

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و محاسبة الرقم التسلسلي: ..... / 2019

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2019

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

التخصص: مالية المؤسسة

## عنوان المذكرة

الحوكمة كآلية لتفعيل التدقيق المحاسبي  
في المؤسسة الإقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة الإسمنت - تبسة -

من إعداد الطالبين تحت إشراف الأستاذة

- أسامة بن نجوع - سارة حلومي

- عبد الرؤوف بوبطانة - Université Larbi Tébessi - Tébessa

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
حنان دريد	أستاذ محاضر - أ -	رئيسا
سارة حلومي	أستاذ مساعد - أ -	مشرفا ومقررا
شادية بن عبود	أستاذ مساعد - أ -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر و عرفان

الحمد لله الذي له العزة و الجبروت و بيده الملك و الملكوت و له البقاء و الثبوت و أفضل الصلاة و أزكى التسليم على سيدنا محمد و على آله و صحبه أجمعين إلى يوم

الدين، أما بعد؛ قال عزوجل: " لئن شكرتم لأزيدنكم "

أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان و التقدير إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل و لو بالكلمة الطيبة و الدعاء.

إلى من غمرتنا بعطائها الأستاذة المشرفة " حلومي سارة " التي تفضلت بالإشراف على هذا العمل من خلال طرحها للملاحظات المهمة و تزودنا ببعض المصادر و توجهاتها القيمة و المساعدة و التشجيع.

إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة.

إلى جميع أساتذة و عمال كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

إلى جميع موظفي مؤسسة الإسمنت - تنسة -

نقول لكل هؤلاء جزاكم الله عنا كل خير

# إهداء

إلى أمي و أبي أطال الله في عمرهما و أدامهما سندا لي.

إلى من أتقاسم معهم المحبة الأسرية أشقائي و شقيقاتي.

إلى جميع الأقارب و الأحياء.

إلى كل من حملته ذاكرتي و لم تحمله مذكرتي.

محمد الرؤوفه

أسامة

الفهرس العام

الفهرس العام

الصفحة	العنوان
	شكر و عرفان
	الفهرس
I-II	الفهرس العام
III	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
أ-د	المقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الحوكمة، التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية - مقارنة نظرية -
03	المطلب الأول: الحوكمة - التأصيل النظري -
03	الفرع الأول: ماهية الحوكمة
06	الفرع الثاني: مبادئ و محددات الحوكمة
08	المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي - التأصيل العلمي -
09	الفرع الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
12	الفرع الثاني: معايير و إجراءات التدقيق المحاسبي
14	المطلب الثالث: آليات الحوكمة لتفعيل عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
15	الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي
16	الفرع الثاني: القياس المحاسبي
19	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة
19	الفرع الأول: الدراسات المتعلقة بالحوكمة باللغة العربية
21	الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بالحوكمة باللغة الأجنبية
22	المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي
22	الفرع الأول: الدراسات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي باللغة العربية
23	الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي باللغة الأجنبية

24	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة
26	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
29	المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية
29	الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة
30	الفرع الثاني: متغيرات الدراسة و مصادر جمع البيانات
32	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات
34	المطلب الثالث: البرامج و الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة
38	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات
38	المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة
38	الفرع الأول: متغير الجنس
39	الفرع الثاني: متغير الفئة العمرية
40	الفرع الثالث: متغير المؤهل العلمي
41	الفرع الرابع: متغير المركز الوظيفي
42	الفرع الخامس: متغير الخبرة المهنية
43	المطلب الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة
43	الفرع الأول: استجابات أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة بالمؤسسة الإقتصادية
48	الفرع الثاني: استجابات أفراد العينة نحو التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية
52	المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة
52	الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي
52	الفرع الثاني: إختبار الفرضيات الفرعية
56	الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية
58	خلاصة الفصل الثاني
60	الخاتمة
65	قائمة المراجع
70	الملاحق

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول	الفصل
29	مجتمع الدراسة بمؤسسة الإسمنت - تبسة -	01	الثاني
29	عينة الدراسة بمؤسسة الإسمنت - تبسة -	02	
33	مقياس ليكارت الحماسي	03	
33	اختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق و ثبات الإستبيان	04	
36	طول خلايا مقياس ليكارت الحماسي	05	
38	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس	06	
39	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الفئة العمرية	07	
40	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	08	
41	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمركز الوظيفي	09	
42	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	10	
44	إستجابات أفراد العينة نحو متغير الحوكمة	11	
48	إستجابات أفراد العينة نحو متغير التدقيق المحاسبي	12	
52	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	13	
53	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية	14	
56	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية	15	



## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل	الفصل
31	متغيرات الدراسة	01	الثاني
39	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس	02	
40	توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية	03	
41	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	04	
42	توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي	05	
43	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	06	

## فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
70	إتفاقية التريض	01
72	إستمارة الإستبيان	02
76	قائمة الأساتذة المحكمين	03
77	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	04
78	عرض و تحليل نتائج الدراسة	06
79	نتائج التوزيع الطبيعي	07
80	اختبار فرضيات الدراسة	08

حَقِّقْ

## مقدمة

شهد مفهوم الحوكمة في العقود الماضية تطورا وتغيرا كبيرا والذي إقتصر مفهومه على المؤسسات الكبيرة المدرجة بأسواق المال في الإقتصاديات الكبرى، حيث تعنى بها أنشطة الأعمال كافة في كلتا القطاعين العام والخاص، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في العديد من الدول والتي ترجع في العديد من الحالات إلى وجود فساد إداري ومحاسبي ومالي، ضمن هذا الإطار إتجهت جل المؤسسات إلى تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي لما تكتسيه من أهمية، وهذا بناء على الدور الذي يؤديه لتقديم رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة المعطيات المحاسبية والمالية والوقوف على ما إذا كانت تعكس فعلا واقع أداء المؤسسة.

## 1- إشكالية البحث

يمكن تلخيص إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي الموالي:

**ما مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية عموما؟  
وعلى مستوى مؤسسة الإسمنت -تبسة- خصوصا؟**

إلى جانب التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية والتي تتمثل في :

- ما المقصود بالحوكمة؟ وفيما يتمثل التدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؟
- فيما يتمثل تأثير حقوق المساهمين على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؟
- فيما يتمثل تأثير المعاملة المتكافئة للمساهمين على التدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة؟
- فيما يتمثل تأثير دور أصحاب المصالح على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؟
- فيما يتمثل تأثير الإفصاح والشفافية على التدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة؟
- فيما يتمثل تأثير مسؤولية مجلس الإدارة على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؟

## 2- فرضيات البحث

لمعالجة إشكالية الدراسة وكإجابة مبدئية على التساؤلات الفرعية سيتم صياغة الفرضيات الموالية:

- الفرضية الرئيسية
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة-

### • الفرضيات الفرعية

- ضمن الفرضية الرئيسية تندرج مجموعة من الفرضيات الفرعية متمثلة في:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين حقوق المساهمين والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين المعاملة المتكافئة للمساهمين والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين دور أصحاب المصالح والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين الإفصاح والشفافية والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين مسؤولية مجلس الإدارة والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة.

### 3- أهداف البحث

- الغرض من هذه الدراسة هو التوصل إلى مجموعة من الأهداف يمكن توضيح أهمها فيما يلي:
- إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تحديد مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية عموماً، وعلى مستوى مؤسسة الإسمنت- تبسة- خصوصاً.
- على ضوء الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يمكن توضيح الأهداف الفرعية الموالية:
- التعرف على مفهوم الحوكمة؛
  - بيان أهداف توجه المؤسسة الاقتصادية نحو تطبيق مبادئ الحوكمة؛
  - التعرف على الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة؛
  - التوصل إلى إستنتاجات مدعمة إحصائياً تثبت العلاقة التي تربط مبادئ الحوكمة بالتدقيق المحاسبي؛
  - إلقاء الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الحوكمة والتدقيق المحاسبي وما توصلت إليه من نتائج.

#### 4- أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، حيث تزايد الإهتمام بموضوع الحوكمة بإعتباره يساهم في عدة جوانب إقتصادية كزيادة الكفاءة الإقتصادية ورفع مستوى الشفافية، وكذلك إبراز الدور الهام لها في تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي، الأمر الذي يعمل على تطوير أداء المؤسسة ويضمن صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرفها.

#### 5- أسباب اختيار البحث

هناك مجموعة من الإعتبارات والأسباب التي دفعت لإختيار موضوع البحث الموسوم بـ:

" الحوكمة كآلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية "

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع؛
- إنتشار مصطلح الحوكمة عموما والتدقيق المحاسبي خصوصا؛
- أهمية وحداثة الموضوع والإهتمام به جراء الأزمات المالية العالمية التي كانت سببا في ظهور مفهوم الحوكمة حيث أصبح تطبيق مبادئها ضروري للحد من الفساد المالي والإداري؛
- تعميق الفهم بموضوع الحوكمة وإلقاء الضوء على المصطلحات المتعلقة بها؛
- تدرج الموضوع ضمن التخصص.

#### 6- حدود البحث

تمثلت حدود البحث فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** إختصر المجال المكاني الذي تم إختياره للقيام بالدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة الإسمنت -تبسة- المتواجدة بولاية تبسة.
- **الحدود الزمانية:** تم إنجاز هذه الدراسة خلال 2019/04/16 إلى غاية 2019/05/15.
- **الحدود البشرية:** بالنسبة لهذا المجال فقد تم الأخذ بالأفراد العاملين بمؤسسة الإسمنت -تبسة-، الذي تم الإتصال بهم نظرا لإلمامهم بموضوع البحث من أجل الحصول على المعطيات اللازمة التي يتم الإعتماد عليها في الدراسة الميدانية للبحث.

## 7- منهج البحث

لدراسة الموضوع وقصد الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات ومحاولة الربط بين مختلف متغيرات الدراسة، فقد تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من أجل الوقوف على الدور الذي تلعبه الحوكمة لتفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، أما الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل أسلوب الإستبيان المقدم للأفراد العاملين بمؤسسة الإسمنت -تبسة- للوقوف على ما إذا كانت الحوكمة تمثل آلية لتفعيل التدقيق المحاسبي، مقارنة بما جاء في الجانب النظري.

## 8- هيكل البحث

وفقاً لأهداف الدراسة والفرضيات الموضوعية تم تقسيم البحث على النحو التالي:

الفصل الأول، جاء بعنوان الدراسات النظرية للموضوع، وتم التطرق من خلاله إلى الحوكمة والتدقيق المحاسبي من حيث التعاريف، خصائص، مبادئ، معايير، أما المبحث الثاني فقد تم فيه عرض الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

الفصل الثاني، جاء بعنوان الدراسة التطبيقية لموضوع البحث، الذي تم على مستوى مؤسسة الإسمنت -تبسة- باستخدام أسلوب الإستبيان، وتم التطرق من خلال المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة، أما في المبحث الثاني تم عرض تحليل لنتائج الدراسة وإختبار الفرضيات.

## 9- صعوبات البحث

يمكن حصر أهم الصعوبات التي إعترضت هذه الدراسة فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالتدقيق المحاسبي خاصة باللغة العربية؛
- قلة توافر المعلومات اللازمة حول الحوكمة لدى الموظفين بمؤسسة الإسمنت -تبسة-؛
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة كآلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

# الفصل الأول

## الدراسة النظرية



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية

## تمهيد

تعد الحوكمة أحد المواضيع الهامة في الوسط الإقتصادي ، شاع إستخدام مبادئها بشكل واسع مع بداية التسعينات بسبب سلسلة من الأزمات والانهيارات الاقتصادية والمالية فجاءت الحوكمة كرد و إستجابة لنداء المساهمين و أصحاب المصالح من أجل فرض رقابة تحمي مصالح مشتركة للجميع و تحافظ على استمرارية المؤسسة، و هذا ما أدى الى الاهتمام بمهنة التدقيق المحاسبي، حيث يعد أحد أهم العناصر التي تساهم في الحد من الفساد المالي و الإداري، و كذا تقييم و تطوير نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، و تقديم المشورة لمجلس الإدارة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادي، وسيتم توضيح ذلك من خلال البحثين الموليين:

➤ المبحث الأول: الحوكمة، التدقيق المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية - مقارنة نظرية -؛

➤ المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

### المبحث الأول: الحوكمة، التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية - مقارنة نظرية -

للحوكمة أهمية كبيرة في الإقتصاديات الحديثة و المتطورة و بالتالي أصبحت من المواضيع المثيرة للدراسة، كما ارتبطت بالتدقيق المحاسبي لكون هذا الأخير يعد مصدرا لرأي بناء حول صحة و مصداقية المعلومات المقدمة و التي سيتم من خلالها إتخاذ القرارات التي من شأنها تمكين المؤسسة من الإستمرار و تصحيح الأخطاء و تحقيق الأهداف المخطط لها.

وسيتيم من خلال هذا المبحث التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالحوكمة و التدقيق المحاسبي من خلال المطالب الموالية:

➤ **المطلب الأول:** الحوكمة- التأصيل النظري-؛

➤ **المطلب الثاني:** التدقيق المحاسبي -التأصيل العلمي-؛

➤ **المطلب الثالث:** آليات الحوكمة لتفعيل عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الأول: الحوكمة

تعتبر الحوكمة من أحد المواضيع المهمة باعتبارها نظام ونموذج تسييري حديث، سيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

### الفرع الأول: ماهية الحوكمة

تتمثل المفاهيم المتعلقة بالحوكمة في مايلي:

#### 1- تعريف الحوكمة

تعددت تعاريف الحوكمة من اقتصادي إلى آخر ويتمثل أهمها في:

#### التعريف الأول

تعرف الحوكمة على أنها "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد علاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالمؤسسة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى".<sup>1</sup>

يتضح من خلال هذا التعريف أن الحوكمة هي مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة وتوزيع الحقوق والواجبات فيما بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.

<sup>1</sup> - محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009، ص: 18.

## التعريف الثاني

وتعرف الحوكمة كذلك: "هي نظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم في أعمالها."<sup>1</sup> يتضح من هذا التعريف السابق أن الحوكمة هي نظام تحكم داخل المؤسسة.

## التعريف الثالث

وكذلك تعرف على أنها: "نظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة والشفافية."<sup>2</sup> يتضح من خلال هذا التعريف أن الحوكمة هي نظام تتويه ومراقبة للأعمال من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

يتضح من التعاريف السابقة بأن الحوكمة هي نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة، يتضمن مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المؤسسة.

## 2- خصائص الحوكمة

- هناك جملة من الخصائص تتميز بها الحوكمة تتمثل في:<sup>3</sup>
- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
  - الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
  - الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير ملازمة للعمل؛
  - المسائلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
  - المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذو المصلحة في المؤسسة؛
  - العدالة: أي يجب إحترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصالح في المؤسسة؛
  - المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

<sup>1</sup> - إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسل الأموال، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010، ص: 160.

<sup>2</sup> - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: ( مفاهيم - مبادئ - التجارب )، تطبيق الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، جامعة القاهرة، 2005، ص: 3.

<sup>3</sup> - بلعادي عمار، دور الحوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، ملتقى دولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة و واقع رهانات و الأفاق، جامعة أم البواقي، يومي 8/7 ديسمبر، 2010، ص: 04.

## 3- أهداف الحوكمة

- يمكن أن تلخص أهداف الحوكمة من العناصر الآتية:<sup>1</sup>
- تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
  - فرض الرقابة الفعلة على أداء المؤسسات الاقتصادية وتدعيم المسائلة المحاسبية بها؛
  - ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للمؤسسات الاقتصادية؛
  - تعميق وتعزيز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتعارف عليها؛
  - زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال؛
  - التنبؤ بالمخاطر المتوقعة وإدارتها؛
  - تعظيم الأرباح وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

## 4- الأطراف المعنية لتطبيق حوكمة المؤسسات

- هناك أربعة أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وتتمثل هذه الأطراف في:<sup>2</sup>
- **المساهمون:** وهم الذين يملكون رأسمال المؤسسة ويقومون باختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يقوم بحماية حقوقهم؛
  - **مجلس الإدارة:** يتم إختيار أعضائه من قبل المساهمين ويقوم بإختيار المديرين التنفيذيين ومراقبتهم؛
  - **الإدارة:** وهي المسؤولة عن التسيير الفعلي للمؤسسة بحيث تقوم بتقديم التقارير إلى مجلس الإدارة وتحتمل كافة المسؤوليات حول شفافية المعلومات التي تنشرها؛
  - **أصحاب المصالح:** هم مجموعة الأطراف التي تربطهم مصالح مختلفة بالمؤسسة مثل الدائنين، الموردين، العملاء، الموظفين، وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة.

<sup>1</sup> - محمد براق، عمري قمان، بور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية للحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة بسكرة، يومي 7/6 ماي، 2012، ص: 4.

