

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

BADJI MOKHTAR UNIVERSITY-ANNABA
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR-ANNABA



جامعة باجي مختار - عنابة

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية

مخبر الانتماء: مخبر البحث في الابتكار والتحليل الاقتصادي والمالي LARIEF

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD

الموضوع:

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار
حوكمة الشركات

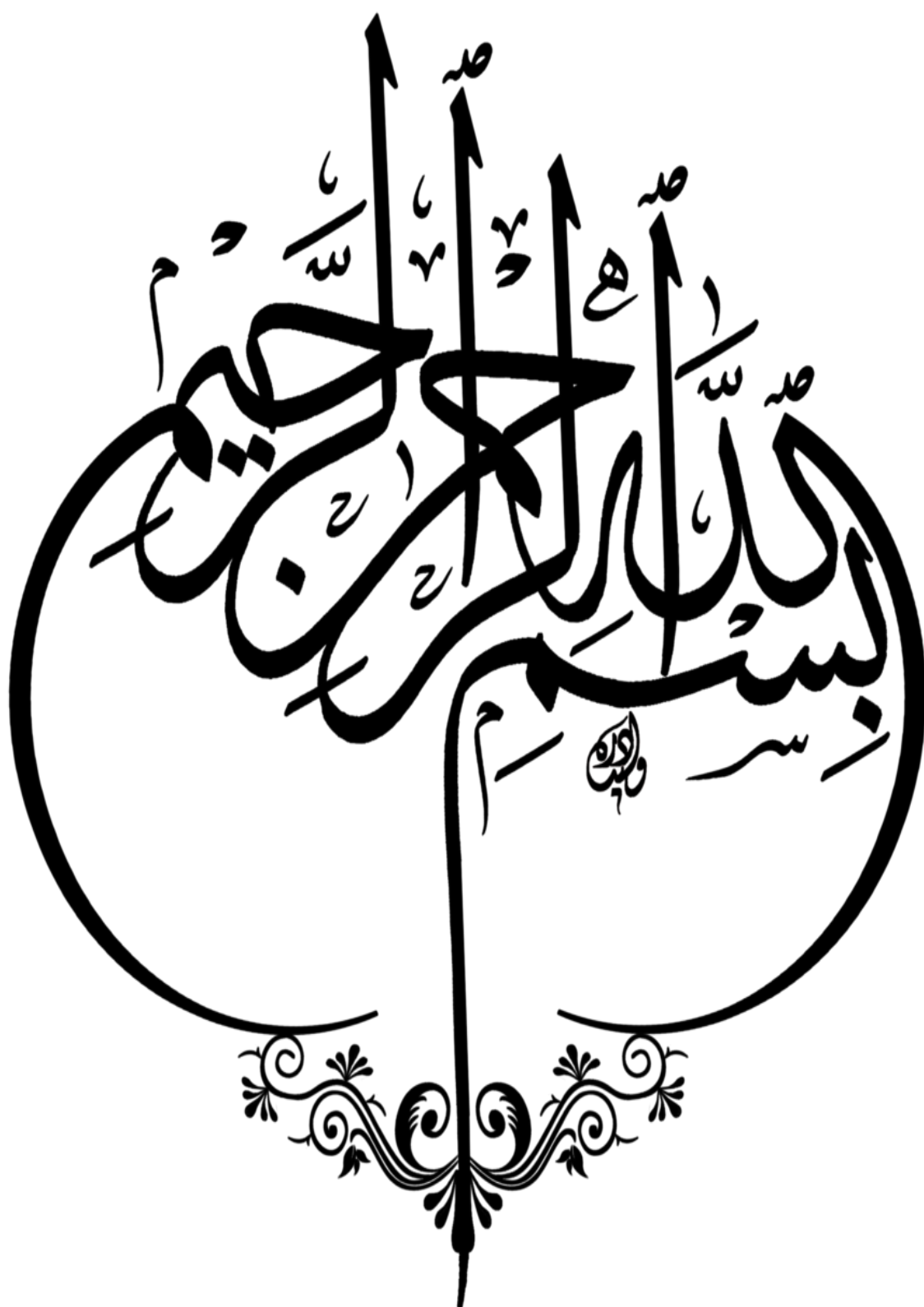
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق
للطالب (ة): بلخيري عايدة

مدير أطروحة التخرج: هوام جمعة
المشرف المساعد: أحمودة وفاء
الرتبة: أستاذ التعليم العالي
الرتبة: أستاذ محاضر - أ-
جامعة باجي مختار - عنابة-
جامعة باجي مختار - عنابة-

أمام أعضاء اللجنة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ. جاء وحدو رضا	أستاذ	جامعة باجي مختار- عنابة-	رئيسا
أ. هوام جمعة	أستاذ	جامعة باجي مختار- عنابة-	مقررا
أ. بالرقي التيجاني	أستاذ	جامعة - سطيف 1-	ممتحنا
أ. مزياني نور الدين	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة-	ممتحنا
د. صالح يزي	أستاذ محاضر - أ-	جامعة باجي مختار- عنابة-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025/2024



تصريح شرفي

تصريح

أنا الممضية أسفله الطالبة: بلخيري عايدة، أصرح بشرفي أن العمل البحثي المتمثل في أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ: "دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات"، والمقدم لنيل شهادة الدكتوراه للطور الثالث LMD، هو عمل أكاديمي خاص بي، كما أنه غير مقدم لا جزء منه ولا كله لأية مؤسسة علمية أخرى بهدف نيل شهادة أكاديمية أو غير ذلك، وأتحمل المسؤولية الكاملة عن كل ما جاء في مضمونه.

المعنية بالأمر: بلخيري عايدة

الإمضاء



هدف هذه الدراسة هو تبيان فيما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي دور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و إبراز العلاقة التفاعلية بينها بين ركائز وآليات حوكمة الشركات كوسيط، فالمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية، هي أحد أهم الموارد لضمان استدامة الشركات، لذا فهي تحتاج إلى نظام متكامل يتمثل في نظام حوكمة الشركات ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد على الاستبيان، حيث وزع على عينة من مزاوли مهنة التدقيق في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، وكذا إطارات في الشركات الاقتصادية بولاية عنابة، وتم استرجاع 178 استبيان صالح للتحليل وقد تم تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 27، ولتعزيز نتائج البحث أجريت مقابلة في شركة سومياس عنابة، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج فقد أظهرت النتائج الإحصائية باستخدام اختبار **Spearman** ، أنه توجد علاقة إيجابية قوية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية أي توجد علاقة للخصائص المتعلقة بالمدقق ومكتبه والخصائص المتعلقة بمهمة التدقيق وبيئة التدقيق بتحسين جودة المعلومة المحاسبية، كما توجد علاقة قوية بين ركائز وآليات حوكمة الشركات و تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أي توجد علاقة إيجابية بين ركيزة الرقابة الداخلية، وركيزة الإفصاح، وكذا آليات حوكمة الشركات الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية في حين توجد علاقة ضعيفة بين جودة التدقيق الخارجي، وتحسين ركائز وآليات حوكمة الشركات إذ توجد علاقة قوية بين جودة التدقيق وركائز الحوكمة (الرقابة الداخلية وركيزة الإفصاح)، بينما توجد علاقة ضعيفة بين جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة الشركات، من ناحية أخرى أظهرت نتائج اختبار تحليل الوساطة باستخدام **Process Macro** for SPSS by Andrew F. Hayes. ، أن حوكمة الشركات لا تحقق الوسيطة بالنسبة للتأثير الغير المباشر لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وهذا ما تم إثباته في شركة سومياس عنابة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات، وبناء على هذه النتائج نقترح ضرورة تعزيز آلية جودة التدقيق الخارجي باعتبارها أحد أهم آليات حوكمة الشركات وكذا تفعيل ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، للحد على الفساد الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية والنهوض بجودة المعلومة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، جودة المعلومة المحاسبية، ركائز حوكمة الشركات، آليات حوكمة الشركات.

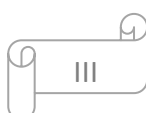
Résumé

L'objectif de cette étude est de déterminer si la qualité de l'audit externe joue un rôle dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable tout en mettant en évidence la relation interactive entre cette qualité et les piliers et des mécanismes de gouvernance d'entreprise, en effet une information comptable de haute qualité constitue l'une des principales ressources pour assurer la pérennité des entreprises, par conséquent, elle nécessite un système intégré représenté par la gouvernance d'entreprise, pour atteindre les objectifs de l'étude et répondre à la problématique soulevée, un questionnaire a été utilisé et distribué à un échantillon de professionnels de l'audit en Algérie, y compris des experts-comptables, des commissaires aux comptes ainsi que des cadres d'entreprises économiques, au total, 178 questionnaires exploitables ont été récupérés et analysés à l'aide du logiciel **SPSS 27** pour les sciences sociales, de plus, un entretien a été mené au sein de l'entreprise **SOMIAS Annaba** afin d'enrichir les résultats de la recherche.

L'étude a conduit à plusieurs résultats, les analyses statistiques ont montré en utilisant le test de Spearman qu'il existe une relation positive forte entre la qualité de l'audit externe et l'amélioration de la qualité de l'information comptable, cela signifie qu'il existe un lien entre les caractéristiques liées à l'auditeur et à son cabinet les caractéristiques de la mission d'audit ainsi que l'environnement d'audit dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable, de plus, une forte relation a été observée entre les piliers et mécanismes de la gouvernance d'entreprise et l'amélioration de la qualité de l'information comptable. En particulier, il existe une relation positive entre le pilier du contrôle interne, le pilier de la divulgation ainsi que les mécanismes internes de gouvernance d'entreprise, représentés par le conseil d'administration, le comité d'audit et l'audit interne, dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable, en revanche, une relation faible a été constatée entre la qualité de l'audit externe et l'amélioration des piliers et mécanismes de gouvernance d'entreprise, tandis qu'une relation forte a été identifiée entre la qualité de l'audit et les piliers de la gouvernance (contrôle interne et divulgation), la relation entre la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance d'entreprise reste faible, par ailleurs les résultats du test d'analyse de médiation, utilisant **Process Macro for SPSS by Andrew F. Hayes**, ont révélé que la gouvernance d'entreprise ne joue pas un rôle de médiateur dans l'effet indirect de la qualité de l'audit externe sur l'amélioration de la qualité de l'information comptable, ce constat a été confirmé au sein de l'entreprise **SOMIAS Annaba**.

L'étude a conclu qu'il n'existe pas de rôle direct de la qualité de l'audit externe sur la qualité de l'information comptable dans le cadre des piliers et des mécanismes de gouvernance d'entreprise. Sur la base de ces résultats, nous recommandons de renforcer le mécanisme de qualité de l'audit externe, en tant que l'un des principaux leviers de la gouvernance d'entreprise, ainsi que d'activer la Charte de bonne gouvernance en Algérie, afin d'éradiquer la corruption, de réduire l'asymétrie d'information comptable et d'améliorer la qualité de l'information comptable.

Mots-clés : Qualité de l'audit externe, qualité de l'information comptable, piliers de la gouvernance d'entreprise, mécanismes de gouvernance d'entreprise.



Abstract

The objective of this study is to determine whether the quality of external auditing plays a role in improving the quality of accounting information, while highlighting the relationship between audit and the pillars and mechanisms of corporate governance, high-quality accounting information is one of the most important resources for ensuring the sustainability of companies, therefore, it requires an integrated system represented by corporate governance, to achieve the study's objectives and answer the raised problem, a questionnaire was used and distributed to a sample of auditing professionals in Algeria, including chartered accountants, statutory auditors, and executives in economic enterprises. A total of 178 valid questionnaires were retrieved and analyzed using **SPSS 27**, the Statistical Package for Social Sciences, additionally, an interview was conducted at **SOMIAS Annaba** to reinforce the research findings.

The study reached several conclusions, statistical analyses using the spearman test showed a strong positive relationship between the quality of external auditing and the improvement of accounting information quality, this means that characteristics related to the auditor and their firm, the audit assignment, and the audit environment contribute to enhancing the quality of accounting information, moreover, a strong relationship was found between corporate governance pillars and mechanisms and the improvement of accounting information quality, specifically, there is a positive relationship between the internal control pillar, the disclosure pillar, and corporate governance mechanisms, including the board of directors, the audit committee, and internal auditing, in enhancing the quality of accounting information, however, a weak relationship was observed between the quality of external auditing and the improvement of corporate governance pillars and mechanisms. While there is a strong relationship between audit quality and governance pillars (internal control and disclosure), the relationship between external audit quality and corporate governance mechanisms remains weak, Furthermore, the mediation analysis test using **Process Macro for SPSS by Andrew F. Hayes** revealed that corporate governance does not mediate the indirect effect of external audit quality on the improvement of accounting information quality, this finding was confirmed in **SOMIAS Annaba**.

The study concluded that external audit quality does not play a direct role in improving accounting information quality within the framework of corporate governance pillars and mechanisms, based on these findings, we recommend strengthening the external audit quality mechanism as one of the key elements of corporate governance, as well as activating the Good Governance Charter in Algeria to combat corruption, reduce accounting information asymmetry, and enhance the quality of accounting information.

Keywords: External audit quality, accounting information quality, corporate governance pillars, corporate governance mechanisms.

الإهداءات

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية

بهذا العمل ثمرة جهدنا .

والذي أهديه

إلى روح أمي الغالية، رحمة الله عليها واسكنها فسيح جنانه

إلى أبي الغالي أطل الله في عمره

إلى زوجي وأولادي حفظهم الله تعالى

إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم

إلى كل أفراد عائلتي الحبيبة

إلى جميع أساتذتي الأجلاء بجامعة باجي مختار عنابة

إلى كل أصدقائي، وأخص بالذكر صديقة دربي هيباء

إلى جميع زملائي

إلى كل طالب علم

أهدي هذا العمل المتواضع

بلخيري عايدة



تشكرات

قال الله تعالى

"وَقُلْ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" سورة النمل الآية رقم 19

أحمد الله، حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، لما أفاض عليّ من نِعَم، ومن توفيق في إتمام هذه الأطروحة، وأسأل الله أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه الكريم.

أتقدم بالشكر الجزيل وأسمى عبارات التقدير

إلى الأستاذة الفاضلة هوام جمعة على قبولها الإشراف على هذه الأطروحة، وعلى كل توجيهاتها السديدة.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى

أستاذتي بن قارة إيمان، وأستاذي الفاضل سلامي منير

كل من ساهم في إثراء عملنا ولو بحرف شكرا جزيلًا

إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة.

وعلى رأسهم الأستاذ الفاضل جاء وحدو رضا

إلى كل أساتذة جامعة باجي مختار عنابة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وأخص بالذكر

أساتذتي، تخصص محاسبة وتدقيق



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	التصريح الشرفي
II	الملخص باللغة العربية
III	الملخص باللغة الفرنسية
IV	الملخص باللغة الإنجليزية
V	الإهداء
VI	التشكرات
XI-VII	فهرس المحتويات
XII-X	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
XIV	قائمة المختصرات والرموز
XV	قائمة الملاحق
أص	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
2	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق
15	المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي
24	المطلب الثالث: المنهجية العملية لممارسة مهنة المدقق
27	المبحث الثاني: أساسيات جودة التدقيق الخارجي
27	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي
35	المطلب الثاني: أهمية وأنواع جودة التدقيق الخارجي والمخاطر الناجمة عن عدم تحقيق هذه الجودة
39	المطلب الثالث: نماذج قياس جودة التدقيق الخارجي
44	المبحث الثالث: مبادرات تحسين جودة التدقيق
44	المطلب الأول: وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي
47	المطلب الثاني: الإطار النظري للرقابة على جودة التدقيق الخارجي
51	المطلب الثالث: دور الإصلاحات والرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق الخارجي بالجزائر
55	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: أساسيات المعلومة المحاسبية
58	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي
62	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية
65	المطلب الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية
68	المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية
68	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية
71	المطلب الثاني: مؤشرات ونماذج قياس جودة المعلومة المحاسبية
74	المطلب الثالث: المعايير والعوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية

فهرس المحتويات

79	المبحث الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر المفاهيمية
79	المطلب الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية المالية الأمريكي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية FASB.IASB
88	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وفقا الإطار الفكري الدولي المشترك FASB.IASB 2010
92	المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)
104	خلاصة
	الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات
106	تمهيد
107	المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات
107	المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات وأسباب ظهورها والنظريات المفسرة لها
113	المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات
122	المطلب الثالث: أساسيات حوكمة الشركات
130	المبحث الثاني: نماذج وتجارب دولية وتجربة الجزائر في حوكمة الشركات
130	المطلب الأول: أهم النماذج النظرية الدولية لحوكمة الشركات
132	المطلب الثاني: تجارب دولية غربية وعربية
140	المطلب الثالث: تجربة الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات
143	المبحث الثالث: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات
143	المطلب الأول: علاقة العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
155	المطلب الثاني: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتعزيز ركائز وآليات الداخلية لحوكمة الشركات
169	المطلب الثالث: علاقة ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
179	خلاصة
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية (استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق في الجزائر وبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة
181	تمهيد
182	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
182	المطلب الأول: منهج الدراسة الميدانية ومصادر جمع البيانات
185	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية
189	المطلب الثالث: طرق جمع البيانات وأساليب المعالجة لإحصائية
193	المبحث الثاني: أداة الدراسة
193	المطلب الأول: هيكل أداة الدراسة
195	المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان
202	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات المبحوثين
206	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
206	المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة
240	المطلب الثاني: اختبار اعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي)
247	المطلب الثالث: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة
284	المطلب الرابع: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات في شركة SOMIAS ANNABA، (مقابلة)

فهرس المحتويات

290	خلاصة
304-292	الخاتمة
306	قائمة المراجع
333	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01-1)	التطور التاريخي للتدقيق	5
(02-1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	7
(03-1)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	11
(04-1)	مقارنة بين أنواع التدقيق في الجزائر	15
(05-1)	عرض مختصر لمعايير التدقيق الدولية ISA	19
(06-1)	عرض مختصر لمعايير الجزائرية للتدقيق NAA	21
(07-1)	تطور نماذج جودة التدقيق الخارجي	43
(01-4)	عينة الدراسة من المجتمع المعروف	185
(02-4)	الإحصائيات الخاصة بعملية توزيع الاستبيان	188
(03-4)	مقياس لكارث الخماسي (Likert Scale)	194
(04-4)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول	196
(05-4)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني	197
(06-4)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث	199
(07-4)	الصدق البنائي لمحاور الدراسة	200
(08-4)	معاملات الثبات لمحاور الاستبيان ألفا كرونباخ (Cronpach's Alpha)	201
(09-4)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	202
(10-4)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	203
(11-4)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	204
(12-4)	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	205
(13-4)	إجابات عينة الدراسة على عبارات البعد الأول (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه) للمحور الأول	206
(14-4)	إجابات عينة الدراسة على عبارات البعد الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق) للمحور الأول	209
(15-4)	إجابات عينة الدراسة على عبارات البعد الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق) للمحور الأول	213
(16-4)	إجابات عينة الدراسة على عبارات البعد الأول (ركيزة الرقابة الداخلية) للمحور الثاني	216
(17-4)	إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني (ركيزة الإفصاح) للمحور الثاني	219
(18-4)	إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثالث ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية للمحور الثاني	221
(19-4)	إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الأول (المصادقية) للمحور الثالث	228
(20-4)	إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني (الملائمة) للمحور الثالث	231
(21-4)	إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثالث (القابلية للمقارنة) للمحور الثالث	234
(22-4)	إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الرابع (القابلية للفهم) للمحور الثالث	237
(23-4)	نتائج اختبار كولمجروف – سميرونوف “Kolmogorov-Smirnov” وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) لمتغيرات الفرضية الأولى	241
(24-4)	نتائج اختبار كولمجروف – سميرونوف “Kolmogorov-Smirnov” وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) لمتغيرات الفرضية الثانية	243
(25-4)	نتائج اختبار كولمجروف – سميرونوف “Kolmogorov-Smirnov” وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) لمتغيرات الفرضية الثالثة	245

قائمة الجداول

248	نتائج اختبار Spearman الفرضية الأولى	(26-4)
250	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الأولى	(27-4)
251	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الثانية	(28-4)
253	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الثالثة	(29-4)
254	نتائج اختبار Spearman الفرضية الثانية	(30-4)
255	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الأولى	(31-4)
256	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الثانية	(32-4)
257	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الثالثة	(33-4)
259	نتائج اختبار Spearman الفرضية الثالثة	(34-4)
260	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الأولى	(35-4)
261	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الثانية	(36-4)
262	نتائج اختبار Spearman الفرضية الفرعية الثالثة	(37-4)
264	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الأولى (للفرضية الرابعة)	(38-4)
265	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الثانية (للفرضية الرابعة)	(39-4)
267	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الثالثة (للفرضية الرابعة)	(40-4)
268	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الرابعة (للفرضية الرابعة)	(41-4)
270	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الأولى (للفرضية الخامسة)	(42-4)
271	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الثانية (للفرضية الخامسة)	(43-4)
273	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الثالثة (للفرضية الخامسة)	(44-4)
274	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الرابعة (للفرضية الخامسة)	(45-4)
276	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الأولى (للفرضية السادسة)	(46-4)
277	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الثانية (للفرضية السادسة)	(47-4)
278	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الثالثة (للفرضية السادسة)	(48-4)
280	نتائج اختبار Kruskal-Wallis الفرضية الفرعية الرابعة (للفرضية السادسة)	(49-4)
281	نتائج اختبار MACRO POCES للفرضية الرئيسية	(50-4)
285	مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس	(51-4)
286	مساهمة ركائز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس	(52-4)
288	مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات بشركة سومياس	(53-4)

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الاشكال	الصفحة
(01-1)	الإطار التصوري لجودة التدقيق الخارجي حسب IAASB 2014	40
(01-2)	معايير جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات	75
(02-2)	الشكل الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما عرفها FASB	80
(03-2)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الإطار المفاهيمي الدولي (1989)	86
(04-2)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب العمل المشترك IASB FASB 2010	91
(01-3)	خصائص نظام حوكمة الشركات	118
(02-3)	الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات	129
(03-3)	العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه	147
(04-3)	العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق	150
(05-3)	العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق	155
(01-4)	نموذج الدراسة	184
(02-4)	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	202
(03-4)	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	203
(04-4)	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	204
(05-4)	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	205
(06-4)	نتائج اختبار كولمجروف – سميرونوف “Kolmogorov-Smirnov” وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) لمتغيرات الفرضية الأولى	241
(07-4)	نتائج اختبار كولمجروف – سميرونوف “Kolmogorov-Smirnov” وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) لمتغيرات الفرضية الثانية	243
(08-4)	نتائج اختبار كولمجروف – سميرونوف “Kolmogorov-Smirnov” وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) لمتغيرات الفرضية الثالثة	245

قائمة المختصرات

المعنى باللغة العربية	المعنى باللغة الأصلية	لرمز
جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association	AAA
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
الذكاء الاصطناعي	Artificial Intelligence	AI
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de la Comptabilité	CNC
الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	Chambre nationale des Commissaires aux Comptes	CNCC
المحاسبية المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة	Generally Accepted Accounting Principles	GAAP
قانون الامن المالي	Loi sur la Sécurité Financière	LSF
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organization for Economic Co-operation and Development	OECD
المصنف الوطني للخبراء المحاسبين	Ordre national des Experts Comptables	ONEC
معايير التدقيق المتعارف عليها	Generally Accepted Auditing Standards	GAAS
مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board's	IAASB
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standard Board	IASB
لجنة المعايير المحاسبية	International Accounting Standard Committee	IASC
لجنة ممارسات التدقيق الدولية	International Auditing Practice Committee	IAPC
ميثاق الاخلاقيات المهنة المحاسبية	International Ethics Standards Board for Accountants	IESBA
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
المعايير الدولية لتدقيق	International Standards on Auditing	ISA
مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	ICAEW
مجلس المعايير المحاسبية المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
المعايير الجزائرية للتدقيق	Normes Algériennes d'Audit	NAA
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National	PCN
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences	SPSS

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	الرقم
335	قائمة المحكمين	01
337	الاستبيان باللغة العربية	02
346	أسئلة المقابلة باللغة العربية	03
349	الاستبيان باللغة الفرنسية	04
360	أسئلة المقابلة باللغة الفرنسية	05
363	مخرجات برنامج SPSS 27	06



مقدمة



مقدمة

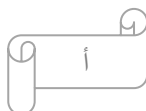
تزايد الاهتمام في الوقت الحالي بالمحاسبة والنظام المحاسبي المالي لإنتاج المعلومات المحاسبية الصادرة عن الشركات والمتمثلة على وجه الخصوص في القوائم والتقارير المالية، والتي تلعب دورا مهما في عملية اتخاذ القرارات من قبل العديد من الأطراف داخل الشركة وخارجها، وهو ما يجعل مسألة ضمان مصداقية هذه التقارير وتوفير الدقة والموثوقية في المعلومات والبيانات التي تحتويها أمرا ضروريا لجميع الأطراف ذات المصلحة، وقد لقي موضوع جودة المعلومة المحاسبية، اهتمام كبير من قبل المستثمرين والباحثين والهيئات المهنية خاصة مع انفصال الملكية عن الإدارة والذي نتج عنه العديد من المشاكل الانتهازية، وهذا ما أدى إلى فقدان الثقة بالمعلومات المحاسبية، خصوصا بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي شهدتها العالم مثل أزمة دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية سنة 1997، وكذا انهيار عديد من الشركات والتي من أبرزها شركة "إنرون وورلدكوم" في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001 و 2002 على التوالي، بسبب سوء الإدارة وكثرة الفساد المالي والمحاسبي والغش والاحتيال بالإضافة إلى نقص الشفافية، كل هذا أدى إلى تكبد المساهمين خسائر مادية ومالية فادحة.

مما جعل موضوع حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمنظمات العالمية، إذ ترسي الحوكمة قيم العدل المساءلة والمسؤولية، وتضمن نزاهة المعاملات لهذا فقد بذلت العديد من الدول جهودا لتفعيل نظام حوكمة الشركات، كما أصدرت الحكومة الأمريكية قانون (Sarbanes Oxley) سنة 2002، والذي يعتبر من أهم القوانين الرادعة للمسيرين السيئين، وكذا قانون الحماية المالية (LSF) في فرنسا والعديد من الإصلاحات، ويعتمد نظام حوكمة الشركات على ركائز وآليات داخلية وخارجية، كالإفصاح الرقابة الداخلية، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي، والتي يتم من خلالها الرقابة والإشراف على الشركة لتحسين أدائها المالي والإداري، وتقليل المخاطر والأزمات المالية في محاولة لاسترجاع الثقة المفقودة في جودة المعلومة المحاسبية، وتعد جودة التدقيق الخارجي أحد أهم الآليات الرقابية الخارجية التي تعتمد عليها حوكمة الشركات للحد من الاحتيال وعدم تماثل المعلومات وتفعيل أنظمة الرقابة والإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية، والحد من مشكلة الوكالة.

و الجزائر من بين الدول التي مستها العديد من الأزمات والإفلاسات من بينها افلاس بنك الخليفة وفضحتي سوناطراك، فضيحة الفساد المالي سنة 2010، لذلك تسعى الجزائر كغيرها من دول العالم إلى مواكبة التطورات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال العديد من الإصلاحات و الاهتمام بمفهوم الحوكمة نظرا للتطورات التي شهدتها الاقتصاد الوطني حيث قامت بإصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، وتكليف النظم المحاسبية المحلية بما يتوافق والمعايير الدولية حيث تم الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بوضع القانون 11-07 المؤرخ في 26 جويلية 2007 والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وقد وضع حيز التنفيذ سنة 2010، وهذا من أجل مواكبة متطلبات السوق وزيادة نفعية وفعالية المعلومات المحاسبية المنشورة لكافة الأطراف المستفيدة منها.

كما بذلت الجزائر جهودا في تطوير وتحسين مهنة التدقيق من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من ممارسات التدقيق الدولية من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق كركيزة ومرجعية أكثر ملائمة مع البيئة الاقتصادية الوطنية تعمل على تحسين جودة مهنة التدقيق وتمكين محافظ الحسابات من إعداد تقارير تعكس بشفافية وبكل صدق الصورة الحقيقية المعبرة عن الوضعية المالية للشركات الاقتصادية.

❖ إشكالية الدراسة:



مقدمة

وبناء على ما سبق، فجودة التدقيق تعد من أهم آليات الرقابية الخارجية لحوكمة الشركات والتي تعمل على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات، وتنصب إشكالية الدراسة في السؤال التالي:

- هل هناك دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح جملة من الأسئلة الفرعية كالتالي:

❖ الأسئلة الفرعية:

- 1- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟
 - 2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟
 - 3- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟
 - 4- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير للمتغيرات الشخصية على جودة التدقيق الخارجي؟
 - 5- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير للمتغيرات الشخصية على ركائز وآليات حوكمة الشركات؟
 - 6- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير للمتغيرات الشخصية على جودة المعلومة المحاسبية؟
 - 7- هل تساهم جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية، بشركة SOMIAS ANNBA؟
- ### ❖ فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية يمكننا الانطلاق من الفرضيات التالية:

❖ الفرضية الرئيسية:

يوجد دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

-الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص المتعلقة بالمدقق الخارجي ومكتبه وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

-الفرضية الثانية:

مقدمة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركيزة الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركيزة الإفصاح عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز الآليات الداخلية لحوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

-الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الركائز والآليات الداخلية حوكمة الشركات وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

-الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المتغيرات الشخصية على جودة التدقيق الخارجي عند ($\alpha=0,05$).

-الفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المتغيرات الشخصية على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0,05$).

-الفرضية السادسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المتغيرات الشخصية على ركائز وآليات حوكمة الشركات عند ($\alpha=0,05$).

-الفرضية السابعة: تساهم جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات بشركة SOMIAS ANNBA.

❖ **حدود الدراسة:** تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود الموضوعية:

توضح هذه الدراسة دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، حيث تناولت الدراسة الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي، وجودة المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى التطرق إلى ركائز والآليات الداخلية لحوكمة الشركات، والعلاقة بين هذه المتغيرات.

-الحدود المكانية:

شملت الدراسة عينة من مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي من محافظ حسابات وخبراء محاسبين ناشطين عبر التراب الوطني، وكذلك عينة من الإطارات بالمؤسسات الاقتصادية لولاية عنابة، والتمثلة في، اسميدال، فيروفيال ميناء عنابة، شركة سیدار الحجار، سومياس.

مقدمة

-الحدود الزمانية:

أجرت الدراسة الميدانية في الفترة من 2023/10/30 إلى غاية 2024/08/09.

- الحدود البشرية:

شملت هذه الدراسة عينة من مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي الناشطين عبر التراب الوطني من خبراء محاسبين ومحافظ حسابات، وكذلك عينة من الإطارات في الشركات الاقتصادية لولاية عنابة.

❖ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع بحد ذاته، وهذا نتيجة العديد من الفصائح التي شهدتها بيئة الأعمال حيث اكتشف الخبراء أن السبب الرئيسي وراء حدوث الأزمات المالية يكمن في غياب جودة أعمال التدقيق الخارجي، فالمدقق الخارجي هو الحكم حول جودة المعلومات في القوائم المالية، كما يعد التدقيق الخارجي آلية من آليات حوكمة الشركات التي تركز عليها لتحقيق شفافية وعدالة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى أن حوكمة الشركات من الموضوعات التي تستقطب الشركات في البيئة الجزائرية، وهذا نظرا للدور الذي تلعبه في الحد من هذه الأزمات، فضلا عن مساهمتها في تحسين جودة الأداء وتحسين الشفافية لتقليل الغش والاحتيال والحد من عدم تماثل المعلومات، وهو ما يخدم عدة فئات من المجتمع كالمستثمرين، أصحاب المصالح، وصناع القرار، لهذا تهتم هذه الدراسة بدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات، وهذا حسب رأي مزاوولي مهنة التدقيق من محافظ حسابات وخبراء محاسبين وكذا عينة من إطارات في المؤسسات الاقتصادية.

❖ أهداف الدراسة:

ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- 1- تقديم إطار نظري يعرف بمتغيرات الدراسة بكافة أبعادها؛
- 2- تسليط الضوء على أهمية جودة التدقيق الخارجي وأهم محددها والعوامل التي تؤثر في خصائص هذه الجودة، نماذج قياسها ووسائل تحسينها؛
- 3- إبراز أهمية جودة المعلومات المحاسبية لمستخدميها، واستعراض معايير قياس هذه الجودة وتبيان خصائصها حسب الأطر المفاهيمية، وكذلك وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- 4- توضيح الدور المهم الذي تلعبه متغيرات الدراسة، في تعزيز وتحسين الفعالية، والعلاقة المتبادلة بينها، بهدف استعادة ثقة المستخدمين وتجنب الأزمات المالية المستقبلية؛
- 5- دراسة العلاقة بين العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المحاسبية؛
- 6- تبيان العلاقة بين ركائز حوكمة الشركات والمتمثلة في الإفصاح والرقابة الداخلية في جودة المعلومة المحاسبية؛
- 7- تبيان العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛
- 8- تبيان العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

- 1- الرغبة واليول الشخصي بالبحث في مجال التدقيق والحوكمة، وجودة المعلومة المحاسبية كونه ضمن التخصص الأكاديمي؛
- 2- البحث في ماهية العوامل المؤثرة على خصائص جودة التدقيق الخارجي للارتقاء بهذه المهنة نظرا لأهميتها في الحد من عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- 3- أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الشركات للحد من الفساد المالي والإداري؛

مقدمة

4- إثراء المكتبة الجزائرية في مجال التدقيق وحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

❖ منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، والإلمام بجميع جوانبها واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقاً تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، لتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة وتبيان أهميتها وتأثيرها والوصول إلى استنتاجات من خلال الدراسة الميدانية.

❖ صعوبات الدراسة: إن الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة

1- صعوبة استجابة المبحوثين للإجابة على الاستبيان، رغم منحهم الوقت الكافي للإجابة مع اللاحاق المستمر؛

2- عدم اهتمام المبحوثين خاصة مزاوولي مهنة التدقيق بالتطورات المتعلقة بالتقنيات الحديثة (الذكاء الاصطناعي)؛

3- عدم استجابة بعض الإطارات في الشركات لإجراء مقابلات أو تزويدنا ببعض الوثائق بحجة سرية معلومات الشركة، خاصة فيما يتعلق بالقوائم المالية أو تزويدنا بالمعلومات الخاصة بالإفصاح أو تقرير مجلس الإدارة.

❖ الدراسات السابقة

❖ الدراسات باللغة العربية

1-دراسة خيثري الخادم، 2021، دور جودة التدقيق في تقييم مدى تبني مبادئ الحوكمة وأثرها على جودة المعلومة المالية، (أطروحة دكتوراه)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق أثر على تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والرفع من جودة المعلومة المالية، من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من محافظ الحسابات والمدققين وكذا الخبراء المحاسبين، وقد خلصت الدراسة إلى أن جودة التدقيق تساهم في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات وتأكيد أثرها في الرفع من جودة المعلومة المالية.

2-دراسة عمر سعد العجيل، 2022، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة، (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية)، (مقال).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات وترشيد القرارات في بورصة الأوراق المالية الكويتية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير لحوكمة الشركات والآليات التي تعمل بها من خلال مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية على قرارات المستثمرين، كذلك حتمية وجود دورا فعالا لمجلس الادارة في الممارسات السليمة لتطبيق الحوكمة ووضع السياسات لممارساتها، وجود لجان المراجعة له تأثير رقابي هام لتفعيل مبادئ الحوكمة، تؤدي المراجعة الداخلية بشكل سليم إلى تقليل التلاعب في المعلومات المالية، توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية يتوقف على مصداقيتها وسهولة استخدامها إلى جانب مدى تأثيرها على قرارات الاستثمار.

وأوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي بأهمية تطبيق آليات حوكمة الشركات وحسن استغلالها لترشيد قرارات الاستثمار، التعرف على دور حوكمة الشركات حيث تقوم بدور في المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي ترشيد قرارات المستثمرين، العمل على تدريب وزيادة كفاءة المحللين الماليين والمراجعين فيما يقدمونه من مشورة وكتابة تقارير تحليلية عن الأرباح المتوقعة لترشيد المستثمرين.

مقدمة

3- نفاذ نور الهدى، 2023، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، (أطروحة دكتوراه).

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز حوكمة الشركات، ومدى مساهمته في إرساء مبادئها داخل الشركات الجزائرية، في ظل إطار مرجعي متكامل من المعيار (NAA ISA)،

وذلك لحاجة الشركات الجزائرية الملحة إلى محيط رقابي فعال، يضمن لها الكفاءة في تطبيق السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، والمحافظة على أصولها، ومساعدته لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية للحصول على كل المعلومات التي يحتاجونها وبكل شفافية، فالتدقيق الخارجي يضمن مصداقية المعلومات المالية ما يزيد من جودة القوائم المالية التي تحتويها، باعتباره من أهم الأدوات الرقابية الخارجية لحوكمة الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استخدام "المنهج الاستقرائي" لتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، الذي ووزع على عينة - من المدققين الخارجيين الجزائريين - مكونة من 27 محافظ حسابات وخبراء محاسبين، والذي تمت معالجة بياناته باستخدام برنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم وبشكل كبير في تعزيز حوكمة الشركات، عن طريق دوره الرقابي المحوري الذي يسعى من خلاله لضمان التطبيق السليم لمبادئها باعتباره آلية من آلياتها الرقابية، كما أن هناك علاقة طردية متوسطة تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، هذا ما بينته القيمة الإيجابية لمعامل الارتباط بيرسون والتي قدرت بـ 0,453 وما أكدته قيمة بيتا البالغة، 0,641 والتي توضح العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، حيث أنه كلما تحسنت جودة مهمة التدقيق الخارجي في الشركة ذ وحدة واحدة كلما زاد ذلك من تطبيق الشركات الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات بمقدار 0,641 وحدة.

4- داسة نميديلي بشرى، 2023، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة المعلومة المالية-دراسة مجمع صيدال- (أطروحة دكتوراه).

هدفت الدراسة إلى البحث عن أثر حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المالية، المتداولة في شركة صيدال عن طريق توزيع 112 استبيان على المحاسبين والمدققين بمجمع صيدال، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود أثر لتطبيق حوكمة الشركات (مبادئ ركائز) على تحقيق جودة المعلومة المالية في شركة صيدال، إلا أن نتائج الانحدار المتعدد أكدت أن المبادئ هي الأكثر تأثيراً على جودة المعلومة المالية في شركة صيدال، من خلال التأثير الذي بلغ 2.605 عند مستوى دلالة 0.000 في حين بلغ تأثير الركائز ما قيمته 1.288 عند مستوى معنوية 0.001، وقد أوصت الدراسة أنه من الضروري وجود دليل لحوكمة الشركات خاص بالمجمع مهمته ضبط الأداء، ويحدد نمط توزيع المسؤوليات والسلطات، وعلاقة الإدارة بأصحاب المصالح، لا بد كذلك من استحداث قسم خاص بمبادئ تطبيق الحوكمة وآلياتها في القانون التجاري الجزائري، وتضمن كيفية ممارسة الحوكمة وطرائق الإفصاح عن مدى تطبيقها، حيث يكون بمثابة المرجع الأساسي للشركات في ممارستها للحوكمة.

5- السيد محمد صابر حمودة، عزام محسن عبيد عبد الغفار، الخولي محمد جمال محمد، (2024)، أثر خصائص لجان المراجعة على جودة المراجعة الخارجية، دراسة تطبيقية، (مقال)

استهدفت الدراسة اختبار أثر خصائص لجان المراجعة الخارجية، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من (27) شركة من الشركات المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصري موزعة على سبعة قطاعات بإجمالي مشاهدات بلغت (340) مشاهدة خلال الفترة 2018 إلى 2021.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين جودة المراجعة الخارجية وكل من حجم لجان المراجعة وحجم الشركة والرافعة المالية وربحية الشركة، كما كشفت النتائج عن وجود أثر سلبي لكل من حجم لجنة المراجعة،

مقدمة

عدد اجتماعات لجنة المراجعة، الرافعة المالية، وعمر الشركة على جودة المراجعة الخارجية، وأخيرا أشارت النتائج إلى وجود اختلاف بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري فيما يتعلق بجودة المراجعة الخارجية، وخصائص لجان المراجعة.

❖ الدراسات باللغة الأجنبية

6-Nashat Ali Almasria, 2022, Corporate Governance and the Quality of Audit Process: An Exploratory Analysis Considering Internal Audit, Audit Committee and Board of Directors.(مقال)

نشاط علي المصري، 2022، حوكمة الشركات وجودة عملية التدقيق: تحليل استكشافي مع الأخذ في الاعتبار التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة. (مقال)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم فهم أفضل فيما يتعلق بالعلاقات بين آليات حوكمة الشركات الداخلية وجودة عملية التدقيق الخارجي وما هي آليات الحوكمة التي يمكن أن تؤثر على بعض جوانب جودة عملية التدقيق الخارجي، من خلال إجراء مقابلات مع عينة من محافظ الحسابات في الأردن. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك طرقاً ومراحل مختلفة يمكن أن تؤثر بها آليات الحوكمة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي، كما يمكن أن تساعد هذه الآليات في تحسين جوانب مختلفة من جودة التدقيق الخارجي مثل جودة الأدلة والتوجيهات القيمة إلى المدقق الخارجي، كشفت النتائج أن ممارسة التدقيق في الأردن تواجه بعض الصعوبات من حيث استقلالية المدقق، خاصة للشركات المحلية الصغيرة.

7-LAMBE Isaac, (2022), Effect of Audit Tenure on Financial Reporting Quality of Listed Industrial Goods Firms in Nigeria. (مقال)

-لامبي إسحاق، (2022)، تأثير مدة التدقيق على جودة التقارير المالية لشركات السلع الصناعية المدرجة في نيجيريا. (مقال)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير فترة المراجعة على جودة التقارير المالية لشركة السلع الصناعية المدرجة في نيجيريا والتي تغطي فترة عشر (10) سنوات تتراوح من 2011-2020، حيث اعتمدت الدراسة تصميم البحث بأثر رجعي وتم استخدام تقنية تحليل الانحدار لتحليل بيانات البحث. وتوصلت الدراسة إلى أن فترة المراجعة لها تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية وتقل بشكل كبير من المستحقات التقديرية لشركات السلع الصناعية المدرجة في نيجيريا.

لذلك توصي الدراسة بأن أصحاب المصلحة وصناع القرار المهتمين بخدمات المراجعين الخارجيين في الشركات المدرجة في نيجيريا يجب أن يحكموا ويحددوا مدة عمل المدققين على أساس الفعالية والكفاءة والمخرجات وليس فقط على اعتبارات أخرى.

8-Salma Hisham, Maha Ramadan, (2022): The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality, Alexandria Journal of Accounting Research.(مقال)

-سلمى هشام، مها رمضان، (2022): أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية، مجلة الإسكندرية لبحوث المحاسبة. (مقال)

تبحث هذه الدراسة في تأثير جودة التدقيق على جودة التقارير المالية، وتساهم في الأدبيات المحاسبية والتدقيقية من خلال تقديم أدلة تجريبية حول تأثير مختلف مؤشرات جودة التدقيق على جودة التقارير المالية، تم استخدام رسوم شركة التدقيق، ومدة التعاقد مع شركة التدقيق، وحجم شركة التدقيق كمؤشرات لجودة التدقيق، من ناحية أخرى، تم استخدام إدارة الأرباح والمحافظة المحاسبية كمؤشرات لجودة التقارير المالية.

مقدمة

تم قياس هذه المتغيرات باستخدام بيانات ثانوية مأخوذة من القوائم المالية لـ 152 شركة مدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من 2016 إلى 2020، ممثلة بـ 608 ملاحظة سنوية للشركات، مع استبعاد الشركات غير المالية بسبب طبيعتها الخاصة.

أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين كل من حجم شركة التدقيق ورسوم التدقيق من جهة، وجودة التقارير المالية من جهة أخرى ومع ذلك، كشفت النتائج عن علاقة سلبية بين مدة التعاقد مع شركة التدقيق وجودة التقارير المالية.

تدل هذه النتائج على أن مستخدمي القوائم المالية يمكنهم الوثوق بالتقارير المالية التي تقوم بتدقيقها شركات التدقيق الكبرى (Big 4) أكثر من تلك التي تدققها شركات التدقيق غير الكبرى، كما توفر الدراسة دلالات لمُعدي المعايير بضرورة التركيز أكثر على جودة التدقيق التي تقدمها شركات التدقيق غير الكبرى. بالإضافة إلى ذلك، توصي النتائج مُعدي المعايير بالتحكم في مدة التعاقد مع شركة التدقيق بحيث لا تتجاوز ثلاث سنوات، للحفاظ على جودة التقارير المالية عند مستوى عالٍ.

9- Isaac Bawuah, (2024), Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: evidence from Ghana (مقال).

-إسحاق بواه (2024)، فعالية لجنة المراجعة وجودة المراجعة وإدارة الأرباح: أدلة من غانا. تبحث هذه الدراسة في تأثير فعالية لجنة التدقيق على إدارة الأرباح وبالتالي تبحث فيما إذا كانت جودة التدقيق (Big 4) قادرة على تعديل الارتباط بين فعالية لجنة التدقيق وإدارة الأرباح في غانا، أولاً، عينة الدراسة تتكون من 25 شركة غير مالية في غانا، وتستخدم أساليب الانحدار ذات التأثير الثابت (FE) وطريقة المربعات الصغرى ثنائية المرحلة (SLS2). ثانياً، تُظهر الأدلة أن فعالية لجنة التدقيق (استقلالية لجنة التدقيق وحجم لجنة التدقيق واجتماعاتها) تقيد إدارة الأرباح حيث يكون التأثير أقوى بالنسبة لاستقلالية لجنة التدقيق. وبالتالي، تميل الشركات التي تتمتع بفعالية لجنة التدقيق إلى الإبلاغ عن إدارة أرباح أقل. ثالثاً، يكشف التحليل الإضافي أن التأثيرات المجمعة لفعالية لجنة التدقيق (استقلالية لجنة التدقيق واجتماعاتها) على إدارة الأرباح أقوى من فعالية لجنة التدقيق وحدها. وهذا يشير إلى أن جودة التدقيق تعادل سلباً من الارتباط بين فعالية لجنة التدقيق وإدارة الأرباح.

أخيراً تؤثر الرافعة المالية والأرباح والتدفقات النقدية وحجم الشركة على إدارة الأرباح.

10- Randenigala, C.J. Wijesinghe, M.R.P, (2024), Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Sri Lanka: Food & Beverage and Hotel Sector.(مقال)

-راندنيجالا، سي. جيه. ويجيسينغه، إم. آر. بي، (2024)، جودة التدقيق وإدارة الأرباح: أدلة من سريلانكا: قطاع الأغذية والمشروبات والفنادق. (مقال)

تبحث هذه الدراسة تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح في قطاع الأغذية والمشروبات وشركات الفنادق في بورصة كولومبو للأوراق المالية من عام 2013 إلى عام 2019، باستخدام نهج إدارة الأرباح الحقيقي والمستحقات الإجمالية لقياس جودة الأرباح، في حين أن حجم شركة التدقيق، وحضور لجنة التدقيق، وتكرار اجتماعات لجنة التدقيق، وتوقيت التدقيق هي عوامل لجودة التدقيق.

استخدمت الدراسة تحليل الانحدار كأداة تحليل رئيسية، وتكشف النتائج عن وجود إدارة للأرباح في قطاعي الأغذية والمشروبات والفنادق، ومن المثير للاهتمام أن جودة التدقيق لا تؤثر بشكل كبير على إدارة الأرباح في قطاع الأغذية والمشروبات، بينما يوجد تأثير لجودة التدقيق في قطاع الفنادق، بالإضافة إلى ذلك، فإن حجم الشركات ونفوذها يؤثران بشكل كبير على إدارة الأرباح في كلا القطاعين.

مقدمة

وتشير هذه النتائج إلى أن التنظيم والمراقبة الفعالين ضروريان لتحسين جودة التدقيق لكلا القطاعين وخاصة في شركات قطاع الفنادق في سريلانكا وبالتالي، فإن تحسين جودة التدقيق من شأنه أن يقلل من إدارة الأرباح ويحسن جودة الأرباح، وهو أمر مفيد لصناع القرار، وخاصة المستثمرين والدائنين. واقترحت الدراسة تحسين جودة التدقيق في قطاعي الأغذية والمشروبات والفنادق وتعزيز متطلبات الإفصاح مثل نفقات البحث والتطوير ووقت التدقيق والخدمات غير المتعلقة بالتدقيق.

❖ ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

تعتبر الدراسة الحالية امتداداً للدراسات السابقة، في مجال جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية وحوكمة الشركات، وما توصلت إليه من استنتاجات وتوصيات، حيث ساهمت الدراسات السابقة في إعطاء خلفية نظرية لمتغيرات الدراسة، إذ أن معظم الدراسات اهتمت، إما بدراسة دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين إدارة الأرباح، مثل دراسة (Randenigal , Wijesinghe) أو أحد خصائص جودة التدقيق الخارجي في تحسين التقارير المالية مثل دراسة (LAMBE Isaac)، ودراسة (Salma Hisham, Maha Ramadan) أو بدراسة لدور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و المالية مثل دراسة (عمر سعد العجيل، نيميديلي بشرى) أو التقارير المالية مثل دراسة (Amarasekara, Hewage)، أو بدراسة دور آليات حوكمة الشركات في تعزيز جودة التدقيق، مثل دراسة (Nashat Ali Almasria) أو أحد آليات الحوكمة في تعزيز جودة التدقيق الخارجي مثل دراسة (السيد محمد صابر واخرون)، وحتى الدراسات التي جمعت بين المتغيرات الثلاث درست مبادئ حوكمة الشركات كوسيط مثل دراسة (خيثري الخادم)، أو بدراسة أحد آليات حوكمة الشركات مع جودة التدقيق الخارجي في تحسين إدارة الأرباح مثل دراسة (Isaac, Bawuah).

إلا أن دراستنا تسعى إلى تحديد ما إذا كان هناك دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار ركائز وآليات حوكمة الشركات كوسيط ودراسة العلاقة بين المتغيرات الثلاث، وعلى حد علم الباحثة لا توجد دراسة سابقة تطرقت إلى دراسة دور جودة التدقيق بجودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات، حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في الخصائص المتعلقة بالمدقق ومكتبه كاستقلالية والكفاءة وحجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب التدقيق العالمية وكذا العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق والعوامل المتعلقة ببيئة التدقيق في تعزيز المهنة والارتقاء بها وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، كما تطرقنا إلى العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات والمتمثلة في ركيزة الرقابة الداخلية والإفصاح، والآليات الداخلية للحوكمة والمتمثلة في حجم واستقلالية مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي، أيضاً إلى العلاقة بين ركائز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، واعتمدنا في تحليل البيانات ودراسة مدى تحقيق ركائز وآليات حوكمة الشركات على اختبار تحليل الوساطة باستخدام PROCESS Macro for SPSS by Andrew F. Hayes.

حيث قمنا بتوزيع استبيان على مزاوولي مهنة التدقيق من محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين على كامل التراب الوطني وكذا عينة من إدارات في الشركات الاقتصادية بولاية عنابة، (شركة اسميدال، شركة سيدار الحجار شركة ميناء عنابة، شركة فيروفيال، شركة سومياس)، ومن أجل تعزيز نتائج الدراسة أجريت مقابلة مع مزاوولي مهنة التدقيق ومدير المالية والمحاسبة بشركة سومياس عنابة، وذلك بهدف تحليل إجاباتهم حول موضوع الدراسة.

❖ هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة، واختبار فرضياتها، والإلمام بجوانب الموضوع والتعريف بمتغيراته، وذلك بناء على الأهداف المرجوة من الدراسة، فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي، كما يلي:

مقدمة

الفصل الأول: تحت عنوان الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فقد تناول أساسيات جودة التدقيق الخارجي بينما تناول المبحث الثالث مبادرات تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الفصل الثاني: بعنوان الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى أساسيات المعلومات المحاسبية، أما في المبحث الثاني فقد تناول ماهية جودة المعلومات المحاسبية، وتناول المبحث الثالث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر المفاهيمية.

الفصل الثالث: ويحمل عنوان مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات أما المبحث الثاني فقد تناول نماذج وتجارب دولية وتجربة الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات، أما المبحث الثالث فقد تناول علاقة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات.

الفصل الرابع: بعنوان الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوли مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث أقسام حيث تناول المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، وتناول المبحث الثاني أداة الدراسة، أما المبحث الثالث فقد تناول تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.



الفصل الأول



تمهيد:

شهدت الآونة الأخيرة العديد من الفضائح المالية وعلى نطاق واسع، مما أدى إلى زيادة الطلب على جودة التدقيق الخارجي لتقييم الوضعية المالية للشركات، ويعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم الآليات الرقابية الخارجية التي تعمل على إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية، من خلال إبداء المدقق رأيه حول مدى عدالة وصدق هذه المعلومات وقد أدى تفشي قضايا الاحتيال والفساد المالي إلى إثارة التساؤلات من قبل العديد من أطراف المجتمع المالي عن سبب الضرر الذي لحق بهم نتيجة لذلك، والدعاوي القضائية المرفوعة ضد مدققي الحسابات، ومدى مصداقية التقرير الذي يعده عن القوائم المالية، كما طرحت تساؤلات جوهرية حول درجة كفاءة التدقيق الخارجي والعوامل التي تسهم في تحسين أدائه للوصول إلى الجودة المطلوبة.

وللتعرف على ما هية جودة التدقيق الخارجي، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛
- **المبحث الثاني:** أساسيات جودة التدقيق الخارجي؛
- **المبحث الثالث:** مبادرات تحسين جودة التدقيق الخارجي؛

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تعكس جودة التدقيق مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والأخلاقية، بالإضافة إلى الأساليب التي يستخدمها المدقق للعثور على التحريفات وتحسين فعالية نظم المعلومات المحاسبية وسنتطرق في هذا المبحث إلى عموميات حول التدقيق، معايير التدقيق، والمنهجية العلمية لممارسة هذه المهنة.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه:

أولاً: نشأة التدقيق وتطوره:

إن المتتبع للتطور التاريخي للتدقيق يدرك مدى الحاجة الماسة له، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المتوخاة منه.⁽¹⁾

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م: نشأت مهنة التدقيق منذ العصور القديمة، ويعود ظهور التدقيق إلى الحضارات القديمة مثل بابل ومصر، حيث أظهرت الاكتشافات الأثرية وجود أوراق ومعاملات تجارية معينة تشير إلى ممارسة نوع من التدقيق،⁽²⁾ فقد كان الفراعنة في مصر والإمبراطوريات في روما واليونان يتحققون من صحة الحسابات العامة عن طريق الاستماع، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وكان المواطنون المكلفون بجمع وصرف الأموال العامة مطالبين بتقديم شرح شفاهي لإدارتهم لتلك الأموال إلى السلطة المسؤولة (مدقق حسابات) في الأماكن العامة، ويعود أصل كلمة تدقيق (Auditing) إلى الكلمة اللاتينية (Audit) والتي تعني يستمع⁽³⁾ فقبل ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد كان المصريون يتحملون مسؤولية الإشراف على جمع النفقات العامة والإيرادات وتقديم التقارير مسجلة،⁽⁴⁾ أما في الحضارة البابلية بحوالي 1800 قبل الميلاد، فقد نص تشريع حمورابي الشهير على وضع دليل محاسبي وخطة محاسبية، توفر تفاصيل دقيقة وإجراءات منظمة للمعاملات⁽⁵⁾ وكان يهدف إلى تحقيق جودة المعلومات وتزويد أصحاب المصالح بمعلومات موثوقة تعكس الصورة الصادقة للمعاملات،⁽⁶⁾ كما كان الرومان يفصلون بين موظف المقبوضات وموظف المصروفات للتحقق من صحة التسجيلات المالية، أما في اليونان فكان يتم تعيين موظف للتسجيل وآخر للتدقيق.

(1) Lionel. C & Gérard. V, (1992): **Audit et control Interne Aspects Financiers, Opération et Stratégiques**, 4ème Edition, Dalloz, Paris, France, P17.

(2) Tahir Desta, (2023): **The Effects of Information Asymmetry and Documentation on Audit Quality: Evidence from Public Institutions in Ethiopia**, Journal Agri Horti Res, vol 6, N°1, P 151.

(3) A.G. Deepal & A. Jayamaha, (2023): **Audit Expectation Gap: A Comparative Literature Analysis of Private Sector and Public Sector**, Wayamba Journal of Management, vol 14, N°1, P 68.

(4) Reda khellassi, (2013) : **précis d'audit fiscal de l'entreprise**, édition BERTI, Alger, P 45.

(5) Chekroun M, (2013) : **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, thèse de doctorat LMD, Tlemcen, P 16.

(6) J. Renard, (2006) : **“ théorie et pratique d'audit interne ”** Edition d'organisation, 6ème édition, P 49.

مما يعكس مدى الاهتمام بالرقابة والمالية،⁽¹⁾ وقد حظي التدقيق في عهد الخلافة الإسلامية بأهمية بالغة خاصة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه فقد كان يتم تدوين وتدقيق عمليات بيت المال ومن بين أهم الدواوين المعنية بالرقابة في العهد الإسلامي ديوان الأزمّة، الذي أنشأه الخليفة العباسي، ومع انتشار التجارة في أوروبا وإيطاليا برزت الحاجة إلى ضرورة وجود مهنة التدقيق، وازدادت الحاجة إلى أهمية تبني نظام محاسبي ولاسيما بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج من قبل عالم الرياضيات الراهب الإيطالي (LUKA PACIOLI) في عمله الرائد " خلاصة الحساب " سنة 1494 والذي أكد على الدقة والشفافية والمساءلة في المعلومات المحاسبية،⁽²⁾ وعلى وجه العموم لم يظهر التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة وكان في بدايته عبارة عن فحص تفصيلي لكل العمليات المالية وذلك لكشف محاولات الغش والتلاعب.

2-الفترة 1500 حتى 1850 م: خلال هذه الفترة لم يكن هناك تغيير يذكر في أهداف التدقيق مقارنة بالفترات السابقة فلا تزال أهدافه مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الحسابات، كما كانت عملية التدقيق، تتم بطريقة تفصيلية وشاملة وقد شهدت هذه الفترة تطورات مهمة، أهمها ظهور أول منظمة مهنية بمدينة فينيسا إيطاليا سنة 1581 بالإضافة إلى صدور قانون شركات المساهمة البريطاني سنة 1844 والذي يتضمن أسس التدقيق الحديث،⁽³⁾ نتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة على العمليات والمعاملات.

3-الفترة 1850 حتى 1905م: تميزت هذه الفترة بظهور شركات المساهمة الكبرى تزامنا مع الثورة الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى إلى الانفصال التام بين الملاك والإدارة، وهذا ما زاد إلحاح المساهمين في الطلب على خدمات التدقيق لضمان الحفاظ على أموالهم، مما أدى إلى صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 في بريطانيا الذي ألزم شركات المساهمة بإجراء تدقيق إلزامي مرة واحدة في السنة من قبل مدققين مختصين،⁽⁴⁾ ثم تبعتها الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896،⁽⁵⁾ حيث كان الغرض الأساسي من التدقيق في تلك الحقبة هو كشف الاحتيال والخطأ والحكم على موثوقية المعلومات المحاسبية، وقد تم فرض هذا التطور من خلال النمو الكبير في حجم الشركات التي تم تدقيقها ما أدى إلى زيادة تكلفة عمليات التدقيق.⁽⁶⁾

(1) Lionnel C& Gerard V, Op. cit. P 4.

(2) Temitayo Oluwaseun Jejenwa & al. (2024): **The role of ethical practices in accounting: a review of corporate governance and compliance trends**, Finance & Accounting Research Journal, Vol 6, N° 4, P 709.

(3) David N Ricchiuto, **Auditing South western publishing CO US**, op3rd Ed, P 8.

(4) Tatiana Cherga, (2023): **International audit standards: essence, objectives and, N°s of application in rm**, Международная научно-практическ, Vol1, N°157, P 100.

(5) **Guy, Dan M C, (1987): Wayne Alderman, and Alan J. Winters, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, New York, USA, P 7.**

(6) Jean R & al. (1989) : **audit opérationnel, QUE SAIS-JE ?** Presse universitaire de France, P 29.

4-الفترة من 1905 حتى 1990: أهم ما ميز هذه الفترة هي الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 التي كانت بمثابة دافع ملحوظ لتطوير التدقيق، خاصة بعد إفلاس العديد من الشركات الأمر الذي تطلب تشديد إجراءات التدقيق، والحرص على ضمان استقلالية المدققين، وتم اعتماد مرسوم حكومي في ألمانيا سنة 1931 بشأن التدقيق الإلزامي لتقارير المحاسبة مع تنظيم عملية التدقيق ذاتها، أما في الولايات المتحدة فقد تم سنة 1934 إنشاء لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC)، والتي تولتي تنظيم المحاسبة والإبلاغ المالي للشركات الأمريكية،⁽¹⁾ سنة 1978 تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من قبل (IAASB)، للنهوض بجودة مهنة التدقيق، كما تميزت هذه الفترة بظهور شركات المساهمة الكبرى مما أدى إلى ظهور التدقيق الاختباري، أي الاعتماد بدرجة كبيرة في عملية التدقيق على أسلوب العينات الإحصائية وفق أسس علمية وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وكان الهدف من التدقيق آنذاك يركز على تقرير المدقق المستقل المحايد ما إذا كانت المعلومات المحاسبية تعبر فعلا عن عدالة المركز المالي.

5-الفترة من 1990 حتى الوقت الحاضر: شهدت هذه الفترة تغيرات سريعة في ممارسة التدقيق، حيث برز التدقيق الاستشاري بشكل كبير، بالإضافة إلى تطبيق التدقيق المبني على المخاطر، كما عرفت هذه الحقبة العديد من الفضائح المالية وانهيار العديد من الشركات العملاقة، مثل كزيروكس (XEROX)، إنرون (Enron) مانجمينت ويست (Management Waste) وورلدكوم (WorldCom)، مما أدى إلى التشكيك في مصداقية المعلومات المحاسبية، تراجع الثقة في عمل المدققين، ارتفاع مستوى التقاضي وفصل معظم شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى،⁽²⁾ وفي أعقاب هذه الانهيارات الاقتصادية في العديد من الدول المتقدمة ظهرت قواعد حوكمة الشركات، وتزامن مع ظهور تلك القواعد تم إصدار العديد من المعايير والقوانين بهدف تعزيز وتفعيل نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي لتعزيز جودة المعلومة المحاسبية، منها قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes-Oxley) عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، وقانون (LSF) في فرنسا عام 2003، والذي وصف حين صدوره بأنه من أكثر التشريعات أهمية وتأثيرا في الإفصاح المالي وممارسات مهنة التدقيق ودور نظام الرقابة الداخلية بالشركات⁽³⁾ كما زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأساليب الرياضية، والإحصائية والتحليل المالي والعيّنات الإحصائية..

(1) Tatiana Cherga, Op. cit. P101

(2) Owolabi, S. A. & Olagunju, A O, (2020): **Historical Evolution of Audit Theory and Practice**, International Journal of Management Excellence, Vol 16, N° 1, P 2256.

(3) Abir Ben Abdennebi, (2020): **Contribution à l'étude des faiblesses du système de contrôle interne : Déterminants de divulgation et de correction dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat, Université de Reims Champagne-Ardenne, P 2.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

والجدول الموالي يلخص التطور التاريخي للتدقيق:

الجدول رقم (01-1): التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الأمر بالتدقيق	القائم بعملية التدقيق	الغرض من التدقيق
قبل-1700	الملك، الامبراطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين، الكاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، وحمايتها
1700-1850	الحكومة، الحاكم، المساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
1850-1890	الحكومة، المساهمين	مهني في المحاسبة	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
1890-1940	الحكومة، المساهمين	مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	تجنب الغش والاختفاء، والشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940-1970	الحكومة، المساهمين، البنوك	مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	الشهادة على مصداقية وانتظام القوائم المالية
1970-1990	الحكومة، هيئات أخرى، المساهمين	مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة والتدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى، المساهمين	مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	تدقيق صدق الحسابات وجودة نظام الرقابة الداخلية تطبيق المعايير، تجنب أعمال التدليس في القوائم المالية

Source : C. Lionel & V. Gérard, (1992) : **Audit et Contrôle Interne : Aspects Financiers Opérationnels et Stratégique**, 4ème Edition, Dalloz, Paris, p17.

ثانياً: مفهوم التدقيق: يشير مصطلح التدقيق إلى الدقة والإمعان في الشيء، وهو عملية التحقق من مزاعم شخص ما بالحجة والدليل، أما تدقيق الشركات فهو عملية فحص وتحليل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ويتم ذلك من قبل مدققين (شركات التدقيق) معتمدين والمصرح لهم بممارسة المهنة،⁽¹⁾ ويلعب التدقيق دوراً مهماً في مراقبة الأعمال، حيث يعد بمثابة أداة رقابية محايدة على عمليات الإدارة.⁽²⁾

⁽¹⁾ Urakova M H & Tairova Ma'suma M, (2022): **Audit and Marketing Audit in Small Business and Private Entrepreneurship: The Order and Process of Inspection**, Journal of Ethics and Diversity in International Communication| Vol 2, N°3, P84.

⁽²⁾ Ebenezer N Yeboah, Zhou & al. (2023): **Effect of audit firm industry specialization on cost of debt financing: Evidence from Ghana**, Cogent Business & Management, vol 10, N°1, P 2.

وقد تعددت التعريفات لمصطلح التدقيق، واختلفت باختلاف الهيئات والباحثين في هذا المجال ومن أبرز هذه التعريفات ما يلي:

عرفته الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA): بأنه " عملية منظمة وممنهجة للحصول على أدلة إثبات وتقييمها بشكل موضوعي، وذلك للتحقق من مدى التطابق بين الحقائق والأحداث الاقتصادية والمعايير المعمول بها، وإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية.⁽¹⁾

ويعرف كذلك أنه فحص للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، ويشمل على التدقيق والتقييم التحليلي للدفاتر والسجلات المحاسبية والإجراءات الرقابية، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص مختلف العمليات للوصول إلى رأي فني محايد عن مدى دلالة للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة زمنية معينة وتشمل ما يلي:⁽²⁾

- الفحص (Examination): التأكد من صحة قياس العمليات المالية التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
 - التحقق (Verification): الحكم على مدى صدق القوائم المالية كتعبير دقيق عن نتائج الأعمال خلال فترة معينة؛
 - التقرير (Report) : توثيق نتائج الفحص والتحقق في تقرير مكتوب يُقدّم لمستخدمي القوائم المالية.
- من خلال التعاريف السابقة نجد أن التدقيق:

- 1- عملية منظمة تعتمد على الموضوعية والمنطق، وتقوم على التخطيط والتنفيذ بأسلوب منهجي؛
- 2- تجميع وتقييم الأدلة التي تعتبر جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في أداء عمله؛
- 3- استخدام الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج عمليات الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة؛
- 4- تبليغ الأطراف المعنية بالتدقيق يهدف إلى تقديم رأي حول صحة وعدالة القوائم المالية وإيصاله إلى من يهمه الأمر في شكل تقرير يبرز من خلاله رأيه الفني المحايد، من قبل شخص مختص مؤهل ومستقل.

⁽¹⁾ Khalid A F & Bushra I K, (2023): **Accounting audit profession in digital transformation environment between theoretical framework and practical reality**, world economics & finance bulletin, Vol. 22, P122.

⁽²⁾ سامي محمد الوقاد ونوري محمد وديان، (2010): **تدقيق حسابات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص21.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

الفرع الثاني: تطور أهداف التدقيق وفروضه

أولاً: تطور أهداف التدقيق: يهدف التدقيق إلى التأكد فيما إذا كانت المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للشركة تظهر بصورة حقيقية وعادلة⁽¹⁾ وكما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق فقد صاحب هذا التطور الأهداف، مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1-2): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	- اكتشاف الغش والاختلاس	- تفصيلي	- غير مهمة
1850-1905	- اكتشاف الغش والاختلاس والخطأ	- بعض الاختبارات تفصيلية	- غير مهمة
1905-1933	- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	- فحص اختبار تفصيلي	- درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	- اختباري	- بداية اهتمام
1940-1960	- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	- اختباري	- اهتمام قوي وجوهري
1960-حتى الآن	- مراقبة الخطط *تقييم نتائج الأعمال *تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.		- أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان المطارنة (2006): **تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)**، دار الميسرة للنشر، الأردن، ص 18

ثانياً: فروض التدقيق: الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبني على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة بهدف حل مشكلة التدقيق، وتتطلب هذه الفروض مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، ومن أبرز هذه الفروض ما يلي: ⁽²⁾

1-قابلية البيانات للفحص: تعني إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية ويتبع هذا الفرض مجموعة من المعايير تتمثل في:

⁽¹⁾ Ehiedu, V. C & Toria, G. (2022): **Audit indicators and financial performance of manufacturing firms in Nigeria**, and Linguistics and Culture Revie, [v6nS1.1887](#), p 16.

⁽²⁾ عبد الفاتح الصحن وآخرون، (2000): **أصول التدقيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 26.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

- الملائمة:** يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين؛
- قابلية الفحص:** معنى ذلك إذا قام شخصان بفحص المعلومات المحاسبية نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس والنتائج نفسها؛
- البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- القابلية للقياس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية، وتعد وحدة النقد أكثر المقاييس الكمية فاعلية للتعبير عن المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة: وهذا يعني افتراض عدم وجود تعارض بين المدقق من جهة وشركة العميل من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمان وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وسهولة؛

3-خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية: في حالة حدوث تواطأ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة؛

4-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من احتمال حدوث أخطاء: يساهم وجود نظام رقابة داخلية فعال في تقليل حدوث الأخطاء والتلاعبات أو الحد منها نهائياً، وتعزيز دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛

5-التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى قوائم مالية سليمة: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بهذه المبادئ مؤشراً حقيقياً للحكم على صلاحية القوائم المالية؛

6-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل: يعني أن العمليات التي قامت بها الشركة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل؛

7-مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط: يشير هذا الفرض أن التدقيق الخارجي هو فحص وتقييم أعمال الشركة والذي يتم تنفيذه من قبل مدققين مستقلين مرخص لهم بهذا العمل، المدققين المعتمدين، أما خلاف

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

ذلك فيتم انتهاك مبدأ استقلالية عملية التدقيق بشكل مباشر⁽¹⁾، ويحظر المشرع الجزائري على المدققين القيام بمهام أخرى خارج مهمة تدقيق الحسابات، بهدف التقليل من الآثار السلبية لتقديم خدمات أخرى غير التدقيق على استقلالية المدققين؛⁽²⁾

الفرع الثالث: أنواع التدقيق: هناك أنواع عديدة للتدقيق، تختلف والزاوية التي ينظر إليها منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

أولاً: من حيث مجال ونطاق التدقيق

1- **التدقيق الكامل:** هو التدقيق الذي يخول للمدقق فحص جميع المعلومات والعمليات داخل الشركة، دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له؛

2- **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الشركة لغرض معين، كتدقيق النقدية أو المخزونات، أو الحقوق... وغيرها؛

ثانياً: من حيث التوقيت

1- **التدقيق النهائي:** ويعتبر هذا النوع من التدقيق مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وهذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للمعلومات بعد تدقيقها؛

2- **التدقيق المستمر:** ويقصد به عملية التدقيق التي يقوم فيها المدقق بالتردد على الشركة من وقت لآخر أو على فترات للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت والتأكد من صحتها، والذي يتم أولاً بأول خلال السنة؛⁽³⁾

ثالثاً: من حيث الفحص

1- **التدقيق الشامل:** ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيراً يكلف نفقات باهظة وبالتالي فاستخدامه يقتصر على الشركات الصغيرة؛

2- **التدقيق الاختباري:** ظهر مع ظهور الشركات الكبرى، يركز على فحص عينة منتقاة ويعتمد حجم العينة على قوة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية؛

⁽¹⁾ Vidović N, & al. (2023): **Comparative differentiation in audit: case study – republic of Serbia and European countries, knowledge** – International Journal, Vol 57, N°1, P 92.

⁽²⁾ Mansour Halima (2023) : **L'indépendance de l'auditeur externe en Algérie The Independence of the External Auditor in Algeria**, Recherches économiques et managériales, Vol 17, N° 1, P 36.

⁽³⁾ أحمد حلمي جمعة، (2005): **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ص 14-15

رابعاً: من حيث الإلزام القانوني

- 1-التدقيق الإلزامي (القانوني): أي أن القانون يجبر ويلزم الشركات بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق ومراجعة حساباتها والمصادقة عليها؛
- 2-التدقيق الاختياري (التعاقدى): يتم القيام بها من قبل مكتب التدقيق بطلب صريح من الزبون طريقة التدخل محددة من قبل المكتب مع الزبون حسب احتياجاته؛
- خامساً: حسب طبيعة التدقيق: وينقسم الى الأنواع التالية:
 - 1-التدقيق المالي (تدقيق القوائم المالية): يتم إجراء هذا النوع للتحقق فيما اذا كانت المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تتفق مع معايير و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛⁽¹⁾
 - 2-التدقيق الإداري (التشغيلي): هو فحص بطريقة بناءة للخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات، وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة لمساعدتها على أداء مسؤوليتها بكفاءة وفعالية؛
 - 3- التدقيق الجبائي: ويقصد به مراقبة التطبيق السليم للقواعد الضريبية؛⁽²⁾
 - 4-التدقيق الاجتماعي: عرفه (R. Vatier, 1980) "التدقيق الاجتماعي هو وسيلة للقيادة والتسيير وأسلوب الملاحظة مثله مثل التدقيق المالي والمحاسبي، ويهدف إلى تقييم القدرة الخاصة بالشركة للتحكم في المشاكل المتعلقة بالجانب البشري والاجتماعي الذي يفرضه المحيط الخارجي"؛⁽³⁾
 - 5-تدقيق الإعلام الآلي: وهو التدقيق الذي يتم للجانب التقني للعمليات التسييرية، حيث يتم تدقيق البرامج التسييرية المستخدمة والبرامج الخبيرة، وبرامج دعم القرار؛
 - 6-التدقيق الاستراتيجي: ويدرس هذا النوع الاستراتيجية المتبعة من طرف الشركة والتعديلات اللازمة قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، من خلال تقييم وتحليل المنهجي، بهدف تحديد مدى توافقها مع أهدافها طويلة الأمد، رغبة في التطور أو البقاء؛

⁽¹⁾ Neelam Maurya, (2021): **Environmental Audit and Its Significance**, International Journal of Multidisciplinary Research in Science, Engineering and Technology (IJMRSET), Vol4, N° 5, p896.

⁽²⁾ Robert OBERT & Marie-Pierre Mairesse, (2009): **Comptabilité et audit DSCG 4 manuel et applications**, Dunod, paris, P 422.

⁽³⁾ R mchich, & al.(2023): **L'audit de la responsabilité sociale : portail pour la modernisation managériale des administrations publiques marocaines pour un développement durable**, revue économie, gestion et société vol 1, N°37, P 6.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

7-التدقيق البيئي: هو نوع من الفحص والتقييم للأنشطة والعمليات التشغيلية، يهدف إلى تحديد مدى الامتثال للقوانين البيئية وتحسين الامتثال البيئي للشركة؛

سادسا: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق

1-التدقيق الخارجي: فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات الخاص بالشركة المدققة فحصا انتقادي من أجل ابداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية؛

2-التدقيق الداخلي: عرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي: أنه "نشاط موضوعي تأكيد مستقل واستشاري مصمم لإضافة القيمة إلى المنظمة وتحسين عملياتها"، ويساعد على تحقيق أهداف المنظمة من خلال "تقييم وتحسين أداء عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية"⁽¹⁾.

- وهناك العديد من أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

جدول رقم (3-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1 - الهدف	- تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل الشركة.. الخ	- عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا
2 - العلاقة بالشركة	- موظف داخل الشركة (تابع)	- شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج الشركة (مستقل)
3 - نطاق حدود التدقيق	- تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع العمليات	- يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين الشركة ومعايير التدقيق، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي واختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات الشركة محل التدقيق.
4 - التوقيت لمناسب	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية	- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية قد تكون كامل أو جزئي
5 - المستخدمين	- إدارة الشركة	- المستخدمين المقصودين

المصدر: أحمد حلمي جمعة (2009): مدخل التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي "أدلة الإثبات ونتائج التدقيق" الطبعة الأولى دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص48. مراجع

⁽¹⁾ Kareem Jaber &Khalef, (2023): The impact of information technology on pre-disbursement audits, a field study at wasit university, scientific culture, vol. 9, n° 1, p 215.

الفرع الرابع: ماهية التدقيق الخارجي

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي: يقوم المدقق الخارجي بجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالبيانات المالية لتحديد وتقييم درجة تطابقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة والإبلاغ عن نتائج التدقيق،⁽¹⁾ كما يلعب التدقيق الخارجي دوراً مهماً في تحسين الأداء المالي ويساعد في الكشف عن الاختلالات المالية وغير المالية داخل الشركة⁽²⁾.

ويمكن تعريف التدقيق الخارجي كما يلي:

- التدقيق الخارجي هو عملية جمع البيانات وتقييم الأدلة حول المعلومات المحاسبية، وتقديم تقرير عن درجة التطابق بين المعلومات والمعايير المعمول بها، ويجب أن يتم التدقيق من قبل شخص مختص ومستقل.⁽³⁾

كما يعرف أنه "فحص انتقادي يهدف إلى التحقق من أن عمليات الشركة تترجم بصدق وإخلاص الحسابات السنوية وفقاً للوائح المعمول بها والحكم على مدى كفاءة تسير الإدارة."⁽⁴⁾

فحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IAASB 2019): فإن التدقيق الخارجي يُعد أحد الأدوات الأساسية لضمان جودة المعلومات المحاسبية على المستوى العالمي.⁽⁵⁾

- ويعرف التدقيق الخارجي أيضاً باسم التدقيق المالي والتدقيق القانوني، ويتضمن فحص صحة وعدالة القوائم المالية للشركة من قبل مدقق خارجي مستقل عن المنظمة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعتمد.⁽⁶⁾

ثانياً: خصائص التدقيق الخارجي: يتصف التدقيق بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

1- التدقيق الخارجي عملية هادفة؛

⁽¹⁾ Tahir Desta, Op. cit. P 152.

⁽²⁾ Nawaz, M. H. & al. (2023): **The Dynamics of Audit Committee Characteristics, External Audit Quality, And Firm Performance. Evidence From Firms Listed in Pakistan Stock Exchange**, Journal of Positive School Psychology Vol 6, No 12, P 2379.

⁽³⁾ Aviany s, Dicky & Windy D, (2023): **Review of audit quality indicators**, sinomics journal, vol 1, N° 6, p737.

⁽⁴⁾ Khelassi Reda, (2010) : **les applications de l'audit interne**, Houma Edition, p 23.

⁽⁵⁾ Hasan Mansur. & al. (2022): **The perceptions of external auditors on the relationship between audit fees and audit quality**, Cogent Business & Management, VOL 9, N° 1, P2.

⁽⁶⁾ Ali Abdulkadhim. & al. (2024): **The Role of External Audit in Verifying the Credibility of The Financial Statement Items of Al-Mansour Investment Bank Ali**, Vol 21, N°4, P 76.

2- التدقيق الخارجي عملية منظمة؛

3- التدقيق الخارجي يمارسه شخص مستقل؛

4- التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة.

ويمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه فحص انتقادي للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية يقوم به شخص مؤهل ومستقل، من أجل إبداء رأيه في شكل تقرير على مدى عدالة وصدق هذه القوائم المالية في التعبير عن الأحداث الاقتصادية التي حدثت فعلا، ومدى مطابقتها للمبادئ المعمول بها، عن طريق الفحص والتحليل والتقييم، وجمع الأدلة وتقييمها للوصول إلى استنتاج معقول، وتبليغه إلى الجهات المعنية.

ثالثا: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي:

1- أهداف التدقيق الخارجي:

-**الهدف الرئيسي:** إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو أن يتوصل المدقق الخارجي إلى رأي فني محايد حول مدى عدالة وصدق المعلومات المحاسبية من خلال تنفيذ جميع مراحل التدقيق بكفاءة وفعالية، وإبلاغ النتائج إلى المهتمين⁽¹⁾، أي أن الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو تزويد المستخدمين بضمن معقول بأن المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية⁽²⁾.

-**الأهداف الفرعية للتدقيق:** حتى يتمكن المدقق الخارجي من إعطاء تأكيد معقول بأن المعلومات المحاسبية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ثانوية للتدقيق لمقابلة تأكيدات ومزاعم الإدارة وتشمل الأهداف الثانوية ما يلي:

أ-**الوجود والتحقق:** يسعى المدقق للتأكد والتحقق من أن جميع بنود الميزانية من الأصول والالتزامات موجودة فعلا وأن جميع بنود الإيرادات والمصاريف قد حدثت فعلا؛

ب-**التحقق من الملكية:** التحقق من أن جميع الأصول والممتلكات مملوكة فعلا للشركة، وأن الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا للشركة؛

ت-**الشمولية والكمال:** التحقق من أن جميع الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات، قد تم تسجيلها بالفعل في الدفاتر والسجلات وهي كاملة، أي لا يوجد شيء مفقود غير مسجل؛

⁽¹⁾ Yasser Abd Elaziz Samra, (2023): **The impact of planning the audit process in the light of big data environment in the Egyptian environment (field study)**, SJDAL, vol 1, N°1, p 2.

⁽²⁾ Agbi, A & al. (2023): **Audit quality disclosures of public non-financial firms in Nigeria: A focus on predictive factors**, Journal of Global Accounting, vol9, N°2, P 306.

ج-التقييم والتخصيص: أي أنه تم تقييم الأصول والخصوم بقيمتها المناسبة؛

د-العرض العادل: التحقق من أن المعلومات المحاسبة معروضة بشكل عادل وصادق.

2-أهمية التدقيق الخارجي: تتجلى أهمية التدقيق الخارجي في كونه أحد الوسائل التي تقوم بخدمة الكثير من الجهات، حيث يسمح التدقيق لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمتمثلة في (المستثمرين، المساهمين العمال الدائنين والأطراف الأخرى) من الحصول على معلومة موثوقة، تعادل تلك المتوفرة لدى المسيرين مما يساعد على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.(1)

رابعاً: أنواع التدقيق الخارجي: وينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة أنواع وهي:(2)

1-التدقيق القانوني(Audit légal) : أو التدقيق الإلزامي، وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويتجسد في أعمال الرقابة السنوية الإلزامية التي يقوم بها المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، حيث نجد أن هذا النوع من التدقيق تلزم به الشركات التي يحددها التشريع المعمول به وذلك للمصادقة على الحسابات السنوية لها؛

2-التدقيق التعاقدية (Audit contractuel): أو التدقيق الاختياري وهو الذي يقوم به محترف مختص حيث أن هذا النوع من التدقيق الخارجي يتم بناء على رغبة الشركة ولتحقيق هدف معين من خلال عقد والذي يمكن تجديده سنوياً؛

3-الخبرة القضائية(Expertise juridique): وهو التدقيق الذي يقوم به مدقق خارجي، بناء على أمر من المحكمة، وهذا من أجل الفصل في بعض القضايا القانونية والمنازعات التجارية التي تكون على مستوى المحاكم والتي تفرض خصوصية هذه القضايا خبير في المجال، لتقديم تقرير يساعد القضاء على الفصل في القضايا المالية والمحاسبية المعقدة.

(1) Robert OBERT &Marie-Pierre MAIRESSE, (2009): *Comptabilité et audit DSCG 4 manuel et applications*, dunod, paris, p 403

(2) محمد بوتين، (2003): المدقق ومراقبة الحسابات بين النظري والتطبيقي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجمعية، ص27.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

والجدول الموالي يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الأنواع الثلاثة كما يلي:
جدول رقم (1-4): مقارنة بين أنواع التدقيق في الجزائر

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	إبداء رأي حول القوائم المالية	تعاقدية	تحدد بدقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف الجمعية العامة للمساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يمكن تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافضي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير معني
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
الأتعاب	محددة في العقد	محددة في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي

المصدر: محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 28.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي

يقصد بمعايير التدقيق تلك المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية، التي تعمل على ترشيد عملية تدقيق القوائم المالية، وتهدف هذه المعايير إلى تعزيز جودة أداء عملية التدقيق وضمان مستوى عال من الكفاءة والموثوقية في التقارير التي يقدمها المدقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات.

الفرع الأول: معايير التدقيق المقبولة عموماً (Generally Accepted Auditing Standards):

معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS)، هي مجموعة من المبادئ التوجيهية، يلتزم المدقق باتباعها عند تدقيق القوائم المالية، لضمان جودة وموثوقية العمل، والتي تتطلب منه أن يقوم بتكوين رأي حول مدى عدالة وصدق هذه القوائم، من جميع النواحي الجوهرية بما يتوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به⁽¹⁾، ولقد تم وضع هذه المعايير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1954 في ثلاث مجموعات رئيسية وهي كالتالي: ⁽²⁾

أولاً: المعايير العامة (الشخصية): تعتبر المعايير الشخصية أحد محددات جودة التدقيق التي يتعين تنفيذها لأنها عامل شخصي تساعد المدقق على تحديد إجراءات مهمة التدقيق ⁽³⁾، وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية، لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير هي:

1- التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية): الكفاءة هي المعرفة والخبرة القائمة على التدريب المستمر، أي يجب أن يتمتع المدقق بموصفات فنية عالية ومؤهلات كافية ومهارة فريدة، فاكتمساب المدقق معرفة جيدة بالمحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، تمكنه من اكتشاف الانحرافات التي قد تحدث، وتعمل على تحسين أدائه مما يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة عمله. ⁽⁴⁾

2- الاستقلال (الحياد): يتطلب هذا المعيار أن يتمتع المدقق بالاستقلال والحياد أثناء أداء عمله حتى يتمكن من إبداء رأيه كما هو دون أي تأثير من الأطراف المعنية، ويتجنب أي تضارب مصالح وتجنب أي نزاعات أو ضغوطات وأن يكون موضوعياً، ⁽⁵⁾ فالاستقلالية هي عامل داخلي يؤثر على سلوك

⁽¹⁾ Nicole Wald, (2023): FTX—The Plausibility of an Unmodified Audit Opinion on an Organization That Lacks Internal Control; A Deep Dive into the Standards, Open Journal of Accounting, vol 12, N°2, P 28.

⁽²⁾ Abbas m a & yahya k, (2023): The impact of auditor experience and competence on audit quality with moderating role of auditors, Russian law jour, vol xi, N°11, P 112.

⁽³⁾ Ni Nengah Seri E, & al. (2023): The Role of Time Budget Pressure in Moderating the Influence of Independence and Competence on Audit Quality in Bali Regional Public Accounting Firms, International Journal of Social Science and Human Research, Vol 6, N°1, P 504

⁽⁴⁾ Abbas M A A & Yahya K, Ibid, P112.

⁽⁵⁾ Ya'atulo w, & al, (2023): The influence of auditor independence, the quality of village human resources on the audit quality of village funds with the role of community as a moderation variable, international students conference on accounting and business, Vol 2, N°1, P 361.

المدقق لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلالية أثناء تنفيذ عملية التدقيق بحيث يتم الوصول إلى نتائج التدقيق بجودة عالية ولا يلتزم المدقق بالحفاظ على الاستقلال الذهني فحسب، بل يجب أن يتجنب المواقف التي تؤثر في هذه الاستقلالية، كأن تربطه مع العميل أي مصالح مادية أو مصالح أخرى،⁽¹⁾ وهناك أربعة عوامل تؤثر على استقلالية المدقق وهي، تقديم خدمات استشارية إضافة للتدقيق للعملاء المنافسة طول علاقة المدقق مع العميل، وأتعاب المدقق.⁽²⁾

3-العناية المهنية اللازمة: ويتطلب هذا المعيار من المدقق بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني عند أداء مهمة التدقيق وإعداد التقرير،⁽³⁾ وتتطلب العناية المهنية أن يؤدي المدقق الخارجي عمله بكل كفاءة ومهارة، وأن يبذل أقصى ما عنده دون تقصير.

ثانياً: معايير العمل الميداني: وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاث معايير وهي كالتالي:

1-معايير تخطيط عملية التدقيق والاشرف التام على المساعدين: يتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق بوضع خطة تفصيلية لضمان الكفاءة والدقة، ولتحديد نطاق التدقيق، وتوزيع المهام، وجدولة الأعمال ومراجعة أعمال المساعدين، إذ يعتبر التخطيط السليم لأي عملية تدقيق العمود الفقري لأداء مهمة التدقيق.

2-معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة المدققة، ومن أجل تحقيق ذلك يستلزم على المدقق في المرحلة الأولى الحصول على معلومات عامة حول الشركة، أما في المرحلة الثانية فيقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات،⁽⁴⁾ ويقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى فعالية هذا النظام وتحديد مدى اعتماديته عليه لتقدير حجم العينة ومدى وطبيعة الفحص.

⁽¹⁾ Ni Nengah Seri E, & al, Ibid, P 504.

⁽²⁾ Agbi, A, & al. (2023): **Determinants of audit quality disclosures of non-financial firms listed on the Nigerian Exchange Group**, Journal of Global Accounting, Vol 9, N°2, P269.

⁽³⁾ Barzan H A & Ghazi O M N, (2023): **The Role of Applying the International Auditing Standard (620) To Benefit from The Work of An Expert in Improving Audit Quality: An Analytical Study of The Opinions of a Sample of Academics and Auditors in The Kurdistan Region – Iraq**. QALAAI ZANIST JOURNAL, Vol 8, N° 3, P 518.

⁽⁴⁾ رجب السيد راشد واخرون، (1999): **أصول المراجعة**، الدار الجامعية-الإسكندرية، ص40.

3- معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة: يتطلب هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في إبداء رأيه في جودة المعلومات المحاسبية ولذلك على المدقق التوصل إلى الأدلة والقرائن الموثوقة عن طريق وسائل مختلفة مثل أدلة من داخل الشركة محل التدقيق كدفاتر الحسابات والمستندات وغيرها، أو أدلة من خارج الشركة مثل المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها، فكفاية الأدلة هي مقياس كمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي مقياس لجودة أو نوعية الأدلة وموثوقيتها في تحقيق الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه المهني.

ثالثاً: معيار إعداد التقرير: ويتضمن أربعة معايير وهي:

1- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: وفق هذا المعيار يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

2- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، وتبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية؛⁽¹⁾

3- معيار كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية: يجب على المدقق أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، ولا يقصد بالإفصاح الكافي نوع المعلومات في القوائم المالية فحسب وإنما يجب أن يتضمن أيضاً أسلوب عرض هذه المعلومات؛

4- إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية: إبداء الرأي هو النتيجة النهائية لعملية التدقيق لذلك يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، أو قد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه، ويكون هذا عادة عندما يجد المدقق الخارجي عدة عراقيل تؤثر على استقلاليته وتعرقله عن أداء مهمته، وفي هذه الحالة عليه أن يذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك وفي جميع الحالات، يقترن اسم المدقق بالقوائم المالية.

