,0	82,5
	موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يضمن مجلس الإدارة وجود نظام رقابي داخلي فعال لتحسين الأداء المؤسسي.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	20	50,0	50,0	60,0
	موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يتخذ المجلس القرارات الخاصة بالأرباح وتوزيعها ليعزز من مبدأ المساواة بين جميع الفئات.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	12,5	12,5	12,5
	موافق	28	70,0	70,0	82,5
	موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يتعاون مجلس الإدارة مع الجهات الرقابية لضمان الامتثال للمعايير المهنية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	15,0	15,0	15,0
	موافق	23	57,5	57,5	72,5
	موافق بشدة	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الفرضية الأولى: هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,412[a]	,170	,148	3,11319
a. Prédicteurs : (Constante), ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات				

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	22,503	4,016		5,604	,000
	ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	,654	,235	,412	2,788	,008
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

الفرضية الثانية: هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,044[a]	,002	-,024	3,41348
a. Prédicteurs : (Constante), حفظ جميع حقوق المساهمين				

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	32,721	3,314		9,874	,000
	حفظ_جميع_حقوق_المساهمين	,055	,201	,044	,273	,786
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,204[a]	,041	,016	3,34530
a. Prédicteurs : (Constante), المعاملة_المتساوية_جميع_المساهمين				

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	30,036	2,842		10,570	,000
	المعاملة_المتساوية_جميع_المساهمين	,227	,177	,204	1,282	,208
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

الفرضية الرابعة: هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,211[a]	,044	,019	3,34006
a. Prédicteurs : (Constante), دور أصحاب المصالح				

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	28,869	3,609		7,999	,000
	دور_اصحاب_المصالح	,288	,217	,211	1,329	,192
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

الفرضية الخامسة: هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,495[a]	,245	,225	2,96851
a. Prédicteurs : (Constante), الافصاح_والشفافية				

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	22,554	3,183		7,086	,000
	الافصاح_والشفافية	,650	,185	,495	3,514	,001
a. Variable dépendante : جودة_التدقيق_المحاسبي						

الفرضية السادسة: هناك علاقة ارتباط بين ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة التدقيق الدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية 0.05.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,173[a]	,030	,004	3,36539
a. Prédicteurs : (Constante), مسؤوليات مجلس الإدارة				

Coefficients[a]						
Modèle		**Coefficients non standardisés**		**Coefficients standardisés**	**t**	**Sig.**
		B	**Erreur standard**	**Bêta**		
1	**(Constante)**	**28,749**	**4,528**		**6,349**	**,000**
	مسؤليات_مجلس_الإدارة	**,287**	**,265**	**,173**	**1,082**	**,286**
a. Variable dépendante : جودة التدقيق المحاسبي						

الرقم	الأستاذ	الرتبة	الجامعة
01	عصام سليماني	أستاذ محاضر أ	جامعة عباس لغرور خنشلة
02	بوحفص سميحة	أستاذ محاضر أ	جامعة عباس لغرور خنشلة
03	لوجاني عزيز	أستاذ محاضر أ	جامعة عباس لغرور خنشلة