<sup>2</sup> - غريب بولرباح، بور آليات حوكمة المؤسسات في تحقيق التنمية المستدامة، ملتقى دولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، يومي 26/25 نوفمبر 2013، ص: 5.

## الفرع الثاني: مبادئ ومحددات الحوكمة:

تتلخص مبادئ ومحددات الحوكمة في مجموعة من النقاط سيتم توضيحها من خلال هذا الفرع.

## 1- المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات

تتمثل مبادئ حوكمة المؤسسات في مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على المؤسسات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

ومن بين مبادئ حوكمة المؤسسات ما يلي:<sup>1</sup>

## 1-1- مبدأ حماية حقوق المساهمين: ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- تأمين وسائل العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- الحصول على المعلومات المختلفة؛
- ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات الاقتصادية؛
- الحصول على حقوقهم من الأرباح.

## 1-2- مبدأ الإفصاح و الشفافية: ويتحقق ذلك من خلال:

- دقة الإفصاح؛
- التوقيت الملائم للإفصاح؛
- شمولية الإفصاح؛
- مراجعة المعلومات المفصح عنها؛
- توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين؛

## 1-3- مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة: ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- المساواة من توفير المعلومات لمختلف الفئات؛
- المساواة في المعاملة بين فئات المساهمين؛
- الدفاع عن الحقوق القانونية؛
- الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة التنفيذية؛

<sup>1</sup> - نور الدين قدوري، عيسى حجاب، حمزة لفقير، مساهمة آليات حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري و المالي، الملتقى الوطني الأول حول دور الحوكمة في تطوير القطاع الصناعي بالجزائر، جامعة برج بوعريش، يوم 24 أكتوبر 2018، ص ص: 5، 6.

- التعويض عن حالات التعدي عن حقوقهم.

**1-4- مبدأ دور أصحاب المصالح في الحوكمة:** ويتحقق ذلك من خلال:

- التعاون بين أصحاب المصالح وإدارة المؤسسات الاقتصادية؛
- ضمان حصولهم على المعلومات الملائمة والكافية والموثوق بها؛
- المشاركة في المتابعة والرقابة على أداء المؤسسات الاقتصادية؛
- المحافظة على حقوقهم؛
- الحصول على التعويضات في حالة إنتهاك حقوقهم.

**1-5- مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة:** ويتحقق ذلك من خلال:

- ضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه المؤسسات الاقتصادية والمساهمين؛
- توفير المعلومات الكافية والموثوق بها؛
- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
- الالتزام بالقوانين وتحقيق مصالح كافة الأطراف.

## 2- محددات الحوكمة

لكي تتمكن المؤسسة من الاستفادة من مزايا الحوكمة يجب أن توفر مجموعة من المحددات المتمثلة

في:

### 2-1- المحددات الخارجية

ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسات، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، ويمكن توضيحها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل القوانين المؤسسة للنشاط الاقتصادي وكفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على جميع مؤسسات المجتمع؛

<sup>1</sup> - محمد ياسين قادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة لبنان، يومي 17/15 ديسمبر، 2012، ص: 16.

- المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، والتي تشمل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق؛
- المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني و الإستشارات المالية والاستثمارية إضافة إلى وجود جهاز قضائي شفاف وعادل وقادر على تحديد المسؤولية ومحاكمة مرتكبي المخالفات الإدارية والمالية في الأوقات السريعة والمناسبة.

## 2-2- المحددات الداخلية

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، ومن ناحية أخرى تشجع على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وتساعد الاستثمارات في الحصول على تمويل وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص عمل.<sup>1</sup>

خلاصة القول أن حوكمة المؤسسات هي عبارة عن مجموعة من العلاقة الموجودة بين إدارة المؤسسة التنفيذية ومجلس إدارتها إضافة إلى المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، تتميز بجملة من خصائص وأهداف تسعى إلى تحقيقها بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والمحددات داخلية وخارجية وهذا لتفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، وهذا ما سيتم التطرق إليه في المطلب الموالي.

### المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي - التأسيس النظري -

شهدت المؤسسات الاقتصادية تطورا كبيرا بزيادة حجمها وتعقد وظائفها، كما تضاعف حجم المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، وبهذا أخذت وظيفة التدقيق المحاسبي حيزا كبيرا في الوسط الاقتصادي وزاد الاهتمام بها، و سيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

<sup>1</sup> - إبراهيم سيد أحمد، مرجع سابق، ص: 168.

### الفرع الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

سيتم في هذا الفرع التطرق لأهم العناصر اللازمة للتعرف على عملية التدقيق المحاسبي.

#### 1- تعريف التدقيق المحاسبي

عرف التدقيق المحاسبي من قبل العديد ومن رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها

تصب في نفس الهدف، ومن أهم هذه التعريفات مايلي:

#### التعريف الأول

" هو عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وإعداد تقرير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة

مقدما، وتتم هذه العملية على يد شخص فني مستقل ومحيد".<sup>1</sup>

يتضح من التعريف السابق أن التدقيق المحاسبي هو عملية يقوم بها شخص ذو تاهيل معين يتم فيها

مطابقة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة مع المعايير المتعارف عليها.

#### التعريف الثاني

يعرف كذلك التدقيق المحاسبي على أنه: " فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة

معينة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني ومحيد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة".<sup>2</sup>

يتضح من التعريف السابق أن عملية التدقيق المحاسبي هي عبارة عن فحص للقوائم المالية وإبداء رأي

حول مدى صحتها ومصداقيتها.

#### التعريف الثالث

" هو اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني مؤهل ومستقل يهدف إلى إعطاء رأي

محلل حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومدى إحترامها للقواعد والمبادئ

المحاسبية المعمول بها".<sup>3</sup>

يتضح من التعريف أن التدقيق المحاسبي عملية تنجز لاختبار مصداقية القوائم المالية وإتباعها للمبادئ

المعترف بها والمتفق عليها عند إنجازها.

<sup>1</sup> - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، تدقيق الحسابات -النظري-، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص: 23.

<sup>2</sup> - بروبة إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة بكرة، 2015، ص: 59.

<sup>3</sup> - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص: 10 .



بعد التطرق إلى التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن التدقيق المحاسبي هو: فحص إنتقادي يقوم به شخص مؤهل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومدى مطابقتها للمعايير المعمول بها، وذلك بإبداء رأيه في تقرير نهائي مدعماً لذلك بالأدلة والقرائن اللازمة.

## 2- أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي مجموعة من الأهداف التي يعمل على تحقيقها لتحسين أداء المؤسسة، كما أن له أهمية بالغة لما يوفره من معلومات تخدم الجهات المستفيدة.

### 2-1- أهداف التدقيق المحاسبي

تطورت أهداف التدقيق المحاسبي نتيجة عدة عوامل في الفترة الأخيرة ويمكن جمعها فيما يلي:<sup>1</sup>

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية والمركز المالي؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات والدفاتر من أخطاء أو غش؛
- وضع ضوابط تحول دون ارتكاب الأخطاء والغش؛
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم البيانات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً؛
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

### 2-2- أهمية التدقيق المحاسبي

تستند العديد من الفئات على تقرير المدقق وذلك لإستخدامه في اتخاذ قرارات معينة، لذا فإنه لعملية

التدقيق المحاسبي أهمية بالغة يمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- تعتبر الإدارة تقرير مدقق الحسابات بمثابة رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية حول مدى صحتها وعدالتها؛

<sup>1</sup> - عمر محمد رزيقات، أحمد يوسف كلبونة، رأفت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات - العملي، - دار الميسرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص: 21.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، - دار الميسرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص: 19.

- للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة للبنوك حيث يتم الإعتماد على القوائم المالية المدققة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها؛
- تعتمد الجهات الحكومية القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض كفرض الضرائب، منح الدعم، القيام بعملية الرقابة؛
- إهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المدققة لإحتوائها على بيانات محاسبية تعتمد لتقدير وتحليل الدخل القومي ووضع برامج وخطط اقتصادية؛
- يعتمد الموردون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها؛
- أساس لتوفير الضوابط و الرقابة والإشراف على الموظفين والتأكد من صحة ما بالدفاتر والسجلات.

### 3- العلاقة بين التدقيق المحاسبي والمصطلحات الأخرى

يرتبط التدقيق المحاسبي ببعض المصطلحات الأخرى والتي سيتم توضيحها في النقاط الموالية:

#### 3-1- محافظ الحسابات

هو ذلك الشخص الذي يمارس وبصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات للمؤسسات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها.<sup>1</sup>

#### 3-2- الرقابة الداخلية

مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها من الأصول، ولضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.<sup>2</sup>

#### 3-3- التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة تجرى داخل المؤسسة من قبل أحد أقسامها، وتتناول الفحص الانتقادي والمنظم، والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية بغرض التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - القانون 10-01 المؤرخ في 28 رجب سنة 1421هـ الموافق لـ 11 جويلية 2011م، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المادة 22، ص: 7.

<sup>2</sup> - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 192.

<sup>3</sup> - Ziani abdelhak, **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, thèse de doctorat (non publiée), faculté des science économique et de gestion, branche : sciences économiques, université de Tlemcen, 2014, P :17.

## 3-4- التدقيق الخارجي

هو عملية يقوم بها مدقق من خارج المؤسسة محل التدقيق، يتميز بالتأهيل اللازم والاستقلال، وهو عملية فحص انتقادي للمعلومات والعمليات والتأكد من صحتها ومصداقيتها، وإبداء رأي فني محايد فيها.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: معايير وإجراءات التدقيق المحاسبي

تعتمد عملية التدقيق المحاسبي على مجموعة من المعايير التي تشكل مقياس للحكم على العمل الذي يقوم به المدقق، وكذلك إرشادات يستند عليها هذا الأخير في تقييم عمله والوفاء بمسؤوليته المهنية، وللقيام بعملية تدقيق يتم إتباع مجموعة من الإجراءات التي تمكن من بناء رأي فني ذو مصداقية حول القوائم المالية في التقرير النهائي.

## 1- معايير التدقيق المحاسبي

تتكون معايير التدقيق المحاسبي المقبولة قبولاً عاماً من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات، وسيتم توضيحها في مايلي:

## 1-1-1- المعايير العامة

سميت هذه المعايير بالعامة أو الشخصية لأنها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي للمدقق وتتمثل في:<sup>2</sup>

## 1-1-1-1- التأهيل العلمي والعملية

يجب أن تتم عملية التدقيق على يد شخص يتمتع بالمعرفة العلمية اللازمة والخبرة المهنية الكافية والكفاءة التي تؤهله للعمل كمدقق، وهذا يعني أن يتمتع المدقق بمعرفة كافية في مجالات المحاسبة والضرائب وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك إستمراره بالتدريب والتعلم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات.

## 1-1-1-2- الاستقلال

ترتبط درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره بمدى حياد هذا الأخير وإستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق، وتتمثل هذه الاستقلالية في نزاهة وإستقامة المدقق، وتمتعه بكافة حقوقه المدنية، فباستباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، عليه أن يكون مستقلاً فعلاً، أي تمتعه بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة.

<sup>1</sup> - محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 28.

<sup>2</sup> - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - الإطار النظرية-، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص ص: 121، 124.

### 1-1-3- العناية المهنية

يوجب هذا المعيار على المدقق الالتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، فهو مطالب بتحسين جودة خدماته وإعطاء الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، وهذا ما يتطلب منه أن يتفهم طبيعة العمل الذي يقوم به، كما تقتضي العناية المهنية إجتهد المدقق في الالتزام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب المصالح، وتقديم خدماته بدون إبطاء وبدقة واهتمام وبشكل كامل.

### 1-2- معايير العمل الميداني

تمثل هذه المعايير المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق، ويمكن حصرها فيما يلي:<sup>1</sup>

- يجب أن يكون العمل مخططاً له بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه؛
- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلي المطبق فعلاً داخل المؤسسة حتى يتمكن من إتخاذ النتائج التي تم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليها؛
- الحصول على قرائن كافية وملائمة كنتيجة لعملية الفحص الملائم والاستقصاء الكافي، وذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يركز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

### 1-3- معايير إعداد التقرير

تنتهي مهمة المدقق بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصريح والمحايد حول الشرعية ومصداقية القوائم المالية، ولهذه المرحلة كذلك مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، يمكن تقسيمها إلى أربع معايير:<sup>2</sup>

- توضيح المدقق لمدى إتفاق إعداد القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ثبات المؤسسة على إتباع هذه المبادئ والقواعد في الفترات المحاسبية المختلفة؛
- إفصاح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة بشكل كافي ولملم لجميع البيانات الهامة؛
- يشمل التقرير إبداء المدقق لرأيه بخصوص نظامية ومصداقية القوائم المالية التي تم تدقيقها.

<sup>1</sup> - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 26.

<sup>2</sup> - بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2016، ص: 27.

## 2- إجراءات التدقيق المحاسبي

- تتمثل في مجموع الخطوات التفصيلية التي يتبعها المدقق للحصول على الأدلة والبراهين التي سيقوم ببناء رأيه على أساسها في القوائم المالية، وتتمثل هذه الإجراءات في:<sup>1</sup>
- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي عليه الالتزام بها؛
  - المعرفة الشاملة للمؤسسة محل التدقيق من خلال الاطلاع على كيفية سير العمل فيها وكيفية تسلسل العمليات، وذلك كي يسهل عليه القيام بإعداد برنامج التدقيق؛
  - فحص النظام المحاسبي للمؤسسة دفتريا كان أم آليا، والإطلاع على كافة السجلات و الدفاتر؛
  - الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة كي يتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة؛
  - التعرف على العاملين في المؤسسة ومدى مسؤولية كل منهم وذلك بحصوله على كشف بالأسماء ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات؛
  - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيه.
- بعد التطرق إلى أهم العناصر اللازمة للتعرف على التدقيق المحاسبي من جانبه النظري يمكن استخلاص أنه عملية منتظمة تتم على يد شخص يتمتع بتأهيل وخبرة كافيين لفحص القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد فيها في تقرير نهائي، متقيدا بمجموعة من المعايير ومتبعا لمجموعة من الإجراءات التي تجعل عملية التدقيق المحاسبي تتم بالشكل المناسب الذي يوفر المعلومات الكافية لأصحاب المصالح في المؤسسة.

**المطلب الثالث: آليات الحوكمة لتفعيل عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**

- يعتبر التدقيق المحاسبي جانب أساسي من جوانب الحوكمة السليمة، يتيح لأطراف المعنية معلومات متعلقة بالنشاطات والقرارات التي تتخذها المؤسسة، و سيتم توضيح أهم آليات الحوكمة للمساهمة في تفعيل التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية فيما يلي:

<sup>1</sup> - بروية إلهام، مرجع سابق، ص ص : 67، 68.

### الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من بين المفاهيم والمبادئ المحاسبية المحكمة التي تؤدي دورا مهما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية، التي تظهر في التقارير المالية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة، وسيتم توضيح هذه المفاهيم من خلال هذا الفرع.

#### 1- تعريف الإفصاح المحاسبي

تعددت تعاريف الإفصاح المحاسبي، و يتمثل أهمها في:

##### التعريف الأول

يعرف الإفصاح على أنه: " حقائق أو معلومات ترد في البيانات المالية أو في المذكرات التوضيحية المتعلقة بها والتي تبين بشكل واضح جل الموقف المالي للمؤسسات الاقتصادية"<sup>1</sup>. يتضح من خلال هذا التعريف بأن الإفصاح عبارة عن معلومات وحقائق تبين موقف المالي للمؤسسة.

##### التعريف الثاني

كما عرف الإفصاح المحاسبي كذلك على أنه: "عملية إظهار المعلومات والبيانات المالية المعبرة عن أنشطة المؤسسة في القوائم المالية بصورة موضوعية ودقيقة لكي تخدم الأطراف ذات العلاقة في عملية إتخاذ القرارات"<sup>2</sup>.

يتضح من خلال هذا التعريف أن الإفصاح هو عملية إظهار المعلومات التي تعبر عن أنشطة المؤسسة و التي تخدم متخذي القرارات.

يتضح من خلال التعريفين السابقين أن الإفصاح المحاسبي هو تقديم التقارير المالية و جميع المعلومات اللازمة لإعطاء صورة واضحة وصحيحة لمستخدمي هذه التقارير في المؤسسة الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> - إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص: 20.

<sup>2</sup> - محمد ماهر رامي العذاري، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعي و أثرها على أداء الشركات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة قادسية، 2017، ص: 58.