(1) طارق عبد العال حمادة، (2007): حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ومصارف) (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص41.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

الفرع الثاني: معايير التدقيق الدولية (ISA - International Standards on Auditing)

معايير التدقيق الدولية (ISA) هي مجموعة من الارشادات والمبادئ الدولية، وتم تطوير معايير التدقيق الدولية من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC - International Federation of Accountants)، وذلك لضمان تطبيق منهجيات موحدة في مراجعة القوائم المالية للشركات في مختلف الدول.⁽¹⁾

الجدول رقم (1-5): عرض مختصر لمعايير التدقيق الدولية

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
200-265 المبادئ والمسؤوليات العامة	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
	210	قبول شروط مهمة التدقيق
	220	رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية
	230	التوثيق
	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في إعداد القوائم المالية
	250	مراعاة القوانين والنصوص التنظيمية عند تدقيق القوائم المالية
	260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
	265	إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن الضعف أو القصور في الرقابة الداخلية
300-399 التخطيط وتقييم المخاطر والاستجابة لها	300	تخطيط تدقيق القوائم المالية
	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الشركة وبيئتها
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
400-490 الرقابة الداخلية	402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بشركة تستخدم خدمات من منشآت خدمية
	450	تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
	500	أدلة التدقيق
	501	أدلة التدقيق - اعتبارات خاصة حول بنود محددة-
500-580 أدلة التدقيق	505	المصادقات (التأكيدات الخارجية)
	510	عمليات التدقيق الأولية - الأرصاد الافتتاحية-
	520	الإجراءات التحليلية
	530	العينات في التدقيق
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها
	550	الأطراف ذات العلاقة
	560	الأحداث اللاحقة
	570	استمرارية الشركة
	580	التصريحات الكتابية
	600	اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها عمل مدققي الفروع
600-620 اعتبارات خاصة في تدقيق المجموعات واستخدام عمل الآخرين	610	استخدام عمل المدقق الداخلي
	620	استخدام عمل خبير
	700	تكوين الرأي وتقديم تقرير عن القوائم المالية
700-720	701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق

⁽¹⁾ Amna I Obaid, & al.(2023): **Adoption of the ISA 500 and its Impact on Audit Quality and Fraud Reduction: Evidence from Iraq**, Technium Social Sciences Journal Vol. 45, N°1, P 32.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

نتائج وتقرير التدقيق	705	تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
	710	المعلومات المقارنة - مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقابلة -
	720	مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى المفصّل عنها في القوائم المالية
810-800 مجالات متخصصة (اعتبارات خاصة)	800	اعتبارات خاصة في تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة
	805	اعتبارات خاصة في تدقيق حسابات القوائم المالية المفردة وعناصر محددة، أو عنصر مفرد من بنود القوائم المالية
	810	تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على

IAASB, (2020): Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA, IAASB, PP 80- 1001. Publication for web site:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1-et-2-et-3.pdf>

وصالح حميدات، 2023: معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية، مجلة الافاق للدارسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1 ص53-60

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

الفرع الثالث: معايير التدقيق الجزائرية: اهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي تعمل على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، وهذا من خلال سنه لجملة من القوانين والأوامر والمعايير التي تنظم المهنة واستحداث تنظيمات للإشراف عليها، حيث عرفت هذه المهنة الحديثة في الجزائر تطورات كبيرة بهدف مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد وأهمها إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

والجدول الموالي يوضح معايير التدقيق المحلية الجزائرية NAA

جدول رقم (1-6): المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

تاريخ الإصدار ورقم المقرر	رقم المعيار	اسم المعيار	شرح مختصر للمعيار
الإصدار الأول المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016	210	اتفاق حول مهام أحكام التدقيق	يعالج المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة، حول أحكام مهمة التدقيق ويهدف المدقق إلى قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، وذلك من خلال ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.
	505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار كيفية استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي وذلك بتصميم ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بغية الحصول على عناصر مقنعة ملائمة وموثوقة والتي على أساسها يبني المدقق رأيه.
	560	أحداث تقع بعد أقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة الواجب التقيد بها لإقفال الحسابات في إطار مهمة التدقيق الموكلة إليه.
	580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف إدارة الشركة في إطار مهمة تدقيق الكشوف المالية.
الإصدار الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يتناول هذا المعيار التزامات المدقق عند التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، وذلك فيما يخص التدقيق المتكرر، أما المسائل الإضافية الواجب مراعاتها في إطار مهمة التدقيق الأولية فتعالج بشكل منفصل، ويتضمن التخطيط لعملية تدقيق وضع استراتيجية تدقيق شاملة تتوافق مع المهمة ووضع برنامج عمل.
	500	العناصر المقنعة	يشرح هذا المعيار مفهوم أدلة الإثبات، ويحدد التزامات المدقق قصد الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساعده في الوصول إلى استنتاجات لإبداء رأيه.
	510	مهام التدقيق الأولية- الأرصد الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصد الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، كما تطرق المعيار لنتائج وتقرير التدقيق في حالة لم يكن هذا الأخير قادرا على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصد الافتتاحية وفي حالة وجود اختلال في نتائج الأرصد الافتتاحية أو عدم عرض معلومات مهمة لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.
	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتأسيس حول الكشوف المالية، كما يتناول شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم إجراء التدقيق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق وأسفرت عن إبداء رأي غير معدل.
الإصدار الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	520	الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها رقابة مادية في جوهرها، حيث يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وتنفيذ إجراءات تحليلية مثبتة أثناء فحص التناسق العام للحسابات الذي تتم عند نهاية التدقيق.
	570	استمرارية الاستغلال	يتناول هذا المعيار التزامات المدقق خلال تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد هذه الكشوف.
	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	يتناول هذا المعيار شروط وإمكانية استخدام (الاستعانة) المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي، إذا أن وظيفة التدقيق الداخلي قد تكون ملائمة لتنفيذ مهمة التدقيق، ولا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها أعضاء التدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يتناول هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بأعمال خبير يختاره للقيام برقابة خاصة تحتاج خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات هذا الخبير، ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تحديد: - الحالات التي يقدر المدقق أنها ضرورية لاستخدام أعمال خبير؛ - مدى ملاءمة أعمال هذا الخبير لاحتياجات التدقيق في حالة اتخاذ قرار الاستعانة به.
الإصدار الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	230	وثائق التدقيق	يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى جمع وتحضير وثائق التدقيق اللازمة والكافية والتي تأخذ أي شكل لحفظ البيانات والمعطيات (ورق، شريط، تقرير إلكتروني) وهذا بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول، وضمان سرية وحماية ملفات عمله وحفظها لفترة كافية، هذه الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما من العناصر المقنعة التي تدعم تقريره؛
	501	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	يتناول هذا المعيار مراعاة المدقق عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية والملائمة، الجوانب الأخرى فيما يتعلق ببعض الجوانب المحددة المتعلقة بالمخزونات، القضايا (الدعاوي القضائية) التي تكون الشركة طرفا فيها والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية؛ ويهدف المدقق من خلال التزامه بمتطلبات هذا المعيار إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملاءمة.
	530	السبر في التدقيق	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة تقييم نتائج السبر، يهدف المدقق حسب هذا المعيار إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة في حالة اعتماده على السبر في التدقيق ويلتزم المدقق في سبيل تحقيق ذلك باختيار الطريقة المناسبة لأخذ العينة وتقييم نتائج السبر وتعميمها على المجتمع.
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقديم مؤشرات تحيز محتملة أدخلته الإدارة .

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على

- المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 المتضمن معايير الجزائية للتدقيق متوفر على الرابط:
http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf
 المقرر رقم 150 الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016 المتضمن معايير الجزائية للتدقيق متوفر على الرابط:
http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211..pd
 المقرر رقم 23 الصادر بتاريخ 15 مارس 2017 المتضمن معايير الجزائية للتدقيق متوفر على الرابط:
http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf
 المقرر رقم 77 الصادر بتاريخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير الجزائية للتدقيق متوفر على الرابط:
http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf

المطلب الثالث: المنهجية العملية لممارسة مهنة التدقيق

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق، يتوجب على المدقق اتباع العديد من الخطوات المترابطة والمتكاملة فيما بينها، وفي هذا الصدد فهو مطالب بفهم الشركة التي يعمل على تدقيقها، وهذا ما يساعده على اكتساب معرفة عامة على شركة العميل، بالإضافة إلى تحديد وتقييم المخاطر تم يقوم بجمع الأدلة وتقييمها وتكوين رأي بناء على استنتاجاته، والذي يتم توثيقه من خلال تقرير التدقيق،⁽¹⁾ وعادة ما يستخدم النموذج المعياري في عملية التدقيق وهو يتكون من أربعة مراحل وهي:

الفرع الأول: مرحلة التحضير والتخطيط:

تعتبر مرحلة تخطيط عملية التدقيق، من المراحل الأساسية التي يجب على المدقق أن يحضر لها جيدا لضمان تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعالة، ومنهجية،⁽²⁾ أما بالنسبة للخطوات اللازمة للتخطيط لعملية التدقيق فهي كما يلي:⁽³⁾

- 1- الحصول على خطاب الارتباط في حالة الموافقة على التدقيق؛
- 2- فهم أعمال وصناعة العميل؛
- 3- القيام بالإجراءات التحليلية الأولية؛
- 4- وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق؛
- 5- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة؛
- 6- إعداد خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق.

أولاً: قبول العميل: على المدقق التأكد من صحة تعيينه وأنه لم يقع في حالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القانون والتنظيمات، وإذا كان سيعوض زميلاً معزولاً عليه التأكد من أن العزل غير مبالغاً فيه ومعرفة أسباب عزله، أو إذا كان سيعوض زميلاً رفض تجديد مهامه عليه معرفة أسباب رفضه والتأكد من أنه يمتلك كل الإمكانات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه،⁽⁴⁾ ويجب أن يتفق المدقق والعميل على شروط وأحكام المهمة ويتم تسجيل الشروط المتفق عليها في خطاب التكليف أو أي نوع مناسب من العقود.⁽⁵⁾

ثانياً: الحصول على معرفة عامة للشركة: خلال هذه المرحلة يتحصل المدقق على نظرة عامة حول الشركة وتعتبر هذه المرحلة مهمة جداً خاصة بالنسبة للمدقق الذي يقوم بتدقيق حسابات الشركة للمرة الأولى حيث يسعى إلى جمع كل المعلومات الخاصة بالشركة المدققة بما في ذلك المعلومات المالية والمعلومات ذات الطابع القانوني والضريبي والتجاري والتي توفر له رؤية واضحة تساعد في أداء مهامه،⁽⁶⁾ إن التعرف على شركة العميل يسمح للمدقق بوضع إطار مرجعي يمكنه من خلاله التخطيط لمهامه التدقيقية وممارسة حكمه المهني لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات والاستجابة لهذه الأخطار طوال عملية التدقيق.⁽⁷⁾

(1) Prince Dacosta Anaman, (2023): **External auditor's Impact on Corporate of Unlisted Firms: An enveloping Country Perspective**, SEISENSE Business Review Vol 3, N° 1, P 26.

(2) Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE, Op. cit. P 435

(3) Yasser Abd Elaziz Sama, , Op. cit. P P 3-4.

(4) محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص42.

(5) Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE, Ibid, P 435.

(6) Lionel Collins & Genard Valin, Op. cit. P 51.

(7) Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE, Op. cit. P .438

ثالثاً: تنفيذ الإجراءات التحليلية: ويكمن الغرض من تنفيذ الإجراءات التحليلية في فهم طبيعة ومجال عمل العميل وتقدير إمكانية الاستمرار معه، وتقييم المخاطر المحتملة، وتحديد الإجراءات اللازمة لجمع أدلة الإثبات.

رابعاً: تقدير الأهمية النسبية والمخاطر: يركز معيار التدقيق الدولي رقم 320 على ضرورة أن يأخذ المدقق في الاعتبار مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق وعند تنفيذها، وتقييم مدى عدالة القوائم المالية، حيث تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية عندما يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات الاقتصادية المتخذة بناء على هذه المعلومات.

خامساً: فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة: حيث ينص المعيار الثاني لمعايير التدقيق المقبولة عموماً على ضرورة فهم الرقابة الداخلية بشكل كافٍ، بهدف الوصول إلى خطة التدقيق وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها.

سادساً: وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق: حيث يجب أن يكون برنامج التدقيق المستخدم لتنفيذ إجراءات عملية التدقيق، في شكل خطة مكتوبة، ممنهجة، ومنظمة، لأن الهدف الأساسي من التدقيق هو إجراء فحص سليم، وبالتالي تحديد الخطة سليمة.

الفرع الثاني: مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية:

في هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان جودة وفعالية وكفاءة الأنظمة وأنشطة الرقابة، وغرض المدقق الخارجي من هذا التقييم هو مراقبة المعلومات المحاسبية وتحديد نطاق تدخله في فحص البيانات المالية، فكلما كان هذا النظام أكثر فعالية، زاد اعتماد المدقق الخارجي عليه في تحديد حجم العينة وتقليص بعض الإجراءات والتركيز على الجوانب الأكثر أهمية.⁽¹⁾

الفرع الثالث: مرحلة جمع أدلة الإثبات:

يجب أن يحصل مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة إثبات كافية وملاءمة خلال عملية الفحص كالاستفسارات، والمصادقات، والملاحظات، وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية من الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والتنوع كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.⁽²⁾

الفرع الرابع: مرحلة إعداد التقرير: يعد التقرير المنتج النهائي لعملية التدقيق ويأخذ ثلاثة أشكال وهي:⁽³⁾

(1) Jean-Charles Bé cour, Henri Bouquin, (2008) : **Audit Opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**, 3ème édition, édition Economica, paris, P 52.

(2) Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE , Op. cit. P453.

(3) محمد بوتئين، مرجع سبق ذكره، ص33

أولاً: المصادقة بدون تحفظ (certification sans réserve): وتعني أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والمصادقية، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين؛

ثانياً: المصادقة بتحفظ (certification avec réserve): يعني أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ، واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها؛

ثالثاً: رفض المصادقة (Refus de certification): وتعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يقوم المدقق برفض المصادقة على الحسابات نتيجة وجود عراقيل تمنع المدقق من أداء مهامه، كرفض المسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة من قبله.

المبحث الثاني: أساسيات جودة التدقيق الخارجي

يساعد تحقيق مستوى عال من جودة التدقيق الخارجي على خلق الثقة في مهنة التدقيق، وعلى الرغم من عدم وجود تعريف مقبول عالمياً لجودة التدقيق الخارجي، إلا أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر في هذه الجودة، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية جودة التدقيق، أهميته أنواعه، والمخاطر الناجمة عن عدم تحقيق هذه الجودة، وكذا وسائل ونماذج قياس جودة التدقيق.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

الفرع الأول: مدخل إلى الجودة

أولاً: مفهوم الجودة: يمكن التطرق إلى مفهوم الجودة لغة واصطلاحاً كما يلي:

1- الجودة لغة: تشتق صفة الجودة من كلمة جاد وتعبر عن كون الشيء جيداً، فعند القول جاد الشيء أي أصبح جيداً، وأجود وجاد أتى بالجيد من القول فهو مجوداً، ويقصد به أنه حسنه.⁽¹⁾

2- الجودة اصطلاحاً: يشير مصطلح الجودة، بشكل عام إلى صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله أو إلى مدى مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، وبذلك فالجودة هي مسألة نسبية، ولكن يكفي لتحقيقها أن تلبى هذه السلعة أو الخدمة احتياجات مستخدميها.

فحسب تعريف منظمة الأيزو (ISO) الجودة بأنها "مجموعة الصفات والخصائص للمنتج أو العملية أو الخدمة التي تمنحه القدرة على تلبية الاحتياجات الضمنية والصريحة".

وفقاً لكوسبريونسو (2016) أن "جودة المنتج هي الجودة التي تتضمن الجهود المبذولة لتلبية توقعات العملاء أو تجاوزها، وتشمل الجودة المنتجات والخدمات والأشخاص والعمليات".⁽²⁾

-كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة: بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين.⁽³⁾

(1) التميمي وأحمد الخطيب، (2008): إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو (9001)، علم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، الأردن، ص13

(2) Evi Lutfiyana, & d Rilla Gantino, (2023): **Implementation Audit Internal of Quality Management System Iso 9001:2015 in the Purchasing Activities Technical Department at Pt Sango Indonesia**, Journal of Economics, Finance and Accounting Studies, Vol5, N°2. P78.

(3) Fetra, R, & al, (2023): **The Influence of Price, Facilities, and Service Quality on Re-Staying Interest**, ADI Journal on Recent Innovation, 4. DOI: <https://doi.org/10.34306/ajri.v4i2.867>, P 185.

ثانياً: نماذج قياس جودة الخدمة:

على مدى العقود الثلاثة الماضية، عمل العديد من العلماء على قياس جودة الخدمة وتم اقتراح العديد من المقاييس ولكن تم قبول بعضها فقط واستخدم العلماء ثلاثة مقاييس رئيسية لجودة الخدمة وهي: (1)

1- **نموذج الجودة التقنية والجودة الوظيفية نموذج (Grönroos, 1982):** يعد من أوائل الباحثين الذين استخدموا النماذج المفاهيمية لجودة الخدمة، تم اقتراح هذا النموذج الذي يتعلق برؤية العملاء لصورة الشركة المقدمة للخدمة من خلال ثلاثة أبعاد لجودة الخدمة كما يلي:

- **الجودة التقنية (Technical Quality):** يرتبط البعد التقني أو الفني بنتيجة عملية إنتاج وتأدية الخدمة أي ما يتحصل عليه العميل عند انتهاء الخدمة، ويمكن قياسها موضوعياً بفضل سلسلة من الخصائص المميزة للخدمة المقدمة، والمتمثلة في الأداء، الاعتمادية، قابلية الصيانة، قابلية التطوير، الأمان، وسهولة الاستخدام؛

- **الجودة الوظيفية (Functional Quality):** تمثل الطريقة التي تمت بها تأدية الخدمة (الاحترام، السرعة والمهنية) فهذا البعد يتعلق بالجوانب النفسية والسلوكية، ويتم تقييمها بطريقة ذاتية بالنظر إلى كونها تعتمد على إدراكات العملاء؛

- **الصورة الذهنية للشركة (Corporate Image):** يتعلق الأمر بصورة الشركة المقدمة للخدمة كما يدركها العميل وهذه الصورة تنشأ من الجودة التقنية والجودة الوظيفية للخدمة.

2- **نموذج جودة الخدمة: نموذج Parasuraman و Berry و Zeithaml (1985-1988)** ويعد هذا النموذج الأكثر استخداماً، ويعتمد على مصطلح "جودة الخدمة المتوقعة"، ونقصد بها المقارنة بين توقعات العملاء لجودة الخدمة وتجربتهم الفعلية مع الخدمة (المدركة) وقد تأسس نموذج جودة الخدمة في عام 1985 كأداة تستخدم لتقييم جودة الخدمة بناءً على ادراكات المستخدم وتوقعاته على طول أبعاد معينة، يتكون النموذج من 22 سؤالاً للإدراك و 22 سؤالاً للتوقع، موزعة على خمسة أبعاد أساسية وتتمثل في التأكيد، الاستجابة التعاطف، الأشياء الملموسة والموثوقية، ويعد النموذج الأكثر شهرة في مجال قياس جودة الخدمة ويتم التعبير عن النموذج بواسطة "الإدراك ناقص التوقع"، والتي يمكن تمثيلها بالمعادلة التالية: (2)

$$SQ_i = \sum W_j (Perception - Expectation)$$

(1) EL IDRISSE, & CHEGRI, B, (2023) : *Revue sur les modèles de mesure de la qualité de service : le modèle nordique, le modèle SERVQUAL et le modèle SERVPERF*, Revue ame, Vol 5, N° 1, p26.

(2) A. Jusufbašić & Z. Stević, (2023): "Measuring logistics service quality using the SERVQUAL model," J. Intel Manag. Decis, Vol 2, N° 1, P2.

وقد حدد كل من **Berry، Zeithaml و Parasuraman** الثغرات التي تؤثر في جودة الخدمة على النحو التالي: (1)

• الفجوة 1: الاختلاف بين توقعات العميل والرؤى التنظيمية لمعتقدات الشركة؛

• الفجوة 2: الاختلاف بين تصورات الإدارة حول توقعات العميل ومؤهلات جودة الخدمة؛

• الفجوة 3: الاختلاف بين معايير جودة الخدمة والخدمة المقدمة بالفعل؛

• الفجوة 4: الاختلاف بين احتياجات العملاء وجودة الخدمة المقدمة؛

• الفجوة 5: التباين بين توقع العميل حول المنتج وواقع المنتجات.

كما تعد جودة الخدمة حالة ديناميكية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمنتجات والخدمات والأشخاص والعمليات أو البيئات التي تلبي على الأقل جودة الخدمة المتوقعة أو تتجاوزها، فحسب (Barata (2006 أن مقياس جودة الخدمة يتم تحديده في كثير من الأحيان من قبل الطرف الذي يتلقى الخدمة، حسب (Zeithaml، Bitner) أن مؤشرات جودة الخدمة المعروفة باسم (SERQUAL) تتكون من (2):

-الدليل المادي (Tangibles): أي قدرة الشركة على إثبات وجودها للعالم الخارجي؛

- الموثوقية (Reliability): هي قدرة الشركة على تقديم الخدمات بدقة وموثوقية وفقاً لما وعدت به؛

- الاستجابة (Responsiveness): هي الرغبة في مساعدة وخدمة العملاء بسرعة وبدقة من خلال توفير معلومات واضحة؛

- الاعتمادية (Assurance): هي المعرفة وكفاءة الموظفين والتي تعزز ثقة العملاء في الشركة؛

- التعاطف (Empathy): أي إظهار الاهتمام المخلص بالعملاء من خلال محاولة فهم احتياجاتهم.

3-نموذج الاتجاه (SERVPREF) وفقاً لـ Cronin y Taylor 1992: يرجع اسمها إلى الاهتمام

الحصري الذي توليه لتقييم الأداء (Performance Service) لقياس جودة الخدمة، وهو ويتألف من نفس العناصر والأبعاد مثل نموذج (Servqual) الاختلاف الوحيد هو أنه يلغي الجزء الذي يشير إلى التوقعات أي أن جودة الخدمة هي (3):

الجودة = الأداء.

(1) Bayad J A, & al. (2021): **Impact of Service Quality on the Customer Satisfaction: Case study at Online Meeting Platforms**, International Journal of Engineering, Business and Management (IJEEM), Vol 5, N°2, P66.

(2) Fetra, R. & al , Op. cit. P 188.

(3) Santiago Domingo & al. (2023): **Literature Review and Example: Quality of University Services using Servperf and Statistical Techniques to Reduce Variables in Latent Variables**, International Journal of Engineering Trends and Technology, Vol 71, N° 4, P 285.

الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

إن صعوبة تحديد تعريف ومفهوم محدد ومرجعي لجودة التدقيق، يعود أساساً لصعوبة قياسه نظراً لطبيعة عملية التدقيق وتعقيدها، لهذا قبل التطرق إلى تعريف جودة التدقيق الخارجي يجب معرفة فيما تتمثل هذه الصعوبات.

أولاً: صعوبات قياس جودة التدقيق الخارجي:

من بين أسباب صعوبة قياس جودة التدقيق ما يلي: (1)

- 1- إن التدقيق خدمة وليس منتج مادي ملموس، يخضع لقياس ومواصفات فنية ويمكن الحكم عليه بأنه مطابق للمواصفات أو غير مطابق، وبالتالي من الصعب مقارنتها بقياسها؛
- 2- عملية التدقيق ومراحلها تتأثر بشخصية المدقق وفكره وفي الغالب ما تتأثر أيضاً بأخلاقه، ولا يمكن تقييمه لاختلاف الرأي وأيضاً الحكم على العمليات باختلاف القائمين على عملية قياس الجودة؛
- 3- عملية القياس تعتمد كثيراً على الحكم الشخصي للمدقق، وأيضاً في الحكم الشخصي على عملية التدقيق نفسها أي التدقيق على التدقيق، أو إعادة الفحص بواسطة شخص آخر فإن توصل لنفس النتائج فقد أصاب الحكم، ويرجع ذلك لأشياء كثيرة منها الخبرة واتجاهات المدققين واستنادهم إلى بعض المداخل منها المدخل السلوكي منها أسلوب الشك المهني.. الخ؛
- 4- الدليل الذي يدعم رأي التدقيق غالباً ما يكون تقديرياً؛
- 5- تختلف أساليب الرقابة والتفتيش المهني من دولة لأخرى، مما يخلق تفاوتاً في قياس جودة التدقيق بين الأسواق المختلفة..

ثانياً: تعريف جودة التدقيق:

لم تعد جودة التدقيق مفهوماً جديداً في مجال التدقيق ومع ذلك، لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه بالإجماع وقد تناولت العديد من المجالات، والوثائق البحثية المعاصرة الصادرة عن الهيئات التنظيمية مفهوم جودة التدقيق كما يلي: (2)

فوفقاً لـ (DE ANGELO (1981): جودة التدقيق هي احتمال تقييم السوق فيما إذا كانت البيانات المالية تحتوي على انحرافات جوهرية، وقدرة المدقق على اكتشاف هذه الانحرافات والإبلاغ عنها، ويعتمد ذلك على القدرة الفنية للمدقق، إن المعرفة الكافية للمدققين في مجالات المحاسبة، والتدقيق تمكنهم من تنفيذ مهام التدقيق بشكل

(1) Martin Mailänder, (2023): **Audit and the Media, Negative Publicity and its Influence on Audit Quality**, theses of doctorate, University of St. Gallen, School of Management, Economics, Law, Social Sciences, Zurich, P8.

(2) Agbi, A, & al, Op. cit. P271.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

فعال ونوعي⁽¹⁾، وترتفع جودة التدقيق كلما زاد احتمال أن يجد المدقق انحرافات وخروقات في نظام المحاسبة للعميل ويبلغ عنها.⁽²⁾

أما (1988) Palmrose ، فقد عرف جودة التدقيق من خلال مستوى التأكيد ودرجة الثقة التي تقدمها عملية التدقيق، أي احتمالية أن البيانات المالية لا تحتوي على أخطاء أو تحريف جوهري.

كذلك يرى لـ (1986) Titman et Truman أنه يتم تقييم جودة التدقيق من خلال مستوى دقة المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين، مما يساعدهم على تقييم بدقة قيمة الشركة ، وقد أيد ذلك Knapp، حيث عرّف جودة التدقيق بأنها " مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق "

أما (2014) DE Fond et Zhang ، فقد قدما وجهة نظر أخرى لجودة التدقيق حيث اعتبرا أن الخدمات التي يقدمها المدققون هي بمثابة منتج اقتصادي ويتم تحديد جودة التدقيق الخارجي من خلال عرض المدقق وطلب الزبون، كما يمكن تحقيق جودة التدقيق الخارجي وفقا للمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB, 2014) عندما يتحلى فريق التدقيق بالقيم والأخلاق والمواقف المهنية المناسبة بالإضافة إلى امتلاكهم المعرفة والخبرة الكافية، وتخصيص الوقت الكافي لإنجاز مهمة التدقيق، وتطبيق المعايير المحاسبية وإجراءات التدقيق الصارمة وفقا للقوانين واللوائح المعمول بها، والتفاعل مع أصحاب المصلحة المعنيين.⁽³⁾

كانت هذه التعريفات وخاصة تعريف De Angelo ، من أوائل المقاربات لقياس جودة التدقيق من خلال جودة المدقق أي من خلال بعدين أساسيين الكفاءة والاستقلالية، وبالتالي يمكن استنتاج تعريف لجودة التدقيق الخارجي كما يلي:

تتمثل جودة التدقيق الخارجي في قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في المعلومات المحاسبية، وقدرته على الإبلاغ عنها لأصحاب المصلحة ومستخدمي القوائم المالية وكذا مدى التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية في أداء مهمة التدقيق أي أن يلتزم بالاستقلالية والكفاءة والنزاهة، وأن يبذل كل العناية المهنية اللازمة والشك المهني في كل مراحل عملية التدقيق، ودرجة الثقة التي يمنحها المدقق الخارجي لمستخدمي المعلومات من خلال دقة هذه المعلومات والحد من عدم تماثلها.

(1) Isaac Bawuah (2024): **Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: evidence from Ghana**, Cogent Business & Management, VOL 11, N°1, P 2.

(2) Abdumalek Marwan M. Saeed &al. (2023): **Does Gender Affect Audit Quality: A Literature Review**, International Journal Management Science and Business, Vol 5, N°1, P31.

(3) Isaac Bawuah, Ibid, P2.

الفرع الثالث: مقاربات جودة التدقيق الخارجي: أصبحت الجودة مطلوبة في شتى مجالات العمل المهني إلا أنه لم يظهر مفهوم واضح وشامل ومتفق عليه لجودة التدقيق ويرجع ذلك إلى تعدد زوايا النظر إلى هذه الجودة، وفيما يلي استعراض لأهمها.

أولاً: مقارنة جودة التدقيق من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق

لتنفيذ عملية التدقيق بشكل صحيح، يجب أن يكون المدقق مؤهلاً ويمتلك المعرفة اللازمة، والخبرة الكافية وتعتبر مقارنة Watts et Zimmerman (1979)، أول محاولة لإضفاء طابع عملي على مهمة المدقق من هذه الزاوية حيث عرفها بـ "الاحتمال الشرطي" لقدرة المدقق للإفصاح عن الانحراف الموجود، ويمكن تقييم هذه المنفعة كمحصلة لثلاث احتمالات، الاحتمال الأول هو وجود انحراف جوهري في حسابات الشركة، والاحتمال الثاني هو أن يكتشف المدقق هذا الانحراف مع العلم أنه موجود، وهو ما يعبر عن كفاءة المدقق، أما الاحتمال الثالث فهو يعبر عن قدرة المدقق على إيصال هذا الاستنتاج الموجود والمكتشف بنزاهة وموضوعية وهو ما يعبر عن استقلاليته.

ولكن التعريف الذي قدمته De Angelo (1981)، ضمن نفس الرؤية حظي بانتشار أكبر في ادبيات التدقيق وأصبح مرجعية، فقد عرفت جودة التدقيق بأنها احتمالية أن يكتشف المدقق الخارجي انتهاك في النظام المحاسبي وهذا يعتمد على القدرة الفنية للمدقق، أما الإبلاغ عنه فيعود إلى مدى استقلاليته، أي هناك ركيزتان أساسيتان تركز عليهما جودة التدقيق، قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المادية والتحريفات (الكفاءة)، وأيضاً التمتع (بالاستقلالية)، والإبلاغ عن مثل هذه الأخطاء والتحريفات⁽¹⁾.

ووفقاً لـ Flint (1988) يجب أن يمتلك المدقق المختص "المعرفة والتدريب والمؤهلات والخبرة الكافية لإجراء عملية التدقيق، ويعرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الكفاءة على أنها "المهارة المهنية والعناية والاجتهاد"، ويجب على المدقق المحترف تقديم خدماته بمهارة ورعاية لأسباب مهنية تبرر التوقعات للعميل⁽²⁾ كما أشارت عدة دراسات سابقة إلى أن جودة التدقيق تترجم في قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية، والإبلاغ عن الأخطاء، أي استقلالية المدقق⁽³⁾، والتي لها تأثيراً إيجابياً وهام على جودة التدقيق، وهذا يعني أنه كلما زادت استقلالية المدقق فذلك يزيد من جودة التدقيق⁽⁴⁾.

ثانياً: مقارنة جودة التدقيق من زاوية جودة المعلومات المحاسبية:

امتداداً للمقاربة السابقة التي ركزت على جودة التدقيق من زاوية اكتشاف الانحرافات أو الغش المحتمل في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، يمكن مقارنة جودة التدقيق من زاوية خلو القوائم المالية

(1) Isaac Selasi Awuye, (2022): **The impact of audit quality on earnings management: Evidence from France**, Journal of Accounting and Taxation, Vol 14, P 53.

(2) Kalache M, & Ihaddaden A, (2023) : **Les Facteurs Influençant la Compétence et l'Indépendance de l'Auditeur Légal : Une étude exploratoire auprès des préparateurs de l'information financière algériens**, Revue TOBNA Etudes Scientifiques et Académiques, Vol 6, N° 1, P 2038.

(3) Shemelis Z M, & al. (2022): **Determinants of Tax Audit Quality with Audit Process as the Mediator in Ethiopia: The Case of The Ministry of Revenues**, management and accounting review, Vol 21 N°1, p182.

(4) Ni Nengah Seri E, & al, Op. cit. P 504.

من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، فجودة التدقيق هي دقة المعلومات التي أبلغ عنها المدقق،⁽¹⁾ وحسب Lee (1999) جودة التدقيق تعني "احتمال ألا يصدر المدقق تقريراً نظيفاً في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية."

كما يرى (Schauer, 2002) ، أن جودة التدقيق تزيد من احتمال أن تعكس المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية بدقة الوضع المالية ونتائج العمليات التي قامت بها الشركة، ويمكن قياس جودة التدقيق من دقة المعلومات التي أبلغ عنها المدقق في التقرير، وفقاً لدراسة (Trueman & Titman, 1986) جودة التدقيق هي قدرة التدقيق لتقليل الاحتيال والتحيز وزيادة دقة المعلومات المحاسبية⁽²⁾، ويمكن للتدقيق عالي الجودة أن يكشف بشكل أفضل عن سلوك إدارة أرباح الشركة، وبالتالي العمل على الحد منها،⁽³⁾ ولضمان موثوقية المعلومات المحاسبية، من الضروري وجود مدقق خارجي محترف ومختص،⁽⁴⁾ بهذا المعنى فإن جودة التدقيق هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، فهي تعبر عن درجة دقة المعلومات التي يقدمها المدقق للمستثمرين ولمستخدمي القوائم المالية، لهذا تعد جودة التدقيق مهمة للغاية لأن جودة التدقيق العالية تنتج معلومات محاسبية موثوقة كأساس لاتخاذ القرار⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ Aviany Santi, & al. Op. cit. p737.

⁽²⁾ Ya'atulo Warae, & al. Op. cit. p 361.

⁽³⁾ Auli Figa, & al. (2023): **The impact of the implementation of key audit matters in the 2022 independent auditors report of BT Bank Amar Indonesia Tbk**, SINOMIC, Journal, Vol 1, N°6, p835.

⁽⁴⁾ Fossung, M. F., & al. (2022): **External Audit Quality and Value Creation: What Relationship in the Cameroonian Context**, Open Journal of Accounting, Vol 11, P 22.

⁽⁵⁾ Ni Nengah Seri E, & al. Op.Cit, P 504.

ثالثاً: مقارنة جودة التدقيق من زاوية الالتزام بمعايير التدقيق:

تقوم هذه المقارنة على تقييم جودة التدقيق من خلال مدى التزام المدقق بالمعايير المهنية المعتمدة، لذلك يجب على المدقق، بصفته الطرف المسؤول عن تنفيذ عملية التدقيق من أجل إبداء رأيه، إجراء تدقيق الجودة والذي يتم تنفيذه بناء على معايير التدقيق ومراقبة الجودة،⁽¹⁾ وقد أوضح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق كما أشار أيضاً الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار رقم 220 (رقابة الجودة على أعمال التدقيق)، ليتم أداء أعمال التدقيق بجودة عالية، يجب أن يتم التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المعمول بها ومدونة أخلاقيات المهنة، وحسب المعيار ISQC لنجاح المدقق في توفير الجودة المطلوبة يتطلب الالتزام بالمبادئ والمعايير المقبولة قبولاً عاماً،⁽²⁾ ولا يعتبر التدقيق ذو جودة عالية إلا إذا تم استيفاء معايير التدقيق ومعايير مراقبة الجودة.⁽³⁾

رابعاً مقارنة جودة التدقيق من زاوية فشل التدقيق:

تأسست هذه المقارنة على فكرة أنه إذا كان مثالياً تعريف جودة التدقيق بما "هي حقيقته"، فإنه يكون من الواقعي تعريفه بـ "عكس ما هو عليه" أي فشل التدقيق أو رداءة التدقيق، ووفقاً لـ (Fuentes, Porcuna) يزداد احتمال فشل التدقيق عندما تكون هناك فرصة أكبر لحدوث أزمة واحدة، بالنظر إلى الارتباط الكبير بين جودة التدقيق الرديئة وفشل التدقيق، فمن المفيد عرض فشل التدقيق من خلال زاوية جودة التدقيق المنخفضة، كما أن

تضارب المصالح بين المدققين والمساهمين هو السبب في معظم حالات الفشل⁽⁴⁾، تنخفض جودة التدقيق كذلك إذا فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو الإبلاغ عنها⁽⁵⁾، أي نقص الكفاءة والاستقلالية لدى المدقق.

المطلب الثاني: أهمية وأنواع جودة التدقيق الخارجي والمخاطر الناجمة عن عدم تحقيق هذه الجودة

الفرع الأول: أهمية جودة التدقيق الخارجي:

تمثل جودة التدقيق الخارجي مصلحة مشتركة بين كل الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي ويمكن تبيان أهمية جودة التدقيق الخارجي لهذه الأطراف فيما يلي:

(1) Melan Sinaga & Linawati, (2023): **Factors Affecting the Accuracy of Providing an Audit Opinion**, ProBisnis: Journal Management, Vol 14, N° 3, p15.

(2) Mohammad Esmaeil Molael & Abbas Ali PourAghajan, (2022): **Explanation and validation of the audit quality improvement model with the approach of focusing on internal and external components in IRAN**, International Journal of Finance and Managerial Accounting, Vol.7, N°.25, P 30.

(3) Titik Sulisty W N, & Suyatmin Waskita A, (2023): **The Influence of Work Experience, Independence, Professional Skeptisis, Due Professional Care and Accountability on Audit Quality (Empirical Study of Public Accounting Firms in Central Java and Yogyakarta in 2022)**, American Journal of Sciences and Engineering Research, Vol 6, N°2, P 127.

(4) Amira Awadh A & Essia Ries A, (2023): **Impact of audit failures and internal control on performance of public companies in Oman**, BOHR International Journal of Business Ethics and Corporate Governance, Vol 2, N°1, P 2.

(5) Alsughayer S, (2021): **Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia**. Open Journal of Accounting, Vol 10, N°4, P 126.

أولاً: المساهمون: لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين فقيام المدقق بأداء عمله بجودة عالية يضمن لهم عند اطلاعهم على القوائم المالية للشركة والمصادق عليها من قبل المدقق الخارجي أنها تمثل بصدق المركز المالي للشركة والأداء الحقيقي لها، مما يزيد من ثقتهم في الاعتماد على القوائم المالية لاتخاذ قرارات استثمارية مبنية على معلومات دقيقة؛

ثانياً: المدقق الخارجي: يهتم المدقق الخارجي بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وهذا بهدف تحسين سمعته وشهرته ووضع التنافسي في مجال عمله، ويعد المدقق أحد الأطراف التي تلعب دوراً في تحسين جودة التدقيق فهو طرف ثالث تتمثل مهمته في التقييم الموضوعي للأدلة وتقديم تقييم للمعلومات في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة والتي تستهدف المستخدمين في اتخاذ القرارات؛⁽¹⁾

ثالثاً: الإدارة: تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة، ولهذا فهي تهتم بأداء عملية التدقيق الخارجي لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي لشركة ومصادقية قوائمها المالية، ومعرفة نقاط القوة والضعف لديها مما يؤثر بالضرورة على القيمة السوقية للشركة ويزيد في قيمة أسهمها من خلال زيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية في مصداقيتها؛

رابعاً: البنوك: تعتمد البنوك وشركات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، خاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وبذلك فالجودة التدقيق الخارجي أثر على اتخاذ البنوك وشركات التمويل القرارات السليمة فيما يخص إمداد الشركة بالموارد المالية المطلوبة؛

خامساً: الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي من أجل منح تسهيلات ائتمانية، بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق الخارجي سوف يكون لها تأثيراً على قراراتهم؛

سادساً: الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتقرير الإعانة لبعض الصناعات، فتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق الخارجي بمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات المصلحة؛

سابعاً: الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق إلى ضمان التزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتحسين نظرة المجتمع والمهتمين بمهنة التدقيق والخدمات التي تقدمها.

كما أن لجودة التدقيق أهمية من حيث أنها تعمل على:⁽²⁾

1- **التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية:** حيث يؤدي الالتزام بالمعايير إلى تحسين أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى عالي من الجودة يؤكد على الالتزام بالمعايير المهنية؛

⁽¹⁾ Ni Nengah Seri E, & al, Op. cit. P 504

⁽²⁾ فاطمة الزهراء ومحمد السيد أحمد، (2024): استخدام المراجعة الالكترونية وأثرها على جودة المراجعة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، مجلد 4، العدد 6، ص ص، 2077-2078.

- 2- **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:** يعد تحسين أداء جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات؛
- 3- **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** أكدت عدة منظمات مهنية ومن بينها لجنة ترداوي treadway على أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في الكشوفات المالية؛
- 4- **تعزيز أداء الحوكمة من خلال تخفيض صراعات الوكالة:** كلما كانت خدمات التدقيق ذات جودة عالية كلما قلص ذلك من عدم تماثل المعلومات بين الموكل والوكيل، وكلما قلص كذلك من صراعات الوكالة؛
- 5- **أداة تنفسية جيدة:** تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، ومن ثم فجوة التدقيق تحد من تأثير المنافسة على نطاق جودة خدمة التدقيق المقدمة؛
- 6- **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية:** كلما تمت عملية التدقيق بجودة عالية كلما تم إنتاج تقرير بجودة عالية عن مدى مصادقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

الفرع الثاني: أنواع جودة التدقيق: يمكن تقسيم جودة التدقيق إلى ثلاثة أنواع: (1)

أولاً: جودة قبلية:

والتي تتم عند التعاقد بين العميل والمدقق، وتتمثل في احتمال اكتشاف المدقق الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية؛

ثانياً: جودة بعدية:

وتتحقق بعد إصدار تقرير المدقق، وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء التي تم التقرير عنها؛

ثالثاً: جودة تقييمية:

تشير إلى ضرورة تحسين المدقق لجودة تقديم خدمات التدقيق لزيادة ثقة الجمهور في نتائج تقارير التدقيق.

الفرع الثالث: المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق: يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسيين من المخاطر وهي على النحو التالي:

أولاً: المخاطر الخاصة بمكتب التدقيق:

- 1- **تدني سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم؛**
- 2- **انخفاض الحصة السوقية أو الإيرادات للمكتب أو شركة التدقيق؛**
- 3- **المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالباتهم بتعويضات من المكتب؛**
- 4- **إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات؛**

(1) Fatima Salih Mahdia & al, (2020): **Using SERVQUAL Method for Testing the Quality of Audit Company: An Empirical Study**, International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol 14, N°7, P 263.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

5- احتمالية فقدان المدقق الخارجي أو مكتب التدقيق استقلاليتيه.

ثانياً: المخاطر الخاصة بالعملاء والمستخدمين للقوائم المالية

وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية، نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتماداً على تقارير التدقيق متدنية الجودة، لذلك يجب على المدقق الحصول على المعلومات الكافية عن العميل وطبيعة نشاطه، لتحديد إمكانية قبول العميل وطبيعة ومدى اختبارات التدقيق، وتتمثل هذه المخاطر في:

- 1- تقديم معلومات محاسبية غير دقيقة وبالتالي اتخاذ قرارات غير صائبة،
- 2- زيادة فرص الاحتيالات والتلاعبات والفساد المالي؛
- 3- فقدان ثقة المستثمرين والمساهمين؛
- 4- ضعف حوكمة الشركات؛
- 5- التأثير السلبي على الاقتصاد الكلي.

المطلب الثالث: نماذج قياس جودة التدقيق

الفرع الأول: تطور نماذج جودة التدقيق: شهدت نماذج جودة التدقيق تطوراً ملحوظاً على مر العقود، وسنوضح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (1-7): تطور نماذج جودة التدقيق

المؤشرات	العوامل	الباحث والسنة
8 مكاتب الكبيرة، الخبرة الفنية في التدقيق، الاستقلالية	حجم شركة التدقيق الاستقلالية والكفاءة	De Angelo, 1981b, Watts & Zimmerman, 1981
إجمالي الأصول والمبيعات عدد الشركات التابعة، مستوى المخزون	أتعاب التدقيق	Chung & Lindsay, 1988
5 مكاتب الكبيرة	حجم مكتب التدقيق	Beth et al., 2008
مستوى استقلالية مدقق الحسابات في الرأي	جودة تقرير التدقيق	Manita & Elommal, 2010

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

تقارير التدقيق والبيانات المالية	نتائج التدقيق	Francis, 2004, 2011
شركات التدقيق، لجنة التدقيق، الدائنون، والمستثمرون ومنظمو التدقيق، والإدارة	مؤشرات جودة التدقيق	Martin, 2013
معرفة العميل، وخبرة الصناعة، وإشراف لجنة التدقيق والامتثال لمعايير التدقيق، وأخلاقيات شركة التدقيق واستقلالية المدقق، وتناوب شركاء التدقيق، والتفتيش على التدقيق.	المدخلات - العملية - المخرجات - السياق	Knechel et al., 2013
أتعاب التدقيق، حجم مكتب التدقيق	نماذج جودة التدقيق المستخدمة بشكل شائع	De Fond and Zhang, 2014
التأثيرات الخاصة بشركة التدقيق، والعمل، والمدقق على جودة التدقيق	إنتاج التدقيق (مستوى التأكيد)	Qi et al., 2015
المعرفة الفنية، والثقة، وظروف العمل وحجم العمل، وتعدد المهام، ومراقبة الجودة في الشركة والتدقيق، واتصالات الإدارة، والاعتماد على عمل المتخصصين الخارجيين والمتخصص في التدقيق، وعملية التدقيق، والجنس، والخبرة وحجم الشركة	عوامل جودة التدقيق	Brown et al., 2016
الأربعة الكبار، رسوم التدقيق	النهج على مستوى الشركة والبلد	Sarhan et al., 2019

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على

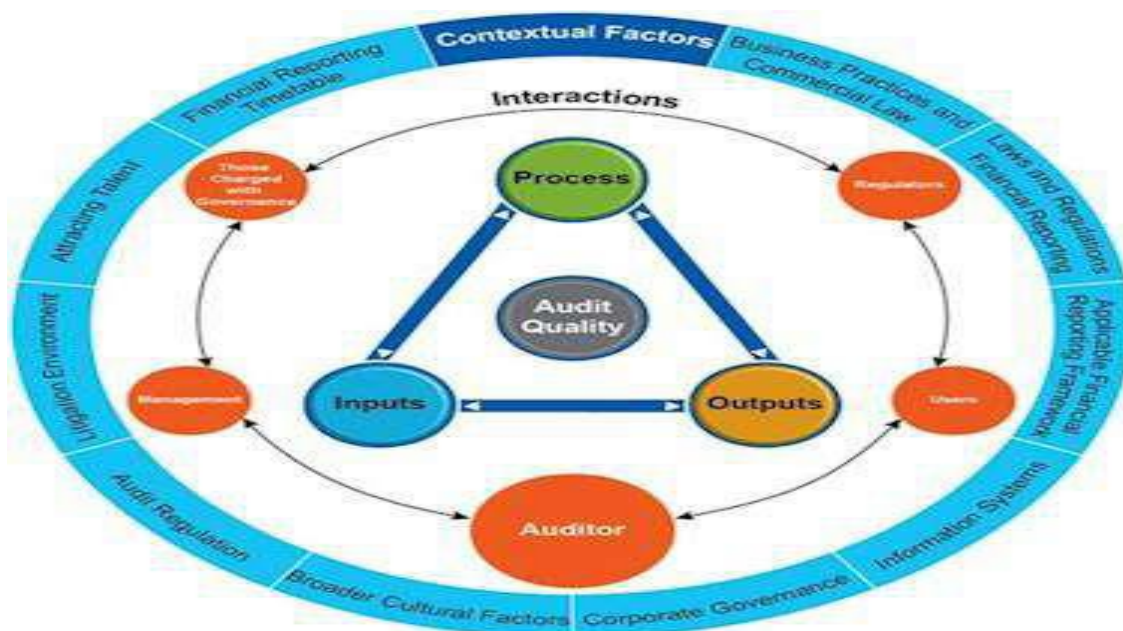
T. Husain, (2020): **Mapping Evolution of Audit Quality Measurement**, EJBMR, European Journal of Business and Management Research, Vol 5, No 3, P P 3-4.

الفرع الثاني: نماذج قياس جودة التدقيق حسب الأطر التصورية:

أولاً: الإطار التصوري لجودة التدقيق الخارجي حسب IAASB 2014:

من بين أطر جودة التدقيق الأكثر شمولاً تلك التي قدمها مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB, 2014) (International Auditing and Assurance Standards Board)، وهي تحتوي على العديد من المبادئ والمفاهيم والإرشادات لإجراء تدقيق فعال، وبالتالي تحديد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، وينص على أن جودة التدقيق تشمل العناصر الرئيسية التي تخلق بيئة تزيد من احتمالية إجراء عمليات تدقيق ذات جودة على أساس ثابت:⁽¹⁾ والشكل الموالي يوضح الإطار التصوري لجودة التدقيق:

الشكل رقم (1-3): الإطار التصوري لجودة التدقيق الخارجي حسب IAASB 2014



SOURCE: Martin Mailänder, (2023): Audit and the Media, Negative Publicity and its Influence on Audit Quality, theses of doctorate, University of St. Gallen, School of Management, Economics Law, Social Sciences, Zurich, p56.

⁽¹⁾ Martin Mailänder, OP. CIT. P16.

وقد نشر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB, 2014) إطاره لجودة التدقيق مع خمسة عناصر رئيسية مصنفة على أنها مدخلات، عملية، مخرجات، تفاعلات رئيسية وعوامل سياقية كما يلي: (1)

1- **المدخلات (Inputs):** هي إظهار القيم والمواقف الأخلاقية، والعمل من أجل المصلحة العامة والمتمثلة في الاستقلال، الكفاءة، العناية الواجبة، والخبرة والقدرة، والأحكام المعقولة، كما تتضمن الموارد البشرية والموارد التقنية والبيئة التنظيمية؛

2- **العملية (Process):** وتعني الامتثال لإطار التدقيق والمنهجية وسياسات مراقبة الجودة، واستخدام تكنولوجيا المعلومات؛

3- **المخرجات (Outputs):** وتتضمن النتائج التي يتم الحصول عليها بعد تنفيذ مهمة التدقيق، مثل: التقارير النهائية التي يتم تقديمها للعميل أو الجهات المعنية؛
- توصيات التحسين أو أي استنتاجات قد تم الوصول إليها؛

4- **التفاعلات الأساسية داخل سلسلة إمداد التقارير المالية (Key Interactions):** إن كل طرف من أصحاب المصلحة في سلسلة إمداد التقارير المالية يلعب دورا مهما في دعم الجودة العالية لهذه التقارير والطريقة التي تتفاعل بها هذه الأطراف فيما بينها يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة التدقيق، هذه التفاعلات التي تتضمن اتصالات رسمية وغير رسمية، تتأثر بالبيئة التي يتم إنجاز التدقيق فيها مما يسمح بوجود علاقة ديناميكية بين مدخلات التدقيق ومخرجاته، ومن أمثلة ذلك التفاعل بين المدقق وكل من إدارة الشركة والمكلفين بالحوكمة، مستخدمي القوائم المالية، الجهات الرقابية والتنظيمية، وأخيرا التفاعل بين مستخدمي القوائم المالية والجهات الرقابية والتنظيمية؛

5- **العوامل البيئية أو السياقية (Contextual Factors):** تشمل الظروف والبيئة التي تمارس فيها مهمة التدقيق، والتي قد تكون خارجية أو داخلية، مثل: البيئة القانونية والتنظيمية التي تحدد إطار العمل

الظروف الاقتصادية والسوقية، الثقافة المؤسسية والحوكمة داخل الشركة، العوامل الاجتماعية والسياسية التي قد تؤثر على عملية التدقيق؛ (2)

ثانيا: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب مجلس الرقابة على المحاسبة العامة (PCAOB, 2013)

يعرّف مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة جودة التدقيق بأنها القدرة على تلبية احتياجات المستثمرين من خلال تقديم خدمات تدقيق مستقلة وموثوقة، مع ضمان التواصل الفعال بين لجنة التدقيق والمدققين الخارجيين بشأن القوائم المالية، بما يشمل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ضمانات الرقابة الداخلية، واستمرارية العمل، وبناءً على هذا التعريف، وضع المجلس إطاراً لجودة التدقيق يتألف من ثلاثة أقسام رئيسية:

(1) Mulati, S. P, (2023): **Unveiling the SAI Uganda Audit Quality Indicator Framework: Qualitative Analysis of Auditors' and Auditees' Perspectives**, P 70.

<https://doi.org/10.4236/ojacct.2023.124006>

(2) Martin Mailänder, OP. CIT. P16.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

1-مدخلات التدقيق: تتضمن مجموعة من العوامل البشرية والموارد، مثل عبء عمل الموظفين وفريق التدقيق، الخبرة المهنية، التعليم المستمر، الإشراف، وعبء عمل الشريك، وترتبط هذه العناصر بكفاءة المدقق وتعد أساسية لتحقيق جودة التدقيق.

2-عملية التدقيق: يغطي هذا القطاع معايير الرقابة على جودة التدقيق، والضوابط الداخلية، تقييمات مخاطر التدقيق التي تعتمد على الشك المهني، والموضوعية، والاستقلالية.

3-نتائج التدقيق: يشمل هذا الجانب التقارير المالية الموثوقة التي تتضمن الإفصاحات وضمانات الرقابة الداخلية، تحذيرات استمرارية العمل، واتصالات لجنة التدقيق.

يوضح إطار عمل جودة التدقيق الذي طوره المجلس، أيضاً أن جودة أنشطة التدقيق ونتائجه تحدث على عدة مستويات، على مستوى الشركات العالمية، والشركات التابعة، والشركات المحلية، بالإضافة إلى ذلك، يظهر إطار جودة التدقيق أيضاً أن هناك ضغوطاً خارجية تؤثر على جودة التدقيق، مثل البيئة المتغيرة بسرعة، والطلب العام على الجودة، وتوقعات أصحاب المصلحة، والامتثال للمعايير.⁽¹⁾

ثالثاً: الإطار التصوري لجودة التدقيق حسب FRC 2008: أصدرت FRC في عام 2008 إطار جودة التدقيق الخاص بها لضمان التواصل الفعال بشأن جودة التدقيق بين أصحاب المصلحة، ووفقاً لعدة دراسات سابقة فإن مؤشرات جودة التدقيق الخمسة الرئيسية التي يتعين على شركات التدقيق في المملكة المتحدة الإبلاغ عنها في تقارير الشفافية السنوية الخاصة بها تشمل:

1- الثقافة داخل الشركة (قيم الشركة، وأنظمة التقييم الموضوعي والمكافآت، والاستثمارات في جودة التدقيق، والوقت والموارد الكافية، واستشارات الفريق)؛

2- المهارات والصفات الشخصية لشركاء التدقيق والموظفين (فهم أعمال العميل، الشك المهني، الخبرة والمعرفة)؛

3- فعالية سيرورة التدقيق (فهم منهجية التدقيق، الدعم الفني للفريق، والتوثيق الكافي والمناسب)؛

4- موثوقية وفائدة تقارير التدقيق (تقارير التدقيق الدقيقة والموثوقة، والتواصل الفعال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة)؛

5-العوامل السياقية (وجود حوكمة الشركات المناسبة، وجود لجان التدقيق، ودعم المساهمين للمراجعين والوقت المعقول لخدمات التدقيق وبيئة التنظيم للتدقيق).

⁽¹⁾ Nurna Aziza & Andi Agu, (2019): **Drivers of Audit Quality for the Development of the Audit Quality Framework based on the International Standard**, International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE) ISSN: 2277-3878, Vol 8, N°4, P 12821.

المبحث الثالث: مبادرات تحسين جودة التدقيق

هناك العديد من المبادرات التي قامت بها هيئات ومنظمات عالمية خاصة بعد الازمات والفضائح التي مست مكاتب التدقيق الكبرى، وسنتطرق في هذا المبحث إلى وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي، الإطار النظري للرقابة على جودة التدقيق الخارجي، ودور الإصلاحات والرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي

يعد تحسين جودة التدقيق والحفاظ عليه، أمراً بالغ الأهمية لتعزيز الثقة لدى مستخدمي التقارير المالية لأن المدقق الخارجي مطالب بإبداء رأي غير متحيز حول إعداد وعرض الحسابات المالية،⁽¹⁾ كما أن مفهوم جودة التدقيق مفهوم نسبياً لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة التدقيق بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن من الجودة، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل لتحقيق ذلك وهي كما يلي:⁽²⁾

الفرع الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي:

يتطلب من المدقق الخارجي تحقيق المعيار الأول الخاص بالتأهيل العلمي والعملية، الذي هو معيار من معايير التدقيق العامة المتعلقة بشخصيته للحصول على:

أولاً: التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات: يقر هذا المعيار بأنه مهما كان تأهيل المدقق وكفاءته في مختلف المجالات مثل المالية والأعمال، فهذا لا يكفي لممارسة مهنة التدقيق بدون الحصول على التأهيل والتدريب في مجال التدقيق، أي التدريب المستمر في مجال التدقيق من أجل مسايرة التطورات وكيفية تطبيقها حتى يتمكن من اعطاء رأيه؛

ثانياً: الحفاظ على الاستقلالية الذهنية، الظاهرية: ويعرّف قاموس لاروس الاستقلال بأنه: “حالة الشخص الذي لا يعتمد على أحد مادياً ومعنوياً وفكرياً”⁽³⁾، إذا لم يكن رأي المدقق حول عدالة البيانات مستقلاً فعلياً وظاهرياً، فإنه يكون بلا قيمة، ذلك أن الاستقلالية تُعتبر العمود الفقري لمهنة التدقيق، وفي حالة الشك في استقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك؛

ثالثاً: بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير: تستلزم العناية المهنية دراسة انتقادية لكافة مستويات العمل المنجز، وتعني العناية المهنية أن على الشخص الذي يقوم بتقديم خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية الكافية لأداء مهامه من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، جمع الأدلة الكافية والملائمة، للوصول إلى استنتاج موضوعي حول عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية؛

(1) Yusoff, Y. H. & al. (2023): **Transnational Audit: The Differences of National Environments Have Challenged the Auditors in Providing Quality Auditing**. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol 13, N°2, P 2500.

(2) Barzan Hasan Ahmed, & Ghazi Othman Mahmud Noghariny, Op. cit. P 524-525.

(3) Mansour Halima, Op. cit. p37.

رابعاً: استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق وأهمية إجراءات التدقيق المطبقة عليها: يعتمد اكتشاف الأخطاء والغش في السنوات الأخيرة على تقنيات التكنولوجيا المتطورة والحديثة التي تستخدمها شركات التدقيق حالياً، فلا يزال هناك عدد من شركات التدقيق التي تمارس تدقيق الحسابات بناءً على تحليل نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وذلك باستخدام أحدث التقنيات التكنولوجية كبرمجيات التدقيق، ومن بين هذه الشركات الشركة الدولية للتدقيق KPMG.⁽¹⁾ مع التطور السريع في التكنولوجيا الرقمية، أصبحت أدوات التكنولوجيا جزءاً أساسياً من عملية التدقيق، حيث تساهم في تحسين الكفاءة، تقليل الأخطاء، وتعزيز جودة التحليل المالي.

الفرع الثاني: اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق ووسائل أخرى:

معايير الرقابة على جودة التدقيق هي تلك الإجراءات والسياسات، التي تعتمد أجهزتها ومكاتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة على أن كافة مهام التدقيق قد تمت وفقاً للمبادئ الأساسية، وتعتبر معايير الرقابة على جودة التدقيق أحد الوسائل الهامة لتحسين جودة التدقيق الخارجي، والخطوة الأولى والاساسية لتحقيق هذه الجودة، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في عدة دول بإصدار العديد من المعايير التي يجب الالتزام بها، ومن هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعهد المصري للمحاسبين القانونيين، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولضمان الالتزام بهذه المعايير، فقد وجدت أسلوبين يمكن إتباعهما لتنفيذ الرقابة على جودة التدقيق وهما:

أولاً: الأسلوب الأول: تدقيق النظير، ويقوم بموجبها مكتب التدقيق بمراجعة أعمال مكتب آخر بغرض التأكد من التزامه بعناصر الرقابة وتقييم مدى ملاءمتها للمكتب، يخضع هذا الأسلوب لرقابة المهنة.

ثانياً: الأسلوب الثاني: هي مراجعة المجلس الإشرافي لمكاتب التدقيق، إذ يقوم هذا المجلس بالرقابة وهو هيئة تنظيمية أو مجلس مهني بالإشراف والرقابة على مكاتب التدقيق بهدف التأكد من مدى امتثالها للمعايير المهنية والأخلاقية لممارسة المهنة.

الفرع الثالث: تدعيم استقلال المدقق:

ويُقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، وهناك عدة عوامل تعمل على تدعيم استقلال المدقق الخارجي وهي:⁽²⁾

أولاً: تشكيل لجنة التدقيق: وصلت عدة دراسات سابقة إلى أن لجان التدقيق تدعم استقلالية المدقق الخارجي خاصة إذا كانت لجان التدقيق مكونة من أغلبية أعضاء المستقلين وغير التنفيذيين وهذا قد يشير إلى أن وضعهم المستقل من شأنه أن يساهم في استقلالية المدقق الخارجي ولتطبيق فكرة لجنة تدقيق في الشركات يوجد مدخلان:

1- المدخل الاختياري: ويعني عدم وجود مطلب نظامي بتكوين لجنة التدقيق، حيث يترك الأمر لكل شركة حسب احتياجاتها وظروفها وحجمها وطبيعة نشاطها؛

2- المدخل الإلزامي: ووفقاً له، يتم تكوين لجنة التدقيق تنفيذاً لمتطلبات قانونية، وقد أخذت به كل من أمريكا وكندا والسعودية.

⁽¹⁾ معمري وآخرون، (2020): متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات ومكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 2، ص 46.

⁽²⁾ Barzan Hasan Ahmed, & Ghazi Othman Mahmud Noghariny, Op. cit. P P,526-527

ثانيا- التغيير الإلزامي للمدقق: ويتم تعريف مدة التدقيق على أنها "عدد السنوات المتتالية التي قامت فيها شركة التدقيق (المدقق) بتدقيق العميل، من ناحية يمكن أن تؤدي الألفة إلى خنق الشكوك المطلوبة لفحص القوائم والتقارير المالية للعميل من ناحية أخرى أن طول مدة التدقيق تزيد المعرفة المكتسبة عن العميل والصناعة من خلال عمليات التدقيق المتكررة وبالتالي تحسين جودة التدقيق، وأوضح أحد الباحثين أن طول مدة ارتباط المدقق

بالعمل يؤثر على استقلال المدقق، مما قد يؤدي إلى عدم قدرة المدقق على الاحتفاظ بموضوعيته عند فحص القوائم المالية، وأن ذلك يرجع للأسباب التالية: (1)

1- أن المدققين مع مرور الوقت يبدون كمدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية الشك المهني؛

2- يصاب المدققون مع مرور الوقت بالتراخي وعدم الابتكار، ويفشلون في ملاحظة أية تغيرات في موقف الشركة محل التدقيق، كما يفشلون في الحصول على أدلة إثبات جديدة.

المطلب الثاني: الإطار النظري للرقابة على جودة التدقيق الخارجي

الفرع الأول: ماهية الرقابة على جودة التدقيق الخارجي: إن موضوع رقابة جودة التدقيق يعد ركيزة أساسية لممارسة مهنة التدقيق، إذ تعتبر من أهم الأمور الواجب اتباعها للتأكد من دقة وجودة العملية التدقيقية.

أولاً: مفهوم الرقابة على الجودة: تعرف رقابة الجودة لأعمال التدقيق بأنها تلك السياسات والإجراءات التي يجب على شركات التدقيق سواء العامة أو الخاصة الالتزام والعمل بها، لضمان قيام شركة أو مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل ملائم وبما يتفق مع معايير التدقيق، كما أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وفقاً للمعيار الدولي ISA220 أن رقابة جودة التدقيق هي: "عبارة عن عملية تتضمن تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق والاستنتاجات التي تؤدي إلى وضع تقرير التدقيق".

ثانياً: عناصر رقابة الجودة: وتشمل العناصر التالية: (2)

1- الاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب أن تتوافر لدى جميع الأفراد الذين يقومون بعملية التدقيق استقلالية حقيقية وظاهرية عند إجراء التدقيق وعدم التحيز لأي طرف، والقيام بمسؤولياتهم بكل موضوعية ونزاهة؛

2- إدارة شؤون الأفراد (الموظفين): ونقصد بها السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتقديم تأكيد معقول على توفر المؤهلات والكفاءات المناسبة لكل مدقق لأداء مهمة التدقيق بكفاءة، وتخصيص العمل للأفراد

(1) Elly S, & al, (2023): Does Audit Firm Size and Audit Tenure Influence Fraudulent Final Statements? AABFJ Vol 17, N° 2, p 30.

(2) Jalil I S & H H Flayyihb, (2020): Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks, International Journal of Innovation, Creativity and Change. www.ijicc.net, Vol 13, N° 7, P P 183-184

الذين لديهم القدرات، والمهارات الفنية الملائمة وتلقي قدر مناسب من التدريب، كما يجب إشراك جميع الأفراد في برامج التعليم والتدريب المستمر وأنشطة تطوير المهنين ليكونوا مؤهلين وقادرين على إنجاز العمل المحدد لهم، وانتقاء الأفراد على أساس المؤهلات والكفاءة بما يتماشى مع المعايير المهنية وآداب السلوك المهني لإتمام عملهم، حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص في كل مهمة تدقيق؛

3-قبول واستمرار العلاقات مع العملاء: على شركات ومكاتب التدقيق الخارجي أن تضع سياسات وإجراءات واضحة لقبول أو استمرار العلاقات مع العملاء حيث قبل قبول العميل يستلزم على المدقق تقييم عدة عوامل كسمعة العميل وسجله المالي، مدى امتثاله للمعايير القانونية والتنظيمية، مع الأخذ بعين الاعتبار مدى نزاهة المدققين المساعدين ومدى توافر الكفاءات والمؤهلات في مكتب التدقيق لأداء المهمات بالجودة المطلوبة والتحقق كذلك من نزاهة العملاء، وتتأكد مكاتب التدقيق من نزاهة العملاء عن طريق التأكد من هوية وسمعة الملاك، الإدارة العليا والمسؤولين عن الحوكمة، طبيعة نشاط الشركة، مدى وجود دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية التدقيق؛

4-القيام بعملية المراجعة على مكاتب التدقيق: وضع السياسات والإجراءات اللازمة لذلك، وهذا بهدف التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق؛

5-المتابعة والمراقبة: من خلال وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية وملتزم بها عملياً، ويجب أن تشمل دراسة وتقييم استمرارية نظام مكتب التدقيق الجودة، كما تشمل المتابعة والمراقبة مراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم؛

6-التشاورات: يجب أن تكون المشاورات داخل أو خارج مكاتب التدقيق من قبل الأشخاص الذين يمتلكون الخبرة العملية المتعلقة بموضوع الاستشارة.⁽¹⁾

(1) نادية غالم، وآخرون، (2023): جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي ISA220، "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"- دراسة حالة عينة من المهنين والأكاديميين، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 11، العدد3، ص ص 390-391.

الفرع الثاني: تجارب بعض المنظمات المهنية الأجنبية والعربية في تحقيق جودة التدقيق:

لقد اهتمت عدة منظمات مهنية بتحسين الأداء في العالم بموضوع جودة عملية التدقيق في مكاتب المحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء وألزامت المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند أداء مهمة التدقيق ومن بين هذه المنظمات ما يلي:

أولاً: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978 بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، هذه الأخيرة التي صدر عنها أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) 1979، والذي تتضمن تسعة عناصر لإجراءات سياسات نظام رقابة الجودة، بعدها أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين جملة من التعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق حسب نشرة معايير رقابة الجودة (SQCS7)، في سنة 2010، وتم تعويض نشرة معايير الرقابة السابعة بنشرة معايير رقابة الجودة الثامنة (SQCS8)، حيث أكدت على إدراك أهمية وقيمة الثقافة الداخلية الموجهة نحو تحقيق الجودة، وفقاً لهذا المعيار وحسب آخر إصدارته فإنه يتطلب من قيادة شركة التدقيق تحمل المسؤولية النهائية عن نظام رقابة الجودة الخاص بها.

ثانياً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :

1-المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1: تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول ضمن المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة الصادر سنة 2005 (ISQC1) كما شمله مشروع تطوير معايير التدقيق وتحديثها وأعلن عنه في مارس 2009، يعالج هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات التدقيق للقوائم والتقارير المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة في مكاتب التدقيق، كما أوضح المعيار الدولي (ISQC1) مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات.

2-المعيار الدولي رقم 220 (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية): قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1994 بإصدار معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة ISA220، الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق "الذي يهدف إلى توفير إرشادات للرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية"، وتجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عمليات تدقيق القوائم المالية، في حين المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQC1 الذي دخل حيز التنفيذ سنة 2009، يهدف بالدرجة الأولى إلى وضع نظام الرقابة على الجودة داخل شركات ومكاتب التدقيق بحيث يمكنها من الوصول إلى قناعة معقولة تخص امتثال موظفيها للمعايير المهنية.

ثالثاً: مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) :

تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا سنة 1880، واهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهود كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة 1975م قواعد تتعلق بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم، وفي سنة 1980م أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسية هي معيار أداء العمليات، معيار تقرير المدقق، معيار التحفظات في

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

تقارير التدقيق، ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها، وفي عام 1985م قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني تمثلت في الاستقلال، التعيين، الالتزام بالشروط، تطوير وتدريب الموظفين، المشورة، الكفاية المهنية والإشراف، الفحص الداخلي الدوري، قبول عملاء جدد والاستمرار معهم، التعليم المستمر، تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني.

رابعاً: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA):

أول جمعية مهنية على المستوى العربي تولت إصدار برنامج لمراقبة جودة الأداء المهنة للمحاسبين القانونيين، وأعدت لذلك لجنة مراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين، والغرض من هذا البرنامج هو التأكد من مدى التزام المدققين بأحكام نظام المحاسبة القانونية ومعايير التدقيق والمحاسبة وكذا القواعد المهنية الصادرة عن الهيئة المهنية والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة بغرض:

-تحسين مستوى الأداء المهني للمدقق؛

-استمرارية الأداء المهني الجيد؛

-زيادة فعالية الخدمات المهنية؛

-زيادة الثقة في الخدمات المهنية.

وبتاريخ 1998/07/01 تم الموافقة على مشروع معيار الرقابة النوعية، ورفعها لمجلس الإدارة للاعتماد والذي قضى باعتماده وتشمل هذه المعايير قسمين:

- يتضمن القسم الأول منها تعريفا للرقابة على النوعية وهدفها ونطاقها؛

- ويتضمن القسم الثاني على أهداف ومسؤولية وعناصرها والتي تتكون من الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الاشراف على التوظيف، تقييم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم الالتزام بأحكام النظام ولوائحه والفحص الداخلي الدوري.

من خلال هذه التجارب الدولية والعربية في تحسين جودة التدقيق الخارجي يمكن الاستفادة من هذه النماذج الرائدة والتي اعتمدت بالأساس على:

1- الرقابة والتفتيش المستمر على مكاتب التدقيق لضمان الامتثال للمعايير المهنية والأخلاقية؛

2- التدريب والتطوير المهني لمواكبة التغيرات والمستجدات في مجال مهنة التدقيق؛

3- الاعتماد على التكنولوجيات الحديثة لتحليل البيانات واستكشاف أي انحرافات وتحسين جودة أداء التدقيق الخارجي.

المطلب الثالث: دور الإصلاحات والرقابة على الجودة في تحسين جودة التدقيق الخارجي بالجزائر

الفرع الأول: دور الإصلاحات في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

قامت السلطات الجزائرية بالعديد من الإصلاحات في مهنة التدقيق الخارجي، ومن بين هذه الإصلاحات إصدار القانون 01-10، والذي جاء ليحل محل القانون 08-91، وتفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل المهنيين وإعادة العديد من الصلاحيات إلى وزارة المالية، وأهم ما صدر عن القانون ما يلي:

1- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف الوزير المكلف بالمالية، حيث يضم هذا المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني، يتولون المهام الرئيسية التالية:
-مهام الاعتماد؛

- مهام التقييس المحاسبي؛

- مهمة تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

2- إنشاء لجان متساوية الأعضاء تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وهي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛

- لجنة الاعتماد؛

- لجنة التكوين؛

- لجنة الانضباط والتحكيم؛

- لجنة مراقبة النوعية.

3- الفصل بين المهام المحاسبية الثلاث وهذا بإنشاء منظمات مهنية مستقلة، مع تحديد مهام كل منظمة، والمتمثلة في:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

4- كيفية إعداد التقرير وأنواعه وطرق إبداء الرأي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية؛

- تقرير خاص حول اتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة المفتوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو الحصص الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

الفرع الثاني: الرقابة على جودة التدقيق بالجزائر

في إطار تعزيز مكانة مهنة التدقيق وتحسين جودة خدماتها، قام المشرع الجزائري بعدة مبادرات، من أبرزها استحداث **لجنة مراقبة الجودة** التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بموجب القانون **10-01**، حيث تم تحديد مهامها الأساسية وفقاً للمرسوم **11-24** المؤرخ في **27/01/2011**، وتتمثل هذه المهام في:⁽¹⁾

- تطوير أساليب العمل من حيث جودة أداء الخدمات؛

- اقتراح مشاريع النصوص التنظيمية بشأن الجودة؛

- ضمان جودة إجراءات تدقيق الحسابات الموكلة إلى مزاولي المهنة في مجال المحاسبة؛

- وضع معايير لتنظيم وإدارة مكاتب التدقيق الخارجي؛

- وضع إجراءات لضمان ضوابط جودة خدمات مكاتب التدقيق الخارجي؛

- ضمان متابعة الامتثال لقواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة؛

- وضع قائمة للمدققين المختارين من بين المهنيين بغرض ضمان مهام مراقبة الجودة؛

- تنظيم ندوات دراسية عن الجودة الفنية للعمل والسلوك الأخلاقي الذي ينبغي أن يتحلى به المهنيون إضافة

إلى إصدار دليل رقابة الجودة، وقد تم اعتماد نوعين من الرقابة رقابة ذاتية ونوعية.

أولاً: الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق (الرقابة الداخلية):

(1) نجوى عبد الصمد، بن أزوالو ليلي، (2022): متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، مجلة دفاتر اقتصادية المجلد 13، العدد 1، ص ص 340-347

في إطار الرقابة على جودة مكاتب المحاسبين قامت لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني في 2021/03/22 بإصدار دليل للرقابة الذاتية التي تعتبر أسلوباً من أساليب الرقابة الداخلية على جودة المكتب الذي تعتمد عليه أغلب الدول المتقدمة لضمان جودة خدمات المدقق ولإضفاء الثقة في الرأي الذي يبديه.

1- مفهوم الرقابة الذاتية والمكلف بها: وهي القدرة على ضمان الرقابة من قبل المهني الممارس نفسه على عمله لضمان إمكانية تتبعه وتوافقه مع هدف المهمة، وتسمح هذه الأخيرة للمهني بقياس جودة عمله لاكتساب الخبرة من أجل التعامل مع المهام المقبلة بمزيد من المصداقية والمهارة.

2- متطلبات الرقابة الذاتية: وتتلخص هذه المتطلبات في:

- هيكلية المكتب من حيث الموارد المادية والبشرية (مساحة المكتب، المعدات الكافية من اثاث المكاتب وتكنولوجيا المعلومات والموظفين الأكفاء والأمانة وما ذلك)؛
- الوثائق والمستندات المتاحة في المكتب (دليل الإجراءات وتخطيط المهمات إلخ)؛
- استراتيجية الاتصال؛
- المعرفة والتحكم في المهام المتضمنة في مهمة التدقيق الخارجي؛
- تطور أداة ووسائل تكنولوجيا المعلومات؛
- الصفات والمؤهلات المهنية الموجودة؛
- خبرة المكتب.

3- الاستعداد والتنظيم للرقابة الذاتية: حيث تلزم مكاتب التدقيق الاعتماد على:

- الالتزام بالإطار القانوني المعمول به، خاصة المعايير الجزائرية لتدقيق لضمان الإفصاح لمختلف الأطراف؛

- بذل العناية المهنية اللازمة عن طريق أخذ العينات وتحديد مستوى المخاطر التي قد يكون لها تأثير على إبداء الرأي.

4- **الزامية ودورية الرقابة الذاتية:** حيث ألزم المشرع الجزائري تنفيذ عملية الرقابة الذاتية بالتوازي مع تنفيذ مهمة التدقيق أول بأول بدلا من الأسلوب التقليدي للفحص الذي يتم عند انتهاء المهمة، وحرصا على تنفيذ الرقابة الذاتية في الوقت المناسب، منحت لجنة مراقبة النوعية الحرية لمكتب التدقيق في تحديد دورية الرقابة الذاتية، باعتبار أن المدقق وأعضاء فريقه أدرى بأعمالهم وبالوقت اللازم لإجراء الرقابة وكذا تحديد عدد دوريتها وتجدر الإشارة إلى أن الدليل قد أكد على إمكانية إجراء تخطيط للرقابة الذاتية في حالة المكاتب التي يكون لديها حجم أعمال كبير وحساس لضمان الجودة المطلوبة .

5- **التقييم:** تضمن دليل الرقابة الذاتية نموذج الاستمارة أي يتم استخدامها في الرقابة الذاتية للجودة تغطي هذه الاستمارة المحاور كفحص وجود الوثائق، الملف الدائم، الملف السنوي، نوع المصادقة، مبررات المصادقة.

6- **توثيق أعمال الرقابة والتقرير عنها:** أولت لجنة مراقبة النوعية أهمية لعنصر التوثيق باعتباره من أهم الركائز التي تناولتها معايير رقابة الجودة الدولية، وذلك من خلال إجبار مكاتب التدقيق على ضمان الحفاظ على المستندات والوثائق الأساسية المستعملة في عمليات التدقيق.

ثانيا: رقابة لجنة مراقبة النوعية (الرقابة الخارجية):

تندرج الرقابة الخارجية ضمن دليل رقابة الجودة الذي صدر عن لجنة مراقبة النوعية بتاريخ 22-03-2021 وذلك في شكل برنامج ، يتم تطبيقه على ممتثلي المحاسبة والتدقيق، ويحدد هذا البرنامج أساليب وإجراءات عملية الرقابة ولقد قام هذا الدليل بتحديد السلطة المشرفة على الرقابة، فمن حيث التسلسل الهرمي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المخول الوحيد لتوجيه وضمان متابعة رقابة الجودة، وفي هذا السياق يعتمد ويصادق سنويا على برنامج للرقابة المقدم من قبل لجنة مراقبة النوعية ، ويعكس هذا البرنامج متابعة مراحل الرقابة إلى غاية إعداد التقارير الأولية والنهائية التي يتعين إخطارها للمكاتب التي تمت مراقبتها.

الخلاصة:

تعد جودة التدقيق الخارجي مطلباً أساسياً لجميع الأطراف المهتمة بمهنة التدقيق، إذ يسعى المدقق إلى تعزيز سمعته في السوق من خلال أداء مهامه بكفاءة وفعالية، مما يعزز مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، انطلاقاً من هذا الأساس، تناولنا في هذا الفصل مفهوم جودة التدقيق الخارجي باعتباره من الموضوعات التي تحظى باهتمام واسع لدى الباحثين، خاصة فيما يتعلق بأساسيات جودة التدقيق وطرق ونماذج قياسها، بالإضافة إلى الأطر التصورية التي تحدد معايير جودة التدقيق، كما استعرضنا تطور نماذج قياس جودة التدقيق، والمبادرات والأساليب المستخدمة لتحسينها، مع التركيز على دور الرقابة على جودة التدقيق في تحقيق مستويات أعلى من الموثوقية والمهنية سواء على المستوى الدولي أو المحلي.



الفصل الثاني



تمهيد:

تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية لإدارة أي شركة، أو أي مشروع اقتصادي، خاصة في ظل ثورة المعلوماتية وتكنولوجيا المعلومات التي نشهدها اليوم، إذ إن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في المعلومات المحاسبية المقدمة من خلال القوائم المالية والتي يجب أن تكون مرآة عاكسة للمركز المالي للشركة، ويتمثل دورها في توفير مزايا تنافسية لمستخدميها، كما أن المعلومات المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة وصلاحية في مجال ترشيد القرارات، لكن مستوى جودة المعلومات والاستفادة منها يعتمد على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، لذا قامت العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية كمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، بتحديد الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة وعلى درجة عالية من المنفعة لمستخدميها، وإصدار عدة معايير محاسبية لتحسين هذه الجودة، والتي استندت إليها الجزائر في إصلاحها المحاسبي بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

في سياق دراستنا لهذا الفصل سنعمل على توضيح الإطار النظري للمعلومة المحاسبية وخصائص جودتها في ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: أساسيات المعلومة المحاسبية

المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر المفاهيمية

المبحث الأول: أساسيات المعلومة المحاسبية

تتجلى أهمية المعلومات المحاسبية في كونها اللغة المشتركة للأعمال، ولا يمكن تصور اقتصاد حديث بدون نظام محاسبي مالي موثوق، ينتج معلومات محاسبية ذات جودة، وقد سلط الضوء في هذا المبحث على ماهية نظام المعلومات المحاسبي، مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية، ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

تمثل المعلومات المحاسبية التي تنشرها الشركات أحد المقاييس الرئيسية لأداء الشركة، ويستخدم أصحاب المصلحة المختلفون هذه المعلومات لتقييم فعالية الإدارة،⁽¹⁾ وتعتمد جودة المعلومات المحاسبية على جودة نظام المعلومات

⁽¹⁾Mehar Louiza, (2022) : L'impact du passage au système comptable et financier SCF sur la qualité de l'information comptable, Revue Cahiers Economiques, Vol 13, N°01, P P, 811-815.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

المحاسبي، وقد تمت دراسة المؤشرات المختلفة المستخدمة لقياس جودة النظام من قبل العديد من الباحثين، والمتمثلة في سهولة الاستخدام، الموثوقية المرونة جودة البيانات، التكامل، ويعد تكامل مكونات النظام المختلفة دليلاً على جودة نظام المعلومات المحاسبي.⁽¹⁾

الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي ومكوناته:

إن نظام المعلومات المحاسبي كأي نظام جزء لا يتجزأ من البيئة المحيطة به، فهو حلقة وصل أساسية بين الأحداث التي تحدث في البيئة الاقتصادية للشركة، ومستخدمي المعلومات المحاسبية، ويتكون النظام من عدة عناصر تهدف إلى إنتاج المعلومات المحاسبية.⁽²⁾

أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

1- تعريف النظام: هو مجموعة منتظمة من الأجزاء المترابطة التي تتفاعل فيما بينها، لغرض أداء الأنشطة ولتحقيق أهداف محددة.⁽³⁾

-كما يمكن تعريفه بأنه "مجموعة من العناصر المرتبطة ببعضها البعض وبمجموعة من العلاقات تكون متداخلة ومتفاعلة فيما بينها لتشكل وحدة واحدة تقوم بوظيفة معينة".⁽⁴⁾

-أيضاً النظام عبارة عن ترتيب من الأشخاص، الإجراءات، البيانات، العمليات، الشبكات والتكنولوجيا التي تساعد في دعم وتحسين العمليات اليومية، بالإضافة إلى دعم حل المشكلات واحتياجات متخذي القرار.⁽⁵⁾

2- تعريف نظام المعلومات: ظهر مفهوم نظام المعلومات (IS) في الولايات المتحدة الأمريكية في ستينيات القرن الماضي، ويمكن طرح عدة تعريفات لفهم هذا المصطلح، بداية يذكر Alter (1996) "أن نظام المعلومات هو نظام يستخدم تقنيات المعلومات لجمع أو نقل أو تخزين أو استرجاع أو معالجة أو عرض المعلومات المستخدمة في واحدة أو أكثر من عمليات الإدارة"، ويذكر Dumoulin (1986) أن نظام المعلومات هو مجموعة من الوسائل والأدوات التي تمكن من جمع المعلومات ومعالجتها وتخزينها ونشرها.⁽⁶⁾

- كما يعرفه Robert Reix "مجموعة منظمة من (الموارد المادية، برامج، أفراد، بيانات وإجراءات..) والتي تسمح بجمع، معالجة، تخزين، ونشر المعلومات في شكل (نصوص، صور، أصوات) داخل وبين الشركات"،⁽⁷⁾ وهناك أنواع مختلفة من أنظمة المعلومات مثل أنظمة التقارير، معالجة المعاملات، النظم المالية نظم دعم القرار، تخطيط موارد الشركة، ونظام التوريد، وأنظمة المبيعات والتسويق ونظم المعلومات الإدارية والمعلومات المحاسبية.⁽⁸⁾

⁽¹⁾SOUAMES. & BENIKHELEF. F, (2020) : L'impact du Système d'Information Comptable sur la performance financière des entreprises algériennes. Revue d'économie et de développement humain, Vol 11, N° 2, P10.

⁽²⁾Jacques Kambale Kavutirwa, (2024) : Qualité perçue du système d'information comptable dans les Petites et moyennes entreprises de la province du Nord-Kivu en République Démocratique du Congo, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, Vol 5, N° 4, P 23.

⁽³⁾ أيمن الشنطي وآخرون، (2010): مقدمة في تحليل وتصميم علم المعلومات، الطبعة الأولى، دار البلدية: عمان، الأردن، ص 11

⁽⁴⁾ Jean Gerbier, (1998) : Organisation & Fonctionnement de l'Entreprise, Edition Tec Doc-Lavoisier: paris, P199.

⁽⁵⁾Raghad M F, & al, (2023): Measuring the quality of financial reports of banks listed on the Iraq Stock Exchange, International Journal of Recent Research in Commerce Economics and Management, Vol. 10, N° 1, P 48.

⁽⁶⁾M. BOUDRIBILA & A ELOUIDANI, (2023) : L'interconnexion entre les facteurs de contingence structurelle, le système d'information comptable et le contrôle de gestion : Revue de littérature, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, Vol 4, N° 3, P 346.

⁽⁷⁾ Robert Rex, (2002) : System d'information et management d'organisation ,4 éme édition : paris, p78.

⁽⁸⁾SOUAMES. C/ BENIKHELEF. Op. cit. p 4.

3-تعريف المحاسبة: عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) : بأنها "فن تسجيل، تبويب، تلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تنتج عن هذه العمليات والأحداث".⁽¹⁾

يتمثل مفهوم المحاسبة في إعداد وتجميع معلومات محاسبية مفيدة لصناع القرار، ولكن لكي تكون هذه المعلومات مفيدة في عملية صنع القرار، يجب أن تكون مفهومة وتتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أن تكون المعلومات المحاسبية مفهومة لشخص لديه خبرة معقولة.⁽²⁾

- فالمحاسبة كنظام للمعلومات تقوم على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات محاسبية ومالية، وأهم مميزاتها الوضوح والملائمة، لتخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين (مستثمرين، حكومات، عمال، وغيرهم...)، هذه العملية التي تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية وفقاً لقواعد وإجراءات وأساليب مستمدة من المعايير.⁽³⁾

- كذلك المحاسبة أداة رئيسية تعرف من حيث مبادئها من خلال المخطط المحاسبي العام (PCG) باعتبارها،⁽⁴⁾ " نظام لتنظيم المعلومات المالية من خلال إدخال، تصنيف، تقييم، تسجيل البيانات، وتقديم قوائم مالية تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للشركة من ربح أو خسارة عند تاريخ الإقفال".⁽⁵⁾

- إذن فالمحاسبة هي "فن توصيل المعلومات المالية إلى المستخدمين مثل المساهمين والمديرين".⁽⁶⁾

4-تعريف نظام المعلومات المحاسبي (SIC): "مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها جمع البيانات وتحويلها إلى معلومات ونشرها على المستخدمين".⁽⁷⁾

- كما يعرف على أنه مجموعة منظمة من الهياكل، الوسائل، والجهات الفاعلة التي تساعد على إنتاج معلومات محاسبية (إلزامية واختيارية، تاريخية ومتوقعة)، يستخدمها مديرو الشركات لإدارة أعمالهم.⁽⁸⁾

ويجب أن يسمح نظام المحاسبي بالإفصاح عن معلومات محددة وبناتج قوائم مالية قابلة للنشر.⁽⁹⁾

5-جودة نظام المعلومات المحاسبية: إن جودة نظام المعلومات المحاسبية تعني نظام متكامل ومتناغم لمعالجة البيانات، لإنتاج المعلومات المحاسبية للأطراف التي تحتاج إليها، كما أن نظام المعلومات المحاسبية الكفء والفعال هو نظام يمكنه إنتاج معلومات عالية الجودة وفقاً لرغبات المستخدم، وهذا ما يعكس وجود مكونات فعالة متكاملة مع بعضها البعض، في إدارة البيانات الاقتصادية، وإنتاج مخرجات في شكل معلومات محاسبية مفيدة لتقليل عدم اليقين ودعم القرارات وتشجيع التخطيط الأفضل، ويمكن قياس جودة نظم المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص التالية: التكامل، سهولة الاستخدام، الموثوقية، سهولة الوصول، والمرونة.⁽¹⁰⁾

(1) حكمت أحمد الراوي، (1999): نظم المعلومات المحاسبية ونظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع: القاهرة، مصر، ص87.

(2) Jihad Rebhe, (2021): **The Impact of Information Technology on The Quality of Accounting Information** (SFACNO8, 2010, Turkish Journal of Computer and Mathematics Education Vol.12 No.13, p 888.

(3) علاوي لخضر، (2014): المحاسبة المعقدة وفقاً للنظام المحاسبي الجديد SCF، Collection GESTION، البويرة، الجزائر، ص 7.

(4) Obert Robert & Mairesse M.P, Op. cit. p 401.

(5) Ahmed Sadou (2005) : **Comptabilité générale**, 2^{ème} édition, Berti édition : Dely Ibrahim, Alger, p 116.

(6) Asma MECHTA & al, (2023): **The Qualitative Characteristics of Accounting Information: A Literature Review**, International Scientific Conference on the Occasion of the Hungarian Science Festival, UNIVERSITY OF SOPRON PRESS, DOI: 10.35511/978-963-334-450-7, P 222.

(7) HAMADA Rami, & MOULAI Ali, (2022) ; **Le rôle de l'information comptable dans la prise de décision en marketing dans l'entreprise The role of accounting information in decision-making in marketing in the company**, Revue les cahiers du POIDEX Vol 11, N° 02, P 423.

(8) Jacques KAMBALE KAVUTIRWA, Op. cit. P 20.

(9) Dov Ogien, (2008) : **Comptabilité et Audit Bancaire**, 2^{ème} édition, Dunod : Paris, p377.

(10) Y Ladewi & al, (2024) : SUCCESS factors in the accounting information quality (survey at pt. private plantation in Palembang city), Kajian akuntansi ,vol 25, N° 1, PP 106-107.

فمن خلال جودة نظم المعلومات المحاسبية، يحصل المستخدم على معلومات عالية الجودة لاتخاذ القرار وتتمثل أبعاد المعلومات عالية الجودة في: الدقة، النزاهة، الاتساق، الاكتمال والصحة وامكانية الوصول إليها في الوقت المناسب.⁽¹⁾

ثانياً: مكونات نظام المعلومات المحاسبية

يعد نظام المعلومات المحاسبية عنصراً مهماً في الشركات، ويختلف تطبيقه من شركة إلى أخرى، حيث يؤثر بشكل مباشر على جودة المعلومات المحاسبية،⁽²⁾ ويتكون النموذج العام لأي نظام من العناصر الأساسية التالية: المدخلات، المعالجة المخرجات، والتغذية العكسية كما يلي:

1-مدخلات نظام المعلومات المحاسبي: يعتمد كل نظام على مدخلات محددة ينصب عليها نشاط النظام وعملياته، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع في جميع الأنظمة، وتكون مادية أو بياناتية، او مزيجاً بينهما في نفس الوقت، والمتمثلة أساساً في البيانات المحاسبية، وتنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم داخل أو خارج الشركة، وتعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يظهر في حساباتها وقوائمها المالية كمخرجات، كما يلي:

- العمليات الخارجية والتي تنشأ من عملية التبادل بين الشركة وبين الأطراف الخارجية المتعاملين معها مثل المدينين، الدائنين، المستثمرين، الجهات الحكومية والرسمية الخ؛

- العمليات الداخلية والتي تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية في الشركة.

2-المعالجة (التشغيل): هي العملية التي يتم بواسطتها تحويل المدخلات إلى مخرجات، تتم معالجة البيانات، باعتماد على المستلزمات الضرورية المتاحة، (الأجهزة والمعدات، النظم والبرمجيات، الموارد البشرية والتنظيمية)، وبواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة وهذه الإجراءات هي: التحليل، التسجيل، التبويب، التصنيف، التلخيص، النتائج والتقرير عنها.

3-مخرجات نظام المعلومات المحاسبي: يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقيه المالي والإداري إلى نوعين:

- **مخرجات يومية روتينية:** وتتضمن المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للشركة، سواء مع أطراف وهيئات خارجية أو بين الإدارات الداخلية في الشركة؛

- **مخرجات معلومات التغذية العكسية:** وهي البيانات التي يتم جمعها من المخرجات اليومية لاستخدامها في عمليات التشغيل ، بهدف تحسين الأداء المالي والإداري واتخاذ قرارات مستنيرة.

4-التغذية العكسية: وتعني بأن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي كمخرجات، يجب أن تترد مرة أخرى إليه حتى يتمكن متخذ القرار من تقييم صحة التوقعات السابقة، تعتبر التغذية العكسية أحد أهم عناصر نظام المعلومات بشكل عام حيث تعتبر من أهم الأدوات الرقابية التي تمكن من تحديد أثر القرار ومدى تطبيقه، ومدى الحاجة إلى تعديله.⁽³⁾

(1) Jihad Rebhe, Op. cit. p 888.

(2) Raghda M F, & al, Op. cit. p49.

(3) حكمت أحمد الراوي، مرجع سبق ذكره، ص2 .

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية

تعمل المعلومات المحاسبية داخل إطار اقتصادي واجتماعي وقانوني واسع النطاق، ومع وجود هذا الإطار فإن دورها الرئيسي يتمثل في مساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المختلفة.

الفرع الأول: تعريف المعلومات المحاسبية: قبل التعرف على ماهية المعلومات المحاسبية لابد من التفريق بين البيانات والمعلومات المحاسبية والتي يتم توضيحها فيما يلي:

أولاً: مفهوم البيانات والمعلومات:

تعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية وغالباً ما يتم استخدامها في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة، ويقصد بها الدلالة على معنى واحد رغم ما بينهما من اختلافات جوهرية، وتجدر الإشارة إلى أنه لا بد من التمييز بين المفهومين.

1-البيانات: " البيانات جمع بيان، وتعتبر تمثيل رمزي للحقائق التي تصف الأشخاص، الأماكن، الأشياء الأفكار أو مزيج منها"، و" البيانات هي مجموعة موارد وحقائق خام أولية ليس لها قيمة بشكلها الأولي هذا ما لم يتم تحويلها إلى معلومات مفهومة ومفيدة".⁽¹⁾

2-المعلومات: وهي " عبارة عن مجموعة البيانات المنظمة، والتي تشكل الحقائق والمفاهيم والآراء والاستنتاجات والمعتقدات، ونحصل على المعلومات نتيجة معالجة البيانات من خلال عمليات التنبؤ والتصنيف والتحليل والتنظيم بطريقة مخصصة تخدم هدف معين"، فالمعلومات عبارة عن مجموعة من العناصر التي تم تنظيمها وتفسيرها لتوصيلها للمستخدمين وتكون مفيدة لاتخاذ القرار.⁽²⁾

يمكننا من خلال التعاريف السابقة تحديد طبيعة العلاقة بين البيانات والمعلومات فمن أجل إنتاج المعلومات نحتاج إلى بيانات، كالعلاقة بين الحاجة إلى مواد خام لإنتاج منتج تام، وبالتالي فالمعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها لتصبح ذات فائدة ويمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

ثانياً: تعريف المعلومات المحاسبية:

هي "كل المعلومات الكمية وغير الكمية والتي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي في القوائم المالية".⁽³⁾

-وتعكس المعلومات المحاسبية النشاط الاقتصادي والمالي وتكون بمثابة الأساس لكافة عمليات صنع القرار وخاصة القرارات الاستراتيجية، بمعنى أنها انتقلت من دورها الكلاسيكي الذي يقتصر على إعداد القوائم المالية إلى دور آخر تقتضيه طبيعة المشاكل الاقتصادية والمالية الواسعة والمعقدة الجوانب للشركة مثل، خيارات الاستثمار، وخطط التمويل، وتخصيص الموارد، وما إلى ذلك..⁽⁴⁾

- يرى شابلييه Chapellier (1993) أن المعلومات المحاسبية هي البيانات التي تساهم في عمليات صنع القرار، هذه البيانات المالية التي تشكل جزءاً من العملية المحاسبية، يتم إعدادها وعرضها مرة واحدة على الأقل سنوياً وتهدف إلى تلبية الاحتياجات المعلوماتية المشتركة لعدد كبير من المستخدمين.⁽⁵⁾

⁽¹⁾ ربحي مصطفى عليان، (2010): اقتصاد المعلومات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص95.

⁽²⁾ Asma MECHTA & al. Op. cit. p 222.

⁽³⁾ قاسم إبراهيم الخطيب، زياد هاشم يحيى السقا، (2003): نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الدباء للطباعة والنشر: العراق، ص27.

⁽⁴⁾ HAMADA Rami, & MOULAI Ali, Op. cit. p 423.

⁽⁵⁾ Guy Djongoué, (2015): *Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes*, thèse de doctorat, Gestion et management. Université de Bordeaux, Français. ffnnt : 2015BORD0359ff. fftel-01666033f, P29.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

-وفقا Bruns and McKinnon (1993) يتم تعريف المعلومات المحاسبية على " أنها ظاهرة شخصية اقتصادية، في الماضي أو الحاضر أو المستقبل للشركة، مع احترام القواعد المعمول بها."⁽¹⁾

- من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، فهي كل المعلومات المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي للشركة والمترجمة في شكل تقارير وقوائم مالية، وتعد وفقا لمجموعة المبادئ والقواعد المطبقة على إعداد وعرض المعلومات المحاسبية، تهدف إلى تقليل عدم اليقين لدى مستخدميها، ومنه فإن الهدف من المعلومات المحاسبية هو تمكين المستخدمين من اتخاذ قرارات اقتصادية عقلانية، وتخفيض المخاطر الاقتصادية، ويجب أن توفر لمستخدميها وصفاً كافياً، عادلاً واضحاً دقيقاً، وكاملاً للعمليات والأحداث، كما يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بما يلي:

• الملائمة، الوضوح، مصداقية، قابلية التحقق، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة.

الفرع الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية:

تبرز أهمية المعلومات المحاسبية والغرض من إعدادها في النقاط التالية:

أولاً: أداة اتصال:

تكمّن مهمة ودور المعلومات المحاسبية والمالية في توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية عن أداء الشركة والنتائج المترتبة عنها فهي وسيلة اتصال بين الشركة والمستثمرين، كما تعتبر وسيلة لربط علاقات بين الشركة والموردين والعملاء والبنوك.

ثانياً: وسيلة لاتخاذ القرارات:

تكمّن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فعالة بيد إدارة الشركة لإنجاز مهامها، وتحقيق أهدافها، وتتمثل أهميتها فيما يلي:⁽²⁾

1-تمثل المعلومات المحاسبية القاعدة الأساسية التي تركز عليها إدارة الشركة في اتخاذ مختلف قراراتها الاستراتيجية؛

2- تعمل المعلومات المحاسبية على مساعدة إدارة الشركات بالقيام بمهامها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات التي تمكنها من ترشيد الاستغلال لموارد الشركة، وتحقيق أهدافها، حيث توفر أسس المقارنة والمفاضلة بين البدائل المتاحة؛

3- تمكن المعلومات المحاسبية إدارة الشركة من اختيار أفضل التعاقدات المالية المتعلقة بالهيكل التمويلي لتلبية احتياجاتها المالية، لتحقيق أهدافها؛

4-تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق التكامل والترابط بين نظم المعلومات الفرعية كأداة اتصال داخل الشركة، بغرض توفير قاعدة معلوماتية متكاملة لمساعدة متخذ القرارات على اتخاذ قرارات رشيدة؛

5- تعد المعلومات المحاسبية موردا مهما لرفع مستوى القدرة المعرفية لإدارة الشركة وزيادة خبراتها، بما يمكنهم من تحسين القدرة التنافسية للشركة فذكاء وقدرة الشركة التنافسية، يركز على الذكاء والقدرة المعرفية لمختلف مستويات إدارتها؛

⁽¹⁾ A M Alamri, & A ZOUAOU, (2021): **Determinants of the Quality of Accounting Information: The Case of Saudi Listed Companies**, International Journal of Business and Social Science Vol. 12, N°1, P 66.

⁽²⁾ سعد سامي فتحي الغندور، (2024): آليات تطوير دور المعلومات المحاسبية لإدارة مخاطر الهيكل التمويلي بشركات المساهمة في ظل نظرية التعاقدات المالية غير الكاملة: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 5، العدد 1، ص 1289.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

6-توفر القوائم المالية معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين لاتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وما إلى ذلك من قرارات تخصيص الموارد المشابهة.⁽¹⁾

المطلب الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية:

إن الهدف من إعداد المعلومات بشكل عام والمعلومات المحاسبية بشكل خاص هو المساعدة على اتخاذ القرار، وتختلف المنفعة التي تعود على الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية كل حسب حاجته من هذه المعلومات، كما يلي:⁽²⁾

الفرع الأول: المستخدمون الداخليون: وهم الأطراف العاملة داخل الشركة، ويشملون:

أولاً: الإدارة العليا:

وتشمل مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للشركة، حيث أنها (الإدارة العليا) مسؤولة اتجاه المساهمين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة النشاط وتقييم الأداء؛⁽³⁾

ثانياً: الإدارة التنفيذية:

ويقصد بها مستويات الإدارة المتدرجة، وتكمن احتياجات الإدارة في كونها تسعى للحصول على المعلومات الضرورية والمساعدة على اتخاذ مختلف القرارات باختلاف أنواعها، حيث كلما كانت المعلومات ذات جودة، كلما كانت القرارات المتخذة أعلى رشداً لتحقيق أهداف الشركة؛

ثالثاً: الموظفون والعمال:

فالعمال بحاجة للمعلومات المالية من منظورين، الأول أن المعلومات المالية وما تقدمه من تصور لاستمرارية الشركة في المستقبل، يحتاج لها الموظفون من جهة كونها توفر تصوراً لواقع وجودة العمل ومدى مساهمتهم فيه ما يعطي لهم توقع لاستمرار وظائفهم في الشركة، من جهة أخرى عن الوضعية المالية لنشاط الشركة، والثاني خلال المعلومات المالية المتحصل عليها تستطيع الإدارة تقييم أداء العمال وهو ما يحدد استمرارهم أو فصلهم عن الشركة بالمقارنة مع نتائج التقييم وما قدموه من عمل.

الفرع الثاني: المستخدمون الخارجيون: ويمثلون جميع الأطراف الأخرى خارج الشركة، وهم كالاتي:

أولاً: الشركاء والمستثمرون (الحاليون أو المحتملون):

ويقصد بهم مستخدمو المعلومات المحاسبية "الكلاسيكيون" (في المفهوم الأنجلوسكسوني)، وباعتبارهم أول مستخدمي المعلومات المحاسبية، فإنهم يحتاجون إلى معلومات لمساعدتهم على تحديد متى يجب عليهم شراء أو الاحتفاظ أو بيع أسهم شركة معينة،⁽⁴⁾ كما يهتم المساهمون الشركاء بالمعلومات المحاسبية لتقييم مدى قدرة الشركة على توزيع الأرباح، أما بالنسبة للمستثمرين المحتملون فيحتاجون إلى المعلومات المحاسبية للمفاضلة بين البدائل المتاحة واتخاذ قرارات الاستثمار في الشركة؛

ثانياً: المقرضون:

⁽¹⁾ A M Alamri, & A ZOUAOUI, Op. cit. P66.

⁽²⁾ سيد علي باني وجميلة الجوزي، (2022): جودة المعلومات المالية بين تعدد الصفات النوعية واختلاف احتياجات المستخدمين، مجلة معاهد العلوم الاقتصادية، المجلد 25، العدد 2، ص ص 259-260

⁽³⁾ حكيم نشاد وروثام حمداوي، (2021): العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية – دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، ص 301.

⁽⁴⁾ Guy Djongoué. , Op. cit. P41.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

هم الجهات التي قدمت قروض للشركة سواء أكانوا بنوكا أو مؤسسات مالية، هؤلاء لديهم اهتمام كبير بالمركز المالي للشركة ويحتاج هؤلاء المقرضون إلى معلومات تفيد بقدرة الشركة على سداد القروض في المستقبل وقت استحقاقها لتقييم مخاطر منح القروض، وهنا جودة المعلومات المحاسبية توفر القناعة لهؤلاء في التعامل بأريحية أكبر مع الشركة؛

ثالثا: الموردون والعملاء:

يحتاج كل من الموردون والعملاء إلى المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بعمليات الشراء والبيع المختلفة، ومعلومات حول عمليات التوريد والقدرة على السداد بالنسبة للموردين فهم يعتبرون مصدر تمويل للشركة بمختلف السلع والخدمات، ومعلومات أخرى حول الشراء والتوريد بالسلع والخدمات وتحليل الأرباح في الدفع بالنسبة للعملاء، فهم يعتبرون المصدر الرئيسي لإيرادات الشركة؛

رابعا: الدائنون الآخرون: وهم بحاجة إلى معلومات اقتصادية ومالية عن الشركة قبل منحها الاعتمادات الممكنة، ومن الواضح أن ملاءة الشركة العملية هي التي تهمهم أولاً وقبل كل شيء، ومن المحتمل أن يكونوا مهتمين بمعلومات الشركة لفترة أقصر من المقرضين؛

خامسا: الأجهزة الحكومية:

تحتاج الأجهزة الحكومية المختلفة مثل وزارة المالية ومصلحة الضرائب ووزارة التجارة إلى المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاط الشركة وذلك لعدة أغراض مثل فرض الضرائب ومنح الإعانات والامتيازات ومراقبة النشاط وغيرها، والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين الخاضعة لها كقانون الشركات وقانون الضرائب المختلفة ومدى مساهمتها في الاقتصاد الوطني؛

سادسا: الجمهور:

يقصد بهم الباحثون والاقتصاديون والشركات العامة وغيرهم، الذين يهتمون بالمعلومات المحاسبية لأغراض مختلفة كاستيعاب اليد العاملة، دور الشركة الاجتماعي والتنموي، باعتبار ان الشركة هي عضو فعال في المجتمع تؤثر وتتأثر؛

سابعا: المنافسون:

يمكن للمنافسين أن يستخدموا المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأداء كمعيار لتقييم أداء الشركة، وقدرتها المالية، فالمعلومات تفيدهم في تحديد الخطط المستقبلية للشركة المنافسة؛

ثامنا: المحللون والوسطاء الماليون:

تحتاج هذه الفئة للمعلومات المحاسبية بهدف إجراء التحليلات المالية وتقييم المخاطر المحتملة والعوائد المرتبطة بالشركة؛

تاسعا: المجتمع:

تهتم هذه الفئة بالمعلومات المحاسبية لمعرفة اتجاه نمو الشركة وقدرتها على توفير مناصب الشغل ولتحديد مسؤولية الشركة اتجاه المجتمع والاثار الاقتصادية والاجتماعية والصحية للشركة في البيئة التي تنشط فيها.

فالمعلومات المحاسبية ضرورية لتوفير احتياجات وأغراض كل هؤلاء المستخدمين، وإن اختلفت التوجهات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لكل منهم، وعلى العموم فإن اختلاف حاجة المستخدمين من المعلومات المحاسبية، يجعل من تلبية متطلباتهم جميعا أمرا ليس بالسهل، وهنا نجد أن الجودة ترتبط وتقاس

بقدره المعلومات المحاسبية على التأثير على عمليات صناعة القرار من قبل المستخدمين، كما نجد بأن جودة المعلومات المحاسبية تعني القدرة على إرضاء المستخدمين والوصول لإشباع مختلف احتياجاتهم.

المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية مرتكزا أساسيا لتحقيق الشفافية، وللتعرف أكثر على ماهية جودة المعلومة المحاسبية سنتناول في هذا المبحث مفهوم جودة المعلومة المحاسبية، مؤشرات ونماذج قياسها، المعايير والعوامل التي تؤثر في هذه الجودة.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

إن القوائم المالية ذات الجودة العالية تقلل من عدم تناسق المعلومات بين الموكل والوكيل بما يتماشى مع الالتزامات التعاقدية للشركة⁽¹⁾، كما تعمل المعلومات المحاسبية كأساس لصنع القرار داخل الشركة وتوفير مزايا تنافسية لمستخدميها لتمكينهم من اتخاذ القرارات المثلى، ولهذا يجب أن تتصف هذه المعلومات بالجودة العالية أي أنها يجب أن تمتلك خصائص معينة تضمن فائدتها لجميع المهتمين بالحياة الاقتصادية للشركة،⁽²⁾

الفرع الأول: تعريف الجودة

الجودة (Quality) كمصطلح مشتق من الكلمة اللاتينية (Qualies) يشير إلى طريقة الوجود والسمة المميزة والمناسبة، ويقصد به طبيعة الشيء ومدى صلاحياته،

وتعني الجودة كذلك قدرة المنتج (بما في ذلك الخدمات) على تلبية رضا وتوقعات العملاء.⁽³⁾

-استنادا إلى تعريف جمعية التقييس الفرنسية (AFNOR)، يتم تعريف الجودة على أنها "قدرة السلعة أو الخدمة على تلبية المتطلبات الصريحة أو الضمنية للمستخدم، وإذا أردنا تكييف هذا التعريف مع متطلبات السياق الاقتصادي، فسيكون من الضروري ربط مفهوم الجودة بالبعد المالي وتحديد لها في الوقت المناسب، أي قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية احتياجات العملاء، بتكلفة أقل وفي أسرع وقت ممكن لتلبية احتياجات مستخدميها⁽⁴⁾.

الفرع الثاني: تعريف جودة المعلومة المحاسبية

تعرف الجودة بأنها قدرة المنتج أو الخدمة على إرضاء العميل بالتكلفة المناسبة، وفي الوقت المناسب، أي أن المعلومات المحاسبية هي منتج غرضه الرئيسي توفير معلومات مفيدة لتلبية احتياجات الشركة في أسرع وقت ممكن وبأقل تكلفة، تساعد هذه المعلومات على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة وإظهار الاستخدام الرشيد والأمثل للموارد في الماضي، وتعزيز وتحسين الأداء والتوقعات الاقتصادية للمستقبل.

⁽¹⁾FASINA, & al. (2021): **Qualitative Characteristics of Financial Statements and Quality of Financial Reports of Nigerian Banks**, International Journal of Innovative Research in Accounting and Sustainability, Vol 6, N°3, P7.

⁽²⁾Marilena Roxana z, & al. (2023): **The quality of financial-accounting information in the creative accounting equation – from exact relevance and representation to uncertainty and ambiguity**, Journal of Information Systems & Operations Management, Vol. 17, N°1, P 223.

⁽³⁾Jihad Rebhe, Op. cit. P888.

⁽⁴⁾Amine Azhari, (2021) : **Essai d'analyse des déterminants de la qualité de l'information comptable des entreprises agricoles : cas de la région Souss-Massa. Gestion et management**, Thèse de doctorat, Université Ibn Zohr Agadir. Français. ffNNT : ff. fftel-03466661f, P 48.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

كما يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات الشركة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.⁽¹⁾

أيضا جودة المعلومات المحاسبية هي الصفات أو الخصائص التي يتعين أن تتوفر بها المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، والتي تمكن من تقييم مستوى هذه الجودة، وتكون ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات والتنبؤ بالفشل المالي.

-وتعني كذلك، مدى مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما مدى تحقيقها من منفعة للمستخدمين، لذلك يجب أن تخلو هذه المعلومات المحاسبية من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

- وتتأثر هذه الجودة بخصائص محددة للحكم على درجة الفائدة التي تقدمها لمستخدميها، حيث تميز هذه الخصائص بين المعلومات الأقل فائدة والأكثر فائدة لترشيد القرار، كما تتأثر بالأساليب المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات التي يجب توفيرها وعرضها، وجوهر هذه الخصائص النوعية هو تجنب التحريف في عملية إعداد القوائم المالية، ومن المتوقع أن تؤدي جودة المعلومات المحاسبية إلى تقليل المخاطر المرتبطة بالسيولة وعدم تناسق المعلومات، علاوة على ذلك فهي تمنع إدارة الشركات من ممارسة الحكم التقديري لتحقيق مكاسب شخصية وتوجه مديري الشركات لاتخاذ قرارات الاستثمار الاستراتيجية،⁽²⁾ لذلك يجب أن تكون المعلومات دقيقة وكاملة وتعد في الوقت المناسب.

-كما تم تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها المعلومات التي قامت بإعدادها الشركة بحيث تكون هذه المعلومات بعيدة كل البعد عن التحيز والخداع لما لها من أهمية بالغة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، لهذا يجب أن تخلو هذه القوائم المالية من أي تحريف أو تضليل أو غش، فمن خلالها يتم معرفة الوضع الحالي للشركة وتقييمه والتنبؤ بالوضع المستقبلي، فهدفها أن تعبر عن المركز المالي للشركة بصورته الحقيقية والعادلة.⁽³⁾

-جودة المعلومات المحاسبية بأنها مدى الدقة التي تعكس الأداء التشغيلي للشركة ومفيدة في التنبؤ بالأداء المستقبلي، وتقييم قيمة الشركة، وهي الميزة التي تشكل المعلومات المحاسبية ذات الصلة والمفيدة، وتتميز المعلومات المحاسبية الجيدة بالموثوقية، الملائمة، التوقيت المناسب وقابلية المقارنة لتكون مفيدة في اتخاذ القرار.⁽⁴⁾

الفرع الثالث: تعريف جودة المعلومة المحاسبية من منظور المنفعة وحماية المستثمرين:

يتحدد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية للشركات وفقا للمعايير المحاسبية التي تتطور باستمرار لمواكبة احتياجات وتوقعات وطلبات مستخدميها، حيث أظهرت العديد من الدراسات السابقة، أن هناك منظورين رئيسيين يستخدمان على نطاق واسع في تقييم جودة المعلومات المحاسبية، فبالنسبة للمنظور الأول فهو يعتمد على احتياجات المستخدمين، وفي ضوء هذا المنظور يتم تحديد جودة المعلومات المحاسبية على أساس فائدة هذه المعلومات للمستخدمين، بينما يركز المنظور الثاني على جودة المعلومات المحاسبية وفق فكرة حماية المستخدمين إن توضيح هذين المنظورين يمكن أن يعطي تعريفاً أكثر شمولاً ووضوحاً لجودة المعلومات المحاسبية على النحو التالي:⁽⁵⁾

(1) Céline Michaillesco, (2009) : **Qualité de l'information comptable**, Manuscrit auteur, publié dans "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, p 1023.

(2) Ogiriki TONYE, Chinaemazu E O, (2023): **Effect of the implementation of value-based measurement approaches on financial reporting in Nigerian companies**, Journal, Vol 10, N° 10, p44.

(3) شكري علاء محمد، (2024): دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بالتداول السعودي. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد 5، العدد 1، ص 407.

(4) Falana, Gbenga Ayodele1, & al. (2023) : **Effect of Big Data on Accounting Information Quality in Selected Firms in Nigeria**, INTERNATIONAL JOURNAL OF RESEARCH AND INNOVATION IN SOCIAL SCIENCE (IJRISS), Vol VII N° , P 791.

(5) Raghad M F, Ahmad N I J, Raad H, Op. cit. P 47.

أولاً: منظور المنفعة (احتياجات المستخدم): يركز هذا المنظور على أهمية جودة المعلومات المحاسبية والفائدة التي يمكن أن يحصل عليها أصحاب المصلحة من هذه المعلومات، فترتبط هذه الميزة بتلبية الاحتياجات المحددة للمستفيدين منها، تحت بند محدد الظروف، حيث أنها تتأثر بالمكان والزمان والمتغيرات الأخرى المحيطة ببيئة الأعمال، لذلك يجب أن تتحدد الجودة من خلال أهداف المعلومات المحاسبية، أي أنها توفر معلومات مفيدة للمستخدمين تساعد على اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان، مع ضرورة مراعاة الخصائص النوعية للجودة مثل الملائمة، التمثيل الصادق وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، لذا يجب أن تلبي احتياجات مستخدميها وأن تتجاوز توقعاتهم من خلال الفائدة التي تقدمها لهم والقيمة المضافة التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ثانياً: منظور حماية المستثمرين والمساهمين (نهج الحوكمة): ومن هذا المنظور، تقاس جودة المعلومات المحاسبية بشكل أساسي من خلال مدى شفافيتها والإفصاح الكامل والعادل للمساهمين، وكذا بمدى التزام هذه الشركات باللوائح التي يطلق عليها منهج الحوكمة.

-مما سبق يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها تلك المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، والتي تستوفي عدة خصائص وسمات (الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة) بما يعكس الوضع الاقتصادي للشركة بدقة ومصداقية ودون أي تحريف أو تضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بهدف مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارات رشيدة، وقدرة تلك المعلومات على تحقيق احتياجات مستخدميها، وقدرتها كذلك على حمايتهم.

المطلب الثاني: مؤشرات ونماذج قياس جودة المعلومة المحاسبية: لكي تكون المعلومات ذات فائدة ومنفعة لمتخذ القرار، لا بد أن تكون على مستوى عال من الجودة وذلك باختلافها تبعاً لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات، وحتى تتصف هذه الأخيرة بالجودة، يجب أن تعد وفق عدة مؤشرات ونماذج لقياس جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: مؤشرات جودة المعلومات المحاسبية: يمكن تحديد عدد من المؤشرات العامة التي تساعد في قياس جودة المعلومات المحاسبية، من أبرزها:⁽¹⁾

أولاً: الدقة كمؤشر لجودة المعلومات المحاسبية: يظهر دور الدقة كمقياس لقياس جودة المعلومات المحاسبية في عمليات التقييم للأحداث الاقتصادية، فكلما ارتفعت دقة المعلومات ارتفعت جودتها ومدى قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التنبؤات المستقبلية؛

ثانياً: المنفعة كمؤشر لقياس جودة المعلومات المحاسبية: يشير هذا المقياس إلى ما تقدمه المعلومات من منفعة، وتختلف المنفعة باختلاف احتياجات المستخدمين واتخاذهم للقرارات من جهة وفي زمن الحصول عليها ووقت الحاجة لها من جهة أخرى، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية:⁽²⁾

-المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار؛

-المنفعة الزمنية: وتعني توفر المعلومة في الوقت المناسب؛

-المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة؛

-المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

(1) سيد علي باتي، جميلة الجوزي، مرجع سبق ذكره، 250-251.

(2) مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم، (2002): المحاسبة الإدارية، دار السيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ص305.

ثالثا: الفاعلية كمؤشر لقياس جودة المعلومات المحاسبية: والمقصود بالفاعلية هنا العلاقة بين أهداف المسطرة للمعلومات والنتائج الفعلية لها، بمعنى آخر مقارنة مدى وصول المعلومة للأهداف التي وضعت من أجلها والنتائج النهائية الفعلية لاستخدامها؛

رابعا: التنبؤ كمؤشر لقياس جودة المعلومات المحاسبية: ويعني التنبؤ أنه الأسلوب الذي يساعد من خلال استخدام معلومات الماضي والحاضر في توقع والتنبؤ بالأحداث في المستقبل، أي أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على توفير قاعدة يركز عليها للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية؛

خامسا-الكفاءة كمؤشر لقياس جودة المعلومات المحاسبية: تعني الكفاءة العلاقة بين استخدام المعلومات المالية والنتائج المتوصل إليها من استخدامها، بمعنى آخر ضرورة تعظيم جودة المعلومة بأقل التكاليف الممكنة، وهو ما يسمى باقتصاد المعلومة، وهنا تبرز أهمية ونجاح العمل المحاسبي ودقة سير العمليات فيه، وهذا من خلال إنتاجه كمية من المعلومات التي يستفاد منها من قبل الأطراف المستخدمة للمعلومات وكذلك حلقة وصل في تكامل نظم المعلومات في الشركة.

الفرع الثاني: نماذج قياس جودة المعلومات المحاسبية: أكد كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أهمية أن تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، إلا أن كفاءة قياس جودة المعلومات المحاسبية تمثل أحد المشاكل الرئيسية في الأدب المحاسبي، ومن خلال الدراسات السابقة يتضح وجود أكثر من نموذج لقياس مستوى جودة المعلومات المحاسبية،⁽¹⁾ و اعتمد معظم الباحثين على المؤشرات والمقاييس الكمية مثل جودة الاستحقاق والتحفظ المحاسبي والاستمرارية، وتعتمد هذه المقاييس على السمات المحددة للمعلومات، وتعتمد أيضا على مدى فائدة هذه المعلومات في اتخاذ القرار، واعتمدت بحوث أخرى على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لتقييم جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مثل دراسة (Mbwuni، 2019) وتتمثل هذه النماذج فيما يلي:⁽²⁾

أولا: نموذج خصائص جودة المعلومات المحاسبية (Accounting Information Quality):

يعتبر نموذج الخصائص لجودة المعلومات المحاسبية للقياس، هو أحدث نموذج لتقييم جودة المعلومات المحاسبية ويتميز أنه مقياس مباشر لجودة المعلومات، ويدرس هذا النموذج مستوى فائدة المعلومات في القوائم المالية لاتخاذ القرارات اللازمة من خلال تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وهذا النموذج عبارة عن استمارة استبيان تحتوي على أسئلة وثيقة الصلة بخصائص جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وفقا للإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية N°2 (SAFs) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (1980) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (1989)، وكذا وفقا للعمل المشترك بين المجلسين لسنة 2010، وقد تم اعتماد هذا النموذج من قبل العديد من الباحثين لتوفير مقياس مباشر لجودة المعلومات المحاسبية ليغطي كافة جوانب التقارير المالية بما فيها المالية وغير المالية، وتسهل الخصائص النوعية تقييم مدى فائدة المعلومات المحاسبية كما أن هذا النموذج متوافق بشكل كبير مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ثانيا: نموذج جودة الأرباح (Earning Quality): يعتبر أصحاب المصالح هذا المدخل أن الربح هو أكثر معلومات المحاسبية ذات أهمية، ويمكن وصف الأرباح بأنها أرباح عالية الجودة إذا كانت توفر المزيد من المعلومات حول ميزات الأداء المالي للشركة، وذات صلة بالقرار المحدد الذي اتخذه صناع القرار وبما أن جودة

(1) نبيل ياسين أحمد، (2024): أثر تحليل البيانات الضخمة على جودة التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية: المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 5، العدد 2، ص 80.

(2) Raghad M F, & al. Op. cit. p49.

الأرباح تعد مؤشرا هاما لموثوقية المعلومات المحاسبية التي يستخدمها أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم، فإنها تساهم في تقديم فوائد كبيرة لهم، ويعد مفهوم جودة الأرباح أمراً أساسياً في المحاسبة والاقتصاد المالي، ومع ذلك، هناك خلافات واسعة حول كيفية تعريفه وقياسه، ومن أجل الوصول إلى خصائص الأرباح عالية الجودة، فقد تناول (Gaio & Raposo 2011)، سبع خصائص تتعلق بجودة الأرباح وصنفها إلى مجموعتين، حيث يتم في المجموعة الأولى قياس جودة الأرباح بناءً على البيانات المحاسبية فقط بينما تتضمن المجموعة الثانية خصائص الربح التي تعتمد على السوق (ملاءمة القيمة، التوقيت المناسب، والتحفيز المحاسبي) ويتم قياسها باستخدام البيانات المحاسبية وبيانات السوق.

ثالثاً: نموذج جودة الاستحقاقات (Accrual Quality Model): يهتم نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بتسجيل الإيرادات في كل فترة مالية ويتم الاعتراف بالإيرادات عند استحقاقها وليس عند تحصيلها واستحقاق المصروفات في كل فترة مالية يعني أنه يتم الاعتراف بالمصروف عند نشوء الالتزام، ووفقاً لمجسلي معايير المحاسبة الرئيسيين (FASB 1978; IASB 1989) تفوق محاسبة الاستحقاق على المحاسبة النقدية لتوفير مؤشرات موجزة لأداء الشركة ووفقاً لهذه المجالس، توفر الأرباح المتراكمة عموماً مؤشراً أفضل للتوقيت وعدم اليقين بشأن التدفقات النقدية المتوقعة من المعلومات المحدودة، بالنسبة للمقبوضات والمدفوعات النقدية، تعد الاستحقاقات ضرورية لتحقيق الهدف الأساسي لإعداد التقارير المالية، لأنها تعزز أهمية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وتقلل التكاليف الناتجة عن عدم تناسق المعلومات وتساهم في تخصيص الموارد الاقتصادية بشكل أفضل، كما تتميز محاسبة الاستحقاق بالمرونة بحيث يصبح عنصر الاستحقاق في الأرباح أقل موثوقية مقارنة بجزء التدفق النقدي من الأرباح، ومن أهم نماذج هذا المدخل نموذج جودة الاستحقاق المعدل (McNicholsm, 2002) باعتباره أكثر النماذج دقة.

رابعاً: نموذج التحفظ المحاسبي (Accounting Conservatism Model): ويعد هذا النموذج أحد أهم النماذج المستخدمة في قياس جودة المعلومات المحاسبية حيث أشار (ZHANG 2014)، إلى أن التحفظ المحاسبي هو تأجيل الاعتراف بالأخبار السارة وتعجيل الاعتراف بالأخبار السيئة أو الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب أو عدم توقع أي ربح مع توقع كل الخسائر، وهو ما يعني الحذر في التقديرات المحاسبية وينقسم التحفظ المحاسبي إلى التحفظ المشروط وغير مشروط،

المطلب الثالث: المعايير والعوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: معايير جودة المعلومات المحاسبية

حتى يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وتكون ذات جودة عالية، يجب أن تتوفر على مجموعة من المعايير وهي كما يلي: (1)

أولاً: معايير قانونية: سنت العديد من المؤسسات المهنية في مختلف الدول تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة، تربط جوانب الأداء في الشركة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم بالإفصاح الكافي عن أدائها، سعياً منها لتطوير معايير جودة المعلومة المحاسبية؛

ثانياً: معايير الرقابية: تعد الرقابة أحد مكونات العملية الإدارية التي يقوم عليها كل من مجلس الإدارة، الملاك والمستثمرين، ويعتمد نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور ومسؤولية كل من لجان التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية للمعلومات المحاسبية؛

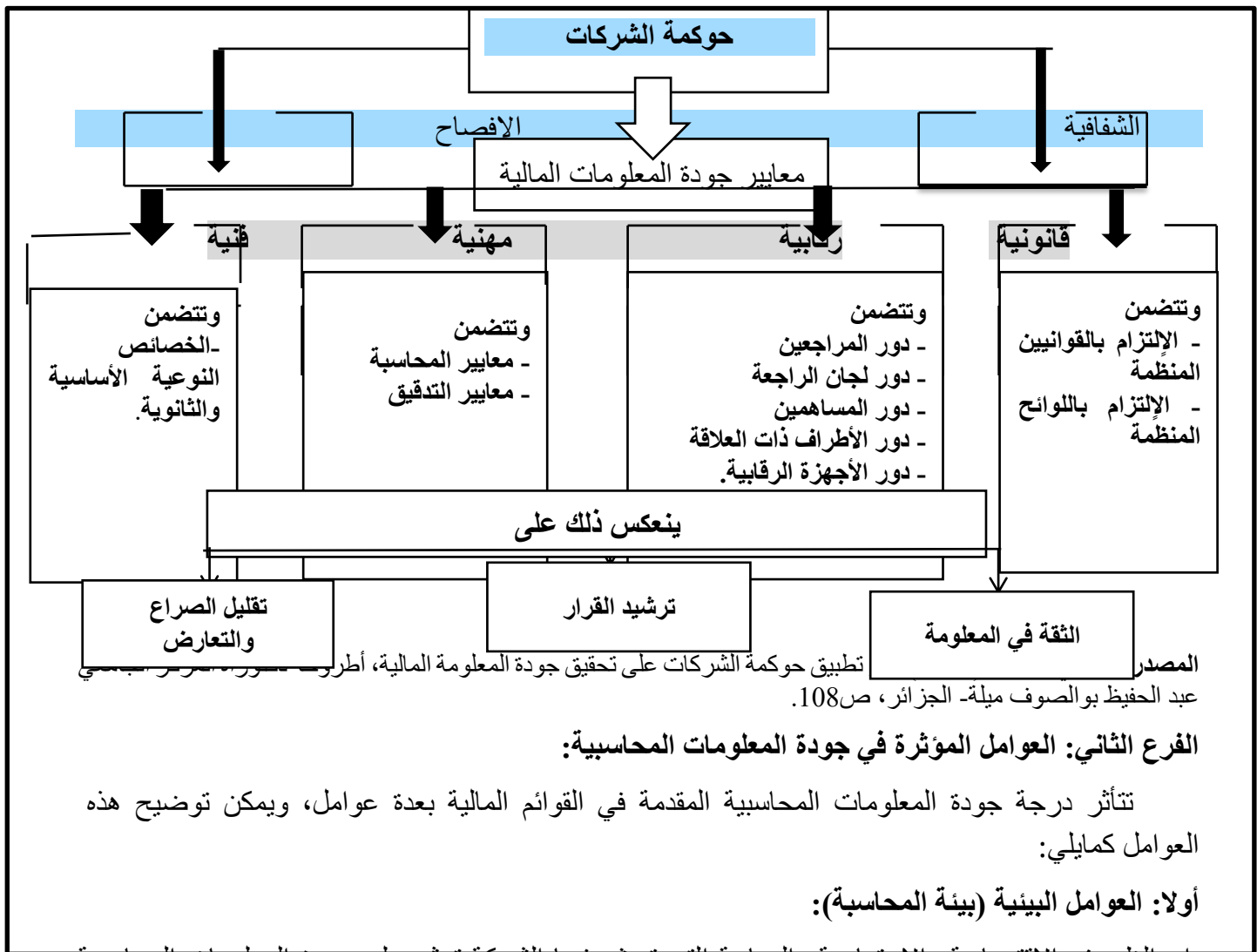
(1) Raghad M F, & al. Op. cit. p48.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

ثالثا: المعايير المهنية: تهتم الهيئات والمجالس المحاسبية المهنية بإعداد معايير المحاسبة والتدقيق للنهوض بجودة أداء العملية المحاسبية، مما أدى لبروز مفهوم المساءلة الإدارية، وهذا حتى يتحقق الملاك والمستثمرين من استثماراتهم الأمر الذي أدى بدوره إلى ظهور ضرورة إعداد قوائم مالية بنزاهة وأمانة؛

رابعا: المعايير الفنية: يعمل وجود المعايير الفنية على تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، مما يحسن من جودة هذه المعلومات ويعزز من ثقة المستخدمين من مساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين في الشركة ويرفع من كفاءة الاستثمار، وقد أصدرت مجالس معايير المحاسبة، بقيادة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)، مجموعة من المعايير التي تساعد في مراقبة ووصف جودة للمعلومات المحاسبية.

الشكل (2-1): معايير جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات



الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية بعدة عوامل، ويمكن توضيح هذه العوامل كمايلي:

أولا: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):

إن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها الشركة تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد اثبت معظم الباحثين أن سبب هذا التباين هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر، ومن أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

1-العوامل الاقتصادية: من المفروض أن يكون لكل القرارات المتعلقة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية وإذا لم تنتج مثل تلك النتائج فلا معنى لهذه القرارات، وتختلف نوعية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

حسب النظام الاقتصادي، فحسب الاقتصاد الرأسمالي تحظى المعلومات بأهمية كبيرة، إذ من الضروري توفر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات المستخدمين، أما حسب الاقتصاد الاشتراكي فيتم إنتاج معلومات محاسبية موجهة للتخطيط في الدولة ولغرض المراقبة المركزية.

2-العوامل السياسية: قد تتنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف الخاصة لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية، وأن تأثر الأطراف المتعددة بنتائج العمل المحاسبي قد دفعها إلى التأثير في عملية إعداد ووضع وتبني المعايير المحاسبية كونها تحكم إعداد القوائم المالية في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي.⁽¹⁾

3-العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت وغير ذلك، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية.

4-العوامل القانونية: إن الممارسات المحاسبية تتأثر سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولا يعتبر غياب القوانين والتشريعات أو الالتزام الصارم بها أمر مرغوباً فيه، ولكن يعتمد على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي.

5-العوامل الثقافية: إن للمستوى الثقافي لأي بلد أثره على النظم والعمليات المحاسبية والمالية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر على الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية في القوائم المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات القوائم المالية، واستخدامها في اتخاذ القرارات، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل، وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية، ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماماً متزايداً في الوقت الحاضر، ونجد أن لهذه المنظمات دور كبير في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

ثانياً: العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرارات، حيث يتم التمييز من خلال هذه الخصائص والصفات بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار وكذلك بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب توفيرها وعرضها في القوائم المالية، ومن بين العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت والذات كان لهما الأثر في:

1 -الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات؛

2 -زيادة كمية المعلومات المحاسبية لاحتياجات مستخدميها؛

3 -توفير تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب؛

4 -إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنين.

(1) يوسف محمود جرعون، (2002): نظرية المحاسبة، شركة الوراق للنشر والتوزيع: عمان، الاردن، ص42

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

ومنه يعد استخدام تكنولوجيات الإعلام والاتصال في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية والمالية من العوامل المؤثرة على جودتها التي يبني عليها مستخدميها قراراتهم.

ثالثا: جودة عملية التدقيق وتقرير المدقق الخارجي:

تعد جودة التدقيق أحد أهم العوامل التي تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية، فمن خلال التزام المدقق بالمعايير المهنية والأخلاقية، واتصافه بالكفاءة والاستقلالية من شأنه تحسين جودة أدائه في اكتشاف الأخطاء والحد من المخاطر والممارسات الاحتيالية، مما ينعكس إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية، كما يُشكّل تقرير المدقق الخارجي عنصراً محورياً في تعزيز موثوقية القوائم المالية، من خلال مراجعة البيانات المدرجة فيها، وزيادة مستوى الثقة لدى مستخدميها.

ولا تقتصر أهمية المدقق الخارجي على تدقيق القوائم المالية فحسب، بل تمتد إلى تقريره النهائي، الذي يُعدّ أداة مؤثرة في اتخاذ القرارات الرشيدة استناداً إلى المعلومات المحاسبية الواردة فيه.

رابعا: جودة المعايير المحاسبية المطبقة:

ترتبط جودة المعلومة المحاسبية بجودة المعايير المحاسبية المطبقة، لما لها من آثار إيجابية على خصائص المعلومات المحاسبية، زيادة شفافية القوائم المالية، تخفيض عدم تماثل المعلومات، وتخفيض تكلفة رأس المال نجد أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تعزيز جودة القوائم المالية، أكثر من المعايير المحاسبية المحلية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات المحاسبية ولضمان جودة المعايير المحاسبية سواء الدولية أو المحلية حددت البورصة الأمريكية مجموعة من القواعد والمتمثلة في وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار المعايير ضرورة توفر موارد بشرية وفنية رفيعة المستوى، ضرورة التزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية.

خامسا: الحوكمة الرشيدة:

أثبتت العديد من الأبحاث والدراسات المحاسبية أن هناك تأثيرا إيجابيا لمبادئ وآليات حوكمة الشركات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر المفاهيمية

إن وجود إطار متكامل من المفاهيم الشاملة في العقود الأخيرة ضروريا من أجل تمكين واضعي المعايير من تطوير الممارسة المحاسبية، ومساعدة معدي القوائم المالية على توفير معلومات مالية ذات جودة عالية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب مجلس معايير المحاسبية المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية FASB.IASB، ووفقا للإطار الفكري المشترك 2010، و حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

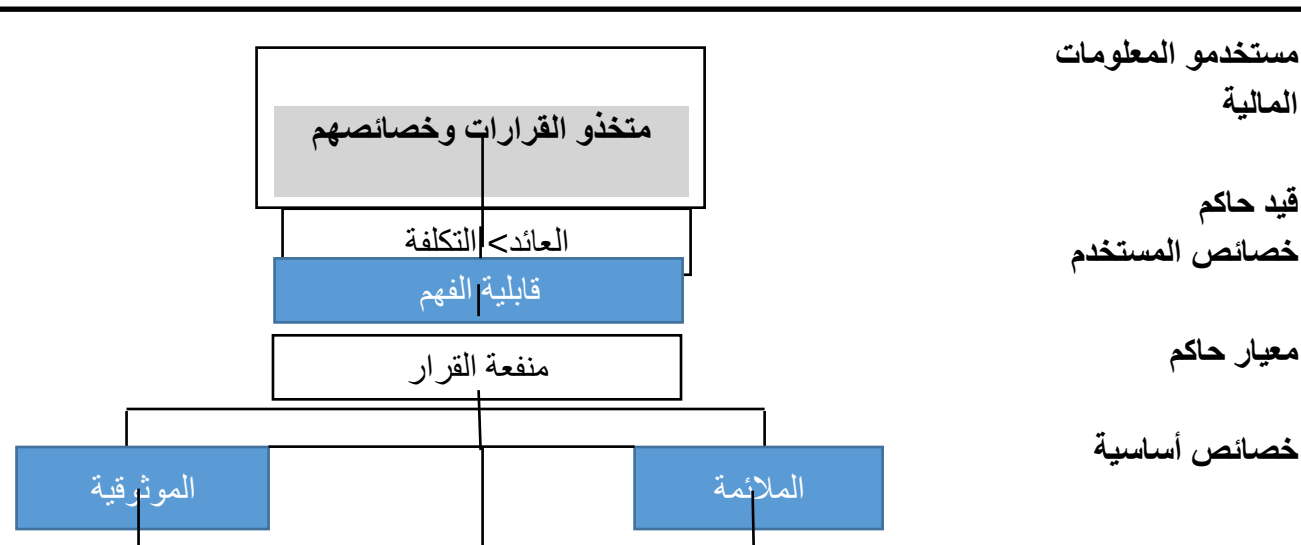
المطلب الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB 1980, IASB 1989)

يعد الإطار المفاهيمي الحدود التي تمارس ضمنها المحاسبة، وقد تم تعريف الإطار المفاهيمي من قبل FASB على أنه نظام متناسق من الأهداف والمبادئ الأساسية المرتبطة فيما بينها، والتي يمكن أن تؤدي إلى إعداد معايير متسقة، وتحديد طبيعة ووظيفة المحاسبة والقوائم المالية⁽¹⁾، ولقد أصبح تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية عنصراً أساسياً في أي إطار مفاهيمي سواء كان أنجلوسكسونياً أو دولياً، ويشير مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الصفات والسمات التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، حتى تجعلها مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة من وجهة نظر مستخدميها⁽²⁾.

الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية المالية الأمريكية (FASB)

تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1973، وذلك بعد حل هيئة المبادئ المحاسبية (APB - Accounting Principles Board)، والتابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويعتبر هذا المجلس منظمة مستقلة لا تهدف إلى الربح، يقع مقره في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر الهيئة المسؤولة عن إنشاء وتطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد حقق هذا المجلس نشاطاً علمياً مميزاً بالنسبة للإطار المفاهيمي للمحاسبة، إذ كللت مجهوداته بإصدار 7 دراسات تم تقديمها في شكل بيانات وهذا خلال الفترة ما بين 1973 وسنة 2000، ويعد الإطار المفاهيمي لسنة (1976)، أول إطار يقترح تعريفاً لجودة المعلومات المحاسبية،⁽³⁾ وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) البيان رقم (02) سنة 1980 الخاص بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ويعد هذا البيان المرجعية الأولى في الارتقاء بجودة أداء الممارسات المحاسبية، ومن أهم وأشمل الدراسات في تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي على أساسها يمكن التمييز بين المعلومات الأكثر فائدة والمعلومات الأقل فائدة، لترشيد القرارات، ويمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): الشكل الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما عرفها FASB 1980

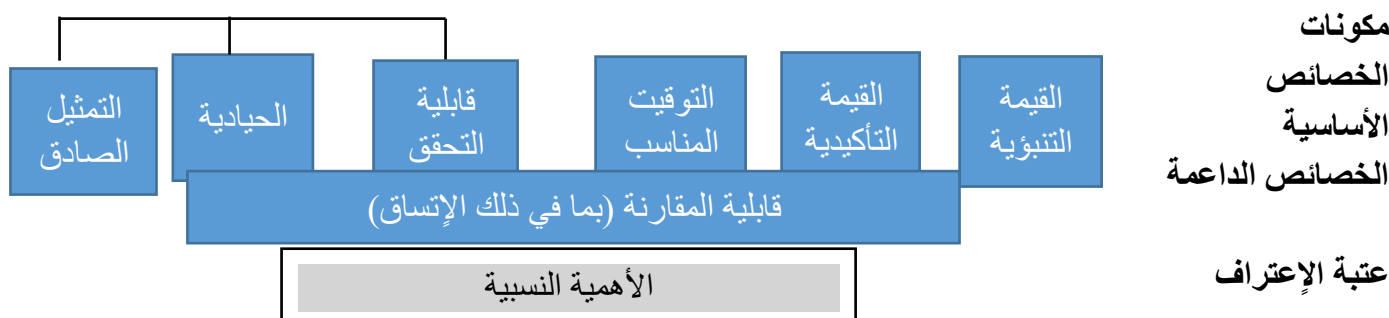


(1) Collasse B, (2000) : **Harmonisation Comptable Internationale**, In Encyclopédie de Comptabilité Contrôle de Gestion et Audit, Paris, Economica, P 723.

(2) زايد محمد عبد المنعم أبو السعود؛ وآخرون، (2023): دور الإفصاح عن مخاطر الائتمان والسيولة في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية: دراسة مقارنة بين البنوك التقليدية والإسلامية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد 4، العدد 2، 1070.

(3) Raghda M F, & al .Op. cit. P 49.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان، (2006): النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل. للنشر والتوزيع: عمان، الأردن 96.

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قدمت بشكل هرمي متدرج بداية بالخصائص الأساسية ومن ثم الخصائص الثانوية، واعتمد في تحديد هذه الخصائص على الاعتبارات التالية:⁽¹⁾

1-خصائص تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية ومتخذي القرار والمتمثلة في خاصية القابلية للفهم والمقصود بهذه الخاصية أن يتمتع مستخدم هذه المعلومات بدرجة من الاستيعاب والفهم، ومستوى معقول من الإدراك والخبرة للحكم على مدى منفعة المعلومات لاتخاذ القرارات الصائبة.

2-خصائص تتعلق بالمعلومات المحاسبية وتنقسم إلى خصائص رئيسية وتتضمن هذه الأخيرة خصائص مكونة لها، كما يلي:

-خاصية الملائمة وتتضمن (القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية، والوقت المناسب)؛

-خاصية الموثوقية وتتضمن (التمثيل الصادق، الحياد، والقابلية للتحقق)؛

3- وكذا خاصية القابلية للمقارنة، مع الثبات على الأساليب والطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية لكل السنوات

4-أما بالنسبة للقيود على استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المالية فهي كالتالي:

-قيد عام، قيد المنفعة والتكلفة وتعني أن تكون المنفعة المنتظر تحقيقها من المعلومات باعتبارها منتجاً خدمياً أكبر من تكاليف الحصول عليها وتوصيلها، إلا أن المعلومات المحاسبية ليست كغيرها من السلع والخدمات فتكاليف إعدادها يتحملها أساساً معدوها أما المنافع فتعود على مستخدميها؛⁽²⁾

-الأهمية النسبية للمعلومات المالية، وتعني العتبة في الاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها، والتي يؤدي حذفها أو عدم الاعتراف بها بشكل منفرد إلى تضليل القرارات.

⁽¹⁾ رضوان حلوة حنان، (2006): النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل. للنشر والتوزيع: عمان، الأردن 96.

⁽²⁾ الشيرازي عباس المهدي، (1990): نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، ص208.

أولاً: خصائص تتعلق متخذي القرار

- **قابلية للفهم (Intelligibilité):** يعني أن المعلومات تكون معروضة بطريقة سهلة الاستيعاب والفهم أي تعتمد أساساً على درجة الوضوح والبساطة في العرض، والإفصاح عن المعلومات، تعتبر هذه الخاصية كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها⁽¹⁾.

ثانياً: الخصائص النوعية الأساسية: تتعلق الخصائص الأساسية بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات وذلك من خلال المساهمة في تقليل حالات عدم اليقين لدى متخذ القرارات، وتتمثل في خاصيتين

1- **الملائمة (Pertinence):** وفقاً لـ FASB هي تلك المعلومات التي يمكنها التأثير في قرارات المهتمين بها⁽²⁾، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لا بد أن تساعد المستخدم على اتخاذ قرار يكون أكثر نفعاً ودقة وأقل خطأ وأن تتوفر على ثلاث خصائص فرعية تتمثل فيما يلي:

- **التوقيت المناسب (Opportunité):** أي ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن إيصال المعلومة في الوقت غير المناسب يفقدها التأثير على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم ينزع عنها الفائدة المرجوة، وتكون الأفضلية لصالح التوقيت المناسب على حساب الدقة⁽³⁾؛

- **القيمة التنبؤية (Valeur prédictive):** لكي تكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين القدرة على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، كما أنه يمكن الاعتماد على هذه الخاصية كأساس لعمل التنبؤات اللازمة من قبل متخذ القرار؛

- **القيمة التأكيدية (الاسترجاعية) للمعلومة (Feed-back):** ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه المعلومات⁽⁴⁾، إمكانية استخدام هذه المعلومات في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية.

2- **الموثوقية (Fiabilité):** الموثوقية للمعلومات المحاسبية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض، والتمثيل الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية وتشير إلى الدقة مع أنه من الصعب التحدث عن دقة كاملة في المعلومات المحاسبية⁽⁵⁾ وتمثل خاصية الموثوقية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات القوائم المالية واختيار

المعلومات المفيدة لهم، ولكي تكون المعلومات ذات موثوقية يجب أن تتوفر على الخصائص التالية⁽⁶⁾:

(1) نضال الرمحي، زياد عبد الحليم النبية، (2010): نظم المعلومات طبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة: عمان، الأردن، ص18

(2) Colasse, B, Op. cit. P 526.

(3) محمد مطر، (2004): التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر: عمان، الأردن، ص 333.

(4) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص211.

(5) GUY DJONGOUÉ , Op. cit. P 62.

(6) هوام جمعة، لعشوري نوال، (2012): دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للشركة تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، ص 15

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

- التمثيل الصادق (Fidélité de la représentation): يقصد به مطابقة الأرقام، والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها، يعني صدق تمثيل المضمون والجوهر، وليس فقط الشكل؛

- القابلية للتحقق (Vérifiabilité): هي المعلومات التي تعطي نتائج متطابقة جوهريا إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس بمعنى أن أي محاسب آخر، لو أعاد عملية القياس المحاسبي، لتوصل إلى نفس النتائج؛⁽¹⁾

- الحياد (Neutralité): تم تعريف خاصية الحياد حسب (FASB) خاصية الحياد بأن تخلو المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من التحيز الذي يهدف لتحقيق نتيجة محددة مسبقا أو للحث على نمط معين من السلوك؛

ثالثا: الخصائص الثانوية: هناك خصائص ثانوية لها تأثير مباشر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتشمل ما يلي:

1 - القابلية للمقارنة (Comparabilité): يقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح للمستخدمين بإجراء مقارنات، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف الموجودة بين ظاهرتين اقتصاديتين كتلك المعلومات الموضحة في التقارير السنوية للشركة، وهذه الأخيرة تكون على مستويين⁽²⁾:

* المستوى الأول: المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الشركة، وهو ما يعرف بالثبات.

* المستوى الثاني: المقارنة بين نتائج الشركات المختلفة التي تعمل في نفس النشاط، وهو ما يعرف بالتوحيد والقابلية للمقارنة هو المصطلح الحالي البديل للموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي عملية قياس.

2- الثبات (Persistance) : تعد خاصية الثبات خاصية معززة لخاصية القابلية للمقارنة، ويتضمن الثبات تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في الشركة الواحدة عبر الزمن من دورة إلى أخرى، بالإضافة إلى تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية.⁽³⁾

رابعا: القيود الأساسية للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: وتتمثل في العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها، وكذا الأهمية النسبية للمعلومة

الفرع الثاني- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، منظمة مستقلة تم إنشائها في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية، من خلال المؤتمر الدولي العاشر سنة 1972 في (سبني بأستراليا) وتهدف هذه اللجنة إلى إصدار معايير من أجل إعداد القوائم المالية من قبل الشركات في كافة أنحاء العالم، حيث أوكلت لها مهام إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية والعمل على تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية وسياسات الإفصاح وغيرها التي طبقتها الشركات في مختلف أنحاء العالم، إلى غاية سنة 2001 ليحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وقد مرت نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية بعدة مراحل أهمها: ⁽⁴⁾

(1) طلال محمد الحجاوي، وآخرون، (2009): المعرفة المحاسبية، الطبعة العربية، دار النشر والتوزيع: عمان، الاردن، ص 63.

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 405.

(3) رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 240.

(4) حسين القاضي، ومأمون حمدان، (2000): المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، ص 107

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

-من 1973 إلى 1989: تميزت هذه المرحلة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، واعداد مجموعة من المعايير المحاسبية، ففي سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وفي سنة 1981 تأسست مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية، كما شملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية كل الهيئات المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مطلع 1983.

-من سنة 1989 إلى 1995: تميزت هذه المرحلة بتطور عمل اللجنة من خلال إنجاز مشروع تطوير المعايير المحاسبية الدولية والأخذ بعين الاعتبار قابلية المقارنة بين القوائم المالية، من خلال تعديل 10 معايير محاسبية بهدف قبولها من طرف الهيئة العالمية المشرفة على السوق المالية، وحصر هذا التعديل البدائل المتاحة عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- من سنة 1995 إلى سنة 2001: سنة 1999 ضمت اللجنة 143 عضو من 104 بلد يمثلون مليوني محاسب، وزاد صيت استخدام المعايير المحاسبية الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنظم بعد إلى عضوية اللجنة، في سنة 2001 تم إنشاء المجلس الدولي للمعايير المحاسبية الدولية IASB.

أولاً: أهداف لجنة المعايير المحاسبية (IASB): من أهم أهدافها ما يلي:⁽¹⁾

1-تحقيق المصلحة العامة، من خلال وضع مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية العالمية، عالية الجودة والمفهومة والتي تتطلب معلومات عالية الجودة، تتصف بالشفافية والقابلية للمقارنة في القوائم المالية وغيرها من التقارير المالية لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال في العالم والمستخدمين الآخرين، لاتخاذ قرارات؛

2-تشجيع الالتزام بتطبيق تلك المعايير؛

3-تعزيز الثقة في الأسواق المالية، من خلال توفير معلومات محاسبية دقيقة؛

4-تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي للوصول إلى حلول عالية الجودة، وتحقيق الاتساق في الممارسات المحاسبية عالمياً.

ثانياً: خصائص المعلومات المحاسبية حسب IASB: قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتطوير وثيقة تعرف باسم الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، والتي توضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تضمن فائدة هذه المعلومات،⁽²⁾ ونشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB لأول مرة إطارها المفاهيمي في أبريل 1989، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2001،⁽³⁾ وحدد الإطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في أربع خصائص، تتمثل الخاصية الأولى في القابلية للفهم والخاصية الثانية في الملائمة وتتضمن (قيمة تنبؤية، قيمة تأكيدية، الأهمية النسبية)، وتتمثل الخاصية الثالثة في الموثوقية وتتضمن (التمثيل الصادق، الجوهر قبل الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال) والخاصية الرابعة في القابلية للمقارنة كما حدد الإطار قيود على تحقيق الملائمة والموثوقية، وتتمثل هذه القيود في الاتي (الموازنة بين التكلفة والمنفعة، الموازنة بين الخصائص النوعية، العرض الحقيقي والعادل للمعلومات التوقيت المناسب)،⁽⁴⁾ ويمكن توضيح هذه الخصائص في الشكل التالي:

(1) Robert Obert, (2002): **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris , P 8.

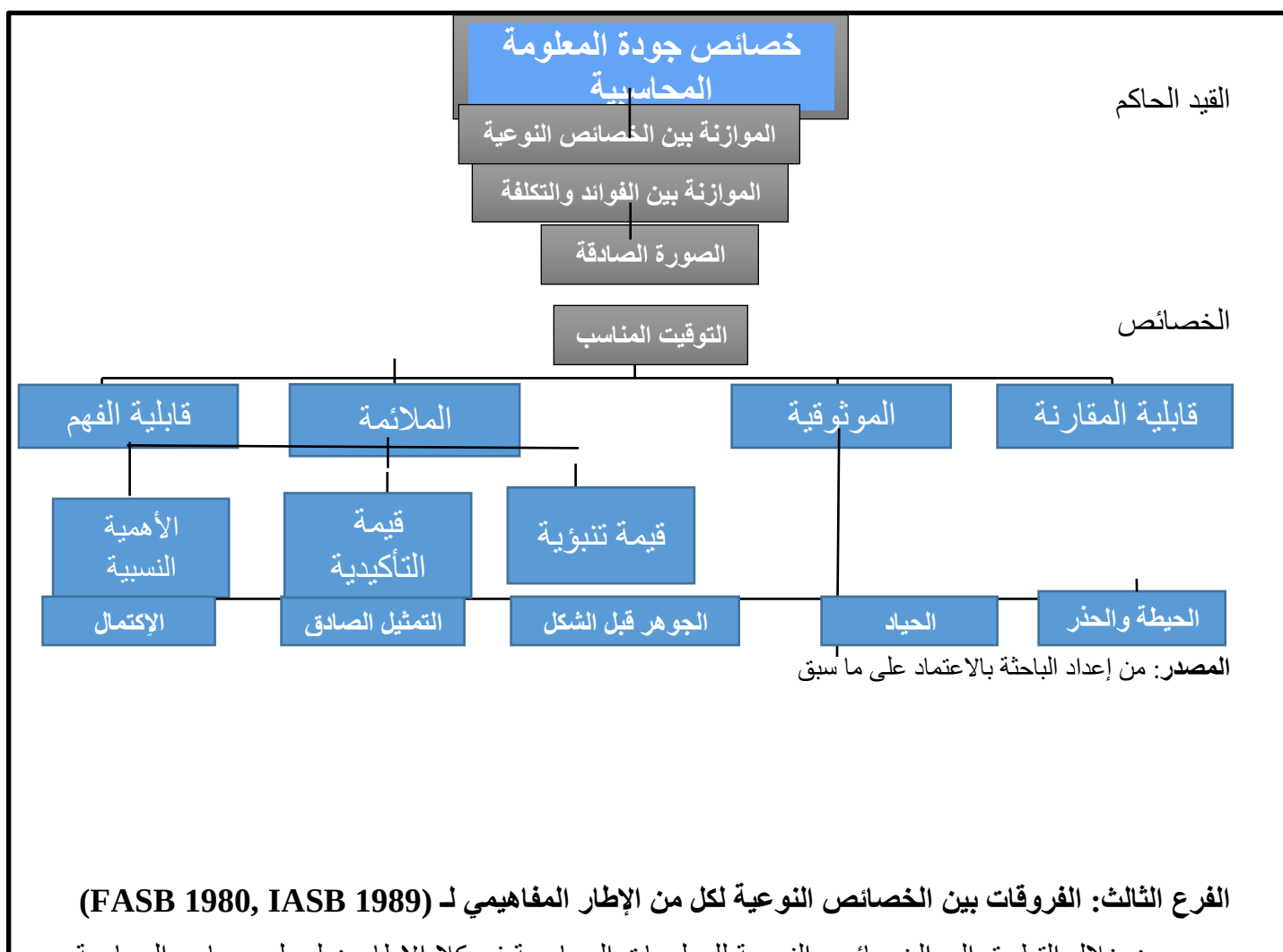
(2) Asma MECHTA & al. Op. cit. P 222.

(3) Maillet B, Lemanh A, (2007): **Normes Comptable International IAS/IFRS**, BERTI, Alger, 2007, P 21.

(4) زايد، محمد عبد المنعم أبو السعود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 1071.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

الشكل (2-3): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الإطار المفاهيمي الدولي (1989)



الفرع الثالث: الفروقات بين الخصائص النوعية لكل من الإطار المفاهيمي لـ (FASB 1980, IASB 1989)

من خلال التطرق إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في كلا الإطارين لمجلس معايير المحاسبة الأمريكية لسنة 1980، وللمجلس معايير المحاسبة الدولي لسنة 1989، يمكن استنتاج أن الخصائص النوعية في إطار IASB هي مماثلة لتلك التي اعتمدها FASB مع وجود بعض الفروقات والمتمثلة في:

1- صنف FASB المعلومات المحاسبية إلى أساسية وثانوية، بينما IASB صنفها إلى أربعة خصائص. - أعطى FASB ترتيباً هرمياً لخصائص المعلومات المالية، بينما IASB صنفها إلى أربعة خصائص متكافئة في الأهمية.

2- مكونات الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

-خاصية الملائمة بالنسبة لـIASB: تتكون من القدرة التنبؤية، التغذية العكسية، الأهمية النسبية؛

أما بالنسبة لـFASB: تتكون من القدرة التنبؤية، التغذية العكسية، التوقيت المناسب؛

-خاصية الموثوقية بالنسبة لـIASB: تتكون من الحيادية، التمثيل الصادق، الحيطة والحذر، تغليب الجوهر فوق الشكل، العرض العادل، الإكتمال؛

- أما بالنسبة لـFASB: تتكون من الحيادية، التمثيل الصادق، قابلية التحقق.

3- خاصية قابلية الفهم وقابلية المقارنة بالنسبة لـIASB: تعتبر خصائص أساسية؛

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

بالنسبة لـ FASB: لا تعتبر خصائص أساسية، بل خصائص ثانوية.

4-الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية: بالنسبة لـ IASB: لا توجد

بالنسبة لـ FASB: تتكون من خاصية القابلية للمقارنة؛

5-القيود أو المحددات: بالنسبة لـ IASB: تتضمن الموازنة بين التكلفة والمنفعة، الموازنة بين الخصائص النوعية العرض الحقيقي والعادل للمعلومات، التوقيت المناسب؛

-بالنسبة لـ FASB: تتضمن قيدان هما: التكلفة والمنفعة، الأهمية النسبية؛

*الأهمية النسبية هي مكون لخاصية الملائمة بالنسبة لـ IASB وقيدا بالنسبة لـ FASB ؛

*التوقيت المناسب عنصرا مكون لخاصية الملائمة بالنسبة لـ FASB وقيدا بالنسبة لـ IASB .

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقا للإطار الفكري الدولي المشترك

(IASB-FASB) 2010

في 28 سبتمبر 2010، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، (المسمى إطار العمل المشترك 2010)، وتم التخطيط لذلك كمرحلة أولى من مشروعهما المشترك لتطوير إطار مفاهيمي محسن للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة (GAAP)، والهدف النهائي لهذا الجهد المشترك هو التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الأمريكية.

أولاً: إنشاء العمل المشترك بين 2010 (IASB-FASB)

شهدت الساحة الدولية، بعد إعادة هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001، تقارباً بينه وبين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، نظراً لأنهما يمثلان أهم هئتين تقومان بتطوير المعايير المحاسبية في العالم وقد تم هذا التقارب في ضوء سعي المجلسين إلى توحيد الممارسات المحاسبية، من خلال التأكيد على أهمية توفير الاتساق بين الممارسات المحاسبية التي تتضمنها إصدارات المجلسين⁽¹⁾، وقد عمل كل منهما على مشروع التقارب منذ عام 2002 من أجل تطوير مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة التي يمكن استخدامها لإعداد التقارير المالية المحلية والدولية،⁽²⁾ حيث عقد المجلسان اجتماعاً مشتركاً سنة 2004، تم فيه إمضاء بروتوكول اتفاق بين المجلسين من أجل إعداد إطار مفاهيمي مشترك يستخدم كأساس لإعداد المعايير المحاسبية وهذا من خلال مشروع مشترك تم عبر ثمان مراحل، اكتملت المرحلة الأولى من مشروع الإطار المفاهيمي المشترك في سنة 2010 بإصدار، " بيان مفاهيم المحاسبة المالية" رقم 08، الذي حل محل البيانين رقم 01 و02 وتضمن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات المحاسبية هذا بالنسبة للإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB، أما بالنسبة لإطار مجلس المعايير الدولية IASB، فقد صدر بنسخة جديدة تضمنت تعديل أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات المحاسبية بينما بقيت باقي أجزاء الإطار على حالها، والهدف النهائي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هو وضع معايير من أجل إنشاء بيانات مالية عالية الجودة.

⁽¹⁾Asma MECHTA , & al. Op. cit. p 222.

⁽²⁾Imane Djoudi, & Said Gasmi, (2021): **Impact Assessment of the Convergence of IFRS and US. GAAP on the Quality of Financial Reporting-** A Comparative Study, Journal of Research in Finance and Accounting vol6, n1p 657.

ثانيا: دوافع إنشاء العمل المشترك بين 2010 (IASB-FASB) :

من بين أهم الدوافع التي أدت إلى التقارب بين المجلسين ما يلي:

- 1- دوافع اقتصادية: كالعولمة، جذب المستثمرين، تسهيل عمليات الاندماج والاستحواذ؛
- 2- دوافع مالية ومحاسبية: تقليل الفروقات في القياس، تحسين جودة التقارير المالية؛
- 3- دوافع تنظيمية: استجابة للأزمة المالية 2008، ضغوط الهيئات الرقابية، تقليل التكاليف التنظيمية؛
- 4- دوافع تقنية: تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المالية، تبني التكنولوجيا في التقارير المالية؛

ثالثا: أهم التعديلات التي جاء بها العمل المشترك بين 2010 (IASB-FASB) :

إن معظم التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي IASB، شكلية ولم تمس بجوهر الإطار المفاهيمي السابق، وفيما يلي أهم التعديلات:

- 1- تعديل في التسمية من إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- 2- تعديل تسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛
- 3- يهتم الإطار المفاهيمي الجديد بتوفير معلومات لشريحة كبيرة من أصحاب المصالح بينما كان الإطار السابق يركز بالدرجة الأولى على المستثمرين؛
- 4- يهتم الإطار المفاهيمي الجديد بعرض المعلومات المفيدة فقط في التقارير المالية بينما كان الإطار السابق يقوم بالإفصاح عن كمية هائلة من المعلومات المهمة والغير مهمة في اتخاذ القرار؛
- 5- تعديل أحد خصائص جودة المعلومة المحاسبية من الموثوقية أو المصادقية إلى التمثيل الصادق؛
- 6- تعديل مفهوم الاستمرارية من الاستمرارية في المنظور القصير إلى الاستمرارية طويلة المدى.

رابعا. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب العمل المشترك بين 2010 (IASB-FASB) :

في عام 2010، قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، بوضع إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية،⁽¹⁾ ووفقا لهذا الإطار تنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى أساسية وتعزيزية والفرق الرئيسي بين الخصائص الأساسية والمعززة هو أن الخصائص المعززة لا يمكنها أن تولد معلومات مفيدة بمفردها، حيث تتمثل الخاصيتان الأساسيتان في الملائمة والتمثيل الصادق (أي تعريف بديل للموثوقية)

وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر على خاصية القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيديّة، والاهمية النسبية أما بالنسبة للتمثيل الصادق فتحتى تكون المعلومات تمثل المعاملات الاقتصادية بصدق فيجب أن تتوفر على خاصية التكامل والحيادية وأن تخلو من الأخطاء.

كما تضمن العمل المشترك الخصائص المعززة أو الداعمة للمعلومات والمتمثلة في قابلية المقارنة والتوقيت المناسب، وقابلية الفهم، والقابلية التحقق.

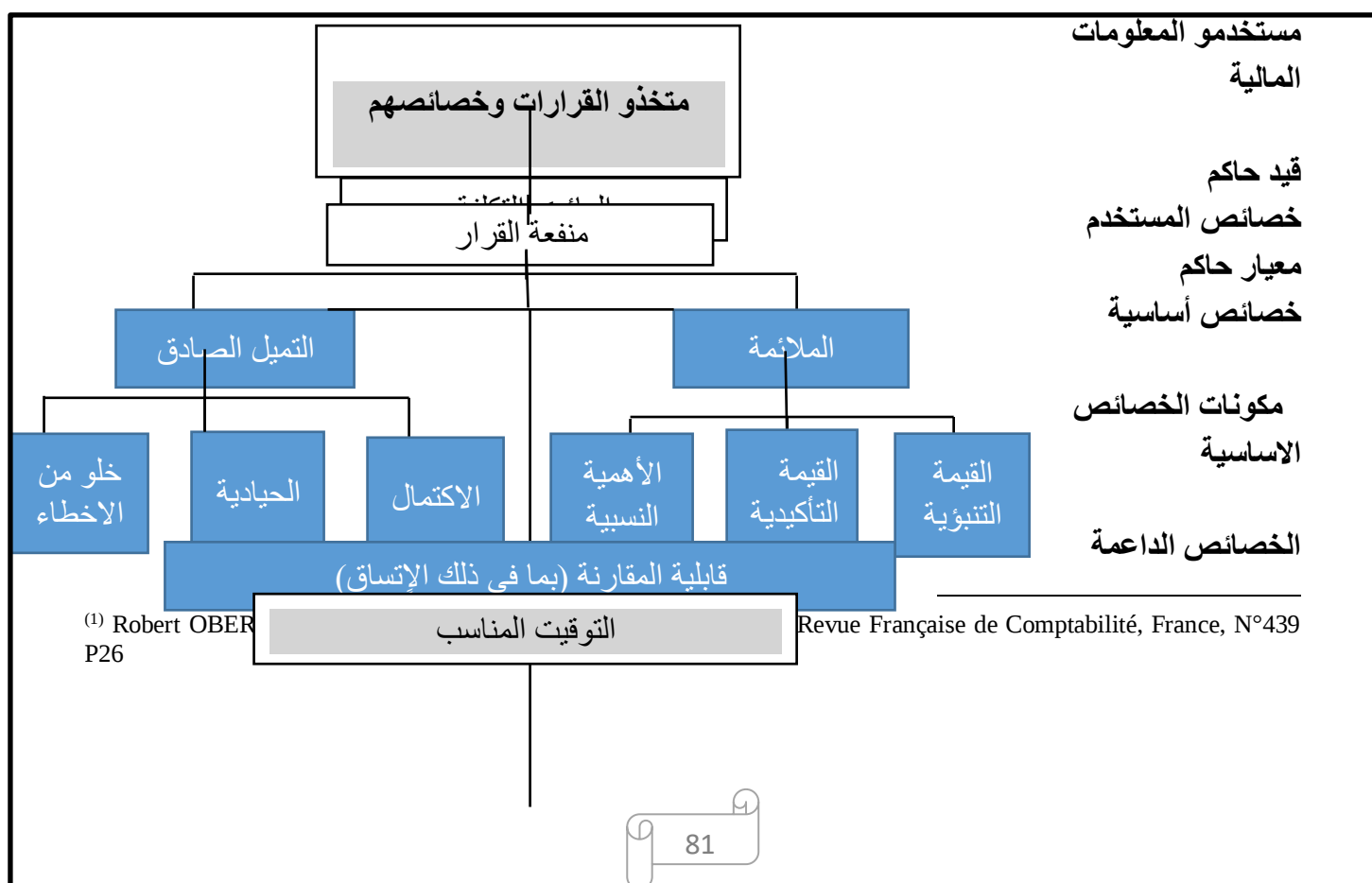
⁽¹⁾Asma MECHTA, & al. Op. cit. P 222.

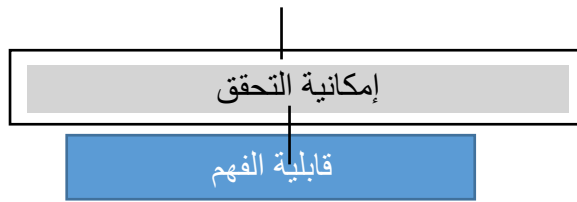
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

ويلاحظ في الإطار المفاهيمي لسنة 2010 تفضيل تقديم العرض الصادق على المصادقية⁽¹⁾، على عكس الإطار السابق لمجلس المعايير المحاسبية الدولية كما تم التخلي عن الموازنة بين الخصائص النوعية كقيد على المعلومات المحاسبية.

وتم ادراج قيد التوقيت المناسب كخاصية ثانوية، وكذا التخلي عن خاصية الحيطة والحذر واستبعاد أسبقية الجوهر عن الشكل رغم أهمية هذه الخصائص، إلا أنه وبشكل عام هناك تحسن واضح في الخصائص النوعية للمعلومات المالية في العمل المشترك للمجلسين مقارنة بالإطار الدولي السابق حيث أصبح مفهوم الملائمة والتمثيل الصادق أكثر شمولاً ووضوحاً، ويمكن توضيح هذه الخصائص في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): الخصائص النوعية للمعلومات المالية حسب العمل المشترك IASB FASB 2010





المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

قامت الجزائر وعلى غرار بقية دول العالم بإصلاح نظامها المحاسبي حتى يواكب بيئة الأعمال الجديدة فالجزائر لم تكن بمنأى عن الأزمات المالية التي شهدتها العالم، وأكبر مثال على ذلك أزمة بنك الخليفة، لذلك حاول المشرع الجزائري سعيًا منه لإضفاء المصداقية والشفافية على المعلومات المحاسبية للشركات الاقتصادية إلى تطبيق نظامًا محاسبيًا جديدًا، عبر تبني النظام المحاسبي المالي (SCF)، المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS).

الفرع الأول: مراحل تطور النظام المحاسبي الجزائري:

طورت الجزائر نظامًا محاسبيًا جديدًا يسمى النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي تم تطبيقه اعتبارًا من عام 2010، ويأتي هذا النظام ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لعام 1975، ويتضمن النظام المحاسبي الوطني إطارًا مفاهيميًا صريحًا مستوحى من الإطار المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، يمكن توضيح التطور التاريخي للتنظيم المحاسبي في الجزائر من خلال المراحل التالية:

المرحلة الأولى من 1962 إلى 1975:

تميزت هذه المرحلة بالانتقال من خطة المحاسبة العامة الفرنسية (PCG) لعام 1957، والتي تم تنفيذها من عام 1962 إلى عام 1975، إلى خطة المحاسبة الوطنية (PCN) السارية من عام 1975 إلى عام 2009⁽¹⁾ حيث استمرت الجزائر بالعمل بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG الذي صدر سنة 1957 وحافظت على تطبيقه إلى غاية 1973، وذلك بموجب القانون 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 الذي ينص على مواصلة الالتزام بالنصوص الفرنسية قبل الاستقلال، وتم الإعفاء لمن يتعارض مع مبادئ السيادة الوطنية.

ثم شرعت الجزائر في إصلاحات هامة، تتطلب إطارًا محاسبيًا مكيفًا يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الاشتراكي المتبنى بعد الاقتصاد الحر، وبتاريخ 1971/12/29، تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (CNC) مهمته وضع الخطة المحاسبية بالتعاون مع الجمعية الوطنية للمحاسبة وخبراء المحاسبة الفرنسيين، وأساتذة

⁽¹⁾Abdelhamid BAAR, & Hani AIT BARA, (2024): Analysis of gaps in the application of international accounting standards IAS/IFRS in Algeria: the case of the Accounting and Financial System (SCF), Journal of Contemporary Business and Economic Studies Vol 7, N° 1, P40.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

متخصصين من جامعة براغ و المعهد الوطني للإحصاء والدراسات الاقتصادية، والتي أسفرت في نوفمبر 1973 عن النسخة النهائية من PCN⁽¹⁾، والذي تم إصداره سنة 1975 إثر القرار 35-75 المؤرخ في 1975/04/29 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي⁽²⁾

المرحلة الثانية: من 1975 إلى 2007:

تم إصدار المرسوم الوزاري الخاص بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة بتاريخ 1975/06/23 مع بداية سريان مفعوله من 1976/01/01، حيث أصبح إلزاميا على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وشركات الاقتصاد المختلط والمؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضرية على أساس الربح الحقيقي واستمر العمل بالقانون 35/75 دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، أي أن القانون أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة بداية من 1988، والبدء في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد إداري تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة، في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي خاصة على شكل نصوص قانونية لمحاسبات قطاعية ومن أهمها:

قطاع الفلاحي سنة 1987	قطاع السياحة 1989
قطاع التأمينات سنة 1987	قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992
قطاع البناء والاشغال العمومية سنة 1988	محاسبة الشركات القابضة سنة 1999

المرحلة الثالثة: 2007 إلى غاية اليوم:

توجت الجهود السابقة بإصدار النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 ولقد استند في إعداده على المعايير الدولية للمحاسبة، وقد منح المشرع مهلة سنتين كاملتين للمتعاملين الاقتصاديين والمحاسبين للتكيف مع هذا القانون الجديد، وكان الهدف الأساسي لهذا الإصلاح هو توحيد ومواءمة المعلومات المحاسبية، مع التركيز بشكل خاص على ضمان إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ وقواعد قابلة للمقارنة على المستويين الوطني والدولي،⁽³⁾ وقد مر إنجاز النظام المحاسبي الجديد عدة مراحل، ففي سياق الإصلاحات الاقتصادية والمالية التي اعتمدتها الجزائر في ظل التوجه لمواكبة الظروف الدولية، تم تكييف النظام المحاسبي لتوفير المعلومات المحاسبية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وقد رافق تطوير وتنفيذ النظام المالي الموحد منذ عام 2010 (التعليمات رقم 2 الصادرة عن وزارة المالية، 2009)، ويأتي هذا في سياق الانفتاح الاقتصادي على رأس المال الأجنبي، من خلال إنشاء نظام محاسبي شفاف يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وتم الإعلان عن مناقصة دولية خاصة بموضوع الإصلاح المحاسبي سنة 2001 بإشراف وزارة المالية، حيث تم اسناد هذا العمل إلى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، وذلك بتمويل من البنك الدولي وتمت دراسة الموضوع وكللت أعماله باقتراح ثلاث خيارات تمثلت فيما يلي:⁽⁴⁾

الخيار الأول: المحافظة على (PCN) بشكله الأصلي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني الجزائري، إلا أن هذا الحل لا يضمن التوافق

(1) Benberrah Samir, Benmehdi Hadia, (2023): **Conformité du système comptable financier algérien avec le référentiel comptable international adopté et d'harmonisation avec l'environnement juridico-fiscal**, Revue des Recherches Economique et financière, vol 10, N° 1, P 544.

(2) أمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادة 01، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ 1975/05/09 ص 502.

(3) Abdelhamid BAAR & Hani AIT BARA, Op. cit. P40.

(4) سيد محمد، مرجع سابق ذكره، ص 217

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

مع الممارسات التي تتضمنها معايير المحاسبة الدولية ولا يساهم بشكل حقيقي في عصرنة المخطط المحاسبي الوطني.

الخيار الثاني: تكيف (PCN) مع المرجعية الدولية للمحاسبة، يتضمن هذا الخيار الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بنيته وهيكله، مع ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أقرتها معايير المحاسبة الدولية.

الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي جديد كلياً، يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية، أي إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني بشكل حديث استناداً للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي وضعتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة وفحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس قام هذا الأخير بقبول وتبني الخيار الثالث أي تبني استراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي (SCF) المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) ⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF

قامت الجزائر بتطوير نظامها المحاسبي من خلال اعتماد إطار مفاهيمي واضح، مستوحى من الإطار المحاسبي لمجلس معايير المحاسبة الدولية من ناحية، ومن ناحية أخرى، الحفاظ على مخطط الحسابات السابق ولذلك، يمكن اعتبار النظام المحاسبي الجزائري بمثابة نظام محاسبي هجين، أي أنجلوسكسوني جزئياً من خلال إطاره المفاهيمي الصريح، والقاري الناطق بالفرنسية من خلال خطته المحاسبية، ولذلك فإن النظام المحاسبي المالي الجديد يشتمل على جزأين، يتناول الجزء الأول الإطار المفاهيمي، تنظيم المحاسبة وقواعد التقييم والقوائم المالية، بينما يتعلق الجزء الثاني بمسميات الحسابات وتشغيلها. ⁽²⁾

أولاً: ماهية النظام المحاسبي المالي:

يطلق على النظام المحاسبي المالي، في صلب نص القانون 07/11 تسمية "المحاسبة المالية"، والتي يعرفها في المادة 03 على أنها، " تقنية تسيير موحدة (Normalisée)، تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، كما تهدف أيضاً إلى عرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الشركة في نهاية السنة،" ⁽³⁾ ويعد النظام المحاسبي المالي كأرضية للممارسة المحاسبية المتوافقة والمعايير المحاسبية الدولية، وجاء تطبيق النظام المحاسبي المالي نتيجة لمجموعة من الجهود التي أرست تطبيقه، بداية 5 نوفمبر 2007، وتتمثل أهم المميزات التي يوفرها النظام المحاسبي المالي في النقاط الآتية: ⁽⁴⁾

-تقريب التطبيق المحاسبي المحلي من التطبيق العالم، مما يسمح بوجود قاعدة تصورية ومبادئ تتكيف مع التوجه الاقتصادي الجديد؛

-إيضاح المبادئ والقواعد الخاصة بالتطبيق المحاسبي، لا سيما المتعلقة بتسجيل المعاملات وإعداد الكشف؛

-الاهتمام باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يحتاجون للمعلومة المحاسبية عن الشركات وتكون منسقة، مفهومة، وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛

⁽¹⁾ Abdelhamid BAAR & Hani AIT BARA, Op. cit. P40.

⁽²⁾ Chachoua Abdelhakim, & al. (2019): L'ADOPTION DU SYSTÈME COMPTABLE FINANCIER EN ALGERIE REALITE ET OBSTACLE? JOURNAL ARAA FOR ECONOMEIC AND ADMINISTRATRATIVE STUDIES VOL01 N° 2, P 111.

⁽³⁾ علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁽⁴⁾ المجلس الوطني للمحاسبة، التعلية رقم 2، المؤرخة في 2009/10/29، ص 2.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

-تمكين المؤسسات الصغيرة من تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

نظرا للأهمية التي يكتسبها الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، أصبح من المهم جدا تبنيه في القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مرسخا في النظام المحاسبي المالي، وفي هذا المجال جاء القانون لضرورة وجود الإطار المفاهيمي في النظام المحاسبي المالي، ويوضح هذا القانون ذلك حيث يشير إلى اعتماد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة،⁽¹⁾ إلى مميزات الإطار التصوري المتضمن تطبيق أحكام القانون ويشير القانون 08 للنظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في ما يلي: ⁽²⁾

-تسهيل فهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي؛

-تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية؛

-تسهيل تفسير المعايير المحاسبية.

ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

لقد حددت المواد 05-03-02 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي مجالات تطبيقه:

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة وهم، الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، وإذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛
- وطبقا لأحكام المادة الثانية من القانون 11-07، استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية؛
- أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحدد بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية، وتعد قوائمها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، نظرا لقيامها على أساس فريضة الخزينة (أي النقدية) وليس على أساس فريضة الالتزام.

ثالثا: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي:

وتتمثل في الاتفاقيات والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأهم المبادئ التي يعتمد عليها النظام المالي المحاسبي والمتمثلة فيما يلي: ⁽³⁾

1-الفروض المحاسبية:

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق، العدد رقم 74، ص 4.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق، العدد رقم 27 ص 11.

(3) DRISS Ouassila, (2018): **NORMALISATION COMPTABLE, ANTICIPATIONS ET DECISIONS DANS LE CONTEXTE, DES ENTREPRISES ALGERIENNES**, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 12, N°25, P P 54-66.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

-محاسبة الاستحقاق (محاسبة التعهد): تأخذ محاسبة الاستحقاق في الاعتبار تسجيل المعاملات والأحداث الأخرى عندما تحدث، أي عند نشوء الالتزام، دون انتظار التسوية ذات الصلة، يعني أنه يتم الاعتراف بتأثيرات المعاملات أو الأحداث الأخرى عند حدوثها⁽¹⁾.

-الاستمرارية (استمرارية الاستغلال): تعتمد الاستمرارية على حقيقة أنه تم إجراء السجل المحاسبي مع الأخذ في الاعتبار أن الشركة ستواصل أنشطتها في المستقبل، إذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب عندئذٍ تقييم الشركة بقيمة التصفية.

2-المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

- مبدأ التكلفة التاريخية: يعني تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شراءها أو إنتاجها؛

-مبدأ عدم المقاصة: لا يجوز إجراء مقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونياً أو بناء على اتفاقية؛

-مبدأ مداومة الطرق المحاسبية: ويقصد به الحفاظ على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى؛

-مبدأ استقلالية الذمة المالية: يعتبر هذا المبدأ أن الشركة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها؛

-مبدأ الأهمية النسبية: يعني ضرورة الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية، حيث إن إغفالها أو الإفصاح عنها بشكل غير دقيق قد يؤثر سلباً على القرارات المالية المتخذة؛

-مبدأ السنوية: تقوم المحاسبة على أساس دورة كاملة عادة ما تكون سنة، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية؛

-مبدأ استقلالية الدورات: حيث تعتبر كل دورة مالية مستقلة عن أخرى في تحمل الأعباء وتحصيل المنتجات؛

-مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو الميزانية السابقة: ويقصد به الحفاظ على استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية هذا لمصادقية المحاسبة؛

-مبدأ الوحدة النقدية: وهذا المبدأ يفرض على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وقد حدد النظام المالي المحاسبي الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية.

3-الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي: قدم النظام المحاسبي المالي S.C.F قائمتين ماليتين لم تظهر في PCN وهما بيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية، وتتضمن القوائم المالية حسب (المادة 32 من مرسوم التطبيق المؤرخ في 26 مايو 2008):

- الميزانية: تعكس الوضعية المالية للشركة في نهاية السنة المالية، وتُعرف أيضاً باسم بيان المركز المالي وفقاً للإطار المحاسبي الدولي؛
- جدول النتائج: يعكس الأداء المالي للشركة خلال فترة معينة، من خلال إظهار الإيرادات والمصاريف وصافي الربح أو الخسارة؛
- قائمة التدفقات النقدية: توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، مما يساعد على تقييم الربحية والملاءة المالية للشركة؛
- جدول التغيرات في حقوق الملكية: يُبين التغيرات التي طرأت على حقوق المساهمين خلال الفترة المالية، مما يساعد في تحليل العائد على رأس المال المستخدم؛

⁽¹⁾ Chachoua Abdelhakim, & al. Op. cit. P 112.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

- الملحق: يُعتبر جزءاً مكملًا للقوائم المالية، حيث يقدم تفاصيل إضافية حول الأساليب والقواعد المحاسبية المتبعة، إضافة إلى شرح العناصر الواردة في الميزانية وقائمة الدخل.

الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب SCF

أولاً: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على جودة المعلومة المحاسبية:

ويمكن تلخيصه في عدة نقاط كما يلي:⁽¹⁾

1- سعيها منها للاندماج في الاقتصاد العالمي، والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، قامت الجزائر بتكييف منظومتها التشريعية مع مبادئ المنظمة العالمية للتجارة، بما في ذلك نظامها المحاسبي بهدف خدمة الاستثمار عن طريق إضفاء المزيد من المصداقية والشفافية للقوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فقد قامت الجزائر بإعداد نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، خاصة فيما يخص الإطار التصوري وكيفية عرض المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية؛

2- لقد اهتم النظام المحاسبي المالي من خلال الإطار التصوري، بالمعلومة المحاسبية وبكيفية عرضها حيث عرف المحاسبة المالية بنظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الشركة، وناجته ووضعية خزينته، في نهاية السنة المالية؛

3- وفقاً للمادة 25 من القانون 11-07 "تقوم المنشآت بإعداد البيانات المالية سنوياً على الأقل"، وتعتمد هذه الاستجابة على عملية صنع القرار على مختلف المستويات؛⁽²⁾

4- يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.."

ثانياً: التوافق في مجال الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

حدد النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حيث اعتمد في إطاره التصوري على المعايير المحاسبية الدولية التي عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1989، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، في المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية التالية (الملائمة، المصداقية، وقابلية للمقارنة والوضوح)".⁽³⁾

1- **الملائمة أو الدلالة (Pertinence):** المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وغيبها يؤدي عادة إلى اتخاذ قرارات خاطئة، إضافة إلى أنها تؤثر على القرارات الاقتصادية

⁽¹⁾ بغريش محمد، وبلعجوز حسين: (2021): جودة المعلومة المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة حالة الشركات المسجلة في بورصة الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 6، العدد 2، ص ص 423-422.

⁽²⁾ NAAS Abdelkader, (2023) : L'information comptable outil d'aide à la prise de décision: cas du SCF Accounting Information as Tool for Decision-Making: Case of AFS, ELBAHITH d'études Académiques, vol 10, N° 02, P P 800-801.

⁽³⁾ المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة، وترتبط ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية.

2- المصدقية (Fiabilité): أي أن تكون المعلومات المنشورة خالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتشير إلى الدقة، مع أنه من الصعب التحدث عن دقة كاملة في المعلومات المحاسبية، وقد نصت المادة 10 من القانون 07-11 إلى أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصدقية، والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات، التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها،⁽¹⁾ وترتبط هذه الجودة ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الصورة الأمنية التي تشكل أحد المبادئ المحاسبية الجديدة لـ SCF، وهذا يعني أن المعلومات المالية يجب أن تعكس في جميع الأوقات الوضع الحقيقي للشركة، توصف الموثوقية بأنها حالة من كون التقارير المالية يمكن الاعتماد عليها وجديرة بالثقة، كما يلزم النظام المحاسبي المالي بتقديم معلومات محاسبية تتصف بالشمولية والشفافية، وتعكس الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة وحتى تكون كذلك يجب أن تتصف بالخصائص التالية:

- الصورة الصادقة؛
- تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني؛
- الحيطة والحذر؛
- الشمولية؛
- الحياد.

3- القابلية للمقارنة (Comparabilité): يقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح للمستخدمين بإجراء مقارنات، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف الموجودة بين ظاهرتين اقتصاديتين كذلك المعلومات الموضحة في التقارير السنوية للشركة.

4- قابلية الفهم أو الوضوح (Intelligibilité): يعني أن المعلومات تكون معروضة بطريقة سهلة الاستيعاب والفهم وتعتمد أساساً على درجة الوضوح والبساطة في العرض، والإفصاح عن المعلومات، تعتبر هذه الخاصية كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها، ولقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير خاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية، وهذا من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات بتقديمه، ويهدف هذا الملحق إلى تفسير بنود القوائم المالية الأساسية.

الملاحظات المستخلصة مما سبق:

1- إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مستمدة من الإطار التصوري لـ IASC عام 1989، وقد صدر مشروع النظام المحاسبي المالي سنة 2006، ولم يخضع منذ ذلك الحين إلى التحيين أو التعديل.

2- كما نص القانون 07-11 في المادة 06 على أن " يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصدقية، قابلية المقارنة، التكلفة

(1) المادة رقم 29 من القانون رقم 07/ 11 لمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني" فنجد أن القانون، حسب هذه المادة، لم يفرق بين الفرضيات والمبادئ والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

3-سعى القانون لتعزيز من خصائص جودة المعلومة المحاسبية من خلال المواد التالية:

- **خاصية الشفافية، المصدقية، الوضوح، القابلية للمقارنة:** فقد وردت خاصية الشفافية في المواد 6 و10 من القانون 11-07، ومن خلال المادة 8 من المرسوم 156-08، وضمن الملحق الثالث من القرار رقم 71، فقد ذكرت في المادة 10 التي تؤكد على ضرورة تحقيق خاصية المصدقية والشفافية والوضوح، وأن تكون المعلومات المعروضة ذات أهمية ومفيدة فهي تنص " إحلال بيئة تكون فيها المعلومات عن الشروط والقرارات والاعمال متوفرة وواضحة ومفهومة من جميع الفاعلين في السوق ويكون تقديم المعلومات الشفافة والمفيدة عن الفاعلين في السوق وعملياتهم أساسيا لوجود سوق مالي يطبعه الانضباط والحيوية"، أما **المصدقية** فتم ذكرها من خلال المواد 6 و10 و38 من القانون 11-07 وفي معجم المصطلحات ضمن الملحق الثالث من القرار رقم 71، كما وردت خاصية **القابلية للفهم** والوضوح في المعلومات المحاسبية والوضوح من خلال المادة 6 من القانون 07/11 والمادة 8 من المرسوم 156-08، وضمن الملحق الثالث من القرار 71 أما **خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية** فقد وردت من خلال المادة 06 و29 من القانون 11-07 وقد عمل النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفير جميع المعلومات المالية المحققة لخاصية القابلية للمقارنة وذلك بالإفصاح عن جميع المعلومات المفسرة للقوائم المالية الأساسية، وهذا ما نصت عليه المادة 29 من القانون 11-07 "توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل، سردي، وصفي وعددي"⁽¹⁾ وحتى تتحقق هذه الخاصية يجب أن تعد المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية كما يلي:

أ-اتباع نفس مفاهيم القياس: وهذا بتوحيد مختلف المفاهيم المتبعة في عملية القياس المحاسبي؛

ب-اتباع نفس المبادئ المحاسبية: ويتجسد هذا من الثبات على تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في التشريع المحاسبي (SCF)؛

ج-اتباع نفس طرق العرض والإفصاح: إن عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها مختلف القوائم المالية بطريقة متجانسة، يسمح بتحقيق خاصية القابلية للمقارنة.

- كما وردت المواد 15 و17 و08 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08، كما ورد مصطلح **القابلية للمقارنة** ضمن الملحق الثالث من القرار 71.

- **خاصية الثبات والاتساق:** فقد وردت هذه الخاصية في المادة 06 من القانون 11-07، وضمن المرسوم 156-08 في المادة 15 والملحق الثالث من القرار رقم 71.

- **خاصية التمثيل الصادق، الحيادية، الشمولية أو الاكتمال، ودقة المعلومات المحاسبية:** وردت خاصية **التمثيل الصادق** في المادة 26 من القانون 11-07، ضمن المواد 11 و19 من المرسوم رقم 156-08 والملحق الثالث من القرار 71، أما بالنسبة لخاصية **الحياد** فقد ذكرت هذه الخاصية ضمن الملحق الثالث من القرار 71، أما بالنسبة لخاصية **الدقة** و**خلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء** فقد وردت من خلال

(1) المادة رقم 29 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

المادتين 37 و 39 من القانون 07-11، ومن خلال المادة 08 من المرسوم 08-156، كما وردت خاصية اكتمال وشمولية المعلومات المحاسبية فقد وردت في المادة 26 والتي تنص على ضرورة توفير الصورة الصادقة والشمولية.

- **خاصية الحيطة والحذر وأسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني:** فقد وردت خاصية الحيطة والحذر في المرسوم التنفيذي 08-156 من خلال المادة 14 والملحق الثالث من القرار رقم 71، وقد أشار إليها النظام المحاسبي المالي SCF بشكل ضمني فهي أحد أهم المبادئ المحاسبية والمتمثل في مبدئ الحيطة والحذر، كذلك تعد أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني أحد أهم المبادئ المحاسبية، والتي وردت من خلال المادة 6 من القانون المحاسبي المالي، والملحق الثالث من القرار 71.
- **خاصية التنبؤية، الأهمية النسبية:** حث النظام المحاسبي المالي SCF على اعتماد مبدأ الأهمية النسبية عند إعداد وعرض المعلومات ووردت خاصية الأهمية النسبية بصفة ضمنية في المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 وكذا الملحق الثالث من القرار 71، أما القيمة التنبؤية فقد تم ذكرها فقد في الملحق الأول من القرار 71.
- **خاصية التوقيت المناسب:** فقد وردت في المادة 27 التي تنص على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لمستخدميها في الوقت المناسب وتعد هذه الخاصية مهمة جداً للتأثير على قرارات المستخدم فالمعلومات التي لاتصل في الوقت المناسب تفقد قيمتها وتصبح بلا فائدة، فقد تركز قيمة وفائدة بعض المعلومات المحاسبية على عامل الوقتية مع التضحية بعامل الدقة، كما يلي "تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاري قفل السنة المالية المحاسبية.
- كما سمح النظام المحاسبي المالي بتغيير الطرق المحاسبية، إذا كان هذا التغيير يعمل على عرض وتقديم الواقع الاقتصادي للشركة بشكل أفضل والتحسين من **صدق وموثوقية** المعلومات المحاسبية وهذا ما جاءت به المواد 37، 38، 39 القانون 07-11.
- كما عزز القانون من **خاصية الملائمة** من خلال الإفصاح عن معلومات محاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات كما أن استحداث قائمة التدفقات النقدية والتفصيلات التي تتضمنها قائمة الأموال الخاصة ساهم في تحسين القدرة التنبؤية للمستخدم.

الخلاصة:

تعتمد جودة المعلومات المحاسبية بشكل أساسي على كفاءة نظام المعلومات المحاسبي، إذ تُعدّ هذه المعلومات مورداً جوهرياً ضمن موارد الشركة. وفي هذا الفصل، تناولنا مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى مقاييسها ومعاييرها، مع تسليط الضوء على الخصائص النوعية التي تؤثر في جودتها وفقاً للأطر المحاسبية التي وضعها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

(IASB)، وكذلك المشروع المشترك بين المجلسين.

أما فيما يتعلق بالجزائر، فقد استند النظام المحاسبي المالي (SCF) في إطاره التصوري إلى المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 1989، ووفقاً لذلك، فإن جودة المعلومات المحاسبية ترتبط مباشرةً بمجموعة من الخصائص النوعية التي حددها النظام المحاسبي المالي الجزائري، كما ورد في المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، وهي: الملائمة، المصدقية، القابلية للمقارنة، والوضوح.



الفصل الثالث



الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

تمهيد:

في ظل التطورات الاقتصادية المتسارعة وزيادة تعقيد بيئة الأعمال، أصبحت جودة المعلومات المحاسبية عنصراً جوهرياً في تعزيز الشفافية وكفاءة الأسواق المالية، وتعد هذه الجودة عاملاً رئيسياً لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح، مما يستدعي وجود ركائز وآليات رقابية فعالة لضمان دقة ومصداقية التقارير المالية، وهنا يبرز دور حوكمة الشركات كإطار تنظيمي يهدف إلى تحقيق الانضباط المالي والإداري داخل الشركات، من خلال مجموعة من الركائز والآليات الداخلية والخارجية التي تعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة، ويعد التدقيق الخارجي من أهم الآليات الخارجية للحوكمة التي تعمل على تحسين فعالية هذا النظام، وسنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: نماذج وتجارب دولية وتجربة الجرائر في تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الثالث: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

أصبح موضوع حوكمة الشركات من أهم المواضيع المطروحة في العقود الأخيرة خاصة بعد الأزمات المالية والانهيئات، التي مست العديد من الشركات نتيجة الفساد المالي والمحاسبي، وللتعرف أكثر على ماهية حوكمة الشركات سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة حوكمة الشركات وأسباب ظهورها والنظريات المفسرة لها، مفهوم حوكمة الشركات، أهمية، أهداف ومكونات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى أساسيات حوكمة الشركات.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات وأسباب ظهورها والنظريات المفسرة لها

يُعتبر مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات التي برزت نتيجة الأزمات المالية المتكررة، وسيتم في هذا المطلب التعرف على أهم المراحل التي مرت بها حوكمة الشركات والأسباب التي ساعدت على ظهورها والنظريات المفسرة لها.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

حوكمة الشركات فكرة تطرق لها آدم سميث في بداية القرن الثامن عشر عام 1776، حيث سلط الضوء في كتابه "ثروة الأمم" على وجود مصالح مختلفة تماماً بين أصحاب الشركة ومدراءها، فمن وجهة نظره، ذلك التضارب في المصالح يعد مشكلة لا يمكن التغلب عليها⁽¹⁾، ونجد هذه الممارسة في تاريخ الثقافة العربية وأقوى تعبير عن هذه الممارسة في ثقافتنا هو ما كان بين نبينا محمد (صلى الله عليه وسلم) وزوجته الأولى خديجة صاحبة رأس المال وكان النبي محمد (صلى الله عليه وسلم) مسؤولاً عن إدارة وتنمية رأس المال الذي أوكل به⁽²⁾، وتعود جذور حوكمة الشركات إلى بارل ومينز (Means and Berle) اللذان يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة، وهو ما أدى إلى مشكلة الوكالة (بين المسير والمالك) وكان ذلك في عام 1932، وهذا في كتابهما "الشركة الحديثة والملكية الخاصة"، الذي يعنى بأداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد فضلاً عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة، ثم صدر قانون الأوراق المالية عام 1933 وقانون سوق الأوراق المالية عام

⁽¹⁾ Benzouai, M, & Hella. L, (2023): **The Contribution of Corporate Governance in Increasing the Financial Performance of Family Businesses: a Study on a Sample of Family Companies From Oum el Bouaghi and Batna Provinces.** Human Sciences Journal, Vol 34, N°1, P 143.

⁽²⁾ Akacem. M, & al. (2023) : **Commissariat aux comptes, pour quel role dans la gouvernance d'entreprise** , Revue Organisation & Travail, Vol 12, N°2, P211.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

1934 في الولايات المتحدة الأمريكية،⁽¹⁾ وفي عام 1976 اهتم (Jensen and Meckling) بمفهوم حوكمة الشركات، وتسلط الضوء على أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من فصل الملكية عن الإدارة والمعروفة بنظرية الوكالة.⁽²⁾

في عام 1978، تم إطلاق المشروع المتعلق بمبادئ الحوكمة الرشيدة الذي يهدف إلى إجراء تحليلات وتوصيات وهكذا وضعت هذه الأحداث موضوع حوكمة الشركات في قلب المناقشات والنقاشات في الأوساط القانونية والتجارية، ومنذ الثمانينات أخذت الظاهرة بعدا عالميا، ففي عام 1984 تم التركيز على أن الشركة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالوسط المحيط به، وهو ما نصت عليه نظرية أصحاب المصلحة من قبل فريمان (Freeman) وبعد حدوث الانهيارات المالية للكثير من الشركات المالية العاملة في مجال القروض والادخار، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالإضافة إلى بعض الشركات المهيمنة بتأسيس هيئة تريديواي (Treadway) وقد قامت الهيئة عام 1987 بتقديم تقريرها الذي تضمن إحدى عشرة فقرة تتمثل في تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات وما يتعلق بها من منع الاحتيال والتلاعب في إعداد البيانات المالية وذلك من خلال الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهنة التدقيق الخارجي، وقد أدت التحديات إلى زيادة الاهتمام الرسمي بترسيخ أنظمة حوكمة الشركات فتشكلت العديد من اللجان، وتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات التي ركزت على تعزيز نطاق الحوكمة وآلياتها الداخلية والخارجية، بما في ذلك التأكيد على دورها في المحاسبة والتدقيق.⁽³⁾

في ديسمبر 1992 أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات كادبوري (Cadbury) تقريرها المعد من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، ويعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD1999) بعنوان مبادئ حوكمة الشركات هو أول اعتراف دولي رسمي بمفهوم حوكمة الشركات⁽⁴⁾ وقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية، وإفلاس العديد من الشركات والفضائح في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001 على المستوى الدولي.

(1) M. Miloudi Nassim, (2022) : Impact du contrôle de gestion sur la gouvernance d'entreprise dans un contexte, these de doctorat, Ecole des Hautes Etudes commerciales, Alger, P26.

(2) Sari Nassereddine, (2022): Corporate governance between the theoretical framework and application mechanisms: literature review, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies Vol 9, N°2, P341.

(3) Sari Nassereddine, Ibid, p 341.

(4) Benzouai, M, & Hella. L, Op.cit. P143.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

وفي أعقاب الانهيارات المالية لأكبر الشركات الأمريكية، مثل إنرون وأندرسون عام 2002، تم إصدار قانون ساربانيز أوكسلي (Sarbanes-Oxley)، الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري، الذي تواجهه العديد من الشركات، من خلال تفعيل دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس إدارة الشركات،⁽¹⁾ كما ألزم المسؤولين الكبار على تقديم تأكيدات على صحة المعلومات المحاسبية، في عام 2004 تم تنقيح مبادئ حوكمة الشركات التي نشرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سابقا.

ونظرا للأزمة المالية العالمية التي حصلت في عام 2008، قامت العديد من البلدان التي كانت مهتمة بشكل وثيق بهذا المفهوم بتعزيز سياساتها الخاصة بحوكمة الشركات، ومع دخول معيار ISO 26000 حيز التنفيذ في نوفمبر 2010، امتد مفهوم الحوكمة ليس فقط إلى الشركات الخاصة ولكن إلى جميع المنظمات، كما تم إعادة تنقيح مبادئ الحوكمة سنة 2015 بأنطاليا باسم OECD/G20 Principal of corporate Governance.⁽²⁾

الفرع الثاني: أسباب ودوافع ظهور حوكمة الشركات

لقد حظيت حوكمة الشركات بتركيز متزايد في مجتمع الممارسين والباحثين الأكاديميين، وكان ذلك الاهتمام لدراسة أسباب الانهيارات المالية، والتي تنعكس آثارها على الاقتصاد بأكمله ولعل من أهم أسباب هذه الإخفاقات هو سوء استخدام صلاحيات الإدارة التنفيذية، ضعف أداء مجلس الإدارة، عدم تحديد مواصفات الصلاحيات والمسؤوليات غياب الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، وكذلك الممارسات المحاسبية الاحتياطية التي تستهدف إلى تحقيق مصالح شخصية على حساب مصالح الشركة والأطراف الأخرى، ولذلك فإن ممارسات حوكمة الشركات الجيدة قد تمنع الأزمات وتعيد الثقة للمستثمرين⁽³⁾، وقد تم إثبات ضرورة وجود نظام حوكمة الشركات بوضوح في القرن الحادي والعشرين وهذا راجع لعدة أسباب كالعولمة المتزايدة والمنافسة الشرسة في الأعمال التجارية والأزمات المالية وانهيار الشركات،⁽⁴⁾ والتي يمكن عرضها كما يلي:⁽⁵⁾

(1) Sari Nassereddine, Op.cit. P 341.

(2) M. MILOUDI Nassim, Op.cit. P 26.

(3) Aiman Alasbahi, Op.cit. p 209

(4) Muhammad Dawood, & al, (2023): **Contribution the Effect of Corporate Governance on Firm Performance in Pakistan**, Review of Education, Administration and Law (REAL) Vol 6, N° 1, P 52.

(5) Boukeffa Hamza, (2022): **The utility of corporate governance in managing financial risks in banks -case study of a local bank**, Journal of Research in Finance and Accounting, Vol 07, N°02, P P 440-441.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

أولاً: مشكلة فصل الملكية عن الإدارة: تعد دراسة (Gardier Maens et Adolf Berle) سنة 1932، من أوائل الدراسات التي تناولت موضوع فصل الملكية عن التسيير، ليتعرض بعدها الأمريكيين (Mackling et Jensen) الحاصلان على جائزة نوبل للاقتصاد سنة 1976 إلى مشكلة الوكالة، ويرجع مبدأ فصل الملكية عن الإدارة لعدة أسباب منها كبر حجم الشركات، وقلة كفاءة وخبرة الملاك مقارنة بالمديرين المتخصصين، وقد أدت هذه النظرية إلى مشاكل كبيرة وتعارض بين مصالح الأطراف المختلفة، ولذلك كان لا بد من وضع قوانين تعمل على حماية مصالح المساهمين بوجود نظام متكامل يعمل على فض هذه النزاعات، والحد من مشاكل الوكالة الناجمة عن انفصال الملكية.

ثانياً: حالات الاحتيال والإفلاس : أدت حالات الإفلاس الناجمة عن كثرة الاحتيالات إلى الحاجة الماسة لتطبيق قواعد الحوكمة بهدف استعادة التوازن المالي والإداري ومعالجة الخلل في الهياكل التنظيمية للشركات وأظهر انهيار شركة (Enron و WORLDCOM) في أمريكا عام 2001 ، وما تلى ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية إلى مدى أهمية الحوكمة للشركات في الدول المتقدمة، والتي شهدت العديد من الانهيارات المالية والمحاسبية في الاقتصاد الأمريكي خلال عام 2002، وما شهدته الاقتصاد الأمريكي والأوروبي والاقتصاديات الدولية بوجه عام من تداعيات الانهيارات المالية.⁽¹⁾

ثالثاً: الأزمات والفضائح المالية: أدت الأزمات والفضائح المالية الكبرى في العديد من الدول، إلى دفع قضايا حوكمة الشركات إلى الواجهة في البلدان المتقدمة والنامية والأسواق الناشئة والعالم ككل⁽²⁾، مثل أزمة الرهونات العقارية في نهاية عام 2008، وما نشأ عنها من أزمات مالية طالت الكثير من الدول والتي كان لها بالغ الأثر لمراجعة هذه الضوابط والمعايير، كما أدى ضعف النظام القانوني في الدول النامية، وضعف نوعية المعلومات وتردي الإشراف والرقابة، إلى انتشار الفساد وانعدام الثقة وهذا بسبب الفساد المالي والإداري الذي نجم عنه إضعاف أداء الشركات، مما أدى إلى خسائر مالية فادحة، ومن هنا تبرز أهمية ضرورة حماية المستثمرين من أخطاء مجالس إدارة الشركات وذلك من خلال إرساء نظام رشيد للحوكمة، والالتزام بإجراءات تنظيمية صارمة والتركيز على الشفافية في التعامل بين أصحاب المصلحة⁽³⁾.

⁽¹⁾ Kaddouri H S, & Lechlach A, (2019): **Governance corporate and its importance in improving the accounting information quality**, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship Vol. 1, No. 2, p 3.

⁽²⁾ Aiman Alasbahi, Op.cit. p 210.

⁽³⁾ Kaddouri H S, & Lechlach A, Ibid, P 3.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

رابعاً: العولمة: لقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية، وتحول العديد من دول العالم من الاقتصاد الموجه إلى مفهوم الاقتصاد الحر، إلى فصل الملكية عن الإدارة بسبب زيادة حجم الشركات، وفتح أسواق جديدة وتحقيق أرباح مرتفعة، أدى إلى التوسع في نشاطها، وهذا ما أدى إلى ضرورة البحث عن رقابة جديدة وأنظمة وآليات تضمن حماية حقوق جميع أصحاب المصلحة في الشركات.

الفرع الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات: وأهمها:

أولاً: نظرية الوكالة (Agency Theory): حسب (MACKLING , JENSEN, 1976)) تعرف نظرية الوكالة كعقد، حيث يقوم شخص أو أكثر (الموكل) بتوظيف شخص آخر (الوكيل)، لأداء عدد من الخدمات وتفويض سلطة اتخاذ القرارات إلى الوكيل،⁽¹⁾نشأت مشكلة الوكالة بسبب الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات الكبيرة حيث يحاول المديرون (الوكلاء) تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب المالكين (الموكلين)، وهناك العديد من مشاكل الوكالة التي يواجهها أصحاب المصلحة، منها عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، مشكلة المخاطرة الأخلاقية ومشكلة الاختيار العكسي، مشكلة تضارب المصالح، مشكلة تحمل المخاطرة، والتي قد تتطلب آلية مناسبة تتمثل في حوكمة الشركات لتخفيف من حدتها، وتحاول الشركات الحد من هذه المشكلة، من خلال سياسات حوكمة الشركات القوية والفعالة مثل ضم مديرين مستقلين غير تنفيذيين إلى مجلس الإدارة، وتشكيل لجنة التدقيق لضمان الإدارة العادلة، وإنشاء منصبين منفصلين للرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وبالتالي ينبغي إنشاء مثل هذا النوع من آليات الرقابة جنباً إلى جنب مع الإدارة الجيدة للشركات من أجل توجيه سلوك المديرين وإجبارهم على التصرف بما يحقق مصلحة المساهمين⁽²⁾، واستخدام معايير حوكمة الشركات كآلية إدارة تحكم العلاقة بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين⁽³⁾.

(1) Yanka Perkasa,& Fardinal, (2021): **The Influence of Organizational Culture, Internal Control on the Implementation of Good Corporate Governance through the Integration of Accounting Information Systems** Saudi J Bus Manag Stud, Vol 6, N10, P 395.

(2) Leviticus Mensah & Murad Abdurahman Bein, (2023): **Sound Corporate Governance and Financial Performance: Is There a Link? Evidence from Manufacturing Companies in South Africa, Nigeria, and Ghana**, Sustainability, 15, 9263. <https://doi.org/10.3390/su15129263>, PP 3-4.

(3) Ibrahim O.A Eriqat, & al.(2023): **Do Corporate Governance Mechanisms Matter to the Reputation of Financial Firms? Evidence of Emerging Markets**, Cogent Business & Management, Vol 10, N°1, P 21.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

ثانياً: نظرية المصالح (Stakeholder Theory): بالنظر إلى نظرية المصالح التي أسسها (FREEMAN,1984) فإنها تؤكد على مجموعات مختلفة من أصحاب المصلحة في الشركة، وتقدم توصيات حول كيفية خدمة الإدارة لهذه الفئة وتشير هذه النظرية إلى أن الشركات تتحمل المسؤولية الاجتماعية لإعادة هيكلة إطار حوكمة الشركات بالمقارنة مع نظرية الوكالة، فإن كل من يؤثر على الشركة أو عملياتها بأي شكل من الأشكال هو من أصحاب المصلحة، بما في ذلك العملاء والموظفين والمجتمعات المحلية والموردين والمنظمات الحكومية....

وبذلك فقد رفضت هذه النظرية إعطاء أولويات ومنافع للمساهمين فقد باعتبارهم ملاك الأسهم في الشركة بل يجب تضمين أصحاب المصالح الآخرين الذين لديهم كذلك مصالح وعلاقات مع الشركة.

ثالثاً: نظرية الاعتماد على الموارد (Resource Dependence Theory): تنظر نظرية الاعتماد على الموارد إلى الشركة باعتبارها نظاماً مفتوحاً يعتمد على المنظمات الخارجية من أجل تحقيق أهدافها تحتاج الشركات إلى موارد تعتمد عليها للوصول إلى غايتها، وتضمن الحوكمة الجيدة الوصول إلى تلك الموارد الأساسية، وتنص هذه النظرية على ضرورة مراقبة الأداء وتوجيه الإدارة من أجل استخدام الفعال لهذه الموارد لتقليل المخاطر، وتعظيم فرص النجاح للشركة.

رابعاً: نظرية الإشراف (Stewardship Theory): تقدم نظرية الإشراف وجهة نظر متناقضة مع نظرية الوكالة، حيث تشير إلى أن المديرين جديرون بالثقة بطبيعتهم ويتصرفون كمشرفين، وبالتالي لن تكون هناك تكاليف كبيرة للوكالة، وتفترض هذه النظرية أن المديرين يريدون بشكل عام القيام بعمل جيد والعمل كمشرفين فعالين على موارد الشركة ونتيجة لذلك، ينظر إلى الإدارة العليا والمساهمين على أنهم شركاء، ومن ثم فإن الوظيفة الرئيسية لمجلس الإدارة ليست ضمان الامتثال الإداري لمصالح المساهمين الأعضاء وفقاً لنظرية الوكالة، ولكن تحسين الأداء التنظيمي،⁽¹⁾ كما تفترض الفكرة أن المديرين جديرون بالثقة ويقدرهم سمعتهم بشكل كبير، وبالتالي فإن سوق المديرين الذين يتمتعون بتقدير كبير، والذين يحصلون على رواتب أعلى، هو الأداة الأساسية لتنظيم

⁽¹⁾ Amarasekara NT & Hewage YM, (2022) : An Empirical Study on Corporate Governance and Financial Reporting Quality? Evidence from Listed Entities in Sri Lanka, Journal of Risk and Financial Studies Vol. 3, No. 1, P57.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

السلوك، مع ضرورة الالتزام بالإفصاح في التقارير المالية ووجود تدقيق خارجي، ولكن هناك افتراض أساسي بأن هذه الممارسات ضرورية لتأكيد النزاهة المتأصلة في الإدارة.⁽¹⁾

المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات

ساهمت الأزمات المالية خلال نهاية القرن العشرين وما نجم عنها من فضائح مالية هزت القطاع المالي في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة خاصة، والفساد الإداري والمحاسبي في العالم ككل بصفة عامة، إلى بروز مصطلح حوكمة الشركات ومن هنا توالى التعريفات الخاصة بالحوكمة، وسنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف حوكمة الشركات، خصائصها والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، أهمية أهداف ومكونات نظام حوكمة الشركات.

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات

مصطلح الحوكمة يركز على كيفية الموازنة بين الصلاحيات التي تتمتع بها إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى،⁽²⁾ ومن هنا سنتطرق إلى التعاريف اللغوية والاصطلاحية وإلى مداخل الحوكمة لتوضيح هذا المصطلح.

أولاً- تعريف حوكمة الشركات لغوياً: من الناحية اللغوية، تأتي كلمة "الحوكمة" من الكلمة اللاتينية "gubernator"، وهي نفسها تأتي من الكلمة اليونانية "kubernetes"، وتعني قيادة السفينة ومدى التحكم فيها ويتعلق الأمر بالشخص الذي يمسك دفة السفينة، ويتمثل دوره في مراقبة مسار السفينة وتوجيهها⁽³⁾، وهناك عدة اقتراحات لترجمة هذا المصطلح من بينها: حكم الشركات، حكمانية الشركات، وحوكمة الشركات، الحكم المشترك بالإضافة إلى عدد من البدائل الأخرى مثل: السيطرة على الشركات، الرقابة على الشركات المساهمة، أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركات أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة الرشيدة، أسلوب الإدارة الرشيدة أو الحازمة، الانضباط السلوكي...

⁽¹⁾ Leviticus Mensah & Murad Abdurahman Bein., Op.cit. PP 3-4.

⁽²⁾ Frank Bancelle, (2003): **La Démocratie en miettes (pour une révolution de La gouvernance)**, édition Chelles Léopold Mayer, paris , P154.

⁽³⁾ Akacem. M, & al., Op.cit. P 211.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

- وقد اتفق فقهاء اللغة على أن لمصطلح الحوكمة جذورا في اللغة العربية، فقد ورد الفعل الثلاثي (حكم) في كل من المعجم الوسيط والمعجم الوجيز بمعنى: قضى، فيقال حكم له وحكم عليه، وحكم بينهم واحتكم الخصمان إلى الحاكم، أي رفعا خصومتهم اليه واحتكم في الشيء أي تصرف فيه كما يشاء، وحكم أي استبد، والحاكم هو من نصب للحكم بين الناس، والحكمة هي معرفة أفضل الأشياء بأفضل العلوم، أما في اللغة الإنجليزية فاشتقت كلمة "governance" من الفعل (Govern) الذي يعني: "الحكم من خلال سلطة كما يعني أيضا إدارة شؤون دولة أو منظمة، وترتبط الكلمة الإنجليزية بمعاني السيطرة والتوجيه والإرشاد،⁽¹⁾ وفي سنة 2003 اعتمد مجمع اللغة العربية في بيان له بمصر، مصطلح حوكمة الشركات كترجمة للمصطلح الإنجليزي Corporate Governance.

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات اصطلاحا: زاد الاهتمام بمصطلح الحوكمة من قبل المنظمات والهيئات الدولية وكذلك الباحثين في مختلف المجالات سواء المحاسبية، القانونية، الاقتصادية والإدارية، مما يصعب من وجود تعريف واحد وجامع لهذا المصطلح لذلك سوف نورد بعض التعريفات لهذا المصطلح لبعض الهيئات المالية الاقتصادية، المحاسبية، الدولية وكذلك تعريفات لبعض الباحثين في هذا المجال، كما يلي:

1- تعريفات الهيئات الدولية:

فقد عرفت لها لجنة كادبوري وفقاً لتقرير (1992, CADBOURY)، بأن حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والرقابة عليها.⁽²⁾

كما عرفت لها شركة التمويل الدولية (IFC): بأنها نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.⁽³⁾

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD): فقد عرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من العلاقات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم، أصحاب المصلحة، كما يحدد

(1) هيام رقيق، (2023): مقارنة سوسيو تنظيمية لمفهوم حوكمة الشركات، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد الثامن، العدد الأول، ص1734.

(2) Report of the committee on the financial Aspects of corporate governance, (1992): **The financial Aspects of corporate governance**, London, Burges Science press, P 14.

(3) Nouara Mohamed, (2023) : **The role of the Algerian financial accounting system in strengthening the principles of corporate governance - analytical study**, Management et Econoics Research Journal, vol5, No 2, P 298.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهدافها ووسائل تحقيقها، وآليات مراقبة الأداء.⁽¹⁾

-في حين يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): الحوكمة بأنها النظام الذي يمكن مجلس إدارة الشركة من تحقيق أهدافها، والتأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح والتحقق من استخدام موارد الشركة بفعالية.⁽²⁾

-وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA): حوكمة الشركات على أنها: "مجموعة من العمليات والهيكل والآليات التي يستخدمها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لتوجيه أنشطة الشركة وتحقيق أهدافها وضمان المساءلة والشفافية وحماية مصالح أصحاب المصلحة".⁽³⁾

2- تعريفات لحوكمة الشركات من طرف بعض الباحثين

عرفت حوكمة الشركات من قبل العديد من الباحثين المختصين حيث اختلفت التعريفات من باحث إلى آخر باختلاف الرؤية والزوايا التي عرفت فيها، وفي ذلك ندرج التعريفات التالية:

-فقد عرفها Gérard Charreaux, (1997): أنها مجموعة من "الآليات التنظيمية والميكانيزمات التي من شأنها الحد والتأثير على قرارات المسيرين والتحكم في توجيهاتهم ومجال صلاحياتهم".⁽⁴⁾

-وقد عرفها Jensen Meckling ، (1976): بأنها ممارسة الشخصية القيادية الأخلاقية والفعالية من قبل السلطة الحاكمة في الشركة (الإدارة العليا)، وذلك من أجل تحقيق النتائج الأربع التالية (ثقافة أخلاقية، أداء جيد، رقابة فعالة وشرعية).⁽⁵⁾

وبالنسبة لشليفير وفيشني Shleifer and Vishny (1997)، فإن حوكمة الشركات هي مجموعة الآليات التي يضمن المستثمرون من خلالها العائد على الأسهم.

(1) AOUN & KASBAOUI, (2022) : **Budget et gouvernance d'entreprise : Une approche néo- institutionnelle** Revue AME, Vol 4, N°3, P 3.

(2) Wisam Neema Hussein, & Dheyaa Hamdi Abdullah, (2021): **Role of Corporate Governance Mechanisms in Enhancing the Quality of Accounting Information- Applied Research on a Sample of Companies Listed in the Iraqi Stock Exchange**, Journal of Positive Sciences (JPS), N° 9, P 2.

(3) The institute of internal auditors, (2002): **The lessons that lie beneath**, Tone at the top journal; USA, P31.

(4) Gerard Charreaux, (1997) : **Le gouvernement des entreprises**, ed, economic, France, P 1.

(5) Nouara Mohamed, Op.cit. P 298.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

وبالتالي فإن الهدف الرئيسي للحوكمة هو حماية مقدمي رأس المال وارتكزت رؤية هؤلاء المؤلفين على تعريف الحوكمة بأنها أداة رقابية للحد من سلطة المدير وتعظيم الأرباح للمساهمين.⁽¹⁾

-وتعرف أيضاً بأنه نظام شامل يتضمن مقاييس الأداء الإداري الجيد، ومؤشرات عن وجود أساليب رقابية تمنع أي جهة ذات علاقة للشركة داخلياً وخارجياً من التأثير سلباً على أنشطة الشركة، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بشكل عادل، لتحقيق الدور الإيجابي للشركة لصالح أصحابها والمجتمع ككل.⁽²⁾

وعليه، ومما سبق، يمكننا إعطاء تعريف شامل لحوكمة الشركات بأنها نظام يدير ويراقب الشركة من خلال مجموعة من القوانين، المبادئ، الإجراءات والمعايير التي تحدد حقوق وواجبات الشركة مع مختلف الأطراف وذلك بهدف تضيق الفجوة التي تتعارض مع مصالحهم، فضلاً عن حماية حقوقهم وترشيد قراراتهم من خلال تحديد دور ومسؤوليات وواجبات مختلف الأطراف التي لها مصالح داخل الشركة لتحقيق الشفافية في التعامل مع كافة الجهات المعنية، وضمان المساءلة من خلال توفير أنظمة صارمة، من أجل تحقيق الاستخدام الرشيد للموارد بما يخدم جميع المصالح في الشركة.

3- تعريف حوكمة الشركات من حيث مداخل حوكمة الشركات: وتنقسم إلى مدخلين كما يلي:⁽³⁾

- **المدخل الأول (مدخل المساهمين):** وهو المدخل الذي يهتم بتعظيم حقوق المساهمين، بمعنى زيادة أرباحهم، ويتم تبرير هذا الاهتمام في نموذج الحوكمة التقليدية بنظرية " حقوق الملكية" التي تنص على أن للمساهمين الحق في اتخاذ القرار، حيث يفترض أنهم يتحملون المخاطر المتبقية المتعلقة بعدم اليقين بشأن تحصيل الإيرادات يقود هذا التصور إلى اعتبار الحوكمة نظاماً يختص بتنظيم العلاقات بين المديرين والمساهمين، ويهيمن

(1) AOUDANE Meryem, & WAHABI Rachid, (2022) : L'effet des principes de la corporate governance sur la performance des entreprises cotées en bourse : Revue de littérature et proposition d'un modèle conceptuel, International Journal of Strategic Management and Economic, vol 2 N° 5 ,P2001.

(2) Ismail, M. D.& al. (2023): Corporate Governance and its Impact on the Efficiency of Internal Control on Non-Profit Government Institutions: an Exploratory Study, International Journal of Professional Business Review, Vol 8, N°1, P 4.

(3) AOUN & KASBAOUI , Op.cit. P 309.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

هذا المدخل على الفكر الأنجلوسكسوني، وأكد Vishn & Shleifer (1997)، بدورهما أن حوكمة الشركات تتناول جميع الترتيبات التي يتخذها مقدمو رأس المال لضمان عوائد استثماراتهم.

-المدخل الثاني (مدخل الأطراف المتعددة ذات العلاقة بالشركة): تعرض المدخل الكلاسيكي الذي نظر إلى الحوكمة نظرة ضيقة إلى النقد، فمساهمة رأس المال في تشكيل الإيرادات التنظيمية هي في أحسن الأحوال مساهمة جزئية فقط فالقيمة التي تولدها الشركة تعتمد أيضا على عوامل أخرى للإنتاج، وتنشأ بشكل رئيسي من الميزة التنافسية المحققة من الكفاءات المحورية المميزة التي نجحت الشركة في تعبئتها واستثمارها لفائدة التنظيم سواء تعلقت بالمديرين أو بالموظفين وحتى تلك المتعلقة بأصحاب المصالح الآخرين (الموردون، العملاء، البنوك...) (1)

الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات: يمكن إجمالاً تلخيصها فيما يلي: (2)

أولاً: المساءلة: تتعلق بالزام كل فرد بمسؤوليته المهنية، من خلال تقييم أدائه واتخاذ الإجراءات المناسبة سواء بالمكافأة أو المساءلة، مع ضرورة تطبيق آليات رقابية صارمة لضمان الالتزام وردع أي تقصير، وإجراء تحقيقات فورية في حالات سوء الإدارة؛

ثانياً: المسؤولية: تتطلب وضع هيكل واضح يحدد مستويات السلطة والمسؤوليات، بما يضمن محاسبة مجلس الإدارة وصانعي القرار عن التزاماتهم تجاه الشركة والمساهمين؛

ثالثاً: العدالة: تعني ضمان حقوق جميع أصحاب المصالح في الشركة، مع تحقيق المساواة في المعاملة بين صغار المساهمين والمساهمين من ذوي الحصص الكبرى؛

رابعاً: المسؤولية الاجتماعية: تشمل التزام الشركة بدورها كمواطن صالح عبر تبني سياسات عادلة في التوظيف، والحفاظ على المعايير البيئية، والتمسك بالسلوك الأخلاقي في جميع أنشطتها؛

خامساً: الانضباط: يتطلب التزام الشركة بمعايير السلوك المهني السليم، والذي يتحقق عبر توفير معلومات دقيقة للمستخدمين، وضمان وجود حوافز للإدارة لتحقيق أعلى قيمة للمساهمين، والالتزام بتقييم حقوق الملكية وتكلفة رأس المال، بالإضافة إلى إعداد تقرير سنوي حول تطبيق الحوكمة؛

(1) هيام رقيق، مرجع سبق ذكره، ص 1734.

(2) Nouara Mohamed, Op.cit. P299.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

سادسا: السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك وأداب المهنة، والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف المرتبطة بالشركة، والشفافية عند تقديم المعلومات المحاسبية؛

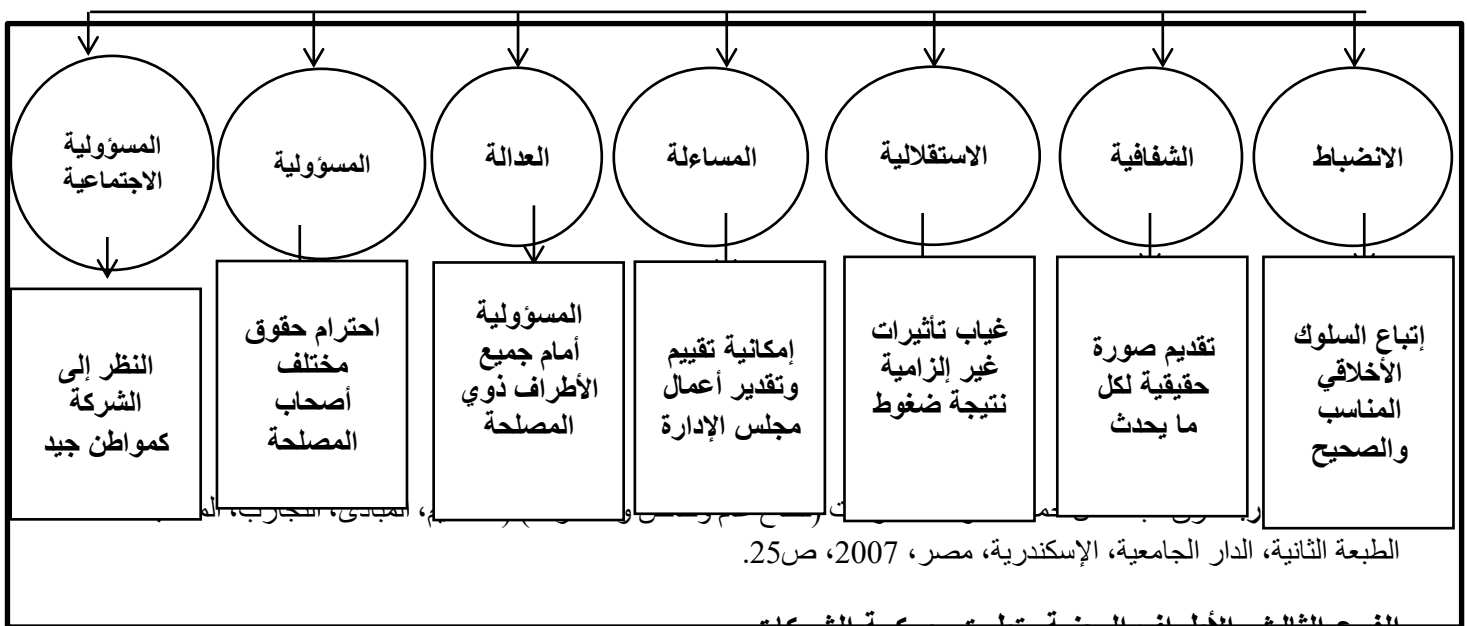
سابعا: الشفافية: تتضمن الشفافية الإفصاح الواضح والدقيق وفي الوقت المناسب عن المعلومات المتعلقة بأنشطة الشركة وأدائها وصحتها المالية، حيث تتيح هذه الخاصية لأصحاب المصالح اتخاذ قرارات رشيدة وتعزز الثقة في معاملات الشركة؛⁽¹⁾

ثامنا: الاستقلال: بمعنى أن يكون متخذ القرار حراً وغير مقيد بأي عوامل تؤثر على قراراته، ولا يتحقق هذا إلا من خلال رئيس مجلس إدارة مستقل، رئيس لجنة تدقيق مستقل، ومدقق خارجي مستقل؛

تاسعا: النزاهة: تشير النزاهة إلى الالتزام بالمعايير والممارسات الأخلاقية في جميع أنشطة ومعاملات الشركة وتعني الالتزام بالصدق والسلوك الأخلاقي وفعل ما هو صحيح.

والشكل التالي يوضح هذه الخصائص:

الشكل رقم (3-1): خصائص نظام حوكمة الشركات



الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي كالتالي:

أولاً: المساهمون (Shareholders): يمثل المساهمون مصدر التمويل الرئيسي للشركة من خلال امتلاكهم للأسهم، مما يمنحهم الحق في تحقيق الأرباح وزيادة قيمة الشركة على المدى الطويل، ولضمان حماية مصالحهم، يجب تشكيل مجلس إدارة يتمتع بالكفاءة والقدرة على الإشراف الفعال على إدارة الشركة؛

ثانياً: مجلس الإدارة (The Board of Directors): يعد المجلس هيئة رقابية تمثل المصالح الأساسية للمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، ومن بين مهامه الرئيسية تعيين ومراقبة الإدارة التنفيذية اختيار المديرين، تقديم التوجيهات، الإشراف على الأداء الإداري، ورسم السياسات العامة للشركة؛

⁽¹⁾ Christianah Pelumi Efunniy, (2024): **Strengthening corporate governance and financial compliance: Enhancing accountability and transparency**, Finance & Accounting Research Journal, Vol6, N° 8, P 1599.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

ثالثاً: الإدارة (Management): تتولى الإدارة مسؤولية العمليات اليومية داخل الشركة، وإعداد التقارير لمجلس الإدارة. كما يقع على عاتقها تعظيم الأرباح وزيادة قيمة الأسهم لصالح المساهمين، إضافةً إلى الالتزام بالإفصاح والشفافية عند نشر المعلومات المالية، وتعتبر الإدارة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة ومختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة؛

رابعاً: أصحاب المصالح (Stakeholders): تشمل هذه الفئة جميع الأطراف التي لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في الشركة، مثل الدائنين، الموردين، العملاء، الموظفين، والعمال، وقد تختلف أو تتعارض مصالح هذه الأطراف أحياناً، ما يتطلب تحقيق توازن عادل يراعي حقوق جميع المعنيين.

الفرع الرابع: أهمية، أهداف ومكونات حوكمة الشركات

أولاً: أهمية حوكمة الشركات: وتظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- 1- محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- 2- ضمان تحقيق النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها؛
- 3- تفادي وجود أخطاء أو انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرار، أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة؛

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

- 4- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربطه بالإنتاج؛
- 5- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوطات من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين؛
- 6- وتظهر أهمية حوكمة الشركات كذلك، في بناء الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية المنشورة، ومساعدة الشركات على جذب الاستثمار وزيادة قدرتها التنافسية؛
- 7- التأكد من وفاء الشركة بالتزاماتها وضمن تحقيق أهدافها قانونياً واقتصادياً؛
- 8- ضمان تحقيق حياد ونزاهة جميع موظفي الشركة؛
- 9- توفير معلومات كافية وشفافة لجميع الأطراف ذات الصلة المرتبطة بالشركة؛⁽¹⁾
- 10- وضع أسس للعلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين من أجل رفع كفاءة الشركة.

ثانياً: أهداف حوكمة الشركات: إن الأهداف التي تسعى الحوكمة لتحقيقها تكسبها الأهمية البالغة لعظم تلك الأهداف ومشروعيتها وأهميتها وفيما يلي بعضاً من هذه الأهداف:⁽²⁾

- 1- تحقيق الشفافية المطلوبة لاستمرارية الشركات وتمكنها من القيام بأنشطتها الاستثمارية في إطار من النزاهة، الموضوعية والاحتراف، إذ تضيف الحوكمة نمطاً من ثقافة الشفافية والوضوح بحيث يصبح ذلك النمط مهيمناً على السلوك الإداري والوظيفي لمنتسبي تلك الشركات؛
- 2- زيادة الثقة في الشركات التي تطبق معايير الحوكمة وتحتكم إلى قواعدها ومبادئها وآلياتها لأن الأحكام إلى تلك القواعد والمبادئ والآليات يشجع جواً من الثقة في الشركة ولوائحها وأنشطتها؛
- 3- يضبط العلاقات الإدارية بين الأطراف ذات العلاقة في الشركات والمتمثلة في مجلس الإدارة وحملات الأسهم والأقسام والهياكل الإدارية المتفرعة عن جسم الشركة الرئيسي إلى غير هؤلاء ممن تهمهم أنشطة الشركة واستثمارها؛

⁽¹⁾ Aiman Alasbahi , Op.cit. P 211.

⁽²⁾ شحاته السيد شحاته، وعبد اوهاب نصر، مرجع سابق ذكره ، ص45.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

- 4- حماية حقوق المساهمين عبر توفير معلومات صحيحة وشفافة عن أنشطة الشركة والوضع المالي له بما يمكن المساهمين الحاليين والمتوقعين من اتخاذ قراراتهم بناء على ما يظهر من الوضع المالي لتلك الشركات، وحماية حقوق أصحاب المصلحة، بشكل مستمر وطويل الأجل؛
- 5- تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات اللازمة عن الشركة؛
- 6- التأكد من وجود هيكل إداري تنظيمي جيد داخل المنظمة يشارك فيه كل عضو في المجموعة المنظمة في الوضع المناسب مع تحديد صلاحياته ومسؤولياته؛
- 7- تحسين الأداء المالي للشركة وتقليل فرص وقوعها في ضائقة مالية وإفلاسها أو استحواذ مؤسسات أخرى عليها؛
- 8- الحد من المخاطر والتهديدات التي تمس أصحاب المصالح والمساهمين، وكذا الحد من الفساد والخسائر الناتج عن سوء استخدام السلطة بالشركة؛⁽¹⁾
- 9- تحقيق المسؤولية الاجتماعية للشركة من خلال السياسات والإجراءات المناسبة لأنشطتها والتي تعمل من خلالها على خدمة البيئة والمجتمع⁽²⁾.

ثالثاً: مكونات حوكمة الشركات: تتكون حوكمة الشركات من ثلاث مكونات، وهي الهياكل (S)، والإجراءات (P)، والسلوكيات (C)، هذه المكونات الثلاثة التي تسمى "نموذج SPC" وتفاعلاتها تحدد أنظمة الإدارة في الشركة وطرق عملها وتنظيمها حسب (Pérez، 2009).⁽³⁾

• **الهياكل (Les structures) :** تتنوع الهياكل التي يتضمنها نظام حوكمة الشركات، فبعضها ينتمي إلى الشركة وهي: الجمعية العامة، ومجلس الإدارة، واللجان المختصة المسؤولة عن جوانب حوكمة الشركات مثل لجنة التدقيق ولجنة التعويضات، وكذلك الإدارة التنفيذية، وبعضها الآخر تكون خارجية وتتدخل على أساس مهام محددة، إما مهام تعاقدية مثل مدقق الحسابات والمحاسبين وغيرها، أو مهام ذات مصلحة عامة مثل السلطات التنظيمية؛

(1) عمر سعد العجيل، (2022): أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمة، (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية)، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 13، العدد الرابع، ص 154.

(2) Mijbil Dway Ismail.& al.Op. cit. P5.

(3) AOUN & KASBAOUI , Op.cit. P 309.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

• **الإجراءات (Les procédures) :** الإجراءات متنوعة للغاية أيضاً، فهي تجعل من الممكن تحديد طرق جمع ونشر المعلومات المفيدة المتعلقة بعمل الشركات المعنية وكذلك وسائل تنفيذ العمليات، وهي الوسائل التي يتم بواسطتها تنفيذ السياسات والقوانين داخل الشركة لضمان الامتثال وتحقيق أهداف الحوكمة مثل الإبلاغ والإفصاح المالي، سياسات إدارة المخاطر، آليات التدقيق الداخلي والخارجي، إجراءات الإبلاغ عن المخالفات؛

الهيكل والإجراءات = المحتوى المؤسسي لنظام حوكمة الشركات.

• **السلوك (Les comportements) :** وتعني تلك القيم والمبادئ والممارسات الأخلاقية التي يتحلى بها الأفراد المعنيين بالنظام حوكمة الشركات والمسؤولين، كالشفافية والمسؤولية النزاهة العدالة والالتزام بالقوانين

والسياسات، والممارسات الجيدة والأخلاقيات التي يتحلى بها هؤلاء، أو على العكس من ذلك انحرافات هؤلاء الأشخاص وغياب الوازع الأخلاقي، هي أمور حاسمة فيما يتعلق بفعالية أنظمة الحوكمة التي تنفذها الشركة.

فهناك علاقة وطيدة بين مكونات حوكمة الشركات فالهيكل توفر الإطار التنظيمي لتحقيق أهداف حوكمة الشركات والإجراءات تعمل على ضمان تنفيذ القوانين والسياسات والقواعد بطريقة ممنهجة ومنظمة، أما السلوك فيعمل على تعزيز المبادئ والسلوكيات الأخلاقية داخل الشركة لتحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة.

المطلب الثالث: أساسيات حوكمة الشركات

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات:

تمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات وقد اختلفت من هيئة لأخرى، ولكننا سنعتمد المبادئ التي صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 1999 والتي تم إعادة صياغتها سنة 2004 ثم سنة 2015 في أنطاليا بتركيا، حيث تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD/G20) ، وهي كالتالي: (1)

أولاً: ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة: وينص هذا المبدأ على ضرورة إرساء أسس نظام فعال لحوكمة الشركات من خلال إنشاء إطار قانوني وتنظيمي ومؤسسي مناسب وفعال، ويجب أن تكون

(1) OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance, 1172, P 3.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

هذه الأنظمة مرنة، مع مراعاة خصائص كل مجتمع، وأن تقوم على مبدأ "الامتثال أو التبرير" ولتحقيق هذا المبدأ هناك عدة شروط يجب الالتزام بها منها ما يلي:

- 1- يستلزم وضع إطار حوكمة الشركات، من أجل أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل وتشجيع إنشاء، أسواق تتصف بالنزاهة والشفافية؛
- 2- يجب أن يتم توزيع المسؤوليات على مختلف الجهات بشكل واضح لخدمة المصلحة العامة؛
- 3- يجب أن تتصف الجهات الإشرافية والتنظيمية بالنزاهة وأن تمتلك الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، واتخاذ قراراتها وأحكامها في الوقت المناسب بكل وضوح وشفافية؛
- 4- يجب تعزيز التعاون الممتد عبر الحدود، بالإضافة إلى الترتيبات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

ثانياً: مبدأ حماية حقوق المساهمين: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين من خلال: (1)

- 1- تأمين وسائل تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم، والحصول على معلومات حول الشركة في الوقت المناسب بصفة منتظمة؛
- 2- للمساهمين الحق في المشاركة، والحصول على معلومات كافية حول القرارات المتعلقة بالتغييرات الأساسية في الشركة، كتعديل في النظام الأساسي أو أي تعاملات غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة؛
- 3- أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين؛

ثالثاً: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم الأقلية من المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض في حال انتهكت حقوقهم وذلك كما يلي:

(1) Nouara Mohamed, Op.cit. P302

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

1- يجب أن يعامل المساهمين في نفس الفئة معاملة متكافئة، فيتاح لهم نفس حقوق التصويت؛

2- يجب منح تداول الأسهم بصورة تتسم بالإفصاح والشفافية؛

3- يجب إيصال المعلومات للمساهمين بالشكل الكافي والملائم عن أي تغييرات في الشركة.

رابعاً: مبدأ الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة المسائل الهامة المرتبطة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، وأسلوب ممارسة حوكمة الشركات وهذا ما يعزز مبدأ الشفافية

يجب أن يكون لدى جميع المساهمين إمكانية الوصول إلى معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب حول الأداء المالي للشركة والملكية، بالإضافة إلى ضرورة عدم إخفاء أي معلومات وإظهارها للجمهور في الوقت المناسب، والكشف عن جميع البيانات المالية والمعلومات الأخرى، وطريقة استخدام السلطات، وأن يتم الكشف عن المعلومات التالية:⁽¹⁾

- 1- أهداف الشركة والمعلومات الغير مالية؛
- 2- الملكيات الكبرى للأسهم بالإضافة إلى المستفيدين من الملكية وحقوق التصويت؛
- 3- مكافئات أعضاء مجلس الإدارة وكذا المسؤولين التنقيدين الرئيسيين؛
- 4- معلومات عن عمليات الدمج والاستحواذ بين الأطراف المرتبطة؛
- 5- المخاطر التي من المتوقع أن تحيط بأعمال الشركة؛
- 6- الرواتب والمزايا الممنوحة للمديرين والموظفين؛
- 7- تقرير المدقق الخارجي الذي يصادق على مصداقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

خامساً- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة:

- 1- يجب أن يضمن مجلس الإدارة إطار حوكمة الشركات، ووضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسؤوليته اتجاه الشركة والمساهمين؛

⁽¹⁾Nouara Mohamed, Op.cit. P302

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

2- ومن أهم مسؤوليات المجلس وضع الموازنات السنوية التقديرية، وخطط النشاط السنوي، ووضع أهداف الأداء ومراقبة تنفيذه، وتدقيق الأداء، الاشراف على المصروفات والإنفاق الرأسمالي، وإدارة المخاطر وضمان سلامة المعلومات المحاسبية والمالية للشركة؛

3- يجب أن يضمن إطار الحوكمة وجود توجيهات استراتيجية للشركة، الرقابة الفعالة على الإدارة من خلال مجلس الإدارة، ومساءلة مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين، وعلى أعضاء مجلس الإدارة الإخلاص والاهتمام والاجتهاد، والالتزام بالمعايير الأخلاقية العالية في خدمة مصلحة الشركة والمساهمين.

ساسا: دور أصحاب المصلحة: ينص هذا المبدأ على أنه يستلزم في إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما نص عليها القانون، وتشجيع التعاون في العمل بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق استمرارية المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة، وذلك بأن:

- 1- يعمل في إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- 2- يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح من خلال الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- 3- يسمح بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء؛
- 4- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية الحوكمة بالشركة يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

من خلال عرض مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، يتبين أنها تمثل أساسا هاما لبناء نظام حوكمة الشركات، بالاعتماد على آليات رقابية تساعد على تحقيق أهداف الشركات عن طريق توفير هذه الآليات الفعالة لتعزيز الثقة في الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية من خلال إطار متكامل لحوكمة الشركات، وتأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة، وتعزيز الإفصاح والشفافية.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

الفرع الثالث: آليات حوكمة الشركات:

إن حوكمة الشركات تعتمد على مجموعة من الآليات والمبادئ التوجيهية والأنظمة التي تراقب العلاقات بين الأطراف المختلفة في الشركات ، كما تتمثل في الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم وتقوم حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيتم التطرق لها من حيث بعدها الداخلي والخارجي كما يلي: (1)

أولاً: الآليات الداخلية: وتتمثل في الرقابة الداخلية التي تمارس داخل الشركة، لضمان تحقيق الشفافية والعدالة ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى ما يلي:

1-مجلس الإدارة: يعد مجلس الإدارة أحد أهم آليات حوكمة الشركات، وأفضل وسيلة لمراقبة سلوك الإدارة وهو مسؤول عن مواءمة مصالح المساهمين والمديرين وتخفيف المشكلات المتأصلة في نظرية الوكالة (2) ويرى Fama Eugene (1983)، أن مجلس الإدارة هو الآلية التي يمكن بواسطتها تهذيب سلوك كبار المديرين، إذ يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء استعمال الإدارة، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، وهو المسؤول الأول عن تعيين وإقالة الرئيس التنفيذي وغيره من كبار المسؤولين التنفيذيين، وتحديد رواتب الإدارة، ومراقبة أداء المدير وتقييم الأداء العام للشركة، (3) ولكي يتمكن من أداء مهامه في المراقبة والتوجيه بفعالية، فالمجلس يعتمد على لجان يقوم بإنشائها من بين أعضائه غير التنفيذيين، وتتمثل هذه اللجان في:

-لجان التدقيق: تعد لجنة التدقيق أحد الآليات الأساسية في نظام الحوكمة الداخلي، نشأت في الولايات المتحدة الأمريكية في الأربعينيات من القرن الماضي، استجابة لأزمات الثقة في جودة التدقيق وإعداد القوائم والتقارير المالية للشركات داخل الأسواق المالية، فبعد الانهيارات المالية في كبرى شركات العالم بالولايات المتحدة الأمريكية، تم

(1) Nashat Ali Almasria, (2022): **Corporate Governance and the Quality of Audit, Process: An Exploratory Analysis Considering Internal, Audit, Audit Committee and Board of Directors**, European Journal of Business and Management Research, N° 1, P 79.

(2) Emmanuel Mensah & Christopher Boachie (2023); **Corporate governance mechanisms and earnings management: The moderating role of female directors**, Cogent Business & Management, 101, P2.

(3) Leviticus Mensah & Murad Abdurahman Bein, Op.cit. P3.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

إصدار قانون Sarbanes Oxley Act في سنة 2002، وألزم هذا القانون جميع الشركات بتشكيل لجنة للتدقيق هذه اللجنة تكون منبثقة من مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين،⁽¹⁾

لجنة التعيينات: تتألف هذه اللجنة من أعضاء غير تنفيذيين لا يقل عددهم عن ثلاث أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة، وتقوم بتحديد الأشخاص الذين يرغبون في ترشيح أنفسهم لمنصب رئيس مجلس الإدارة، ومنصب العضو المنتدب، كما تعمل على مراجعة الارشادات الخاصة بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتقديم التوصيات لمجلس الإدارة.⁽²⁾

لجنة المكافآت: تتكون هذه اللجنة من أعضاء لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ولا يزيد عن ستة، وتقوم هذه اللجنة بمراجعة وإعداد والاعتماد على الأهداف المترابطة بمكافآت العضو المنتدب، والقيام بتقييم أدائه في ضوء تلك الأهداف، كما تقوم بمراجعة واعتماد الخطط الخاصة بالحوافز التي يحصل عليها كبار المديرين التنفيذيين بالشركة.

2-التدقيق الداخلي: تأكيداً على الدور المهم للتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، فقد ظهر ذلك صريحاً في تعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين إذ تم تعريفه بأنه نشاط مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة ولتحسين عمليات الشركة وتحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم لخدمة الإدارة من خلال فحص وتحسين عالية أنظمة إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة بطريقة صارمة ومنضبطة، تساعد في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية⁽³⁾.

ثانياً: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: وهي آليات الرقابة الخارجية التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة وتتمثل في: ⁽⁴⁾.

1-التدقيق الخارجي: هو اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية إعداد المعلومات من طرف الشركة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات

⁽¹⁾ KEITA A. & Al. (2023): « L'impact du comité d'audit dans l'amélioration de la gouvernance des Entreprises maliennes », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, vol 7 , N°2 , P28.

⁽²⁾ Wisam Neema Hussein, & Dheyaa Hamdi Abdullah, Op. cit, P 2.

⁽³⁾ Jarah, B. A. F., & al. (2022): **The Role of Internal Audit to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements in the Jordanian Islamic Banks.** International Journal of Financial Studies, Vol 10, N°3, P 60.

⁽⁴⁾ Arista Puji Utami, (2024): **Peran Audit Internal Atas Kualitas Pemeriksaan Laporan Keuangan Yang Dilakukan Oleh Audit Eksternal Pada Sebuah Perusahaan,** Jurnal Rimba : Riset Ilmu Manajemen Bisnis dan Akuntansi Vol 2 No 1, P 55.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

وفي كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج الشركة

2-المقرضين ومؤسسات تقييم الملاءة المالية: يقوم المقرضين سواء كانوا مؤسسات مالية أو أصحاب رؤوس الأموال بتداول الأصول المالية للشركات كالأسهم والسندات، كما يعملون على توفير السيولة المالية للشركة عوائد مالية مقبولة وبمعدلات مخاطرة معقولة.

3-منافسة سوق المنتجات أو الخدمات وسوق العمل الإداري: وتعد أحد أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، وتعمل هذه الآلية على تهذيب سلوك الإدارة، وخاصة بوجود سوق فعال للعمل الإداري للإدارة.

4-الاندماجات والاستحواذ: وتعدان من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم يشير كل من "جون وكيديا"، "John et kedia"، إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم الرؤية في أن الاستحواذ آلية مهمة من آليات حوكمة الشركات، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء الضعيف عندما تحصل عملية الاندماج والاستحواذ.

5-التشريع والقوانين: غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، فقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتعلق بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية فقط، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم أيضا.⁽¹⁾

الفرع الرابع: ركائز حوكمة الشركات: تعتبر ركائز حوكمة الشركات الدعائم الأساسية التي تقوم عليها الحوكمة، وبغرض إرساء مبادئ الحوكمة، لا بد من وجود دعائم وآليات رقابية سواء داخلية أو خارجية لتحقيق الرقابة والشفافية والمساءلة والحد من الأزمات وترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية هي:⁽²⁾

أولا: الإفصاح: يعد الإفصاح أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات، والذي يعمل على تعزيز الشفافية في المعاملات والمعلومات المحاسبية، وبالتالي استرجاع الثقة في جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات؛

(1) فداي أمينة، (2014): دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراة، جامعة باجي مختار غنابة- الجزائر، ص 61.

(2) فداي أمينة، مرجع نفسه، ص 68.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

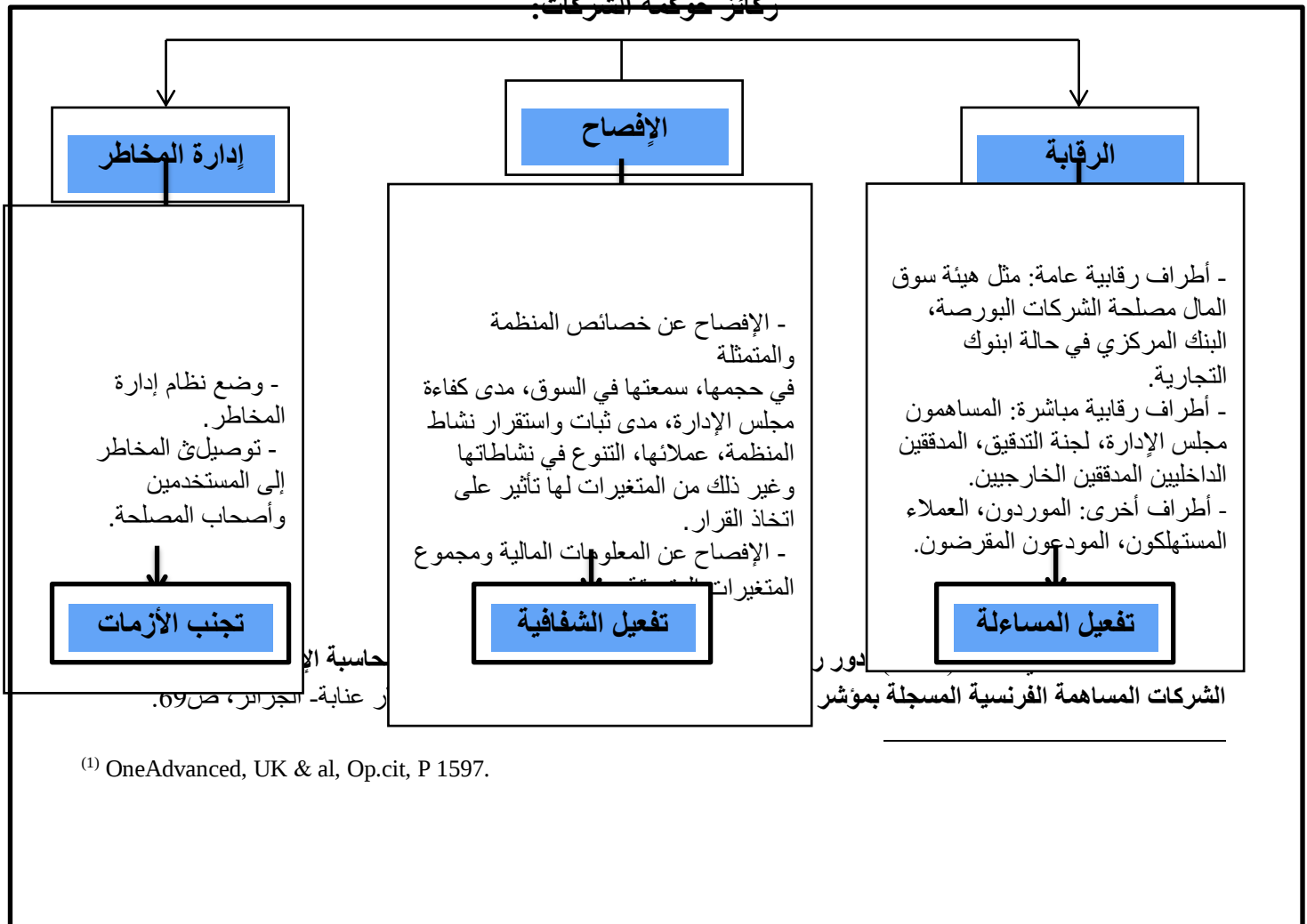
ثانياً: الرقابة والمساءلة: تعد الرقابة أحد أهم ركائز وآليات حوكمة الشركات والتي تعمل على تعزيز المساءلة من خلال آلياتها الرقابية الداخلية والخارجية؛

ثالثاً: إدارة المخاطر: تتضمن إدارة المخاطر الفعالة تحديد وتقييم وتخفيف التهديدات المحتملة للصحة المالية للشركة، وسلامة التشغيل، من خلال الرقابة الداخلية الفعالة وعمليات التدقيق المنتظمة، بالإضافة إلى الإفصاح عن أي تهديدات في الوقت المناسب. ⁽¹⁾

والجدول الموالي يوضح أكثر ماهية ركائز حوكمة الشركات

الشكل رقم (2-3): الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات

ركائز حوكمة الشركات:



⁽¹⁾ OneAdvanced, UK & al, Op.cit, P 1597.

المبحث الثاني: نماذج دولية وتجربة الجزائر في حوكمة الشركات

أدت الأزمات المالية إلى ضرورة وجود نظام كامل ومتكامل يعمل كإطار وقائي لحماية المستثمرين والمساهمين ويراعي حقوق أصحاب المصالح، لذا هرعت العديد من الدول في العالم لتطبيق حوكمة الشركات من منطلق أهميتها، ونظرا لاختلاف مفهوم حوكمة الشركات فقد تباينت نماذج وتجارب تطبيق نظام حوكمة الشركات من بلد إلى بلد، وسنتطرق في هذا المبحث للنماذج والتجارب الدولية لحوكمة الشركات، كما سنتطرق إلى تجربة الجزائر في تطبيق ميثاق الحكم الراشد.

المطلب الأول: أهم النماذج النظرية الدولية لحوكمة الشركات

نموذج الحوكمة هو عبارة عن تطبيقات ووصف لوضعية الحوكمة الموجودة في بلد ما، حيث تختلف باختلاف طبيعة البلد في تطبيقها من حيث الظروف الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، الثقافية والتشريعية كما تختلف طبيعة العلاقة بين الشركة والفئات المختلفة من أصحاب المصالح، وبالتالي لا يوجد نموذج واحد لحوكمة الشركات، بل هناك العديد من نماذج الحوكمة التي تطبق في بلدان العالم، ومن خلال هذا المطلب نذكر أهم النماذج الدولية لحوكمة الشركات

الفرع الأول: النموذج الأنجلو-سكسوني (النموذج الموجه نحو الأسواق)

يُطبق هذا النموذج في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، ويسمى بالنموذج الموجه نحو السوق لأن الرقابة فيه مهيمنة من طرف السوق المالي، ويسمى أيضا بالنموذج الخارجي الذي يركز على كفاءة السوق المالي، ويطلق عليه كذلك تسمية النموذج المشتت الملكية حيث تعتبر الملكية فيه مشتتة، ويعتمد هذا النموذج بشكل أساسي على مجلس الإدارة وخاصة الأعضاء المستقلين لممارسة الرقابة على الإدارة التنفيذية وتقييم الأداء الإداري بموضوعية،⁽¹⁾ ولهذا النموذج مجموعة من الخصائص نذكر منها:

1- يعمل على توفير الحماية للأقلية من حملة الأسهم؛

(1) Olivier Millier, (2003): **Guillaume schier, « Entreprises Multinationales (stratégies, Restructuration, Gouvernance)**, Dunod, paris, , P266.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

- 2- يعتمد بشكل أساسي على مجلس الإدارة، وخاصة الأعضاء المستقلين لإتمام عملية الرقابة على الإدارة التنفيذية، وتقييم الأداء الإداري بموضوعية؛
- 3- يعتمد على العديد من الأساليب لتحقيق رغبات ومصالح حملة الأسهم، مثل ربط المكافآت بالأداء معايير محاسبية تمتاز بالشفافية، ومعايير تشكيل مجلس الإدارة بشكل كفاء؛
- 4- مجلس إدارة واحد بإدارة الشركة، وهو المسؤول عن اتخاذ القرارات التنفيذية، والرقابة على الإدارة التنفيذية ويتشكل من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين؛
- 5- يعتمد هذا النموذج على الأسواق المالية المتطورة حيث يعتبر السوق كأحد أهم الآليات الرقابية النشطة على الشركات؛
- 6- يعتمد المساهمين في هذا النموذج على آلية ربط المكافآت والتعويضات بأداء المديرين، للعمل على تحقيق مصالح ورغبات حملة الاسهم؛
- 7- التركيز على شفافية المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية.

الفرع الثاني -النموذج الألماني -الياباني (النموذج الموجه نحو البنوك):

ويسمى النموذج الموجه بالشبكة، أو الوساطة المالية البنكية، ويطلق عليه كذلك بالنموذج الداخلي أو نموذج (blockholder)، على عكس النموذج الأنجلوسكسوني للحوكمة، والقائم بشكل أساسي على تشتت ملكية الشركات يأتي نموذج الداخلي لحوكمة الشركات، أو أصحاب المصالح (المساهمين، العملاء، العمال، الموردين، الدائنين ...)، حيث تركز الإدارة والملكية في أيدي عدد قليل من الأفراد العائلات أو المسيرين، ولأن هؤلاء الأطراف يؤثرون بشدة على طريقة تشغيل وعمل الشركة، يطلق عليهم الداخليون في هيكل الإدارة المركزية، حيث يتصف بالملكية المركزة، أي أن السيطرة على الشركة يكون في يد عدد قليل من الأفراد أو العائلات، المديرين التنفيذيين، الشركات القابضة والبنوك، ويطلق عليهم اسم الداخليين، إذ يُمارس الداخليون سيطرتهم من خلال امتلاك معظم أسهم الشركة أو معظم حقوق التصويت، والقيام بإدارة الشركة بالتمثيل المباشر في مجلس الإدارة أو يمتلكون بعض الأسهم، إلا أنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت،⁽¹⁾ وهذا النموذج لا يعتمد على آليات السوق المالي وإنما على البنوك، ومن الخصائص الذي يتميز بها هذا النموذج نذكر ما يلي:

1- الاشراف الداخلي الفعال على أداء الشركة؛

⁽¹⁾ Olivier Millier, Guillaume schier , Op.cit. P 266.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

- 2- انعدام سوق الرقابة على الشركات؛
- 3- حيازة البنوك على معظم أسهم الشركات؛
- 4- المصدر الرئيسي لتمويل الشركات يكون في شكل قروض من البنوك وليس من الأسواق المالية؛
- 5- نادرا ما يلجأ المساهمون إلى سوق الأوراق المالية.

الفرع الثالث: -النموذج الفرنسي – الإيطالي (النموذج الهجين):

سمي هذا النموذج بالهجين لأنه يجمع بين نوعين من الرقابة: رقابة السوق المالي ورقابة البنوك، أي الجمع بين نموذج السوق ونموذج البنوك، ويتميز بتدخل الدولة في تصور نظام الحوكمة القائم في مختلف الشركات ومن مميزات هذا النموذج أيضا نذكر:

- 1- يركز أساسا على تدخل الدولة في وضع الأطر التي يعتمد عليها نظام حوكمة الشركات؛
- 2- هيكل الملكية يتفرع بين المركز والمشتت؛
- 3- المساهمات متبادلة بين الشركات؛
- 4- يعتبر المساهمون والعمال هم الأطراف الفاعلة في مجلس الإدارة؛
- 5- مراعاة مصالح حملة الأسهم ومصالح الأطراف الأخرى هو الغرض من تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: تجارب دولية غربية وعربية

هناك العديد من التجارب الدولية التي اهتمت بحوكمة الشركات من منطلق أهمية الحوكمة وما يجب أن تحويه وثيقة الحوكمة من مصلحة لجميع الأطراف حسب طبيعة كل بلد، والاطلاع على هذه التجارب في هذه الدول لها أثر كبير في توضيح أهميتها ومدى تأثيرها على الشركات في ذلك البلد على النحو التالي:

الفرع الأول: تجربة المملكة المتحدة:

إن المملكة المتحدة هي أول دولة من بين دول الاتحاد الأوروبي التي أصدرت تشريعا بغرض تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات الحوكمية لإدارة الشركات، وهناك الكثير من المنظمات والهيئات المهنية التي كانت ولا تزال

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

تشجع هذا التوجه، ومن بينها الاتحاد البريطاني، بالإضافة إلى الاتحاد الوطني لصناديق المتعاقدين واتحاد مديري الصناديق الاستثمارية، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) وغيرهم.

ومع ازدياد الاهتمام بمفهوم إدارة ومراقبة الشركات في العقود الثلاثة الأخيرة، حاولت العديد من الدراسات البحثية والتطبيقية على المستويين الأكاديمي والمهني إرساء مصطلح حوكمة الشركات، جنبا إلى جنب على المستوى الدولي وعلى مستوى الولايات المتحدة الأمريكية وتتمثل اهم المحطات التي مرت بها هذه التجربة فيما يلي:⁽¹⁾

-في عام 1991م قامت كل من بورصة الأوراق المالية بلندن، وكذلك مجلس التقارير المالية (FRC) وأطراف محاسبية أخرى البدء بدراسة كيفية استرجاع الثقة مرة أخرى في المعلومات المحاسبية والمالية التي تعرضها الشركات، وقد أسفر عن هذه الدراسة إصدار تقرير كادبوري.

-في عام 1992م صدر تقرير (Report Cadbury) تحت عنوان الجوانب المالية للإجراءات الحاكمة والذي يعتبر إلى وقتنا هذا من أهم التقارير التي تطرقت لمفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة والعالم ككل وقد لقي هذا التقرير عدة اعتراضات من قبل الشركات بحجة أنه يمثل إعاقة لمعاملات الشركات، إلا أنه لقي من يساند بالإلزامية تطبيقه من أجل الصالح العام، واسترجاع ثقة المستثمرين والمساهمين في المعلومات المحاسبية والمالية.⁽²⁾ يضم 19 بند تركز على مجلس الإدارة والإفصاح وتحديد المسؤوليات.

-في أكتوبر عام 1993 تم إصدار تقرير روتمان (Rutteman) الذي يوصي الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها جزءا يتعلق بالرقابة الداخلية للشركة، بغرض الحفاظ على أصولها.

-في سنة 1995 تم إصدار تقرير (Greenbury)، والذي ركز على المكافآت والمزايا التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة، وفي سنة 1998 تم إصدار الكود الموحد (combinedcode)، ويتضمن هذا الكود كل التوصيات التي جاءت في التقارير السابقة، ثم صدور (Tumbull) سنة 1999 والذي يلزم إدارة الشركات بالإفصاح عن تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد تم تعديله في أكتوبر 2005 من طرف مجلس التقارير المالية

(1) بوشامي عبد القادر، وآخرون، (2022): نماذج حوكمة الشركات في العالم (دراسة تجارب دولية)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 7، العدد 2، ص 600-601

(2) محمد مصطفى سليمان، (2008): حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، ص 87.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

FRC من أجل التركيز على دور مجلس الإدارة واللجان التابعة له وبالأخص دور لجنة التدقيق، وقد صدر في سنة 2003 تقرير (Higgs) الذي يؤكد على دور مجلس الإدارة ولجان التدقيق.

كل هذه المجهودات المبذولة في المملكة المتحدة أدت إلى إصدار قانون حوكمة الشركات من طرف مجلس التقارير المالية FRC والذي يتضمن قواعد لرقابة ومساءلة مجلس الإدارة ولجانه التابعة له، ويراجع هذا القانون كل سنتين لتأكد من مدى ملائمة مع التغيرات والتطورات التي تطرأ على بيئة الأعمال في المملكة المتحدة ويعتبر تطبيقه إلزامياً على كل الشركات المدرجة في بورصة لندن للأوراق المالية.

الفرع الثاني: جهود الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق حوكمة الشركات:

تعود جذور مفهوم حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية إلى فضيحة (Watergate) وقد تمكنت الهيئات التشريعية والقانونية الأمريكية من تحديد أسباب الفشل في أنواع الرقابة المالية في العديد من الشركات الأمريكية، مما أدى إلى إصدار "قانون مكافحة الفساد" في عام 1977 والذي تضمن قواعد محددة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركات، ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة، (cal PERS) – (the California public employees, retirement system)، وهو أكبر صندوق معاشات في الولايات المتحدة الأمريكية، بتوضيح مفهوم حوكمة الشركات من خلال لقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، ومن بين القوانين الصادرة بالولايات المتحدة الأمريكية نجد ما يلي:

- عام 1987 قامت "اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية"،

(Commission on Fraudulent Financial Reporting) التابعة (SEC) بإصدار تقريرها المسمى (Treadway)، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهنة التدقيق الخارجي وإدارة المخاطر في الشركات.⁽¹⁾

(1) محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 92.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

-وفي سنة 1999 أصدر كل من بورصة نيويورك (New-York Stock Exchange-NYSE)

والمنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD Association of Securities Dealers)، تقريرهما المعروف باسم (Blue Ribbon Report)، والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة التدقيق من استقلالية وخبرة في المحاسبة والتدقيق، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.

-في 31 جويلية لعام 2002، ونظرا للالزامات العديدة التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية، صادق مجلس الشيوخ على قانون (Oxley –Sarbanes) " قانون ساربينز-أوكسلي" نسبة لأن جميع التحليلات التي أجريت للتعرف عل أسباب الانهيارات التي حدثت أظهرت وجود خلل في أخلاقيات وممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق، وعلى هذا الأساس قامت الحكومة الأمريكية بتطوير هذا التشريع حيث ألزمت الشركات المدرجة في البورصة بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده، كما ألزمتها بأن تشكل آلية إبلاغ للإدارة العليا، وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين يُدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما أنه يقضي بوجوب إنشاء لجنة للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقرير يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته على تطبيق الشركة لنظام رقابة داخلي وعلى أنه يتم تنفيذ هذا النظام بفاعلية، ، كما يطلب القانون من هيئة سوق المال الأمريكية أن تُطالب الشركات المساهمة الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد تبنت قواعد السلوك المهني وآداب مزاولة عمل المدراء التنفيذيين في الشركة والإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة، وينظر المجتمع الأكاديمي إلى القانون وفق الآتي:

-يعد أهم قانون لتنظيم الأعمال منذ قانون الأوراق المالية لسنة 1933 و1934 في ضوء نشوء إخفاقات محاسبية وفضائح مالية لعدة شركات أمريكية؛

-أنه علامة فارقة تميّزه عن جميع الأبحاث والآراء التي كانت مطروحة قبل صدوره؛

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

- أنه عنصر مهم لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه المحاسبين الممارسين للمهنة في إيفاء المحاسبة وتدقيق الحسابات للأهداف المرجوة منه؛

-وفي سنة 2003 أصدرت بورصة نيويورك العديد من المتطلبات التي تمثل مبادئ أو قواعد للحكومة وألزمتها الشركات المسجلة بها.

أولاً: تأثير " قانون ساربينز-أوكسلي" (Oxley –Sarbanes) على الإبلاغ المالي:

-أصبح التركيز أكثر على أخلاقيات المهنة وجودة الإفصاح؛

- الاهتمام أكثر بآليات الاتصال داخل الشركة بفعالية؛

- الاهتمام أكثر بتفعيل لجان التدقيق لدورها المهم في النهوض بمصادقية التقارير المالية من خلال تعيين أعضاء مستقلين من ذوي الخبرة خاصة في المحاسبة والمالية؛

- التركيز على تفعيل إدارة المخاطر خوفاً من المساءلة؛

-الاهتمام أكثر بآلية التدقيق الداخلي من خلال إنشاء أقسام لتدقيق الداخلي، وتعيين مدققين داخليين أكثر كفاءة، ورقابة لجان التدقيق لتقارير المدققين الداخليين قبل عرضها على الإدارة العليا.

ثانياً: مدى جودة المعلومات بعد قانون ساربينز-أوكسلي" (Oxley –Sarbanes):

- إلزام المدقق الخارجي بتقديم تقرير للجنة التدقيق؛

- التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛

- التركيز على تطبيق المعايير المحاسبية، لتقليل درجة الاعتماد على المدقق الخارجي.

الفرع الثالث: تجربة فرنسا:

بدأ الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من التقارير المنشورة خلال الفترة 1995-2003، واستمدت هذه التقارير نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية، مثل قانون كادبوري Cadbury سنة 1992، وقانون منظمة

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999، حيث اعتبرت تقاريرها إرشادية وليست إلزامية، ويمكن تلخيص أهم تلك التقارير فيما يلي:

1-تقرير فينو الأول Vienot I سنة 1995: بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصور هذا التقرير تحت إشراف الجمعية الفرنسية مؤسسات القطاع الخاص (AFPE) و المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين (ONPE)، ويسمى بـ "مجلس الإدارة للشركات المدرجة بالبورصة"، وقسم هذا التقرير إلى 03 أقسام وأهم ما تضمنته هذه الأقسام هي كيفية تعيين مجلس الإدارة مهامه، ووظائفه، وقد جذب التقرير الكثير من الاهتمام إلا أن التقرير لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات التي كانت سائدة، ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات وأيضاً لم تكن هناك متابعة رسمية لتقييم مدى الالتزام بتلك التوصيات ويتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات منها:⁽¹⁾

- يجب على كل مجلس أن يضم عددا لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛
- يجب أن يمتلك المديرون عددا معقولا ومناسبا من أسهم شركاتهم؛
- يجب أن يحتوي كل مجلس على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقلا واحد على الأقل ورئيس مجلس إدارة الشركة؛
- يجب أن تكون لكل مجلس لجان تدقيق ولجان مكافآت وترشيحات، وكذلك يجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا وأيضاً يجب أن تتكون كل لجنة من ثلاثة مديرين على الأقل، وأن تكون أحدهم مستقلا؛
- يجب على الشركات أن تتجنب احتواء مجالسها على عدد كبير من الأعضاء الذين يعملون في أكثر من 5 شركات؛
- على المجالس المشاركة في القرارات ذات الأهمية الاستراتيجية للشركة، وعلى الشركات أن تفصح كل سنة عن كيفية تنظيمها لصنع القرارات.

⁽¹⁾ Louis Vauris, (1997): *Actualité sur Le comite d'audite*, In *revue Française d'audit Interne*, Paris: n°137, P 5.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

2-تقرير ماريني "Marini" سنة 1996: ويتمحور حول إمكانية الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، ووضع حدود لفرص تجديد الوكالة لدى المديرين، وإعطاء أهمية أكبر للدور الذي تلعبه لجان مجلس الإدارة، تحت عنوان "تحديث قانون الشركات"، وتضمن التقرير ما يلي:

-إمكانية (وليس إجباريا) الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، بالنسبة للوظيفة الأولى فيفضل أن يكون رئيس مجلس الإدارة ممثلا عن المساهمين، يقود الإدارة التنفيذية، ويهتم بالرقابة على تضارب المصالح في الشركة؛

-وضع حدود لفرص تجديد الوكالة لدى المديرين وذلك لوضع حد لتعدد الوكالات، مما يسمح بفتح المجال أمام الجيل الصاعد من المديرين؛

-إعطاء المزيد من الاهتمام للدور الذي تلعبه لجان مجلس الإدارة؛

-فتح مجال تطبيق الرقابة من قبل المساهمين ومنحهم الحق في الإدلاء بحقوق تصويتهم مما يجعل الجمعيات العامة للمساهمين أكثر حيوية.

ويعاب على تقرير "ماريني" بأنه لم يتعرض في نصوصه إلى ضرورة الإفصاح عن المكافآت الفردية للمديرين إضافة إلى أنه أهمل المسؤولية التي تقع على عاتق الرئيس غير المدير العام أو عضو أحد لجان مجلس الإدارة في حين أن التفريق بينها ذو أهمية بالغة في الشركة. ⁽¹⁾

3-تقرير فينو الثاني II Vienot سنة 1999: بإشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص (AFPE) وحركة الشركات الفرنسية (MEDF) ومن أهم أفكاره التي تضمنتها أقسامه ما يلي:

-الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام؛

-الإفصاح عن مكافآت المديرين بالشركات المدرجة؛

-الإفصاح عن خطط الاكتتاب وشراء الأسهم في الشركات المدرجة؛

-تم تحديد سنوات الوكالة والتي حددت بأربع سنوات كحد أقصى؛

⁽¹⁾ Marc Vienot, (1995): **Le conseil d'administration des sociétés cotées**, Rapport du groupe de travail l'association Française des Entreprises Privées et le Conseil National du Patronat Français, P 105.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

4-تقرير بوتون Bouton سنة 2002: وجاء بعد سلسلة الانهيارات الكبرى للشركات الأمريكية ويضم ثلاثة أقسام، تضمن معايير تحسين ممارسات الحكومة فيما يتعلق بدور مجلس الإدارة وأهمية الإداريين المستقلين واستقلالية محافظي الحسابات، وضرورة تضمن التقارير السنوية كل الإجراءات الداخلية المتعلقة بالرقابة وكل ما يتعلق بالإفصاح عن المعلومة المحاسبية .