## 2- أهمية الإفصاح

تتجلى أهمية الإفصاح المحاسبي بالنقاط التالية:<sup>1</sup>

- يخدم الإفصاح المحاسبي عملية التنظيم وعرض توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المختلفة بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم يزيد من قيمة ومنفعة هذه المعلومات فيما يتصل بمستخدميها؛
- يساهم الإفصاح المحاسبي في تحقيق فاعلية استغلال وكفاءة تخصيص الموارد الإقتصادية المتاحة على مستوى المؤسسة؛
- يساعد الإفصاح في تحسين فهم الأطراف المعنية لهيكل ونواحي نشاط المؤسسة وسياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية؛
- يساعد الإفصاح على جذب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال؛
- الإفصاح هو أداة قوية للتأثير في سلوك المؤسسات وحماية المستثمرين.

## الفرع الثاني: القياس المحاسبي

يعد القياس المحاسبي دعامة أساسية لنظام المعلومات في المؤسسة وذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل مختلف العمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة.

## 1- تعريف القياس المحاسبي

تعددت تعاريف القياس المحاسبي ويتمثل أهمها في:

## التعريف الأول

يتمثل القياس في أنه " تحديد وتخصيص أرقام كي تمثل خواص أو سمات لأنظمة مادية عدا الأرقام نفسها استنادا إلى القوانين التي تحكم هذه الخواص."<sup>2</sup>

يتضح من خلال هذا التعريف أن القياس يتضمن عملية ربط بين النظام الشكلي والنظام العددي مع مظاهر الأشياء والأحداث عبر قواعد معينة.

<sup>1</sup> - أحمد مهدي هادي العنزي، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة القادسية، المجلد 16، العدد4، العراق، 2014، ص: 230.

<sup>2</sup> - جعفر فالح ناصر الغانمي، القياس و الإفصاح المحاسبي عن رأس مال الفكري و أثرهما في قيمة الوحدة الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة ، جامعة قادسية، 2017، ص: 51.

## التعريف الثاني

كما عرف كذلك بأنه " يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".<sup>1</sup>

من خلال التعريف يتضح أن القياس هو قرن بين الأعداد والأشياء بناء لقواعد للتعبير عن خواص القياس.

يتضح من التعريفين السابقين أن القياس المحاسبي ليس هدفا بل وسيلة لتحقيق هدف و توفير معلومات صحيحة تعبر عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمله الأمر، فهو يعتبر جوهر الإفصاح المحاسبي.

## 2- أساليب القياس المحاسبي

من أجل القيام بعملية القياس المحاسبي يجب الاعتماد على عدة أساليب منها:<sup>2</sup>

## 2-1- أساليب القياس المباشرة

يتم من خلال هذا الأسلوب تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبي ممثلة بقيمة المفردة أو الخاصة محل القياس المباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على أساس ضرورة توفير علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشرة على سبيل مثال في قياس كلفة آلة من خلال السعر، المثبت في قائمة الشراء و تثمين أجزاء آلة.

## 2-2- أساليب القياس غير المباشرة

عندما يتعذر على القائم بعملية القياس، قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة لابد من قياس قيمة الحدث بطريقة غير مباشرة، إن أمكن، ومثال على ذلك قياس أجزاء آلة، وبعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لان عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمداخلات ومخرجات تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب، وهي بمثابة الأساس التي يقوم عليها أساليب القياس غير المباشرة.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة (القياس و الإفصاح وفق لمعايير المحاسبة المالية)، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2012، ص: 235.

<sup>2</sup> - طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي و محددات و انعكاساتها على رأي المراقب الحسابات، دار اليازوري، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص ص: 131، 132.



### 2-3- أساليب القياس التحكيمية

تتشابه أساليب القياس هذه مع أساليب القياس غير المباشرة ولكن ينحصر الفرق الرئيسي بوجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس التحكيمي فإنها ترفض مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

### 2-4- القيمة العادلة

هو المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساسا تجاري وفي سوق نشط.

من خلال ما سبق يمكن القول أن حوكمة المؤسسات تعتبر كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومات المالية المعروضة، للحد من استخدامها بطريقة سلبية تهم بمصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في المؤسسة، وتبرز إيجابيات تطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات من خلال التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية، حيث تستفيد حوكمة المؤسسات في تطوير الممارسات المحاسبية من خلال إبراز أثرها على التدقيق المحاسبي الذي بدوره يقوم بأعمال الفحص والتحقيق والتقرير للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا لقواعد وإجراءات محددة تتماشى مع مبادئ وقواعد الحوكمة، وسيتم عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالحكومة والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية في المبحث الموالي.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تعرضت لموضوعي الحوكمة والتدقيق المحاسبي منها باللغة العربية ومنها باللغة الأجنبية، و سيتم من خلال هذا المبحث تقديم بعض الدراسات على النحو الآتي:

➤ **المطلب الأول:** الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة؛

➤ **المطلب الثاني:** الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي؛

➤ **المطلب الثالث:** التعقيب على الدراسات السابقة.

## المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالحوكمة

جاءت العديد من الدراسات لموضوع الحوكمة و سيتم عرض بعض منها في مايلي:

## الفرع الأول: الدراسات المتعلقة بالحوكمة باللغة العربية

تم الإعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة باللغة العربية يتمثل أهمها في:

1- دراسة - دلال العابدي - 2016 - الموسومة ب: " حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية".<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ودراسة أهم جوانب الإطار الفكري لحوكمة الشركات وأساسياتها ومعاييرها، وكذا أهم الآليات الداعمة لها وإجراءات عملها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في: أن حوكمة الشركات تحقق أكبر قدر ممكن من المصداقية والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال ما تقدمه وآلياتها الداخلية والخارجية من خدمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر التي قد تواجهها.

ومن خلال الدراسة تم اقتراح بعض التوصيات من بينها نشر ثقافة الحوكمة في المجتمعات عن طريق وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني، فإذا ما أدرك المجتمع أن الحوكمة تمثل خط دفاع قوي ضد أي فساد يحاول سلب المجتمع ثرواته فإنه سوف يدعم تطبيقها وإرساء قواعدها.

<sup>1</sup> - دلال العابدي، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2016.

2- دراسة- محمد محسن عبد الرضا-2018-الموسومة ب: " دور الحوكمة في الحد من الاحتيال في البيانات المالية لنشاط البلديات".<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى التطرق إلى التطور الذي شهدته الحوكمة وارتباط مفهومها بالشركات الكبيرة المدرجة بأسواق المالية في الاقتصاديات الكبرى، والذي يمتد أيضا ليغطي جميع المؤسسات في القطاعين العام والخاص سواء كانت هادفة للربح أو لا.

من أهم نتائج الدراسة أن هناك ضعف واضح في أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات البلدية وذلك لسهولة اختراقها من الإدارة والموظفين.

ومن خلال الدراسة تم اقتراح بعض التوصيات من أهمها:

تعزيز نظام الرقابة الداخلية للحد من عمليات الاحتيال والتلاعب الكبيرة التي تتعرض لها المؤسسات البلدية، وتبني الإطار الصحيح لحوكمة المؤسسات الذي يساعد في تحقيق الأهداف وتطوير الخدمات المقدمة.

3- دراسة- ديانا جميل الرزي-2013- الموسومة ب: " مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين".<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسات المدرجة في سوق فلسطين للقوائم المالية، والتعرف على مبادئها ومدى توافرها في هذه المؤسسات وكذلك الصعوبات التي تحد من تطبيقها.

تبين من خلال الدراسة ضرورة تطبيق حوكمة المؤسسات وأهميتها لما لها من دور فعال في تطوير أداء هذه الشركات ونموها وتحقيقها لأهدافها المرجوة والمخطط لها.

وقد تم اقتراح بعض التوصيات من خلال الدراسة من بينها انه لا بد من إيجاد آلية لمراقبة تنفيذ قواعد الحوكمة في المؤسسات المعنية.

<sup>1</sup> - محمد محسن عبد الرضا، دور الحوكمة في الحد من الاحتيال في البيانات المالية لنشاط البلديات، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، قسم الدراسات المحاسبية، تخصص محاسبة قانونية، جامعة بغداد، 2018.

<sup>2</sup> - ديانا جميل الرزي، مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات الاقتصادية و المالية و حاجتها للأنظمة القانونية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبية، جامعة تلمسان، 2013.

الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بالحوكمة باللغة الأجنبية

تم التطرق لموضوع الحوكمة باللغة الأجنبية في العديد من الدراسات سوف نذكر منها:

1-دراسة: Athula S.Manawaduge ، 2012 ، الموسومة بـ:

« **Corporate governance practices and their impacts on corporate performance in our enegring market** »<sup>1</sup>

تهدف الدراسة إلى البحث في مستوى وطبيعة الامتثال لأفضل ممارسات حوكمة المؤسسات والعلاقة بينه وبين أداء المؤسسة، وكذلك دراسة تصورات أصحاب المصلحة لممارسات حوكمة المؤسسات. وعموما أشارت النتائج إلى أن الالتزام بقواعد الحوكمة يزيد من فعالية أداء المؤسسات ويزيد من مردوديتها.

ومن أهم التوصيات إعطاء الأولوية لجعل حوكمة المؤسسة تعمل بشكل أفضل داخل هذه الأخيرة للعمل على زيادة مردوديتها وللوصول للأهداف المرجوة منها.

2-دراسة: Smahane Madhar ، 2016 ، الموسومة بـ:

« **Corporate gouvernance et performance des entreprises** »<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين حوكمة المؤسسات وأدائها وذلك من خلال دراسة آليات إدارة المؤسسات في مختلف أنحاء العالم والتي تم تحديدها من خلال مختلف التيارات النظرية والسائدة. من النتائج المتوصل إليها أن تأثير الحوكمة على أداء المؤسسة مرتبط بقطاع النشاط فهذه الدراسة وجدت في المغرب أن أفضل التصنيفات هي: البنوك وشركات التمويل...

<sup>1</sup> - Athula S.Manawaduge, Corporate governance practices and their impacts on corporate performance in our enegring market, Doctor of philosophy thesis, school of accounting and finance, university of Wollongong, 2012.

<sup>2</sup> - Smahane Madhar, Corporate gouvernance et performance des entreprises, thèses de doctorat (non publié), centre des études doctorales en gestion, laboratoire de recherche en management, Maroc, 2016.

## المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي

تعددت الدراسات السابقة والتي استهدفت التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية منها عربية وأخرى أجنبية ويتمثل أهمها في:

### الفرع الأول: دراسات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي باللغة العربية

تتمثل أهم الدراسات باللغة العربية في:

1- بن قطيب علي. 2017. الموسومة ب: ( دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية)<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر المعالجة الإلكترونية على الممارسات المحاسبية وتدقيق المحاسبي، ومدى غاية التدقيق المحاسبي من تمكين المدقق من إبداء رأيه حول المعلومات المالية والإجراءات التي تم تصميمها لتوفير القناعة المعقولة لإعداد المعلومات المالية بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية، كما توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: أن الفكر والآليات المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات قد أثرت على الممارسات المحاسبية وعملية التدقيق المحاسبي مما أدى إلى إحداث تغييرات بهما، أيضا أتاح استعمال الانترنت و الأكسترنات والانترانت في اتساع نطاق المعرفة والمعلومات المحاسبية والإفصاح الكامل، كما تشتمل هذه الدراسة على جملة من التوصيات تتمثل في: استخدام التكنولوجيا الحديثة في مجال التدقيق واستعمالها في اختيار العينات، أيضا القيام بدورات تكوينية لفائدة مدققي الحسابات وأيضا توفير المؤسسات لبنية تحتية متطورة من التكنولوجيا الحديثة والاستعانة بالخبرات المؤهلة.

2- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، 2015، الموسومة ب: (التدقيق المحاسبي من المؤسسات العمومية)<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة للتعرف على التدقيق المحاسبي و الخطوات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق والإطار التنظيمي لها والواقع العملي للتدقيق في المؤسسات الجزائرية والموريتانية، كما توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: أن هذه المهنة لازالت تحتاج إلى مزيد من التطوير حتى يرقى أداءها إلى المستوى اللائق به لمواكبة التطورات والتحديات، وأن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة

<sup>1</sup> - بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و تسيير و العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية و محاسبية، جامعة المسيلة، 2017.

<sup>2</sup> - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، تخصص التسيير، جامعة تلمسان، 2015.

المهنية والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب ونقص تنظيم الذي أدى إلى زيادة مشاكل المدققين، كما كانت توصيات هذه الدراسة متمثلة في: تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة التدقيق ووضع معايير للتدقيق ومراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات والعمل على تفعيل دور النقابات وإعطائها صلاحيات للاتصال المباشر بمدققي الحسابات.

**3- محمد أمين مازون، 2011، الموسومة ب: (التدقيق المحاسبي في منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر).<sup>1</sup>**

هدفت هذه الدراسة للتعرف على التدقيق المحاسبي ومكانته على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة بغية توحيد الضوابط والممارسات لتقليص فجوة التوقعات والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، كما توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي وأيضاً تحقيق البعد الدولي للتدقيق وإمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وان ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، كما تشتمل هذه الدراسة على جملة من التوصيات تتمثل في: اخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وإقامة ملتقيات دورية للمدققين وصياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية.

**الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي باللغة الأجنبية**

تعددت الدراسة التي تطرقت إلى موضوع التدقيق المحاسبي و يتمثل أهمها في:

**1- دراسة: Ines gaddour، 2016، الموسومة ب:**

**« Contribution à l'étude de la qualité de l'audit »<sup>2</sup>**

هدفت الدراسة إلى تطوير مجموعة من الاختبارات والتجارب لدراسة السلوكيات المختلفة المدققين المحاسبين والتي لها تأثير كبير على الأعمال وطريقة أداء عملية التدقيق. اقترحت هذه الدراسة تمديد نطاق العلاقة بين الإدارة والهيئة المدققة والتركيز على المعايير الاجتماعية، للتقليل من الضغوطات المسلطة على المدققين.

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم

الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

<sup>2</sup> - Ines gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit, thèse de doctorat (non publiée), université de recherche paris, sciences et lettres PSL, 2017.

2- دراسة: Ziani abdelhak، 2014، الموسومة بـ:

**1 « Le rôle de l'audit dans l'amélioration de la gouvernance  
d'entreprise »**

هدفت الدراسة إلى معرفة كيف يمكن لعملية التدقيق أن تساهم فعلا في تحسين الحوكمة عن طريق دراسة كل من المتغيرين في إطار نظري ومن ثم إجراء دراسة ميدانية لمعرفة ما مدى مساهمة التدقيق في الزيادة من تفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات.

من أهم نتائج الدراسة أن عملية التدقيق لا يجب أن تقتصر على أقسام المحاسبة والمالية فقط بل أن تشمل جميع الأقسام الأخرى. كما أن على المدقق أن يكون باتصال جيد مع الأقسام الأخرى لنتائج أفضل.

من أهم التوصيات أن يتم دعم عملية التدقيق ومحاولة تعميمها داخل المؤسسة كي تساعد في تفعيل حوكمة المؤسسات.

**المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة**

بعد عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة والتدقيق المحاسبي سيتم التعقيب عليها وتقديم مميزات الدراسة الحالية من خلال هذه المطلب.

**1- التعقيب عن الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة**

ركزت أغلب الدراسات السابقة على مفهوم الحوكمة ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد الحوكمة على أداء المؤسسات، ونلاحظ من خلال الدراسات مدى أهمية الحوكمة وأثرها على أداء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية واختيار أعضائه ومراعاة حقوق أصحاب المصالح والمساهمين كلها كآليات لتطبيق الحوكمة.

**2- التعقيب عن الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي**

ركزت أغلب الدراسات السابقة على مفهوم التدقيق المحاسبي ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية، بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق المحاسبي في القوائم المالية.

حيث لاحظنا من خلال هذه الدراسات أنه لا بد على المؤسسات الاهتمام بالتدقيق المحاسبي وأثره في تحسين جودة القوائم المالية ودوره في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية، حيث يلعب دور مهما في

<sup>1</sup> - Ziani abdelhak, **le rôle de l'audit dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, thèse de doctorat (non publiée), faculté des sciences économique et de gestion, branche: économie, université de Tlemcen, 2014.

الأوساط المالية والأوساط الحكومية وكذلك في الاقتصاد، كما يسعى إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وهذا كله لأهمية جودة القوائم المالية.

### 3- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال عرض التعقيب على الدراسات السابقة نلاحظ انه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها. ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت وتميزت بخاصية معينة حيث أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا كما تم الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسة من اجل التوصل إلى وضع إشكالية البحث والتي تهدف إلى معرفة دور الحوكمة كآلية لتفعيل التدقيق المحاسبي.

ويمكن تلخيص مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- إبراز أهداف ومبادئ ومحددات الحوكمة ودورها في تفعيل التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية؛
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي من خلال عرض أهم الخصائص والأهداف والمعايير والمراحل المتبعة وغيرها من الأمور التي يمكن لها أن تؤثر في عملية التدقيق المحاسبي؛
- تحديد العلاقة بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي.