5-قانون الأمن المالي (LSF) سنة 2003: بعد سلسلة الانهيارات المالية في كبرى الشركات الأمريكية والأوروبية ظهرت أزمة عدم الثقة في جودة المعلومة المحاسبية والمالية الموجهة لخدمة المستثمرين، تم إصدار قانون الأمن المالي وهو مستوحى من قانون ساربنيز اوكسلي، وتتمحور أهم نصوصه حول كيفية إعداد تقارير الرقابة الداخلية واهتمامها بالمعلومة المحاسبية والشفافية والإفصاح عنها لتفادي التلاعب المحاسبي.

الفرع الرابع: تجربة الحوكمة في مصر:

ظهرت أول بوادر للحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك (وزارة التجارة حالياً)، فقد وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يضبط عمل القطاع الخاص في إطار السوق الحر، حيث تم دراسة وتقييم مدى تقييد مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات، وقام البنك الدولي بإعداد، بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، مع عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والتدقيق والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين، أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر، كان من أهم نتائج هذا التقييم :

- 1- أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات، والمطبقة في مصر، تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ؛
- 2- من إجمالي 48 مبدأ، حيث تنص القوانين الحاكمة للشركات ولصناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الاداء، ومن أهم القوانين في هذا الصدد قانون الشركات لسنة 1981، وقانون قطاع الأعمال العام لسنة 1991، وقانون سوق رأس المال لسنة 1992، وقانون الاستثمار لسنة 1997، وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي لسنة 2000؛

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

3-لا يتم إرساء بعض المبادئ الواردة في الحوكمة في السوق المصرية بشكل عملي، ويعود ذلك إلى قلة وعي المساهمين أو إدارات الشركات بتلك المعايير، ومن ثم لا تتوافق هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 7 مبادئ من إجمالي ال 46 مبدأ، وهناك اثنان من المبادئ لا تطبق نهائيا في السوق المصرية.

وتعد مصر أول دولة في منطقة الشرق الأوسط التي تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة، ويؤدي تطبيق الحوكمة إلى تحقيق الشفافية، مما يساعد على جذب استثمارات جديدة سواء كانت محلية أو أجنبية، كما يؤدي إلى تقليص الفساد، وكان الحديث عن كيف يمكن للدولة أن تدير النشاط الاقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات والأحداث إضافة إلى ضرورة استكمال الإطار القانوني الذي يضمن التطبيق السليم للحوكمة، ومنها إصدار قانون سوق المال المعدل، وقانون الشركات الموحد، وقانون مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق، وقانون الإفلاس.

المطلب الثالث: تجربة الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات

الفرع الأول: سعي الجزائر لتطبيق ميثاق الحكم الراشد

سعت الجزائر إلى التكامل مع الاقتصاد العالمي، ومن أجل ذلك بذلت الحكومة الجزائرية مجهودات ضخمة من أجل إيجاد إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، وهذا عن طريق محاولتها تشجيع عمليات الخصخصة، من خلال إتاحة الفرصة للقطاع الخاص وتشجيعه على النمو، وكذا تسهيل المعاملات الدولية، فقامت الجزائر في السنوات الأخيرة بتبني نظام محاسبي جديد (SCF) يتوافق والمستجدات الدولية ومع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS/IAS) وهذا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة سنة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، كما تحاول من خلال هذا النظام تطوير نظام الحوكمة المحاسبية، من نظام كان يعتمد على طرق تقليدية مبنية على أسس وطنية تتوافق والنظام الموجه إلى أسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصادقية للمعلومات المحاسبية المقدمة من طرف الشركات الجزائرية، والموجهة خاصة للأطراف الخارجية وأهمها الأسواق المالية التي تعتبر المعلومات المحاسبية الصادقة والشفافة من بين المدخلات الأساسية له وعلى مدى صحتها وسلامتها تتوقف مصداقية السوق المالية أمام المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

ولقد سعت الجزائر كغيرها من الدول النامية محاولة مسايرة الدول المتقدمة التي كانت سابقة لتنمي مفاهيم الحكومة وصياغة مبادئ تمثل حجر الأساس من أجل الحد من التلاعبات، وعدم تماثل المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، داخل الشركة من جهة وتقليص التعارض والصراع القائم نتيجة تصادم المصالح، وكأول خطوة قامت بها الجزائر في هذا الإطار إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، ومن أجل وضع دليل لحوكمة يتماشى مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) وشركة التمويل الدولية (IFC)، في شهر جويلية سنة 2007 انعقد أول ملتقى حول "حوكمة الشركات" وقد شمل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الاطراف في عالم الشركة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في :

- قصد الفهم الصحيح والدقيق والموحد لإشكالية حوكمة الشركات ودراستها من زاوية التطبيق على أرض الواقع، وطرق ومناهج تطوير الأداء ببلورة الوعي بمدى أهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر وكذا الاقتداء بالتجارب الدولية.

في 11 مارس 2009 تم عقد مؤتمر وطني أعلنت فيه وزارة الصناعة وترقية الاستثمار مشروع ميثاق الحكم الراشد (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل الشركات الجزائري، وقد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات وشركة التمويل الدولية، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حاليا بدعم التطبيق اذ نص هذا الميثاق على أن مصلحة الشركات هي في تبني ميثاق حوكمة الشركات، وخاصة الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تحتاج أكثر من قبل لحماية نفسها من العراقل التي تعرضت لها، عن طريق تبنيها لقواعد التسيير والشفافية والانضباط والصورة الحسنة، وقد عرف هذا الميثاق بأنه "فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية الشركة، من خلال تعريف حقوق وواجبات الاطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات، وترك الحرية للشركات في استعماله أو اللجوء لمصادر أخرى، ويعتبر الانضمام إلى ميثاق الحكم الراشد للشركة مسعى حر وتطوعي، وهو مرتبط بدرجة الوعي، وضرورة استغلال الفرصة من طرف المالكين بالدرجة الأولى وعزمهم لبعث مبادئ الحكم الراشد على المستوى الداخلي للشركة ودعمها".

في أكتوبر 2010 تم إطلاق مركز حوكمة الشركات بالجزائر بناء على قوة الدافع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، ليكون منبر للشركات الجزائرية لمساعدتها على التقيد بمواد الدليل، واعتماد أفضل لممارسات حوكمة

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

الشركات الدولية، والارتقاء بالوعي لممارسة لحوكمة الشركات، ويعد إطلاق المركز فرصة لمجتمع الأعمال لتبيان التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بما فيها الشفافية والمسؤولية.

وقد تم تبني برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر بمبلغ 10 ملايين أورو في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل، ويسعى البرنامج إلى تعزيز شركات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي، بهدف تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة وتعزيز مكافحة الفساد وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية وتحسين إدارة المالية العامة.

الفرع الثاني: تقييم التجربة الجزائرية في مجال تطبيق الحكم الراشد

أولاً: أوجه القصور في ممارسات الحكم الراشد: إن من خلال التمعن في بيئة الأعمال الجزائرية نرى ركود اقتصادي نتيجة ارتباط معظم المعاملات التجارية المنتجة للعمليات الصعبة بتصدير البترول والذي يمثل 80 بالمئة من المداخل، ولقد اقترح الخبراء الاقتصاديين بعض الحلول للخروج من هذه الازمة والمتمثلة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بغرض تحقيق الطفرة النوعية مع العلم أن المعضلة الحقيقية تتمثل في: (1)

- أن القطاع الخاص يعتبر مجموعة واحدة لها نفس المشاكل والمصالح، وكذا نفس الأولويات الاقتصادية بينما نلاحظ وجود اختلاف في وجهات النظر في الشركات الصغيرة والقطاع الغير رسمي عن تلك التي يسلم بها قطاع الشركات الكبيرة، هذا ما يستدعي جملة من الإصلاحات الحكومية لكل من القطاعين؛
- كذلك كون القطاع الغير رسمي يساهم في جزء كبير من الناتج المحلي الإجمالي وهذا ما يحسن من إمكانية الاستفادة منه للدور المهم الذي يلعبه في التوظيف والإصلاح وتحقيق النمو الاقتصادي لكن إذا تم تحويله إلى قطاع قانوني؛
- سوء العلاقة بين البنوك والشركات بسبب رفض البنوك منح قروض بحجة عدم كفاية رأس مال تلك الشركات كضمان للقروض؛
- غياب الثقة بين الإدارة الجبائية وما تصرح به الشركات بحجة تزوير الحسابات وعدم مطابقتها للنتائج الحقيقية، وهذا ما يناهز مبادئ حوكمة الشركات والمتمثل في مبدئ الإفصاح والشفافية.

(1) نميديلي بشرى، مرجع سبق ذكره، ص77.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

المبحث الثالث: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

تبرز علاقة جودة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات من خلال دوره، باعتباره أحد أهم الآليات الرقابية ضمن إطار هيكل الحوكمة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وفض التعارض بين الملاك والإدارة وسنتطرق في هذا المبحث إلى علاقة العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية، علاقة جودة التدقيق الخارجي بتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات، وعلاقة ركائز وآليات حوكمة الشركات بتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: علاقة العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية:

تعد موثوقية المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات أحد الأسباب التي تجعل جودة التدقيق مهمة للغاية⁽¹⁾، إذ تضمن عمليات التدقيق عالية الجودة أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ذات شفافية ومصداقية بما يتوافق مع مبادئ المحاسبة⁽²⁾، وتتناثر جودة التدقيق الخارجي بعدة عوامل والتي يمكن تصنيفها إلى ثلاث عوامل كما يلي:

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه: والمتمثلة في:

أولاً: كفاءة المدقق الخارجي: تعد كفاءة المدقق الخارجي أحد أهم المؤشرات لجودة التدقيق⁽³⁾، ونقصد بالكفاءة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحتملة، وقدرته على أدائه لمهمة التدقيق على أساس كاف من المعرفة، التدريب، المهارات والخبرة التي تتطلبها المهنة لإجراء عمليات التدقيق بموضوعية، ويمكن قياس كفاءة المدقق من خلال التعليم والخبرة في العمل والقدرة على ربط كليهما⁽⁴⁾، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالمهارات

(1) Titik Sulisty W N, & Suyatmin Waskita A, Op. cit. P 127.

(2) Syamsu Rijal, & al, (2023): **Effect of Auditor Specialization, Auditor Characteristics, Board Independence on Audit Quality through Intellectual Capital: Study on Service Companies**, The ES Accounting and Finance, Vol 1, N°2, P 95.

(3) Fossung, M. F & al, Op. cit. P 26

(4) Tata Angraini, & al, (2023): **Influence Of Competence, Independence, Tenure Audit And Quality Of Financial Reports On Audit Quality (Survey Of The Palembang KAP Auditor)**, kajian akuntansi Bandung Islamic University Vol 24, N°1, P 175.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

المهنية الكافية لأداء مهامه بفعالية، وأن يكون لدى شركات التدقيق إجراءات واضحة لتعيين المدققين وتطويرهم المستمر، وتقييمهم، لضمان الاحتفاظ بمدققين ذوي كفاءة عالية تمكنهم من اكتشاف الأخطاء والاحتيال⁽¹⁾.

ثانياً: استقلالية المدقق الخارجي: الاستقلالية تعني موقفاً ذهنياً خالٍ من التأثير، ولا تتحكم فيه الأطراف الأخرى ولا يعتمد على الآخرين، وكلما ارتفعت استقلالية المدقق ارتفعت جودة التدقيق⁽²⁾، لهذا يجب على المدقق أن يتمتع بالاستقلالية التامة عند القيام بمهمة التدقيق و الابتعاد عن تحقيق المنافع الشخصية و خلق علاقات اجتماعية مع الشركة محل التدقيق، أي الاستقلالية في التخطيط لمهمة التدقيق، الاستقلالية عند القيام بمهمة الفحص والمراقبة، وعندئذ إبداء الرأي الفني و المهني⁽³⁾، كما أن تعزيز استقلالية المدقق الخارجي ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية ويساعد المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق بجودة عالية.

ثالثاً: حجم مكتب التدقيق: يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق، ومن المتوقع أن تقدم شركات التدقيق الأكبر حجماً خدمات عالية الجودة مقارنة بأصغرهما حجماً، فحسب De Angelo أنه كلما كانت شركة التدقيق أكبر، قل احتمال تصرفها بانتهازية بالنظر إلى أن لديها الكثير لتخسره إذا تم اكتشاف تدقيق بأقل جودة وهذا للحفاظ على سمعتها⁽⁴⁾، وأن حجم شركة التدقيق يؤثر على استقلالية المدقق في اكتشاف الأخطاء في المعلومات المحاسبية، ووفقاً لدراسة أجراها فرانسيس ويو (Francis & Yu, 2009)، فإن شركات التدقيق الكبيرة تهتم كثيراً بالقضاء على الاحتيال، واكتشاف المخالفات في المعلومات المحاسبية، فكلما زاد حجم مكتب التدقيق والمقاس بمكاتب التدقيق BIG 4 كلما قل مؤشر الاحتيال⁽⁵⁾، كما تعتبر شركات التدقيق الأربع الكبرى أكثر موثوقية في إعداد تقارير التدقيق التي تضمن نزاهة المعلومات المحاسبية للشركة، وذلك لقدرتهم على إنجاز أعمال التدقيق بكفاءة وفعالية في الوقت المحدد، وتشير عدة دراسات سابقة إلى أن جودة التدقيق مرتبطة بشكل إيجابي بجودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن شركات التدقيق التي تنتمي إلى الشركات الأربع الكبرى

⁽¹⁾Djonny Rumate, & al, (2022): **Independence of The Auditor Inspectorate of Regional Supervision of The North Sulawesi Police in Conducting The Audit at The Polres Tomohon**, Technium Social Sciences Journal, Vol 27, P 28.

⁽²⁾ Mohammad Esmaeil M, & al, ,Op, Cit, P 32.

⁽³⁾ Titik Sulisty W N,& Suyatmin Waskita A, Op.cit. P 127.

⁽⁴⁾ Agbi, A. & Okoye, E.I, Op. cit. P 273.

⁽⁵⁾ Elly S , & al ,Op, Cit, P 27.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

لديها ثقة أكبر في جودة التدقيق،⁽¹⁾ أيضا تقاس جودة التدقيق من خلال حجم شركات التدقيق لأن الشركات الكبرى توظف موظفين مؤهلين ومهرة، ولديهم أفضل الموارد والتقنيات، وتقدم خدمات التدقيق بجودة أعلى من غيرها،⁽²⁾ وقد صنف الباحثين مكتب التدقيق من حيث الحجم إلى مجموعتين أساسيتين: ⁽³⁾

1-المجموعة الأولى مكاتب التدقيق الكبيرة: وتضم المكاتب الأربعة الكبار في سوق المهنة ويطلق عليها "BIG FOUR"، ذلك أن الأربعة الكبار يتمتعون بسمعة جيدة، ومتطورين، ومحترفين، ومزودين بموارد تكنولوجية وتتمثل هذه الشركات في PWC، KPMG، Deloitte، و Ernst.⁽⁴⁾

2-المجموعة الثانية مكاتب التدقيق الصغرى: وتضم باقي مكاتب التدقيق في سوق المهنة بخلاف تلك التي يتم تصنيفها ضمن مجموعة المكاتب الكبيرة ويطلق عليها « Non Big Four ».

-ويمكن تمييز حجم مكاتب التدقيق بناء على مجموعة من المعايير وهي:

- عدد العاملين بمكتب التدقيق؛
- حجم العملاء ويقاس بحجم أصول أو مبيعات الشركة محل التدقيق؛
- عدد الشركاء بمكتب التدقيق؛
- عدد المدققين الخارجيين العاملين بمكتب التدقيق؛
- عدد فروع مكاتب التدقيق؛
- الشراكة أو الارتباط بأحد مكاتب التدقيق الدولية الأربعة؛
- قيمة الأتعاب التي يحصل عليها المكتب؛
- وجود تخصصات مهنية متعدد في مكتب التدقيق.

⁽¹⁾ Sem, D. V., & Hastuti, T. D. (2024): **The Impact of Audit Quality, Audit Committe, and Internal Control Systems on Financial Report Quality (IDX Finance Sector)**. Keunis, Vol 12, N 2, P124.

⁽²⁾ Nashat Ali Almasria , Op. cit. P 81.

⁽³⁾ هلال عبد الفاتح عفيفي، و أيمن محمد عبد المقصود، (2020): **العلاقة بين جودة التدقيق والمحاسبة الابدعية، " دراسة اختيارية على الشركات المساهمة التركية"**، مجلة البحوث التجارية، المجلد 42، العدد3، ص7.

⁽⁴⁾ Isaac Bawuah , , Op. cit., P2.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

رابعاً: سمعة مكتب التدقيق: تعتبر سمعة مكتب التدقيق، والتي يتم اكتسابها بين العملاء من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وتطبيق إجراءات رقابة الجودة، أحد أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، حيث أن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق لأن المحافظة على سمعة مكتب التدقيق تعد بمثابة المحافظة على رأس المال.

خامساً: التخصص الصناعي: كلما ارتفعت خبرة المدقق في الصناعة التي يعمل فيها العميل، ارتفعت جودة التدقيق، نظراً لأن تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة التدقيق بكفاءة عالية، يشير تخصص المدقق إلى المدى الذي يتمتع فيه المدقق بخبرة محددة في صناعة أو مجال معين يمكن أن يعزز التخصص جودة التدقيق من خلال زيادة قدرة المدقق على تحديد وتقييم المخاطر والتعقيدات في محاسبة معينة أو قضايا صناعية، مما قد يؤدي إلى جودة تدقيق أعلى، وتوصلت دراسات سابقة إلى أن المدققين المتخصصين في الصناعة مرتبطون بشكل إيجابي بجودة التدقيق، وأن المدققين المتخصصين هم أكثر قدرة لاكتشاف الأخطاء المادية في المعلومات المحاسبية والإبلاغ عنها، كما أن تخصصهم في صناعة معينة يمكنهم من فهم المخاطر والخصائص الفريدة لهذه الصناعة بشكل أفضل⁽¹⁾، حيث يعمل المدققون على تحسين خبراتهم في قطاع معين من خلال معرفة المزيد عن الميزات الفريدة لعملائهم وبالتالي قد يوفر التخصص الصناعي فرصاً ممتازة لإجراء التدقيق بجودة عالية وترتبط جودة المعلومات المحاسبية المبلغ عنها ارتباطاً وثيقاً بالتخصص الصناعي للمدقق.⁽²⁾

سادساً: تنظيم مكتب التدقيق: إن مكاتب التدقيق هي شركات تضم العديد من الأفراد الذين لديهم دوافع مختلفة نحوي هدف تحسين جودة التدقيق، وبالتالي، وكأي شركة فإن جودة الخدمة المقدمة من مكتب التدقيق تتوقف على التنظيم الداخلي وعلى درجة المجهودات التي بذلها المدققين الأفراد،⁽³⁾ وتتمثل العوامل التنظيمية المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي في مدى التزام موظفي مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والأخلاقية، إجراءات

⁽¹⁾ Syamsu Rijal, & al, Op. cit.P95.

⁽²⁾ Alharasis, E, & al ,(2023): **Auditor industry expertise and external audit prices: empirical evidence from Amman Stock Exchange-listed companies** ,Asian Journal of Accounting Research Vol. 8 No. 1, P 95.

⁽³⁾ Sem, D. V & Hastuti, T. D, Op. cit.P124.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

اختيار العملاء والاستمرار معهم، اختيار الموظفين الأكفاء والمؤهلين، قيود الوقت، التدريب والتطوير المستمر وغير ذلك.

والشكل الموالي يوضح العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه كما يلي:

الشكل (3-1): العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق: من بين هذه العوامل نذكر:

أولاً: التخطيط الجيد للمهمة وموازنة الوقت: تشير الأبحاث إلى أن التخطيط السليم والملائم لعملية التدقيق ضروري لضمان جودة التدقيق، ويمكن أن يساعد في تحديد المخاطر المحتملة، وضمان تغطية مناسبة وفعالة لعملية التدقيق، بالإضافة إلى جمع الأدلة الكافية والملائمة، إدارة الوقت، تخصيص موارد التدقيق بكفاءة، وتعزيز التواصل مع العملاء كما يمكن أن يساعد التخطيط الفعال في ضمان إجراء التدقيق بما يتماشى مع المعايير

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

المطلوبة وتنفيذ عملية التدقيق بكل كفاءة، وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول، فمن خلال اتخاذ هذه الخطوات يساهم التخطيط الفعال للتدقيق في تطوير برنامج عمل تدقيق عالي الجودة والذي يمكن المدققين من تنفيذ الإجراءات اللازمة لضمان أن تكون عملية التدقيق منظمة ومؤطره بشكل الملائم لضمان دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية في الوقت المحدد وهذا ما يؤثر على جودة التدقيق الخارجي⁽¹⁾.

ثانيا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: تُعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة حيوية لتحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تساعد في تحديد المخاطر، وتحسين التخطيط، وزيادة كفاءة الإجراءات، وتعزيز مصداقية البيانات المالية. كما تمكن المدقق من تقديم تقارير تدقيق ذات جودة عالية تدعم عملية اتخاذ القرار وتعزز الثقة في القوائم المالية.

ثالثا: بذل العناية والشك المهنيين: يجب على المدقق بذل العناية المهنية الملائمة أثناء أداء مهامه، حيث يُعد ذلك من المتطلبات الأساسية لضمان جودة التدقيق، ويعني ذلك أن المدقق الخارجي مسؤول مهنيًا عن أداء عمله بجدية، مع توخي الحذر والالتزام بالمعايير المهنية في جميع مراحل عملية التدقيق، ويُعتبر الشك المهني سلوكًا ضروريًا للحكم على الجودة، إذ قد تؤثر السمات الشخصية وبيئة العمل على سلوك المدقق، مما ينعكس على أدائه في التدقيق وبالتالي على جودة مخرجات عملية التدقيق، وقد تم تعريف الشك المهني بأنه موقف يتسم بعقلية نقدية مشككة وتقييم دقيق لأدلة التدقيق⁽²⁾، ويساهم العقل المشكك للمدقق في تقليل مخاطر التدقيق وتحسين جودة نتائجه⁽³⁾، ما يعني أن الشك المهني يعمل كأساس يشجع المدقق على أن يكون أكثر استقلالية حتى يتمكن من تقديم خدمات تدقيق عالية الجودة⁽⁴⁾.

رابعا: كفاية وملاءمة أدلة الإثبات: تعتمد أدلة التدقيق على المعلومات التي توفر أساسا واقعيًا لتمكين المدقق من تكوين رأيه، فلا توجد معادلة رياضية أو نموذج محدد لتقييم جودة أدلة التدقيق، فجودتها تعتمد على

(1) Jajang Badruzaman, (2023): **Unveiling the link between audit planning and audit quality: the mediating role of audit work program and internal auditor competence**, journalmodernpm.com, Vol 11, N° 01, P111.

(2) Titik Sulisty W N & Suyatmin Waskita A , Op. cit. P 127.

(3) Phan Thanh Haia, & al. (2020): **Research Factors Affecting Professional Skepticism and Audit Quality: Evidence in Vietnam**, International Journal of Innovation, Creativity and Change. www.ijicc.net ,Vol 13, N° 1, P832.

(4) Khansa Shahibah & al. (2020): **The effect of quality control system on audit quality: Professional skepticism as the moderator variable**, Research in Business & Social Science IJRBS, Vol 9, N° 4, P 420.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

الحكم المهني للمدقق، المعايير الفنية للرقابة، مصادرها، وأخلاقيات المدقق، ⁽¹⁾ فكلما زاد حجم الأخطار كانت هناك حاجة ماسة إلى جمع أدلة أكثر مع ضرورة جودة هذه الأدلة، ومنه كلما تحصل المدقق على أدلة كافية ومناسبة، كلما حصل على ضمانات لتقليل حجم مخاطر التدقيق، وزادت نسبة اعتماده عليها لتدعيم رأيه بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه، ونقصد بكفاية أدلة الإثبات كمية الأدلة التي يستلزم جمعها للتحقق من مزاعم الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية وهناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر في الحكم على كفاية الأدلة كتوقعات المدقق عن التحريفات، وفعالية نظام الرقابة الداخلي، مستوى الأهمية النسبية، طبيعة العناصر أو النشاط، تكلفة ووقت الحصول على الدليل، اما بالنسبة لملاءمة الأدلة فنقصد بها نوعية وجودة تلك الأدلة والتي يجب أن تتوفر على بعض الخصائص مثل استقلالية المصدر، الوقت المناسب، الموضوعية، فعالية نظام الرقابة، كفاءة الأفراد المعرفة المباشرة.....

خامسا: الاشراف على فريق التدقيق: يقوم المدقق بعملية التدقيق بالاعتماد على مساعدين أكفاء، فيقوم بوضع خطة ملائمة تساعد على تنفيذ عملية التدقيق بشكل فعال وتوجيههم من خلال تقسيم العمل عليهم بطريقة تكفل مستوى معقول من الجودة ويحقق الاستخدام الأمثل لطاقتهم ومهارات المساعدين في تحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد بطريقة منظمة ومنهجية ولأداء مهمة التدقيق بكل كفاءة وفعالية ولتحقيق الجودة المطلوبة في عملية التدقيق يتطلب الاشراف على المساعدين أن يقوم المدقق بإشراكهم في وضع خطة التدقيق وتعديلها متابعتهم توجيههم وتقييمهم أثناء القيام بمهامهم، لتحقيق أهداف العملية التدقيقية.

سادسا: الاتصال الجيد مع الشركة محل التدقيق: تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية المباشرة والتفاعلية بين مكتب التدقيق والشركة محل التدقيق وبالتالي فان وجود بيئة اتصال فعالة بين الشركة المدققة والمدقق الخارجي تعزز من كفاءة أدائه، من خلال فهم نشاط وطبيعة عمل العميل، تحديد وتقييم المخاطر المحتملة بشكل أسرع وأفضل، تقليل مخاطر التدقيق وهو ما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

سابعا: تقرير التدقيق: ترتبط جودة التدقيق بتقرير التدقيق، لأنه مقياس لمدى جودة أداء المدقق لمهمته ومدى استقلاليته عن إدارة الشركة، فهو المنتج النهائي وحوصلة العملية التدقيقية، لذلك يجب أن يحتوي على كل

⁽¹⁾ Tahir Desta, Op. cit. P155.

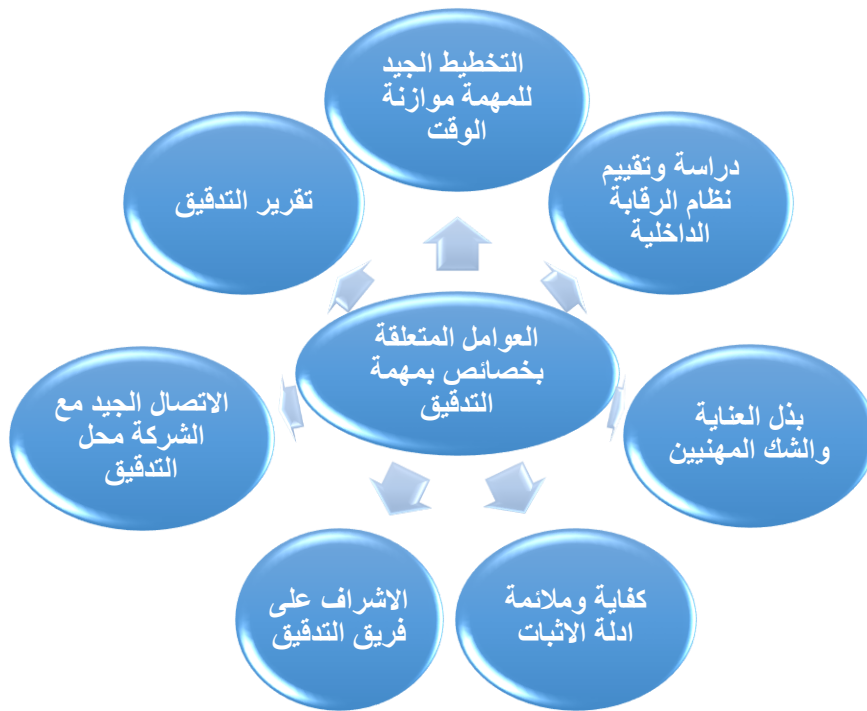
الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

النقائص والانحرافات التي توصل لها المدقق مع وجود أدلة الاثبات التي بنى عليها رأيه بأن المعلومات المحاسبية تمثل بصدق وعدالة المركز المالي للشركة وتم اعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية (SCF)، لإخلاء مسؤولياته كدليل لالتزامه بالمعايير المهنية وبالعباية المهنية اللازمة في أداء مهمته.

لذا فإن جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة، نظرا للدور الذي يلعبه التقرير المقدم من المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستعملي هذا التقرير، ولذلك وجب القيام بهذه المهمة بالجودة العالية والعباية المهنية اللازمة، ويتم تعيين مدققين ذوي جودة عالية لتقليل الخسارة المحتملة الناجمة عن مخاطر عدم تناسق المعلومات وتتطلب معايير التدقيق من المدققين تقديم تأكيد معقول بأن المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كان ذلك ناجما عن طريق الخطأ أو الاحتيال⁽¹⁾.

والشكل الموالي يوضح العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق

الشكل (3-1): العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

⁽¹⁾ Patrick Velte, (2023): **The impact of external auditors on firms' financial restatements: a review of archival studies and implications for future research**, Management Review Quarterly, Vol 73, N°4, P 966.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

الفرع الثالث: العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق: من بين هذه العوامل نذكر:

أولاً: مخاطر المسؤولية القانونية: يمارس المدقق مهنته والتي تستفيد منها أطراف متعددة ومتضاربة المصالح في إطار من المسؤوليات متعددة المستويات (مدنية، جزائية، تأديبية)، وهو ما يجعله عرضة لمخاطر المقاضاة والعقوبات في حالة إخلاله بإحدى هذه المسؤوليات، وهذا ما يدفعه إلى الالتزام بالتشريعات القانونية والمعايير المهنية والقواعد السلوكية التي تساعد على إنجاز مهامه بأحسن أداء ممكن.

ثانياً: الرقابة على جودة التدقيق: تعرف رقابة الجودة على أعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات على جميع عمليات تدقيق البيانات المالية، والتي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء على مستوى المكتب أو على مستوى المهام الفردية، وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الاطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق⁽¹⁾.

ثالثاً: أتعاب التدقيق: تعتبر أتعاب التدقيق من أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق، وتعرف أتعاب التدقيق على أنها الرسوم المدفوعة لخدمات التدقيق⁽²⁾، وهي مكافأة في شكل أموال أو غيرها يتم تقديمها من خلال اتفاقية بين المدقق والعميل قبل بدء عملية التدقيق⁽³⁾، يرى عدة باحثين أنه كلما زادت الأتعاب التي يتقاضاها المدققين كلما تحسنت جودة التدقيق في حين يرى آخرون العكس، ففي ظل المنافسة في سوق التدقيق، قد تلجأ مكاتب التدقيق إلى خفض أتعابها لاجتذاب العملاء، وهو ما قد يؤدي إلى تشكيل ضغوط على موازنة الوقت وبالتالي التقليل من نطاق العمل المطلوب وحجم الاختبارات اللازمة لإنجاز مهام التدقيق، ومع زيادة رسوم التدقيق، قد تزداد جودة التدقيق، وقد تنخفض عمليات إعادة الصياغة والمستحقات وقد يكون المدققون أفضل في اكتشاف إدارة الأرباح حيث قد يكون لديهم حوافز للعمل بأداء أفضل، مما يؤدي إلى ارتفاع جودة المعلومات المحاسبية⁽⁴⁾ وبالتالي لرسوم التدقيق على جودة التدقيق منعكسين، من ناحية فقد تشير الرسوم المرتفعة المدفوعة للمدققين الخارجيين إلى مدى تعقيد عملية التدقيق وزيادة الجهد الذي يبذله المدققون، من ناحية أخرى قد تسهل رسوم

(1) عمورة جمال، معمرى أسامة، (2020): متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220. مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ISSN 2018/2602-7151 المجلد: 03 العدد: 02، ص40

(2) Hasan Mansur, & al. Op. cit. P3.

(3) KUSMAYASARI, & al.(2023): **The influence of audit fee, Independence, and competency on audit quality** journal of governanace taxtion and auditing, Vol 4, N° 1, P 426.

(4) Salma Hisham, & Maha Ramadan, (2022): **The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality**, Alexandria Journal of Accounting Research, vol 6, N° 2, P 44.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

التدقيق الكبيرة المقدمة إلى المدققين على العملاء والمدققين تكوين رابطة، مما يسهل على المدققين التنازل عن استقلالية التدقيق الخاصة بهم بسبب الخوف من خسارة المزيد من الرسوم، وقد ارتفعت رسوم التدقيق بشكل كبير في الولايات المتحدة منذ عام 2001 نتيجة لقانون (SOX Oxley-Sarbanes) مما جعل عمليات التدقيق أكثر صعوبة⁽¹⁾ وقد منع المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق مثل هذه الممارسات سواء ما تعلق بمنع اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق أو ما تعلق بالأتعاب الشرطية.

رابعاً: التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي: يتم تقييم استقلالية المدقق، على أساس الألفة بين المدققين والشركات المدققة، فبعد فضيحة إنرون، قامت العديد من الدول بتطبيق أنظمة تناوب المدقق لحل مشكلة انتهاك الاستقلال، وتعزيز حيادية المدقق⁽²⁾، وتعرف مدة التدقيق بأنها الفترة الزمنية التي يستمر فيها مكتب التدقيق في تدقيق نفس الشركة وإصدار تقارير التدقيق لها، وتنقسم فترات التدقيق إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وتكون مدة التدقيق قصيرة عندما يظل مكتب التدقيق مع نفس العميل لمدة 3 سنوات أو أقل، وتكون فترة التدقيق طويلة عندما تظل مكتب التدقيق مع نفس العميل لأكثر من 3 سنوات، وقد أظهرت دراسات سابقة وجود علاقة إيجابية بين فترة عمل مكتب التدقيق الطويلة وجودة التدقيق، من خلال تبرير اكتشافهم أنه كلما طالت المدة بين مكتب التدقيق والعمل، كانت كفاءة المدقق أفضل مما سيجعل المدقق أكثر إفادة لعملائه، وبالتالي تقديم خدمات تدقيق ومعلومات محاسبية بجودة أفضل، من ناحية أخرى أن العلاقة الطويلة بين المدقق والعمل ستؤدي إلى نشوء ألفة بين الطرفين، مما قد يخلق تضارباً في المصالح ويؤثر سلباً على استقلالية المدقق، وبالتالي يؤدي إلى تراجع جودة التدقيق وضعف موثوقية المعلومات المحاسبية،⁽³⁾ لذلك فإن طول فترة التدقيق تؤثر على استقلالية المدقق وكفاءته فحسب DE ANGELO كلما طالت فترة التدقيق، أصبحت العلاقة مع العميل عاطفية أكثر مما يؤدي إلى انخفاض الاستقلال، وهو ما ينعكس سلباً على موضوعية المدقق و غرض الطرف للتلاعب بالمعلومات المحاسبية.

(4)

(1) KUSMAYASARI, & al. Op. cit. p426.

(2) Shaio, Yan Huang, & al. (2023): **Effect of an Audit Partner' Industry Auditing Tenure on Audit Quality Under the Mandatory Audit Partner Rotation System in Taiwan**, *Advances in Management & Applied Economics*, Vol. 13, N° 2, P 67.

(3) Salma Hisham, & Maha Ramadan, Op.Cit ,p 44.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

خامسا: المنافسة: أدى وجود العديد من مكاتب التدقيق في السوق إلى خلق بيئة تنافسية تسعى من خلالها هذه المكاتب إلى تقديم خدماتها لكسب أكبر عدد ممكن من العملاء، وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن المنافسة بين مكاتب التدقيق يمكن أن تسهم في تحسين جودة الأداء، حيث تدفع المدققين إلى رفع مستوى خدماتهم لضمان رضا العملاء والحفاظ على سمعتهم المهنية، ومع ذلك، هناك دراسات أخرى تخالف هذا الرأي، حيث ترى أن المنافسة قد تؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق، وذلك بسبب سعي المكاتب إلى خفض أتعابها لجذب المزيد من العملاء، مما قد يؤثر على الموارد والجهد المبذول في عمليات التدقيق.

لذلك، من الضروري وضع إطار واضح لتنظيم أتعاب التدقيق، بحيث يتم تحديدها بطريقة تضمن تحقيق التوازن بين مصلحة المدققين والعملاء وأصحاب المصلحة الآخرين. وتكون المنافسة عنصراً إيجابياً يسهم في تحسين جودة التدقيق عندما تعتمد المفاضلة بين المكاتب على أساس جودة الأداء، خصوصاً إذا التزمت هذه المكاتب بالمعايير المهنية والأخلاقية المتبعة في المجال.

سادسا: وضع قيود على الخدمات بخلاف التدقيق: يعد تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية إلى نفس العميل الذي يقوم بتدقيقه في الوقت ذاته تعارضاً مع مبدأ استقلالية التدقيق، إذ قد يشكل ذلك تهديداً لحيدته وموضوعيته عند تقييم جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

لذلك، اتخذت العديد من الدول إجراءات للحد من هذه الممارسات، حيث سنت الولايات المتحدة الأمريكية قانون ساربنز-أوكسلي، الذي يفرض قيوداً على تقديم الخدمات غير التدقيقية من قبل المدققين الخارجيين، بهدف تعزيز استقلالية المدقق وضمان مصداقية التقارير المالية.

سابعا: الذكاء الاصطناعي: تم استخدام مصطلح "الذكاء الاصطناعي" لأول مرة من قبل جون مكارثي في عام 1956 في ندوة في كلية دارتموث، اليوم، تُستخدم تقنية الذكاء الاصطناعي عبر مجموعة متنوعة من وظائف الأعمال، كالإنتاج والتوزيع، والمشتريات، والمبيعات والتسويق، والمحاسبة والتدقيق، وما إلى ذلك، ومع تزايد تعقيد العمليات التجارية أصبحت تقنية الذكاء الاصطناعي ذات أهمية متزايدة.

ويؤكد آيفي وآخرون، Ivy et al (2020)، على الحاجة إلى حوكمة فعّالة فيما يتعلق باستخدام الذكاء الاصطناعي في منهجيات التدقيق من أجل تسهيل اتخاذ القرارات وتذكر شركات المحاسبة الأربع الكبرى الإمكانات

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

الكبيرة للذكاء الاصطناعي وتشارك بنشاط في استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي، فقد نقل الذكاء الاصطناعي التدقيق إلى المستوى أفضل من خلال أتمتة العديد من المهام اليدوية السابقة، مثل إدخال البيانات، وخلافًا للمدقق البشري، فإن أنظمة الذكاء الاصطناعي قادرة على تحليل 100% من البيانات، كما يقلل التحليل الآلي للذكاء الاصطناعي لإدخالات المحاسبة بشكل كبير من الخطأ وفي بعض الحالات، يكتشف حتى الإدخالات الاحتيالية التي تؤدي إلى تنبيهات.⁽¹⁾

كما يعمل على تحسين جودة التدقيق من خلال اكتشاف عمليات الاحتيال، وقد فحصت الأدبيات السابقة على نطاق واسع تأثير الذكاء الاصطناعي (AI) على جودة التدقيق وأظهرت تقنيات الذكاء الاصطناعي، مثل التعلم الآلي وخوارزميات استخراج البيانات، إمكانية تحسين القدرات التحليلية للمدققين، وتحسين الدقة وزيادة الكفاءة كما يمكن من التدقيق المستمر ومراقبة المعاملات والأنظمة المالية من خلال تحليل البيانات في الوقت الفعلي ومراقبتها وتحديد المخاطر أو الشذوذ المحتمل على الفور، تعمل قدرة المراقبة المستمرة هذه على تعزيز قدرة المدققين على اكتشاف المخاطر الناشئة والاستجابة لها، مما يساهم في تحسين جودة التدقيق من خلال تقليل عدم التماثل في المعلومات المحاسبية وتوفير تقريره في الوقت المناسب لأصحاب المصلحة، ونتيجة لذلك، يوفر تقدم التقنيات المعاصرة مثل الذكاء الاصطناعي والتعلم الآلي للمدقق فهمًا أكبر لعمليات الشركة، مما يمكنه من التعرف على احتمالية المخاطر في كل مجال من مجالات التدقيق وتقييمها، ولتعزيز جودة خدمات التدقيق، يجب أن يكون المدقق على دراية بهذه التكنولوجيا الجديدة والمبتكرة.⁽²⁾

⁽¹⁾ Israel S. Akinadewo, & al, (2024): **In what way does artificial intelligence influences audit practice? empirical evidence from Southwest, Nigeria**, European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, Vo 12, No 1, PP 37-40.

⁽²⁾ Musa, A & Iefkir, H. (2024): **The role of artificial intelligence in achieving auditing quality for small and medium enterprises in the Kingdom of Saudi Arabia**, International Journal of Data and Network Science, Vol 8, N 2, P 837.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

والشكل الموالي يوضح العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي

الشكل (3-1): العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتعزيز ركائز وآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تعد جودة التدقيق الخارجي أداة أساسية لتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية، حيث تساهم في تحقيق الشفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية، مما يعمل على استرداد ثقة المساهمين وأصحاب المصالح، ويضمن استمرارية واستدامة الشركة، وفيما يلي سنوضح علاقة جودة التدقيق الخارجي بركائز وآليات حوكمة الشركات.

الفرع الأول: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتفعيل ركيزة الرقابة الداخلية

تشكل الرقابة الداخلية، وفقا للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ركيزة أساسية لنظام حوكمة الشركات وقد عرفت لجنة المنظمات الراعية (COSO)، بأنها عملية شاملة يتم تنفيذها من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

والموظفين المعتمدين في الشركة،⁽¹⁾ وتتمثل تركيبة نموذج الرقابة الداخلية حسب الإطار المتكامل للجنة في شكل تصميم هرمي يتكون من خمس مكونات رئيسية (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة والمتابعة)،⁽²⁾ وكلما كان هذا النظام فعالاً كلما أدى إلى تعزيز حوكمة الشركات، وتحسين موثوقية المعلومات المحاسبية، ويقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى فعالية هذا النظام.

إن هدف المدقق من تقييم الرقابة الداخلية هو تحديد إلى أي مدى سيكون قادراً على الاعتماد عليها لتحديد طبيعة ومدى وزمن إنجازها⁽³⁾، لذا يتوجب على المدقق الخارجي فحص نظام الرقابة لاستكشاف مواطن القوة والضعف لتفعيل هذا النظام، ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال اتباع الخطوات التالية:

أولاً: الحصول على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية

1- فهم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق الخارجي أن يتحصل على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق حصوله على معلومات تفصيلية وكاملة والتي تتضمن كافة العمليات والمبادلات التي قامت بها الشركة وأن يلاحظ كيفية تشغيل النظام المحاسبي وكيفية إعداد المستندات والتسجيل في الدفاتر وكيفية تنفيذ أنشطة الرقابة.⁽⁴⁾

2- وصف إجراءات الرقابة الداخلية: يستلزم أن يقوم المدقق في هذه المرحلة بفهم إجراءات الرقابة الداخلية، حيث يعمل المدقق الخارجي على جمع الإجراءات المكتوبة وتدوين الملخصات (المكتوبة والغير مكتوبة) من خلال المقابلات التي يجريها مع موظفي الشركة، ومن ثم القيام بوصف هذه الأخيرة بغرض استخدامها في تقييم مواطن القوة والضعف.

(1) Abass, Z. K., & al, (2023): **Integration Between Cobit and Coso for Internal Control and Its Reflection on Auditing Risk with Corporate Governance as The Mediating Variable** International Journal of Economics and Finance Studie, vol15, N°2, P 43.

(2) Laifa Imane & Meziani Nourddine, (2024): **Responsibility of the external auditor in assessing and responding to internal control risks when auditing financial statements**, «El-Manhel Economy, vol 06, N 02, P P 4-5.

(3) Obert Robert & Mairesse M.P, Op. cit. P 551.

(4) شحاتة السيد شحاتة، (2014): دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات جودة المراجعة-خطر المراجعة- فحص القوائم المرحلية-اختبار المعلومات المستقبلية-مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر، ص ص 114-115.

3-ثانيا: التقييم الأولي للرقابة الداخلية

1-تقييم مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية: بعدما قام المدقق بالدراسة الأولية وفهم نظام الرقابة الداخلية، تليه خطوة تقييم مدى فعالية هذا النظام والتي تتضمن مدى فعالية تصميم إجراءات نظام الرقابة الداخلي، ونقصد بفعالية الإجراءات، التأكد من أنه تم وضع إجراءات الرقابة الداخلية بشكل سليم بحيث يحقق أهداف الرقابة الداخلية ويعمل على تخفيض المخاطر بدرجة معقولة، لهذا يتطلب من المدقق الخارجي فهم الجيد لهذه الإجراءات داخل كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمس⁽¹⁾، كما يلي:

-البيئة الرقابية: من أجل تحديد مستوى التوافق بين العوامل المكونة لبيئة الرقابة، يقوم المدقق بتقييم مكوناتها والمتمثلة في الالتزام بالإجراءات والسياسات والتصرفات اللازمة في كل المستويات الإدارية للشركة؛

-تقييم المخاطر: ويقوم المدقق بتقييم المخاطر لتحديد النقائص والانحرافات في النظام الرقابي من خلال الفهم الكافي حول عملية تقييم الشركة للمخاطر والاطلاع على تقارير إدارة المخاطر، وهذا بهدف التخطيط لعملية التدقيق بشكل الملأئم حسب مدى تعقد المخاطر بالشركة، عن طريق قوائم الاستقصاء، الاستفسار، مع الإدارة والموظفين؛

-أنشطة الرقابة الداخلية: ويقوم المدقق الخارجي بتقييم أنشطة الرقابة الداخلية لتحديد مقدار الإجراءات الرقابية والوقائية، لمنع والحد من الأخطاء والغش في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية؛

-المعلومات والتواصل: ويقوم المدقق الخارجي بتقييم المعلومات ومدى وملاءمتها، إضافة إلى تقييم وسائل إيصالها، ويساهم هذا التقييم في تأكيد مسؤولية كل فرد بالشركة اتجاه النظام الرقابي والنظام المحاسبي وبالتالي دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛

⁽¹⁾ Benoit Pigé, (2017): Audit et contrôle interne de la conformité au jugement édition EMS, Paris 4 éme édition, P 128.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

-**المراقبة والمتابعة:** ويقوم المدقق بالاطلاع على تقييمات الشركة لأن هذا سيوضح له نقاط القوة والضعف ومدى تحقيق هذا النظام الرقابي لأهداف الشركة، ومناقشة ذلك مع الإدارة.

2- القيام باختبارات المطابقة: يكمن الهدف من اختبارات المطابقة أو الوجود في التأكد من الوجود الفعلي للتنظيم وإجراءات الرقابة الداخلية الموصوفة، حيث يقع على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية إجراء هذه الاختبارات بالتماشي مع الإجراءات التي قام بوصفها سابقاً، والتأكد من سيرها من بداية إلى نهاية الإجراء، وذلك باستخدام الملاحظة العينية للوثائق والمستندات والتعرف على محتواها وكذا التأكد الخطي أو الشفاهي للعمليات مع المنفذين لها. (1)

3- استخراج نقاط القوة والضعف: بعد التقييم، يقوم المدقق بتحديد نقاط القوة والضعف في النظام، حيث يمكن لنقاط الضعف أن تعكس قصوراً في الالتزام بتأكيدات التدقيق، مما يزيد من المخاطر المحتملة، في حين تُعد نقاط القوة دليلاً على مدى كفاءة النظام في تقليل المخاطر.

4- التقييم النهائي: في هذه المرحلة، يُعد المدقق تقريراً موجزاً يوضح فيه نتائج تقييم الرقابة الداخلية، وتأثيرها على انتظام ومصداقية الحسابات، مما يمكنه من تقديم توصيات لتحسين النظام الرقابي.

يمكن القول أن هناك علاقة بين جودة التدقيق الخارجي وفعالية ركيزة الرقابة الداخلية، فبعد قيام المدقق بتقييم هذا النظام وتحديد نقاط القوة والضعف، يقدم توصيات وملاحظات حول مدى فعالية هذا النظام في تقريره.

الفرع الثاني: دور جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركيزة (الإفصاح): يُعرّف الإفصاح بأنه عملية تقديم المعلومات للمستخدمين بطريقة دقيقة وملائمة، مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة، ويشمل الإفصاح كلا من المستخدمين الداخليين والخارجيين، (2) إذ يُعدّ ركيزة أساسية في حوكمة الشركات، حيث يسهم في الحد من عدم تماثل المعلومات بين الشركات والمستثمرين (3)، غير أن الإشكالية الرئيسية في هذا السياق تكمن في الجهة

(1) KHellasi Reda, (2013): Le contrôle interne Des organisation suivant les référentiel Coso, Coco, Ifaci, IIA, édition Houma, Algérie, P333.

(2) رضوان حلوة حنان، مرجع سابق ذكره، ص 299.

(3) Ali Thamer Nawafly & Ali Saleh Alarussi, (2019): **Impact of Board Characteristics, Audit Committee Characteristics and External Auditor on Disclosure Quality of Financial Reporting**, Journal of and Economic Studies, vol 1, N°1, P 44.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

المسؤولة عن الإفصاح، وهي الإدارة، مما يثير تساؤلات حول مدى مصداقيته، لذلك، يُلجأ إلى آليات رقابية خارجية للتحقق من دقة الإفصاح، ويُعدّ التدقيق الخارجي من أبرز هذه الآليات، فوجود المدققين الخارجيين يسهم في تعزيز الشفافية والمصداقية، (1) إذ يعمل التدقيق الخارجي على تخفيض تكاليف الوكالة وزيادة جودة الإفصاح، (2) وذلك ما أشار إليه أمين السيد أحمد لطفي: "بأن من بين الآليات التي تؤدي إلى الزيادة في مصداقية الإفصاح هو وجود المدققين الخارجيين اللذين يمكن لهم توفير تأكيد عن وجود إفصاحات المعلومة المحاسبية" (3)، ويعرف Evans (2003) الإفصاح بأنه تقديم المعلومات اللازمة وكذلك الأدلة الداعمة لهذه المعلومات (4).

المقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه: وتتمثل في.

1- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات: يقوم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على المقومات الرئيسية التالية: (5)

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: تختلف الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تتباين طرق استخدامها لهذه المعلومات؛

- تحديد الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها: يجب أن تكون هناك صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى، حتى تكون ملائمة لاتخاذ القرارات؛

- تحديد كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها: في العادة تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات؛

- تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات: تعد خاصية توقيت المعلومات من الخصائص الأساسية حيث يجب الحصول على المعلومات في الوقت المناسب حتى تكون ذات فائدة، لكن ليس على حساب الدقة والاكتمال يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية؛

(1) أمين السيد أحمد لطفي، (2009): نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 99

(2) Ali Thamer Nawafly & Ali Saleh Alarussi, OP. CIT, P 45

(3) أمين السيد أحمد لطفي، المرجع ، نفسه، ص 99

(4) Riyanto Setiawan, & al. (2020): **Voluntary Disclosure, Financial Reporting Quality and Asymmetry Information**, Journal of Asian Finance, Economics and Business Vol 7, N° 12, P 1188.

(5) كاتم صليحة، وعيادي عبد القادر، (2022): **إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 4، العدد 1، ص 63.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

-**تحديد أساليب وطرق الإفصاح:** يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة.

2-**أساليب الإفصاح المحاسبي:** حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، منها:

-**إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:** إن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

-**الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية؛

-**الملاحق:** وتتمثل في الايضاحات ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية؛

-**المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** تستخدم الأقواس لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها.

-**تقرير المدقق الخارجي:** يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المدقق الخارجي، حيث يتم من خلال تقرير المدقق إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للشركة وعن الخطط المستهدفة⁽¹⁾.

إن تقرير المدقق الخارجي ليس وسيلة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية الخاصة بالشركة، ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح عما يلي:⁽²⁾

• الاثر المهم نسبياً لنتيجة استخدام طرق محاسبية عن تلك الطرق المقبولة عموماً؛

(1) عامرة ياسمين، وزرقاوي عبد الكريم، (2018): أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 2، العدد 2، ص 321.

(2) أحمد قايد نور الدين، وبن يزاف لبنى، (2018): دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية: جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 11، العدد 2، ص 136.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

● الاثر المهم نسبيا لنتيجة التحول من استخدام طريقة محاسبية مقبولة عموما إلى طريقة أخرى؛ اختلاف في الرأي بين التدقيق والعميل بالنسبة لقبول طريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المستخدمة في التقارير.

يمكن القول أن هناك علاقة بين المدقق الخارجي ركيزة الإفصاح فالإفصاح هو أحد العناصر الأساسية لضمان الشفافية في المعلومات المحاسبية، والمدقق الخارجي يلعب دورا مهما في التحقق من مدى التزام الشركة بهذه الركيزة بالشكل الصحيح والكافي حسب المعايير المحاسبية والتشريعات والقوانين كما جاء في المادة 10 و 3 من القانون 11-07 أن على المدقق الخارجي التأكد من مدى استيفاء محاسبة الشركة للالتزامات المتعلقة بالانتظام والمصادقية والشفافية، المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبلغها، فيجب أن تعرض هذه الكشوف المالية بصفة صادقة ووفية الوضعية المالية للشركة وعرض كل تغيير يطرأ على حالتها المالية.

الفرع الثالث: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتعزيز الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

أولاً: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتعزيز الية مجلس الإدارة: يعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تحكم الشركة حيث يضم مجموعة من المساهمين وهو المسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف الشركة⁽¹⁾ ووفقا لـ Fama & Jensen (1983)، ويعتبر مجلس الادارة الجهاز الرقابي الأعلى في الشركة، وهو جهاز مكلف بتمثيل المساهمين، ولديه سلطة تعيين وعزل ومكافئة المديرين التنفيذيين، والمصادقة على القرارات الهامة ونظرا لتعدد المسؤوليات التي يتحملها المجلس فقد يفوض بعضا منها إلى اللجان المتخصصة، مثل لجنة التدقيق، لجنة التعينات والمكافآت وتعتبر الخصائص الرئيسية لمجلس الإدارة مثل حجم مجلس الإدارة الاستقلالية والخبرة ضرورية لحوكمة الشركات الفعالة.⁽²⁾

⁽¹⁾ Mark Jickling Barrier, (2003): **To corporate Fraud**, Nova science Publishers, New York, P 3.

⁽²⁾ Vickneswaran Anojan, (2024): **Exploring the Influence of Corporate Governance Characteristics on Integrated Reporting**, An Overview on Business, Management and Economics Research Vol 7, p138.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

1- دور خصائص مجلس الإدارة في تحسين جودة التدقيق الخارجي:

-استقلالية مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي: تعد استقلالية مجلس الإدارة إحدى أهم الخصائص التي تحد من تضارب المصالح بين الملاك والإدارة، ووفقاً لذلك يرى Fama & Jensen (1983) أن مجلس الإدارة يؤدي واجباته الرقابية بشكل أكثر فعالية في وجود أعضاء مستقلين،⁽¹⁾ وأشار Carcello (2011) إلى أن المديرين المستقلين لديهم تأثير أكبر على جودة التدقيق من المديرين التنفيذيين لأن المديرين التنفيذيين يواجهون بشكل كبير تضارب في المصالح، كما يشير Oladejo (2020) إلى أن المديرين المستقلين في مجلس الإدارة يحتاجون إلى جودة تدقيق أعلى من أجل المراقبة الفعالة للإدارة، وأن هناك علاقة إيجابية بين استقلالية المديرين وجودة التدقيق، في المقابل، لم يجد Makni أي علاقة بين جودة التدقيق ومجلس الإدارة المستقل فحسب رأيه قد يؤدي العدد الكبير من المديرين المستقلين إلى تقليل الطلب على التدقيق الخارجي بسبب قوة المراقبة من قبل مجلس الإدارة،⁽²⁾ في حين أفادت دراسات أخرى بوجود علاقة سلبية بين استقلال مجلس الإدارة وتعيين مدققي الحسابات في الشركات الأربع الكبرى.⁽³⁾

- حجم مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي: يعد حجم مجلس الإدارة أو عدد المديرين التنفيذيين في مجلس الإدارة عنصراً ضرورياً في قابلية مجلس الإدارة للاستمرار، فحسب (Jensen & Meckling, 1976) أن الزيادة في حجم مجلس الإدارة من شأنها أن تعزز من كفاءته في تقليل تكلفة الوكالة التي نتجت عن الإدارة الضعيفة ومن شأنها أن تؤدي إلى نتائج مالية أفضل، ووفقاً لـ (Nicklson & kill) فحجم مجلس الإدارة الأكبر يؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق هذا من جهة، من جهة أخرى ادعى Jensen (1993) أنه عندما يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة أكبر من سبعة أو ثمانية فمن المرجح أن يكون من الصعب التنسيق بين أعضائه وهذا ما يفقده فعاليته، وقد أثبتت الأبحاث السابقة أن الشركات ذات أحجام مجلس الإدارة الصغيرة، لها مساهمات فعالة بسبب سهولة التواصل فيما بينهم، وعلى النقيض من ذلك، يُقال أيضاً أن مزايا السيطرة الفائقة على الإدارة من قبل مجلس إدارة ضخم تلغي العيوب الناجمة عن صعوبة التنسيق والتواصل واتخاذ القرار،⁽⁴⁾ وقد حددت عدة

(1) M Azzama, &E Abu-Shamleh, (2024): Does the covid-19 pandemic create an incentive for firms to manage earnings? The role of board independence and corporate social responsibility, Decision Science Letters 13, p 100.

(2) Qasim Ahmad ALAWAQLE, & al. (2021): The Effect of Board of Directors and CEO on Audit Quality: Evidence from Listed Manufacturing Firms in Jordan, Journal of Asian Finance, Economics and Business, Vol 8 N° 2, p 246.

(3) Fasoulas, M, & al. (2024): Auditor choice, board of directors' characteristics and ownership structure: Evidence from Greece, Journal of Governance & Regulation, Vol 13, N° 1, PP 147–159.

(4) Dheyaa Zamil Kh, & al, (2019): The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality, Management Science Letters 9, doi: 10.5267/j.msl.2018.11.012, P 277.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

دراسات سابقة العدد الامثل لأعضاء مجلس الادارة ألا يتجاوز 9 أعضاء بينما حدده Jensen, 1993 من 7 إلى 8 أعضاء⁽¹⁾، أما في الجزائر فقد بينت دراسة (Azziez et Koudri (2015) والتي شملت 131 عضو مجلس إدارة في الشركات العمومية الاقتصادية بين سنتي 2012 و 2013 أن أكثر من 50 % من مجالس الإدارة في هذه الشركات متوسط عدد أعضائها بين 6 و 9 أعضاء⁽²⁾، ويُستخدم حجم مجلس الإدارة كثيرًا كمؤشر بديل لفعالية مجلس الإدارة⁽³⁾، خلصت أغلب الدراسات السابقة أن حجم مجلس الإدارة يرتبط بشكل إيجابي بتعيين مدقق حسابات من الشركات الكبرى⁽⁴⁾.

2- دور التدقيق الخارجي في تفعيل آلية مجلس الادارة: يؤدي التدقيق الخارجي دورًا محوريًا في دعم آلية مجلس الإدارة من خلال توفير تقييم مستقل وموضوعي لأنشطة الشركة، ويمكن تلخيص هذا الدور فيما يلي:

- تستعين الإدارة ومجلس الإدارة بآلية التدقيق الخارجي للحصول على وجهة نظر موضوعية ومستقلة حول النشاطات، إضافة إلى تقديم معلومات حول تقييم إدارة المخاطر، وبوجود تأمين معقول حول فعالية نظم الرقابة الداخلية⁽⁵⁾؛

- يوجه المدقق الخارجي تقريره إلى مجلس الإدارة ويجب أن يشمل التقرير مواقع الخطر تقييم الرقابة فيما يخص مخاطر الغش والأمور الخاصة بالحوكمة⁽⁶⁾؛

- مساعدة مجلس الإدارة على الالتزام الذاتي بالحوكمة، من خلال التنبيه المستمر إلى ضرورة العمل وفق ما تقتضيه التنظيمات والمعايير والقوانين المعمول بها، وتحديد مدى التوافق ومدى سلامة تنفيذ القواعد المتبناة في إعداد وتحضير المعلومات داخل الشركة؛
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية؛

(1) Alain Finet, (2009) : **Gouvernance d'entreprise: Nouveaux défis financiers et non financiers**, Boeck Supérieur, Bruxelles, Belgique, P108.

(2) Azziez, L, & Koudri, A, (2015) : « **Le conseil d'administration : un mécanisme inefficent de la gouvernance des entreprises publiques économiques** », les cahiers du CREAD, P 69.

(3) Sadiq Ishola IBRAHI, & Onipe Adabenege YAHAYA, (2024): **BOARD OF DIRECTORS AND FINANCIAL STATEMENTS FRAUD**, European journal accounting Abed et business, vol 12, N°1, P141.

(4) Fasoulas, M, &al. OP. CIT, P150

(5) Andrew FIGHT, (2002): **Measurement and Internal Audit**, First published, Capstone Publishing, United Kingdom, PP 13-14

(6) محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص199-223

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

وحسب القانون التجاري الجزائري فقد نص في المادة 715 مكرر بأن يطلع محافظ الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو مجلس المراقبة حسب الحالة على ما يلي: (1)

- عمليات المراقبة والتدقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة ادخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والاختفاء التي قد يكتشفونها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

3- انعكاسات علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة على الحوكمة:

يعتبر مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، لذا استلزم وجود تفاعل بينه وبين مهنة التدقيق الخارجي وهذا لأنه يمدّه بنتائج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقدير المخاطر، تعزيز الإفصاح والشفافية ومدى صحة وشرعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والابلاغ عن أي انحرافات واختلاسات لاتخاذ القرارات، حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على مهنة التدقيق للرفع من جودة نظام الحوكمة.

مما سبق يمكن القول أن هناك علاقة بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز الية مجلس الإدارة، فمجلس الإدارة بحاجة إلى المعلومات التي تنتجها القوائم المالية لرسم السياسة المستقبلية للشركة وفي الحصول على مصادر مالية جديدة وعليه فهي بحاجة إلى تقرير المدقق الخارجي لتحقيق من مدى فعالية الأنظمة الرقابية، والتأكد من مدى مصداقية المعلومات المحاسبية، كما أن توصيات المدقق الخارجي وملاحظاته من شأنها تحقيق القدر الكافي من الإفصاح والشفافية في الكشف المالية بما يبعث الطمأنينة والثقة في المعلومات داخل الشركة وخارجها.

(1) القانون التجاري الجزائري ، (2007): المادة 715 مكرر، ص249.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

ثانياً: علاقة التدقيق الخارجي بتعزيز لجنة التدقيق:

لجنة التدقيق هي هيئة فرعية من مجلس الإدارة، يتم تعيينها في إطار مجلس إدارة الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين، تعمل على التحسين من جودة نظام حوكمة الشركات، وتعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للشركة، وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات الشركة، فهي مسؤولة عن ضمان النزاهة والتأكد من إجراءات الرقابة الداخلية القوية، والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي، ومسؤولية الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، وتعد قناة تواصل بين الإدارة والمدققين مع الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات، والحد من حالات الاحتيال وضمان استقلالية التدقيق الداخلي والخارجي، وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة،⁽¹⁾ إذ يشكل مجلس الإدارة لجنة من الأعضاء الغير تنفيذيين تسمى لجنة التدقيق لا يقل عدد أعضائهم عن 3 أعضاء، ويكون من بينهم مختص في الشؤون المالية والمحاسبية.

1- دور خصائص لجنة التدقيق في تعزيز جودة التدقيق الخارجي:

- **استقلالية لجنة التدقيق:** تعد خاصية الاستقلالية من أهم الخصائص الواجب توفرها في لجنة التدقيق نظراً لدورها الرقابي في الشركة لأداء دورها بكل فعالية كما أقرته لجنة الشريط الأزرق (Blue Ribbon Committee) حيث تقع على عاتق لجنة التدقيق مسؤولية ضمان الامتثال المناسب لمتطلبات التدقيق الخارجي وتعد استقلالية ونزاهة لجنة التدقيق أهم عوامل النجاح الرئيسية لمهمة التدقيق الخارجي.

- **خبرة لجنة التدقيق:** تشير نظرية الوكالة إلى أن دور لجنة التدقيق هو التخفيف من مشاكل الوكالة وحماية مصالح المساهمين من خلال الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وضمان فعالية مهمة التدقيق الخارجي، وتعتبر خبرة لجنة التدقيق، من حيث المعرفة المالية والمحاسبية والصناعية، أمراً بالغ الأهمية للمراقبة والتقييم الفعال لعملية التدقيق الخارجي، بافتراض أن لجان التدقيق ذات الخبرة الأكبر مجهزة بشكل أفضل لتحديد المخاطر ومعالجة المشكلات المحتملة في إعداد التقارير المالية،⁽²⁾ وتؤثر خبرة لجنة التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، حيث كلما ازدادت الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق كلما كان هناك فهم أفضل لمخاطر التدقيق.⁽³⁾

- **حجم لجنة التدقيق:** إن الشركة التي لديها لجنة تدقيق أكبر من حيث الحجم قادرة على زيادة مواردها نقصد بحجم لجنة التدقيق عدد أكبر من أعضائها وهذا يعني المزيد من الأفكار والمهارات المتبادلة وبالتالي زيادة فعاليتها في أداء دورها الرقابي وبالتالي تحسين جودة تقرير التدقيق الخارجي.

- **عدد اجتماعات لجنة التدقيق:** كلما انتظمت وتعددت اجتماعات لجنة التدقيق أثر ذلك إيجاباً على جودة التدقيق الخارجي فغالبا ما تكون لجان التدقيق التي تجتمع بشكل منتظم أكثر فعالية من اللجان التي تجتمع بشكل أقل وذلك لأن الانتظام في الاجتماعات يولد فهم أفضل لقضايا التدقيق ويكون لها تأثير إيجابي في مختلف مراحل التدقيق.

(1) KEITA A. & Al. Op. cit. p28.

(2) Md. Mominur R, (2024): **The Effect of Audit Committee Expertise on Audit Quality: Empirical Evidence from Bangladesh**, Journal of Risk Analysis and Crisis Response, Vol 14, N°1, P6.

(3) Moh Shukri &Azizah Abdullah, (2022): **Board Characteristics and Audit Quality**, International of Multidisciplinary and Current Educational Research (IJMCER), vol 4, N°2, P304.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

كما أن وجود لجنة تدقيق فعالة يعمل على تحسين من جودة التدقيق الخارجي من خلال: (1)

-ضمان احترام مبادئ مهنة التدقيق الخارجي، والحد من التأثير الذي يمكن أن تمارسه الإدارة على المدقق الخارجي، في مناخ الثقة هذا، يمكن للمدققين الخارجيين اللجوء أكثر إلى لجنة التدقيق في حالة حدوث تعارض مع الإدارة؛

-تعزيز استقلالية مهنة التدقيق الخارجي وتحسين جودته والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ومقاومة الضغوطات التي تمارسها الإدارة على عملية التدقيق؛

-توفير كل المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها المدققون الخارجيون ويصعب الحصول عليها من الإدارة لجمع الأدلة التي تثبت النتائج التي تم التوصل إليها.

(1) Vincent Nicolas, (2022): **Le rôle du comité d'audit dans le Reporting financier des entreprises : le cas des entités d'intérêt public**, mémoire de stage, master 1, Gestion et management, ffdumas-03897678f, P 36.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

2- دور جودة التدقيق الخارجي في تعزيز آلية لجان التدقيق: يساعد المدقق الخارجي لجنة التدقيق بعدة طرق تعزز من فاعليتها في أداء دورها الرقابي والإشرافي داخل الشركة، ومن بين هذه الطرق:

-تقييم نظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم فعالية الضوابط الداخلية للشركة، مما يساعد لجنة التدقيق على تحديد نقاط الضعف والقصور في النظام، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
-تعزيز الشفافية والإفصاح: يساعد المدقق الخارجي لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة، مما يعزز من شفافية الشركة وثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة؛

3-انعكاسات العلاقة التكاملية للتدقيق الخارجي ولجنة التدقيق:

إن وجود علاقة تعاون وتنسيق بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي ينعكس بالإيجاب على جودة حوكمة الشركات حيث يساهم هذا التعاون في تحسين الشفافية المالية، وضمان موثوقية القوائم المالية، وتعزيز الإفصاح المالي كما يُساعد في فرض رقابة أكثر صرامة على عمليات الشركة، مما يُعزز من حماية حقوق المساهمين ويحد من عدم تماثل المعلومات داخل الشركة وخارجها.

رغم أهمية دور لجان التدقيق، لا تزال الجزائر متأخرة في تبني هذه الممارسة على نطاق واسع، وعلى الرغم من صدور التعلية 2002/03 بتاريخ 14 نوفمبر 2002، بشأن الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية والتي أشارت إلى إمكانية إنشاء لجنة تدقيق من قبل مجلس الإدارة، إلا أنها لم تحدد إرشادات واضحة حول كيفية تشكيل هذه اللجان أو المهام الموكلة إليها.

ثالثاً: علاقة جودة التدقيق الخارجي بتعزيز آلية التدقيق الداخلي: تعد آلية التدقيق الداخلي حجر الزاوية في حوكمة الشركات، فهو يقوم بتقييم سير نظام حوكمة، تقديم النصائح والإرشادات الملائمة، ضمان التسيير والأداء الجيد، تبادل المعلومات للتحكم بالمخاطر والرقابة، وتوفير معلومات صادقة وذات موثوقية لمجلس الإدارة،⁽¹⁾ وأوضح Drexler (2003) أهمية التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات من خلال مساعدة كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية في القيام بمسؤولياتها، عن طريق تزويدهم بتفاصيل عن المعلومات التي يحتاجونها والنصائح التي يقدمها لهم، كما أن وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يعمل على تحسين فعالية التدقيق سواء الداخلي والخارجي، مما يؤدي إلى تحسين الحوكمة وهذا من خلال الآتي:

1-دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الخارجي

يمكن للتدقيق الداخلي عالي الجودة أن يقلل من مخاطر الرقابة ويمكن الاعتماد على عمله لتقليل مخاطر الكشف حسب (PCAOB 2007)، وقد ساهم معهد المدققين الداخليين (IIA) في تطوير مفهوم التدقيق الداخلي منذ نشأته في الأربعينيات، والتأكيد على دوره المهم كأداة للرقابة الداخلية والحفاظ على

الأصول من السرقة والتلاعب إلى مفهومه الجديد كنشاط استشاري موضوعي ومستقل يقدم التأكيدات والتوصيات لتحسين عمليات الشركة وإضافة القيمة ومساعدتها على تحقيق أهدافها، وتحسين عمليات إدارة المخاطر، وهو ما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي من خلال زيادة الاعتماد على أعمال التدقيق

⁽¹⁾ Elisabeth Bertin, (2007): Audit interne, enjeux et pratiques à l'international, EYROLLES, France, P151.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

الداخلي؛ (1)

- إن العديد من جوانب عمل التدقيق الداخلي تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي وتحسين فعاليته؛

-تعد تقارير المدققين الداخليين مصادر معلومات قيمة للمدقق الخارجي؛

-يعتبر التدقيق الداخلي المدافع الأول عن مواجهة الاحتيال، وتتمثل مهمته على وجه الخصوص في تعزيز دقة وسلامة التقارير المالية ومنع وكشف الغش والتزوير؛

-يوفر التدقيق الداخلي ملاحظات قيمة للمدققين الخارجيين فيما يتعلق بجودة تنفيذ العملية ومستوى الالتزام بما تم إنجازه من خلال التعاون المستمر بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي⁽²⁾.

2- دور التدقيق الخارجي في تعزيز آلية التدقيق الداخلي:

-يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي في مختلف المجالات؛

-حصول المدققين الداخليين على فهم أفضل لمعايير وأهداف التدقيق الخارجي وزيادة خبرتهم المهنية؛

-تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة للمدقق الداخلي الذي لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة، حيث أن قيام المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات التدقيق باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ووضوح في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامة السياسات والإجراءات المتبعة وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح إما بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب.

3- انعكاسات التكامل بين جودة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات:

إن التدقيق الداخلي والخارجي آليتان متكاملتان، فكلما ارتفعت جودة العلاقة بينهما، كلما زاد رضا المساهمين، وترتبط مهنة التدقيق الخارجي بجودة نظام الرقابة الداخلية للشركة، وكفاءة المدقق الداخلي في ضمان تطبيق هذا النظام وتحسينه، ولذلك فإن العديد من جوانب عمل التدقيق الداخلي مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي، وتعتبر تقارير المدققين الداخليين مصادر معلومات قيمة للمدقق الخارجي، لأنهم أكثر دراية بالشركة،⁽³⁾ فالتكامل بينهما يؤدي إلى تحسين الضوابط الرقابية بالإضافة إلى تحسين إدارة المخاطر، تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما يؤدي إلى تحسين كفاءة لجان التدقيق ومجلس الإدارة لاتخاذ قرارات استراتيجية.

المطلب الثالث: علاقة ركائز وآليات حوكمة الشركات بتحسين جودة المعلومة المحاسبية
الفرع الأول: علاقة ركيزة الرقابة الداخلية بتحسين جودة المعلومة المحاسبية:

(1) Hoda Hameem Eissa & Asmaa Abdel Moneim Serag, (2023): A Proposed Framework for an Internal Forensic Auditing to Manage the Risk of Fraud in Financial Statements to Support the Decision of the External Auditor to Rely on the Work of Internal Auditing: A Field Study in Egypt, Article 16, Vol 9, N° 2, P21.

(2) Arista Puji Utami, Op. cit. P 55.

(3) Hoda Hameem Eissa & Asmaa Abdel Moneim Serag, Op. cit. P41.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

يمكن للرقابة الداخلية الفعالة أن تقلل رسوم التدقيق وتحسن نزاهة وموثوقية جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة، بالإضافة إلى أن ضعف الرقابة الداخلية أو الافتقار الكامل إليها يقلل من موضوعية وجودة هذه المعلومات، وبالتالي هناك ارتباط قوي بين جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية والرقابة الداخلية الفعالة.⁽¹⁾

وتشير الرقابة الداخلية إلى مجموعة السياسات والإجراءات والممارسات والهياكل التنظيمية المصممة لحماية أصول الشركة وضمان سلامة المعلومات المحاسبية وتحسين الكفاءة التشغيلية، فهي نظام شامل مصمم لتقليل المخاطر ومنع الاحتيال وتوفير أساس متين لاتخاذ القرار.⁽²⁾

فالهدف من الرقابة الداخلية هو تعزيز الفعالية وكفاءة العمليات، ضمان الامتثال للقوانين واللوائح زيادة موثوقية التقارير والإفصاح⁽³⁾، كما تشمل حماية الأصول التنظيمية والتحقق من دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية تعزيز الكفاءة التشغيلية، وتعزيز الالتزام بالسياسات الإدارية.⁽⁴⁾

وهناك عدة أنواع للرقابة الداخلية أهمها: ⁽⁵⁾

-**الرقابة المحاسبية:** تهدف إلى ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وسلامة إجراءاتها وتحديد المسؤوليات المالية والفصل بين الوظائف المتعارضة في الإدارات المالية.

-**الرقابة الإدارية:** تهدف إلى تحقيق كفاءة الإنتاج وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

يمكن القول أن علاقة الرقابة الداخلية بتحسين جودة المعلومة المحاسبية يعد أمراً بالغ الأهمية حيث تضمن صحة ودقة المعلومات المحاسبية من خلال مجموعة من الإجراءات إذ تعمل الرقابة الداخلية على:

-ضمان دقة المعلومات من خلال تقليل الأخطاء والاحتيال والتلاعب وتقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات والمعاملات المحاسبية والعمل على تقليص حدتها باتخاذ مختلف الإجراءات الوقائية الفعالة؛

-الامتثال للأنظمة والمعايير: حيث تضمن الرقابة أن جميع الإجراءات المحاسبية تتم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها وهذا ما يضمن موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية؛

إن وجود رقابة داخلية قوية، يقلل بشكل منهجي من سلوك الإدارة الانتهازي وبالتالي من الأخطار الناجمة عن تضارب المصالح والمخاطر الأخلاقية، وفي الوقت نفسه يكون له تأثير إيجابي على أسلوب إدارة الشركة من

⁽¹⁾ Abed, I.A, Op. cit. P4.

⁽²⁾ Espinosa-Jaramillo MT, (2024): **Internal Control in Companies from the Perspective of the COSO**. Management (Montevideo) [Internet]. From, p 2. <https://managment.ageditor.uy/index.php/managment/article/view/17>

⁽³⁾ Murad Harasheh & Roberta Provasi, (2023): **A need for assurance: Do internal control systems integrate environmental, social, and governance factors**, WILEY, Vol 30, N°1, P 385.

⁽⁴⁾ Genet ashagrie deribew, (2023): **Assessment of the effectiveness of internal Control practices: the case of frigorifico boran foods plc**, a thesis submitted to st. Mary's university, school of graduate studies in artial fulfilment of the requirement for the degree of master of business administration in accounting and finance, Addis Ababa, ETHIOPIA, P 7.

⁽⁵⁾ Wala Farid Attaf & Aziz Bensbahou, (2024): **L'importance du rôle de contrôle de la fonction d'audit interne et ses exigences dans les banques islamiques**, International Journal of Economic Studies and Management (IJESM), Vol 1, N°4, P 197.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية، إن تطوير الثقة في الرقابة الداخلية يمكن أن يقلل من عدم التماثل في المعلومات وكذلك تضارب المصالح بين أصحاب المصلحة في الشركة لأن تدفق المعلومات يتم توفيره بطريقة كاملة وشفافة، والعمليات الداخلية لا تسمح للإدارة بالانخراط في سلوك انتهازي وهذا ما يعمل على تعزيز حوكمة الشركات.⁽¹⁾

الفرع الثاني: علاقة ركيزة الإفصاح بتحسين جودة المعلومة المحاسبية

الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن عملية إظهار وعرض المعلومات المحاسبية الضرورية عن الشركات للأطراف التي لها مصالح بتلك الشركات، وهذا يعني أن تعرض المعلومات المحاسبية والقوائم المالية بلغة واضحة ومفهومة للقارئ والمستخدم لهذه المعلومات دون أي نقص أو لبس أو تضليل، فقد كان الإفصاح قبل الأزمات الاقتصادية العالمية، مقيدا بما ترغب الإدارة الإفصاح عنه، ولكن بعدها أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة الالتزام بالإفصاح المحاسبي والإفصاح الشامل عن المعلومات المحاسبية، لخدمة المستثمرين وحماية مصالحهم، وعليه تكمن أهمية الإفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الشركة بما يقلل حالة الغموض لدى المساهمين وأصحاب المصالح بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات.

⁽¹⁾ Seyed Ebrahim Mahdavian, (2025): **Impact of Internal Control Regulations on the Financial Reporting Quality**, **International journal of finance and managerial Accounting**, vol 10, N° 38, P46.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

أولاً: دور الإفصاح في تحسين خصائص جودة المعلومة المحاسبية

بعد مراجعة العديد من الأوراق، لاحظ الباحثون وجود علاقة إيجابية بين جودة الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية،⁽¹⁾ وهو أيضاً إحدى الطرق لزيادة مصداقية التقارير المالية للشركات ومساعدة المستثمرين في فهم استراتيجية أعمال الشركة وبالتالي تكون المعلومات أكثر اكتمالاً وشفافية في فهم الأنشطة التشغيلية للشركات العامة،⁽²⁾ وتزداد قدرة المستخدم على تفهم المعلومات المحاسبية إذا كانت معروضة بشكل بسيط وتتماشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، ويمكن مقارنتها بالمعلومات الأخرى المشابهة.

ولقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب اختيار وتطبيق القاعدة المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف الشركة، وعرض مركزها المالي بعدالة، كذلك فقد أكد المعيار المحاسبي الدولي IAS 7, IAS 24 أن القابلية للفهم، كمحدد من محددات منفعة المعلومات المحاسبية ترتبط بضرورة أن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة، حيث يتعين ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية كما أكد المعيار على ضرورة اعتبار أن القابلية للفهم للسياسات المحاسبية، جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، ويتعين الإفصاح عنها في مكان واحد من القوائم المالية لمساعدة المستخدمين على سهولة فهمها والإلمام بها حتى يمكنهم اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، وتعتبر المصداقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز، وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 1 إلى المصداقية والذي تعد أحد المبادئ عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي الشركة استخدامها وتطبيقها كسياسة محاسبية، كما أشار المعيار، على أنه يتعين أن تظهر البيانات المالية الأرقام المقارنة للفترة السابقة وتعديل المعلومات في المقارنة التي تعود للسنوات السابقة في حالة البنود غير العادية.⁽³⁾

ثانياً: أثر الإفصاح المحاسبي وفقاً للنظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية:

يهدف النظام المحاسبي المالي لضمان الإفصاح عن معلومات محاسبية عالية الجودة، يتم عرضها في شكل قوائم مالية، تتصف بالشفافية والمصداقية، وتعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة، لتلبية احتياجات جميع مستخدميها دون أي غش أو تضليل في عرض هذه المعلومات، حتى تكون مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

لذلك نص النظام المحاسبي المالي، على ضرورة إعداد وعرض القوائم المالية على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح من خلال توفير معلومات على درجة كبيرة من الجودة تلبي متطلبات متخذي القرار، ولقد منح النظام

(1) Abed, I.A. Hussin, N.& al. (2022): Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure. J. Open Innov. Technol. Mark. Complex, Vol 8, N°38, P4. <https://doi.org/10.3390/joitmc8010038>

(2) Riyanto Setiawan S, & al. Op. cit. P 1188.

(3) عامرة ياسمينه، زرفلوي عبد الكريم، مرجع سابق ذكره، ص321.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

المحاسبية المالي أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي من خلال إعطاء الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وهذا بهدف تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، ولتحقيق ذلك لابد من توفر الشروط التالية:⁽¹⁾

- يجب أن يكون الإفصاح على المعلومات موجه لكافة مستخدميها دون تمييز (الحياد)؛
- أن تكون المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها (القابلية للفهم)؛
- أن تعد القوائم المالية وملحقاتها دون تأخير في الوقت المناسب (الملائمة)؛
- يهدف الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدّيها واسترجاع الثقة في المعلومات (الموثوقية)؛
- حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ القرارات (القابلية للمقارنة)؛
- يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدم المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل (الملائمة)؛

وقد سلطت الدراسات السابقة الضوء على وجود علاقة إيجابية بين جودة المعلومات المحاسبية وكمية المعلومات التي يتم الكشف عنها من قبل الإدارة، وقد أعاق هذا النوع من العلاقة الإيجابية للتلاعب بالأرباح الإدارية والسلوك الانتهازي غير الأخلاقي في إعداد التقارير المالية الذي تقوم به إدارة الشركة.⁽²⁾

يمكن القول إن الإفصاح له علاقة إيجابية بتحسين جودة المعلومة المحاسبية، وهذا من خلال تعزيز الشفافية بتقديم معلومات واضحة ومفصلة، تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال الإفصاح عن مدى التزام الشركة المبادئ المحاسبية المعمول بها، الإفصاح عن المعلومات الكافية في الوقت المناسب ما يحسن من ملاءمتها

الفرع الثالث: علاقة الآليات الداخلية لحوكمة الشركات بتحسين جودة المعلومة المحاسبية

أولاً: علاقة خصائص مجلس الإدارة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية: يعتبر مجلس الإدارة أعلى سلطة رقابية في الشركة، يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة من قبل المساهمين تتمثل مسؤوليته في توجيه الشركة في الاتجاه الصحيح من خلال وضع سياسات عامة والحصول على الموارد المادية والبشرية اللازمة لتحقيق تلك السياسات، وبالتالي، فإن مجلس الإدارة مسؤول عن التخطيط وتنفيذ ومراقبة هياكل حوكمة الشركات المختلفة في الشركة،⁽³⁾ وقد قامت عدة دراسات بالبحث في الخصائص التي تجعل مجلس الإدارة أكثر فعالية في دوره الرقابي وهذا ما ينعكس على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.⁽⁴⁾

1-خبرة مجلس الإدارة: إن وجود خبير واحد على الأقل في المالية أو المحاسبة يحسن جودة المعلومات المحاسبية ويقلل من إمكانية إدارة الأرباح، مما يحسن جودة الرقابة التي يمارسها مجلس الإدارة

(1) جنيته جمال، محصول نعمان، (2023): أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، جلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 8، العدد 1، ص43.

(2) Abed, I.A & al.Op. cit. P4.

(3) A Atallah Aloudat & al, (2023): **The Impact of Applying Institutional Governance Mechanisms on The Expectations Gap in The External Audit Offices in The Kingdom of Saudi Arabia: A Field Study**, Journal of Positive School Psychology, Vol 7, N° 6, P 235.

(4) Alain Finet, Op. Cit, P100.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

2- حجم مجلس الإدارة: يُعد حجم مجلس الإدارة، جانباً بالغ الأهمية في حوكمة الشركات، ويمثل حجم مجلس الإدارة العدد الإجمالي للمديرين الذين يخدمون في مجلس إدارة الشركة، حيث تعمل الشركات التي لديها حجم مجلس إدارة كبير على تعزيز شفافية ومصادقية المعلومات المحاسبية من خلال العمل كآلية رقابية قوية، (3) لكن تؤكد بعض الأبحاث أن حجم مجلس الإدارة الأصغر يعزز فعالية المراقبة وبالتالي يقلل من احتمالية الاحتيال في البيانات المالية، فإن الحجة تشير إلى أن أحجام مجلس الإدارة الأكبر قد تشكل تحديات في الأداء التنظيمي والتواصل والتنسيق بين الأعضاء، وبالتالي تقليل فعالية الرقابة وعلى العكس من ذلك. (4)

3- استقلالية مجلس الإدارة: توجد علاقة قوية بين استقلال مجلس الإدارة وجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، (1) وتشير الأبحاث إلى أن الشركات التي لديها بيانات مالية احتيالية لديها عدد أقل من الأعضاء المستقلين مقارنة بالشركات التي لديها بيانات غير احتيالية، (2) وبالتالي فإن الارتفاع في نسبة المديرين غير التنفيذيين يتوافق مع انخفاض احتمال الاحتيال في البيانات المالية، وقد تم توثيق التأثير الإيجابي لاستقلال مجلس الإدارة على جودة المعلومات المحاسبية بشكل جيد (3)، وبالتالي تحقيق مصالح المساهمين وتجنب المسؤوليات القانونية وحماية سمعتها، مقارنة بمجالس الإدارة التي تضم نسبة منخفضة من الأعضاء المستقلين (4)، وبالتالي توجد علاقة إيجابية قوية بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المعلومة المحاسبية.

يمكن القول أن علاقة مجلس الإدارة بجودة المعلومة المحاسبية تتجسد من خلال دوره الرقابي والاشرافي في تعزيز حوكمة الشركات، لذلك يعمل مجلس الإدارة على ضمان الشفافية والإفصاح في المعلومات المحاسبية بالشكل الكافي في الوقت المناسب، الامتثال للمعايير والمبادئ المحاسبية، إنشاء لجان تعمل على إرساء مبادئ حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، وتحسين من جودة المعلومة المحاسبية.

ثانياً: علاقة خصائص لجنة التدقيق بتحسين جودة المعلومة المحاسبية: أظهر قانون ساربنز أوكسلي (2002) ولجنة الشريط الأزرق (1999)، أن "لجنة التدقيق هي هيئة يتم إنشاءها في مجلس الإدارة لتحسين حوكمة الشركات وتأكيد الشفافية ونزاهة التقارير المالية والحفاظ على ثقة الملاك"، واختبار مدى ملائمة واستدامة الأساليب المحاسبية، وبنفس المنطق أكد Knapp (1987) أن "الدفاع عن مصالح المستثمرين هو الهدف الرئيسي للجنة التدقيق من خلال الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية".

ولجنة التدقيق هي قسم فرعي من مجلس الإدارة مسؤول عن التواصل بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين وكبار المسؤولين التنفيذيين في الشركة، (5) إن ما تقوم به لجنة التدقيق سيؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها بناء على المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، وحتى تقوم لجنة التدقيق بدورها الرقابي بكل فعالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية، لابد من توفر الخصائص التالية:

1- استقلالية لجنة التدقيق: تعتبر استقلالية لجنة التدقيق، من أهم الخصائص التي تؤثر على كفاءة اللجنة وفعاليتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، فوجود لجنة تدقيق تضم أغلبية من المديرين المستقلين، يضمن وجود آلية رقابية قوية تعمل على تحسين الرقابة الداخلية، وتضمن إفصاحات عالية الجودة مما يؤدي إلى تحسين

(3) Amarasekara NT & Hewage YM, Op Cit, P 57.

(4) S I IBRAHIM & Onipe Adabenege Y, Op cit. P142.

(1) Amarasekara NT & Hewage YM, Op Cit, P 57.

(2) Fasoulas, M, & al. Op.cit. P 150.

(3) S I IBRAHIM & Onipe Adabenege Y, Op Cit, P141.

(4) Fasoulas, M, & al. Ibid, P 150.

(5) A Atallah Alouda, & al. Op. cit. P 235.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

من جودة المعلومات المحاسبية⁽¹⁾، ولكي تكون لجنة التدقيق فعالة وتكون قادرة على تحسين تقارير الرقابة الداخلية من الضروري أن يكون أعضاؤها مستقلين عن أي ضغط إداري أي أن لا تربطهم بإدارة الشركة أي علاقة تؤثر على استقلاليتهم، وأن يتمتعوا بمهارات مالية ومحاسبية، ولكنهم أيضاً يظهرون الاجتهاد والنزاهة،⁽²⁾ وقد توصلت عدة دراسات سابقة إلى أن هناك تأثير إيجابي قوي لاستقلالية لجنة التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية⁽³⁾ وتعتمد فعالية وكفاءة لجان التدقيق على وجود رئيس قوي ومستقل، يحظى بثقة المدققين الخارجيين والإدارة⁽⁴⁾.

2-خبرة لجنة التدقيق: تشير نظرية الوكالة، إلى أن وجود خبير مالي في لجان التدقيق يساعد في التخفيف من مشاكل تضارب الوكالة، من خلال توفير الرقابة الفعالة لعملية إعداد التقارير المالية،⁽⁵⁾ ومن الأهمية بمكان أن يكون لدى أعضاء لجنة التدقيق، معرفة وخبرات متعمقة بشأن معايير المحاسبة وإجراءات التدقيق، من أجل تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وبالتالي تعزيز القوائم المالية بشكل أكثر فعالية،⁽⁶⁾ ولضمان نجاح مراقبة نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية، يجب أن يكون لدى أعضاء لجنة التدقيق الخبرة الكافية في المحاسبة والمالية، فغالباً ما يكون الأعضاء الذين يتمتعون بالأساسيات المالية والمحاسبية هم الأكثر قدرة على تقييم جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.

3-حجم لجنة التدقيق: يؤثر حجم اللجنة على جودة المعلومات المحاسبية، وهذا لأن حجم لجنة التدقيق الأكبر يزيد من كفاءة اللجنة مما يحسن من جودة المعلومات المحاسبية الموجودة، ويرجع ذلك إلى وجود قاعدة معرفية أوسع وأعضاء ذوي خبرة متنوعة، وتوصي لجنة الشريط الأزرق بحضور ثلاثة أعضاء على الأقل من ذوي المعرفة المالية، بما في ذلك واحد على الأقل يتمتع بمهارات مثبتة في المحاسبة أو التنظيم الإداري والمالي.

4-عدد اجتماعات لجنة التدقيق: توصلت عدة دراسات سابقة، إلى أن هناك تأثير إيجابي قوي بين عدد اجتماعات لجنة التدقيق وجودة المعلومة المحاسبية، فلا يمكن للجنة التدقيق أن تدعي أنها فعالة في تحقيق أهدافها إذا لم يحضر أعضاؤها الاجتماعات بانتظام، فكلما زاد الوقت الذي يخصصه المسؤولون للتحقق من سلامة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحد من الاحتيال والاختفاء، وطلب مسارات التدقيق كلما تم النظر في المعلومات المحاسبية للشركة بشكل أكثر موثوقية.

يمكن القول أن هناك علاقة بين لجان التدقيق وجودة المعلومة المحاسبية من خلال دورها الرقابي في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، الإفصاح، تعزيز جودة التدقيق الداخلي والخارجي ومساعدة مجلس الإدارة في تعزيز الشفافية وإرساء مبادئ حوكمة الشركات، وحتى تقوم لجان التدقيق بعمالها المنوط لها على أكمل وجه لابد من توفر عدة خصائص منها الاستقلالية والخبرة وحجم اللجان وعدد الاجتماعات كل هذه العوامل تعزز من كفاءة وفعالية لجان التدقيق وتؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

ثالثاً: علاقة التدقيق الداخلي بتحسين جودة المعلومة المحاسبية:

(1) Amarasekara NT & Hewage YM, Op Cit, p 57.

(2) Vincent Nicolas, Op. cit. ,P 15

(3) Aiman Alasbahi Op. cit. P 217.

(4) L, Abdalwali & al. (2022): **The Influence of Audit Committee Chair Characteristics on Financial Reporting Quality**. Journal of Risk and Financial Management 15: 563. [https:// doi.org/10.3390/jrfm15120563](https://doi.org/10.3390/jrfm15120563), vol15, N° 12, P3.

(5) Md. Mominur Rahman, Op cit, P P 22-23.

(6) Amarasekara NT & Hewage YM, Ibid, p 57..

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

يعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات الشركة، فهو يساعدها على تحقيق أهدافها، وتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة"، فالتدقيق الداخلي هو فحص يتم إجراؤه على البيانات المالية والسجلات المحاسبية للشركة بالإضافة إلى تقييم مدى الالتزام بسياسات الإدارة العليا المحددة مسبقاً والالتزام باللوائح، كما أن للمدقق الداخلي

تأثير كبير على جودة المعلومات المحاسبية، حيث هناك علاقة بين كفاءة المدقق الداخلي وجودة هذه المعلومات⁽¹⁾ إذ يوفر التدقيق الداخلي، باعتباره وظيفة مستقلة وموضوعية مساهمة كبيرة في تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وبالتالي التحسين من جودة المعلومات المحاسبية ويمكن توضيح ذلك من خلال التالي:⁽²⁾

- 1- للتدقيق الداخلي دور استراتيجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال مراقبة وتحسين فعالية الضوابط الداخلية للشركة، وتعتبر الرقابة الداخلية الفعالة شرطاً أساسياً لمصداقية المعلومات المحاسبية؛
- 2- يشارك التدقيق الداخلي في تقييمات المخاطر، ويحد من مستوى مخاطر الاحتيال والاختلاسات؛
- 3- يلعب التدقيق الداخلي دوراً في تطوير نظم المعلومات المحاسبية وضمان صحة ومصداقية المعلومات؛
- 4- يلعب التدقيق الداخلي دوراً رئيسياً في مراقبة العمليات والامتثال للسياسات واللوائح الداخلية، من خلال مراقبة مستوى الالتزام وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها، وبالتالي إجراء تدقيق أكثر دقة وموثوقية للتقارير المالية وتوفير الثقة لأصحاب المصلحة.

يمكن القول أن هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، من خلال دوره الرقابي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الحد منها والتحقق من صحة العمليات والمعاملات المحاسبية وفحص السجلات والمستندات المحاسبية والتأكد من صح ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، تقديم تقرير يتضمن توصيات وارشادات للنهوض بجودة المعلومة المحاسبية

(1) Aiman Alasbahi , Op. Cit, P 218.

(2) Arista Puji Utami, Op. cit. p 55.

الفصل الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

خلاصة

تعتمد حوكمة الشركات على تنظيم الإدارة، والحد من الفساد والاحتيال، وتقليل عدم تماثل المعلومات المحاسبية، من خلال مجموعة من الركائز والآليات التي تعزز الشفافية والمساءلة. وفي هذا الفصل، تناولنا أساسيات حوكمة الشركات، موضحين أهميتها، مبادئها، وآلياتها، بالإضافة إلى أبرز ركائزها، كما استعرضنا نماذج وتجارب حوكمة الشركات عالميًا، إلى جانب الميثاق الراشد في الجزائر.

كذلك، تطرقنا إلى مدى مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل ركائز وآليات الحوكمة، حيث تبين أن جودة التدقيق الخارجي تلعب دورًا جوهريًا في تعزيز دقة وموثوقية المعلومات المالية، وقد توصلنا إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق الخارجي، والتي تنعكس بدورها على جودة المعلومات المحاسبية.

كما أثبتت الدراسة وجود علاقة تكاملية بين جودة التدقيق الخارجي وركائز وآليات حوكمة الشركات، حيث تسهم الحوكمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية، ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية، إلى جانب الدور الرقابي لآليات الحوكمة الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة، لجان التدقيق التدقيق الداخلي، مما يضمن توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة لكافة الأطراف المعنية.



الفصل الرابع



الفصل الرابع: الدراسة الميدانية دراسة استقصائية لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

تمهيد

بعد الالمام بالجوانب النظرية لموضوع الدراسة في الفصول السابقة، فقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من الدراسة، للإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات، من خلال آراء عينة الدراسة المكونة من مزاوولي مهنة التدقيق والمتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات عبر التراب الوطني وكذا بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية متمثلة في:

-المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

-المبحث الثاني: أداة الدراسة

-المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يستعرض هذا المبحث وصفا للأساليب والإجراءات المنهجية المتبعة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية، حيث سنتناول في هذا المبحث، منهجية الدراسة الميدانية، مجتمع وعينة الدراسة، وكذا طرق جمع البيانات وأساليب المعالجة الإحصائية المعتمدة في تحليلها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

أولاً: الغرض من الدراسة:

إن الغرض من الدراسة هو قياس فيما إذا كان هناك دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وهذا في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات، باعتبار التدقيق الخارجي أحد الآليات الخارجية التي تعتمد عليها حوكمة الشركات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية والحد من عدم تماثلها، وتسليط الضوء على جودة التدقيق الخارجي وعلاقته بركائز والآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

ثانياً: منهج الدراسة:

بغرض تحقيق أهداف الدراسة وبالاعتماد على الدراسات السابقة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي والذي يقوم على وصف ظاهرة من الظواهر بهدف الوصول إلى أسباب هذه الظاهرة، وهو ما يتعلق بطرق جمع وتحليل البيانات ووصفها لتكون بصيغة ذات مدلول من التعامل مع تعميم النتائج.⁽¹⁾

1-تعريف المنهج الوصفي: هو المنهج الذي يعمل على دراسة وتحليل الظاهرة وتحديد مكوناتها وخصائصها وظروف نشأتها، أي يصف الظاهرة من حيث كيفية وطريقة تكوينها وبنائها وعملها، كما يعمل على وصف طبيعة العلاقات المكونة لها أو تلك التي تربطها بظواهر أخرى، حيث أنه يدرس الظاهرة وهي في حالة سكون دون تغيير وتطور وتفسير الوضع القائم لها وتحليل أبعادها وعلاقاتها ومكوناتها.⁽²⁾

2- خطوات المنهج الوصفي: بغرض تحويل تلك النظريات ضمن مدلول المنهج الوصفي إلى تطبيقات وإجراءات لا بد من تحديد خطوات لاستخدام المنهج كما يلي:⁽³⁾

-الشعور بالمشكلة والتيقن من وجودها ومن ثم جمع البيانات والمعلومات التي تساعد على تحديدها؛

-تحديد المشكلة التي نبغي دراستها؛

- تحديد أهداف الدراسة والتي يمكن أن تجيب عن سؤال البحث بصورة مؤقتة؛

-تحديد عينة الدراسة وهي جزء من مجتمع الدراسة المحدد مسبقاً وتحديد حجمها ونوعها؛

-تحديد الأدوات الخاصة بجمع المعلومات المناسبة وتحويلها إلى بيانات كمية كالمقابلة والاستبيان والملاحظة ويكون ذلك بطريقة منظمة ودقيقة لتحقيق الأهداف؛

- تفسير النتائج ومناقشتها، فيتطلب من الباحث الرجوع إلى أدبيات الدراسة وإلى الدراسات السابقة للتعرف على مدى اتفاق نتائج البحث مع نتائج البحوث السابقة والعمل على تفسير أسباب الاتفاق أو الاختلاف، ثم يكتب توصياته ومقترحاته؛

ثالثاً: متغيرات الدراسة

تنقسم متغيرات الدراسة إلى ثلاث متغيرات كما يلي:

-المتغير المستقل: ويتمثل في جودة التدقيق الخارجي

-المتغير التابع: ويتمثل في جودة المعلومة المحاسبية

-المتغير الوسيط: والذي يتمثل في ركائز وآليات حوكمة الشركات

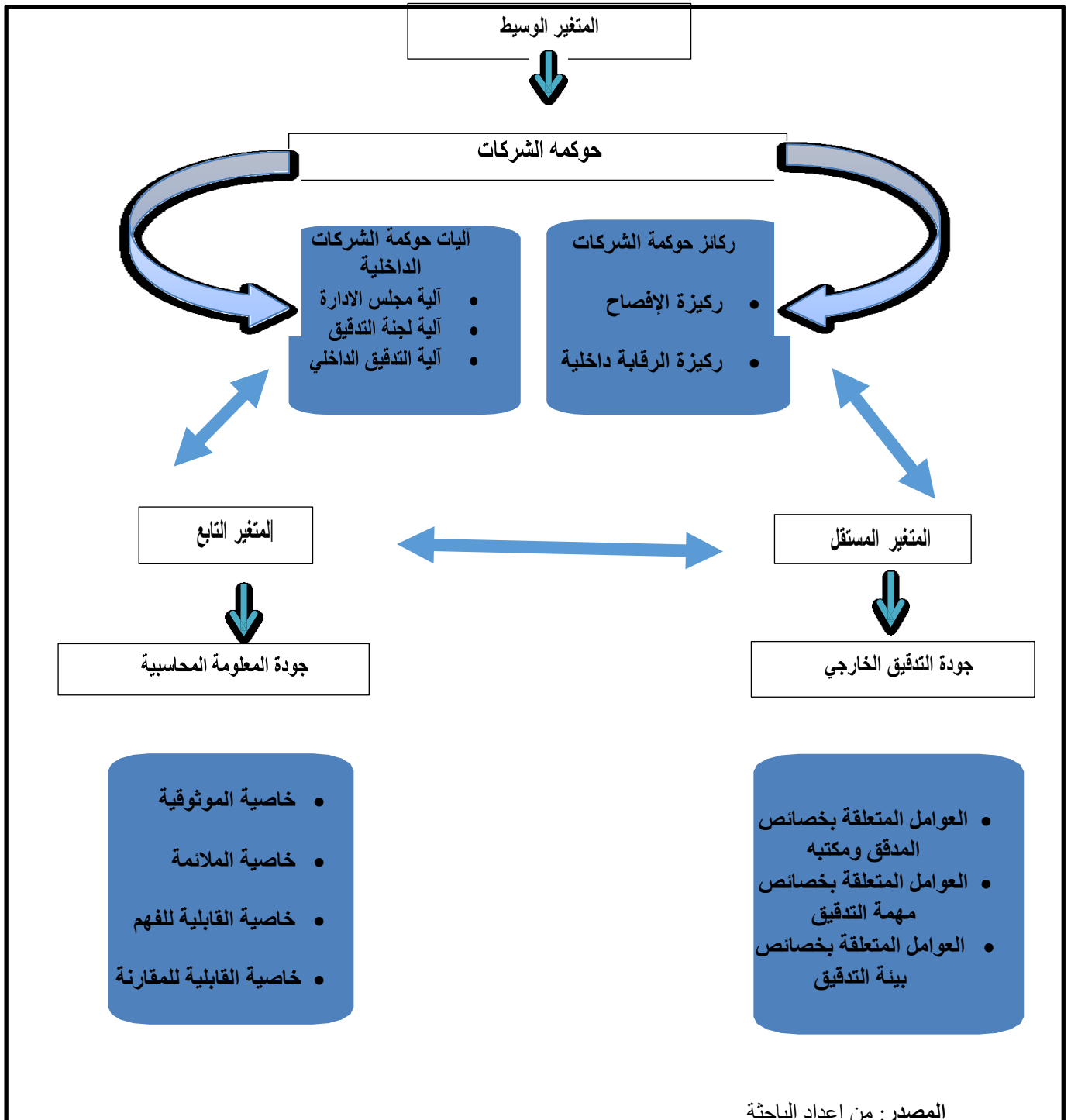
(1) عبد الحميد، وعبد المجيد البلداوي، (2009): أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال، مع استخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، ص17.

(2) احمد عبد الله اللحج، ومصطفى محمود ابو بكر، (2002): البحث العلمي- تعريفه خطواته، مناهجه، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص51.

(3) فارس رشيد البياتي، (2018): الحاوي في مناهج البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار السواقي العلمية، الاردن، ص91.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

رابعاً: نموذج الدراسة
الشكل رقم (4-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

المطلب المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

من المعروف أن البحوث التطبيقية تستند في تطبيقاتها إلى مجتمع تجري عليه تلك التطبيقات بغية الاستفادة من الدراسة من خلال النتائج، ويمكن أن يوصف المجتمع بأنه جميع العناصر ذات العلاقة بمشكلة الدراسة التي يسعى الباحث إلى أن يعمم عليها نتائج الدراسة⁽¹⁾ ومن خلال ما سبق فإن المجتمع المستهدف من خلال هذه الدراسة يتمثل في فئتين كما يلي:

1-الفئة الأولى (مجتمع معروف): تتمثل الفئة الأولى في مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي، من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر، والبالغ عددهم 2950 محافظ حسابات (شخص طبيعي)، من بينهم 17 (شخص معنوي)، مسجلين بالجدول الخاص بمزاولة مهنة محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية لسنة 2023 وكذا الخبراء المحاسبين البالغ عددهم 343 خبير محاسبي (شخص طبيعي)، من بينهم 10 مكاتب (شخص معنوي).

جدول رقم (1-4): عينة الدراسة من المجتمع المعروف

المهنة	شكل طبيعي	شخص معنوي	المجموع
محافظ الحسابات	2950	17	2967
خبراء المحاسبين	343	10	343
المجموع	3293	27	3310

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المقرر 75 المؤرخ في 15 مارس 2023

2-الفئة الثانية (مجتمع غير معروف): وتتكون من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة، والمتمثلة في: شركة سيدار الحجار، شركة اسميدال، شركة ميناء عنابة، شركة فيروفيال، شركة سومياس.

ثانيا: عينة الدراسة:

بما أن هناك مجتمعين للدراسة أحدهما معروف والثاني غير معروف فلقد تم الاعتماد على معادلتين لتحديد حجم العينة.

1-عينة الدراسة بالنسبة للمجتمع المعروف: وتحسب عينة المجتمع المعروف كما يلي:

ويمكن حساب حجم العينة باستخدام معادلة ستيفن ثامبسون من خلال الصيغة التالية:⁽²⁾

(1) فارس رشيد البياتي، مرجع سابق ذكره، ص253.
(2) أحمد عبد اللطيف مشعل، (2018): دراسة تحليلية لحساب حجم العينة الأمثل في البحوث الميدانية الزراعية، المجلة المصرية للاقتصاد الزراعي، المجلد 28، العدد2، ص493.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

$$n = \frac{N \cdot p(1-p)}{[p(1-p)] (N-1) + (d^2/z^2)}$$

حيث أن
 n: عينة الدراسة؛
 N: حجم المجتمع؛
 Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 تساوي 1.96؛
 d: نسبة الخطأ وتساوي 0.05؛
 P: نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي 0.50.

$$n = \frac{3310 \cdot 0.50(1-0.50)}{(3310-1) \cdot (0.05^2/1.96^2) + 0.50(1-0.50)} = 344, 303$$

- حجم عينة الدراسة المعتمدة هو 344 خبير محاسبي ومحافظ حسابات من مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي على كامل التراب الوطني، حيث تم توزيع 344 استبيان، وقد تم استرجاع 143 استبيان صالحة للدراسة أي ما يعادل 41%.

2- عينة الدراسة للمجتمع الغير معروف: وتحسب عينة الدراسة للمجتمع الغير معروف كما يلي: (1)

$$N = \frac{P(1-p)}{z^2}$$

حيث أن:

N = حجم العينة؛

Z = القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة (عادة ما يستخدم معامل الثقة 0.95%)، إذا توافق القيمة 1.96 في الجدول)؛

P = عدد الأفراد الذين تتوفر فيهم خاصية الدراسة (اعتبارها 10%)؛

m = هامش الخطأ (بما أنه تم استخدام معامل الثقة 95%، إذن فهامش الخطأ هو الباقي أي 5%).

$$N = \frac{0.1(1-0.1)}{1.96^2 \cdot 0.05^2} = 138$$

(1) خلايفية إيمان، (2019): دور التزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية-دراسة استقصائية- أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار - عنابة، ص130.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

وقد تم توزيع 138 استبيان على إدارات بالشركات الاقتصادية لولاية عنابة حيث تم استرجاع 66 استبيان والإبقاء على 35 استبيان صالحة للدراسة والجدول التالي يوضح نسبة استجابة عينة الدراسة

الجدول رقم (2-4): الإحصائيات الخاصة بعملية توزيع الاستبيان

المبحوثين	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة	نسبة الاستجابة الصالحة للدراسة
مزاوولي مهنة التدقيق	344	157	143	41%
إدارات في المؤسسات الاقتصادية	138	66	35	25%
المجموع	482	223	178	36%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج توزيع الاستبيان

من خلال الجدول رقم (2-4) نلاحظ أن عدد الاستبيانات المسترجعة والصالحة للاستخدام هي 178 استبيان من أصل 482 استبيان موزع، أي بنسبة استجابة بلغت 36%، وهي نسبة مقبولة.

المطلب الثالث: طرق جمع البيانات وأساليب المعالجة الإحصائية

الفرع الأول: طرق جمع البيانات:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

لتحقيق أهداف الدراسة ونظرا لنوعية الموضوع المعالج، فقد تقرر معالجة الجانب الميداني، بتوزيع استبيان بطريقتين، بطريقة مباشرة عن طريق القيام بزيارات مكاتب التدقيق، وكذا الشركات الاقتصادية وبطريقة غير مباشرة عن طريق التوزيع الغير مباشر عبر البريد الالكتروني، كما تم الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستبيانات ومع توزيع الاستبيان كانت تتم مقابلات مع عينة الدراسة من أجل شرح موضوع وأهداف الدراسة، ولإزالة أي غموض حول أسئلة الاستبيان، كما تم إجراء مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة والمالية لشركة سومياس عناية، وهذا حتى يتمكن من الحصول على إجابات ذات مصداقية تخدم موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية:

من أجل عرض وتحليل إجابات عينة الدراسة تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Science SPSS27)، وهذا من خلال أساليب الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي.

أولا: أساليب الإحصاء الوصفي:

يعد الإحصاء الوصفي أحد فروع الإحصاء والذي يتناول طرق جمع البيانات وتلخيصها في شكل أرقام وتنظيم وترتيب وعرض هذه البيانات في صورة مبسطة في شكل جداول أو رسومات بيانية مع حساب بعض المقاييس الإحصائية من أجل إعطاء وصف أولي للظاهرة المدروسة، فهو يشتمل على مجموعة من المبادئ الإحصائية التي تساعد في وصف الظواهر الإنسانية الاجتماعية مثل وصف البيانات الشخصية لعينة الدراسة مما يساعد الباحث على وضع البيانات في صورة يسهل فهمها وتفسيرها ومعرفة درجة توفرها في المجتمع الأصلي،⁽¹⁾

ومن أساليب الإحصاء الوصفي الذي تم استعمالها:

1- التكرارات والنسب المئوية: وتستخدم لتحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة ولتحديد توجه واجابات المبحوثين ونسبة الاتفاق على الاجابات.

2- التمثيلات البيانية: وهي عبارة عن رسومات واشكال بيانية تترجم تلك التكرارات والنسب المتحصل عليها سابقا لمعالجة الخصائص الديمغرافية لخصائص العينة.

3- اختبار one sample t test لعبارات المحاور: اختبار T لعينة واحدة هو طريقة إحصائية تستخدم لتحديد ما إذا كان متوسط عينة واحدة يختلف بشكل كبير عن متوسط المجتمع المعروف أو المفترض،

4- مقاييس النزعة المركزية: ويقصد بالنزعة المركزية ميل البيانات إلى التجمع في منطقة متوسطة (مركز) للتوزيع ومنها:

(1) أحمد سعد جلال، (2008): مبادئ الإحصاء، تطبيقات ودوريات عملية على برنامج SPSS، الدار الدلية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، ص17.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

- **الوسط الحسابي:** وهو أفضل المقاييس الإحصائية وأوسعها استخداما لتمثيل النزعة المركزية لأساسه النظري الذي يسمح باستخدامه في التحليلات الإحصائية المتقدمة، لتحديد الرأي العام ومدى موافقة أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الاستبيان.⁽¹⁾

5-مقاييس التشتت: حيث لا يكفي الإحصاء عادة بالنزعات المركزية وحدها، ولكنه يهتم أيضا بكيفية تشتت أو توزيع مختلف القياسات في علاقتها ببعضها البعض، وبذلك يستفيد من بيان مدى الاختلاف بين عناصر أفراد الدراسة أو الظواهر الخاصة بالدراسة، أي أن مقاييس التشتت تعطي صورة عن مدى الانسجام بين مشاهدات الدراسة، وربما تعطي صورة أفضل مما تعطيها مقاييس النزعة المركزية ومن مقاييس التشتت التي تم استخدامها الانحراف المعياري.

- **الانحراف المعياري:** وهو من أهم مقاييس التشتت ويقاس مدى تشتت إجابات المستجوبين عن الوسط الحسابي في الاستبيان.

ثانيا: أساليب الإحصاء الاستدلالي:

وهو ذلك الفرع من الإحصاء الذي يهتم بتحليل استنتاج واتخاذ القرارات للوصول إلى نتائج معينة أو توقعات ما عن المجتمع من خلال إجراء دراسة إحصائية عن جزء من ذلك المجتمع (عينة)، فنقول استدللنا على خواص المجتمع على أساس خواص العينة يستند الاستدلال الإحصائي على فكرة اختيار جزء من المجتمع يسمى عينة التي على أساسها نستدل بخصائص المجتمع،⁽²⁾ ومن أساليب الإحصاء الاستدلالي المستعملة:

1-اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان وللاستبيان ككل: هو مقياس احصائي ويعد معامل ألفا كرونباخ من أشهر مقاييس ثبات الاستبيان وهو يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين إجابات الأسئلة، ولمعرفة مدى موثوقية وصدق الاستبيان في قياس ما وضعت لقياسه.

2-الاعتدالية: ويستخدم هذا الاختبار من أجل تحديد نوع التوزيع الذي تتبعه البيانات، من خلال اختبار كالمجروف – سميرونوف "Kolmogorov-Smirnov" ، وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)، حيث يعد ضروريا لتحديد نوع الاختبارات الواجب إجراؤها على فرضيات الدراسة.

3-اختبار سبيرمان (Spearman's rho): يعد هذا الاختبار الإحصائي من الاختبارات اللامعلمية، يتم استخدامه لقياس قوة الارتباط بين البيانات الترتيبية، ويستخدم لاختبار الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، ومدى ارتباط عبارات كل محور مع المحور التابعة له، بالإضافة إلى ارتباط كل محور مع محاور الاستبيان ككل، كما يستخدم لدراسة العلاقة وقوة الارتباط بين متغيرات الدراسة.

4- اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test): هو اختبار لا معلمي يستخدم كبديل لتحليل الأحادي (One way analysis of variance Anova test)، بهدف دراسة الفروقات في إجابات المستجوبين حول عبارات الاستبيان.

(1) عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، مرجع سبق ذكره ص156.

(2) محمد جبر المغربي، (2007): الإحصاء الوصفي، المكتبة المصرية لمنشر والتوزيع، ط1 عمان، ص6.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

5-اختبار MACRO PROCESS: يستخدم هذا الاختبار لتحليل الوساطة بين متغيرات الدراسة،

يفحص تحليل الوساطة كيفية تأثير متغير مستقل (X) على متغير تابع (Y) من خلال متغير وسيط، يُعرف باسم الوسيط (M)، في الأساس يختبر ما إذا كانت العلاقة بين X و Y مباشرة أم أنها تعمل من خلال M.⁽¹⁾

الفرع الثالث: المقابلة:

أولاً: تعريف المقابلة:

تعتبر المقابلة في البحث العلمي، أحد أهم الأدوات التي تهدف إلى جمع المعلومات والتحري والتحقق من الحقائق وتتم بالتفاعل اللفظي المباشر بين الباحث أو المقابل وشخص أو عدة أشخاص، حيث يسعى الباحث إلى استقصاء آراء المستجوبين بهدف الحصول على البيانات الضرورية للبحث والتحليل وفقاً لأهداف الدراسة، وفهم واستيعاب الظاهرة محل الدراسة.

ثانياً: أنواع المقابلة في البحث العلمي:

توجد العديد من التصنيفات للمقابلة في البحث العلمي ونذكر من أهم أنواعها الآتي:

1. **المقابلة الشخصية:** تُجرى بشكل مباشر بين الباحث والمبحوثين وجهاً لوجه، وهي الأكثر شيوعاً لاكتساب بيانات دقيقة وعميقة؛
2. **المقابلة الهاتفية:** تُنفَّذ عبر الهاتف عندما يتعذر اللقاء المباشر، وتتميز بأنها موجّهة ومحددة الأهداف.
3. **المقابلة غير المقتنة (المفتوحة):** تتميز بالمرونة، حيث يُمنح المبحوث حرية التعبير عن آرائه دون قيود أو تدخل من الباحث؛
4. **المقابلة المقتنة (المغلقة):** تتسم بكونها منظمة ومحددة مسبقاً من حيث الأهداف، والأسئلة، والمشاركين والزمان، والمكان، ما يضمن دقة النتائج؛

المبحث الثاني: أداة الدراسة

خصص هذا المبحث لتناول أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، حيث سيتم التطرق إلى هيكل أداة الدراسة مقياس ليكارت الخماسي، صدق وثبات أداة الدراسة، تحليل البيانات المتعلقة بالمعلومات العامة لعينة الدراسة.

تم الاطلاع عليه يوم 2024 /1/5 على الساعة 14:21: [PROCESS templates \(Vs. 3 and 4\)](#): ⁽¹⁾

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوли مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المطلب الأول: هيكل أداة الدراسة

1- من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، فقد تم إعداد استبيان وهذا وفقا لمنهجية البحث العلمي وبالاعتماد على مختلف الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة، وقد وجه هذا الاستبيان إلى عينة من مزاولي مهنة التدقيق والمتمثلة في محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر بالإضافة إلى عينة عشوائية من الشركات الاقتصادية بولاية عنابة ويتكون هذا الاستبيان من جزئين:

الجزء الأول: يتضمن معلومات عامة حول عينة الدراسة، والمتمثلة في المؤهل العلمي والتخصص العلمي والمسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: ويتضمن محاور الدراسة وقد تم تقسيمه كما يلي:

المحور الأول: ويضم 13 عبارة تهدف إلى قياس جودة التدقيق، من خلال العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه، والعوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق والعوامل المتعلقة ببيئة التدقيق.

المحور الثاني: ويضم 15 عبارة تهدف إلى تحديد ركائز وآليات حوكمة الشركات، والمتمثلة في ركيزة الرقابة الداخلية والإفصاح وآليات حوكمة الشركات الداخلية، (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي).

المحور الثالث: ويضم 12 عبارة تهدف إلى قياس خصائص جودة المعلومة المحاسبية، والمتمثلة في أربعة خصائص التي جاء بها SCF وهي خاصية الموثوقية والملائمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

وبذلك بلغ عدد عبارات الاستبيان 40 عبارة، ومن أجل تحليل الاستبيان تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) وذلك لوضع بدائل كمية للإجابات الوصفية للتمكن من معالجتها إحصائياً، حيث تم وضع خمسة (05) أوزان تتراوح من 1 إلى 5 لدرجات المبحوثين، كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-4): مقياس لكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1- 1.79	1.80- 2.59	2.60- 3.39	3.40- 4.19	4.20- 5.00
درجة الموافقة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

المصدر: حنان عبيد السعود، (2024): دور الخدمة الاجتماعية في مواجهة العوامل الاجتماعية لانتشار الشيشة الإلكترونية تحقيقاً لرؤية المملكة 2030 في تحول القطاع الصحي، المجلة العلمية للخدمة الاجتماعية، العدد السادس والعشرون المجلد الأول ص36.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

من خلال الجدول يتضح أنه تم اعتماد مستويات الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي، بهدف إعطاء مدلول لإجابات المبحوثين (غير موافق بشدة = 1، غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، حيث طول كل فئة هو 0.8، والذي تم تحديده كالتالي:

طول الفئة = المدى / عدد الفئات، و المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة؛

ومنه المدى = 5 - 1 = 4؛

ولدينا عدد الفئات هو 5 حسب مقياس ليكرت؛

وبالتالي: طول الفئة = $5/4 = 0.8$.

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان

الفرع الأول: صدق الاستبيان

قبل القيام بتوزيع الاستبيان، يجب اختبار مدى صدق هذه الأداة، ونقصد بذلك أن عبارات الاستبيان تقيس فعلا ما وضعت لقياسه، وهذا يعني أن أداة الدراسة تمثل المجتمع المدروس، ومن أجل تحقيق ذلك تم الاعتماد على أسلوبين كما يلي:

أولاً: الصدق الظاهري (صدق المحكمين):

لغرض التأكد من مصداقية أداة الدراسة، تم عرض أداة الدراسة في البداية على المشرفة لتقديم التقييمات والملاحظات حول شكل الاستبيان ومحتواه، ثم عرضه على عدد من المحكمين في الكلية ستة أساتذة في التخصص (انظر الملحق رقم 01)، وهذا للتحقق من مدى صدق فقرات ومعرفة مدى ملاءمة ووضوح الفقرات المستخدمة لقياس دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وقد تم الأخذ بملاحظات المحكمين حول إجراء التعديلات التي اتفق عليها أغلبهم، والتي كانت تصب في جانب صياغة وحذف أو إضافة بعض العبارات، لنحصل في الأخير على الاستبيان في نسخته النهائية.

ثانياً: الصدق الإحصائي (صدق الاتساق الداخلي):

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان، يتم التأكد من مدى صدق الاتساق الداخلي له، بالاعتماد على معامل الارتباط لكل فقرة والدرجة الكلية لفقرات المحور التابعة لها، وقد تم استخدام معامل الارتباط "سبيرمان" coefficient correlation Spearman " كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

1- الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول جودة التدقيق الخارجي

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته
جدول رقم (4-4): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول:

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة SIG
01	إن توفر التأهيل العلمي والعملية والخبرة تزيد من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات	0.625	0.000
02	إن توفر الاستقلالية للمدقق الخارجي تؤدي به لإبداء رأيه بكل موضوعية.	0.732	0.000
03	يؤدي التخصص الصناعي للمدقق/مكتب التدقيق بأداء مهامه بكل كفاءة وفعالية	0.843	0.000
04	يؤثر كبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية (Pwc, Deloitte, EY, KPMG) على جودة خدماته.	0.445	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط الجيد والإشراف الفعال على فريق التدقيق	0.672	0.000
06	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية والشك المهني اللازمين لأداء مهمة التدقيق بكل فعالية في كل مراحل عملية التدقيق	0.888	0.000
07	يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والانحرافات والإبلاغ عنها	0.783	0.000
08	يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها بهدف الوصول إلى استنتاج معقول حول مدى عدالة ومصادقية المعلومات المحاسبية	0.665	0.000
09	يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بموضوعية حول ما إذا كانت المعلومات قد تم الإفصاح عنها وعن الأحداث اللاحقة بشكل الكافي، وقد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية	0.873	0.000
10	يؤثر الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي	0.456	0.000
11	التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد إتمام عهده (3 سنوات قابلة للتجديد)	0.877	0.000
12	تؤثر الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء التدقيق الخارجي	0.434	0.000
13	يتم تحديد أتعاب المدقق الخارجي في بداية المهمة وتقاضي الأتعاب المشروطة.	0.677	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتضح من خلال الجدول رقم (4-4) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول، والمتعلقة بجودة التدقيق الخارجي أن جميع قيم معامل الارتباط إيجابية، مما يدل على وجود علاقات إيجابية بين الفقرات والدرجة الكلية للمحور الأول، حيث تتراوح قيم معامل الارتباط R بين (0.434 و 0.888) ومستوى الدلالة (sig= 0.000) أقل من مستوى معنوية (α=0.05)، وبالتالي تعتبر عبارات المحور الأول ملائمة لما وضعت لقياسه، أي أنها مناسبة لقياس إجابات المبحوثين حول العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي.

2- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني ركائز وآليات حوكمة الشركات

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته
جدول رقم (4-5): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة SIG
14	يساعد وجود دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات والسياسات على تفعيل نظام الرقابة الداخلية	0.725	0.000
15	إن استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير من شأنه تعزيز فعالية نظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية	0.666	0.000
16	إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتصف بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها	0.675	0.000
17	يعتبر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أداة اتصال بين الشركة والمحيط الخارجي	0.645	0.000
18	يساعد وجود قنوات للإفصاح في عرض كافة المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب	0.672	0.000
19	يعزز الإفصاح بشكل دوري عن السياسات المحاسبية المتبعة، وسياسات توزيع الأرباح، والاحداث اللاحقة في الملاحق والايضاحات من ثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية	0.767	0.000
20	تعزز استقلالية وحجم مجلس الادارة (3 أعضاء على الأقل غير تنفيذيين) من وظيفته الإشرافية والرقابية	0.656	0.000
21	إن إشراف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب تحسن من موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية	0.665	0.000
22	يقوم مجلس الادارة بتقليص الأخطاء والحد من الاحتيال بمتابعة تنفيذ التوصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي	0.773	0.000
23	إن وجود لجان تدقيق مستقلة وذات خبرة يرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية وجودة التدقيق الخارجي	0.677	0.000
24	إن اعتماد لجان التدقيق على ملاحظات المدقق الخارجي تساعد على تقليص الأخطاء والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي	0.764	0.000
25	تعمل لجان التدقيق كجسر بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة وهذا ما يضمن شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية	0.732	0.000
26	يؤدي وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية إلى تحسين وازدافه قيمة لعمليات الشركة	0.675	0.000
27	- إن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحسن من نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات	0.788	0.000
28	يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر وتحسين نظام المعلومات المحاسبي	0.782	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتضح من خلال الجدول رقم (4-5) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني ركائز وآليات حوكمة الشركات أن جميع قيم معامل الارتباط إيجابية، مما يدل على وجود علاقات إيجابية بين الفقرات والدرجة الكلية للمحور الثاني، حيث تتراوح قيم معامل الارتباط R بين (0.567 إلى 0.788)، ومستوى الدلالة ($\text{sig} = 0.000$) أقل من مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وبالتالي تعتبر عبارات المحور الثاني مناسبة لما وضعت لقياسه أي أنها ملائمة لقياس إجابات المبحوثين حول ركائز وآليات حوكمة الشركات والمتمثلة في ركيزة الرقابة الداخلية وركيزة الإفصاح وآليات الحوكمة الداخلية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

3- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث جودة المعلومة المحاسبية

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته
جدول رقم (4-6): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث:

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة SIG
29	تتميز المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بالشفافية والموضوعية أي خلوها من الأخطاء والتحيز	0.625	0.000
30	تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن الأحداث والمعاملات الحقيقية أي تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية	0.732	0.000
31	تعكس المعلومات المحاسبية جوهر الأحداث الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط	0.843	0.000
32	تتوفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها لاتخاذ قرارات استراتيجية	0.534	0.000
33	تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها ذات قيمة تنبؤية تساعد متخذ القرار على تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد وتصحيح قراراتهم	0.672	0.000
34	يؤثر عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في قرارات مستخدميها	0.825	0.000
35	تعد المعلومات المحاسبية على أساس الثبات في السياسات والطرق المحاسبية	0.783	0.000
36	تسمح المعلومات المحاسبية التي أعدت على أساس معالجة محاسبية موحدة بإجراء مقارنات بين سنوات سابقة	0.665	0.000
37	تسمح المعلومات المحاسبية بإجراء مقارنات بين مؤسسات لها نفس النشاط	0.674	0.000
38	يتم عرض المعلومات المحاسبية بدرجة من الوضوح والفهم	0.817	0.000
39	يتم توضيح والإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في الملاحق	0.654	0.000
40	يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة أو أي إيضاحات في الملاحق	0.862	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتضح من خلال الجدول رقم (4-6) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث المتعلقة بخصائص جودة المعلومة المحاسبية أن جميع قيم معامل الارتباط إيجابية، مما يدل على وجود علاقة طردية بين الفقرات والدرجة الكلية للمحور الثالث، حيث تتراوح قيم معامل الارتباط R بين (0.534 إلى 0.862) ومستوى الدلالة ($\text{sig}= 0.000$) أقل من مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)، وبالتالي تعتبر عبارات المحور الثالث ملائمة لما وضعت لقياسه، أي أنها ملائمة لقياس إجابات الباحثين حول الخصائص المتعلقة بجودة المعلومة المحاسبية والمتمثلة في الموثوقية والملائمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

ثالثاً: الصدق البنائي للاستبيان:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

يوضح الجدول الموالي مدى ارتباط كل محور من المحاور الثلاثة والدرجة الكلية لعبارات الاستبيان
جدول رقم (4-7): الصدق البنائي لمحاور الدراسة

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة SIG
1	المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	.868**	0.000
2	المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات	.774**	0.000
3	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	.758**	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتضح من خلال الجدول رقم (4-7)، أن جميع قيم معامل الارتباط R مرتفعة، مما يدل على وجود علاقات إيجابية قوية بين محاور الدراسة والاستبيان، حيث تتراوح قيم معامل الارتباط R بين (0,758 و0,868) ومستوى الدلالة (sig= 0.000) أقل من مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)، مما يدل على أن معاملات الارتباط R دالة احصائياً، وتعتبر قوية وجيدة وبالتالي فإن محتوى كل محور من المحاور له علاقة طردية قوية لقياس الهدف العام للدراسة، ما يدل على أن الاستبيان ملائم لقياس ما وضع لقياسه أي أن محاور الاستبيان ملائمة لقياس دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات حسب آراء عينة الدراسة من خبراء محاسبين ومحافظ حسابات وبعض إدارات الشركات الاقتصادية بولاية عنابة.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة:

يقصد بالثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كان الاستبيان سيعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة وتم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل الثبات ألفا كرونباخ والذي يعتبر أحد أهم طرق لقياس الثبات وتتراوح قيمة كرونباخ بين 0 و 1 وكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، وإذا كانت القيمة أقل من القيمة المقبولة 0,6 أو يساويها، فهذا يدل على انخفاض مستوى ثبات المقياس، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية سنستعرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-8): معامل الثبات لمحاور الاستبيان ألفا كرونباخ:

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول	13	0.844
المحور الثاني	15	0.858
المحور الثالث	12	0.855
الاستبيان ككل	40	0.879

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول رقم (4-8) أن معاملات الثبات لمحاور الاستبيان تتراوح بين (0.844 و0.858) يشير إلى مستوى جيد من الثبات لكل محور، والفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان هي (0.879) وهي أكبر من (0.6) القيمة الدنيا المتفق عليها، مما يعكس جودة تصميم الأسئلة وارتباطها بالموضوعات المدروسة كما أن معامل الثبات العام للاستبيان يُعزز موثوقية الأداة، مما يزيد من مصداقية النتائج المستخلصة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اجابات المبحوثين
أولاً: عرض وتحليل البيانات الشخصية (خصائص وسمات عينة الدراسة)
1- وصف وتحليل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (4-9): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

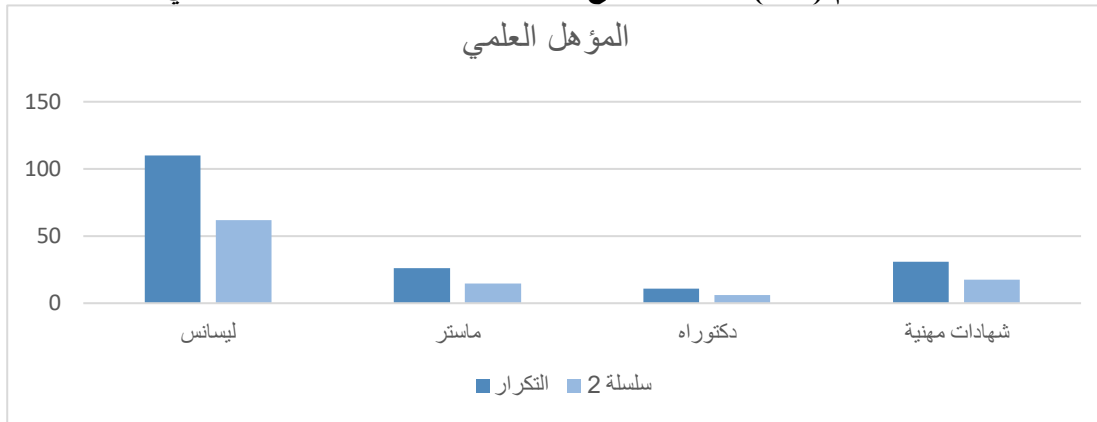
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	110	61.8
ماستر/ ماجستير	26	14.6
دكتوراه	11	6.2
شهادات مهنية	31	17.4
المجموع	178	100.0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول رقم (4-9) توزيع العينة وفقاً للمؤهل العلمي، حيث تشكل الفئة الحاصلة على شهادة الليسانس النسبة الأكبر من العينة بنسبة (61.8%)، ما يدل على أن غالبية الأفراد في العينة لديهم مؤهل جامعي أساسي، تليها فئة الحاصلين على شهادات مهنية بنسبة (17.4%)، مما يشير إلى أهمية هذه الشهادات في العينة، أما الحاصلون على ماستر/ماجستير يشكلون (14.6%) من العينة، في حين أن الحاصلين على الدكتوراه هم الأقل إذ تبلغ نسبتهم (6.2%)، هذه النتائج توضح أن العينة تتنوع في مؤهلاتها العلمية، مع تركيز أكبر على حملة شهادة الليسانس، وهذا ما سيضيف نوع من المصداقية أكثر على إجاباتهم، والشكل الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي لأفرادها وذلك بشكل أكثر تفصيلاً.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

الشكل رقم (2-4): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

2- وصف وتحليل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

3- جدول رقم (10-4): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

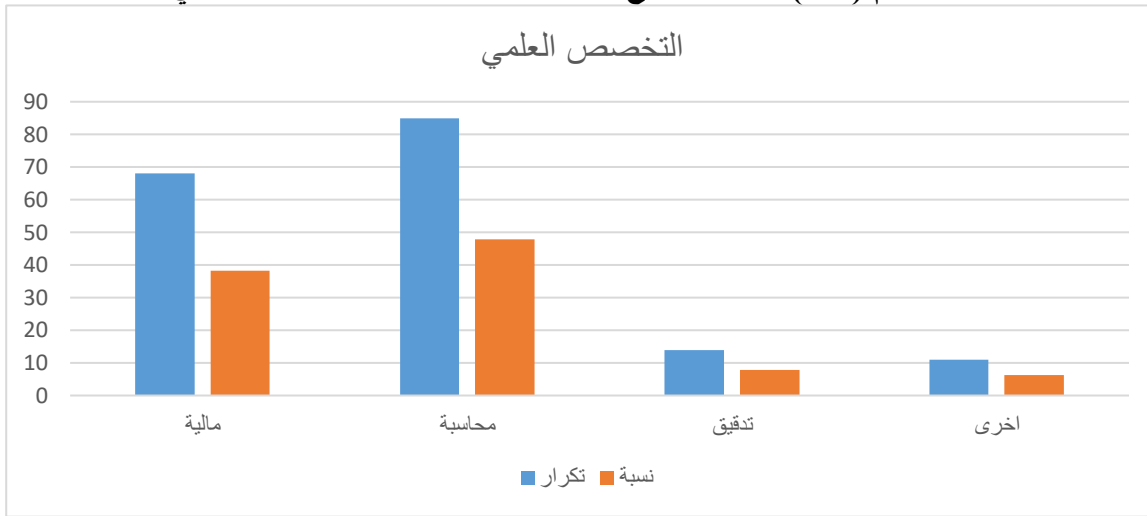
التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
مالية	68	38.2
محاسبة	85	47.8
تدقيق	14	7.9
أخرى	11	6.2
المجموع	178	100.0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول رقم (10-4) أن غالبية العينة تتوزع بين تخصصي المحاسبة والمالية، حيث يشكل تخصص المحاسبة النسبة الأكبر بواقع (47.8%)، أي أن حوالي نصف العينة هم متخصصين في المحاسبة يليه تخصص المالية بنسبة (38.2%)، مما يشير إلى أن العينة تعتمد بشكل كبير على هذين التخصصين، في المقابل يشكل تخصص التدقيق نسبة أقل إذ يمثل (7.9%) من العينة، بينما كانت الفئة التي تدرج تحت تخصصات أخرى هي الأقل بنسبة (6.2%) هذه النتائج توضح التركيز الكبير على التخصصات المحاسبية والمالية في العينة، مع تمثيل أقل لتخصصات التدقيق والتخصصات الأخرى، والشكل الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق التخصص العلمي لأفرادها ذلك بشكل أكثر تفصيلاً.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

الشكل رقم (4-3): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

3-وصف وتحليل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (4-11): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

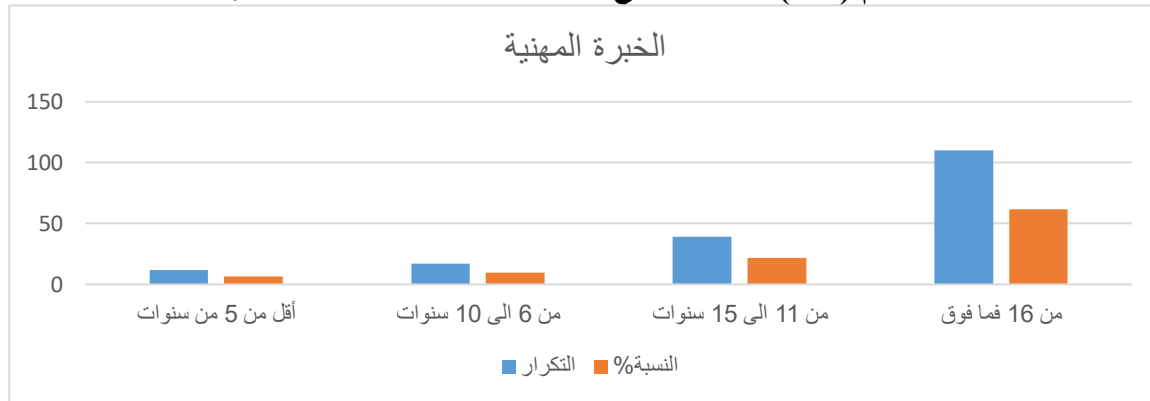
عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	12	6.7
من 6 إلى 10 سنوات	17	9.6
من 11 إلى 15 سنوات	39	21.9
من 16 سنة فما فوق	110	61.8
المجموع	178	100.0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول (4-11) أن غالبية العينة حسب الخبرة المهنية تندرج تحت فئة من 16 سنة فما فوق حيث تشكل هذه الفئة النسبة الأكبر (61.8%)، مما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية طويلة، تليها فئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة (21.9%)، ما يشير إلى وجود نسبة معتبرة من الأفراد ذوي الخبرة المتوسطة، أما فئة من 6 إلى 10 سنوات تشكل (9.6%) من العينة، في حين أن فئة أقل من 5 سنوات تمثل أقل نسبة (6.7%)، هذه النتائج توضح أن العينة تتكون بشكل أساسي من ذوي الخبرة الطويلة، مع تمثيل أقل للفئات ذات الخبرة القليلة والمتوسطة، والشكل الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية لأفرادها ذلك بشكل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

الشكل رقم (4-4): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

4-وصف وتحليل عينة الدراسة حسب المهنة/ المسمى الوظيفي
جدول رقم (4-12): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

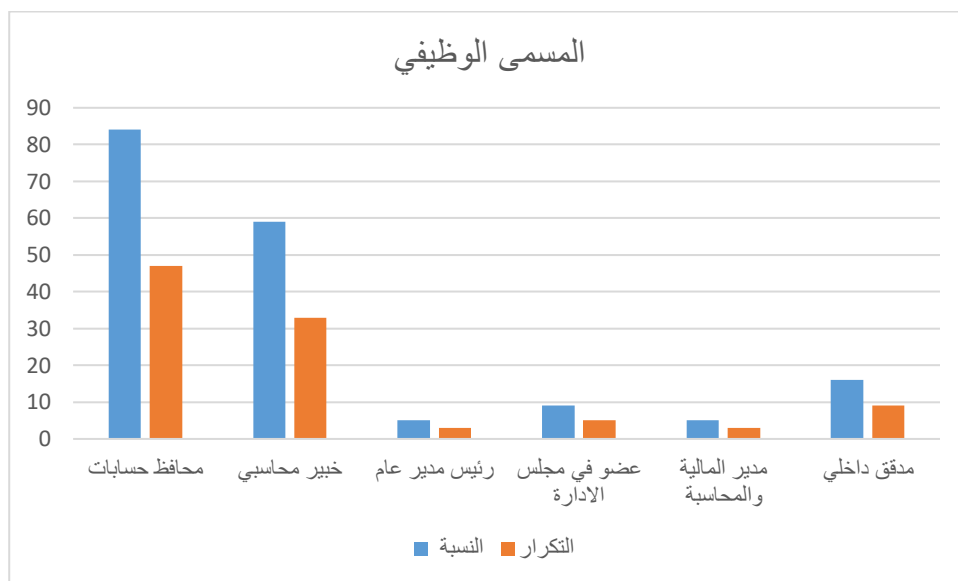
المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة %
محافظ حسابات	84	47
خبير محاسبي	59	33
رئيس مدير عام	5	3
عضو في مجلس الإدارة	9	5
مدير المالية والمحاسبة	5	3
مدقق داخلي	16	9

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول رقم (4-12) أن أغلبية العينة تشغل مهنة **محافظ حسابات** بنسبة (47%)، يليه مهنة **خبير محاسبي** بنسبة (33%)، أما الوظائف الأخرى فهي تمثل نسباً أقل، بحيث يشغل **المدقق الداخلي** نسبة (9%)، و**عضو في مجلس الإدارة** نسبة (5%)، بينما يمثل كل من **مدير المالية والمحاسبة** و**رئيس مدير عام** نسبة (3%) لكل منهما، هذه النتائج تشير إلى أن أكثر من أغلبية عينة الدراسة هم من مزاوولي مهنة التدقيق من محافظ حسابات وخبراء محاسبين عبر التراب الوطني، والشكل الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق مهنة أفرادها ذلك بشكل أكثر تفصيلاً.

الشكل رقم (4-5): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

خصص هذا المبحث لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، حيث سيتم تحليل اجابات عينة الدراسة اختبار اعتدالية التوزيع ليتم في الأخير اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل اجابات عينة الدراسة

أولاً: المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي:

1- البعد الأول: العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه:

جدول رقم (4-13): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الأول (العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه)

الرتبة	اتجاه العينة	T Test	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	تكرار النسبة	العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه
1	موافق بشدة	28.158	0.76	4.62	134	25	16	1	2	ت	1-إن توفر التأهيل العلمي والعملية والخبرة تعزز من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات
					75.3	14.0	9.0	0.6	1.1	ن %	
2	موافق بشدة	23.240	0.88	4.54	128	30	11	6	3	ت	2-إن توفر الاستقلالية للمدقق الخارجي تؤدي به لإبداء رأيه بكل موضوعية.
					71.9	16.9	6.2	3.4	1.7	ن %	
3	موافق	2	0.94	4.49	127	23	20	4	4	ت	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

					71.3	12.9	11.2	2.2	2.2	ن %	3- يؤدي التخصص الصناعي للمدقق/ مكتبه بأداء مهامه بكل كفاءة وفعالية
					38	65	44	25	6	ت	4- يؤثر كبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية (Pwc, Deloitte, EY, Kpmg) على جودة خدماته
					21.3	36.5	24.7	14	3.4	ن %	
4	موافق	18.898	1.05	3.50							
موافق بشدة			0.91	4.53	اجمالي البعد الأول						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-13)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الأول "العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول والذي بلغ (4.53) وانحراف معياري (0.91)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية، وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

- بالنسبة للعبارة الأولى "إن توفر التأهيل العلمي والعملية والخبرة تعزز من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، فقد احتلت الرتبة الأولى حسب آراء المبحوثين وحصلت على أعلى متوسط حسابي (4.62) وانحراف معياري (0.76)، مما يعكس توافق العينة على أهمية هذه العوامل، حيث اتجهت العينة بقوة نحو الموافقة الشديدة بالنسبة (75.3%) و(14%) نحو "موافق"، بينما اختار (9%) "محايد"، و(0.6%) فقط "غير موافق"، و(1.1%) "غير موافق بشدة" كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (28.158) وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يؤكد إدراك المبحوثين أهمية التأهيل العلمي والخبرة في تعزيز كفاءة جودة أداء المدقق الخارجي، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتالي يجب أن يكون المدقق الخارجي متحصل على تكوين وتدريب وخبرة والمامه بالمعايير المهنية وبمختلف العلوم ذات العلاقة، والتي تعزز كفاءته في أداء مهامه بالجودة المطلوبة.

- بالنسبة للعبارة الثانية المتعلقة بـ "إن توفر الاستقلالية للمدقق الخارجي تؤدي به لإبداء رأيه بكل موضوعية" جاءت في الرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.54) وانحراف معياري (0.88) حيث اتجهت العينة نحو الموافقة الشديدة بالنسبة (71.9%) في حين اتجه (16.9%) بالموافقة بينما اختار (6.2%) "محايد"، و(3.4%) "غير موافق"، و(1.7%) "غير موافق بشدة" كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (23.240) وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يبرز الدور الكبير للاستقلالية في تعزيز جودة أداء المدقق لمهامه بكل موضوعية عند

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

إبداء رأيه حول مدى عدالة المعلومات المحاسبية، لذلك يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الظاهرية والذهنية والابتعاد عن أي ضغوطات مادية أو أي علاقات تؤثر على استقلاليته.

-أما بالنسبة للعبارة الثالثة، التي تشير إلى أنه يؤدي التخصص الصناعي للمدقق/ مكتبه بأداء مهامه بكل كفاءة وفعالية ، جاءت في المرتبة الثالثة، فقد حصلت على متوسط حسابي (4.49) وانحراف معياري (0.94)، حيث اختار (71.3%) "موافق بشدة"، و(12.9%) "موافق" بينما (11.2%) كانوا "محايدين"، و(2.2%) لكل من "غير موافق" و"غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (21.125)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، ما يعكس أن التخصص الصناعي للمدقق ومكتب التدقيق يلعب دوراً هاماً في تحسين جودة الأداء، فتخصص المدقق في نشاط العمل يعزز من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الثغرات والاطفاء بالمعلومات المحاسبية.

-أما بالنسبة للعبارة الرابعة، يؤثر كبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية (Pwc,Deloitte,EY,KPMG)، على جودة خدماته جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.50) وانحراف معياري (1.05)، مما يظهر اتفاقاً قوياً من العينة، حيث سجلت أعلى نسبة موافقة شديدة بلغت (21.3%)، حيث أبدى (36.5%) من العينة موافقة ، بينما (24.7%) كانوا محايدين، و(14%) "غير موافقين"، و(3.4%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (18.898)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي لكبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية (Pwc,Deloitte,EY,KPMG)، على جودة خدماته، لأن المكاتب الكبيرة والمرتبطة بالمكاتب العالمية تحرص على عدم المس بسمعتها لهذا فهي توظف مدققين مؤهلين ذو كفاءة عالية والالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وهذا ما يؤثر بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، ورغم أن نسبة الموافقة المبحوثين كانت مرتفعة إلا أن نسبة المكاتب المرتبطة بمكاتب التدقيق العالمية لا يتعدى (21%) من المبحوثين من مزاوولي مهنة التدقيق في الجزائر الذين لهم علاقة مع المكاتب العالمية والباقي أي (79%) من المبحوثين لا تربطهم أي علاقة مع هذه المكاتب، وهذا نظراً لأن معظم المكاتب في الجزائر هي مكاتب فردية وبإمكانيات بشرية محدودة فمعظم مكاتب المبحوثين لديهم من 3 إلى 17 موظف فقط أغلبيتهم مدققين مساعدين.

2- العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي:

جدول رقم (4-14): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني (العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق)

العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي	تكرار النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	T Test	الترتيب	رتبة العبارة
1-يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط الجيد والاشراف الفعال على فريق التدقيق	ت	4	3	6	23	142	4.66	0.82	27.198	1	1
	ن %	2.2	1.7	3.4	12.9	79.8					
	ت	9	6	9	2	152	4.58	1.08	19.629	3	3

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

										ن %	2-يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية والشك المهني اللازمين لأداء مهمة التدقيق بكل فعالية في كل مراحل عملية التدقيق
					85.4	1.1	5.1	3.4	5.1		
					132	14	10	17	5	ت	3-يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والانحرافات والابلاغ عنها
4	بشدة موافق	16.684	1.13	4.41	74.2	7.9	5.6	9.6	2.8	ن %	
					128	18	12	5	15	ت	4-يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها بهدف الوصول إلى استنتاج معقول حول مدى عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية.
5	بشدة موافق	14.395	1.24	4.34	71.9	10.1	6.7	2.8	8.4	ن %	
					150	7	9	7	5	ت	5-يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بكل موضوعية حول ما إذا كانت المعلومات قد تم الإفصاح عنها وعن الاحداث اللاحقة بشكل الكافي، وقد تم اعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية
2	بشدة موافق	22.754	0.95	4.63	84.3	3.9	5.1	3.9	2.8	ن %	
موافقة الشديدة				1.04	4.52	اجمالي البعد الثاني					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول (4-14) أن العينة تتفق بشكل كبير على أهمية العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق، حيث تباينت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية عبر العبارات المختلفة.

- العبارة الأولى: "يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط الجيد والإشراف الفعال على فريق التدقيق" جاءت في المرتبة الأولى، حيث حصلت على متوسط حسابي (4.66) وانحراف معياري (0.82) كما أن أغلب أفراد العينة (79.8%) اختاروا "موافق بشدة"، و(12.9%) "موافق"، بينما (3.4%) اختاروا "محايد"، و(1.7%) "غير موافق"، و(2.2%) "غير موافق بشدة" كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (27.198)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يعكس ادراك الباحثين أهمية أن التخطيط والإشراف الفعال من أبرز العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق، إذ يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها لأداء مهمة التدقيق بكل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

كفاءة وفعالية، كما أن الاشراف الفعال على المساعدين، توجيههم وتقييم أدائهم يحقق أهداف عملية التدقيق بالجودة المطلوبة.

- العبارة الخامسة: "يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بموضوعية حول ما إذا كانت المعلومات قد تم الإفصاح عنها وعن الأحداث اللاحقة بشكل كافي وتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية"، جاءت في المرتبة الثانية، حيث حققت متوسط حسابي (4.63) وانحراف معياري (0.95)، أبدى (84.3%) من العينة موافقة شديدة، و(3.9%) "موافق"، بينما (5.1%) كانوا "محايدين"، و(3.9%) "غير موافق"، و(2.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (22.754)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يشير إلى أهمية الموضوعية في إعداد تقارير التدقيق فالتقرير هو المنتج النهائي والحوصلة النهائية لعملية التدقيق ويجب أن يتضمن مدى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وعن مدى الإفصاح عن الأحداث اللاحقة بالشكل الكاف وفيما تم إعداد المعلومات وفقا للمبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF.

- العبارة الثانية: "يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية والشك المهني اللازمين لأداء مهمة التدقيق بكل فعالية في كل مراحل عملية التدقيق"، جاءت في المرتبة الثالثة، حيث سجلت متوسط حسابي (4.58) وانحراف معياري (1.08)، واختار (85.4%) "موافق بشدة" و(1.1%) "موافق"، بينما (5.1%) كانوا "محايدين"، و(3.4%) "غير موافق"، و(5.1%) "غير موافق بشدة" كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (19.629)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يشير إلى أهمية بذل العناية المهنية الملائمة بكل جدية دون أي تقصير وممارسة الشك المهني وتوخي الحذر والالتزام بالمعايير أثناء أداء مهامه، في جميع مراحل التدقيق وهذا ما يؤثر على جودة أدائه.

- العبارة الثالثة: "يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والانحرافات والإبلاغ عنها" جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (4.41) وانحراف معياري (1.13) حيث أبدى (74.2%) من العينة موافقة شديدة، و(7.9%) "موافق"، بينما (5.6%) كانوا "محايدين" و(9.6%) "غير موافق"، و(2.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (16.684)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على أن تقييم نظام الرقابة وتحديد المخاطر يعتبر من المهام الأساسية للمدقق، لتحديد مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وكذلك لتفعيل هذا النظام عن طريق الإبلاغ عن أي مخاطر أو أي انحرافات موجودة به.

- العبارة الرابعة: "يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها بهدف الوصول إلى استنتاج معقول حول مدى عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية"، جاءت في المرتبة الخامسة، حيث حصلت على متوسط حسابي (4.34) وانحراف معياري (1.24)، وسجل (71.9%) "موافق بشدة"، و(10.1%) "موافق"، بينما (6.7%) كانوا "محايدين"، و(2.8%) "غير موافق" و(8.4%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المحسوبة (14.395)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يعكس أهمية جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها في عملية التدقيق، للوصول إلى استنتاج يبني عليه المدقق رأيه.

بناءً على هذه النتائج، تبين وجود موافقة عالية جداً بين آراء المبحوثين، حيث يمكن الاستنتاج أن التزام المدقق بالتخطيط والإشراف الجيد، العناية المهنية، تقييم نظام الرقابة، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وإعداد التقارير بكل موضوعية جميعها تعتبر عناصر أساسية في عملية التدقيق وتعمل على تحسين من جودة أداء التدقيق مما ينعكس بالإيجاب على ركانز حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية، وقد تأكد ذلك من بلوغ المتوسط الحسابي لفقرات البعد الثاني العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي ككل (4.52) وانحراف معياري قدره (1.04).

3- العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي:

جدول رقم (4-15): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثالث (العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق)

العوامل المتعلقة بخصائص التدقيق الخارجي	تكرار النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1- يؤثر الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي	ت ن%	39 21.9	12 6.7	88 49.4	24 13.5	15 8.4	2.67	1.67	5.389	موافق	4
2- التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد إتمام عهده (3 سنوات قابلة للتجديد)	ت ن%	7 3.9	1 0.6	4 2.2	43 24.2	123 69.1	4.54	0.90	22.911	موافق بشدة	1
3- تؤثر الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء التدقيق الخارجي	ت ن%	10 5.6	53 29.9	15 8.4	58 32.6	42 23.6	3.40	1.16	16.072	موافق	3
	ت	4	12	15	16	131	4.45	1.05	18.469	موافق	2

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

4-يتم تحديد أتعاب المدقق الخارجي في بداية المهمة وتقادي الأتعاب المشروطة	ن%	2.2	6.7	8.4	9	73.6	3.77	1.19	الموافقة الشديدة
اجمالي البعد الثالث									

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من خلال (4-15) تحليل تقييم اتجاه المبحوثين نحو دور العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق ما يأتي:

- العبارة الثانية: " التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد إتمام عهده 3 سنوات قابلة للتجديد"، جاءت في المرتبة الأولى، وحصلت على أعلى متوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (0.90)، وأبدى (69.1%) من العينة موافقة شديدة، و(24.2%) "موافق"، بينما (2.2%) كانوا "محايدين"، و(0.6%) "غير موافق"، و(3.9%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (22.911)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على إدراك المستجوبين أن التغيير الدوري للمدقق الخارجي يعزز من استقلالية المدقق الخارجي فهو يُعتبر إجراء مهماً لضمان نزاهة وجودة التدقيق.

- العبارة الرابعة: "يتم تحديد أتعاب المدقق الخارجي في بداية المهمة وتقادي الأتعاب المشروطة" جاءت في المرتبة الثانية، وسجلت متوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (1.05) حيث أبدى (73.6%) من العينة موافقة شديدة، و(9%) "موافق"، بينما (8.4%) كانوا "محايدين" و(6.7%) "غير موافق"، و(2.2%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (18.469)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يشير إلى أن تحديد أتعاب المدقق في بداية المهمة يُعتبر عاملاً مهماً، في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وحسب رأي المبحوثين، فإن قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لم يحدد معيار أو سلم لتحديد أتعاب محافظ الحسابات، وهذا ما يترك المجال مفتوح للمفاوضة بين محافظ الحسابات والعميل.

- العبارة الثالثة: "تؤثر الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء التدقيق الخارجي"، جاءت في المرتبة الثالثة، وحققت متوسط حسابي (3.40) وانحراف معياري (1.16)، حيث اختار (23.6%) من العينة "موافق بشدة"، و(32.6%) "موافق" بينما (8.4%) كانوا "محايدين"، و(29.9%) "غير موافق"، و(5.6%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (16.072)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، وهذا يدل حسب آراء المبحوثين على أهمية الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء التدقيق الخارجي" ورغم موافقة المبحوثين، إلا أن حسب رأيهم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

فرقابة الجودة (الخارجية) من قبل لجنة المراقبة لا تمارس على جميع مكاتب التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى قلة دوريات الرقابة الخاصة بالفحص، وعدم وجود مؤشر أو معيار محلي يضمن فاعلية إجراءات رقابة الجودة على أداء مكاتب التدقيق.

- العبارة الأولى: "يؤثر الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي" جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (2.67) وانحراف معياري (1.67)، حيث أبدى (8.4%) من العينة "موافق بشدة"، و(13.5%) "موافق"، بينما (49.4%) كانوا "محايدين"، و(6.7%) "غير موافق" و(21.9%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (5.389)، رغم إدراك المبحوثين مدى تأثير الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق، ولكن بدرجة أقل مقارنةً بالعوامل الأخرى، فقد كانت آراء المبحوثين محايدة على تأثير الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي وإيجابيات الذكاء الاصطناعي في النهوض بمهنة التدقيق الخارجي، فرقمنة التدقيق الخارجي لا تزال بعيدة جداً في الجزائر وحسب رأي المبحوثين يعود هذا قلة الوعي والتدريب عدم وجود البنية التحتية التكنولوجية اللازمة، عدم وجود لوائح وتشريعات توضح شروط اعتماد هذه التقنية، بالإضافة إلى تكلفة تبني تكنولوجيات الذكاء الاصطناعي خاصة بالنسبة لحجم مكاتب التدقيق في الجزائر.

يتضح انطلاقاً مما سبق أن الرقابة من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، تحديد أتعاب المدقق في بداية المهمة، والتغيير الدوري للمدقق الخارجي كلها عوامل مهمة ومؤثرة بشكل كبير على جودة بيئة التدقيق، في حين أن تأثير الذكاء الاصطناعي على التدقيق يعتبر أقل تأثيراً ولكن لا يزال ملحوظاً، وقد تأكد ذلك من بلوغ المتوسط الحسابي لفقرات البعد الثالث العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي فقد قدر المتوسط الحسابي (3.77) والانحراف المعياري (1.19).

كما يتبين أن إجابات المبحوثين حول المحور الأول "جودة التدقيق الخارجي" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للمحور الأول والذي بلغ (4,44) وانحراف معياري (1.04)، أي تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل المتعلقة بالمدقق ومكتبه والعوامل المتعلقة بمهمة التدقيق وكذا العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي.

ثانياً: المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات

1- ركيزة الرقابة الداخلية

جدول رقم (4-16): إجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الأول (ركيزة الرقابة الداخلية)

رتبة العبارة	النتيجة	T Test	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	تكرار النسبة	ركيزة الرقابة الداخلية
3	موافق	6.852	1.65	3.85	80	37	14	13	34	ت	1-يساعد وجود دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات والسياسات
					44.9	20.8	7.9	7.3	19.1	ن %	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

											على تفعيل نظام الرقابة الداخلية
2	موافق بشدة	13.689	1.18	4.09	97	55	6	6	14	ت	2- إن استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير من شأنه تعزيز فعالية نظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية
					54.5	30.9	3.4	3.4	7.6	ن%	
1	موافق بشدة	10.978	1.32	4.21	106	25	19	13	15	ت	3-إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتصف بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها
					59.6	14	10.7	7.3	8.4	ن%	
الموافقة الشديدة			1,38	4.04	إجمالي البعد الأول						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-16)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الأول " ركيزة الرقابة الداخلية" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول والذي بلغ (4,04) وانحراف معياري (1.38)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية، وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

في المقابل نجد أن العبارة الثالثة: " إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتصف بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها " جاءت في المرتبة الأولى، وحقت متوسط حسابي (4,21) وانحراف معياري (1.32)، وقد أبدى (59.6%) من العينة "موافق بشدة"، و(14%) "موافق"، بينما (10.7%) كانوا "محايدين"، و(7.3%) "غير موافق"، و(8.4%) "غير موافق بشدة" كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (10.978)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يدل إدراك المبحوثين أن اتصاف نظام الرقابة الداخلية بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها يعزز من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

-العبارة الثانية: إن استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير من شأنه تعزيز فعالية نظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية "، جاءت في الرتبة الثانية وحصلت على متوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (1.18)، وأظهر (54.5%) من العينة موافقة شديدة، و(30.9%) "موافق"، بينما (3.4%) كانوا "محايدين"، و(3.4%) "غير موافق" و(7.6%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة و(13.689)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يشير إلى إدراك المبحوثين بمدى أهمية استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير والذي من شأنه تعزيز

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي التحسين من جودة المعلومة المحاسبية وتعزيز نظام حوكمة الشركات.

وعلى صعيد آخر نجد أن العبارة الأولى التي مفادها أن: "يساعد وجود دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات والسياسات على تفعيل نظام الرقابة الداخلية" جاءت في الرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (3,85) وانحراف معياري (1.65)، وقد أبدى (44.9%) من العينة "موافق بشدة"، و(20.8%) "موافق"، بينما (7.9%) كانوا "محايدين"، و(7.3%) "غير موافق" و(19.1%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (6.852)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي، مما يدل على موافقة المبحوثين على أن توفر الشركة على دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات لتحقيق أهداف الشركة بفعالية.

بناءً على هذا التحليل، يتضح أن استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير من شأنه تعزيز فعالية نظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، اتصاف نظام الرقابة الداخلية بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها، تعتبر من أهم العوامل المؤثر في فعالية نظام الرقابة الداخلية في نظر العينة، بينما حصلت العبارة تتوفر الشركة على دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات لتحقيق أهداف الشركة بفعالية كذلك على موافقة عينة الدراسة ولكن بدرجة أقل مقارنةً بالعوامل الأخرى، فرغم موافقة المبحوثين على أن وجود دليل لرقابة الداخلية يساعد الشركات في تحقيق أهدافها إلا أن مزاولي مهنة التدقيق يؤكدون أن معظم الشركات التي يتم تدقيقها لا تمتلك دليل للرقابة الداخلية وهذا ما يعقد إجراءات تقييم هذا النظام.

2- ركيزة الإفصاح:

جدول رقم (4-17): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني (ركيزة الإفصاح)

رتبة العبارة	الترتيب	T Test	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	تكرار النسبة	ركيزة الإفصاح
2	2	10.426	1.50	4.17	79	55	10	9	25	ت	1- يعتبر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أداة اتصال بين الشركة والمحيط الخارجي
					44.4	30.9	5.6	5.1	14	ن %	
3	3	22.911	0.90	4.01	70	48	27	25	8	ت	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

					39.3	27	15.2	14	4.5	ن %	2- يساعد وجود قنوات للإفصاح في عرض كافة المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب
1	مقابل	10.254	1.31	4.54	96	29	25	17	11	ت	3- يعزز الإفصاح بشكل دوري عن السياسات المحاسبية المتبعة، وسياسات توزيع الارباح، والاحداث اللاحقة في الملاحق والايضاحات من ثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية
					53.9	16.3	14	9.6	6.2	ن %	
الموافقة الشديدة				1.23	4.23	اجمالي البعد الثاني					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (17-4)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الثاني " ركيزة الإفصاح" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الثاني والذي بلغ (4.23) وانحراف معياري (1.23)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

- العبارة الثالثة: " يعزز الإفصاح بشكل دوري عن السياسات المحاسبية المتبعة وسياسات توزيع الأرباح، والأحداث اللاحقة في الملاحق والإيضاحات من ثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية " جاءت في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (1.31)، وقد أبدى (53.9%) من العينة "موافق بشدة"، و(16.3%) "موافق"، بينما (14%) كانوا "محايدين" و(9.6%) "غير موافق"، و(6.2%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (10.254)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يعكس إدراك المبحوثين لأهمية الإفصاح الدوري عن السياسات المحاسبية والأحداث اللاحقة في الملاحق والإيضاحات كعامل رئيسي في تعزيز الشفافية والموثوقية في المعلومات المحاسبية.

- العبارة الأولى: " يعتبر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أداة اتصال بين الشركة والمحيط الخارجي "، جاءت في المرتبة الثانية، وحقت متوسط حسابي (4.17) وانحراف معياري (1.50)، وأظهر (44.4%) من العينة موافقة شديدة، و(30.9%) "موافق"، بينما (5.6%) كانوا "محايدين"، و(5.1%) "غير موافق"، و(14%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (10.42)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على أهمية وجود سياسات واضحة للإفصاح والشفافية كعامل مهم في ركيزة الإفصاح.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

-العبارة الثانية: " يساعد وجود قنوات للإفصاح في عرض كافة المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب " حصلت على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري (0.90)، قد أبدى (39.3%) من العينة موافقة شديدة، و(27%) "موافق"، بينما (15.2%) كانوا "محايدين"، و(14%) "غير موافق"، و(4.5%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (22.911)، مما يشير إلى أن وجود قنوات للإفصاح عن المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب يُعتبر عاملاً أساسياً في تعزيز الشفافية في المعلومات المحاسبية.

3-آليات حوكمة الشركات الداخلية: والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والجدول يوضح اجابات عينة الدراسة عن عبارات المحور الثاني ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية جدول رقم (4-18): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثالث آليات حوكمة الشركات الداخلية

آليات حوكمة الشركات الداخلية	تكرار النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1- يعزز حجم واستقلالية مجلس الإدارة (على الأقل 3 أعضاء غير تنفيذيين) من وظيفته الإشرافية والرقابية	ت ن%	34	18	19	10	97	4.28	1.64	5.406	موافق	4
2- إن إشراف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإبصارها للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب تحسن من موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية	ت ن%	16	5	9	57	91	4.22	1.21	12.474	موافق	6
	ت	17	13	26	21	101	4.54	1.37	9.09	موافق	2

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

									9.6	7.3	14.6	11.8	56.7			3- يقوم مجلس الإدارة بتقليص الأخطاء والحد من الاحتيال بمتابعة تنفيذ التوصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي	ن %
									21	33	7	31	86			4- إن وجود لجان تدقيق مستقلة وذات خبرة يرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية وجودة التدقيق الخارجي	ت ن %
8	موافق	12.248	1,33	3.99					11.8	18.5	3.9	17.4	48.3				
									11	4	16	45	102			5- إن اعتماد لجان التدقيق على ملاحظات المدقق الخارجي تساعد على تقليص الأخطاء والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي	ت ن %
1	موافق بشدة	14.937	1,12	4.64					6.2	2.2	9	25.3	57.3				
									6	25	17	42	88			6- تعمل لجان التدقيق كجسر بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة وهذا ما يضمن شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية	ت ن %
7	موافق	12.914	1.32	4.13					3.4	14	9.6	23.6	49.4				
									9	15	20	39	95			7- يؤدي وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية إلى تحسين عمليات	ت ن %
5	موافق بشدة	28.765	1,32	4.25					5.1	8.4	11.2	21.9	53.4				

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

الشركة وإضافة قيمة لها										
8 إن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحسن من نظام الرقابة الداخلية، جودة المعلومة المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات	ت	3	18	15	57	85	3.66	0.71	15.203	موافق
9- يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر وتحسين نظام المعلومات المحاسبي	ن %	1.7	10.1	8.4	32	47.8	4.43	1.25	26.045	موافق بشدة
9- يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر وتحسين نظام المعلومات المحاسبي	ت	7	8	37	28	98	4.43	1.25	26.045	موافق بشدة
	ن %	3.9	4.5	20.8	15.7	55.1	4.23	1.20		الموافقة الشديدة
اجمالي البعد الثالث										

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-18)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الثالث " آليات حوكمة الشركات الداخلية" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الثاني والذي بلغ (4.23) وانحراف معياري (1.20)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية، وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث:

- حصلت العبارة الخامسة: "إن اعتماد لجان التدقيق على ملاحظات المدقق الخارجي يساعد على تقليل الأخطاء والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي" فقد حققت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.64) وانحراف معياري (1.12)، وقد أبدى (57.3%) من العينة "موافق بشدة"، و(25.3%) "موافق"، بينما (9%) كانوا "محايدين"، و(2.2%) "غير موافق" و(6.2%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (14.937)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على موافقة المبحوثين على أن لجان التدقيق تعتمد على ملاحظات المدقق الخارجي لتقليل الأخطاء والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، وهذا ما يحسن من فعالية عمل لجان التدقيق ويعزز من جودة نظام حوكمة الشركات

أما العبارة الثالثة: "يقوم مجلس الإدارة بتقليل الأخطاء والحد من الاحتيال بمتابعة تنفيذ التوصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي" حصلت على المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (1.37)، وقد أبدى (56.7%) من العينة "موافق بشدة"

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

و(11.8%) "موافق"، بينما (14.6%) كانوا "محايدين"، و(7.3%) "غير موافق"، و(9.6%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (9.632) وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على أن مجلس الإدارة يسهر على متابعة تنفيذ التوصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي.

العبرة التاسعة: "يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر وتحسين نظام المعلومات المحاسبي" تحصلت على المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (4.43) وانحراف معياري (1.25)، وقد أبدى (55.1%) من العينة "موافق بشدة"، و(15.7%) "موافق"، بينما (20.8%) كانوا "محايدين"، و(4.5%) "غير موافق"، و(3.9%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (26.045)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يعكس مدى أهمية أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر وتحسين نظام المعلومات المحاسبي، حيث يؤثر على تعزيز جودة نظام حوكمة الشركات

- ونجد أن العبرة الأولى: "يعزز حجم واستقلالية مجلس الإدارة (3 أعضاء على الأقل غير تنفيذيين) من وظيفته الإشرافية والرقابية" حققت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.28) وانحراف معياري (1.64)، وقد أبدى (54.5%) من العينة "موافق بشدة"، و(5.6%) "موافق"، بينما (10.7%) كانوا "محايدين"، و(10.1%) "غير موافق"، و(19.1%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهذا يعني مستوى دلالة قوي كانت (5.406)، مما يعكس أهمية تعزيز حجم واستقلالية مجلس الإدارة (3 أعضاء على الأقل غير تنفيذيين) من وظيفته الإشرافية والرقابية

بينما العبرة السابعة: "يؤدي وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية إلى تحسين عمليات الشركة وإضافة قيمة لها" فقد حصلت على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (1.32)، وقد أبدى (53.4%) من العينة "موافق بشدة" و(21.9%) "موافق"، بينما (11.2%) كانوا "محايدين"، و(8.4%) "غير موافق"، و(5.1%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (28.765) وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى مدى إدراك المبحوثين أهمية أن يتصف المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية والكفاءة، ويتم أخذ توصياته وإرشاداته التي يقدمها في تقريره بعين الاعتبار من قبل مجلس الإدارة، وهذا ما يشير إلى مدى فعاليته كآلية داخلية في نظام حوكمة الشركات.

- بالنسبة للعبرة الثانية: "إن إشراف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب تحسن من موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية" فقد سجلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (1.21)، وقد أبدى (51.1%) من العينة "موافق"، و(32%) "موافق بشدة"، بينما (5.1%) كانوا "محايدين" و(2.8%) "غير موافق"، و(9%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (12.474)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى أن إشراف

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

ورقابة مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب تعمل على تحسين من موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية.

- في المقابل العبارة السادسة: 'تعمل لجان التدقيق كجسر بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة وهذا ما يضمن شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية' فقد حصلت على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (1.32)، وقد أبدى (49.4%) من العينة "موافق بشدة"، و(23.6%) "موافق"، بينما (9.6%) كانوا "محايدين"، و(14%) "غير موافق"، و(3.4%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (12.914)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يوضح أن مدى موافقة المبحوثين على أن لجان التدقيق تعمل كجسر بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة وهذا ما يضمن شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية، وكذا التحسين من جودة التدقيق الداخلي والخارجي، فالتكامل بين آليات حوكمة الشركات يعزز من جودتها (الحوكمة).

وعلى صعيد آخر سجلت العبارة الرابعة: إن وجود لجان تدقيق مستقلة وذات خبرة يرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية وجودة التدقيق الخارجي المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (3.99) وانحراف معياري (1.33)، وقد أبدى (48.3%) من العينة "موافق بشدة"، و(17.4%) "موافق" بينما (3.9%) كانوا "محايدين"، و(18.5%) "غير موافق"، و(11.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (12.248)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على أن وجود لجان تدقيق مستقلة وذات خبرة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن جودة التدقيق، ورغم موافقة عينة الدراسة أن وجود لجان تدقيق مستقلة وذات خبرة ترفع من جودة المعلومة وجودة التدقيق الخارجي إلا أن عينة الدراسة من مزاولي مهنة التدقيق يؤكدون أن معظم الشركات التي يتم تدقيقها لا تتضمن لجان للتدقيق وهذا راجع إلى عدم الزامية إنشاء هذه اللجان وحتى ان وجدت فهي لا تقوم بمهامها كما يجب.

في حين العبارة الثامنة: 'إن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحسن من نظام الرقابة الداخلية، جودة المعلومة المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات' فقد حصلت على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (3.66) وانحراف معياري (0.71)، وقد أبدى (47.8%) من العينة "موافق بشدة" و(32%) "موافق"، بينما (8.4%) كانوا "محايدين"، و(10.1%) "غير موافق"، و(1.7%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (15.203).

وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على أن المبحوثين يدركون لمدى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لتحسين من نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية وبالتالي تعزيز نظام حوكمة الشركات، وهذا عملا بما جاء به المعيار الدولي وكذا المعيار الجزائري 610.

كما يتبين أن إجابات المبحوثين حول المحور الثاني "ركائز وآليات حوكمة الشركات" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للمحور الثاني والذي بلغ (4.23) وانحراف معياري (1.20)، أي تتمثل ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية حسب رأي المبحوثين في ركيزة الرقابة والإفصاح وتعد الآليات الداخلية في آلية مجلس الإدارة ولجان التدقيق والتدقيق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

الداخلي وكلما لتصفت هذه الركائز والآليات بالفعالية كلما أدى إلى تعزيز جودة حوكمة الشركات وكلما أثر ذلك على جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية.

ثالثاً: المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية

1- خاصية المصادقية:

جدول رقم (4-19): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الأول (خاصية المصادقية)

المصادقية	تكرار النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1- تتميز المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بالشفافية والموضوعية أي خلوها من الأخطاء والتحيز	ت	17	9	5	23	124	4.43	1.22	15.661	موافق بشدة	3
	ن%	9.6	5.1	2.8	12.9	69.7					
2- تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن الأحداث والمعاملات الحقيقية أي تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية	ت	7	5	12	34	120	4.63	0.85	27.452	موافق بشدة	2
	ن%	3.9	2.8	6.7	19.1	67.4					
3- تعكس المعلومات المحاسبية جوهر الأحداث الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط	ت	5	9	7	55	102	4.75	0.52	47.410	موافق بشدة	1
	ن%	2.8	5.1	3.9	30.9	57.3					
اجمالي البعد الأول											
الموافقة الشديدة											
0.86											
4.67											

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-19)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الأول "خاصية المصادقية" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول والذي بلغ (4.67) وانحراف معياري (0.86)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

- العبارة الثالثة: "تعكس المعلومات المحاسبية جوهر الأحداث الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط" حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.75) وانحراف معياري (0.52) وقد أبدى (57.3%) من العينة "موافق بشدة"، و(30.9%) "موافق"، بينما (3.9%) كانوا "محايدين" و(5.1%) "غير موافق"، و(2.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (47.410)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على توافق كبير في الآراء حول خاصية المعلومات المحاسبية في عكس جوهر الأحداث الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط وهي إحدى مبادئ النظام المحاسبي المالي.

- العبارة الثانية: "تعتبر المعلومات المحاسبية بصدق عن الأحداث والمعاملات الحقيقية أي تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية" سجلت المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.63) وانحراف معياري (0.85)، وقد أبدى (67.4%) من العينة "موافق بشدة"، و(19.1%) "موافق" بينما (6.7%) كانوا "محيدين"، و(2.8%) "غير موافق"، و(3.9%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (27.452)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يبرز رضا كبير حول أن اتصاف المعلومات المحاسبية بالصدق في تمثيل الوضع المالية من خلال التعبير بصدق عن الأحداث والمعاملات الحقيقية تعمل على تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية.

- العبارة الأولى: "تتميز المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بالشفافية والموضوعية أي خلوها من الأخطاء والتحيز" سجلت المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (4.43) وانحراف معياري (1.22)، وقد أبدى (69.7%) من العينة "موافق بشدة"، و(12.9%) "موافق" بينما (2.8%) كانوا "محيدين"، و(5.1%) "غير موافق"، و(9.6%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (15.661)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى توافق إيجابي حول أن تميز المعلومات المحاسبية بالشفافية والموضوعية وخلوها من الأخطاء والتحيز يحسن من مصداقية المعلومات المحاسبية.

نستنتج أن العبارة الثالثة حول قدرة المعلومات المحاسبية على عكس جوهر الأحداث الاقتصادية حققت أعلى مستوى من التوافق والإجماع من قبل العينة، مما يدل على اعتراف قوي بأهمية المصداقية في تقديم المعلومات المحاسبية بشكل يعكس الحقيقة الاقتصادية، تلتها العبارة الثانية التي تسلط الضوء على صدق المعلومات المحاسبية في تمثيل الوضع المالية، ثم العبارة الأولى التي تشير إلى الشفافية والموضوعية، يظهر التحليل بشكل عام توافقاً كبيراً في الآراء حول أهمية المصداقية في المعلومات المحاسبية، مع تسجيل أعلى مستويات الموافقة للعبارات التي تؤكد دقة المعلومات المحاسبية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

2- خاصية الملانمة:

جدول رقم (4-20): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني (خاصية الملانمة)

الملائمة	تكرار النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1-تتوفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها لاتخاذ قرارات استراتيجية	ت	3	10	14	31	120	4.69	0.93	24.187	موافق بشدة	2
	ن%	2	6	8	17	67					
2-تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها ذات قيمة تنبؤية تساعد متخذ القرار على تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد وتصحيح قراراتهم.	ت	5	6	11	32	124	4.81	0.73	33.066	موافق بشدة	1
	ن%	2.8	3.4	6.2	18	69.7					
3- يؤثر عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في قرارات مستخدميها	ت	7	13	5	43	110	4.58	0.81	25.971	موافق بشدة	3
	ن%	4	7	3	24	62					
اجمالي البعد الثاني							4.69	0.86	الموافقة الشديدة		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-20)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الثاني " خاصية الملانمة " جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول والذي بلغ (4.69) وانحراف معياري (0.86)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

- العبارة الثانية: " تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها ذات قيمة تنبؤية تساعد متخذ القرار على تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد وتصحيح قراراتهم." سجلت

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.81) وانحراف معياري (0.73)، وقد أبدى (69.7%) من العينة "موافق بشدة"، و(18%) "موافق"، بينما (6.2%) كانوا "محايدين"، و(3.4%) "غير موافق" و(2.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (33.066)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى توافق قوي حول اتصاف المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالقيمة التنبؤية و التأكيدية وهو ما يعزز خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية في تحسين فعالية وكفاءة القرارات.

- العبارة الأولى: "تتوفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها لاتخاذ قرارات استراتيجية" حصلت على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.69) وانحراف معياري (0.93) وقد أبدى (67%) من العينة "موافق بشدة"، و(17%) "موافق"، بينما (8%) كانوا "محايدين"، و(6%) "غير موافق"، و(2%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1,64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (24.187)، مما يعكس رضا عالٍ عن مدى ملائمة توقيت توفير المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات استراتيجية.

- العبارة الثالثة: "يؤثر عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في قرارات مستخدميها" فقد حصلت على الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.58) وانحراف معياري (0.81) وقد أبدى (62%) من العينة "موافق بشدة"، و(24%) "موافق"، بينما (3%) كانوا "محايدين"، و(7%) "غير موافق"، و(4%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1,64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (25.971)، وهي أقل من قيمة T المحسوبة (28.158) وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى توافق عالٍ حول تأثير عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في قرارات مستخدميها

نستنتج أن العبارة الثانية حول القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية سجلت أعلى مستويات الموافقة، مما يدل على اعتراف قوي بأهمية هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية في تحسين فعالية وكفاءة القرارات، تلتها العبارة الأولى التي تسلط الضوء على أهمية توفير المعلومات في الوقت المناسب في حين سجلت العبارة الثالثة، عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في قرارات مستخدميها توافقاً عالياً أيضاً يشير التحليل إلى أن العينة تعترف بأهمية خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية في تعزيز جودة القرارات الاستراتيجية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

3- خاصية القابلية للمقارنة:

جدول رقم (4-21): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الثالث (خاصية القابلية للمقارنة)

القابلية للمقارنة	تكرار النسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة	
1-تعد المعلومات المحاسبية على أساس الثبات في السياسات والطرق المحاسبية	ت	6	5	15	49	103	4.37	0.93	19.573	موافق بشدة	2	
	ن%	3.4	2.8	8.4	27.5	57.9						
2-تسمح المعلومات المحاسبية التي أعدت على أساس معالجة محاسبية موحدة بإجراء مقارنات بين سنوات سابقة	ت	2	11	6	40	119	4.62	0.63	34.499	موافق بشدة	1	
	ن%	1.1	6.2	3.4	22.5	66.9						
3-تسمح المعلومات المحاسبية بإجراء مقارنات بين مؤسسات لها نفس النشاط	ت	23	5	4	30	116	4.24	1.34	12.385	موافق بشدة	3	
	ن%	12.9	2.8	2.2	16.9	65.2						
اجمالي البعد الثالث												
									0.96	4.41	الموافقة الشديدة	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

من خلال الجدول رقم (21-4)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الأول "خاصية القابلية للمقارنة" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول والذي بلغ (4.41) وانحراف معياري (0.96)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

- العبارة الثانية: "تسمح المعلومات المحاسبية التي أعدت على أساس معالجة محاسبية موحدة بإجراء مقارنات بين سنوات سابقة" فقد حصلت على الرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.62) وانحراف معياري (0.63)، وقد أبدى (66.9%) من العينة "موافق بشدة"، و(22.5%) "موافق"، بينما (3.4%) كانوا "محايدين"، و(6.2%) "غير موافق"، و(1.1%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (34.499) وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى توافق قوي للمبحوثين حول أهمية الثبات في المعالجة المحاسبية لتمكين المقارنات بين سنوات مختلفة، وهو أحد أهم المبادئ المحاسبية.