خلاصة القول أنه توجد عدة دراسات تلخص مجموعة من النقاط أهمها ضرورة الإهتمام بالحوكمة المؤسسات والتدقيق المحاسبي باعتبار هذا الأخير مطلباً أساسياً أفرزته ضروريات الحوكمة لان تحقيق الهدف الأساسي من أنظمة حوكمة المؤسسات هو الحفاظ على مصالح المساهمين وكذلك الأطراف الأخرى، فالحوكمة تعمل على تحسين الصورة الذهنية للمؤسسات وزيادة مصداقية معلوماتها وتدعو إلى تحسين درجة الوضوح و الشفافية في القوائم المالية.



### خلاصة الفصل الأول

تعد الحوكمة نظاماً يهتم بإيجاد و تنظيم التطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة حيث تساهم في حل العديد من المشاكل في مختلف الجوانب الإقتصادية، فهي تهدف إلى تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الإقتصادية، و كذا توفير عناصر الإدارة السليمة و تفعيل تطبيق الأدوات الرقابية و الإشرافية فيها، الشيء الذي يوفر القدر الأمثل من الشفافية في المعلومات و رفع كفاءة الممارسات و إضافة المصداقية و الثقة لمختلف المعاملات و بالتالي زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة و إدارتها، أما عن التدقيق المحاسبي فهو ما يضمن صحة و صدق هذه المعلومات الواردة في القوائم المالية و التي تشكل أهمية بالغة لدى أصحاب المصالح في اتخاذهم للقرارات، فعملية التدقيق المحاسبي تمكن من إظهار نتائج المؤسسة بصورة تعكس مدى التزام هذه الأخيرة لتطبيق المبادئ و القوانين المتعارف عليها و المعمول بها و ضمان صحتها و عدالتها، الأمر الذي يمكن من إجراء التصحيحات اللازمة من طرف متخذي القرار في الوقت المناسب و الوصول إلى النتائج المخطط لها و تعظيم الأرباح.

**الفصل الثاني**

**الدراسة الميدانية**

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

## تمهيد

بعد التطرق في الفصل السابق للأدبيات النظرية وكذلك العديد من الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع البحث بصفة مباشرة، سيتم في هذا الفصل معرفة آراء ووجهات نظر المهنيين حول كون الحوكمة آلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال الإستبيان الذي تم توزيعه لمجموعة من موظفي مؤسسة الإسمنت - تبسة - .

و سيتم تقسيم فصل الدراسة الميدانية إلى مبحثين و ذلك بغية تقديم الدراسة و اختبار صحة الفرضيات و سيكون التقسيم على النحو التالي:

➤ المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

➤ المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

### المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث توضيح الطريقة والأدوات المستعملة في هذه الدراسة، و كذا بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة هذه الدراسة، وسيتم تقسيمه إلى المطالب الموالية:

➤ **المطلب الأول:** تصميم الدراسة الميدانية؛

➤ **المطلب الثاني:** الأدوات المستخدمة في جمع البيانات؛

➤ **المطلب الثالث:** الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

### المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

سيتم تقديم تحليل لمجتمع و عينة الدراسة في هذا المطلب و كذلك متغيرات و بيانات الدراسة الميدانية.

#### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتم عرض مجتمع وعينة الدراسة من خلال هذا الفرع.

#### 1- مجتمع الدراسة

يضم مجتمع الدراسة الميدانية 84 عامل بمؤسسة إسمنت - تبسة -، و يمكن توضيحه في الجدول

الآتي:

الجدول رقم 2-1: يوضح مجتمع الدراسة بمؤسسة الإسمنت - تبسة -

الأقسام	المالية و المحاسبة	التدقيق	التسويق و المبيعات	المشتريات	الموارد البشرية	الإعلام الآلي	المجموع
العمال	40	3	20	2	13	6	84

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مصلحة الموارد البشرية.

#### 2- عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية من إطارات مؤسسة الإسمنت - تبسة -، حيث أنه تم توزيع استبيان على أفراد من كافة الأقسام نظرا لإلمامهم بموضوع الدراسة، و كان ذلك عن طريق المقابلة المباشرة و الغير مباشرة، حيث أنه منهم من تم مقابلتهم مباشرة لحظة ملأ الاستبيان من طرف المبحوث: و هناك من لم تتم مقابلتهم نظرا لظروف عملهم، و يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 2-2: يوضح عينة الدراسة بمؤسسة الإسمنت - تبسة -

أفراد العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة
50	50	49	47

المصدر: من إعداد الطالبين.

يتضح من خلال الجدول السابق أنه تم توزيع 50 استبيان على أفراد العينة، و بعد عملية التوزيع استرجع 49 إستبيان من مجموع الإستبيانات الموزعة، لم يتم الإجابة على استبيان واحد ، و بعد فرز 49 استبيان وجد 47 استبيان صالحة لتحليل الدراسة و استرجاع النتائج.

### الفرع الثاني: متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات

يتم عرض متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات من خلال هذا الفرع.

#### 1- متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيمايلي:

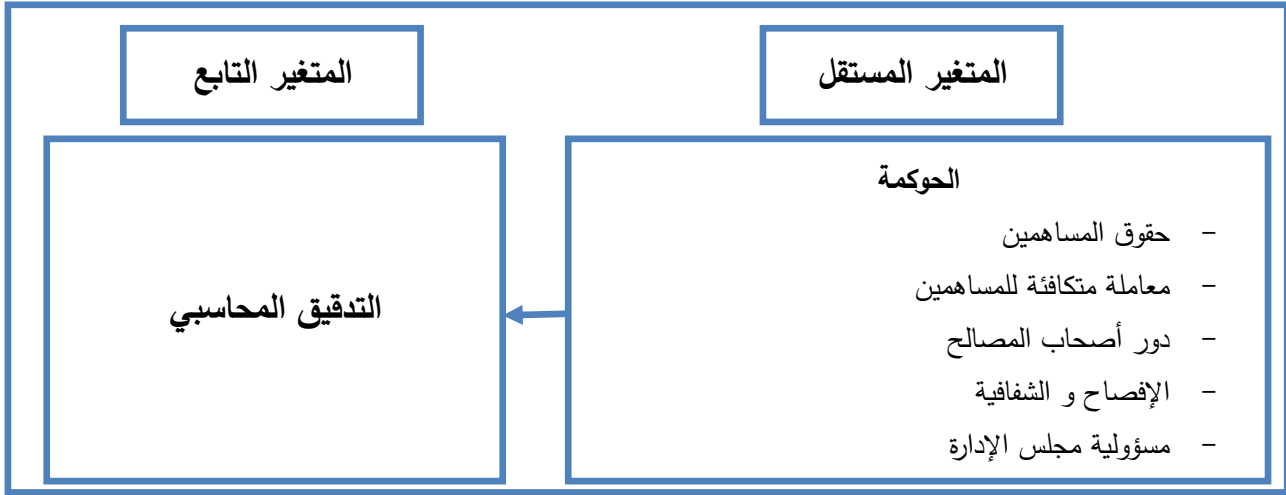
##### 1-1- المتغير المستقل: الحوكمة ، و تشمل مايلي:

- حقوق المساهمين: يقصد بذلك أن يتمتع المساهمون بكافة حقوقهم، و إبداء رأيهم في قرارات مجلس الإدارة.
- معاملة متكافئة للمساهمين: يقصد بها أن يعامل المساهمون معاملة متكافئة تضمن حقوق كل منهم.
- دور أصحاب المصالح: يقصد بذلك احترامهم لحقوقهم القانونية و التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، و المشاركة الفعالة في الرقابة على المؤسسة.
- الإفصاح و الشفافية: و تتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة بطريقة عادلة بين جميع المساهمين و أصحاب المصالح في الوقت المناسب.
- مسؤولية مجلس الإدارة: يقصد بذلك هيكل مجلس الإدارة و واجباته القانونية، و كيفية اختيار أعضائه و مهامه الأساسية.

##### 1-2- المتغير التابع: التدقيق المحاسبي

هو فحص انتقادي و اختبار صارم يقوم به شخص مهني مؤهل و مستقل بهدف إعطاء رأي محلل حول مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

الشكل 2-1: يمثل متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين.

## 2- مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كمايلي:

### 2-1- البيانات الثانوية

تتمثل البيانات الثانوية في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة و الملتقيات والرسائل الجامعية والمجلات العلمية المحكمة ذات العلاقة بالموضوع وكذا مصادر أجنبية، حيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزء أساسيا في الدراسات الميدانية.

### 2-2- البيانات الأولية

تتمثل البيانات الأولية فيمايلي:

#### 2-2-1- الاستبيان

قصد توضيح إذا ما كانت الحوكمة آلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في مؤسسة الإسمنت - تبسة -، تم إعداد الإستبيان و تطويره بشكل يساعد في جمع المعلومات و معالجتها و تحليلها إحصائيا و الحصول على النتائج.

#### 2-2-2- المقابلة

استخدمت المقابلة دعما بالاستبيان في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة.

خلاصة القول أنه تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة العاملين في مؤسسة الإسمنت - تبسة -، كما تشكلت عينة الدراسة من إطارات المؤسسة محل الدراسة حيث تم توزيع 50 استبيان على أفراد العينة عن طريق

المقابلة في جمع المعلومات و البيانات اللازمة، و الذي يتمحور حول متغيرات الدراسة المتمثلة في الحوكمة و التدقيق المحاسبي كما سيتم في المطلب الموالي عرض الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات لهذه الدراسة.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع المعلومات ويمكن توضيح محتويات الاستبيان واختبار قياس ثباتها و صدقها من خلال العناصر الآتية:

#### 1- محتوى الاستبيان

يعد الاستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات في استخدامات البحوث، وذلك نظرا لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها، عن طريق التقرب المباشر من أهم الأطراف الفعالة في مجال الدراسة باستخدام الاستبيان وقد تضمن الاستبيان محاور تتعلق بمتغيرات الدراسة وقد قسمت إلى قسمين رئيسيين يتمثلان في: (حسب الملحق رقم 02)

#### 1-1- القسم الأول

ويتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية لغرض وصف عينة الدراسة وإجراء المقارنات لاستجابة أفراد العينة على المتغيرات الديموغرافية.

#### 1-2- القسم الثاني

وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون الاستبيان من محورين يتمثلان في:

#### 1-2-1- المحور الأول

تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالحوكمة في المؤسسة محل الدراسة، و شمل 15 عبارة موزعة على مجموعة من المحاور الفرعية تتمثل في الآتي:

- حقوق المساهمين: ضم ثلاث عبارات مرقمة من 01 إلى 03.
- معاملة متكافئة للمساهمين: ضم ثلاث عبارات مرقمة من 04 إلى 06.
- دور أصحاب المصالح: ضم ثلاث عبارات مرقمة من 07 إلى 09.
- الإفصاح و الشفافية: ضم ثلاث عبارات مرقمة من 10 إلى 12.
- مسؤولية مجلس الإدارة: ضم ثلاث عبارات مرقمة من 13 إلى 15.

### 1-2-2- المحور الثاني

- تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالتدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة و تضمن 15 عبارة.

### 2- مقياس الاستبيان

لتحويل إجابات عينة الدراسة إلى بيانات كمية تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لكونه أكثر تغييرا وتنوعا وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول كالاتي:

#### الجدول رقم 2-3: يوضح مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: أيمن صالح سلامة، الإحصاء (أسس ومبادئ)، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 238.

من خلال الجدول السابق يتضح انه يغطي مجال أوسع للإجابة حيث تمثل إجابة موافق تماما الدرجة الأكبر أي 5، وموافق الدرجة 4، ومحايد الدرجة 3، وغير موافق الدرجة 2، وغير موافق بشدة الدرجة الأقل وهي 1.

### 3- صدق وثبات المقياس

تم عرض الاستبيان على عدد من المحكمين من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - تبسة- قصد قياس صدق وثبات المتغيرات التي وضعت وفي ضوء الملاحظات المدروسة تم تعديل هذا الاستبيان، كما تم التحقق من ثباته من خلال معامل ألفا كرونباخ و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

#### الجدول رقم 2-4: يوضح اختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان.

المحور	المتغير المستقل	المتغير التابع	الاستبيان الكلي
معامل الثبات	0.900	0.933	0.942

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss20. ( حسب الملحق رقم 04).

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال من مجال الحوكمة و التدقيق المحاسبي، كذلك فان قيمة ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان كانت 0,942 فهي نسبة مرتفعة تسمح باستعمال الاستبيان والوثوق في النتائج المتوصل إليها إلى حد ما.



خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة الاعتماد على الاستبيان والمقابلة في جمع البيانات والمعلومات، حيث تضمن الاستبيان 30 عبارة مقسمة إلى قسمين، تم الاعتماد فيها على مقياس ليكارت الخماسي وتم إثبات صدق الاستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ، وسيتم في المطلب الموالي التطرق إلى البرامج والأدوات الإحصائية المعتمد عليها في تحليل الدراسة.

### المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة

تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة، وسيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

#### 1- البرامج المستخدمة في معالجة البيانات

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS<sup>20</sup>) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأدوات المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها على الأهداف وفرضيات الدراسة، كذلك تم استخدام برنامج (Excel<sup>2013</sup>) وهو أحد البرامج الإلكترونية التي تستعمل لإدارة المعلومات والبيانات وتحليلها.

#### 2- الأدوات الإحصائية

تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في دراسة الاستبيان في النقاط التالية:

#### 1-2- التكرارات والنسب المئوية

حيث استخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور الاستبيان، وتحسب بالقانون الآتي:

$$\text{النسبة المئوية} = (\text{تكرار العبارة} \times 100) / \text{المجموع الكلي}$$

### 2-2- معامل ألفا كرونباخ

تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان، ويعبر عنه بالمعادلة الموالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum Vi}{Ve}\right)$$

حيث:

**a** : يمثل معامل ألفا كرونباخ.

**n**: يمثل عدد الأسئلة.

**Ve** : يمثل التباين في مجموع محاور الاستبيان.

**Vi** : يمثل التباين لأسئلة المحور.

### 2-3- المتوسط الحسابي المرجح

يعد من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة ليساعد

على التقسيم والتحليل الجيد للظاهرة المدروسة، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$X = \sum Xi$$

حيث:

**X**: يمثل المتوسط الحسابي المرجح.

**Xi** : يمثل قيمة الأسئلة.

**N** : يمثل عدد الأسئلة.

### 2-4- الانحراف المعياري

عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$S = \frac{\sqrt{\sum (Xi - X)^2}}{N}$$

حيث:

**S** : يمثل الانحراف المعياري

**Xi** : يمثل قيمة الأسئلة

**X** : يمثل المتوسط الحسابي المرجح

**N** : يمثل عدد الأسئلة

## 2-5- معامل ارتباط بيرسون

يستخدم معامل الارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها، وتم حسابه انطلاقاً من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS20)، حيث انه محصور ضمن المجال (1; -1) أي بين الواحد الصحيح الموجب والواحد الصحيح السالب، فإذا اقتربت القيمة من الواحد الصحيح الموجب هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير ايجابي قوي جداً، والعكس إذا اقتربت من 0 هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير ايجابي ضعيف جداً، أما إذا اقتربت القيمة من الواحد الصحيح السالب هذا يعني أن هناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي قوي جداً بين المتغيرات والعكس إذا اقتربت من 0 فهناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي ضعيف جداً بين المتغيرات، أما إذا تساوت القيمة مع الصفر هذا يعني لا توجد علاقة بين المتغيرات، كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارث للتدرج الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث تم حساب المدى (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس لحصول على طول الخلية أي  $0.80 = 4/5$  وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية ويمكن توضيح طول الخلية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 2-5: يوضح طول خلايا مقياس ليكارث الخماسي

الفئة الأولى	من 1 إلى اقل من 1,80	غير موافق بشدة	منخفض جداً
الفئة الثانية	من 1,80 إلى اقل من 2,60	غير موافق	منخفض
الفئة الثالثة	من 2,60 إلى اقل من 3,40	محايد	متوسط
الفئة الرابعة	من 3,40 إلى اقل من 4,20	موافق	مرتفع
الفئة الخامسة	من 4,20 إلى اقل من 5	موافق بشدة	مرتفع جداً

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج SPSS20.

من خلال الجدول السابق يتضح أن طول الخلية يساوي 0,80 في كل فئة وذلك لتحديد الحد الأدنى والمتوسط والأعلى لهذه الخلية في مقياس ليكارث الخماسي.

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة استخدام مجموعة من البرامج تتمثل في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 وبرنامج Excel 2013، وكذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية ومعامل ألفا كرونباخ، وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وأخيراً معامل ارتباط بيرسون.

خلاصة القول أن مجتمع الدراسة يتمثل في مجموعة العاملين بمؤسسة الإسمنت - تبسة -، وتشكلت عينة الدراسة من إطارات المؤسسة محل الدراسة، كما تم الاعتماد على الاستبيان والمقابلة في جمع البيانات والمعلومات، حيث تضمن 30 عبارة مقسمة إلى قسمين، تم الاعتماد فيه على مقياس ليكارت الخماسي واثبات صدق الاستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ، و تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 وبرنامج Excel 2013 لتحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وكذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي المرجع والانحراف المعياري، وهذا من أجل تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات، التي سيتم التطرق إليه في المبحث الموالي.

### المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة و إختبار الفرضيات

بعد وضع الاستبيان النهائي و التأكد من صدقه و بعد توزيعه و استرجاع الإجابات الصالحة سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss20، لذا سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

➤ **المطلب الأول:** الوصف الإحصائي لعينة الدراسة؛

➤ **المطلب الثاني:** عرض و تحليل نتائج الدراسة؛

➤ **المطلب الثالث:** إختبار فرضيات الدراسة.

#### المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة من حيث متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية ( حسب الملحق رقم 04 ).

#### الفرع الأول: متغير الجنس

توزعت عينة الدراسة حسب الجنس على النحو الموضح في الجدول الموالي:

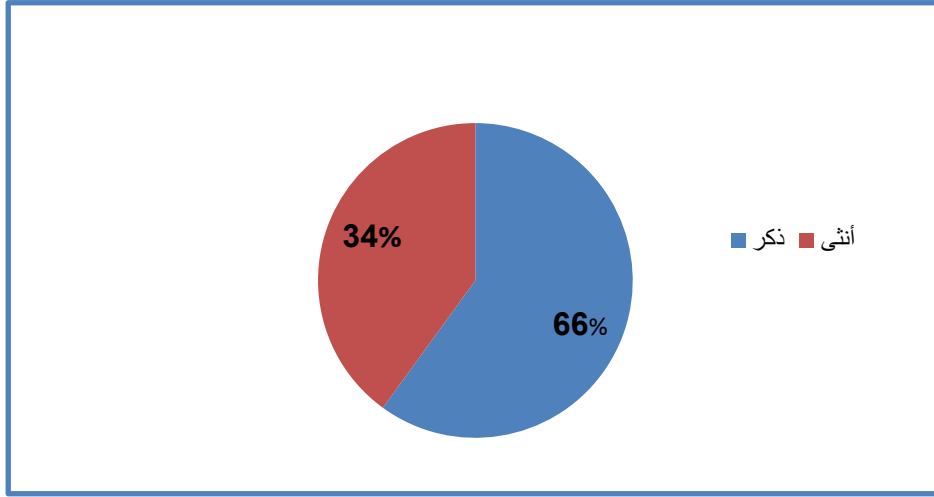
الجدول رقم 2-6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
66	31	ذكر
34	16	أنثى
100	47	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPSS20 (حسب الملحق رقم 04) .

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل 2-2: يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن نسبة الذكور أعلى من نسبة الإناث حيث قدرت نسبتهم بـ 66%، في حين سجلت نسبة الإناث التي قدرت بـ 34% و نلاحظ أن النسب متباعدة من كلا الجنسين، و هذا بالعودة لعينة الدراسة.

#### الفرع الثاني: متغير الفئة العمرية

توزعت عينة الدراسة حسب العمر إلى الفئات الموضحة في الجدول الموالي.

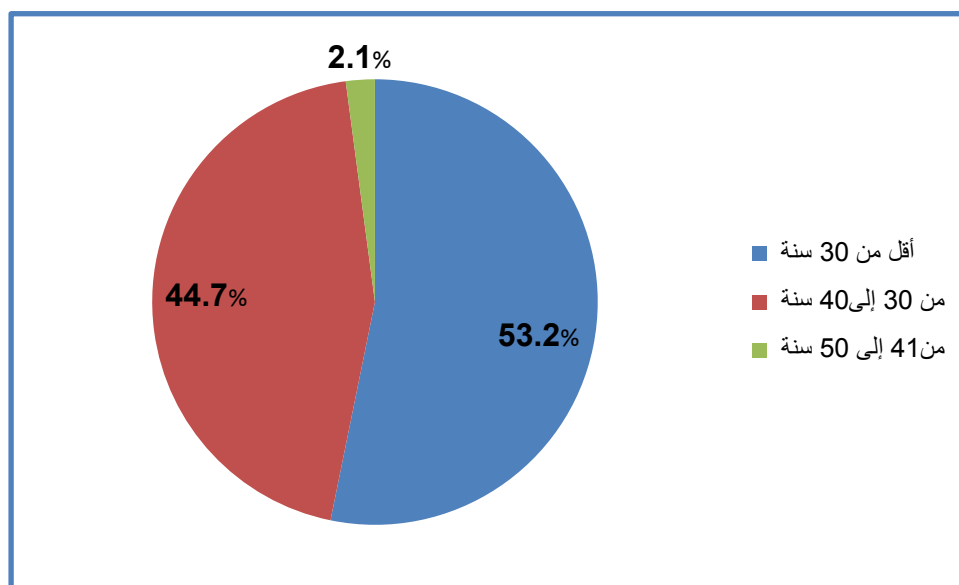
الجدول رقم 2-7: يوضح أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الفئة العمرية

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
53.2	25	أقل من 30 سنة
44.7	21	من 30 إلى 40 سنة
2.1	1	من 41 إلى 50 سنة
100	47	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20 .

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم 2-3: يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.

يوضح الشكل أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة كان أغلبهم من ضمن الفئة (أقل من 30 سنة) بنسبة كانت أعلى من النصف التي قدرت بـ: 53.2% و جاءت الفئة من (30 إلى 40 سنة) في المرتبة الثانية بنسبة قدرت بـ 44.7%، و احتل الفئة ( من 41 إلى 50 سنة) المرتبة الأخيرة بنسبة كانت هي الأضعف و التي قدرت بـ: 2.1%، ما يعني أن المؤسسة تعتمد على الكفاءات الشابة.

### الفرع الثالث: متغير المؤهل العلمي

توزعت عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي على النحو الموضح في الجدول الموالي:

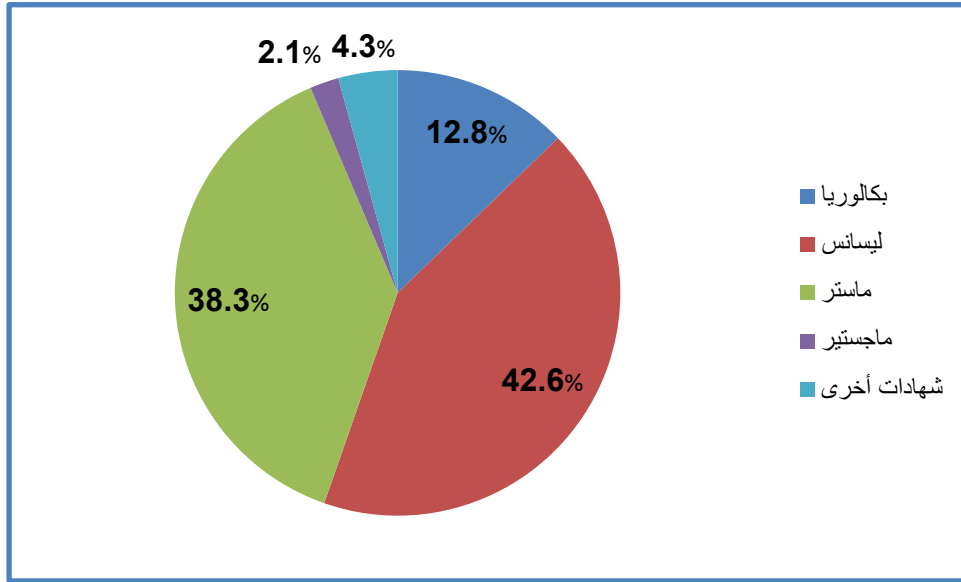
الجدول رقم 2-8: يوضح أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
12.8	6	بكالوريا
42.6	20	ليسانس
38.3	18	ماستر
2.1	1	ماجستير
4.3	2	شهادات أخرى
100	47	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20 (حسب الملحق رقم 04).

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم 2-4: يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي كانوا من أصحاب شهادة الليسانس، حيث بلغت نسبتهم 42.6%، و جاء أصحاب شهادة الماستر في المرتبة الثانية بنسبة قدرت بـ 38.3% و قد جاءت النتائج متباينة كما يوضحه الشكل أعلاه، و نلاحظ أن المؤسسة تعتمد على أصحاب المستوى العالي.

#### الفرع الرابع: متغير المركز الوظيفي

توزعت عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي على النحو الموضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 2-9: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمركز الوظيفي

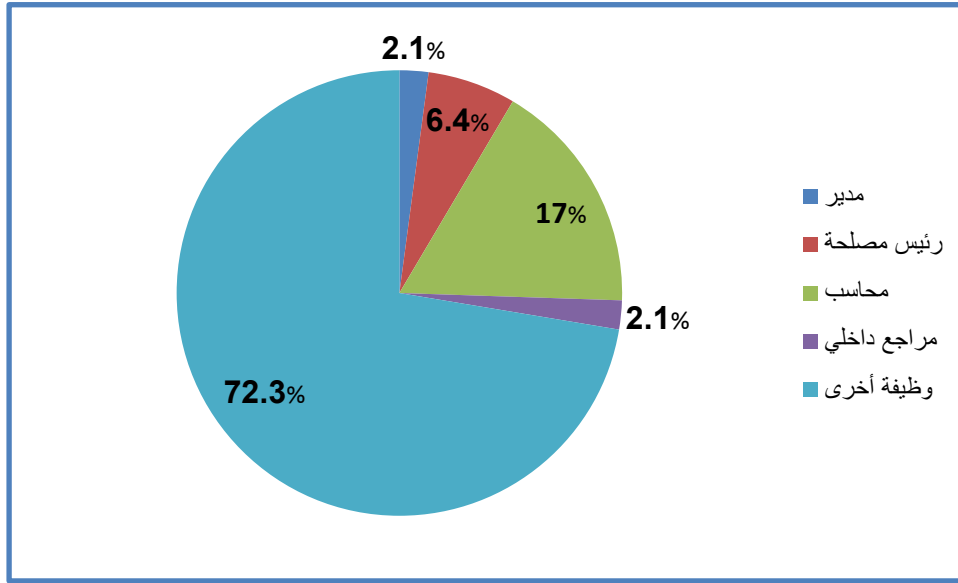
النسبة المئوية %	التكرار	البيان
2.1	1	مدير
6.4	3	رئيس مصلحة
17.0	8	محاسب
2.1	1	مراجع داخلي
72.3	34	وظيفة أخرى
100	47	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.



يمكن ترجمة الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم 2-5: يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.

فيما يخص متغير المركز الوظيفي، يتضح من خلال النتائج أن النسبة الأعلى كانت من فئة الوظائف الأخرى في مؤسسة الإسمنت - تبسة - ، حيث قدرت نسبة العينة في هذه الفئة 72.3% و جاءت فئة (محاسب) في المرتبة الثانية، بنسبة قدرت بـ 17% و جاءت باقي النسب، وفقا لما يوضحه الشكل أعلاه.

#### الفرع الخامس: متغير الخبرة المهنية

تنوزعت عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول الموالي.

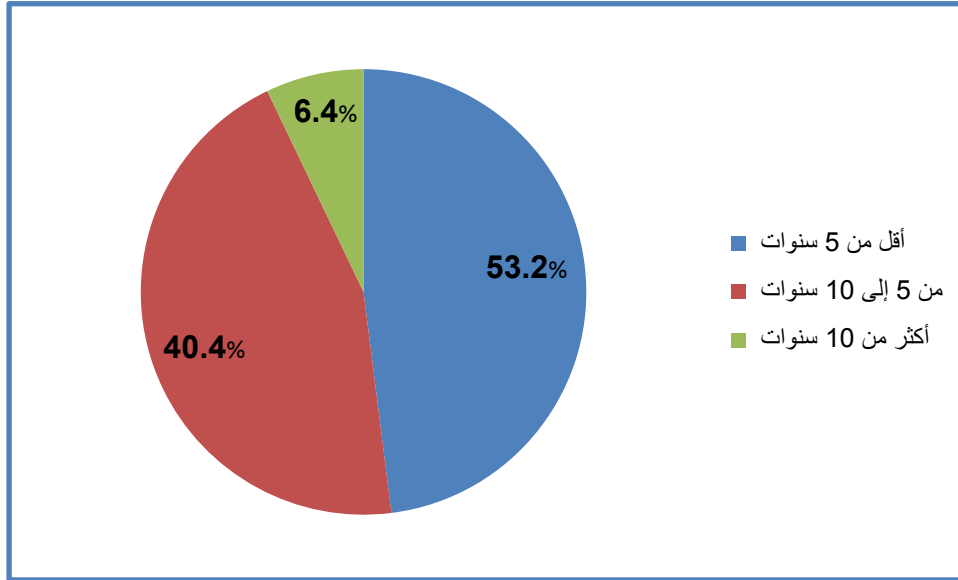
الجدول رقم 2-10: يوضح أفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
53.2	25	أقل من 5 سنوات
40.4	19	من 5 إلى 10 سنوات
6.4	3	أكثر من 10 سنوات
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20 .

بناء على المعطيات الجدول أعلاه يمكن ترجمة إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم 2-6: يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.

فيما يخص متغير الخبرة المهنية يتضح لنا أن النسبة الأعلى كانت من ضمن فئة أقل من 05 سنوات بنسبة قدرت بـ 53.2% و جاءت الفئة ( من 05 إلى 10 سنوات) في المرتبة الثانية، بنسبة قدرت بـ 40.4%، و هو ما يفسر أن أغلب عينة الدراسة كانوا من أصحاب الخبرة المتوسطة و الضعيفة، و جاءت الفئة ( أكثر من 10 سنوات) من أصحاب الخبرة في المرتبة الأخيرة و بنسبة ضعيفة قدرت بـ 6.4%.

خلاصة القول أنه قد تم في هذا المطلب التعرض للوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، من حيث متغير الجنس و العمر و المؤهل العلمي، المركز الوظيفي و الخبرة المهنية، و سيتم عرض و تحليل نتائج الدراسة في المطلب الموالي.

### المطلب الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية و التي تمثل استجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة المتمثلة في الاستبيان، و قد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج SPss20 (حسب الملحق رقم 05).

#### الفرع الأول: استجابات أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة بالمؤسسة الاقتصادية

سيتم إختبار بيانات هذا المحور خلال الفقرات من (1-15) من حيث المتوسط الحسابي و الانحراف

المعياري و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 2-11: يوضح استجابة أفراد عينة الدراسة نحو متغير الحوكمة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه	الدلالة
1	تعطي مؤسستكم الحق للمساهمين في المشاركة في الاجتماعات و إبداء رأيهم	3.66	1.166	8	موافق	مرتفع
2	يحصل كافة المساهمين في المؤسسة على كافة البيانات بشكل دوري	3.68	1.144	7	موافق	مرتفع
3	لا يتم إجراء أي تعديلات على عقد التأسيس و النظام الأساسي إلا بموافقة غالبية المساهمين.	3.47	1.316	11	موافق	مرتفع
4	تعطي مؤسستكم الحق لأصحاب المصالح في المطالبة بالتعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.	3.79	0.999	4	موافق	مرتفع
5	يشارك المساهمين الصغار في المؤسسة بالرقابة على الأداء التشغيلي و المالي للمؤسسة.	3.28	1.136	15	محايد	متوسط
6	تعمل مؤسستكم على تحقيق المساواة و العدالة من المساهمين من خلال الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.	3.43	1.281	12	موافق	مرتفع
7	تقوم مؤسستكم بإشراك أصحاب المصالح عند اتخاذ بعض القرارات.	3.36	1.206	14	محايد	متوسط
8	تعترف مؤسستكم بحقوق أصحاب المصالح كما يحددها القانون.	3.89	1.026	3	موافق	مرتفع
9	تمكن مؤسستكم أصحاب المصالح من الإتصال بحرية مع المساهمين و رئيس مجلس الإدارة و أعضائها.	3.38	1.114	13	محايد	متوسط
10	يوجد إفصاح عن كل القواعد و اللوائح القانونية و المحاسبية و المالية و الاقتصادية التي توجه و تحكم الإدارة في أداء أعمالها.	3.96	0.999	2	موافق	مرتفع
11	تفصح مؤسستكم على التغيرات الجوهرية في حقوق الملكية	3.74	1.031	5	موافق	مرتفع
12	تفصح مؤسستكم على أي معلومات إضافية يحتاج إليها المساهمون و أصحاب المصالح.	3.70	1.178	6	موافق	مرتفع
13	تطور مؤسستكم هيكل قواعد الحوكمة بما يضمن تعزيز مبادئ النزاهة و الشفافية و الكفاءة.	3.51	1.317	10	موافق	مرتفع
14	تضع مؤسستكم آليات مناسبة لإقامة علاقات جيدة مع العملاء و الموردين و المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بهم.	3.98	0.989	1	موافق	مرتفع
15	تتقيد التشريعات و القوانين و الأنظمة بمؤسستكم إلى حد كبير بمبادئ الحوكمة.	3.66	1.238	9	موافق	مرتفع
	المجموع	3.63	0.824	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPSS20 (حسب الملحق رقم 05).