- العبارة الأولى: "تعد المعلومات المحاسبية على أساس الثبات في السياسات والطرق المحاسبية" فقد حصلت على الرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.37) وانحراف معياري (0.93) وقد أبدى (57.9%) من العينة "موافق بشدة"، و(27.5%) "موافق"، بينما (8.4%) كانوا "محايدين" و(2.8%) "غير موافق"، و(3.4%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (19.573)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يعكس توافقاً عالياً من قبل المبحوثين حول أهمية الثبات في السياسات والطرق المحاسبية لضمان خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية.

- العبارة الثالثة: "تسمح المعلومات المحاسبية بإجراء مقارنات بين مؤسسات لها نفس النشاط" فقد حصلت على الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري (1.34) وأبدى (65.2%) من العينة "موافق بشدة"، و(16.9%) "موافق"، بينما (2.2%) كانوا "محايدين" و(2.8%) "غير موافق"، و(12.9%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (12.385)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى مستوى جيد من التوافق المبحوثين حول أهمية خاصية تمكين المعلومات المحاسبية إجراء مقارنات بين مؤسسات ذات نشاط مماثل في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية.

نستنتج أن العبارة الثانية حول توحيد المعالجة المحاسبية لإجراء مقارنات بين سنوات سابقة سجلت أعلى نسبة من الموافقة، مما يدل على اعتراف قوي بأهمية معالجة المعلومات المحاسبية بشكل موحد لتحقيق قابلية المقارنة عبر الزمن، تلتها العبارة الأولى التي تشير إلى أهمية الثبات في السياسات والطرق المحاسبية، العبارة الثالثة، التي تتعلق بإجراء المقارنات بين مؤسسات ذات نشاط مماثل، سجلت أيضاً مستوى جيد من التوافق، يشير التحليل إلى أن العينة تعترف بأهمية الثبات وتوحيد المعالجة المحاسبية لضمان قابلية المقارنة الفعالة للمعلومات المحاسبية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

4- خاصية القابلية للفهم:

جدول رقم (4-22): اجابات عينة الدراسة عن عبارات البعد الرابع (خاصية القابلية للفهم)

الرتبة	اتجاه العينة	T Test	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	تكرار النسبة	القابلية للفهم
3	موافق بشدة	11.913	1.37	4.22	118	31	4	1	24	ت	1-يتم عرض المعلومات المحاسبية بدرجة من الوضوح والفهم
					66.3	17.4	2.2	0.6	13.5	%ن	
2	موافق بشدة	20.939	0.92	4.46	120	29	16	8	5	ت	2-يتم توضيح والإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية
					67.4	16.3	9	4.5	2.8	%ن	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المتبعة لإعداد القوائم المالية في الملاحق										
3-يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة أو أي إيضاحات في الملاحق	ت	5	7	8	34	124	04.8	0.70	34.493	موافق بشدة
	ن%	2.8	3.9	4.5	19.1	69.7				1
اجمالي البعد الرابع										
الموافقة الشديدة										
							4.49	0.99		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-22)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول البعد الأول "خاصية القابلية للفهم" جاءت بالموافقة الشديدة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للبعد الأول والذي بلغ (4.49) وانحراف معياري (0.99)، كما أن عبارات البعد تتفاوت في المتوسطات الحسابية وتباينت اتجاهات العينة نحو الموافقة الشديدة والموافقة حيث أن:

- سجلت العبارة الثالثة: "يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة أو أي إيضاحات في الملاحق" فقد حصلت على الرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.80) وانحراف معياري (0.70)، وقد أبدى (69.7%) من العينة "موافق بشدة"، و(19.1%) "موافق"، بينما (4.5%) كانوا "محايدين" و(3.9%) "غير موافق"، و(2.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (34.493)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية الإفصاح الواضح عن الأحداث اللاحقة والإيضاحات في الملاحق لتحقيق فهم جيد للمعلومات المحاسبية.

- العبارة الثانية: "يتم توضيح والإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في الملاحق" فقد حصلت على الرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.46) وانحراف معياري (0.93)، وقد أبدى (67.4%) من العينة "موافق بشدة"، و(16.3%) "موافق"، بينما (9%) كانوا "محايدين"، و(4.5%) "غير موافق"، و(2.8%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (20.939)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يدل على توافق عالٍ حول أهمية توضيح المبادئ والسياسات المحاسبية في الملاحق لضمان فهم شامل للمعلومات المحاسبية.

- العبارة الأولى: "يتم عرض المعلومات المحاسبية بدرجة من الوضوح والفهم" فقد حصلت على الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (1.37)، وقد أبدى (66.3%) من العينة "موافق بشدة"، و(17.4%) "موافق"، بينما (2.2%) كانوا "محايدين" و(0.6%) "غير موافق" و(13.5%) "غير موافق بشدة"، كما أظهرت قيمة T المجدولة (1.64) وهي أقل من قيمة T المحسوبة (11.913)، وهذا يعني مستوى دلالة قوي مما يشير إلى مستوى جيد من التوافق حول وضوح وفهم المعلومات المحاسبية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

نلاحظ أن العبارة الثالثة حول الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والإيضاحات في الملاحق سجلت أعلى نسبة من الموافقة، مما يعكس إدراكاً قوياً لأهمية تقديم معلومات واضحة حول الأحداث اللاحقة لضمان فهم دقيق، تلتها العبارة الثانية التي تشير إلى توضيح المبادئ والسياسات المحاسبية وفي الأخير العبارة الأولى حول الوضوح العام للمعلومات المحاسبية سجلت أيضاً مستوى جيد من التوافق بشكل عام يظهر التحليل أن العينة تعطي أهمية كبيرة للوضوح والإفصاح الكامل لضمان فهم جيد للمعلومات المحاسبية.

كما نلاحظ من خلال موافقة المبحوثين أن خصائص جودة المعلومة المحاسبية تتمثل في الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة حسب ما جاء به SCF، وهذا ما يبينه الوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث (4.49)، وانحراف معياري يقدر (0.99)، أي كلما اتصفت المعلومة بهذه الخصائص أدى ذلك إلى تحسين من جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الثاني: اختبار اعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي)

قبل اختبار الفرضيات وتحليل بياناتها، يستلزم بادئ ببدء تحديد ما إذا كانت هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، من أجل تحديد نوع الاختبارات التي يتوجب القيام بها، فإذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي فيستلزم إجراء الاختبارات المعلمية وإذا كانت لا تتبع التوزيع الطبيعي فيتم إجراء الاختبارات اللامعلمية، ولتحقق من ذلك، تم إجراء اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

Smirnov وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)، حيث يركز هذان الاختباران على الفرضيتين التاليتين:

H0 : تتبع البيانات التوزيع الطبيعي؛

H1 : لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي.

حيث أن قرار قبول فرضية العدم H_0 أو رفضها، يعتمد على قاعدة القرار التي تقوم على قيمة مستوى الدلالة SIG مقارنة بمستوى المعنوية والذي يقابل $(\alpha=0.05)$ حيث: إذا كان: مستوى الدلالة (sig) $<$ مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ فيتم قبول فرضية العدم H_0 ورفض فرضية البديلة H_1 ، أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أما إذا كان إذا كان: مستوى الدلالة (sig) $>$ مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ فيتم قبول فرضية البديلة H_1 ورفض فرضية العدم H_0 ، أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

1- اختبار اعتدالية التوزيع (اختبار التوزيع الطبيعي) لمتغيرات الفرضية الأولى (جودة التدقيق الخارجي/ جودة المعلومة المحاسبية):

H0 : تتبع الفرضية الأولى التوزيع الطبيعي؛

H1 : لا تتبع الفرضية الأولى التوزيع الطبيعي.

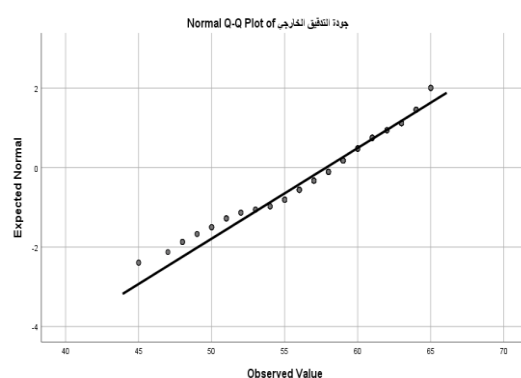
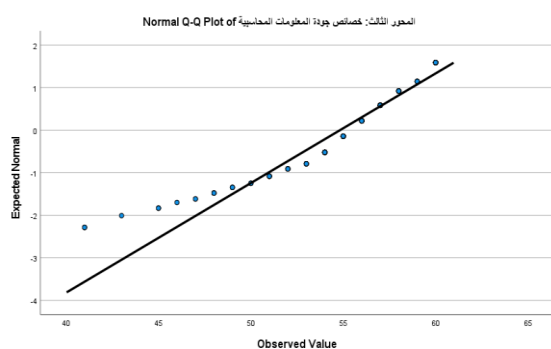
وكانت نتائج اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)، كما هي موضحة في الجدول التالي كما يلي:

-الجدول (23-4): يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الأولى (جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية)

Tests of Normality						اختبار التوزيع الطبيعي
Shapiro-Wilk شابيرو-ويلك			Kolmogorov-Smirnov كولموغوروف سميرنوف			
Sig. مستوى الدلالة	Df درجات الحرية	Statistic الإحصائية	Sig. الدلالة	Df درجات الحرية	Statistic الإحصائية	
0.000	177	0.958	0.000	177	0.105	المحور الأول
0.000	177	0.895	0.000	177	0.186	المحور الثالث

a. Lilliefors Significance Correction

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية دراسة استقصائية لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

يظهر الجدول (23-4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الفرضية الأولى (جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المحاسبية) باستخدام اختبارين إحصائيين: اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk).

_ ووفقا لاختبار كولموغوروف-سميرنوف، بلغت القيمة الإحصائية للمحور الأول (0.105) مع مستوى دلالة (Sig) مقداره (0.000)، مما يعني أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، أما بالنسبة للمحور الثالث، فقد بلغت الإحصائية 0.186 ومستوى دلالة (0.000)، مما يشير أيضاً إلى عدم اتباع المحور للتوزيع الطبيعي.

_ ووفقا لاختبار شابيرو-ويلك، بلغت الإحصائية للمحور الأول (0.958) مع مستوى دلالة (0.000)، مما يعزز أيضاً عدم اتباع المحور التوزيع الطبيعي، أما المحور الثالث فقد كانت الإحصائية (0.895) ومستوى الدلالة (0.000)، مما يؤكد عدم إتباع المحور للتوزيع الطبيعي.

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا تتبع الفرضية الأولى التوزيع الطبيعي.

2- اختبار الاعتدالية بالنسبة للفرضية الثانية: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثانية: (جودة التدقيق الخارجي/ ركائز وآليات حوكمة الشركات):

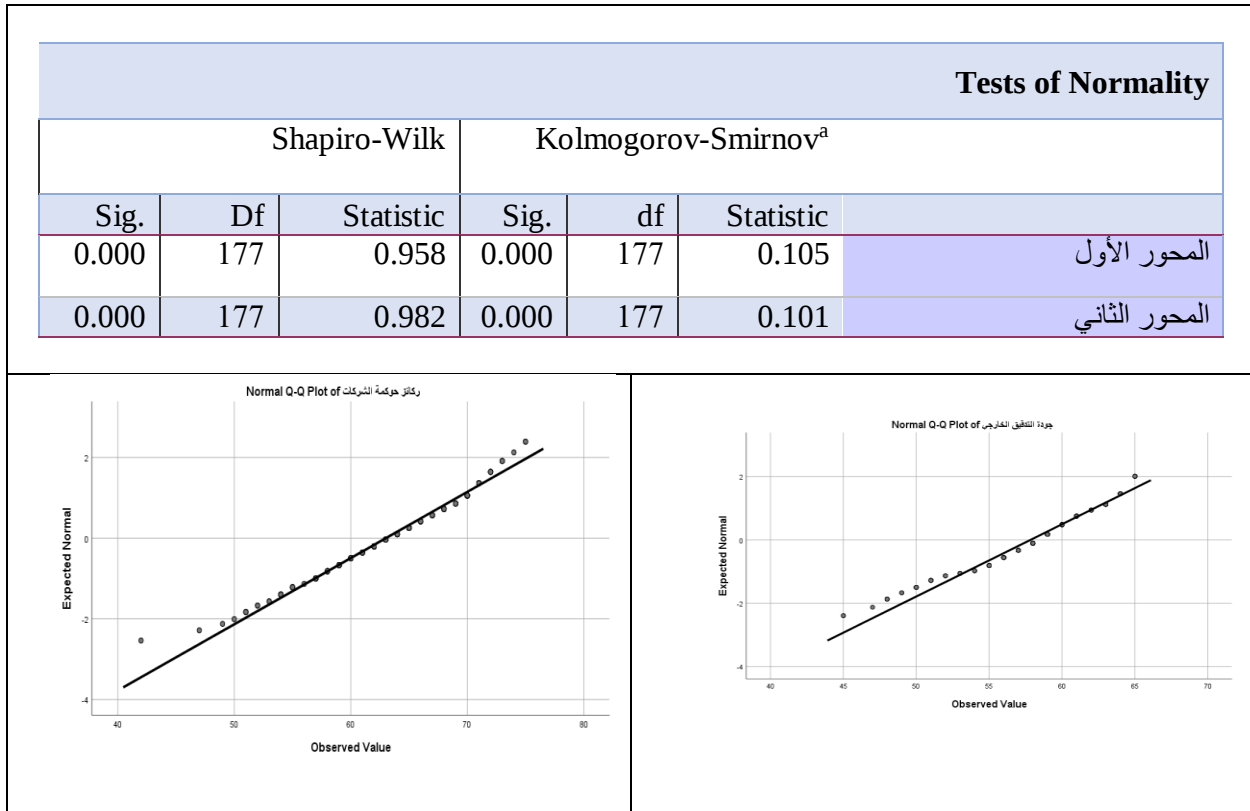
H0 : تتبع الفرضية الثانية التوزيع الطبيعي؛

H1 : لا تتبع الفرضية الثانية التوزيع الطبيعي

وكانت نتائج اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)، كما هي والموضحة في الجدول التالي كما يلي:

-الجدول (24-4): يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثانية (جودة التدقيق الخارجي / ركائز وآليات حوكمة الشركات)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر الجدول (4-24) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثانية (جودة التدقيق الخارجي وركائز وآليات حوكمة الشركات) باستخدام اختبارين إحصائيين: اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)،

ووفقا لاختبار كولموغوروف-سميرنوف، بلغت القيمة الإحصائية للمحور الأول (0.105) مع مستوى دلالة (Sig) مقداره (0.000)، مما يعني أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي أما بالنسبة للمحور الثاني، فقد بلغت الإحصائية (0.101) ومستوى دلالة (0.000)، مما يشير أيضاً إلى عدم اتباع التوزيع الطبيعي.

ووفقا لاختبار شابيرو-ويلك، بلغت الإحصائية للمحور الأول (0.958) مع مستوى دلالة (0.000)، مما يعزز أيضاً عدم التوزيع الطبيعي للبيانات، أما بالنسبة للمحور الثاني فقد كانت الإحصائية (0.982) مستوى الدلالة (0.000)، مما يؤكد عدم التوزيع الطبيعي

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا تتبع الفرضية الثانية التوزيع الطبيعي.

3- اختبار الاعتدالية بالنسبة للفرضية الثالثة: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الثالثة: (ركائز وآليات حوكمة الشركات / جودة المعلومة المحاسبية):
H0 : تتبع الفرضية الثالثة التوزيع الطبيعي؛

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

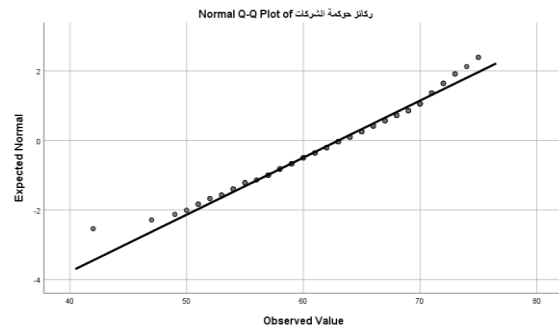
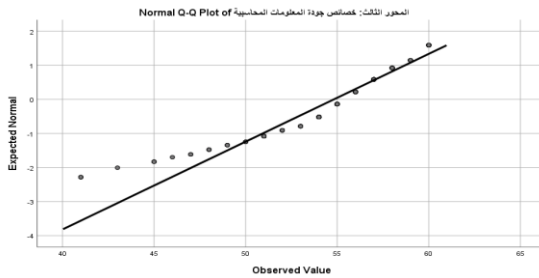
H1 : لا تتبع الفرضية الثالثة التوزيع الطبيعي.

وكانت نتائج اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) كما هي والموضحة في الجدول التالي كما يلي:
-الجدول (25-4): يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثالثة (ركائز وآليات حوكمة الشركات / جودة المعلومة المحاسبية):

Tests of Normality						
Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			
Sig.	df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
0.000	177	0.982	0.000	177	0.101	المحور الثاني
0.000	177	0.895	0.000	177	0.186	المحور الثالث

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر الجدول (25-4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثالثة (ركائز وآليات حوكمة الشركات، جودة المعلومة المحاسبية) باستخدام اختبارين إحصائيين: اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) وشابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)،

ووفقا لاختبار كولموغوروف-سميرنوف، بلغت القيمة الإحصائية للمحور الثاني (0.101) مع مستوى دلالة (Sig) مقداره (0.000)، أما بالنسبة للمحور الثالث فقد بلغت الإحصائية (0.186) ومستوى دلالة (0.000)، مما يشير أيضاً إلى عدم اتباع التوزيع الطبيعي.

ووفقا لاختبار شابيرو-ويلك، بلغت الإحصائية للمحور الثاني (0.982) مع مستوى دلالة (0.000)، مما يعزز أيضاً عدم التوزيع الطبيعي للبيانات، أما المحور الثالث فقد كانت الإحصائية (0.895) ومستوى الدلالة (0.000)، مما يؤكد عدم التوزيع الطبيعي.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا تتبع الفرضية الثالثة التوزيع الطبيعي.

المطلب الثالث: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

بعد ما تم عرض وتحليل إجابات المستجوبين من أفراد عينة الدراسة على مختلف عبارات الاستبيان و تحديد نوع الاختبارات التي يمكن استخدامها لاختبار الفرضيات والمتمثلة في الاختبارات اللامعلمية، فسنطرق في هذا المبحث إلى التحقق من صحة فرضيات الدراسة، وذلك باستخدام عدة اختبارات لامعلمية، فمن أجل اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة سنعتمد على الاختبار اللامعلمي سبيرمان (SPEARMAN) عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ وهو اختبار بديل للاختبار المعلمي بيرسون (PEARSON)، ويعرف أنه مقياس غير معلمي لارتباط الرتبة (الاعتماد الإحصائي للترتيب بين متغيرين)، ويقوم هذا الاختبار على فرضيتين، فرضية العدم H_0 والفرضية البديلة H_1 ، وينص الاختبار على قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة أكبر من مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ ، ويتم رفض الفرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة أصغر من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ ، ويشار إليها بالحرف اليوناني ρ (rho) وتستخدم بشكل أساسي لتحليل البيانات حيث يقيس قوة واتجاه الارتباط بين متغيرين مرتبين، ويمكن أن يأخذ معامل سبيرمان، قيمة تتراوح بين -1 إلى $+1$.

كما تم استخدام اختبار Kruskal-Wallis وهو اختبار بديل للاختبار المعلمي (One Way ANOVA) يهدف هذا الاختبار لمعرفة فيما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$. في

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

إجابات المبحوثين من عينة الدراسة، والتي تعزى لخصائصهم (المبحوثين)، ويقوم هذا الاختبار على فرضيتين فرضية العدم H_0 والفرضية البديلة H_1 ، وينص الاختبار على قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 ، إذا كان مستوى الدلالة أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، ويتم رفض الفرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة أصغر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$).

ومن أجل اختبار فرضية الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة، فقد تم اختبار صحة الفرضية الرئيسية باستخدام اختبار مكروا بروساس (MACRO PROCESS) تحليل الوساطة هو طريقة إحصائية تهدف لتحليل الوساطة بين متغيرات الدراسة، يفحص تحليل الوساطة كيفية تأثير متغير مستقل (X) على متغير تابع (Y) من خلال متغير وسيط، يُعرف باسم الوسيط (M)، في الأساس يختبر ما إذا كانت العلاقة بين X و Y مباشرة أم أنها تعمل من خلال M ، ويقوم هذا الاختبار على فرضيتين فرضية العدم H_0 والفرضية البديلة H_1 ، وينص الاختبار على قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة (P) أكبر من مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)، ويتم رفض الفرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة (P) أصغر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$).

كما اعتمدنا على المقابلة مع أحد إطارات في شركة سومياس عنابة، وهذا لتبيان مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في شركة سومياس.

أولاً: اختبار صحة الفرضية الأولى

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة علاقة جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في الخصائص المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

- H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تحسين جودة المعلومة المحاسبية
- H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تحسين جودة المعلومة المحاسبية
- وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (26-4) : نتائج اختبار Spearman للفرضية الأولى

الفرضية الأولى		المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية
المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	Correlation Coefficient	1.000	**.798
	Sig.(2-tailed)		.000
	N	178	178
المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	Correlation Coefficient	**.798	1.000
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	178	178

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

من خلال الجدول رقم (4-26) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.798) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لجودة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المحاسبية، بمعنى آخر، هناك احتمال ضعيف جداً بأن تكون هذه العلاقة قد حدثت بالصدفة.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تبين وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

1- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-27): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الأولى

المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		البعد الأول: العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه		
**.720		1.000	Correlation Coefficient	Spearman's rho
.000			Sig.(2-tailed)	
178		178	N	
1.000		** .720	Correlation Coefficient	
		.000	Sig.(2-tailed)	
178		178	N	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (27-4) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه وتحسين جودة المعلومات المحاسبية حيث بلغ معامل الارتباط (0.720) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$) هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لدور العوامل المتعلقة بالمدقق ومكتبه في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يدعم الفرضية القائلة بأن العوامل المتعلقة بالمدقق ومكتبه والمتمثلة في (أن توفر التأهيل العلمي والعملي والخبرة تزيد من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، وأن توفر الاستقلالية للمدقق الخارجي تؤدي به لإبداء رأيه بكل موضوعية، كما يؤدي التخصص الصناعي للمدقق بأداء مهامه بكل كفاءة وفعالية، ويؤثر كبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية على جودة خدماته)، تؤثر بشكل معنوي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

2- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H₀: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H₁: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-28): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الثانية

البعد الثاني: العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي			
المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	1.000	Correlation Coefficient	Spearman's rho
** .775		Sig.(2-tailed)	
.000		N	
178	178		
1.000	** .775	Correlation Coefficient	
	.000	Sig.(2-tailed)	
	178	N	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

من خلال الجدول رقم (4-28) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.775) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لدور العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يدعم الفرضية القائلة بأن العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي والتمثلة في قيام المدقق الخارجي بالتخطيط الجيد والإشراف الفعال على فريق التدقيق، و بذل العناية المهنية والشك المهني اللازمين لأداء مهمة التدقيق بكل فعالية في كل مراحل عملية التدقيق، قيام المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والانحرافات والابلاغ عنها، قيام المدقق بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها بهدف الوصول إلى استنتاج معقول حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، قيام المدقق الخارجي بإعداد التقرير بموضوعية حول ما إذا كانت المعلومات قد تم الإفصاح عنها وعن الأحداث اللاحقة بشكل الكافي، تؤثر بشكل معنوي على جودة المعلومات المحاسبية، حيث تبين وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

3- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-29): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الثالثة

المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	البعد الثالث: العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي			
** .602	1.000	Correlation Coefficient	البعد الثالث: العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي	Spearman's rho
		Sig.(2-tailed)		
		N		
.000				
178	178			

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	Correlation Coefficient	.602**	1.000
	Sig.(2-tailed)	.000	
	N	178	178

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (29-4) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية متوسطة وذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية حيث بلغ معامل الارتباط (0.602) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$) هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لدور العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يدعم الفرضية القائلة بأن العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي والمتمثلة في تأثير الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء التدقيق الخارجي، التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد إتمام عهده 3 سنوات قابلة للتجديد، وتحديد أتعاب المدقق الخارجي في بداية المهمة وتقادي الأتعاب المشروطة، تأثير الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي، كل هذه العوامل تؤثر بشكل معنوي على جودة المعلومات المحاسبية، حيث تبين وجود علاقة إيجابية مقبولة وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

ثانياً: اختبار صحة الفرضية الثانية:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وركائز وآليات حوكمة الشركات والمتمثلة في ركيزة الرقابة الداخلية، ركيزة الإفصاح، والآليات الداخلية للحوكمة، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-30): نتائج اختبار Spearman للفرضية الثانية

المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات		
Correlation Coefficient	1.000	المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	Spearman's rho
Sig. (2-tailed)	.000		
N	178		
Correlation Coefficient	.336*	المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

	.000	Sig. (2-tailed)	
178	178	N	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-30) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية مقبولة وذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات، حيث بلغ معامل الارتباط (0.336) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً لكن ضعيف جداً لدور جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات حيث تبين وجود علاقة إيجابية ضعيفة وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات

1- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر جودة التدقيق في تعزيز ركيزة الرقابة الداخلية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي، وركيزة الرقابة الداخلية، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركيزة الرقابة الداخلية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركيزة الرقابة الداخلية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-31): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الأولى

المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	ركيزة الرقابة الداخلية		
1.000	.650**	Correlation Coefficient	المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي
	.000	Sig.(2-tailed)	
178	178	N	
1.000	.650**	Correlation Coefficient	ركيزة الرقابة الداخلية
	.000	Sig.(2-tailed)	
178	178	N	
Spearman's rho			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-31): تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية مقبولة وذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وركيزة الرقابة الداخلية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.650) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

لدور جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركيزة الرقابة الداخلية حيث تبين وجود علاقة إيجابية مقبولة وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركيزة الرقابة الداخلية.

2- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر جودة التدقيق في تعزيز الإفصاح ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وركيزة الإفصاح، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تعزيز ركيزة الإفصاح

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تعزيز ركيزة الإفصاح

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-32): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الثانية

			المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي		ركيزة الإفصاح
المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي			Correlation Coefficient	1.000	*.560
			Sig.(2-tailed)		.000
			N	178	178
ركيزة الإفصاح			Correlation Coefficient	*.560	1.000
			Sig.(2-tailed)		.000
			N	178	178
Spearman's rho					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-32) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية مقبولة وذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وركيزة الإفصاح، حيث بلغ معامل الارتباط (0.560) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لدور جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركيزة الإفصاح، حيث تبين وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركيزة الإفصاح

3- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر جودة التدقيق في تعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي و تعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-33): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الثالثة

آليات حوكمة الشركات الداخلية	المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي			
*.362	1.000	Correlation Coefficient	المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	Spearman's rho
.000		Sig.(2-tailed)		
178	178	N		
1.000	*.362	Correlation Coefficient	آليات حوكمة الشركات الداخلية	
	.000	Sig.(2-tailed)		
178	178	N		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-33) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية ضعيفة وذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وتعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.362) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0,05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة، لجان التدقيق والتدقيق الداخلي، حيث تبين وجود علاقة إيجابية ضعيفة وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

ثالثا: اختبار صحة الفرضية الثالثة:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر ركانز وآليات حوكمة الشركات والمتمثلة في ركيزة الرقابة الداخلية وركيزة الإفصاح وآليات حوكمة الشركات الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركانز وآليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركانز وآليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-34): نتائج اختبار Spearman للفرضية الثالثة

المحور الثاني: ركانز وآليات حوكمة الشركات	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		
المحور الثاني: ركانز وآليات حوكمة الشركات	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	Correlation Coefficient	Spearman's rho
1.000	**.720	Sig.(2-tailed)	
178	178	N	
المحور الثاني: ركانز وآليات حوكمة الشركات	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	Correlation Coefficient	
1.000	**.720	Sig.(2-tailed)	
178	178	N	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-34) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين ركانز وآليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.720) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لدور ركانز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. حيث تبين وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركانز وآليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

1- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر ركيزة الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة الداخلية و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-35): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الأولى

المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		ركيزة الرقابة الداخلية			
**.677	1.000	Correlation Coefficient	ركيزة الرقابة الداخلية	Spearman's rho	
.000		Sig.(2-tailed)			
178	178	N			
1.000	** .677	Correlation Coefficient	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		
	.000	Sig.(2-tailed)			
178	178	N			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-35) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.677) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لدور ركيزة الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث تبين وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

2- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية:

يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر ركيزة الإفصاح في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-36): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الثانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		ركيزة الإفصاح			
** .776	1.000	Correlation Coefficient	ركيزة الإفصاح	Spearman's rho	
.000		Sig.(2-tailed)			
178	178	N			
1.000	** .776	Correlation Coefficient			
	.000	Sig.(2-tailed)	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		
178	178	N			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-36) تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.776) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لركيزة الإفصاح في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث تبين وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

3- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة: يهدف هذا الاختبار إلى معرفة أثر آليات حوكمة الشركات الداخلية والمتمثلة في رقابة مجلس الإدارة رقابة لجنة التدقيق رقابة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومدى وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الشركات الداخلية و تحسين جودة المعلومة المحاسبية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4-37): نتائج اختبار Spearman للفرضية الفرعية الثالثة

المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية		آليات حوكمة الشركات الداخلية			
.785 **	1.000	Correlation Coefficient	آليات حوكمة الشركات الداخلية	Spearman's rho	المحور الثالث: جودة المعلومات المحاسبية
0.000		Sig.(2-tailed)			
178	178	N			
1.000	.785 **	Correlation Coefficient			
	0.000	Sig.(2-tailed)			

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

178	178	N	
-----	-----	---	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

من خلال الجدول رقم (4-37): تظهر نتائج اختبار Spearman للارتباط وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.785) بقيمة دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$)، هذا ما يشير إلى أن هناك تأثيراً لآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يدعم الفرضية القائلة بأن آليات حوكمة الشركات الداخلية تؤثر بشكل معنوي على جودة المعلومات المحاسبية.

ومنه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي توجد أهمية ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

اختبار صحة الفرضية الرابعة

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير متغيرات الدراسة على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

1- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند ($\alpha=0.05$)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند $(\alpha=0.05)$ ، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:
الجدول رقم (4-38): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغيرات	المؤهل العلمي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة التدقيق الخارجي	ليسانس	110	90.03	3	5.870	0.118
	ماستر/ ماجستير	26	69.56			
	دكتوراه	11	88.23			
	شهادات مهنية	31	102.37			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-38) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب المؤهل العلمي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل مؤهل "الليسانس" أعلى متوسط رتب بواقع 90.03، يليه مؤهل "ماستر/ ماجستير" بـ 69.56، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل مؤهل "دكتوراه" 88.23، وشهادات مهنية 102.37 ونتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (5.870) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير المؤهل العلمي على جودة التدقيق الخارجي، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.118) أكبر من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية H0 أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ ،
2- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ ،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند $(\alpha=0.05)$ ،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند $(\alpha=0.05)$ ،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-39): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغيرات	التخصص العلمي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
ن س ن	محاسبة	85	91.78	3	1.603	0.659

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

			91.04	68	مالية	
			81.61	14	تدقيق	
			73.55	11	أخرى	
				178	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-39) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب التخصص العلمي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل تخصص "محاسبة" أعلى متوسط رتب بواقع 91.78 ، يليه تخصص "مالية" بـ 91,04 ، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل تخصص "تدقيق" 81,61 ، وتخصص "أخرى" 73.55

و نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (1,603) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير التخصص العلمي على جودة التدقيق الخارجي، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.659) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

3- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة التدقيق الخارجي عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة التدقيق الخارجي عند ($\alpha=0.05$)،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-40): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغيرات	عدد سنوات الخبرة	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة التدقيق الخارجي	أقل من 5 سنوات	12	93.71	3	0.372	0.946
	من 5 إلى 10 سنوات	17	83.41			
	من 10 إلى 15 سنوات	39	88.35			
	من 15 فما فوق	110	90.39			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-40) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل الفئة أقل من 5 سنوات أعلى متوسط رتب بواقع 93.71، يليه فئة " من 15 فما فوق " بـ 90.39 ، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل فئة " من 10 إلى 15 سنوات " 88.35 وفئة " من 5 إلى 10 سنوات " 83.41 ، مما يعكس تبايناً في الآراء حول جودة التدقيق الخارجي، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (0.372) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير عدد سنوات الخبرة، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.946) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

4-اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة التدقيق الخارجي عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة التدقيق الخارجي عند ($\alpha=0.05$)،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-41): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

المتغيرات	المسمى الوظيفي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة التدقيق الخارجي	محافظ حسابات	84	92.70	5	7.761	0.170
	خبير محاسبي	59	91.16			
	مدير عام	5	62.21			
	عضو في مجلس الإدارة	9	60.64			
	مدير المالية والمحاسبة	5	65.69			
	مدقق داخلي	16	107.46			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-41) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب المسمى الوظيفي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل وظيفة "مدقق داخلي" أعلى متوسط رتب بواقع 107.46، تليه مهنتي "محافظ حسابات" بـ 92.70 و"خبير محاسبي" بـ 91.16، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل وظيفة مدير المالية والمحاسبة متوسط بـ 65.69 و"مدير عام" بـ 62.21، ووظيفة "عضو مجلس الإدارة" بـ 60.64.

ونتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (5.902) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير المسمى الوظيفي على جودة التدقيق الخارجي، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.116) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

اختبار صحة الفرضية الخامسة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير متغيرات الدراسة على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند $(\alpha=0.05)$ ،

1- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند $(\alpha=0.05)$ ،

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند $(\alpha=0.05)$ ،

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند $(\alpha=0.05)$ ،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

لجدول رقم (4-42): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغيرات	المؤهل العلمي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
ركانز وآليات حوكمة الشركات	ليسانس	110	89.87	3	1.224	0.747
	ماستر/ماجستير	26	82.35			
	دكتوراه	11	79.86			
	شهادات مهنية	31	94.92			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-42) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب المؤهل العلمي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجلت "شهادات مهنية" أعلى متوسط رتب بواقع 94.92، يليها مؤهل "ليسانس" بـ 87.89 بينما كانت المؤهلات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل مؤهل "ماستر وماجستير" متوسط 82.35، ومؤهل "دكتوراه" 79.86، مما يعكس تبايناً في الآراء حول ركانز وآليات حوكمة الشركات، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (1.224) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير المؤهل العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.747) أكبر من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

2- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند ($\alpha=0.05$)، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (43-4): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغيرات	التخصص العلمي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
ركانز وآليات حوكمة الشركات	محاسبة	85	84.65	3	3.241	0.356
	مالية	68	90.98			
	تدقيق	14	84.96			
	أخرى	11	113.82			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (43-4) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب التخصص العلمي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل "تخصصات أخرى" أعلى متوسط رتب بواقع 113,82، يليه تخصص "مالية" بـ 90.98، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل تخصص "تدقيق" 84.96، وتخصص "محاسبة" 84.65، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (3.241) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير التخصص العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.356) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

3- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند ($\alpha=0.05$)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-44): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغيرات	عدد سنوات الخبرة	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
ركانز وآليات حوكمة الشركات	أقل من 5 سنوات	12	95.96	5	.832	0.842
	من 5 إلى 10 سنوات	17	90.38			
	من 10 إلى 15 سنوات	39	94.44			
	من 15 سنة فما فوق	110	86.91			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-44) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجلت فئة من أقل من 5 سنوات أعلى متوسط رتب بواقع 95.96 ، يليه فئة من 10 إلى 15 سنوات بـ 94.44 ، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجلت فئة من 5 إلى 10 سنوات متوسط بـ 90.38 ، وفئة من 15 فما فوق بـ 86.91 ، مما يعكس تبايناً في الآراء حول ركانز وآليات حوكمة الشركات نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (0.832) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير عدد سنوات الخبرة على ركانز وآليات حوكمة الشركات، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.842) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

4- اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند $(\alpha=0.05)$ ،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند $(\alpha=0.05)$ ، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-45): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغيرات	المسمى الوظيفي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
ركانز وآليات حوكمة الشركات	محافظ حسابات	84	96.22	3	7.974	0.158
	خبير محاسبي	59	91.73			
	مدير عام	5	65.86			
	عضو في مجلس الإدارة	9	76.43			
	مدير المالية والمحاسبة	5	54.69			
	مدقق داخلي	16	75.92			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-45) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب المسمى الوظيفي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجلت مهنة محافظ حسابات أعلى متوسط رتب بواقع 96.22 ، تليه مهنة خبير محاسبي بـ 91.73 ، بينما كانت الوظائف الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجلت وظيفة عضو مجلس إدارة متوسط بـ 76.43 أما وظيفة مدقق داخلي فكانت بـ 75.92 ووظيفة مدير عام بـ 65.86، ثم وظيفة مدير المالية والمحاسبة 54.69 ونتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (5.902) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير المسمى الوظيفي على ركانز وآليات حوكمة الشركات ، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.116) أكبر من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على ركانز وآليات حوكمة الشركات عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ ،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

اختبار صحة الفرضية السادسة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير متغيرات الدراسة على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

1- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$)،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-46): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغيرات	المؤهل العلمي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة المعلومة المحاسبية	ليسانس	110	87.79	3	1,895	0.595
	ماستر/ ماجستير	26	80.71			
	دكتوراه	11	97.27			
	شهادات مهنية	31	97.58			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-46) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب المؤهل العلمي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجلت شهادات مهنية أعلى متوسط رتب بواقع 97.58 ، تليها مؤهل دكتوراه بـ 97.27 يليه مؤهل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

ليسانس بـ 87.79 ، بينما كانت المؤهلات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجل مؤهل "ماستر وماجستير متوسط 80,71، مما يعكس تبايناً في الآراء حول جودة المعلومات المحاسبية المقدمة، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (1.895) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير المؤهل العلمي على جودة المعلومة المحاسبية، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.595) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المؤهل العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

2- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$) ،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$) ،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-47): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغيرات	التخصص العلمي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة المعلومة المحاسبية	محاسبة	85	90.76	3	.427	0.935
	مالية	68	87.15			
	تدقيق	14	94.79			
	أخرى	11	93.18			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-47) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب التخصص العلمي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل تخصص تدقيق أعلى متوسط رتب بواقع 94.79 ، وتخصصات أخرى بـ 9.18 يليه تخصص "محاسبة بـ 90.76 ، و"تخصص "مالية" بـ 87.15، مما يعكس تبايناً في الآراء حول جودة المعلومة المحاسبية المقدمة، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (0.427) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير التخصص العلمي على جودة المعلومة المحاسبية، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.116) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير التخصص العلمي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$)،

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-48): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغيرات	عدد سنوات الخبرة	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة المعلومة المحاسبية	أقل من 5 سنوات	12	84.42	3	.214	0.975
	من 5 إلى 10 سنوات	17	86.68			
	من 10 إلى 15 سنوات	39	89.41			
	من 15 فما فوق	110	90.52			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-48) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجل فئة من 15 فما فوق أعلى متوسط رتب بواقع 90.52 ، يليه فئة "من 10 إلى 15 و فئة أقل من 5 سنوات " بـ 89.41 ، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجلت فئة "من 5 إلى 10 سنوات " 86.68 ، وفئة أقل من 5 سنوات 84.42 ، مما يعكس تبايناً في الآراء حول جودة المعلومة المحاسبية المقدمة، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (0.214). تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة المعلومات المحاسبية، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.975) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير عدد سنوات الخبرة على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

4- اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)،

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$)،

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة المعلومة المحاسبية عند ($\alpha=0.05$)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-49): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغيرات	المسمى الوظيفي	عدد المبحوثين (N)	متوسط الرتب	درجة الحرية	نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H)	الدلالة الإحصائية (.Sig)
جودة المعلومة المحاسبية	محافظ حسابات	84	89.74	5	1.335	0.931
	خبير محاسبي	59	89.53			
	مدير عام	5	75.79			
	عضو في مجلس الإدارة	9	79.29			
	مدير المالية والمحاسبة	5	91.38			
	مدقق داخلي	16	100.38			
	المجموع	178				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يتبين من الجدول رقم (4-49) أن توزيع متوسط الرتب لعدد المبحوثين حسب المسمى الوظيفي يظهر تبايناً ملحوظاً، حيث سجلت وظيفة التدقيق الداخلي أعلى متوسط رتب بواقع 100.38 ، يليه وظيفة "مدير المالية والمحاسبة" بـ 91.38 ، بينما كانت الفئات الأخرى أقل تمثيلاً، إذ سجلت مهنتي محافظ حسابات وخبير محاسبي متوسط 89.74، 89.74 على التوالي، ووظيفة عضو مجلس إدارة بـ 79.29 ، مما يعكس تبايناً في الآراء حول جودة المعلومة المحاسبية المقدمة، نتيجة اختبار Kruskal-Wallis (H) والتي بلغت (1.335) تشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تأثير المسمى الوظيفي على جودة المعلومة المحاسبية، في حين أن الدلالة الإحصائية (0.931) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى تأثير المسمى الوظيفي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).
اختبار صحة الفرضية الرئيسية

سيتم اختبار صحة الفرضية الرئيسية باستخدام اختبار مكروا بروساس (MACRO PROCESS) تحليل الوساطة هو طريقة إحصائية تهدف لتحليل الوساطة بين متغيرات الدراسة، يفحص تحليل الوساطة كيفية تأثير متغير مستقل والتمثل في جودة التدقيق الخارجي (X) على متغير تابع والتمثل في جودة المعلومة المحاسبية (Y) من خلال متغير وسيط ركائز وآليات حوكمة الشركات (M)، في الأساس يختبر ما إذا كانت العلاقة بين X (جودة التدقيق الخارجي) و Y (جودة المعلومة المحاسبية) هي علاقة مباشرة أم أنها تعمل من خلال (ركائز وآليات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

حوكمة الشركات)، ويقوم هذا الاختبار على فرضيتين فرضية العدم H_0 والفرضية البديلة H_1 ، وينص الاختبار على قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة (P) أكبر من مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)، ويتم رفض الفرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة (P) أصغر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$).

H_0 : لا يوجد دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات

H_1 : يوجد دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات

جدول رقم (4-50): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

المتغيرات	التأثير (coeff)	القيمة المعيارية (SE)	القيمة T	الحد الأدنى لفترة الثقة (LLCI)	الحد الأعلى لفترة الثقة (ULCI)	R^2	F	الدلالة P-value
التأثير المباشر المتغير المستقل (X) على المتغير التابع (Y)	0.1792	0.0657	2.7284	0.0496	0.3088	0.0462	4.2364	0.007
تأثير المتغير المستقل (X) على المتغير الوسيط (M)	0.1356	0.1043	1.3005	-0.0702	0.3415	0.0095	1.6912	0.1951
تأثير المتغير الوسيط (M) على المتغير التابع (Y)	0.0351	0.0472	1.7432	0.0581	0.1283			0.008
التأثير غير المباشر (X → M → Y)	0.0048	0.0087		-0.0098	0.0256			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 27

يظهر من خلال الجدول رقم (4-50) أن التأثير المباشر لجودة التدقيق الخارجي (X) على جودة المعلومات المحاسبية (Y) بقيمة coeff (0.1792)، والقيمة T (2.7284)، ومستوى الدلالة (P-value) بقيمة (0.007) أقل من ($\alpha=0.05$) تشير هذه النتائج إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية ($P < 0.05$) لجودة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المحاسبية، مما يدل على وجود تأثير لجودة التدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

أما بالنسبة للتأثير غير المباشر لجودة التدقيق الخارجي (X) على جودة المعلومة المحاسبية (Y) عبر ركائز وآليات حوكمة الشركات (M)، فقد أظهرت النتائج أن التأثير غير المباشر coeff (0.0048) مع حدود الثقة (LLCI = -0.0098، ULCI = 0.0256)، حيث تشمل حدود الثقة القيمة صفر، مما يشير إلى أن التأثير غير المباشر ليس له دلالة إحصائية ($P > 0.05$)، وهذا يدل على أن ركائز وآليات حوكمة الشركات لا تساهم بشكل ملحوظ في نقل تأثير جودة التدقيق الخارجي إلى جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

في سياق التأثيرات الأخرى، نلاحظ أن المتغير المستقل (جودة التدقيق الخارجي) (X) على المتغير الوسيط (ركائز وآليات حوكمة الشركات) (M) بقيمة (0.1356)، ومستوى الدلالة (P-value) (0.1951) أكبر من ($\alpha=0.05$)، وهذا يدل على أن جودة التدقيق الخارجي لا تؤثر على ركائز وآليات حوكمة الشركات.

كذلك نلاحظ حسب الجدول، أن تأثير المتغير الوسيط ركائز وآليات حوكمة الشركات (M) على جودة المعلومات المحاسبية (Y) (0351.0) مع P-value (0.008) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) مما يدل على وجود دلالة إحصائية، وهذا ما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة لركائز وآليات حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية.

إذن تشير النتائج إلى أن جودة التدقيق الخارجي لها تأثير مباشر على جودة المعلومات المحاسبية، حيث أثبتت الإحصائيات وجود تأثير إيجابي وقوي يعكس أهمية جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كما يوجد تأثير لركائز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومع ذلك، لم يظهر لركائز وآليات حوكمة الشركات أي تأثير ملحوظ في عملية نقل هذا التأثير من المتغير المستقل إلى المتغير التابع.

ومنه نرفض الفرضية البديلة H1 ونقبل الفرضية الصفرية H0 أي لا يوجد دور لجودة للتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات.

المطلب الرابع: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات في شركة SOMIAS-ANNABA

من أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني ارتأينا إجراء دراسة ميدانية، لتعزيز نتائج الدراسة، والإجابة على الإشكالية المطروحة، وهذا من خلال مقابلة مع أحد المسؤولين في

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

شركة سومياس عنابة، والتي يطلق عليها اسم شركة وود جروب سومياس (Wood Group Somias)، وهي شركة صيانة صناعية جزائرية-بريطانية شركة ذات اسهم (SPA)، ويقع المقر الرئيسي للشركة في عنابة، الجزائر.

تأسست في يونيو 2006، برأس مال يقدر بـ 70 000 000.00 دج، تتوزع ملكيتها بنسبة 55% لصالح شركة وود جروب البريطانية، والتي يمثلها ثلاثة شركاء:

• ماتس ستيفن جيمس

• حشني سيد علي غالب

• سميث ملكون جون

أما نسبة 45% المتبقية فهي مملوكة لمجموعة اسميدال الجزائرية، ويمثلها شريكان:

• بوشونة نبيل

• نوري صبرينة

وقد تم إجراء مقابلة مع مدير المالية والمحاسبة السيد سفيان كودري، الذي تم تعيينه في شركة وود كروب سومياس سنة 2005، بالنسبة لمؤهلاته فهو متحصل على ماستر في الإدارة المالية تخصص مالية، لديه خبرة 19 سنة، حيث عمل في الشركة كإطار مالي، ثم رئيس مصلحة ثم مدير المالية والمحاسبة.

وتم اختيار هذه الشركة نظرا لتطبيقها مبادئ حوكمة الشركات، كما أنها تعتمد على ركائز وآليات حوكمة الشركات، مما يجعلها مناسبة للإجابة على الإشكالية المطروحة، وتبيان فيما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي دور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات.

أولا: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

وفيما يلي توضيح لمساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس:

الجدول رقم (4-51): مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس

لا	نعم	العبارات
	نعم	يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والأخلاقية أثناء أداء مهامه
	نعم	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في كل مراحل عملية التدقيق (التخطيط والتنفيذ والتقرير)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

لا	نعم	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط القوة والضعف وتحديد مدى فعاليته
لا		هل يرتبط مكتب التدقيق بأحد المكاتب العالمية BIG FOR
لا	نعم	يقوم المدقق الخارجي بتحسين جودة المعلومات المحاسبية
لا		هل هناك رقابة على جودة التدقيق الخارجي من قبل مجلس اشرافي تابع لمجلس المحاسبة
لا		هل يعتمد المدقق الخارجي على الذكاء الاصطناعي والتكنولوجيات الحديثة لأداء مهمة التدقيق
لا		هل هناك سلم لتحديد أتعاب التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المقابلة

من خلال الجدول رقم (4-51) نجد أن المدقق الخارجي لشركة سومياس يلتزم بالمعايير المهنية والأخلاقية أثناء أداء مهامه، وكذا يقوم ببذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق أثناء مرحلة التخطيط، والتنفيذ وكذا التقرير، كما يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط القوة والضعف وتحديد مدى فعاليته، وبهذا يقوم المدقق بتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

محافظ الحسابات هو السيد باروش عبد القادر خبير محاسبي، مقر مكتبه بالجزائر العاصمة بالنسبة لحجم مكتب التدقيق فيوظف المكتب حوالي 15 مدقق مؤهلين وذوي كفاءة لممارسة مهنة التدقيق، تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق مناقصة مع الجمعية العامة للمساهمين، يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات عن طريق عقد مبرم مع الشركة، تم تعيين السيد باروش في شركة سومياس سنة 2023،

ثانيا: مساهمة ركانز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس

وفيما يلي توضيح مساهمة ركانز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس:

الجدول رقم(4-52): مساهمة ركانز وآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشركة سومياس

لا	نعم	العبارات
لا		لديكم دليل للرقابة الداخلية يتضمن كافة السياسات والإجراءات
	نعم	هل هناك تطبيق لمبادئ حوكمة الشركات
	نعم	تقوم شركتكم بالإفصاح عن المعلومات بشكل ملائم في الوقت المناسب للمساهمين وأصحاب المصالح
	نعم	يعمل نظام الرقابة الداخلية على تحسين دقة وشفافية المعلومة المحاسبية.
	نعم	يعتمد مجلس الإدارة على تقرير المدقق الخارجي بخصوص فعالية نظام الرقابة وجودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات
	نعم	هل تتوفر شركتكم على لجان لتدقيق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

نعم	تقوم لجان التدقيق بالشركة بمراجعة مدى كفاءة وفعالية الضوابط الداخلية وتحسين مصداقية المعلومة المحاسبية
نعم	هل لديكم قسم للتدقيق الداخلي
نعم	يقوم المدقق الداخلي بتقليل المخاطر المالية والتشغيلية وتعزيز دقة وموثوقية المعلومة المحاسبية
نعم	تتمثل خصائص جودة المعلومة المحاسبية حسب SCF في الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة
نعم	تحدد جودة المعلومات المحاسبية من خلال تطبيق التسيير الرشيد بما يتضمنه من مراعاة الجوانب الرقابية والقانونية والمهنية للارتقاء بالممارسة المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المقابلة

من خلال الجدول رقم (4-52) نجد أن شركة سومياس تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات كما أنها تتوفر على ركائز وآليات حوكمة الشركات، والتي تساعد في تحسين جودة المعلومة المحاسبية فشركة سومياس تقوم بالإفصاح عن كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وكذا تقرير مجلس الإدارة بشكل الملائم وفي الوقت المناسب، كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية يعمل على تحسين شفافية ودقة المعلومات المحاسبية،

تقوم لجان التدقيق بالشركة بمراجعة مدى كفاءة وفعالية الضوابط الداخلية وتحسين مصداقية المعلومة المحاسبية، و يقوم المدقق الداخلي بتقليل المخاطر المالية والتشغيلية وتعزيز دقة وموثوقية المعلومة المحاسبية، أما بالنسبة لحجم مجلس الإدارة فمجلس الإدارة يتكون من 7 أعضاء (5 أعضاء تنفيذيين 2 أعضاء مستقلين)، ويتم فصل وظيفة مجلس الإدارة عن وظيفة المدير التنفيذي بشركة سومياس ويجتمع مجلس الإدارة من 5 إلى 6 اجتماعات في السنة وهذا ما يعزز وظيفته الرقابية والإشرافية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات، كما تبين عدم وجود دليل لنظام لرقابة الداخلية، وعدم وجود دليل لحوكمة الشركات.

ثالثا: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات

توضيح وفيما يلي توضيح مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات بشركة سومياس:

الجدول رقم (4-53): مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات بشركة سومياس

لا	نعم	العبارات
	نعم	يتحقق المدقق الخارجي من أنه يتم الإفصاح عن القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة الخاص بالشركة إلى كل المستخدمين بكل شفافية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (دراسة استقصائية ومقابلة) لعينة من مزاوولي مهنة التدقيق وبعض المؤسسات الاقتصادية

	نعم	يقدم المدقق الخارجي توصيات لتقليص الثغرات والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية
لا		يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى مدى احترام الشركة لمبادئ حوكمة الشركات
	نعم	يقوم المدقق الخارجي بتبليغ مجلس الإدارة عن كل المخاطر التي تؤثر على استمرارية الشركة
	نعم	يقوم المدقق الخارجي بتقييم فعالية التدقيق الداخلي بالشركة
لا		يعتمد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي باعتباره رقابة داخلية مستمرة داخل الشركة
لا		هل هناك تكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي
	نعم	تعتمد لجان التدقيق على تقرير المدقق الخارجي لتحسين جودة المعلومة المحاسبية
لا		يقوم المدقق الخارجي بتحسين آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المقابلة

من خلال الجدول رقم (4-53)، نلاحظ أن المدقق الخارجي لشركة سومياس يقوم بتعزيز ركائز حوكمة الشركات، من خلال التحقق من أنه يتم الإفصاح عن القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة الخاص بالشركة إلى كل المستخدمين بكل شفافية، يقدم المدقق الخارجي توصيات لتقليص الثغرات والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية، يقوم المدقق الخارجي بتبليغ مجلس الإدارة عن كل المخاطر التي تؤثر على استمرارية الشركة، لكن لا يساهم المدقق الخارجي في لتعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية، رغم وجود لجان للتدقيق في شركة سومياس إلا أنها لا تقوم بالدور المنوط لها كما يجب، خاصة فيما يتعلق بتعيين المدقق الخارجي أو تحديد أتعابه، أيضا يعتمد مجلس الإدارة لتحسين جودة المعلومة المحاسبية على تقرير المدقق الخارجي، ورغم وجود قسم للتدقيق الداخلي فليس هناك تكامل بين المدقق الداخلي والخارجي، فالمدقق الخارجي لا يعتمد على تقارير المدقق الداخلي كذلك لا يوجد تنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي.

من خلال ما سبق يمكن القول أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في شركة سومياس، وهذا من خلال التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية أثناء أداء مهامه، بذل العناية المهنية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، التأكد من الإفصاح بكل شفافية عن المعلومات المحاسبية، تقديم تنبيهات إلى مجلس الإدارة في حالة اكتشاف ثغرات في نظام الرقابة الداخلية أو النظام المحاسبي وبذلك فهو يقوم أيضا بالمساهمة في تعزيز ركائز حوكمة الشركات من خلال تعزيز جودة الإفصاح وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، لكن لا يساهم في تعزيز آليات حوكمة الشركات الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجان التدقيق والتدقيق الداخلي.

الخلاصة

تناول هذا الفصل الجزء التطبيقي للدراسة، والذي يعتبر تجسيدا لأهم ما تم التطرق له في الجزء النظري على أرض الواقع، فقد تم من خلاله عرض الجانب المنهجي للدراسة الميدانية، أداة الدراسة والتي تمثلت في الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من مزاوولي مهنة التدقيق في الجزائر من محافظ حسابات وخبراء محاسبين وكذا عينة من الإطارات في الشركات الاقتصادية والمتمثلة (شركة اسميدال، شركة سيدار الحجار، ميناء عنابة، شركة فيروفيال، وشركة سومياس) ، وقد تم إجراء مقابلة في شركة سومياس عنابة، وهذا بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة، واستخلاص النتائج، وقد تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية Spss 27، كما تم استخدام اختبار الوسطية اختبار (PROCESS Macro for SPSS by Andrew F. Hayes)، وكذا الاختبارات الإحصائية المناسبة المستخدمة سواء الوصفية أو الاستدلالية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة انه توجد علاقة ارتباطية قوية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، وتم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مجموعة من (العوامل والمتمثلة في العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه والعوامل المتعلقة بمهمة التدقيق والعوامل المتعلقة ببيئة التدقيق) كما تم قياس جودة المعلومة المحاسبية بالخصائص النوعية التي جاء بها SCF وهي (خاصية الموثوقية والملائمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة)، وتوجد علاقة بين جودة التدقيق وركائز وآليات حوكمة الشركات والتي تم قياسها (بركيزة الرقابة الداخلية وركيزة الإفصاح وآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وكذا توجد علاقة ارتباطية قوية بين ركائز وآليات حوكمة الشركات وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، كما تبين من نتائج الدراسة أن ركائز وآليات حوكمة الشركات لا تحقق الواسطية في التأثير الغير المباشر لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وهذا ما تم اثباته في شركة سومياس عنابة، وتوصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك دور لجودة التدقيق الخارجي في جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات.



الختامة



الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، الإجابة على الإشكالية المطروحة، والمتمثلة في هل هناك دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات؟

لذا فقد اشتملت الدراسة على جانبين الأول نظري والثاني تطبيقي، حيث تضمن الجانب النظري ثلاث فصول تطرقنا في الفصل الأول إلى التعريف بالمتغير المستقل والمتمثل جودة التدقيق الخارجي وذلك بدءا بالإلمام بالمفاهيم الأساسية لجودة التدقيق، وطرق ونماذج قياسها، الاطر المفاهيمية لجودة التدقيق، كما تطرقنا إلى مبادرات واساليب تحسين هذه الجودة ومن بينها الرقابة على جودة التدقيق دوليا ومحليا، أما في الفصل الثاني فقد تم تناولنا الاطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية، والتي تعد موردا أساسيا من موارد الشركة كما تطرقنا إلى المقاييس المعايير والعوامل المؤثرة في هذه الجودة، بالإضافة إلى الخصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية حسب الاطر المحاسبية التي قدمها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لسنة 1980، و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) 1989، وكذا المشروع المشترك بين المجلسين لسنة 2010، وكذلك الخصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي يتوافق مع ما جاءت به لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقا والمتمثلة في خاصية الملائمة والمصدقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة، كما حاولنا في الفصل الثالث تبيان مفهوم حوكمة الشركات، أهميتها ومبادئها وأهم ركائز وآليات حوكمة الشركات نماذج حوكمة الشركات والميثاق الراشد في الجزائر، وتبيان مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات.

أما في الفصل التطبيقي وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها من الجانب النظري والمستخلصة من الدراسات السابقة، تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي من محافظ حسابات وخبراء محاسبين بالإضافة إلى عينة من إطارات في الشركات الاقتصادية بولاية عنابة، (شركة اسميدال، شركة سيدار الحجار، شركة ميناء عنابة، شركة فيروفيال، شركة سومياس)، وإجراء مقابلة مع أحد الإطارات بشركة سومياس عنابة وذلك بهدف تحليل إجاباتهم حول موضوع الدراسة، ويمكن تلخيص نتائج الدراسة النظرية والميدانية كما يلي:

أولا: اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، وبلاستناد إلى نتائج الدراسة الميدانية فقد تم قبول هذه الفرضية، إذ تبين أن هناك علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية، وهذا من خلال العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي فكلما تحلت مهنة التدقيق الخارجي بالجودة كلما أثر ذلك بالإيجاب على جودة المعلومة المحاسبية فجودة التدقيق الخارجي تعد احد عوامل جودة المعلومة المحاسبية وهذا ما أثبتته صحة الفرضيات الفرعية كما يلي:

حيث نصت الفرضية الفرعية الأولى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمدقق ومكتبه وجودة المعلومة المحاسبية وبلاستناد إلى نتائج الدراسة فقد تم قبول صحة هذه الفرضية الفرعية فهناك علاقة ارتباط إيجابية وقوية بين الخصائص المتعلقة بالمدقق الخارجي فحسب آراء المستجوبين هناك مستوى عال من الموافقة، بأن توفر التأهيل العلمي والعملية والخبرة

تزيد من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، وأن توفر الاستقلالية للمدقق الخارجي تؤدي به لإبداء رأيه بكل موضوعية، و يؤدي التخصص الصناعي للمدقق بإداء مهامه بكل كفاءة وفعالية، كما يؤثر كبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب التدقيق العالمية (Pwc,Deloitte,EY,KPMG) على جودة خدماته لان هذا النوع من المكاتب يحرص على توظيف أشخاص مؤهلين وذوي كفاءة كما يحرص على سمعته، كل هذه العوامل تؤثر بشكل معنوي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

كما نصت الفرضية الفرعية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص المتعلقة بالمهمة التدقيق وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، وبالاستناد إلى نتائج الدراسة فقد تم قبول صحة هذه الفرضية الفرعية فهناك علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين الخصائص المتعلقة بمهمة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية، فالمبحوثين يدركون تماما مدى أهمية قيام المدقق بالتخطيط الجيد والإشراف على فريق التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني لأداء مهمة التدقيق بكل فعالية في كل مراحل عملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والانحرافات والإبلاغ عنها، وكذا جمع الأدلة الكافية والملائمة وتقييما بهدف الوصول إلى استنتاج معقول حول مدى عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية، وإعداد التقرير بكل موضوعية، حول ما إذا كانت المعلومات قد تم الإفصاح عنها وعن الأحداث اللاحقة بشكل الكافي، وقد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية حسب SCF.

ونصت الفرضية الفرعية الثالثة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق الخارجي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، فالمبحوثين يوافقون أن التغيير الدوري للمدقق الخارجي (3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة)، والرقابة على جودة التدقيق الخارجي وتحديد الأتعاب في بداية المهنة وتفادي الأتعاب المشروطة كل هذه العوامل تعمل على تحسين كفاءة جودة التدقيق الخارجي وتؤثر على استقلاليته أما بخصوص الذكاء الاصطناعي، فقد كانت إجاباتهم محايدة.

أما بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز ركائز وآليات حوكمة الشركات فقد أثبتت نتائج الدراسة صحة هذه الفرضية لكن كانت العلاقة الارتباطية ضعيفة بين جودة التدقيق الخارجي وركائز وآليات حوكمة الشركات حيث كانت نتائج الفرضيات الفرعية كما يلي:

فقد نصت الفرضية الفرعية الأولى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وركيزة الرقابة الداخلية وقد أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضية الفرعية أي توجد علاقة قوية بين جودة التدقيق الخارجي وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، وقد أيد المبحوثين أن جودة التدقيق الخارجي تعمل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعزز من جودة التدقيق الخارجي.

أما الفرضية الفرعية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وركيزة الإفصاح فقد أثبتت الدراسة صحة هذه الفرضية، أي توجد علاقة ارتباط قوية بين جودة التدقيق الخارجي وركيزة الإفصاح، فقد أيد المبحوثين أن وجود آلية رقابية خارجية تعمل على التحقق من انه يتم الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بشكل كافي في الوقت المناسب يعزز من جودة الإفصاح.

وقد نصت الفرضية الفرعية الثالثة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة الشركات فقد أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية ضعيفة بين جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة الشركات وهذا راجع حسب رأي المبحوثين إلى أن المدقق الخارجي ليس لديه تأثير على آلية مجلس الإدارة ولا على لجان التدقيق بينما يوجد تكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.

وبالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركانز وآليات حوكمة الشركات وتحسين جودة المعلومة المحاسبية فقد أثبتت الدراسة الميدانية موافقة المبحوثين بمستوى عال على صحة الفرضية الثالثة، أي توجد علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين ركانز وآليات حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية وهذا ما أكدته صحة الفرضيات الفرعية كما يلي:

فقد نصت الفرضية الفرعية الأولى " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية " وقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية الفرعية الأولى فهناك علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين ركيزة الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية، فإذا كانت نظام الرقابة الداخلية يتصف بالفعالية من خلال توفر لدى الشركات دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات لتحقيق أهداف الشركة بفعالية، ويتم استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير فهذا من شأنه تعزيز فعالية نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية، كما أن اتصاف هذا النظام بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

وبالنسبة للفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح وتحسين جودة المعلومة المحاسبية فقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية الفرعية الثانية فهناك علاقة ارتباط قوية بين ركيزة الإفصاح وتحسين جودة المعلومة المحاسبية وهذا من خلال اتباع الشركات سياسات واضحة خاصة بالإفصاح والشفافية، ووجود قنوات للإفصاح عن كافة المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب و قيام الشركات بشكل دوري بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وسياسات توزيع الأرباح والاحداث اللاحقة في الملاحق والايضاحات كل هذا يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

وبالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات وتحسين جودة المعلومة المحاسبية فقد أثبتت الدراسة صحة الفرضية الفرعية الثالثة فهناك علاقة ارتباط قوية بين آليات حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية فحسب آراء المبحوثين توجد موافقة على مستوى عالي أن دور خصائص مجلس الإدارة المتمثلة في الاستقلالية وحجم مجلس الإدارة (3 أعضاء على الأقل) من الأعضاء الغير تنفيذيين تعزز من دوره الرقابي كما أن إشراف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب، والسهر على تنفيذ توصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي، كما ان وجود لجان للتدقيق، خصائص لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتكامل الموجود بين هذه الآليات يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

وبالنسبة للفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه يوجد دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركانز وآليات حوكمة الشركات، فقد أثبتت الدراسة عدم صحة الفرضية الرئيسية بالاعتماد على اختبار الوسطية اختبار PROCESS Macro for SPSS by

Andrew F. Hayes تبين أن ركائز وآليات حوكمة الشركات لا تحقق الواسطية في التأثير الغير المباشر لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، بينما يوجد تأثير لجودة التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المحاسبية ويوجد تأثير لركائز وآليات حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

ثانيا-نتائج الدراسة

1-نتائج الدراسة النظرية:

من خلال دراستنا لمختلف جوانب المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات فقد خلصت الدراسة النظرية إلى النتائج التالية:

- تعتبر جودة التدقيق الخارجي مطلبا مهما وضروري تسعى إليه العديد من الأطراف التي لديها مصالح مع الشركة، وهذا من أجل المزايا والثقة التي تمنحهم لهم هذه المهنة إذا تمت بالجودة المطلوبة؛
- يعد إعطاء مفهوم لجودة التدقيق أمر صعب نتيجة تعدد المقاربات المستعملة لضبط هذا المفهوم وتعدد الأطراف المستفيدة من خدمة التدقيق والتي تختلف وتتضارب مصالحها واحتياجها منه؛
- لكي تستطيع آلية التدقيق الخارجي التحسين من جودة المعلومة المحاسبية يجب أولا أن تتميز هذه الآلية بالجودة وهناك عدة عوامل تؤثر في خصائص جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في الخصائص المتعلقة بالمدقق ومكتبه الخصائص المتعلقة بمهمة التدقيق والخصائص المتعلقة ببيئة التدقيق؛
- يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوما نسبيا لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة التدقيق منها، تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق، الاستقلالية الظاهرية والفعلية، استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق، الرقابة على جودة التدقيق عن طريق مراجعة النظير او عن طريق مجلس اشرافي على مكاتب التدقيق تشكيل لجنة تدقيق، والتغيير الالزامي للمدقق؛
- المقصود بجودة المعلومة المحاسبية هي مدى مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها القوائم المالية وما مدى تحقيقها من منفعة للمستخدمين، لذلك يجب أن تخلو هذه المعلومات المحاسبية من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها؛
- تتأثر جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرارات، حيث يتم التمييز من خلال هذه الخصائص والصفات بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار وكذلك بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب توفيرها وعرضها في القوائم المالية؛
- تختلف الخصائص النوعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF عن الخصائص الموجودة في الأطر المفاهيمية سواء، FASB 1980 ، IASB FASB 2010 ؛
- حوكمة الشركات ليست غاية بحد ذاتها بل وسيلة فهي نظام رقابي فعال من خلاله يمكن حل مشكلة الوكالة، وذلك بالحد من هيمنة الإدارة ومحاولتها تحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين، بحيث يسعى هذا النظام إلى تحقيق الإفصاح والشفافية والثقة والعدالة وتمثل ركائز وآليات حوكمة الشركات الدعائم الأساسية التي يقوم عليها نظام الحوكمة؛

- تعد فعالية الرقابة الداخلية أحد أهم ركائز حوكمة الشركات وهي تلك السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الدقة والموثوقية في مخرجات النظام المعلومات المحاسبية؛
- يعد الإفصاح في المعلومات المحاسبية مطلباً جوهرياً من أجل المزيد من الشفافية والمصادقية في المعلومة المحاسبية الموجهة لشريحة عريضة من مستخدميها وسلاحاً فعالاً للتصدي لمحاولات تضليل المعلومات المحاسبية؛
- تعد لجان التدقيق أحد الركائز الأساسية لنجاح تطبيق نظام حوكمة الشركات، إذ تقوم بدور حيوي في ضمان جودة المعلومات المحاسبية والإشراف على أداء مهمة التدقيق بفعالية ويعتبر وجود هذه الآلية في الشركة دليل على وجود نظام رقابي فعال؛
- يعد التدقيق الداخلي نشاطاً مستقلاً وموضوعياً مصمماً لإضافة قيمة ولتحسين عمليات الشركة وتحقيق أهدافها من خلال فحص وتحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة بطريقة صارمة ومنضبطة تساعد في الحد من آثار ممارسة الاحتياطي؛
- تلعب جودة التدقيق الخارجي دوراً جوهرياً في تطبيق حوكمة الشركات فهي أحد أهم الآليات التي تحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية ما بين المسيرين وأصحاب المصالح والمساهمين وبالتالي الحد من مشكلة الوكالة وهذا من خلال التزام المدقق بالمعايير المهنية والأخلاقية؛
- تعمل ركائز وآليات حوكمة الشركات على الحد من الغش والفساد الإداري والنهوض بمصادقية وشفافية المعلومات المحاسبية؛

2-نتائج الدراسة الميدانية:

- هناك مستوى إدراك عالٍ، من قبل مزاوли مهنة التدقيق وكذا الشركات بولاية عنابة، بأهمية تحقيق جودة التدقيق لإضفاء الثقة والشفافية على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية؛
- يدرك المبحوثين مدى أهمية استقلالية، كفاءة والتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية والأخلاقية للنهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية؛
- يرى المبحوثين سواء من مزاوли مهنة التدقيق أو الشركات المبحوثة، أن حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية (PwC, Deloitte, EY, KPMG)، يؤثر على جودة خدماته، لأن المكاتب الكبيرة والمرتبطة بالمكاتب العالمية تحرص على عدم المس بسمعتها لهذا فهي توظف مدققين مؤهلين ذوي كفاءة عالية، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، وهذا ما يؤثر بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، ومع ذلك فنسبة المكاتب المرتبطة بمكاتب التدقيق العالمية لا يتعدى (21%) من المبحوثين من مزاوли مهنة التدقيق في الجزائر، الذين لهم علاقة مع المكاتب العالمية والباقي أي (79%) من المبحوثين، لا تربطهم أي علاقة مع هذه المكاتب، وهذا نظراً لأن معظم المكاتب في الجزائر هي مكاتب فردية وبإمكانيات بشرية محدودة، فمعظم مكاتب المبحوثين لديهم من 3 إلى 17 موظف أغلبيتهم مدققين مساعدين، ويظم مكتب محافظ الحسابات المدقق لشركة سومياس حالياً 15 مدقق مساعد، كما أنه لا يتبع أحد المكاتب العالمية؛

-يولي المبحوثين أهمية بالغة لتحديد أتعاب التدقيق، قبل البدء في عملية التدقيق، بالإضافة إلى تفادي الأتعاب المشروطة، مما يؤدي للنهوض باستقلالية المدقق الخارجي وهذا ما يعزز من جودة التدقيق الخارجي، بناء على ما نص عليه القانون 01-10، لكن مع ذلك لا يوجد إطار قانوني أو

- تنظيمي أو معيار واضح يحدد أتعاب التدقيق الخارجي في الجزائر، فمعظم الأتعاب تحدد بالمفاوضة بين محافظ الحسابات والعميل، كما يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات في شركة سومياس عن طريق عقد بينه وبين الجمعية العامة للمساهمين؛
- يدرك المبحوثين أن وجود رقابة على جودة التدقيق الخارجي من قبل لجنة مراقبة النوعية، تساهم في تحسين جودة التدقيق، لكن حسب رأيهم فهذه الرقابة لا تطبق على جميع مكاتب التدقيق بالإضافة إلى قلة عدد الدوريات الخاصة بالفحص، كما أن عدم وجود مؤشر محلي للرقابة على جودة التدقيق لا يضمن فاعلية إجراءات رقابة الجودة على أداء مكاتب التدقيق؛
 - يدرك غالبية المبحوثين أهمية استخدام الذكاء الاصطناعي في مجال التدقيق لما له من أثر في الرفع من جودة أداء التدقيق الخارجي لكن لا يزال هذا المطلب بعيدا في الجزائر، وهذا راجع حسب رأي عينة الدراسة، إلى عدم وجود بنية تحتية تكنولوجية، عدم وجود قوانين وتشريعات توضح شروط اعتماد هذه التكنولوجيا في مهنة التدقيق، نقص الكفاءات البشرية، ناهيك عن التكاليف الباهظة لاقتناء هذه التكنولوجيات؛
 - يدرك غالبية المبحوثين أهمية وجود دليل لنظام الرقابة الداخلية بالشركة يتضمن كافة السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، فدليل الرقابة الداخلية يعتبر كمرجع لتحقيق من مدى التزام الموظفين بنظام الرقابة الداخلية، لكن رغم موافقة المبحوثين إلا أن حسب رأي مزاولي المهنة فمعظم الشركات المدققة لا تمتلك دليل لإجراءات الرقابة وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تقييم هذا النظام مثل شركة سومياس فلا تتوفر على دليل لإجراءات الرقابة الداخلية؛
 - يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم ركائز حوكمة الشركات في الشركة، والذي يساهم في ضبط تسيرها وتحقيق أهدافها، وتحسين موثوقية المعلومات المحاسبية؛
 - يمثل مجلس الإدارة أحد أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، ويعتبر الهيئة الرقابية العليا في الشركة، وتتوقف قدرة مجلس الإدارة على القيام بواجباته ومسؤولياته بنجاح وممارسة دوره الرقابي والاشرافي بفعالية، على مجموعة من المحددات والخصائص كحجم مجلس الإدارة والتي حدده المشرع الجزائري من 3-12 عضو، بالإضافة إلى مدى استقلاليته، أي وجود على الأقل 3 أعضاء مستقلين غير تنفيذيين، وتتوفر شركة سومياس على 7 أعضاء (5 أعضاء تنفيذيين، 2 مستقلين) أما عن عدد اجتماعات مجلس الإدارة فيجتمع مجلس الإدارة بشركة سومياس من 5 إلى 6 اجتماعات في السنة، كما أن هناك فصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي؛
 - يوجد تكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وهذا ما يحسن من نظام الرقابة الداخلية من جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية وبالتالي تعزيز من نظام حوكمة الشركات وهذا عملا بما جاء به المعيار الدولي وكذا المعيار الجزائري 610، لكن ورغم موافقة المبحوثين نجد أن هذا التكامل لا يتم بشكل كامل وهذا راجع حسب مزاولي مهنة التدقيق لنقص كفاءة واستقلالية التدقيق الداخلي، وعدم امكانية الاعتماد على تقريره، كذلك فحسب مدير المحاسبة والمالية لشركة سومياس لا يوافق على أن هناك تكامل بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي؛
 - تلعب لجان التدقيق دورا بارزا في نظام حوكمة الشركات باعتبارها لجنة تابعة لمجلس الإدارة، من خلال دورها الاشرافي الرقابي على أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها مع المدقق الداخلي والخارجي؛

- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، من خلال دوره كآلية رقابية داخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، لهذا يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بعدة خصائص كالاستقلالية والكفاءة؛
- تبين إجابات المبحوثين موافقتهم، على ضرورة وجود أنظمة رقابية تعزز من خصائص جودة المعلومة المحاسبية والمتمثلة (الموثوقية والملائمة والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم)؛
- تلعب ركائز وآليات حوكمة الشركات الداخلية، دروا مهما في الحد من التلاعبات والممارسات الغير قانونية، والحد من الفساد والاختلاسات، من خلال دورها الرقابي الفعال والذي يمتد إلى تحقيق الموثوقية والشفافية في المعلومات المحاسبية؛
- تعتبر جودة التدقيق الخارجي أحد أهم آليات حوكمة الشركات، التي تعمل على الحد من مشكلة الوكالة، وعدم تماثل المعلومات المحاسبية بين المسيرين وأصحاب المصالح، من خلال النهوض بجودة هذه المعلومات، واسترجاع ثقة مستخدميها وترشيد قراراتهم، فالهدف الأساسي للمدقق الخارجي، هو تقديم رأي فني محايد عن مدى عدالة ومصادقية القوائم المالية في تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للشركة؛
- لا توجد فروقات بين وجهات نظر المبحوثين، تعزى إلى تأثير المتغيرات الشخصية على جودة التدقيق الخارجي؛
- لا توجد فروقات بين وجهات نظر المبحوثين، تعزى إلى تأثير المتغيرات الشخصية على ركائز وآليات حوكمة الشركات؛
- لا توجد فروقات بين وجهات نظر المبحوثين، تعزى إلى تأثير المتغيرات الشخصية على جودة المعلومة المحاسبية؛
- ليس هناك مساهمة لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل ركائز وآليات حوكمة الشركات في شركة سومياس عناية، فرغم وجود دور لجودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتعزيز ركائز حوكمة الشركات، إلا أنها لا تساهم في تعزيز آليات حوكمة الشركات.

ثالثاً: التوصيات

- ضرورة تبني مكاتب التدقيق في الجزائر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق التي تقدمها بالتوازي مع تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة النوعية من خلال وضع معايير محلية للرقابة الجودة لضمان فاعلية هذه اللجان؛
- يجب تكييف مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع الواقع الدولي، بغرض خلق توافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية، واستكمال معايير التدقيق الجزائرية من أجل النهوض بجودة المهنة؛
- الاعتماد على البرامج والتكنولوجيات الحديثة في عملية التدقيق لتحسين فعالية جودة التدقيق من خلال توفير البنية التحتية اللازمة، الاستثمار في التكنولوجيات والموارد البشرية، تدريب المدققين الخارجيين، ووضع قوانين وشروط للاعتماد على هذه التكنولوجيات في ممارسة التدقيق الخارجي مع مراعاة التشريعات وأمن البيانات؛

الخاتمة

- العمل على تشجيع مكاتب التدقيق الجزائرية بالاحتكاك بمكاتب التدقيق العالمية ومحاولة ربط العلاقات بهم وتمثيلهم في الجزائر، من أجل اكتساب الخبرات والمهارات الدولية لرفع من جودة أداء هذه المهنة؛
- يجب إعادة النظر في سلم أتعاب المدقق الخارجي بشكل الذي لا يؤثر على جودة التدقيق الخارجي بما يتناسب مع طبيعة العمل وحجم العمل، وإصدار معايير مرجعية لتحديد أتعاب التدقيق لضمان استقلالية المدقق الخارجي، والعمل على تحيين سلم الأتعاب وفق الأسعار السائدة؛
- وجوب اعتماد ميثاق الحكم الراشد كوثيقة رسمية يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة ويتم نشرها وتوزيعها على مختلف الأعضاء، بغرض الاعلام بتطبيق الميثاق وتوضيح أهدافه لضبط الأداء، فمعظم الشركات المبحوثة لا تتوفر على دليل لتطبيق حوكمة الشركات؛
- إنشاء هيئة أو منظمة قانونية وطنية تهدف إلى وضع معايير وتشريعات تتماشى مع المحيط الاقتصادي المحلي وتعمل على رقابة وتشجيع تطبيق الحوكمة في الشركات الجزائرية، كما يجب تفعيل مركز حوكمة الشركات الجزائرية؛
- الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتفعيله في الشركات، نظرا لأهمية هذه الركيزة في تعزيز حوكمة الشركات وتحسين من جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية، لذا يجب توفر دليل لرقابة الداخلية يوضح بدقة الإجراءات والسياسات الرقابية التي تحقق أهداف الشركة؛
- ضرورة تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية ونشر القوائم المالية المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي في الوقت المناسب بشكل يعكس الوضعية الحقيقية الكافية والملائمة بالشركات الجزائرية لما لها من أهمية كبيرة في تحسين الأداء؛
- ضرورة تشكيل مجلس الإدارة بالخصائص اللازمة لتفعيل دوره الرقابي والاشرفي كضرورة تشكيل غالبية الأعضاء من أعضاء مستقلين، من ذوي الخبرة والكفاءة ضمن مجلس الإدارة، وأن لا يتجاوز حجمه 12 عضو مع ضرورة الفصل بين مناصبي المدير العام ورئيس مجلس الإدارة؛
- ضرورة تكوين لجنة التدقيق كلجنة فرعية لمجلس الإدارة، تتكون من أعضاء مستقلين وذوي خبرة مالية ومحاسبية، تساهم في التحقق من كفاءة واستقلالية المدقق الداخلي والخارجي وتحسين من جودة المعلومة المحاسبية، مع وضع لوائح توضح شروط تشكيل هذه اللجان ومسؤولياتها؛
- ضرورة وجود قسم للتدقيق الداخلي داخل الشركات، والعمل على تطويره وتعزيز استقلاليته وكفاءته لتفعيل دوره في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.
- ضرورة تكييف وتحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق والمستجدات على مستوى المعايير المحاسبية الدولية وخاصة بما يتوافق مع الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي جاء بها IASB سنة 2010.

رابعاً: افاق الدراسة:

- دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل المعايير الجزائية للتدقيق؛
- دور الذكاء الاصطناعي في النهوض بجودة التدقيق الخارجي وأثره على جودة المعلومة المحاسبية؛
- أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- دور لجان التدقيق في تعزيز جودة أداء محافظ الحسابات وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية؛
- دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات.
- دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في النهوض بجودة التدقيق الخارجي.



المراجع



❖ المراجع باللغة العربية

الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، (2005): المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- 2- أحمد سعد جلال، (2008): مبادئ الإحصاء، تطبيقات ودوريات عملية على برنامج SPSS الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة.
- 3- احمد عبد الله اللحج، مصطفى محمود ابو بكر، (2002): البحث العلمي- تعريفه خطواته مناهجه، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، (2009): نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية الإسكندرية.
- 5- أيمن الشنطي وآخرون، (2010): مقدمة في تحليل وتصميم علم المعلومات، الطبعة الأولى، دار البلدية: عمان، الأردن.
- 6- التميمي، أحمد الخطيب، (2008): ادارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو (9001)، علم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، الأردن.
- 7- حسين القاضي، مأمون حمدان، (2000): المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- 8- حكمت أحمد الراوي، (1999): نظم المعلومات المحاسبية ونظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع: القاهرة، مصر.
- 9- حنيفة بن ربيع، (2010): الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS IFRS، الجزء الأول، مطبعة دار هوما، الجزائر.
- 10- رجب السيد راشد وآخرون، (1999): أصول المراجعة، الدار الجامعية-الإسكندرية.
- 11- رضوان حلوة حنان، (2006): النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، الأردن.
- 12- ربحي مصطفى عليان، (2010): اقتصاد المعلومات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص95.
- 13- سامي محمد الوقاد، نوري محمد وديان، (2010): تدقيق حسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- 14- شحاتة السيد شحاته، (2014): دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات جودة المراجعة-خطر المراجعة- فحص القوائم المرحلية-اختبار المعلومات المستقبلية -مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر.
- 15- شحاته السيد شحاته، عبد اوهاب نصر، (2007): مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 16- الشيرازي عباس المهدي، (1990): نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الكويت ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- 17- طارق عبد العال حمادة، (2007): حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ومصارف) (المفاهيم المبادئ، التجارب، المتطلبات، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 18- طلال محمد الحجاوي، وآخرون، (2009): المعرفة المحاسبية، الطبعة العربية، دار النشر والتوزيع: عمان، الأردن.
- 19- عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، (2009): أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال، مع استخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان- الأردن.
- 20- عبد الفاتح الصحن، وآخرون، (2000): أصول التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 21- علاوي لخضر، (2014): المحاسبة المعقدة وفقا النظام المحاسبي الجديد SCF، Collection GESTION: البويرة، الجزائر.
- 22- فارس رشيد البياتي، (2018): الحاوي في مناهج البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار السواقي العلمية الأردن.
- 23- قاسم إبراهيم الخطيب، زياد هاشم يحيى السقا، (2003): نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدياء للطباعة والنشر: العراق.
- 24- محمد بوتين، (2003): المدقق ومراقبة الحسابات بين النظري والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجمعية.
- 25- محمد جبر المغربي، (2007): الاحصاء الوصفي، المكتبة المصرية لمنشر والتوزيع، ط1، عمان.
- 26- محمد مصطفى سليمان، (2008): حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية
- 27- محمد مطر، (2004): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر: عمان، الأردن.
- 28- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم، (2002): المحاسبة الإدارية، دار السيرة للنشر والتوزيع الأردن.

29- نضال الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، (2010): نظم المعلومات طبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

30- يوسف محمود جر عون، (2002): نظرية المحاسبة، شركة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

أطروحات

31- خلايفية إيمان، (2019): دور التزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية-دراسة استقصائية- أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار – عنابة.

32- فداوي أمينة، (2014): دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة- الجزائر

33- نميديلي بشرى، (2023): أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميله- الجزائر

المجالات:

34- أحمد عبد اللطيف مشعل، (2018): دراسة تحليلية لحساب حجم العينة الأمثل في البحوث الميدانية الزراعية، المجلة المصرية للاقتصاد الزراعي، العدد2.

35- أحمد قايد نور الدين، بن بزاف لبنى، (2018): دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية: جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي العدد2.

36- بغريش محمد، وبلعجوز حسين: (2021): جودة المعلومة المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة حالة الشركات المسعرة في بورصة الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 6، العدد2.

37- بوشامي عبد القادر، سريدي أحمد، تشيكوا عبد القادر، (2022): نماذج حوكمة الشركات في العالم (دراسة تجارب دولية)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد2.

38- زايد محمد عبد المنعم أبو السعود، إبراهيم محمد زيدان، البسطويسى، مروة أحمد عبد الرحمن (2023): دور الإفصاح عن مخاطر الائتمان والسيولة في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية: دراسة مقارنة بين البنوك التقليدية والإسلامية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية كلية التجارة، جامعة دمياط، العدد2.

39- حكيم نشاد ووثام حمداوي، (2021): العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية – دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية، مجلة أفق للبحوث والدراسات، المجلد5، العدد1.

- 40- حنان عبيد السعود، (2024): دور الخدمة الاجتماعية في مواجهة العوامل الاجتماعية لانتشار الشيشة الإلكترونية تحقيقاً لرؤية المملكة 2030 في تحول القطاع الصحي، المجلة العلمية للخدمة الاجتماعية، العدد السادس والعشرون المجلد الأول.
- 41- جنيته جمال، محصول نعمان، (2023): أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، جلة الرسالة للدراسات والبحوث الانسانية، العدد 1.
- 42- سعد سامي فتحي الغندور، (2024): آليات تطوير دور المعلومات المحاسبية لإدارة مخاطر الهيكل التمويلي بشركات المساهمة في ظل نظرية التعاقدات المالية غير الكاملة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، العدد 1.
- 43- سيد علي باني وجميلة الجوزي، (2022): جودة المعلومات المالية بين تعدد الصفات النوعية واختلاف احتياجات المستخدمين، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 25، العدد 2.
- 44- شكري علاء محمد، (2024): دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بالتداول السعودي. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد 5 العدد 1.
- 45- عامرة ياسمين، زرفاوي عبد الكريم، (2018): أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 2.
- 46- عمورة جمال، معمري أسامة، (2020): متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220. مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ISSN 2018/2602-7151 المجلد، 03 العدد، 02.
- 47- فاطمة الزهراء ومحمد السيد أحمد، (2024): استخدام المراجعة الإلكترونية وأثرها على جودة المراجعة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، مجلد 4 العدد 6.
- 48- كانم صليحة، وعيادي عبد القادر، (2022): اسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 4، العدد 1.
- 49- نادية غالم، حسين برياطي، محمد الحبيب مرحوم، (2023): جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي ISA220، "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"- دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 3.
- 50- نبيل ياسين أحمد، (2024): أثر تحليل البيانات الضخمة على جودة التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية: المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، العدد 2.
- 51- نجوى عبد الصمد، بن أزوالوا ليلي، (2022): متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 1.

52- هلال عبد الفاتح عفيفي، أيمن محمد عبد المقصود، (2020): **العلاقة بين جودة التدقيق والمحاسبة الإبداعية، " دراسة اختيارية على الشركات المساهمة التركية"**، مجلة البحوث التجارية، العدد 3.

53- هيام رقيق، (2023): **مقاربة سوسيو تنظيمية لمفهوم حوكمة الشركات**، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، العدد 1.

القوانين والتشريعات

54- القانون التجاري الجزائري ، (2007): المادة 715 مكرر

55- المجلس الوطني للمحاسبة، التعليم رقم 2، المؤرخة في 2009/10/29.

56- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74.

57- لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 27.

58- أمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادة 01 الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ 1975/05/09

59- المادة رقم 08 من القانون رقم 08/ 156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 28 مايو 2008.

60- المادة رقم 29 من القانون رقم 07/ 11 لمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007

61- المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط: http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

62- المقرر رقم 150 الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211..pdf

63- المقرر رقم 23 الصادر بتاريخ 15 مارس 2017 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf

64- المقرر رقم 77 الصادر بتاريخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf

ملتقيات

1- هوام جمعة، لعشوري نوال، (2012): **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للشركة تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي.

❖ المراجع باللغة الأجنبية

LIVRES

2- Ahmed Sadou (2005) : **Comptabilité générale**, 2 éme édition, Berti édition : Dely Ibrahim, Alger.

3- Alain Finet, (2009): **Gouvernance d'entreprise: Nouveaux défis financiers et non financiers**, Boeck Supérieur, Bruxelles, Belgique.

4- Andrew FIGHT, (2002): **Measurement and Internal Audit**, First published, Capstone Publishing, United Kingdom.