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة وبنسب مرتفعة لأغلب عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فترات المجال 3.63 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.824 مما يعني أن عينة الدراسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحور الحوكمة في مؤسسة الاسمنت -تبسة-.

كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.82 مما يعني أن إشارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور الحوكمة في مؤسسة الاسمنت -تبسة-، ويمكن توضيح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال من خلال الآتي:

- **العبارة رقم 01:** " تعطي مؤسستكم الحق للمساهمين في المشاركة في الاجتماعات وإبداء رأيهم"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.66 والانحراف المعياري قيمته 1.166 واحتلت العبارة المرتبة السابعة بدرجة قبول مرتفع وهذا يعني مدى انعكاس وتأثير المساهمين على قرارات المؤسسة.

- **العبارة رقم 02:** " يحصل كافة المساهمين في المؤسسة على البيانات بشكل دوري"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.68 والانحراف المعياري قيمته 1.144 واحتلت العبارة المرتبة السابعة بدرجة قبول مرتفع وهي نسبة جيدة مما يدل على مدى أهمية البيانات للمساهمين وحرصهم أن يكون بشكل دوري.

- **العبارة رقم 03:** " لا يتم إجراء أي تعديلات على عقد التأسيس والنظام الأساسي إلا بموافقة غالبية المساهمين"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.47 والانحراف المعياري قيمته 1.316 واحتلت العبارة المرتبة الحادية عشر بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على حرص المؤسسة على مصداقية العلاقة بينها وبين المساهمين.

- **العبارة رقم 04:** " تعطي مؤسستكم الحق لأصحاب المصالح في المطالبة بالتعويضات في حالة انتهاك حقوقهم"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.79، والانحراف المعياري قيمته 0.999، واحتلت العبارة المرتبة الرابعة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تسعى للحفاظ على جميع الحقوق، ومن جهة أخرى الحفاظ على حسن علاقتها مع الأطراف الأخرى.

- **العبارة رقم 05:** " يشارك المساهمين الصغار في المؤسسة بالرقابة على الأداء التشغيلي والمالي للمؤسسة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.28 والانحراف المعياري قيمته 1.136 واحتلت

العبارة المرتبة الخامسة عشر بدرجة قبول محايد، وهي نسبة متوسط مما يدل على أن عينة الدراسة لم تتجه لا بالسلب ولا بالإيجاب ولم توافق عليه على أن المساهمين يتمتعون بالحق بالمشاركة في كل الرقابة على أداء التشغيلي والمالي للمؤسسة.

- **العبارة رقم 06:** " تعمل مؤسستكم على تحقيق المساواة والعدالة بين المساهمين من خلال الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة" ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.43 والانحراف المعياري قيمته 1.281، واحتلت العبارة المرتبة الثانية عشر بدرجة قبول مرتفع، مما يدل على أن المؤسسة تقوم بجهود للحفاظ على عدم استغلال السلطة من غير المصلحة العامة مع تحقيق كل من المساواة والعدالة بين جميع المساهمين.

- **العبارة رقم 07:** " تقوم مؤسستكم بإشراك أصحاب المصالح عند اتخاذ بعض القرارات"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.36، والانحراف المعياري قيمته 1.206 وإحتلت العبارة الرابعة عشر بدرجة قبول محايد وفي نسبة متوسطة، مما يدل على أن عينة الدراسة لم توافق نظرا لعدم وجود أهمية لإشراكهم من قرارات المؤسسة.

- **العبارة رقم 08:** " تحترف مؤسستكم بحقوق أصحاب المصالح لما يحددها القانون"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.89 والانحراف المعياري قيمته 1.26 واحتلت العبارة المرتبة الثالثة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل محافظة المؤسسة لمصداقية العلاقة من خلال تطبيقها للقوانين وحماية للحقوق.

- **العبارة رقم 09:** " تمكن مؤسستكم أصحاب المصالح من الاتصال بحرية مع المساهمين ورئيس مجلس الإدارة وأعضائها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.38 والانحراف المعياري قيمته 1.114 واحتلت العبارة المرتبة الثالثة عشر بدرجة قبول محايد، مما يدل على عدم وجود علاقة تربط أصحاب المصالح بالمساهمين لتوفير قنوات اتصال.

- **العبارة رقم 10:** " يوجد إفصاح عن كل القواعد واللوائح القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي توجه وتحكم الغدارة في أداء أعمالها" ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.96 والانحراف المعياري في قيمته 0.999، واحتلت العبارة المرتبة الثانية بدرجة قبول مرتفع، وهذا مما يدل على تطبيق قواعد والإجراءات العمل داخل المؤسسة ومراعاة قوانين المحيط بما فيها الجوانب القانونية والاقتصادية والمالية.

- **العبارة رقم 11:** " تفصح مؤسستكم على التغيرات الجوهرية في حقوق الملكية"، حيث بلغ متوسط الحسابي لهذه العبارة 3.74 والانحراف المعياري قيمته 1.031، مما يدل على واجبات المؤسسة في إفصاح على تغيرات التي من خلالها يتم تحديد الوضعية المالية بناء على المعلومات المفصح عنها.
  - **العبارة رقم 12:** " تفصح مؤسستكم عن أي معلومات إضافية يحتاج إليها المساهمين وأصحاب المصالح"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.70 والانحراف المعياري قيمته 1.178، واحتلت العبارة المرتبة السادسة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن المؤسسة تفصح على أي معلومات إضافية يحتاج إليها المساهمون وأصحاب المصالح.
  - **العبارة رقم 13:** " تطور مؤسستكم هيكل قواعد الحوكمة بما يضمن تعزيز مبادئ النزاهة والشفافية والكفاءة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.51 والانحراف المعياري قيمته 1.317، واحتلت العبارة المرتبة العاشرة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن المؤسسة تضمن و تعزز مبادئ النزاهة والشفافية والكفاءة من خلال تطوير آليات الحوكمة.
  - **العبارة رقم 14:** " تضع مؤسستكم آليات مناسبة لإقامة علاقات جيدة مع العملاء والموردين والمحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بهم " ، حيث بلغ متوسط الحسابي لهذه العبارة 3.98 والانحراف المعياري قيمته 0.989، واحتلت العبارة المرتبة العاشرة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على حفاظ المؤسسة على سرية المعلومات المتعلقة بكل من العملاء و الموردين من خلال التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة.
  - **العبارة رقم 15:** " تنقيد التشريعات والقوانين والأنظمة بمؤسستكم إلى حد كبير بمبادئ الحوكمة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.66 والانحراف المعياري قيمته 1.238، واحتلت العبارة المرتبة التاسعة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على إلمام المؤسسة بمبادئ الحوكمة و يتجسد ذلك من خلال تقيدها بتطبيق مختلف القواعد.
- بناء على النتائج المتوصل إليها يتضح أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور الحوكمة في مؤسسة الاسمنت -تبسة-، ويتبين ذلك من خلال اتجاهات إجابات عينة الدراسة والتي تشير أغلبها إلى الموافقة وبنسب جيدة على أغلب فقرات هذا المحور.

الفرع الثاني: إستجابات أفراد العينة نحو التدقيق المحاسبي

يتم إختيار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (16-30) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول ( 2-12): يوضح استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو متغير التدقيق المحاسبي

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه	المستوى
16	مدقق الحسابات في مؤسستكم متحصل على شهادة جامعية في تخصص المحاسبة المالية	4.30	0.832	1	موافق بشدة	مرتفع
17	يتمتع مدقق الحسابات بالخبرة المهنية الكافية التي تؤهله للعمل كمدقق	4.21	0.778	3	موافق بشدة	مرتفع
18	يستمر المدقق في التدريب والتعلم طوال مدة ممارسته للمهنة من أجل تنمية معارفه ومهاراته	4.26	0.736	2	موافق بشدة	مرتفع
19	يتمتع المدقق باستقلالية وحرية كافية تمكنه من أداء عمله	3.77	1.202	15	موافق	مرتفع
20	يلتزم المدقق بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق	3.94	1.071	11	موافق	مرتفع
21	يقوم المدقق بالتخطيط بدقة لعملية التدقيق	4.02	0.847	7	موافق	مرتفع
22	يشرف المدقق على مساعديه أثناء أدائهم لعملهم	3.85	0.932	14	موافق	مرتفع
23	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة من طرف المدقق	3.91	0.830	12	موافق	مرتفع
24	يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تمكنه من بناء رأي سليم حول مصداقية ما يتم تدقيقه	4.15	0.859	4	موافق	مرتفع
25	يتم إعداد تقرير عن نتائج عملية التدقيق في نهايتها	4.06	0.859	5	موافق	مرتفع
26	يتضمن التقرير رأي المدقق حول شرعية ومصداقية الحسابات	4.04	0.859	6	موافق	مرتفع
27	يضببط تقرير المدقق مجموعة من المعايير التي لابد من الالتزام بها	3.94	0.859	10	موافق	مرتفع
28	يتضمن تقرير المدقق مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية.	4.00	0.933	9	موافق	مرتفع
29	يتضمن تقرير المدقق مدى إتباع وتطبيق المبادئ المحاسبة المتعارف عليها طيلة فترة النشاط	4.00	0.834	8	موافق	مرتفع
30	يتضمن تقرير المدقق مدى إفصاح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة	3.85	0.884	13	موافق	مرتفع
	المجموع	4.01	0.583	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التحليل SPss20.

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد مجتمع الدراسة تتجه نحو الموافقة وبنسب مرتفعة على كل عبارات هذا المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 4.01 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.583 وهي نسبة منخفضة تدل على اتفاق عينة الدراسة تقريباً على الاستجابة على كل عبارات هذا المحور وهو ما يعني أيضاً أن هناك إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحور التدقيق المحاسبي في مؤسسة الاسمنت - تبسة -.

كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.82، مما يعني أن إشارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور التدقيق المحاسبي في مؤسسة الاسمنت - تبسة -، ويمكن توضيح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال من خلال الآتي:

- **العبارة رقم 16:** "مدقق الحسابات في مؤسستكم متحصل على شهادة جامعية في تخصص المحاسبة المالية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.30 والانحراف المعياري قيمته 0.832، واحتلت العبارة المرتبة الأولى بدرجة قبول مرتفع جداً، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن مدقق الحسابات في مؤسستكم متحصل على شهادة جامعية في تخصص المحاسبة.
- **العبارة رقم 17:** "يتمتع مدقق الحسابات بالخبرة المهنية الكافية التي تؤهله للعمل كمدقق"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.21 والانحراف المعياري قيمته 0.778، واحتلت العبارة المرتبة الثالثة بدرجة قبول مرتفع جداً، وهي نسبة جيدة مما يدل على توفر مؤهلات التي تسمح للمدقق بمزاولة المهنة.
- **العبارة رقم 18:** "يستمر المدقق في التدريب والتعلم طوال مدة ممارسته للمهنة من أجل تنمية معارفه ومهارته"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.26 والانحراف المعياري قيمته 0.736 واحتلت العبارة المرتبة الثانية بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أهمية منصب المدقق في المؤسسة والزامية مواكبته لتطورات و تغيرات المهنة.
- **العبارة رقم 19:** "يتمتع المدقق باستقلالية وحرية كافية تمكنه من أداء مهامه"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.77 والانحراف المعياري قيمته 1.202، واحتلت العبارة الخامسة عشر والأخيرة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن مهنة التدقيق تتمتع بالاستقلالية وحياد في إبداء رأي مدقق بكل مصداقية.



- **العبارة رقم 20:** " يلتزم المدقق بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق"، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.94 و الانحراف المعياري قيمته 1.071 و احتلت هذه العبارة المرتبة الحادية عشر بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن قواعد ومعايير المهنة تشترط على المدقق الالتزام بها واحترامها.
- **العبارة رقم 21:** " يقوم المدقق بالتخطيط بدقة لعملية التدقيق"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.02 والانحراف المعياري قيمته 0.847 واحتلت العبارة المرتبة السابعة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن مهنة التدقيق مبنية على مراحل من بينها مرحلة التخطيط.
- **العبارة رقم 22:** " يشرف المدقق على مساعديه أثناء أدائهم لعملهم"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.85 والانحراف المعياري قيمته 0.932، واحتلت العبارة المرتبة الرابعة عشر بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أنه في كل عملية تدقيق يقوم المدقق بالإشراف ومراقبة مساعديه.
- **العبارة رقم 23:** " يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة من طرف المدقق"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.91 والانحراف قيمته المعياري قيمته 0.830، واحتلت العبارة المرتبة الثانية عشر بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن عملية التدقيق لا يمكن أن تكتمل إلى بمراقبة نظام الرقابة الداخلية.
- **العبارة رقم 24:** " يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تمكنه من بناء رأي سليم حول مصداقية ما يتم تدقيقه" ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.15 والانحراف المعياري قيمته 0.834 واحتلت العبارة المرتبة الرابعة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على عدم تمكن المدقق من تقديم رأيه بمصداقية دون توفر أدلة وقرائن كافية.
- **العبارة رقم 25:** " يتم إعداد تقرير عن نتائج عملية التدقيق في نهايتها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.06 والانحراف المعياري قيمته 0.987، واحتلت العبارة المرتبة الخامسة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن مجمل المراحل التي قام بها المدقق تتلخص في التقرير النهائي الذي يعتبر خطوى الأخيرة للعملية.
- **العبارة رقم 26:** " يتضمن التقرير رأي المدقق حول شرعية ومصداقية الحسابات"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.04 والانحراف المعياري قيمته 0.859 واحتلت العبارة المرتبة السادسة بدرجة

- قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة، مما يدل على أن التقرير المدقق يتضمن مدى شرعية ومصداقية الحسابات.
- **العبارة رقم 27:** " يضبط تقرير المدقق مجموعة من المعايير التي لا بد من الالتزام بها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.94 والانحراف المعياري قيمته 0.895 واحتلت العبارة المرتبة العاشرة بدرجة قبول مرتفع وهي نسبة جيدة، مما يدل على أن تقرير المدقق يضبط بمجموعة من المعايير التي من الواجب على المدقق الالتزام بها.
- **العبارة رقم 28:** " يتضمن تقرير المدقق مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.00، و الانحراف المعياري 0.933 و احتلت العبارة المرتبة التاسعة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن تقرير المدقق يتضمن مدى إلتزام المؤسسة بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المعمول بها في إعداد القوائم المالية.
- **العبارة رقم 29:** " يتضمن تقرير المدقق مدى إتباع وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها طيلة فترة النشاط"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.00 والانحراف المعياري قيمته 0.834 واحتلت العبارة المرتبة الثامنة بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة، مما يدل على أن تقرير المدقق يتضمن مدى إستمرارية المؤسسة في إتباع وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها طيلة فترة النشاط.
- **العبارة رقم 30:** " يتضمن تقرير المدقق مدى إفصاح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.85 والانحراف المعياري قيمته 0.834 واحتلت العبارة المرتبة الثالثة عشر بدرجة قبول مرتفع، وهي نسبة جيدة، مما يدل على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن المركز المالي لها من خلال القوائم المالية و هذا ما يتضمنه تقرير المدقق.
- بناء على النتائج المتوصل إليها يتضح أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور التدقيق المحاسبي في مؤسسة الاسمنت -تبسة-، ويتبين ذلك من خلال اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة والتي تشير أغلبها إلى الموافقة وبنسب جيدة على كل فقرات هذا المحور.

## المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية ستنم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على درجة تحققها أو بطلانها، من خلال اختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية مع التأكد من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

## الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات الفرعية و الفرضية الرئيسية تم إجراء اختبار سميروف كلومونوف (klomonov simirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، وللتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (normal distribution) كإختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الاختبارات العملية تشترط أن يكون التوزيع طبيعياً، وقد تم إجراء الاختبار بعد توزيع كل الاستبيانات وجمعها وكانت النتائج كمايلي :

الجدول 2-13: يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

محتوى المحور	قيمة الاختبار z	مستوى الدلالة (Sig)	محاور الاستبيان
الحوكمة	0.770	0.594	المحور الأول
التدقيق المحاسبي	0.746	0.634	المحور الثاني
الاستبيان ككل		0.855	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل spss20 حسب الملحق رقم (05).

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة (Sig) لكل محور أكبر من (0,05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن الإعتماد على الإختبارات العلمية.

## الفرع الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية

تقسمت الفرضية الرئيسية إلى خمس فرضيات فرعية.