- 5- Colasse, B, (2000): **Harmonisation Comptable Internationale**, In **Economica**.
- 6- Céline Michaïlesco, (2009): **Qualité de l'information comptable** Manuscrit auteur, publié dans "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit
- 7- David N Ricchiuto, **Auditing South western publishing CO US**, op3rd Ed.
- 8- Elisabeth Bertin, (2007): **Audit interne, enjeux et pratiques à l'international** EYROLLES, France.
- 9- Frank Bancelle, (2003): **La Démocratie en miettes (pour une révolution de La gouvernance)**, édition Chelles Léopold Mayer, paris.
- 10- Gerard Charreaux, (1997) : **Le gouvernement des entreprises**, ed economic, France.
- 11- **Guy, Dan M C, (1987): Wayne Alderman, and Alan J. Winters, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, New York, USA, p 07.**
- 12- J. Renard, (2006) : “ théorie et pratique d’audit interne” Edition d’organisation, 6ème édition.
- 13- Jean Gerbier, (1998) : **Organisation & Fonctionnement de l'Entreprise** Edition Tec Doc-Lavoisier: paris.
- 14- Jean-Charles Bé cour, Henri Bouquin, (2008): **Audit Opérationnel Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**, 3ème édition, édition Economica, paris.
- 15- Jean R, F Dubois, Didier, (1989) : **audit opérationnel, QUE SAIS-JE ?** Presse universitaire de France,
- 16- Khelassi Reda, (2010) : **les applications de l’audit interne**, Houma Edition
- 17- Lionel. C et Gérard. V, (1992): **Audit et control Interne Aspects Financiers, Opération et Stratégiques** 4eme Edition, Dalloz, Paris, France.
- 18- Louis Vaur, (1997) Actualité sur Le comite d’audite, In revue Française d’audit Interne, Paris: n°137.
- 19- Maillet B, Lemanh A,(2007): **Normes Comptable International IAS/IFRS, BERTI**, Alger.
- 20- Marc Vienot, (1995) Le conseil d’administration des sociétés cotées Rapport du groupe de travail l’association Française des Entreprises Privées et le Conseil National du Patronat Français.

- 21- Mark Jickling Barrier, (2003) : **To corporate Fraud**, Nova science Publishers, New york.
- 22- Ogien, (2008) : **Comptabilité et Audit Bancaire**, 2ème édition, Dunod : Paris.
- 23- Olivier Millier, Guillaume schier, (2003) : « **Entreprises Multinationales (stratégies, Restructuration, Gouvernance)**», Dunod, paris.
- 24- Robert Obert, (2002): **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris.
- 25- Robert OBERT, (2011) : **nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de Comptabilité, France, N°439.
- 26- Robert OBERT & Marie-Pierre MAIRESSE, (2009): **Comptabilité et audit DSCG 4 manuel et applications**, dunod, paris.
- 27- Robert Rex, (2002) : **System d'information et management d'organisation**, 4 ème édition : paris.

THESES

- 28- Abir Ben Abdennebi, (2020): **Contribution à l'étude des faiblesses du système de contrôle interne : Déterminants de divulgation et de correction dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat. Université de Reims Champagne-Ardenne.
- 29- Amine Azhari, (2021) : **Essai d'analyse des déterminants de la qualité de l'information comptable des entreprises agricoles : cas de la région Souss-Massa. Gestion et management**, Thèse de doctorat, Université Ibn Zohr Agadir. Français. ffNNT : ff. fftel-03466661f.
- 30- Chekroun M, (2013): **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas: d'un échantillon d'entreprises algériennes**, thèse de doctorat LMD, Tlemcen.
- 31- Guy Djongoué, (2015): **Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes**. Gestion et management. Université de Bordeaux. Français. ffNNT : 2015BORD0359ff. fftel-01666033f.

32- **M. Miloudi Nassim, (2022) : Impact du contrôle de gestion sur la gouvernance d'entreprise dans un contexte**, thèse de doctorat, Ecole des Hautes Etudes commerciales, Alger.

33- Martin Mailänder, (2023): **Audit and the Media, Negative Publicity and its Influence on Audit Quality**, theses of doctorate, University of St. Gallen, School of Management, Economics, Law, Social Sciences, Zurich,

 ARTICLES:

34- Aiman Alasbahi,(2020) : **Contributions of Corporate Governance to Improving the Quality of Accounting Information: An Overview**, Mukht Shabd Journal, Volume IX, N° XI,

35- A Atallah Aloudat, Y Hamza, M Awni Mahmoud, S A Ali Nsour, S A Aljishi, B.Abdulmohsin Alghamdi, Sara Q.Alsuwaidi, S S Alotaishan, (2023): **The Impact Of Applying Institutional Governance Mechanisms On The Expectations Gap In The External Audit Offices In The Kingdom Of Saudi Arabia:A Field Study**, Journal of Positive School Psychology, No. 6.

36- A M Alamri, A ZOUAOU, (2021): **Determinants of the Quality of Accounting Information: The Case of Saudi Listed Companies** International Journal of Business and Social Science, N°1.

37- A. Jusufbašić, Z. Stević, (2023): **“Measuring logistics service quality using the SERVQUAL model,”** J. Intell Manag. Decis, N° 1.

38- A.G. Deepal, A. Jayamaha, (2023): **Audit Expectation Gap: A Comparative Literature Analysis of Private Sector and Public Sector** Wayamba Journal of Management, N°1,

39- Abass, Z. K., Al-Abedi, T. K., Flayyih, H. H. (2023): **Integration Between Cobit and Coso for Internal Control and Its Reflection on Auditing Risk with Corporate Governance as The Mediating Variable** International Journal of Economics and Finance Studie, N°2.

40- Abbas m a a, yahya k, (2023): **The impact of auditor experience and competence on audit quality with moderating role of auditors**, russian law jour, N°11.

41- Abdelhamid BAAR, Hani AIT BARA, (2024): **Analysis of gaps in the application of international accounting standards IAS/IFRS in Algeria: the case of the Accounting and Financial System (SCF)**, Journal of Contemporary Business and Economic Studies, N° 1.

- 42- Abdulmalek Marwan M. Saeed et al (2023): **Does Gender Affect Audit Quality: A Literature Review**, International Journal Management Science and Business, N°1.
- 43- Abed,I.A. Hussin,N. Haddad, H. Almubaydeen, T.H.; Ali, M.A, (2022): **Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure. J. Open Innov. Technol. Mark. Complex.**, 8, 38. <https://doi.org/10.3390/joitmc8010038>
- 44- Abdul M, & al. (2023): **The Role of Auditor Ethics as Moderating Variable in Relationship, Between Auditor Accountability and Quality of the Audit**, Journal Ekonomi dan Manajemen Teknologi, Vol 7, N°2.
- 45- Agbi, A, Okoye, E.I. & Nwoye, U.J. (2023): **Audit quality disclosures of public non-financial firms in Nigeria: A focus on predictive factors**, Journal of Global Accounting, N°2.
- 46- ,(2020) : **Contributions of Corporate Governance to Improving the Quality of Accounting Information: An Overview**, Mukht Shabd Journal N° XI.
- 47- Akacem. M., Harrouchi .D,Moulai. A, (2023) : **Commissariat aux comptes, pour quel role dans la gouvernance d'entreprise** , Revue Organisation & Travail, N°2.
- 48- Alharasis, E.E., Alidarous, M. and Jamaani, F ,(2023): **Auditor industry expertise and external audit prices: empirical evidence from Amman Stock Exchange-listed companies** ,Asian Journal of Accounting Research, N°1.
- 49- Ali Abdulkadhim Mohaisen Aleyashi¹and Aymen Ben Rejeb, (2024): **The Role Of External Audit In Verifying The Credibility Of The Financial Statement Items Of Al-Mansour Investment Bank**Ali, N°4.
- 50- Ali Thamer Nawafly, Ali Saleh Alarussi,(2019): **Impact of Board Characteristics, Audit Committee Characteristics And External Auditor on Disclosure Quality of Financial Reporting**, Journal of and Economic Studies, N° 1.
- 51- Alsughayer, S. (2021): **Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia**. Open Journal of Accounting N°4.

- 52- Amarasekara NT, and Hewage YM, (2022) : **An Empirical Study on Corporate Governance and Financial Reporting Quality? Evidence from Listed Entities in Sri Lanka**, Journal of Risk and Financial Studies N°1.
- 53- Amira Awadh A1 and Essia Ries A, (2023) : **Impact of audit failures and internal control on performance of public companies in Oman**, BOHR International Journal of Business Ethics and Corporate Governance, N°1.
- 54- Amna I Obaid, Asaad M, A,W , (2023): **Adoption of the ISA 500 and its Impact on Audit Quality and Fraud Reduction: Evidence from Iraq** Technium Social Sciences Journal, N°1.
- 55- AOUDANE Meryem 1, WAHABI Rachid, (2022) : L'effet des principes de la corporate gouvernance sur la performance des entreprises cotées en bourse : Revue de littérature et proposition d'un modèle conceptuel, International Journal of Strategic Management and Economic, N°5.
- 56- Zineb AOUN & tarik KASBAOUI, (2022) : **Budget et gouvernance d'entreprise : Une approche néo- institutionnelle** Revue AME, N°3.
- 57- Arista Puji Utami, (2024) : Peran Audit Internal Atas Kualitas Pemeriksaan Laporan Keuangan Yang Dilakukan Oleh Audit Eksternal Pada Sebuah Perusahaan, Jurnal Rimba : Riset Ilmu Manajemen Bisnis dan Akuntansi N°4.
- 58- Asma Mechta Zsuzsanna Széles, Ágnes Siklós, (2023) : **The Qualitative Characteristics Of Accounting Information: A Literature Review** International Scientific Conference On The Occasion Of The Hungarian Science Festival, University Of Sopron Press, Doi: 10.35511/978-963-334-450.
- 59- Auli Figa, Santy, Selly, Jenny, (2023): **The impact of the implementation of key audit matters In the 2022 independent auditors report of BT Bank Amar Indonesia Tbk**, SINOMIC, Journal, N°6.
- 60- Aviany s, Dicky, Windy D, (2023): **Review of audit quality indicators** sinomics journal | vol 1, N° 6 .

- 61- Azziez, L, et Koudri, A, (2015): « **Le conseil d'administration : un mécanisme inefficace de la gouvernance des entreprises publiques économiques** », les cahiers du CREAD n° 113.
- 62- Barzan H A, Ghazi O M N, (2023): **The Role of Applying the International Auditing Standard (620) To Benefit from The Work of An Expert in Improving Audit Quality: An Analytical Study of The Opinions of a Sample of Academics and Auditors in The Kurdistan Region – Iraq**. QALAAI ZANIST JOURNAL ,N° 3.
- 63- Bayad J A, Pakzad F S, Shwana A, Aram A A, Awezan S M, Halwest N N, G A, (2021) : **Impact of Service Quality on the Customer Satisfaction: Case study at Online Meeting Platforms**, International journal of Engineering, Business and Management (IJEEM), N°2.
- 64- Benberrah Samir, Benmehdi Hadia, (2023): **Conformité du système comptable financier algérien avec le référentiel comptable international adopté et d'harmonisation avec l'environnement juridico-fiscal**, Revue des Recherches Economique et financière, N° 1.
- 65- Benzouai, M. C., & Hella, L. (2023): **The Contribution of Corporate Governance in Increasing the Financial Performance of Family Businesses: a Study on a Sample of Family Companies From Oum el Bouaghi and Batna Provinces**. Human Sciences Journal,N°1.
- 66- BOUKEFFA Hamza, (2022): The utility of corporate governance in managing financial risks in banks -case study of a local bank, Journal of Research in Finance and Accounting, N°2.
- 67- Abdelhakim Chachoua . Ismail Amouri . Mourad Messaoud Saadaoui (2019): l'adoption du système comptable financier en algerie realite et obstacle? journal araa for economeic and administratrative studies, n°02.
- 68- Christianah Pelumi Efunniy, (2024): Strengthening corporate governance and financial compliance: Enhancing accountability and transparency Finance & Accounting Research Journal, Vol6, N 8.
- 69- Dheyaa Zamil Kh, Firas Khudhair Abbas A, Ali Abdulhussein Rajia, (2019): **The effect of board characteristics and audit committee**

- characteristics on audit quality**, Management Science Letters 9, doi: 10.5267/j.msl.2018.11.012,
- 70- Djonny Rumatel, Jeane Elisabeth Langkai, Sisca B. Kairupan, (2022): **Independence of The Auditor Inspectorate of Regional Supervision of The North Sulawesi Police in Conducting The Audit at The Polres Tomohon**, Technium Social Sciences Journal, Vol 27.
- 71- Dr. Maghnef Mohamed , Pr. Berrag M, (2019): **Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité de l'information financière, cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales.
- 72- DRISS Ouassila, (2018): **Normalisation Comptable, Anticipations Et Decisions Dans Le Contexte, Des Entreprises Algeriennes**, Revue Des Réformes Economiques Et Intégration En Economie Mondiale, N° 25.
- 73- Ebenezer N Yeboah, Zhou Y , Benedict A, G Kyeremeh,(2023): **Effect of audit firm industry specialization on cost of debt financing: Evidence from Ghana**, Cogent Business & Management, vol 10, N°1,
- 74- Ehiedu, V. C., & Toria, G. (2022): **Audit indicators and financial performance of manufacturing firms in Nigeria**, and Linguistics and Culture Revue, [.v6nS1.1887](#).
- 75- EL IDRISSE, M. 1 et CHEGRI, B, (2023): **Revue sur les modèles de mesure de la qualité de service : le modèle nordique, le modèle SERVQUAL et le modèle SERVPERF**, Revue ame, N° 1.
- 76- EL KAFSSAOUI, EL MASTOUR R , EL KEBDANI H , TOUAB O, (2024): **«Le rôle de l'information comptable dans les universités : Une clé pour la gestion efficace des ressources»**, Revue Française d'Economie et de Gestion, N°2.
- 77- Elly S , Srihadi W , Ilya A , Poppy, Nanny D, (2023): **Does Audit Firm Size and Audit Tenure Influence Fraudulent Financial Statements?** AABFJ Volume 17, N° 2.
- 78- Emmanuel Mensah & Christopher Boachie (2023): **Corporate governance mechanisms and earnings management: The moderating role of female directors**, Cogent Business & Management, N°1.

- 79- Espinosa-Jaramillo MT, (2024): **Internal Control in Companies from the Perspective of the COSO**. Management (Montevideo) [Internet]. From.
- 80- Evi Lutfiyana, d Rilla Gantino, (2023) : **Implementation Audit Internal of Quality Management System Iso 9001:2015 in the Purchasing Activities Technical Department at Pt Sango Indonesia**, Journal of Economics Finance and Accounting Studies, N°2.
- 81- Falana, Gbenga Ayodele¹, Igbekoyi, Olusola Esther , Dagunduro, Muiyiwa Emmanuel ,(2023) : **Effect of Big Data on Accounting Information Quality in Selected Firms in Nigeria** INTERNATIONAL JOURNAL OF RESEARCH AND INNOVATION IN SOCIAL SCIENCE (IJRISS),|N° VII .
- 82- FASINA, Hassan T , ADEDOKUN, Rotimi A, (2021) : **Qualitative Characteristics of Financial Statements and Quality of Financial Reports of Nigerian Banks**, International Journal of Innovative Research in Accounting and Sustainability N°3.
- 83- Fasoulas, M, Chytis, Lekarakou, E, Tasios,S, (2024): **Auditor choice, board of directors' characteristics and ownership structure: Evidence from Greece**, Journal of Governance & Regulation, N 1 <https://doi.org/10.22495/jgrv13i1art13>.
- 84- Fatima Salih Mahdia, Alaa Shamsallah Noorullahb, Nedhal Aziz Mahdic , Hakeem Hammood Flayyih, (2020): **Using SERVQUAL Method for Testing the Quality of Audit Company: An Empirical Study** International Journal of Innovation, Creativity and Change, N°7.
- 85- Fetra, R., Pradiani, T., & Faturrahman,(2023): **The Influence of Price, Facilities, and Service Quality on Re-Staying Interest**, ADI Journal on Recent Innovation, 4. DOI : <https://doi.org/10.34306/ajri.v4i2.867>.
- 86- Fossung, M. F., & Verges, D. K. V. (2022): **External Audit Quality and Value Creation: What Relationship in the Cameroonian Context** ,Open Journal of Accounting, Vol 11.

- 87- Jeff Zeyun C, & al, (2023): **David versus Goliath: The Relation between Auditor Size and Audit Quality for U.K. Private Firms**, European Accounting Review, Vol 32, No 2.
- 88- Genet ashagrie deribew, (2023) : **Assessment of the effectiveness of internal Control practices: the case of frigorifico boran foods plc**, a thesis submitted to st. Mary's university, school of graduate studies in partial fulfilment of the requirement for the degree of master of business administration in accounting and finance, Addis Ababa, ETHIOPIA.
- 89- HAMADA Rami , MOULAI Ali, (2022): **Le rôle de l'information comptable dans la prise de décision en marketing dans l'entreprise** **The role of accounting information in decision-making in marketing in the company**, Revue les cahiers du POIDEX , N° 02 .
- 90- Hasan Mansur, Abdul Aziz Abdul Rahman, Abdelrhman M & Ahmad Sh (2022): **The perceptions of external auditors on the relationship between audit fees and audit quality**, Cogent Business & Management, N°1.
- 91- Hoda Hameem Eissa, Asmaa Abdel Moneim Serag, (2023): **A Proposed Framework for an Internal Forensic Auditing to Manage the Risk of Fraud in Financial Statements to Support the Decision of the External Auditor to Rely on the Work of Internal Auditing: A Field Study in Egypt** **Article 16**, Vol 9, N° 2,
- 92- Ibrahim O.A Eriqat, Muhammad Tahir, Abdul Hadi Zulkafli, (2023): **Do Corporate Governance Mechanisms Matter to the Reputation of Financial Firms? Evidence of Emerging Markets**, Cogent Business & Management, N°1.
- 93- Imane Djoudi, Said Gasmi, (2021): **Impact Assessment of the Convergence of IFRS and US. GAAP on the Quality of Financial Reporting- A Comparative Study**, Journal of Research in Finance and Accounting, N°1.
- 94- Isaac Bawuah (2024): **Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: evidence from Ghana**, Cogent Business & Management, N°1.

- 95- Isaac Selasi Awuye, (2022): **The impact of audit quality on earnings management: Evidence from France**, Journal of Accounting and Taxation Vol 14.
- 96- Ismail, M. D., Kathim, A. M., & Al-Kanani, M. M. (2023). Corporate Governance and its Impact on the Efficiency of Internal Control on Non-Profit Government Institutions: an Exploratory Study. International Journal of Professional Business Review, N°1.
- 97- Israel S. Akinadewo, Oluwagbemi E. Oke, Jeremiah O. Akinadewo Muiyiwa E. Dagunduro, (2024): **In what way does artificial intelligence influences audit practice? empirical evidence from Southwest, Nigeria**, European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, No1.
- 98- Jacques Kambale Kavutirwa, (2024) : **Qualité perçue du système d’information comptable dans les Petites et moyennes entreprises de la province du Nord -Kivu en République Démocratique du Congo** International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, N° 4.
- 99- Jajang Badruzaman, (2023): **Unveiling the link between audit planning and audit quality: the mediating role of audit work program and internal auditor competence**, journalmodernpm.com, N°1.
- 100- Jalil I S, H H Flayyihb, (2020) : **Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks**, International Journal of Innovation Creativity and Change. www.ijicc.net N° 7.
- 101- Jarah, B. A. F., AL Jarrah, M. A., Al-Zaqeba, M. A. A., & Al-Jarrah, M. F. M. (2022). The Role of Internal Audit to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements in the Jordanian Islamic Banks. International Journal of Financial Studies, N°4.
- 102- Jihad Rebhe,(2021): **The Impact of Information Technology on The Quality of Accounting Information (SFACNO8, 2010**, Turkish Journal of Computer and Mathematics Education, N°13.

- 103- Kaddouri H S, Lechlach A, (2019): **Governance corporate and its importance in improving the accounting information quality**, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship, N°2.
- 104- Kalache M, Ihaddaden A, (2023): **Les Facteurs Influençant la Compétence et l'Indépendance de l'Auditeur Légal : Une étude exploratoire auprès des préparateurs de l'information financière algériens**, Revue TOBNA Etudes Scientifiques et Académiques, N° 1.
- 105- Kareem Jaber, Khalef,(2023): **The impact of information technology on pre-disbursement audits, a field study at wasit university**, scientific culture, N1.
- 106- KEITA, A, TOURE, K. A DIALLO, H. A, & SIDIBE , D. (2023): **L'impact du comité d'audit dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises maliennes**. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit , 7(2).<https://revuecca.com/index.php/home/article/view/911>
- 107- Khalid A F, Bushra I K, (2023): **Accounting audit profession in digital transformation environment between theoretical framework and practical reality**, world economics & finance bulletin.
- 108- Khansa Shahibah, Bambang Hariadi, Zaki Baridwan, (2020): **The effect of quality control system on audit quality: Professional skepticism as the moderator variable**, Research in Business & Social ScienceIJRBS ,N°4.
- 109- KUSMAYASARI,D, BILGIES, A.F,DAMAYANTI SUHARSONO, J, (2023): **The influence of audit fee, independence, and competency on audit quality** , journal of governanace taxtion and auditing, N°1.
- 110- L, Abdalwali, S Zaid Alkilani, M S, Hamed Alshirah, A Farhan Alshirah M Alrawad, M Akif Al-Khasawneh, N Ibrahim, A Abdelhalim, M Hashim Ramadan. (2022): **The Influence of Audit Committee Chair Characteristics on Financial Reporting Quality**. Journal of Risk and Financial Management 15: 56 <https://doi.org/10.3390/jrfm15120563>,N° 12.
- 111- Laifa Imane, Meziani Nourddine, (2024): **Responsibility of the external auditor in assessing and responding to internal control**

- risks when auditing financial statements, «El-Manhel Economy, N° 02.
- 112- M . BOUDRIBILA & A ELOUIDANI, (2023) : **L’interconnexion entre les facteurs de contingence structurelle, le système d’information comptable et le contrôle de gestion** : Revue de littérature , International Journal of ccounting, Finance, Auditing, Management and Economics, N°1.
- 113- Mansour Halima (2023): **L’indépendance de l’auditeur externe en Algérie The independence of the external auditor in Algeria**, Recherches économiques et managériales N°01.
- 114- Marilena Roxana z, and other, (2023): **The quality of financial-accounting information in the creative accounting equation – from exact relevance and representation to uncertainty and ambiguity**, Journal of Information Systems & Operations Management, N°1.
- 115- Md. Mominur Rahman, (2024): **The Effect of Audit Committee Expertise on Audit Quality: Empirical Evidence from Bangladesh**, Journal of Risk Analysis and Crisis Response, N°1.
- 116- Mehar Louiza, (2022): **L'impact du passage au système comptable et financier SCF sur la qualité de l'information comptable**, Revue Cahiers Economiques, N°1.
- 117- Melan Sinaga, Linawati, (2023): **Factors Affecting the Accuracy of Providing an Audit Opinion, ProBisnis** : Jurnal Manajemen, N° 3.
- 118- Leviticus Mensah & Murad Abdurahman Bein, (2023): **Sound Corporate Governance and Financial Performance: Is There a Link? Evidence from Manufacturing Companies in South Africa, Nigeria, and Ghana**, Sustainability, N° 15. <https://doi.org/10.3390/su15129263>.
- 119- Moh Shukri, Azizah Abdullah, (2022) : **Board Characteristics and Audit Quality**, International of Multisciplinary and Current Educational Research (LJMCER), issue2.
- 120- Mohammad Azzama, Eman Abu-Shamlehb, (2024): **Does the covid-19 pandemic create an incentive for firms to manage earnings? The**

- role of board independence and corporate social responsibility,** Decision Science Letters 13.
- 121- Mohammad Esmaeil Molaei, Abbas Ali Pour Aghajan, (2022): **Explanation and validation of the audit quality improvement model with the approach of focusing on internal and external components in IRAN** International Journal of Finance and Managerial Accounting, N°25, Spring.
- 122- Dawood, M, Rehman, S. ur, Majeed, U & Idress, S, (2023). Contribution the Effect of Corporate Governance on Firm Performance in Pakistan. Review of Education, Administration & Law, 6(1), 51-62. <https://doi.org/10.47067/real.v6i1.304>.
- 123- Mulati, S. P. (2023): Unveiling the SAI Uganda Audit Quality Indicator Framework: Qualitative Analysis of Auditors' and Auditees' Perspectives. Open Journal of Accounting. <https://doi.org/10.4236/ojacct.124006>
- 124- Murad Harasheh¹, Roberta Provasi, (2023): **A need for assurance: Do internal control systems integrate environmental, social, and governance factors,** WILEY, Vol30, N°1.
- 125- Musa, A & Iefkir, H. (2024): **The role of artificial intelligence in achieving auditing quality for small and medium enterprises in the Kingdom of Saudi Arabia,** International Journal of Data and Network Science, N°2.
- 126- NAAS Abdelkader, (2023) : L'information comptable outil d'aide à la prise de décision: cas du SCF Accounting Information as Tool for Decision-Making: Case of AFS, ELBAHITH d'études Académiques, N°2.
- 127- Nashat Ali Almasria, (2022): **Corporate Governance and the Quality of Audit, Process: An Exploratory Analysis Considering Internal, Audit Audit Committee and Board of Directors,** European Journal of Business and Management Research, N° 1.
- 128- Nawaz, M. H., Ahmad, A., Tahir, M., Saleem, F., Ullah, Z., Khan, M. N & Raza, W, (2023): **The Dynamics Of Audit Committee Characteristics, External Audit Quality, And Firm Performance. Evidence From Firms Listed In Pakistan Stock Exchange,** Journal of Positive School Psychology , No. 12.

- 129- Neelam Maurya, (2021): **Environmental Audit and Its Significance** International Journal of Multidisciplinary Research in Science, Engineering and Technology (IJMRSET), N° 5.
- 130- Ni Nengah Seri E , Ni Ketut S , Kadek D, (2023): **The Role of Time Budget Pressure in Moderating the Influence of Independence and Competence on Audit Quality in Bali Regional Public Accounting Firms** International Journal of Social Science And Human Research , N°1.
- 131- Nicole Wald, (2023): **FTX—The Plausibility of an Unmodified Audit Opinion on an Organization That Lacks Internal Control; A Deep Dive into the Standards**, Open Journal of Accounting,N°2.
- 132- Nouara Mohamed, (2023): The role of the Algerian financial accounting system in strengthening the principles of corporate governance - analytical study, Mangement et Econoics Research Journal, No 2.
- 133- Nurna Aziza, Andi Agus, (2019): Drivers of Audit Quality for the Development of the Audit Quality Framework based on the International Standard, International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE) ISSN: 2277-3878, N°4.
- 134- Ogiriki TONYE, Chinaemazu E O , (2023): **Effect of the implementation of value-based measurement approaches on financial reporting in Nigerian companies**, Journal, Vol 10, N° 10
- 135- Owolabi, S. A, Olagunju, A O, (2020): **Historical Evolution of Audit Theory and Practice**, International Journal of Management Excellence No.1
- 136- Patrick Velte, (2023): **The impact of external auditors on firms financial restatements: a review of archival studies and implications for future research**, Management Review Quarterly, N°4.
- 137- Prince Dacosta Anaman, (2023): **External auditor's Impact on Corporate of Unlisted Firms: An enveloping Country Perspective** SEISENSE Business Review, N°1.
- 138- Qasim Ahmad ALAWAQLE, Nashat Ali ALMASRIA, Jafer Maroof ALSAWALHAH, (2021): **The Effect of Board of Directors and CEO**

- on Audit Quality: Evidence from Listed Manufacturing Firms in Jordan** Journal of Asian Finance, Economics and Business, N° 2.
- 139- R mchich, S LOUKIL, R EL MEDAKER, (2023): **L'audit de la responsabilité sociale : portail pour la modernisation manageriale des administrations publiques marocaines pour un développement durable** revue économie, gestion et société N°37.
- 140- Raghad M F, Ahmad N i J, Raad H, (2023): **Measuring the quality of financial reports of banks listed on the Iraq Stock Exchange** International Journal of Recent Research in Commerce Economics and Management, N°1.
- 141- Riyanto Setiawan SUHARSONO, Nazief NIRWANTO, Diana ZUHROH, (2020): **Voluntary Disclosure, Financial Reporting Quality and Asymmetry Information**, Journal of Asian Finance, Economics and Business, No 12
- 142- Sadiq Ishola IBRAHIM¹, Onipe Adabenegbe YAHAYA, (2024): **BOARD OF DIRECTORS AND FINANCIAL STATEMENTS FRAUD** European journal accounting Abed et business, vol 12, N°1.
- 143- Salma Hisham, &. Maha Ramadan, (2022): **The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality**, Alexandria Journal of Accounting Research, vol 6, N° 2,
- 144- Santiago Domingo M H, Miguel Angel Cano L, (2023): **Literature Review and Example: Quality of University Services using Servperf and Statistical Techniques to Reduce Variables in Latent Variables** International Journal of Engineering Trends and Technology, N° 4.
- 145- Sari Nassereddine, (2022): **Corporate governance between the theoretical framework and application mechanisms: literature review** Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, N°2.
- 146- Sem, D. V., & Hastuti, T. D. (2024): **The Impact of Audit Quality, Audit Committee, and Internal Control Systems on Financial Report Quality (IDX Finance Sector)**. Keunis, N°2.
- 147- Seyed Ebrahim Mahdavian, (2025): **Impact of Internal Control Regulations on the Financial Reporting Quality**, International journal of finance and managerial Accounting, vol 10, N° 38

- 148- Shaio Yan Huang, and other, (2023): **Effect of an Audit Partner Industry Auditing Tenure on Audit Quality Under the Mandatory Audit Partner Rotation System in Taiwan**, Advances in Management & Applied Economics, N°2.
- 149- Shemelis Z M, Amsalu B B, and Lemessa B G, (2022): **Determinants of Tax Audit Quality with Audit Process as the Mediator in Ethiopia: The Case of The Ministry of Revenues**, management and accounting review N°1.
- 150- SOUAMES. C/ BENIKHELEF. F, (2020) : **L’impact du Système d’Information Comptable sur la performance financière des entreprises algériennes**. Revue d’économie et de développement humain, N° 2.
- 151- Syamsu Rijal, Asri Ady Bakri, Arjang (2023): **Effect of Auditor Specialization, Auditor Characteristics, Board Independence on Audit Quality through Intellectual Capital: Study on Service Companies**, The ES Accounting and Finance, N°2.
- 152- Tahir Desta, (2023): **The Effects of Information Asymmetry and Documentation on Audit Quality: Evidence from Public Institutions in Ethiopia**, Journal Agri Horti Res, vol6, N°1.
- 153- Tata Angraini, Yuhanis Ladewi, Aprianto, Ida Zuraidah & Helliana (2023): **Influence of Competence, Independence, Tenure Audit and Quality of Financial Reports on Audit Quality (Survey of The Palembang KAP Auditor)**, kajian akuntansi Bandung Islamic University N°1.
- 154- Tatiana Cherga, (2023): **International audit standards: essence objectives and, issues of application in rm**, Международная научно-практическ, Vol1, N°157, p 100.
- 155- Temitayo Oluwaseun Jejenwa & al. (2024): **The role of ethical practices in accounting: a review of corporate governance and compliance trends Finance & Accounting Research Journal**, Vol 6, N° 4
- 156- Thanh Haia, Le Duc Toanb, Nguyen Le Dinh Quyc, Nguyen Thanh Tungd, (2020): **Research Factors Affecting Professional Skepticism and Audit Quality: Evidence in Vietnam**, International Journal of Innovation Creativity and Change. www.ijicc.net, N° 1.

- 157- Titik Sulistyo W N & Suyatmin Waskita A, (2023): **and Yogyakarta in 2022**, American Journal of Sciences and Engineering Research, E-ISSN -2348 – 703X, N°2.
- 158- T. Husain, (2020): **Mapping Evolution of Audit Quality Measurement**, **EJBMR**, European Journal of Business and Management Research Vol. 5 No. 3,
- 159- Urakova M H, Tairova Ma'sumaM, (2022): **Audit and Marketing Audit in Small Business and Private Entrepreneurship: The Order and Process of Inspection**, Journal of Ethics and Diversity in International Communication| Vol 2, N°3.
- 160- **Vickneswaran Anojan, (2024): Exploring the Influence of Corporate Governance Characteristics on Integrated Reporting**, An Overview on Business, Management and Economics Research Vol. 7.
- 161- Vidović N, Beriša H, Dželetović M, (2023): **Comparative differentiation in audit: case study – republic of serbia and european countries knowledge** – International Journal Vol.57. N°1.
- 162- Vincent Nicolas, (2022) : **Le rôle du comité d'audit dans le Reporting financier des entreprises : le cas des entités d'intérêt public**, mémoire de stage, master 1, Gestion et management, ffdumas-03897678f.
- 163- Wala Farid Attaf, Aziz Bensbahou, (2024): **L'importance du rôle de contrôle de la fonction d'audit interne et ses exigences dans les banques islamiques**, International Journal of Economic Studies and Management (IJESM), N°4.
- 164- Wisam Neema Hussein, Dheyaa Hamdi Abdullah, (2021): **Role of Corporate Governance Mechanisms in Enhancing the Quality of Accounting Information- Applied Research on a Sample of Companies Listed in the Iraqi Stock Exchange**, Journal of Positive Sciences (JPS) N°9.
- 165- Y Ladewi , DA,Putri ,L Djuniar ,N Nurhayati **Kajian Akuntansi, (2024) : Success factors in the accounting information**

quality (survey at pt. private plantation in Palembang city), Kajian akuntansi , N°1.

166- Ya'atulo w, Erlina E, Dian A N, Parapat G, (2023): **The influence of auditor independence, the quality of village human resources on the audit quality of village funds with the role of community as a moderation variable**, international students conference on accounting and business, N°1.

167- Yanka Perkasa, Fardinal, (2021): **The Influence of Organizational Culture, Internal Control on the Implementation of Good Corporate Governance through the Integration of Accounting Information Systems** Saudi J Bus Manag Stud, N°10.

168- Yasser Abd Elaziz Samra, (2023): **The impact of planning the audit process in the light of big data, environment in the Egyptian environment (field study)**, SJDAL, vol 1, N°1

169- Yusoff, Y. H., Khoiri, A. A., Suhaimi, I. Z., Noor, N. A. M., Anuar, S. A & Sulaiman, S. (2023): **Transnational Audit: The Differences of National Environments Have Challenged the Auditors in Providing Quality Auditing**. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, N°2.

REPORT:

170- Report of the committee on the financial Aspects of corporate governance (1992): **The financial Aspects of corporate governance**, London, Burges Science press.

171- OECD, **G20/OECD Principles of Corporate Governance**, 1172.

172- The institute of internal auditors, (2002): **The lessons that lie beneath** Tone at the top journal; USA.



الملاحق





الملحق 01 قائمة الأساتذة المحكمين



قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الدرجة العلمية	الاستاذ
جامعة باجي مختار - عنابة-	أستاذ التعليم العالي	د. سماش كمال
جامعة باجي مختار - عنابة-	أستاذ التعليم العالي	د. بن قارة ايمان
جامعة باجي مختار - عنابة-	أستاذ التعليم العالي	د. اوضافية لمياء
جامعة باجي مختار - عنابة-	أستاذ محاضر-أ-	د. حواس كريمة
جامعة باجي مختار - عنابة-	أستاذ محاضر-أ-	د. سلامي منير
جامعة باجي مختار - عنابة-	أستاذ محاضر-أ-	د، خلايفية ايمان



الملحق 02: الاستبيان باللغة العربية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة باجي مختار - عنابة -



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية
التخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان علمي حول دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات.

في إطار التحضير لإنجاز أطروحة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، الموسومة

" **دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات** "

يسعدنا ويشرفنا أن نضع بين أيديكم، هذا الاستبيان لمعرفة آرائكم حول الموضوع، وإثراء هذه الدراسة نظرا لخبرتكم في الميدان من أجل أن نتضح لنا الرؤية.

كما نشكركم على الوقت الذي منحتموه للإجابة على هذا الاستبيان، ونعلمكم أن إجاباتكم ستستخدم لغرض البحث العلمي وأنها ستحظى بالسرية التامة.

الباحثة: بلخيري عايدة

الجزء الأول: البيانات الشخصية

الرجاء ضع علامة (X) على الإجابة المناسبة، وأجب على الأسئلة المقترحة.

1-المؤهل العلمي:

ليسانس

تر/ماجستير

دكتوراه

ت مهنية

الملاحق

2-التخصص العلمي:

محاسبة مالية قيق أ

3-عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة
من 16 سنة فما فوق

4-المسمى الوظيفي:

مدير عام عضو مجلس إدارة خبير محاسب محافظ حسابات
مدقق داخلي مدقق مالي والمحاسبة

الجزء الثاني

المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه					
1-إن توفر التأهيل العلمي، العملي والخبرة تعزز من كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات					
2-إن توفر الاستقلالية للمدقق الخارجي تؤدي به لإبداء رايه بكل موضوعية.					
3-يؤدي التخصص الصناعي للمدقق/ مكتبه بأداء مهامه بكل كفاءة وفعالية.					
4- يؤثر كبر حجم مكتب التدقيق وارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية (Pwc, Deloitte, EY, KPMG) على جودة خدماته.					
العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق					
5-يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط الجيد والإشراف الفعال على فريق التدقيق					

الملاحق

					6-يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية والشك المهني اللازمين لأداء مهمة التدقيق بكل فعالية في كل مراحل عملية التدقيق.
					7- يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر والانحرافات والابلاغ عنها.
					8-يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتقييمها بهدف الوصول إلى استنتاج معقول حول مدى عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية.
					9-يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بكل موضوعية حول ما إذا كانت المعلومات قد تم الإفصاح عنها وعن الأحداث اللاحقة بشكل الكافي، وقد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية.
					العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق
					10-يؤثر الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي
					11- التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي بعد إتمام عهده (3 سنوات قابلة للتجديد)
					12-تؤثر الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء التدقيق الخارجي
					13-يتم تحديد أنعاب المدقق الخارجي في بداية المهمة وتفادي الأنعاب المشروطة.

المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
ركيزة الرقابة الداخلية					

				14- يساعد وجود دليل لنظام الرقابة الداخلية يوضح بدقة كل الإجراءات والسياسات على تفعيل نظام الرقابة الداخلية
				15- إن استخدام الموازنات التقديرية والأنظمة والبرمجيات الإلكترونية في التسيير من شأنه تعزيز فعالية نظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية
				16- إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتصف بالدقة والمرونة والكفاءة والقدرة على التحكم بالمخاطر وتقليلها
				ركيزة الإفصاح
				17- يعتبر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أداة اتصال بين الشركة والمحيط الخارجي
				18- يساعد وجود قنوات للإفصاح في عرض كافة المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب
				19- يعزز الإفصاح بشكل دوري عن السياسات المحاسبية المتبعة، وسياسات توزيع الأرباح، والاحداث اللاحقة في الملاحق والايضاحات من ثقة ومصادقية المعلومات المحاسبية.
				الآليات الداخلية
				20- يعزز حجم واستقلالية مجلس الإدارة (على الأقل 3 أعضاء غير تنفيذيين) من وظيفته الإشرافية والرقابية
				21- إن إشراف مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب يحسن من موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية
				22- يقوم مجلس الإدارة بتقليص الأخطاء والحد من الاحتيال بمتابعة تنفيذ التوصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي
				23- إن وجود لجان تدقيق مستقلة وذات خبرة يرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية وجودة التدقيق الخارجي
				24- إن اعتماد لجان التدقيق على ملاحظات المدقق الخارجي تساعد على تقليص الأخطاء والانحرافات الموجودة بنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي
				25- تعمل لجان التدقيق كجسر بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة وهذا ما يضمن شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية.
				26- يؤدي وجود مدقق داخلي ذو كفاءة يمارس مهامه بكل استقلالية وموضوعية إلى تحسين وإضافة قيمة لعمليات الشركة

الملاحق

					27- إن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحسين من نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات
					28- يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر وتحسين نظام المعلومات المحاسبي

المحور الرابع: جودة المعلومات المحاسبية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
المصادقية					
29- تتميز المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بالشفافية والموضوعية أي خلوها من الأخطاء والتحيز					
30- تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن الأحداث والمعاملات الحقيقية أي تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية					
31- تعكس المعلومات المحاسبية جوهر الأحداث الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط					
الملائمة					
32- تتوفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها لاتخاذ قرارات استراتيجية					
33- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها ذات قيمة تنبؤية تساعد متخذ القرار على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد وتصحيح قراراتهم.					
34- يؤثر عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في قرارات مستخدميها					
القابلية للمقارنة					
35- تعد المعلومات المحاسبية على أساس الثبات في السياسات والطرق المحاسبية					

					36-تسمح المعلومات المحاسبية التي أعدت على أساس معالجة محاسبية موحدة بإجراء مقارنات بين سنوات سابقة
					37-تسمح المعلومات المحاسبية بإجراء مقارنات بين مؤسسات لها نفس النشاط
					القابلية للفهم
					38-يتم عرض المعلومات المحاسبية بدرجة من الوضوح والفهم
					39-يتم توضيح والإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في الملاحق
					40-يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة أو أي إيضاحات في الملاحق



الملحق 03: أسئلة المقابلة باللغة العربية



أسئلة المقابلة

مع مزاوولي مهنة التدقيق من محافظ حسابات وخبراء محاسبين

1. كيف يتم تعيين المدقق الخارجي؟
2. من يحدد أتعابه؟
3. كيف يتم تحديد الأتعاب؟
4. هل هناك معيار أو سلم مرجعي لتحديد الأتعاب؟
5. كم عدد الموظفين بالمكتب؟
6. كم عدد المدققين المساعدين؟
7. هل تطبقون الرقابة على جودة التدقيق؟
8. هل تعتمدون على تكنولوجيا الذكاء الاصطناعي في أداء مهمة التدقيق؟
9. هل لديكم ارتباط مع المكاتب العالمية الكبرى Big for (اسم المكتب)؟
10. هل قامت لجنة مراقبة النوعية بالرقابة على جودة التدقيق بمكتبكم؟
11. هل جميع الشركات المدققة لديها دليل لتطبيق حوكمة الشركات؟
12. هل جميع الشركات المدققة لديها دليل للرقابة الداخلية؟

مع شركة SOMIAS ANNABA

1. من هو محافظ الحسابات الذي يدقق حاليا بشركتكم؟
2. هل يرتبط مكتب محافظ الحسابات بأحد مكاتب التدقيق BIG FOR؟
3. كيف يتم تعيين محافظ الحسابات؟
4. كيف يتم تحديد أتعابه؟
5. متى تم تعيين محافظ الحسابات بمؤسستكم؟
6. هل لديكم دليل لتطبيق حوكمة الشركات بمؤسستكم؟
7. هل لديكم دليل لرقابة الداخلية يتضمن كافة السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة؟
8. تقوم شركتكم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب بالشكل الملائم؟
9. كم عدد أعضاء مجلس الإدارة الكلي؟
10. كم عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين؟
11. كم عدد اجتماعات مجلس الإدارة في السنة؟
12. هل لديكم لجان للتدقيق؟
13. هل لديكم قسم للتدقيق الداخلي؟
14. هل توفر مؤسستكم معلومات محاسبية تتصف بالخصائص التالية المصادقية، الملائمة، القابلية للمقارنة والقابلية للفهم؟
15. يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير المهنية اثناء أداء مهامه؟
16. يتحقق محافظ الحسابات من الإفصاح؟
17. يعمل محافظ الحسابات على تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
18. يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بأي اختلالات أو نقائص في نظام الرقابة الداخلية؟
19. يقوم محافظ الحسابات بتقييم كفاءة قسم التدقيق الداخلي؟
20. هناك تكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي في شركتكم؟
21. تتحدد جودة المعلومة المحاسبية من خلال تطبيق التسيير الرشيد بما يتضمنه من مراعاة الجوانب الرقابية القانونية والمهنية للارتقاء بالممارسة المهنية؟
22. يعتمد مجلس الإدارة على تقرير محافظ الحسابات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية؟



الملحق 04: الاستبيان باللغة الفرنسية



République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Badji Mokhtar – Annaba



**Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion**



Département : Sciences Financières
Spécialité : Comptabilité et Audit

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en comptabilité et audit, intitulée « Le rôle de la qualité de l'audit externe dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable dans le cadre de la gouvernance d'entreprise », nous avons le plaisir et l'honneur de vous soumettre ce questionnaire afin de recueillir vos avis sur le sujet et d'enrichir cette étude, compte tenu de votre expertise dans le domaine, afin de mieux éclairer notre vision.

Nous vous remercions pour le temps que vous consacrerez à répondre à ce questionnaire. Nous vous informons que vos réponses seront utilisées uniquement à des fins de recherche scientifique et seront traitées en toute confidentialité.

La chercheuse : Belkhiri Aïda

Première partie : Données Personnelles

Veillez cocher (X) la réponse appropriée et répondre aux questions proposées.

1. Niveau de qualification académique :

- ☐ Licence
- ☐ Master / Magistère
- ☐ Doctorat
- ☐ Certifications professionnelles

2. Spécialité :

- ☐ Comptabilité
- ☐ Finance
- ☐ Audit
- ☐ Autre

☐ **Nombre d'années d'expérience :**

- ☐ Moins de 5 ans
- ☐ De 6 à 10 ans
- ☐ De 11 à 15 ans
- ☐ 16 ans et plus

3. Poste occupé:

- ☐ Commissaire aux comptes
- ☐ Expert-Comptable
- ☐ Directeur Général
- ☐ Membre du Conseil d'Administration
- ☐ Auditeur Interne
- ☐ Directeur Financier et Comptable

Axe 1 : Qualité de l'audit externe	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
Facteurs liés aux caractéristiques de l'auditeur et du cabinet d'audit					
1. La qualification académique, l'expérience et la formation pratique renforcent la compétence de l'auditeur externe pour détecter les erreurs et les anomalies.					
2. L'indépendance de l'auditeur externe lui permet d'exprimer son opinion de manière objective.					
3. La spécialisation sectorielle de l'auditeur/cabinet lui permet d'exercer ses fonctions avec efficacité..					
4. La taille du cabinet et son association avec des cabinets internationaux (Pwc, Deloitte, EY, KPMG) influencent la qualité des services d'audit.					
Facteurs liés aux caractéristiques de la mission d'audit					
5. L'auditeur externe planifie bien sa mission et supervise efficacement son équipe d'audit .					
6. L'auditeur externe exerce la diligence professionnelle et le scepticisme nécessaire à toutes					

les étapes du processus d'audit..					
7. L'auditeur évalue le système de contrôle interne, identifie les risques et les anomalies, et les signale					
8. L'auditeur recueille et évalue des preuves suffisantes et appropriées pour parvenir à une conclusion raisonnable sur la fiabilité des informations comptables.					
9. L'auditeur externe établit un rapport objectif indiquant si les informations ont été divulguées de manière adéquate, en tenant compte des événements postérieurs, et conformes aux principes comptables.					
Facteurs liés aux caractéristiques de l'environnement d'audit					
10. L'intelligence artificielle influence la qualité des audits externes.					
11. Le changement périodique obligatoire de l'auditeur externe (tous les 3 ans, renouvelable) améliore la qualité de l'audit.					
12. Le contrôle de qualité de l'audit par un comité du Conseil National de la Comptabilité impacte la					

performance de l'audit externe..					
13. Les honoraires de l'auditeur externe sont fixés dès le début de la mission pour éviter tout conflit d'intérêt					
Axe 2 : Piliers et Mécanismes de la gouvernance d'entreprise	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
Contrôle interne					
14. La présence d'un manuel de contrôle interne clair renforce l'efficacité du système de contrôle.					
15. L'utilisation de logiciels de gestion et de budgets prévisionnels améliore la qualité du système comptable.					
16. Le contrôle interne efficace se caractérise par la précision, la flexibilité et la capacité à réduire les risques.					
Pilier de la divulgation					
17. La divulgation des informations comptables constitue un outil de communication entre l'entreprise et son environnement externe.					
18. - L'existence de canaux de divulgation permet de publier toutes les informations pertinentes en temps opportun.					

19. La divulgation périodique des politiques comptables adoptées, des politiques de distribution des bénéfices et des événements postérieurs dans les annexes et les notes explicatives renforce la confiance et la crédibilité des informations comptables.					
Mécanismes internes					
20. La taille et l'indépendance du conseil d'administration (au moins trois membres non exécutifs) renforcent son rôle de supervision et de contrôle.					
21- La supervision du conseil d'administration sur l'élaboration des états financiers et leur communication aux actionnaires et aux parties prenantes en temps opportun améliore la fiabilité et la transparence des informations comptables.					
22. Le conseil d'administration réduit les erreurs et limite la fraude en veillant à l'application des recommandations du rapport de l'auditeur externe.					
23. L'existence de comités d'audit indépendants et					

expérimentés améliore la qualité des informations comptables et celle de l'audit externe.					
24. Les comités d'audit s'appuient sur les observations de l'auditeur externe pour réduire les erreurs et les irrégularités dans les systèmes de contrôle interne et comptable.					
25. L'appui des comités d'audit sur les observations de l'auditeur externe permet de réduire les erreurs et les écarts dans le système de contrôle interne et le système comptable.					
26. La présence d'un auditeur interne compétent exerçant ses fonctions avec indépendance et objectivité améliore et ajoute de la valeur aux opérations de l'entreprise.					
27. L'intégration entre l'audit interne et l'audit externe améliore le système de contrôle interne, la qualité de l'information comptable et renforce la gouvernance d'entreprise.					
28. L'auditeur interne évalue le système de contrôle, la gestion des risques et améliore					

le système d'information comptable.					
Axe Quatre : Qualité de l'information comptable.	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
Crédibilité					
29. Les informations comptables contenues dans les états financiers sont transparentes et objectives, c'est-à-dire exemptes d'erreurs et de biais.					
30. Les informations comptables reflètent fidèlement les événements réels et les transactions, offrant une image fidèle de la situation financière.					
31. Les informations comptables traduisent l'essence des événements économiques et non seulement leur forme juridique.					
Pertinence					
32. Les informations comptables sont disponibles en temps opportun pour permettre aux utilisateurs de prendre des décisions stratégiques.					
33. Les informations comptables divulguées ont une valeur prédictive, aidant les décideurs à évaluer les événements passés, présents et					

futurs, ou à confirmer et ajuster leurs décisions.					
34. La présentation et la divulgation des informations comptables pertinentes influencent les décisions de leurs utilisateurs.					
Comparabilité					
35. Les informations comptables sont préparées sur la base de politiques et de méthodes comptables constantes.					
36. Les informations comptables établies selon un traitement comptable uniforme permettent des comparaisons avec les années précédentes.					
37. Les informations comptables permettent des comparaisons entre des entreprises exerçant la même activité.					
Compréhensibilité					
38. Les informations comptables sont présentées avec clarté et intelligibilité.					
39. Les principes et politiques comptables utilisés pour l'élaboration des états financiers sont expliqués et divulgués dans les annexes.					
40. Les événements postérieurs ainsi que toute autre clarification sont divulgués dans les annexes.					



الملحق 03: أسئلة المقابلة باللغة الفرنسية



Questions de l'entretien

Avec les Commissaires aux comptes et experts-comptables

Questions d'entretien

1. Comment est nommé Commissaire aux comptes?
2. Qui détermine ses honoraires ?
3. Comment les frais sont-ils déterminés ?
4. Existe-t-il une norme ou un barème de référence pour déterminer les honoraires ?
5. Combien d'employés y a-t-il au bureau ?
6. Combien d'auditeurs adjoints ?
7. Mettez-vous en œuvre un contrôle qualité d'audit au bureau ?
8. Comptez-vous sur la technologie de l'intelligence artificielle pour effectuer la tâche d'audit ?
9. Avez-vous une affiliation avec les grands cabinets internationaux (Big Four) ?
(nom du bureau) ?
10. Le comité de contrôle de la qualité a-t-il surveillé la qualité de l'audit de votre bureau ?
11. Est-ce que toutes les sociétés auditées disposent d'un guide de mise en œuvre de la gouvernance d'entreprise ?
12. Toutes les entreprises auditées disposent-elles d'un manuel de contrôle interne ?

Entretien avec la compagnie Soumias Annaba

1. Qui est le commissaire aux comptes actuellement en charge de l'audit de votre entreprise ?
2. Le cabinet du commissaire aux comptes est-il affilié à l'un des cabinets BIG FOUR ?
3. Comment est nommé le commissaire aux comptes ?
4. Comment sont fixés ses honoraires ?
5. À quelle date le commissaire aux comptes a-t-il été nommé dans votre entreprise ?
6. Disposez-vous d'un manuel de gouvernance d'entreprise dans votre organisation ?
7. Disposez-vous d'un manuel de contrôle interne contenant toutes les politiques et procédures nécessaires à la réalisation des objectifs de l'entreprise ?
8. Votre entreprise divulgue-t-elle les informations comptables de manière appropriée et en temps opportun ?
9. Combien de membres composent le conseil d'administration ?
10. Combien de membres indépendants siègent au conseil d'administration ?
11. Combien de réunions du conseil d'administration sont tenues chaque année ?
12. Avez-vous des comités d'audit ?
13. Avez-vous un département d'audit interne ?
14. Votre entreprise fournit-elle des informations comptables respectant les caractéristiques suivantes : fiabilité, pertinence, comparabilité et compréhensibilité ?
15. Le commissaire aux comptes respecte-t-il les normes professionnelles lors de l'exécution de ses missions ?
16. Le commissaire aux comptes vérifie-t-il la divulgation des informations ?
17. Le commissaire aux comptes évalue-t-il le système de contrôle interne ?
18. Le commissaire aux comptes informe-t-il les responsables de la gouvernance de toute insuffisance ou faiblesse du système de contrôle interne ?
19. Le commissaire aux comptes évalue-t-il l'efficacité du département d'audit interne ?
20. Existe-t-il une intégration entre l'audit externe et l'audit interne dans votre entreprise ?

21. La qualité de l'information comptable est-elle déterminée par l'application d'une gestion rationnelle, incluant le respect des aspects de contrôle, légaux et professionnels, afin d'améliorer la pratique professionnelle ?
22. Le conseil d'administration s'appuie-t-il sur le rapport du commissaire aux comptes pour renforcer le système de contrôle interne et améliorer la qualité de l'information comptable figurant dans les états financiers ?



الملحق 06: مخرجات SPSS



أولاً: معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

— معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.844	13

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.858	15

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثالث:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.855	12

معامل الثبات للاستبيان ككل:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.879	40

ثانياً: معامل الارتباط سبيرمان لكل عبارات الاستبيان

Correlations										
			المحور الأول	X1	X2	X3	X4			
Spearman's rho	المحور الأول	Correlation Coefficient	1.000	.625**	.732**	.843**	.445**			
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X1	Correlation Coefficient	.625**	1.000	.525**	.564**	.414**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X2	Correlation Coefficient	.732**	.525**	1.000	.286**	.467**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X3	Correlation Coefficient	.843**	.564**	.286**	1.000	.207**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X4	Correlation Coefficient	.445**	.414**	.467**	.207**	1.000			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X5	Correlation Coefficient	.672**	.564**	.367**	.286**	.204**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X6	Correlation Coefficient	.888**	.612**	.652**	.483**	.556**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X7	Correlation Coefficient	.783**	.225**	.432**	.143**	.515**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X8	Correlation Coefficient	.665**	.683**	.153**	.227**	.083**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X9	Correlation Coefficient	.873**	.183**	.383**	.463**	.523**			
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000			
		N	178	178	178	178	178			
	X10	Correlation Coefficient	.456**	.512**	.456**	.132**	.98**			

		Sig. (2-tailed)	000	000	000	000	000				
		N	178	178	178	178	178				
	X11	Correlation Coefficient	.877**	.422**	.95**	.123**					
		Sig. (2-tailed)	000	000	000	000					
		N	178	178	178	178					
		X12	Correlation Coefficient	.434**	.576**	.461**	.233**				
	Sig. (2-tailed)		.	.000	.000	.000					
		N	178	178	178	178					
		X13	Correlation Coefficient	.677**	.458**	.342**	.76**				
	Sig. (2-tailed)		.	.000	.000	.000					
		N	178	178	178	178					
		**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									

Correlations											
			المحور الثاني	X14	X15	X16	X17				
Spearman's rho	المحور الثاني	Correlation Coefficient	1.000	.725**	.666**	.567**	.645**				
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X14	Correlation Coefficient	.725**	1.000	.436**	.153**	.548**				
		Sig. (2-tailed)	.	.	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X15	Correlation Coefficient	.666**	.436**	1.000	.122**	.456**				
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X16	Correlation Coefficient	.567**	.153**	.122**	1.000	.243**				
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X17	Correlation Coefficient	.645**	.548**	.456**	.243**	1.000				
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X18	Correlation Coefficient	.672**	.367**	.344**	.567**	.566**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X19	Correlation Coefficient	.767**	.455**	.95**	.103**	.678**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X20	Correlation Coefficient	.656**	.123**	.80**	.342**	.154**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X21	Correlation Coefficient	.665**	.454**	.103**	.78**	.334**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X22	Correlation Coefficient	.773**	.346**	.221**	.156**	.807**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X23	Correlation Coefficient	.677**	.605**	.167**	.336**	.79**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X24	Correlation Coefficient	.764**	.456**	.656**	.342**	.87**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X25	Correlation Coefficient	.732**	.106**	.435**	.566**	.145**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X26	Correlation Coefficient	.675**	.566**	.108**	.88**	.206**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				

الملاحق

		N	178	178	178	178	178				
	X27	Correlation Coefficient	.788**	.456**	.90**	.106**	.344**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X28	Correlation Coefficient	.782**	.205**	.398**	.406**	.657**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).											
Correlations											
			المحور الثالث	X29	X30	X31	X32				
Spearman's rho	المحور الثالث	Correlation Coefficient	1.000	.625**	.732**	.843**	.534**				
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X29	Correlation Coefficient	.625**	1.000	.565**	.574**	.304**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X30	Correlation Coefficient	.732**	.565**	1.000	.107**	.98**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X31	Correlation Coefficient	.843**	.574**	.107	1.000	.344**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X32	Correlation Coefficient	.534**	.304**	.98**	.344**	1.000				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X33	Correlation Coefficient	.672**	.568**	.481**	.876**	.568**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X34	Correlation Coefficient	.825**	.678**	.438**	.354**	.768**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X35	Correlation Coefficient	.783**	.653**	.465**	.487**	.106**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X36	Correlation Coefficient	.665**	.455**	.367**	.103**	.97**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				

	X37	Correlation Coefficient	.674**	.446**	.467**	.543**	.224**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X38		.817**	.675**	.456**	.453**	.307**				
			.000	.000	.000	.000	.000				
			178	178	178	178	178				
	X39	Correlation Coefficient	.654**	.453**	.256**	.657**	.345**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	X40	Correlation Coefficient	.862**	.356**	.783**	.567**	.97**				
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000				
		N	178	178	178	178	178				
	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).										

الملاحق

Correlations						
			VAR	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
Spearman's rho	VAR	Correlation Coefficient	1.000	.868**	.774**	.758**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000
		N	178	178	178	178
	المحور الأول	Correlation Coefficient	.868**	1.000	.533**	.568**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000
		N	178	178	178	178
	المحور الثاني	Correlation Coefficient	.774**	.533**	1.000	.678**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000
		N	178	178	178	178
	المحور الثالث	Correlation Coefficient	.758**	.568**	.678**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.
		N	178	178	178	178

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

رابعاً: عرض وتحليل البيانات الشخصية (خصائص وسمات عينة الدراسة)

الملاحق

1-توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس Valid	110	61.8	61.8	61.8
ماستر. ماجستير	26	14.6	14.6	76.4
دكتوراه	11	6.2	6.2	82.6
شهادات مهنية	31	17.4	17.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

2-توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مالية	68	38.2	38.2	38.2
محاسبة	85	47.8	47.8	86
تدقيق	14	7.9	7.9	93.9
اخرى	11	6.2	6.2	100.0
Total	178	100.0	100.0	

3-توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات Valid	12	6.7	6.7	6.7
من 5 إلى 10 سنوات	17	9.6	9.6	16.3
من 10 إلى 15 سنوات	39	21.9	21.9	38.2
من 15 فما فوق	110	61.8	61.8	100.0
Total	178	100.0	100.0	

4-توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	84	47	47	47
محافظ الحسابات				
خبير محاسبي	59	33	33	80
رئيس مدير عام	5	3	3	83
عضو في مجلس الادارة	9	5	5	88
مدير المالية والمحاسبية	5	3	3	91
مدقق داخلي	16	9	9	100.0
Total	178	100.0	100.0	

الملاحق

خامسا: اجابات عينة الدراسة عن عبارات محاور الدراسة:

	X1	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	1	0.6	0.6	1.7
	محايد	16	9.0	9.0	10.7
	موافق	25	14.0	14.0	24.7
	موافق بشدة	134	75.3	75.3	100.0
Total		178	100.0	100.0	

	X2	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	6	3.4	3.4	5.1
	محايد	11	6.2	6.2	11.3
	موافق	30	16.9	16.9	28.2
	موافق بشدة	128	71.9	71.9	100.0
Total		178	100.0	100.0	

	X3	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	4	2.2	2.2	4.4
	محايد	20	11.2	11.2	15.6
	موافق	23	12.9	12.9	28.5
	موافق بشدة	127	71.3	71.3	100.0
Total		178	100.0	100.0	

الملاحق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
X4	y			
Valid غير موافق بشدة	6	3.4	3.4	3.4
غير موافق	25	14.0	14.0	17.4
محايد	44	24.7	24.7	42.1
موافق	65	36.5	36.5	78.7
موافق بشدة	38	21.3	21.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
X5				
Valid غير موافق بشدة	4	2.2	2.2	2.2
غير موافق	3	1.7	1.7	3.9
محايد	6	3.4	3.4	7.3
موافق	23	12.9	12.9	20.2
موافق بشدة	142	79.8	79.8	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
X6				
Valid غير موافق بشدة	9	5.1	5.1	5.1
غير موافق	6	3.4	3.4	8.6
محايد	9	5.1	5.1	13.6
موافق	2	1.1	1.1	14.7
موافق بشدة	152	85.4	85.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

الملاحق

	X7 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	2.8	2.8	2.8
غير موافق	17	9.6	9.6	12.4
محايد	10	5.6	5.6	18
موافق	14	7.9	7.9	25.9
موافق بشدة	132	74.2	74.2	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X8 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	8.4	8.4	8.4
غير موافق	5	2.8	2.8	11.2
محايد	12	6.7	6.7	17.9
موافق	18	10.1	10.1	28
موافق بشدة	128	71.9	71.9	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X9 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	2.8	2.8	2.8
غير موافق	7	3.9	3.9	6.7
محايد	9	5.1	5.1	11.8
موافق	7	3.9	3.9	15.7
موافق بشدة	150	84.3	84.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

الملاحق

	X10 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	39	21.9	21.9	21.9
غير موافق	12	6.7	6.7	28.7
محايد	88	49.4	49.4	78.1
موافق	24	13.5	13.5	91.6
موافق بشدة	15	8.4	8.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X11 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	3.9	3.9	3.9
غير موافق	1	0.6	0.6	4.5
محايد	4	2.2	2.2	6.7
موافق	43	24.2	24.2	30.9
موافق بشدة	123	69.1	69.1	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X12 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	5.6	5.6	5.6
غير موافق	53	29.8	29.8	35.4
محايد	15	8.4	8.4	43.8
موافق	58	32.6	32.6	76.4
موافق بشدة	42	23.6	23.6	100.0
Total	178	100.0	100.0	

الملاحق

	X13 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	2.2	2.2	2.2
غير موافق	12	6.7	6.7	8.9
محايد	15	8.4	8.4	17.3
موافق	16	9.0	9.0	26.3
موافق بشدة	131	73.6	73.6	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X14 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	34	19.1	19.1	19.1
غير موافق	13	7.3	7.3	26.4
محايد	14	7.9	7.9	34.3
موافق	37	20.8	20.8	55.1
موافق بشدة	80	44.9	44.9	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X15 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	14	7.6	7.6	7.6
غير موافق	6	3.4	3.4	11
محايد	6	3.4	3.4	14.4
موافق	55	30.9	30.9	45.3
موافق بشدة	97	54.5	54.5	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X16 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	8.4	8.4	8.4

الملاحق

غير موافق	13	7.3	7.3	15.7
محايد	19	10.6	10.6	26.3
موافق	25	14.0	14.0	40.3
موافق بشدة	106	59.6	59.6	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X17 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	25	14	14	14
غير موافق	9	5.1	5.1	19.1
محايد	10	5.6	5.6	24.7
موافق	55	30.9	30.9	55.6
موافق بشدة	79	44.4	44.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X18 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	4.5	4.5	4.5
غير موافق	25	14	14	18.5
محايد	27	15.2	15.2	33.7
موافق	48	27	27	60.7
موافق بشدة	70	39.3	39.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X19 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	6.2	6.2	6.2
غير موافق	17	9.6	9.6	15.8

الملاحق

محايد	25	14.0	14.0	29.8
موافق	29	16.3	16.3	46.1
موافق بشدة	96	53.9	53.9	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X20 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	34	19.1	19.1	19.1
غير موافق	18	10.1	10.1	29.2
محايد	19	10.7	10.7	39.9
موافق	10	5.6	5.6	45.5
موافق بشدة	97	54.5	54.5	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X21 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	16	9.0	9.0	9.0
غير موافق	5	2.8	2.8	11.8
محايد	9	5.1	5.1	16.9
موافق	57	32.0	32.0	48.9
موافق بشدة	91	51.1	51.1	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X22 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	9.6	9.6	9.6
غير موافق	13	7.3	7.3	16.9

الملاحق

محايد	26	14.6	14.6	31.5
موافق	21	11.8	11.8	43.3
موافق بشدة	101	56.7	56.7	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X23 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	21	11.8	11.8	11.8
غير موافق	33	18.5	18.5	30.3
محايد	7	3.9	3.9	34.3
موافق	31	17.4	17.4	51.7
موافق بشدة	86	48.3	48.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X24 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	6.2	6.2	6.2
غير موافق	4	2.2	2.2	8.4
محايد	16	9.0	9.0	17.4
موافق	45	25.3	25.3	42.7
موافق بشدة	102	57.3	57.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X25 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	3.4	3.4	3.4
غير موافق	25	14.0	14.0	17.4
محايد	17	9.6	9.6	27.0

الملاحق

موافق	42	23.6	23.6	50.6
موافق بشدة	88	49.4	49.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X26 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	9	5.1	5.1	5.1
غير موافق	15	8.4	8.4	13.5
محايد	20	11.2	11.2	24.7
موافق	39	21.9	21.9	46.6
موافق بشدة	95	53.4	53.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X27 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative e Percent
Valid غير موافق بشدة	3	1.7	1.7	1.7
غير موافق	18	10.1	10.1	11.8
محايد	15	8.4	8.4	20.2
موافق	57	32	32	52.2
موافق بشدة	85	47.8	47.8	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X28 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	3.9	3.9	3.9
غير موافق	8	4.5	4.5	8.4
محايد	37	20.8	20.8	29.2
موافق	28	15.7	15.7	44.9

الملاحق

موافق بشدة	98	55.1	55.1	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X29 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	9.6	9.6	9.6
غير موافق	9	5.1	5.1	14.7
محايد	5	2.8	2.8	17.5
موافق	23	12.9	12.9	30.4
موافق بشدة	124	69.7	69.7	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X30 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	3.9	3.9	3.9
غير موافق	5	2.8	2.8	6.7
محايد	12	6.7	6.7	13.4
موافق	34	19.1	19.1	32.5
موافق بشدة	120	67.4	67.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X31 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	2.8	2.8	2.8
غير موافق	9	5.1	5.1	7.9
محايد	7	3.9	3.9	11.8

الملاحق

موافق	55	30.9	30.9	42.7
موافق بشدة	102	57.3	57.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X32 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	2	2	2
غير موافق	10	6	6	8
محايد	14	8	8	17
موافق	31	17	17	67
موافق بشدة	120	67	67	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X33 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	2.8	2.8	2.8
غير موافق	6	3.4	3.4	6.2
محايد	11	6.2	6.2	12.4
موافق	32	18	18	30.3
موافق بشدة	124	69.7	69.7	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X34 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	4	4	4
غير موافق	13	7	7	11
محايد	5	3	3	14
موافق	43	24	24	38
موافق بشدة	110	62	62	100.0

الملاحق

Total	178	100.0	100.0
-------	-----	-------	-------

	X35 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	3.4	3.4	3.4
غير موافق	5	2.8	2.8	6.2
محايد	15	8.4	8.4	14.6
موافق	49	27.5	27.5	42.1
موافق بشدة	103	57.9	57.9	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X36 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1.1	1.1	1.1
غير موافق	11	6.2	6.2	7.3
محايد	6	3.4	3.4	10.7
موافق	40	22.5	22.5	34.2
موافق بشدة	119	66.9	66.9	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X37 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	23	12.9	12.9	12.9
غير موافق	5	2.8	2.8	15.7
محايد	4	2.2	2.2	17.9
موافق	30	16.9	16.9	34.8
موافق بشدة	116	65.2	65.2	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X38 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	24	13.5	13.5	13.5
غير موافق	1	0.6	0.6	1.7
محايد	4	2.2	2.2	10.7
موافق	31	17.4	17.4	24.7
موافق بشدة	118	66.3	66.3	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X39 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	2.8	2.8	2.8
غير موافق	8	4.5	4.5	7.3
محايد	16	9	9	16.3
موافق	29	16.3	16.3	32.6
موافق بشدة	120	67.4	67.4	100.0
Total	178	100.0	100.0	

	X40 Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	2.8	2.8	2.8
غير موافق	7	3.9	3.9	6.7
محايد	8	4.5	4.5	11.2
موافق	34	19.1	19.1	30.3
موافق بشدة	124	69.7	69.7	100
Total	178	100.0	100.0	

سادسا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T:
1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المحور الأول:
-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الأول:

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1	178	4.6180	.76661	.05746
X2	178	4.5393	.88370	.06624
X3	178	4.4888	.94024	.07047
X4	178	3.5000	1.05899	.07937

الملاحق

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X1	28.158	177	.000	1.61798	1.5046	1.7314
X2	23.240	177	.000	1.53933	1.4086	1.6700
X3	21.125	177	.000	1.48876	1.3497	1.6278
X4	18.898	177	.000	1.50000	1.3434	1.6566

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الثاني:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X5	178	4.6629	.81572	.06114
X6	178	4.5843	1.07681	.08071
X7	178	4.4101	1.12762	.08452
X8	178	4.3427	1.24441	.09327
X9	178	4.6292	.95529	.07160

One-Sample Test

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X5	27.198	177	.000	1.66292	1.5423	1.7836
X6	19.629	177	.000	1.58427	1.4250	1.7435
X7	16.684	177	.000	1.41011	1.2433	1.5769
X8	14.395	177	.000	1.34270	1.1586	1.5268
X9	22.754	177	.000	1.62921	1.4879	1.7705

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الثالث:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X10	178	2.6742	1.66910	.12510
X11	178	4.5393	.89640	.06719
X12	178	3.3989	1.16124	.08704
X13	178	4.4494	1.04704	.07848

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X10	5.389	177	.000	.67416	.4273	.9210
X11	22.911	177	.000	1.53933	1.4067	1.6719
X12	16.072	177	.000	1.39888	1.2271	1.5706
X13	18.469	177	.000	1.44944	1.2946	1.6043

2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T للعبارات المحور الثاني:
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الأول:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X14	178	3.8483	1.65175	.12380
X15	178	4.0899	1.17725	.08824
X16	178	4.2079	1.32461	.09928

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
---	----	-----------------	-----------------

الملاحق

					Lower	Upper
X14	6.852	177	.000	.84831	.6040	1.0926
X15	13.689	177	.000	1.20787	1.0337	1.3820
X16	10.978	177	.000	1.08989	.8940	1.2858

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الثاني:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X17	178	4.1742	1.50254	.11262
X18	178	4.0124	.89640	.06719
X19	178	4.5456	1.30837	.09807

One-Sample Test

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X17	10.426	177	.000	1.17416	.9519	1.3964
X18	22.911	177	.000	1.53933	1.4067	1.6719
X19	10.254	177	.000	1.00562	.8121	1.1991

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الثالث:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X20	178	4.2809	1.63606	.12263
X21	178	4.2247	1.21377	.09098
X22	178	4.5393	1.36952	.10265
X23	178	3.9888	1.33406	.09999
X24	178	4.6404	1.11898	.08387
X25	178	4.1329	1.32331	.09919
X26	178	4.2514	1.32331	.09919
X27	178	3.6629	.71396	.05351

الملاحق

X28	178	4.4270	1.25223	.09386
-----	-----	--------	---------	--------

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X20	5.406	177	.000	.66292	.4209	.9049
X21	12.474	177	.000	1.13483	.9553	1.3144
X22	9.632	177	.000	.98876	.7862	1.1913
X23	12.248	177	.000	1.22472	1.0274	1.4220
X24	14.937	177	.000	1.25281	1.0873	1.4183
X25	12.914	177	.000	1.28090	1.0852	1.4766
X26	28.765	177	.000	1.53933	1.4337	1.6449
X27	15.203	177	.000	1.42697	1.2417	1.6122
X28	26.045	177	.000	1.64045	1.5162	1.7647

3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T للعبارات المتعلقة بالمحور الثالث
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T للعبارات المتعلقة بالبعد الأول

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X29	178	4.4270	1.21560	.09111
X30	178	4.6342	.84914	.06365
X31	178	4.7527	.51856	.03887

One-Sample Test

Test Value = 3

الملاحق

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X29	15.661	177	.000	1.42697	1.2472	1.6068
X30	27.452	177	.000	1.74719	1.6216	1.8728
X31	47.410	177	.000	1.84270	1.7660	1.9194

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لعبارات المتعلقة بالبعد الثاني:

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X32	178	4.6910	.93279	.06992
X33	178	4.8146	.73216	.05488
X34	178	4.5843	.81385	.06100

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X32	24.187	177	.000	1.69101	1.5530	1.8290
X33	33.066	177	.000	1.81461	1.7063	1.9229
X34	25.971	177	.000	1.58427	1.4639	1.7047

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T للعبارات المتعلقة بالبعد الثالث

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X35	178	4.3652	.93054	.06975
X36	178	4.6236	.62789	.04706
X37	178	4.2416	1.33745	.10025

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X35	19.573	177	.000	1.36517	1.2275	1.5028
X36	34.499	177	.000	1.62360	1.5307	1.7165
X37	12.385	177	.000	1.24157	1.0437	1.4394

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T للعبارات المتعلقة بالبعد الرابع

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X38	178	4.2247	1.37165	.10281
X39	178	4.4551	.92712	.06949
X40	178	4.8034	.69753	.05228

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
X38	11.913	177	.000	1.22472	1.0218	1.4276
X39	20.939	177	.000	1.45506	1.3179	1.5922
X40	34.493	177	.000	1.80337	1.7002	1.9065

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من ابعاد المحور الأول

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد الأول	178	4.5365	0.9123	.12510
البعد الثانية	178	4.5258	1.04397	.07824
البعد الثالثة	178	3.7655	1.19344	.0870
المحور الأول	178	4.4426	1.0499	.0707

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من ابعاد المحور الثاني

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد الأول	178	4.0487	1.38453	.10377
البعد الثانية	178	4.2357	1.23577	.27788
البعد الثالثة	178	4.2390	1.2002	.08996

الملاحق

المحور الثاني	178	4.1744	1.2735	.02999
---------------	-----	--------	--------	--------

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من ابعاد المحور الثالث

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد الأول	178	4.6723	.86112	.06454
البعد الثانية	178	4.6946	.86626	.06193
البعد الثالثة	178	4.4101	.96529	.07235
البعد الرابع	178	4.4944	.9987	.07486
المحور الثالث	178	4.5683	.91283	.02999

-اختبار التوزيع الطبيعي للفرضيات
أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

- جدول اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الأولى (جودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية)

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الأول	.105	177	.000	.958	177	.000
المحور الثالث	.186	177	.000	.895	177	.000

a. Lilliefors Significance Correction

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية:

جدول اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثانية (جودة التدقيق الخارجي وركائز وآليات حوكمة الشركات)

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الأول	.105	177	.000	.958	177	.000
المحور الثاني	.101	177	.000	.982	177	.000
a. Lilliefors Significance Correction						

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة:

- جدول اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثالثة (ركائز وآليات حوكمة الشركات وخصائص جودة المعلومة المحاسبية)

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الثاني	.101	177	.000	.982	177	.000
المحور الثالث	.186	177	.000	.895	177	.000
a. Lilliefors Significance Correction						

اختبار الفرضيات
- جدول اختبار سبيرمان للفرضية الأولى:

Correlations				
			المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	Correlation Coefficient	1.000	.798**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.798**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

- جدول اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الأولى

Correlations

الملاحق

			العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه	Correlation Coefficient	1.000	.720**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.720**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
		**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		

- جدول اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الثانية

Correlations				
			العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق الخارجي	Correlation Coefficient	1.000	.775**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.775**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

- جدول اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الثالثة

الملاحق

Correlations				
			العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق	Correlation Coefficient	1.000	.602**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.602**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

- اختبار سبيرمان للفرضية الثانية

Correlations				
			المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات
Spearman's rho	المحور الأول: بجودة التدقيق الخارجي	Correlation Coefficient	1.000	.336*
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات	Correlation Coefficient	.336*	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملاحق

جدول اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الأولى

Correlations				
			المحور الأول	ركيزة الرقابة الداخلية
Spearman's rho		Correlation Coefficient	1.000	.650**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الأول	Correlation Coefficient	.650**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
ركيزة الرقابة الداخلية	Correlation Coefficient	.650**	1.000	
	Sig. (2-tailed)	0.000	.	
	N	178	178	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الثانية

Correlations					
			المحور الأول	ركيزة الإفصاح	
Spearman's rho		Correlation Coefficient	1.000	.560*	
		Sig. (2-tailed)	.	0.000	
		N	178	178	
	المحور الأول	ركيزة الإفصاح	Correlation Coefficient	.560*	1.000
			Sig. (2-tailed)	0.000	.
			N	178	178
			*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		

- اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الثالثة

Correlations

الملاحق

			المحور الأول	آليات حوكمة الشركات
Spearman's rho	المحور الأول	Correlation Coefficient	1.000	.362*
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	آليات حوكمة الشركات	Correlation Coefficient	.362*	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
		*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		

- اختبار سبيرمان للفرضية الثالثة:

Correlations				
			المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	المحور الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات	Correlation Coefficient	1.000	.720**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.720**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الأولى

الملاحق

Correlations				
			ركيزة الرقابة الداخلية	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	ركيزة الرقابة الداخلية	Correlation Coefficient	1.000	.677**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.677**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الثانية

Correlations				
			ركيزة الإفصاح	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	ركيزة الإفصاح	Correlation Coefficient	1.000	.776**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.776**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

-اختبار سبيرمان للفرضية الفرعية الثالثة

الملاحق

Correlations				
			آليات حوكمة الشركات	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية
Spearman's rho	آليات حوكمة الشركات	Correlation Coefficient	1.000	.785**
		Sig. (2-tailed)	.	0.000
		N	178	178
	المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية	Correlation Coefficient	.785**	1.000
		Sig. (2-tailed)	0.000	.
		N	178	178
	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

اختبار الفرضية الرابعة اختبار Kruskal-Wallis Test 1- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الأولى

	Test Statistics ^{a,b}
	جودة التدقيق الخارجي
Kruskal-Wallis H	5.870
df	3
Asymp. Sig.	.118
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: المؤهل العلمي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	المؤهل العلمي	N	Mean Rank
	ليسانس	110	90.03

جودة التدقيق الخارجي	ماسنر / ماجستير	26	69.56
	دكتوراه	11	88.23
	شهادات مهنية	31	102.37
	Total	178	

2- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الثانية

	Test Statistics ^{a, b}
	جودة التدقيق الخارجي
Kruskal-Wallis H	1.603
df	3
Asymp. Sig.	.659
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: التخصص العلمي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	التخصص العلمي	N	Mean Rank
جودة التدقيق الخارجي	محاسبة	85	91.78
	مالية	68	91.04
	تدقيق	14	81.61
	اخرى	11	73,55
	Total	178	

3- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الثالثة

	Test Statistics ^{a, b}
	جودة التدقيق الخارجي
Kruskal-Wallis H	.372
df	3
Asymp. Sig.	.946
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: عدد سنوات الخبرة	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	عدد سنوات الخبرة	N	Mean Rank
	أقل من 5 سنوات	12	93.71

جودة التدقيق الخارجي	من 5 إلى 10 سنوات	17	83.41
	من 10 إلى 15 سنوات	39	88.35
	من 15 فما فوق	110	90.39
	Total	178	

4- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الرابعة

	Test Statistics ^{a, b}
	جودة التدقيق الخارجي
Kruskal-Wallis H	7.761
df	5
Asymp. Sig.	170
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: المسمى الوظيفي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	المسمى الوظيفي	N	Mean Rank
جودة التدقيق الخارجي	محافظ حسابات	84	92.70
	خبير محاسبي	59	91.16
	مدير عام	5	62.21
	عضو في مجلس الإدارة	9	60.64
	مدير المالية والمحاسبة	5	65.69
	مدقق داخلي	16	107.46
	Total	178	

اختبار الفرضية الخامسة اختبار Kruskal-Wallis Test

1- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الأولى

	Test Statistics ^{a, b}
	ركائز وآليات حوكمة الشركات
Kruskal-Wallis H	1.224
df	3
Asymp. Sig.	.747
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: المؤهل العلمي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	المؤهل العلمي	N	Mean Rank
ركائز وآليات حوكمة الشركات	ليسانس	110	89.87
	ماسر / ماجستير	26	82.35
	دكتوراه	11	79.86
	شهادات مهنية	31	94.92
	Total	178	

اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الثانية

	Test Statistics ^{a, b}
	ركائز وآليات حوكمة الشركات
Kruskal-Wallis H	3.241
df	3
Asymp. Sig.	.356
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: التخصص العلمي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	التخصص العلمي	N	Mean Rank
ركائز وآليات حوكمة الشركات	محاسبة	85	84.65
	مالية	68	90.98
	تدقيق	14	84.96
	اخرى	11	113.82
	Total	178	

3- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الثالثة

	Test Statistics ^{a, b}
	ركائز وآليات حوكمة الشركات
Kruskal-Wallis H	.832
df	3
Asymp. Sig.	.842
a. Kruskal Wallis Test	

b. Grouping Variable: عدد سنوات الخبرة

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	عدد سنوات الخبرة	N	Mean Rank
ركائز وآليات حوكمة الشركات	أقل من 5 سنوات	12	95.96
	من 5 إلى 10 سنوات	17	90.38
	من 10 إلى 15 سنوات	39	94.44
	من 15 فما فوق	110	86.91
	Total	178	

4- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الرابعة

	Test Statistics ^{a, b}
	ركائز وآليات حوكمة الشركات
Kruskal-Wallis H	7.974
df	5
Asymp. Sig.	.158
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: المسمى الوظيفي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	المسمى الوظيفي	N	Mean Rank
ركائز وآليات حوكمة الشركات	محافظ حسابات	84	96.22
	خبير محاسبي	59	91.73
	مدير عام	5	65.86
	عضو في مجلس الإدارة	9	76.43
	مدير المالية والمحاسبة	5	54.69
	مدقق داخلي	16	75.92
	Total	178	

اختبار الفرضية السادسة اختبار Kruskal-Wallis Test

1- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الأولى

	Test Statistics ^{a, b}
	جودة المعلومة المحاسبية
Kruskal-Wallis H	1.895
df	3
Asymp. Sig.	.595
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: المؤهل العلمي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	المؤهل العلمي	N	Mean Rank
جودة المعلومة المحاسبية	ليسانس	110	87.79
	ماستر/ ماجستير	26	80.71
	دكتوراه	11	97.27
	شهادات مهنية	31	97.58
	Total	178	

-اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الثانية

	Test Statistics ^{a, b}
Kruskal-Wallis H	.427
df	3
Asymp. Sig.	.935
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: التخصص العلمي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	التخصص العلمي	N	Mean Rank
جودة المعلومة المحاسبية	محاسبة	85	90.76
	مالية	68	87.15
	تدقيق	14	94.79

	اخرى	11	93.18
	Total	178	

3- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الثالثة

	Test Statistics ^{a, b} جودة المعلومة المحاسبية
Kruskal-Wallis H	.214
df	3
Asymp. Sig.	.975
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: عدد سنوات الخبرة	

Kruskal-Wallis Test

Ranks		
	عدد سنوات الخبرة	Mean Rank

جودة المعلومة المحاسبية	أقل من 5 سنوات	12	84.42
	من 5 إلى 10 سنوات	17	86.68
	من 10 إلى 15 سنوات	39	89.41
	من 15 فما فوق	110	90.52
	Total	178	

4- اختبار Kruskal-Wallis Test للفرضية الفرعية الرابعة

	Test Statistics ^{a,b} جودة المعلومة المحاسبية
Kruskal-Wallis H	1.335
df	5
Asymp. Sig.	.931
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grouping Variable: المسمى الوظيفي	

Kruskal-Wallis Test

Ranks			
	المسمى الوظيفي	N	Mean Rank
جودة المعلومة المحاسبية	محافظ حسابات	84	89.74
	خبير محاسبي	59	89.53

	مدير عام	5	75.79
	عضو في مجلس الإدارة	9	79.29
	مدير المالية والمحاسبة	5	91.38
	مدقق داخلي	16	100.38
	Total	178	

اختبار الفرضية الرئيسية:

_ ملحق اختبار. PROCESS Macro for SPSS by Andrew F. Hayes لتحليل الوساطة

PROCESS VARIABLES = your variables

MODEL = 4/

[اسم متغير جودة التدقيق الخارجي] = X/

[اسم متغير ركائز وآليات حوكمة الشركات] = M/

[اسم متغير جودة المعلومات المحاسبية] = Y/

Run MATRIX procedure:

***** PROCESS Procedure for SPSS Version 4.2 *****

Written by Andrew F. Hayes, Ph.D. www.afhayes.com

Documentation available in Hayes (2022). www.guilford.com/p/hayes3

Model : 4

Y : y

X: x

M: m

Sample
Size: 178

OUTCOME VARIABLE:

m

Model Summary

R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
.0976	.0095	37.0134	1.6912	1.0000	176.0000	.1951

Model

	Coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	55.1718	6.0498	9.1197	.0000	43.2323	67.1112
x	.1356	.1043	1.3005	.1951	.0702	.3415

OUTCOME VARIABLE:

y

Model Summary

R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
.2149	.0462	14.5321	4.2364	2.0000	175.0000	.0160

Model

	Coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	42.2456	4.6000	9.1838	.0000	33.1670	51.3242
x	.1792	.0657	2.7284	.0070	.0496	.3088
m	.0351	.0472	1.7432	.008	.0581	.1283

***** DIRECT AND INDIRECT EFFECTS OF X ON Y *****

Direct effect of X on Y

Effect	se	t	p	LLCI	ULCI
.1792	.0657	2.7284	.0070	.0496	.3088

Indirect effect(s) of X on Y:

Effect	BootSE	BootLLCI	BootULCI
--------	--------	----------	----------

m .0048 .0087 -.0098 .0256

***** ANALYSIS NOTES AND ERRORS *****

Level of confidence for all confidence intervals in output:
95.0000

Number of bootstrap samples for percentile bootstrap confidence intervals:
5000

----- END MATRIX -----

Rapport de commissariat aux comptes Wood Group Somias Spa Exercice 2023

Comptes de Résultats

Comptes de résultats	NOTE	2023	2022
Vente et produits annexes		2.229.409.995,18	1.721.112.119,18
Variation stocks produits finis et en cours		-251.694.043,15	60.151.839,27
Produits immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1.977.715.952,03	1.781.539.467,26
Achats consommés		37.485.395,90	43.776.463,86
Services extérieurs et autres consommations		289.390.412,75	249.245.558,73
II-CONSUMMATION DE L'EXERCICE		326.875.808,65	293.022.022,59
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1.650.840.143,38	1.488.517.444,67
Charges de personnel		1.393.745.794,45	1.251.512.945,44
Impôts, taxes et versements assimilés		40.319.846,72	34.127.908,66
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		216.774.502,21	202.876.590,57
Autres produits opérationnels		18.454.554,71	6.010.616,38
Autres charges opérationnelles		21.316.878,50	1.720.597,53
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		106.065.191,14	95.250.545,96
Reprise sur pertes de valeur et provisions		310.579.512,82	19.108.800,00
V-RESULTAT OPERATIONNEL		418.426.500,10	131.024.863,46
Produits financiers			
Charges financiers			97.669,35
VI-RESULTAT FINANCIER			97.669,35
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		418.426.500,10	130.927.194,11
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		50.674.703,00	51.602.106,19
Impôts différés (Variation) sur résultat ordinaires		79.172.630,43	-11.140.065,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2.306.750.019,56	1.806.658.883,64
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2.018.170.852,89	1.716.193.730,72
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		288.579.166,67	90.465.152,92
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
Liaison inter-unité (produits)			
Liaison inter-unité (charges)			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		288.579.166,67	90.465.152,92

Rapport de commissariat aux comptes Wood Group Somias Spa Exercice 2023

ACTIF

ACTIF	NOT E	2023			2022
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et Pertes de valeurs	NET	NET
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		250.000,00	223.767,08	26.232,92	66.232,92
Immobilisations corporelles		954.409.932,80	775.745.373,20	178.664.559,60	203.532.378,15
Terrains					
Batiments		36.375.624,00	7.765.190,96	28.610.433,04	31.796.252,24
Autres immobilisations corpor		918.034.308,80	767.980.182,24	150.054.126,56	171.736.125,91
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		4.415.000,00		4.415.000,00	4.415.000,00
Immobilisations financières		130.397.591,32		41.080.473,17	189.303.317,78
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		41.080.473,17		41.080.473,17	20.813.569,20
Impôts différés actif		89.317.118,15		89.317.118,15	168.489.748,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1.089.472.524,12	775.969.140,28	313.503.383,84	397.316.928,85
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		164.147.643,31	1.088.535,65	163.059.107,66	249.573.903,10
Créances et emplois assimilés					
Clients		687.382.481,84		687.382.481,84	484.690.517,80
Autres débiteurs		61.393.592,87	24.060.259,89	37.333.332,98	118.128.537,00
Impôts et assimilés		29.739.068,98		29.739.068,98	-
Autres créances et emplois assimilés		338.753.899,29		338.753.899,29	338.830.030,28
Disponibilités et assimilés				-	-
Placements et autres actifs financiers courants				-	-
Trésorerie		922.083.136,03		922.083.136,03	569.984.610,67
TOTAL ACTIF COURANT		2.203.499.822,32	25.148.795,54	2.178.351.026,78	1.761.207.598,85
TOTAL GENERAL ACTIF		3.292.972.346,44	801.117.935,82	2.491.854.410,62	2.158.524.527,70



PASSIF

PASSIF	NOTE	2023	
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		70.000.000,00	70.000.000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves – Réserves consolidés (1)		757.216.999,78	732.029.846,78
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net – Résultat net du groupe (1)		288.579.166,67	90.465.152,92
Autres capitaux propres – Report à nouveau		59.179.118,00	59.179.118,00
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1.174.975.284,45	951.674.117,70
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		318.378.582,97	266.274.881,59
TOTAL II		318.378.582,97	266.274.881,59
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		297.681.581,51	310.977.593,28
Impôts		185.059.965,11	140.897.066,75
Autres dettes		515.758.996,58	488.700.868,38
Trésorerie passif			
TOTAL III		998.500.543,20	940.575.528,41
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2.491.854.410,62	2.158.524.527,70

الحمد لله الذي جعل القرآن
مكتوباً