و لاختبار هذه الفرضيات تم الاعتماد على نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط ( $y = aX + b$ ) (Régression linéaire) الذي يمكن و يسمح بدراسة إمكانية وجود علاقة تأثير بين متغيرات المحورين، كما تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون (P) لذلك لمعرفة طبيعة العلاقة عكسية أو طردية و أيضا معامل التحديد ( $R^2$ ) لمعرفة نسبة التغير في المتغير التابع و التي تعود إلى المتغير المستقل، في حين تم الاعتماد

أيضا على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) عند تحليل هذه الفرضيات أي بمستوى ثقة 95%، يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول 2-14: يوضح نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

مستوى الدلالة (SIG)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T)	معامل لتحديد ( $R^2$ )	معامل الارتباط (R)	معامل الانحدار (B)	ثابت الانحدار (a)	المتغير التابع	المتغير المستقل
0.00	14.881	3.858	0.249	0.499	0.499	0.273	التدقيق المحاسبي	حقوق المساهمين
0.09	7.575	2.752	0.144	0.380	0.380	0.241		معاملة متكافئة للمساهمين
0.02	11.186	3.345	0.199	0.446	0.446	0.280		دور أصحاب المصالح
0.00	21.958	4.686	0.328	0.573	0.573	0.366		الإفصاح و الشفافية
0.00	24.680	4.968	0.354	0.595	0.595	0.337		مسؤولية مجلس الإدارة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل spss20 .

بالاعتماد على الجدول أعلاه كان اختبار الفرضيات الفرعية كالاتي:

### 1- الفرضية الفرعية الأولى

نصت الفرضية الفرعية الأولى: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين

حقوق المساهمين والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة "

يتضح من خلال الجدول رقم (2-14) لتحليل الانحدار الخطي البسيط، أن معامل الارتباط بين حقوق

المساهمين و التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار

(0.499) من حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين 0.499 وهذه معامل الانحدار والارتباط ذات

دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $X=0.05$  وهذا ما أوضحه اختبار (T)، مما يدل على أن المؤسسة محل

الدراسة تعزز التدقيق المحاسبي من خلال حقوق المساهمين في المؤسسة.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد ( $R^2$ ) فقد بلغت (0.249) ما يعني

أن نسبة (24.9%) من التغيرات التي تطرأ على متغير التابع التدقيق المحاسبي تعود لحقوق المساهمين، ولذلك

قيمة اختبار (F) مقدرة بـ 14.881 كما أن مستوى الدلالة (SIG= 0.00) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

وبهذه النتائج تتأكد صحة الفرضية الفرعية الأولى التي تنص:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين حقوق المساهمين والتدقيق

المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة "

## 2- الفرضية الفرعية الثانية

نصت الفرضية الفرعية الثانية على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين المعاملة المتكافئة للمساهمين والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة " يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (2-14) لتحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة تأثير سالبة ذات دلالة إحصائية بين المعاملة المتكافئة للمساهمين و التدقيق المحاسبي. حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0,380) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0,380) وهذه المعاملات -معامل الانحدار والارتباط- ذات دلالة إحصائية- عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وهذا ما أوضحه إختبار (T) مما يدل على أن المعاملة المتكافئة للمساهمين تعزز وتحسن وظيفة التدقيق في المؤسسة محل الدراسة.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد ( $R^2$ ) فقد بلغت (0,144) مما يعني أن نسبة (14,4) من التغيرات التي تطرأ على التدقيق المحاسبي تعود للمعاملة المتكافئة للمساهمين وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية. كما أن مستوى الدلالة ( $\text{Sig} = 0.09$ ) أكبر من مستوى المعنوية (0,05) وبهذه النتائج ترفض الفرضية الفرعية لتحل محلها الفرضية البديلة التي تنص على:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين المعاملة المتكافئة للمساهمين والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة " .

## 3- الفرضية الفرعية الثالثة

نصت الفرضية الفرعية الثالثة على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور أصحاب المصالح والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة ". يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (2-14) لتحليل الانحدار البسيط الذي إستخدم لمعرفة هل هناك علاقة بين دور أصحاب المصالح و التدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة. وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين دور أصحاب المصالح و التدقيق المحاسبي. حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0,446) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0,446) وهذه المعاملات -معامل الانحدار والارتباط- ذات دلالة إحصائية- عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وهذا ما أوضحه إختبار (T) مما يدل على أن دور أصحاب مصالح تعزز بعد التدقيق المحاسبي في مؤسسة محل الدراسة.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد ( $R^2$ ) قد بلغت (0,199) مما يعني أن نسبة (19,9%) من التغيرات التي تطرأ على التدقيق المحاسبي تعود لدور أصحاب المصالح وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية.

كما أن مستوى الدلالة ( $Sig=0.02$ ) أقل من مستوى المعنوية (0,05) وبهذه النتائج تتأكد صحة الفرضية الفرعية التي تنص على:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور أصحاب المصالح والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة " .

#### 4- الفرضية الفرعية الرابعة

نصت الفرضية الفرعية الرابعة على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الإفصاح والشفافية والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة " .

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (2-14) لتحليل الانحدار الخطي البسيط الذي إستخدم لمعرفة هل هناك علاقة بين الإفصاح والشفافية و التدقيق المحاسبي في مؤسسة محل الدراسة، وجود علاقة ترابط بين الإفصاح والشفافية والتدقيق المحاسبي، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0,573) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0,573) وهذه المعاملات -معامل الانحدار والارتباط- ذات دلالة إحصائية- عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وهذا ما أوضحه إختبار (T) مما يدل على أن الإفصاح والشفافية تعزز تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد ( $R^2$ ) فقد بلغت (0,328) مما يعني أن نسبة (32,8%) من التغيرات التي تطرأ على التدقيق المحاسبي تعود للإفصاح والشفافية، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية.

كما أن مستوى الدلالة ( $Sig=0.00$ ) أقل من مستوى المعنوية (0,05)، وبهذه النتائج تتأكد صحة الفرضية الفرعية التي تنص على:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الإفصاح والشفافية والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة " .

### 5- الفرضية الفرعية الخامسة

نصت الفرضية الفرعية الخامسة على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين مسؤولية مجلس الإدارة والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة "

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (2-14) لتحليل الانحدار الخطي البسيط الذي إستخدم لمعرفة هل هناك علاقة بين مسؤولية مجلس الإدارة و التدقيق المحاسبي، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0,595) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0,595)، وهذه المعاملات -معامل الانحدار والارتباط- ذات دلالة إحصائية- عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ ، وهذا ما أوضحه إختبار (T) مما يدل على أن مسؤولية مجلس الإدارة تحسن من التدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد  $(R^2)$  فقد بلغت (0,354) مما يعني أن نسبة (35,4%) من التغيرات التي تطرأ على التدقيق المحاسبي تعود لمسؤولية مجلس الإدارة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية.

كما أن مستوى الدلالة (Sig=0.00) أقل من مستوى المعنوية (0,05)، وبهذه النتائج تتأكد صحة الفرضية الفرعية التي تنص على:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين مسؤولية مجلس الإدارة والتدقيق المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة "

### الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية

تم إختبار الفرضية الرئيسية والتي مفادها: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة  $(\alpha \leq 0.05)$  بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة- " بنفس الطريقة التي تم من خلالها إختبار الفرضيات الفرعية.

حيث كانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول 2-15: يوضح نتائج إختبار الفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار (a)	معامل الانحدار (B)	معامل الارتباط (R)	معامل لتحديد $(R^2)$	قيمة (T)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة (SIG)
الحوكمة	التدقيق المحاسبي	0,416	0,589	0,589	0,347	4,888	23,889	0,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل spss20 حسب الملحق رقم (06)

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (2-15) لتحليل الانحدار الخطي البسيط الذي إستخدم لمعرفة هل هناك علاقة بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة. أظهر وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي، حيث بلغت قيمة الانحدار (0,589) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0,589)، وهذه المعاملات - معامل الانحدار والارتباط- ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن الحوكمة تعزز وتحسن وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما أوضحه إختبار (T).

أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد ( $R^2$ ) فقد بلغت (0,347)، يعني أن نسبة (34,7%) من التغيرات في التدقيق المحاسبي تعود إلى الحوكمة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية، كما أن مستوى الدلالة (Sig=0.00) أقل من مستوى المعنوية (0,05)، وبهذه النتيجة تتأكد صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة- "



## خلاصة الفصل الثاني

إستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة ما إذا كانت الحوكمة تشكل آلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية من وجهة نظر العمال بمؤسسة الإسمنت -تبسة-، ومن هذا المنطلق تم الإعتماد على الإستبيان والمقابلة في جمع البيانات والمعلومات، تم الإعتماد فيه على مقياس ليكارت الخماسي وإثبات صدق الإستبيان بناء على معامل ألفاكرونباخ، وذلك بإستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية لتحليل نتائج الإستبيان، كما تم الوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية وكذلك البيانات الأساسية المتمثلة في إستجابات أفراد العينة نحو متغيري الدراسة، وقد تم التوصل من خلال تحليل النتائج إلى إختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بوجود دلالة إحصائية بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بمؤسسة الإسمنت -تبسة- ومن هنا تبرز أهمية الحوكمة بإعتبارها آلية لتفعيل التدقيق المحاسبي، لأن تحقيق الهدف الأساسي من أنظمة الحوكمة هو الحفاظ على حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم، وكذا أصحاب المصالح والإدارة إنطلاقا في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي.

خاتمة

## خاتمة

أصبحت الحوكمة من بين المواضيع المهمة المطروحة على صعيد الإقتصاديات، في ظل الأزمات المالية والإقتصادية، وكذا الفساد الكبير الذي شهده العالم، فالحوكمة تعد جوهر الأنظمة المطبقة لكونها تعمل على ضمان السير الحسن لما هو مخطط مسبقاً، وتطبيق آلياتها تعتبر من أهم المتطلبات، لكونها تعتمد على عدة مبادئ لضمان وجود أساس لنظام فعال يرضي جميع أصحاب المصالح.

كما أن تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي بالشكل الذي يجعل الأداء فعال في دعم الحوكمة داخل المؤسسة، يولد ويعزز الثقة في الإدارة وممارستها، ويدعم المركز التنافسي للمؤسسة، كما أيضاً ينشط الحركة الإقتصادية والمالية.

ومن خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة الإسمنت -تبسة- حاول الموضوع دراسة حالة إدراك الواقع العملي لنظام الحوكمة ودورها في تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى تصميم إستبيان موجه لعينة من موظفي المؤسسة من أجل إبراز دور الحوكمة في تفعيل هذه الوظيفة بالمؤسسة محل الدراسة.

## 1- نتائج الدراسة

تتمثل نتائج الدراسة في جانبين يتمثلان في:

## • نتائج الدراسة النظرية

تتمثل نتائج الدراسة النظرية في النقاط الموالية:

- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يضمن الحصول على معلومات محاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية؛
- تهدف الحوكمة لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات التي تصدر عن المؤسسة؛
- يعتبر كل من القياس والإفصاح أحد أهم الآليات في دعم عملية التدقيق المحاسبي في ظل الحوكمة، وذلك من خلال ترشيد الإدارة؛
- للتدقيق المحاسبي دور إيجابي في ضمان الإفصاح والشفافية في المؤسسة الإقتصادية؛
- يمثل رأي مدقق الحسابات القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد على إتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

- نتائج الدراسة التطبيقية

تتمثل نتائج الدراسة التطبيقية في النقاط الموالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي والمساهمين وأصحاب المصالح ومجلس الإدارة في مؤسسة الإسمنت -تبسة-؛
- قيام مؤسسة الإسمنت -تبسة- بعدة جهود من أجل تحسين أدائها وتطبيق حوكمة فعالة؛
- مؤسسة الإسمنت -تبسة- تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية دون لبس أو تضليل، من خلال العمل بمبادئ الحوكمة لزيادة الكفاءات وتحقيق مستوى جيد من فعالية؛
- وجود آلية عمل فعالة في المؤسسة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان إستمرارية المؤسسة.

## 2- إختبار الفرضيات

تم إختبار صحة الفرضيات على النحو التالي:

- الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الحوكمة والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة- ومنه تثبت صحة الفرضية والتي تنص على أن الحوكمة آلية من أليات تفعيل التدقيق المحاسبي ضمن المؤسسة الإقتصادية، ويكون ذلك من خلال إلتزام المؤسسة بمتطلبات تفعيل التدقيق المحاسبي للحفاظ على المؤسسة وزيادة نشاطها.

- الفرضيات الفرعية

بناء على النتائج السابقة تم إختبار صحة الفرضيات الفرعية الموالية:

- الفرضية الفرعية الأولى

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين حقوق المساهمين والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة- وذلك من خلال الدور مهم الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في حماية حقوق المساهمين داخل المؤسسة الإقتصادية، مما يثبت صحة الفرضية التي تنص على وجود علاقة بين حقوق المساهمين والتدقيق المحاسبي وهذا من خلال المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عليها.

### • الفرضية الفرعية الثانية

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين المعاملة المتكافئة للمساهمين والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة-، ومنه تنفي صحة الفرضية والتي مفادها " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعاملة المتكافئة للمساهمين والتدقيق المحاسبي لعدم وجود دور إيجابي في العمل والإعتراف بهم من قبل أفراد العينة محل الدراسة.

### • الفرضية الفرعية الثالثة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور أصحاب المصالح والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة-، وذلك من خلال الحد من التلاعبات وزيادة ثقة لدى أصحاب المصالح وهذا ما يثبت صحة الفرضية والتي تنص على وجود علاقة بين أصحاب المصالح والتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الإقتصادية.

### • الفرضية الفرعية الرابعة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الإفصاح والشفافية والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة-، وذلك من خلال دور الإيجابي الذي يقوم به التدقيق المحاسبي في ضمان الإفصاح والشفافية وهذا ما يثبت صحة الفرضية والتي تنص على وجود علاقة بين الإفصاح والشفافية والتدقيق المحاسبي وذلك ما يخدم جميع المستخدمين عند وضع المعلومات المالية في القوائم المالية.

### • الفرضية الفرعية الخامسة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين مسؤولية مجلس الإدارة والتدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت -تبسة-، وهذا ما يثبت صحة الفرضية والتي تنص على وجود علاقة بين مسؤولية مجلس الإدارة والتدقيق المحاسبي وذلك من خلال علاقة التعاونية المتبادلة بينهما للقيام بمسؤوليات من أجل دعم الحوكمة في المؤسسة محل الدراسة.

### 3- المقترحات

تتمثل أهم المقترحات هذه الدراسة فيما يلي:

- الإستفادة من مزايا الحوكمة، والتوسع في تطبيقها بالمؤسسات الجزائرية؛
- مواكبة المستجدات المتعلقة بالحوكمة بهدف تنمية الوعي الإستثماري في المؤسسة؛
- زيادة الإهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي وتفعيل دوره لما له من أثر إيجابي في دعم تطبيق الحوكمة؛

- زيادة مستوى الإفصاح والشفافية لإعطاء للمساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم؛
- إلزام المدققين بالمعايير الدولية وإلزام مؤسسات جزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها؛
- الوقوف على إستدلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه، مما يضع المدقق أمام مسؤولية عند أدائه لمهامه ويساهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات.

#### 4- أفاق الدراسة

بعد الإنتهاء من معالجة إشكالية هذه الدراسة التي ركزت على التعرف على ما إذا كانت الحوكمة تشكل آلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في مؤسسة الإقتصادية، ظهرت العديد من الجوانب والإشكاليات الجديرة بمواصلة البحث فيها، ومنها:

- الحوكمة كمدخل لتفعيل المراجعة المالية في المؤسسات الإقتصادية؛
- دور مدقق الحسابات في دعم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة؛
- دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية.

**قائمة**

**المصادر و المراجع**

## قائمة المراجع

## I. القوانين و التشريعات

1. القانون 10-01 المؤرخ في 28 رجب سنة 1421هـ الموافق لـ 11 جويلية 2011م، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المادة 22.

## II. الكتب

1. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
2. إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسل الأموال، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010.
3. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
4. أيمن صالح سلامة، الإحصاء (أسس ومبادئ)، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، عمان، 2013.
5. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، تدقيق الحسابات - النظري، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
6. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - الإطار النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
7. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: ( مفاهيم - مبادئ - التجارب)، تطبيق الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، جامعة القاهرة، 2005.
8. طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي و محددات و انعكاساتها على رأي المراقب الحسابات، دار اليازوري، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
9. عمر محمد رزيقات، أحمد يوسف كلبونة، رأفت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات - العملي، دار الميسرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
10. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
11. محمد سمير الصبان، كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة (القياس و الإفصاح وفق لمعايير المحاسبة المالية)، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2012.



12. محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
13. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
14. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009.

### III. رسائل و أطروحات

#### أولاً: باللغة العربية

1. بروبة إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015.
2. بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و تسيير و العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية و محاسبية، جامعة المسيلة، 2017.
3. بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2016 .
4. جعفر فالح ناصر الغانمي، القياس و الإفصاح المحاسبي عن رأس مال الفكري و أثرهما في قيمة الوحدة الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة ، جامعة قادسية، 2017.
5. دلال العابدي، حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومات محاسبية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2016.
6. ديانا جميل الرزي، مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات الاقتصادية و المالية و حاجتها للأنظمة القانونية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبية، جامعة تلمسان، 2013.

7. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.
8. محمد ماهر رامي العذاري، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعي و أثرها على أداء الشركات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة قادسية، 2017.
9. محمد محيسن عبد الرضا، دور الحوكمة في الحد من الاحتيال في البيانات المالية لنشاط البلديات، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، قسم الدراسات المحاسبية، تخصص محاسبة قانونية، جامعة بغداد، 2018.
10. يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، تخصص التسيير، جامعة تلمسان، 2015.

#### ثانيا: باللغة الأجنبية

1. Athula S.Manawaduge, Corporate governance practices and their impacts on corporate performance in our enegring market, Doctor of philosophy thesis, school of accounting and finance, university of Wollongong, 2012.
2. Ines gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit, thèse de doctorat (non publiée), université de recherche paris, sciences et lettres PSL, 2017.
3. Ziani abdelhak, le rôle de l'audit dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, thèse de doctorat (non publiée), faculté des sciences économique et de gestion, branche: économie, université de Tlemcen, 2014.
4. Smahane Madhar, Corporate gouvernance et performance des entreprises, thèses de doctorat (non publié), centre des études doctorales en gestion, laboratoire de recherche en management, Maroc, 2016.
5. Ziani abdelhak, le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, thèse de doctorat ( non publiée), faculté des science économique et de gestion, branche : sciences économiques, université de Tlemcen, 2014.

## .IV. الملتقيات

1. بلعادي عمار، دور الحوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، ملتقى دولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة و واقع رهانات و الأفاق، جامعة أم البواقي، يومي 7/8 ديسمبر، 2010.
2. غريب بولرباح، دور آليات حوكمة المؤسسات في تحقيق التنمية المستدامة، ملتقى دولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، يومي 25/26 نوفمبر 2013.
3. محمد براق، عمري قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية للحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة بسكرة، يومي 6/7 ماي ، 2012.
4. محمد ياسين قادر، محددات الحوكمة و معاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة لبنان، يومي 15/17 ديسمبر، 2012.
5. نور الدين قدوري، عيسى حجاب، حمزة لفقير، مساهمة آليات حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري و المالي، الملتقى الوطني الأول حول دور الحوكمة في تطوير القطاع الصناعي بالجزائر، جامعة برج بوعرييج، يوم 24 أكتوبر 2018.

## .V. المجلات

1. أحمد مهدي هادي العنزي، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة القادسية، المجلد 16، العدد4، العراق، 2014.

الملاحق

الملحق رقم (2)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: مالية المؤسسة

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بعنوان :

الحوكمة كآلية لتفعيل التدقيق المحاسبي  
في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة لمؤسسة الاسمنت - تبسة -

و يسرنا أن نقدر لكم سلفا تعاونكم معنا باعتباركم أحد العاملين في المؤسسة و نأمل منكم توشي الدقة و الموضوعية في الإجابة على عبارات الاستبيان علما بأن ما سوف تقدمونه من معلومات لن يُستخدم إلا لغايات البحث العلمي.

إشراف الأستاذة :

من إعداد الطالبين:

- أ. حليمي سارة

- بوبطانة عبد الرؤوف

- بن نجوع أسامة

السنة الجامعية: 2019/2018

## القسم الأول: الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

(1) الجنس :

أنثى

ذكر

(2) العمر :

من 30 إلى 40 سنة

أقل من 30 سنة

50 سنة فأكثر

من 41 إلى أقل من 50 سنة

(3) المؤهل العلمي :

ماجستير

ليسانس

باكوريا

شهادة أخرى

دكتوراه

ماجستير

(4) المركز الوظيفي :

محاسب

رئيس مصلحة

مدير

وظيفة أخرى

مراجع داخلي

- في حالة وجود وظيفة أخرى يرجى تحديدها .....

(5) الخبرة المهنية :

أكثر من 10 سنوات

من 5 إلى 10 سنوات

أقل من 5

## القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

### المحور الأول: الحوكمة

يقصد بالحوكمة مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها و الأطراف ذات العلاقة بها.  
يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
حقوق المساهمين						
01	تعطي مؤسستكم الحق للمساهمين في المشاركة في الاجتماعات و إبداء رأيهم.					
02	يحصل كافة المساهمين في المؤسسة على كافة البيانات بشكل دوري.					
03	لا يتم إجراء أي تعديلات على عقد التأسيس والنظام الأساسي إلا بموافقة غالبية المساهمين.					
معاملة متكافئة للمساهمين						
04	تعطي مؤسستكم الحق لأصحاب المصالح في المطالبة بالتعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.					
05	يشارك المساهمين الصغار في المؤسسة بالرقابة على الأداء التشغيلي و المالي للمؤسسة.					
06	تعمل مؤسستكم على تحقيق المساواة والعدالة بين المساهمين من خلال الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.					
دور أصحاب المصالح						
07	تقوم مؤسستكم بإشراك أصحاب المصالح عند اتخاذ بعض القرارات.					
08	تعترف مؤسستكم بحقوق أصحاب المصالح كما يحددها القانون.					
09	تمكن مؤسستكم أصحاب المصالح من الاتصال بحرية مع المساهمين ورئيس مجلس الإدارة وأعضائها.					
الإفصاح و الشفافية						
10	يوجد إفصاح عن كل القواعد و اللوائح القانونية و المحاسبية والمالية و الاقتصادية التي توجه وتحكم الإدارة في أداء أعمالها.					
11	تفصح مؤسستكم على التغيرات الجوهرية في حقوق الملكية.					
12	تفصح المؤسسة على أي معلومات إضافية يحتاج إليها المساهمون وأصحاب المصالح.					
مسؤولية مجلس الإدارة						
13	تطور مؤسستكم هيكل قواعد الحوكمة بما يضمن تعزيز مبادئ النزاهة و الشفافية و الكفاءة.					

					تضع مؤسستكم آليات مناسبة لإقامة علاقات جيدة مع العملاء و الموردین و المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بهم.	14
					تتقيد التشريعات و القوانين و الأنظمة بمؤسستكم إلى حد كبير بمبادئ الحوكمة.	15

### المحور الثاني : التدقيق المحاسبي

يقصد بالتدقيق المحاسبي عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و إعداد تقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و المعايير المحددة مسبقاً.

يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

غير أوافق بشدة	غير أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
					01 مدقق الحسابات في مؤسستكم متحصل على شهادة جامعية في تخصص المحاسبة، المالية.
					02 يتمتع مدقق الحسابات بالخبرة المهنية الكافية التي تؤهله للعمل كمدقق.
					03 يستمر المدقق في التدريب و التعلم طوال مدة ممارسته للمهنة من أجل تنمية معارفه و مهاراته.
					04 يتمتع المدقق باستقلالية وحرية كافية تمكنه من أداء عمله.
					05 يلتزم المدقق بالمعايير الفنية و الأخلاقية لمهنة التدقيق.
					06 يقوم المدقق بالتخطيط بدقة لعملية التدقيق.
					07 يشرف المدقق على مساعديه أثناء أدائهم لعملهم.
					08 يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة من طرف المدقق.
					09 يقوم المدقق بجمع الأدلة و القرائن الكافية التي تمكنه من بناء رأي سليم حول مصداقية ما يتم تدقيقه.
					10 يتم إعداد تقرير عن نتائج عملية التدقيق في نهايتها.
					11 يتضمن التقرير رأي المدقق حول شرعية و مصداقية الحسابات.
					12 يضبط تقرير المدقق مجموعة من المعايير التي لابد من الالتزام بها.
					13 يتضمن تقرير المدقق مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.
					14 يتضمن تقرير المدقق مدى اتباع و تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها طيلة فترة النشاط.
					15 يتضمن تقرير المدقق مدى افصاح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة.



## الملحق رقم (3) : قائمة الأساتذة المحكمين

الملحق رقم (3) : قائمة المحكمين

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

استمارة مقدمة للأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان

الخاص بمذكرة ماستر

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان: الحوكمة كآلية لتفعيل التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الاسمنت - تبسة -

الرقم	اسم الأستاذ(ة)	الإمضاء
1	د. يوسف رحيق	
2	د. عمار ياسين	
3	مدفون ملكة	
4	د. عبد السلام لبيبا	
5	يوسف عياديه	

تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

تحت إشراف الأستاذة:

- سارة حليمي

من إعداد الطالبين:

- بويطانة عبد الرؤوف

- بن نجوع اسامة

السنة الجامعية: 2018/2019

## الملحق رقم (4)

## 1- الجداول التكرارية

## الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	31	66.0	66.0	66.0
أنثى	16	34.0	34.0	100.0
Total	47	100.0	100.0	

## العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	25	53.2	53.2	53.2
من 30 إلى 40 سنة	21	44.7	44.7	97.9
من 41 إلى 50 سنة	1	2.1	2.1	100.0
Total	47	100.0	100.0	

## المؤهل التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بكالوريا	6	12.8	12.8	12.8
ليسانس	20	42.6	42.6	55.3
ماستر	18	38.3	38.3	93.6
ماجستير	1	2.1	2.1	95.7
شهادات أخرى	2	4.3	4.3	100.0
Total	47	100.0	100.0	

## المركز الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مدير	1	2.1	2.1	2.1
رئيس مصلحة	3	6.4	6.4	8.5
محاسب	8	17.0	17.0	25.5
مراجع داخلي	1	2.1	2.1	27.7
وظيفة أخرى	34	72.3	72.3	100.0
Total	47	100.0	100.0	

## الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 05 سنوات	25	53.2	53.2	53.2
من 05 إلى 10 سنوات	19	40.4	40.4	93.6
أكثر من 10 سنوات	3	6.4	6.4	100.0
Total	47	100.0	100.0	

## 2- ثبات وصدق المفردات

## Récapitulatif de traitement des observations

		N
Observations	Valide	47
	Exclus <sup>a</sup>	0
	Total	47

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.942	30

## Récapitulatif de traitement des observations

## الملحق رقم (5)

## نتائج التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		إجمالي _ الاستبيان	محور _ الحوكمة	حقوق _ المساهمين	معاملة متكافئة _ للمساهمين	دور أصحاب _ المصالح	الإفصاح _ والشفافية	مسؤولية _ مجلس _ المحاسبة	محور التدقيق _ المحاسبي
	N	47	47	47	47	47	47	47	47
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	3.8262	3.6326	3.6028	3.4965	3.5461	3.8014	3.7163	4.0199
	Ecart-type	.62993	.82496	1.06467	.91913	.92842	.91329	1.02853	.58316
Différences les plus extrêmes	Absolue	.089	.112	.141	.122	.190	.165	.141	.109
	Positive	.055	.059	.095	.122	.121	.095	.106	.105
	Négative	-.089-	-.112-	-.141-	-.105-	-.190-	-.165-	-.141-	-.109-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.607	.770	.966	.834	1.302	1.130	.964	.746
Signification asymptotique (bilatérale)		.855	.594	.308	.490	.067	.156	.311	.634

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

## الملحق رقم (6)

## نتائج اختبار الفرضيات

## 1- الفرضية الرئيسية

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	محور_الحوكمة <sup>b</sup>	.	Entrée

a. Variable dépendante : محور\_التدقيق\_المحاسبي

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.589 <sup>a</sup>	.347	.332	.47654

a. Valeurs prédites : (constantes), محور\_الحوكمة

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	5.425	1	5.425	23.889	.000 <sup>b</sup>
	Résidu	10.219	45	.227		
	Total	15.644	46			

a. Variable dépendante : محور\_التدقيق\_المحاسبي

b. Valeurs prédites : (constantes), محور\_الحوكمة

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2.508	.317	7.908	.000
	محور_الحوكمة	.416	.085	.589	.000

a. Variable dépendante : محور\_التدقيق\_المحاسبي

## 1- الفرضية الفرعية الأولى

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	حقوق المساهمين <sup>b</sup>	.	Entrée

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي Variable dépendante :

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.499 <sup>a</sup>	.249	.232	.51112

a. حقوق المساهمين Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	3.888	1	3.888	14.881	.000 <sup>b</sup>
	Résidu	11.756	45	.261		
	Total	15.644	46			

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي Variable dépendante :

b. حقوق المساهمين Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	
	A	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	3.036	.266	11.427	.000	
	حقوق المساهمين	.273	.071	.499	3.858	.000

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي Variable dépendante :

## 2- الفرضية الفرعية الثانية

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	معامله متكافئه للمساهمين <sup>b</sup>	.	Entrée

a. Variable dépendante : محور التدقيق المحاسبي

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.380 <sup>a</sup>	.144	.125	.54548

a. Valeurs prédites : (constantes), معاملة متكافئه للمساهمين

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2.254	1	2.254	7.575	.009 <sup>b</sup>
1 Résidu	13.390	45	.298		
Total	15.644	46			

a. Variable dépendante : محور التدقيق المحاسبي

b. Valeurs prédites : (constantes), معاملة متكافئه للمساهمين

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	3.178	.316		10.052	.000
1 معاملة متكافئه للمساهمين	.241	.088	.380	2.752	.009

a. Variable dépendante : محور التدقيق المحاسبي

## 3- الفرضية الفرعية الثالثة

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	دور_أصحاب_المصالح لج <sup>b</sup>	.	Entrée

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي. Variable dépendante :

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.446 <sup>a</sup>	.199	.181	.52766

a. دور\_أصحاب\_المصالح. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.	
1	Régression	3.114	1	3.114	11.186	.002 <sup>b</sup>
	Résidu	12.529	45	.278		
	Total	15.644	46			

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي. Variable dépendante :

b. دور\_أصحاب\_المصالح. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	
	A	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	3.026	.307	9.858	.000	
	دور_أصحاب_المصالح	.280	.084	.446	3.345	.002

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي. Variable dépendante :



## 4- الفرضية الفرعية الرابعة

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	الإفصاح والشفافية <sup>b</sup>	.	Entrée

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي. Variable dépendante :

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.573 <sup>a</sup>	.328	.313	.48336

a. الإفصاح والشفافية. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1					
Régression	5.130	1	5.130	21.958	.000 <sup>b</sup>
Résidu	10.514	45	.234		
Total	15.644	46			

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي. Variable dépendante :

b. الإفصاح والشفافية. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1					
(Constante)	2.630	.305		8.625	.000
الإفصاح والشفافية	.366	.078	.573	4.686	.000

a. محور\_التدقيق\_المحاسبي. Variable dépendante :

## 5- الفرضية الفرعية الخامسة

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	مسؤولية مجلس الإدارة	.	Entrée

a. Variable dépendante : محور التدقيق المحاسبي

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.595 <sup>a</sup>	.354	.340	.47382

a. Valeurs prédites : (constantes), مسؤولية مجلس الإدارة

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	5.541	1	5.541	24.680	.000 <sup>b</sup>
1 Résidu	10.103	45	.225		
Total	15.644	46			

a. Variable dépendante : محور التدقيق المحاسبي

b. Valeurs prédites : (constantes), مسؤولية مجلس الإدارة

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2.766	.262		10.568	.000
1 مسؤولية مجلس الإدارة	.337	.068	.595	4.968	.000

a. Variable dépendante : محور التدقيق المحاسبي

## الملخص

يتناول البحث مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء وظيفة التدقيق المحاسبي بمؤسسة الإسمنت - تبسة-، وقد قسم البحث إلى الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الاستبيان لجمع البيانات وتحليل النتائج، وقد تم إثبات صدق الاستبيان باستخدام برنامج SPSS. وبينت النتائج أن معظم مبادئ الحوكمة المتداولة نظريا يتم فعلا ممارستها، وقد تم إثبات صحة أربع فرضيات مطروحة حيث أن تفعيل وظيفة التدقيق المحاسبي من خلال ممارسات الحوكمة بمؤسسة الإسمنت -تبسة- يعود إلى حقوق المساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤولية مجلس الإدارة. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها نشر ثقافة مفهوم الحوكمة و الاستفادة من مزاياها والتوسع في تطبيقها، بالإضافة إلى تعزيز المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والوقوف على إستقلالية المدقق والتزامه بتطبيق معايير مهنة التدقيق المحاسبي.

**الكلمات المفتاحية:** الحوكمة، التدقيق المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، القياس المحاسبي.

## Abstract

The research deals with the range of governance contribution in activating the accounting auditing function in cement company "GICA" TEBESSA, we have split this research into theoretical study and practical study, using descriptive statistical method and interview style to collect data and analyze results, also we used SPSS software to process the interviews.

The results appears that most of theoretical principals of governance are already in use, and the validity of 4 hypothesis have been checked whereas activating accounting auditing function through governance applications in the cement company belong to shareholders rights, stakeholders role, disclosure and transparency, board responsibility.

So this study has extract a set of recommendations among them spreading the concept of governance and benefiting from its advantages and expanding its application, as well promoting the concepts related to accounting auditing and insuring the independency of the auditor and his commitment of applying the standards of accounting auditing.

## Key words:

Governance, accounting auditing, accounting disclosure, accounting measurements