

## دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس -

بن يوسف خلف الله \*1

زبير عياش 2

معاش قويدر 3

1. مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي آفلو ، (الجزائر) ، b.khalffallah@cu-aflou.dz.

2. مخبر المحاسبة المالية وجباية والتأمين ،جامعة أم البواقي (الجزائر) ، Zoubeir.ayache@univ-oeb.dz.

3. جامعة زيان عاشور الجلفة ، (الجزائر) ، K.maache@univ-djelfa.dz.

نُشر في: 2021-06-18

قُبِل في: 2021-05-05

استلم في: 2021-03-01

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مختلف المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات والعلاقة بينهما، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة لغرض جمع البيانات ، حيث تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة ، وتم تحليل النتائج باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ، وهذا من أجل عن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع خلصنا في النهاية أن التدقيق الخارجي يعتبر من بين أهم الأدوات المساعدة في تفعيل الحوكمة، من خلال ضمان حقوق الأطراف ذوي المصلحة، والنزاهة وشفافية المعلومات وحرية تداولها في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي ، حوكمة ، شفافية مصادقية ، الإفصاح المحاسبي.

رموز تصنيف JEL: G34,M42.

## The role of external Auditing in Activating the Corporate Governance System in -Algerian Economic Institutions - A case study at the port of Ténès-

Benyoucef khalfallah <sup>1\*</sup>

Zoubeir Ayache <sup>2</sup>

koueider maache <sup>3</sup>

1. M,Q,E,M,D,O , Centre Universitaire aflou, (Algeria),.b. khalfallah@cu-aflou.dz

2. A,F,C,I ,University Oum El Bouaghi, (Algeria), Zoubeir.ayache@univ-ueb.dz

3. University djelfa , (Algeria), K.maache@univ-djelfa.dz

**Received:** 01/03/2021

**Accepted:** 05/05/2021

**Publised:** 18/06/2021

### Abstract:

This study aims at determine various concepts of external auditing, and governance and governance of companies and the relationship between them, in order to achieve this goal a questionnaire was designed for the purpose of data collection. So it has been distributed on the study sample and analyst seal the results by using the analytical slope simple linear to understand the relationship between the independent variable and the dependent variable we concluded at the end of the study that external audit is among the most important tools to assist in activating governance, by ensuring the rights of stakeholders, integrity, transparency of information and freedom of circulation in the institution.

**Keywords :** External Audit, Corporate Governance, Transparency and Credibility, Accounting

Disclosure.

**JEL classification codes :** M42 ,G34.

---

\* : *Corresponding Author.*

## مقدمة:

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونه يهتم ببيان مختلف الانحرافات المالية والإدارية، من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات وأنظمة الشركة والتحقق من موجوداتها مما يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب ومعالجتها في وقتها، مما يسمح بحماية حقوق أصحاب المصالح داخل الشركة ويحقق المساوات، المصادقية والعدالة بين هذه الأطراف وهذا ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات التي تهدف إلى رعاية مصالح مختلف الأطراف داخل الشركة بشكل عادل وشفاف.

## إشكالية الدراسة

هل يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة في مؤسسة ميناء تنس ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية السابقة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم مصطلحي التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات؟
- ماهي طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في حوكمة مؤسسة ميناء تنس؟

**فرضيات الدراسة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  لدور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة في مؤسسة ميناء تنس.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى توضيح:

- مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته في المؤسسة.
- حوكمة الشركات مفهومها، أهدافها ومبادئها.
- دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات نظريا وتطبيقيا.

## الدراسات السابقة

- دراسة حمادي نبيل (2008) "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات" مذكرة ماجستير، في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة. تناولت الدراسة موضوع التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات وتوصلت إلى النتائج التالية: تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة ويمثل التدقيق أحد أهم آليات تطبيق مبادئ الحوكمة التي نادى بها العديد من المنظمات والهيئات الدولية.

- بن سعيد محمد، نشلاش عائشة (2015)، "جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 43. وهدفت هذه الدراسة إلى البحث حول مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى: وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وتعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة له أثر ايجابي على زيادة جودة التدقيق - تعاقد المدقق لعهدتين لا يؤثر بالضرورة سلبا على جودة التدقيق بل يمكن أن يكون له تأثير ايجابي نظرا لتعرف المدقق على نقاط ضعف

المؤسسة .- الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المدقق تؤثر بشكل سلبي على جودة المهنة لأنها تساعد على التحايل وخلق المنافسة غير الشريفة .- غياب معايير تدقيق وطنية يؤثر حاليا بشكل نسبي على جودة التدقيق الخارجي .

- محيدي احمد سعيد (2018)، "مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، لمجلد 9، العدد 1، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة نظرية الوكالة بين المسيرين والمساهمين .

### التأصيل المعرفي لمتغيرات الدراسة

#### مفهوم التدقيق الخارجي :

يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة الكشوف المالية التي تخص مؤسسة معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين لذوي الاهتمام (السيد، 2000، صفحة 7).

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنه: " عملية منظمة تتطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة الثقة في هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام (علي، 2009، صفحة 14).  
كما عرفه (Jaques Renard) على أنه: "عبارة عن وظيفة مستقلة عن المؤسسة، مهمتها المصادقة على دقة الحسابات، النتائج والوضعية المالية، أي المصادقة على انتظامية وصدق ونزاهة الحسابات والبيانات المالية (Ranard, 1990, p. 79).

أهداف التدقيق الخارجي (خالد أمين، 2000، صفحة 15).

#### الجدول رقم (01)

#### أهداف التدقيق الخارجي

الهدف	التفسير
الوجود والتحقق	يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق.
الشمول	التحقق من أن القوائم المالية والسجلات المحاسبية قد شملت كل الاحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، أثناء الفترة محل التدقيق.
الفحص والتقييم	التحقق من صحة طرق التقييم المستعملة وأنه تم تخصيص التكاليف وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن...الخ، وأن هذه الطرق غير منافية للقوانين والمبادئ المتعارف عليها.

التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية التزامات للغير.	الملكية والمديونية
فحص القوائم المالية، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقريره حول الأنظمة والإجراءات، ومدى سلامة تبويب وتصنيف الحسابات المختلفة، والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة بطريقة عادلة وصادقة وشفافة وعرضها لجميع الاطراف المعنية.	العرض والإفصاح
نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها وتسجيلها بطريقة صحيحة تحترم الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ومستوفية للشروط الشكلية والقانونية.	التسجيل المحاسبي
تقديم مدقق الحسابات تقرير محايد ونزيه يبدي فيه رأيه بكل جدية حول المعلومات والاجراءات، نظام الرقابة، والنظام المحاسبي في المؤسسة محل التدقيق.	إبداء الرأي

المصدر: تم الاعتماد على، (خالد أمين، 2000، صفحة 14) و (مصطفى، 2004، صفحة 40)

### خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي  
(حمادي، 2008، صفحة 44)

#### الجدول رقم (2)

#### خصائص التدقيق الخارجي

التفسير	الخاصية
يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها، وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون لمحافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.	عملية هادفة
يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المترابطة والمنظمة التي تخضع لقوانين ومبادئ مهنة التدقيق، مثل القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر اطار متكامل يحدد لنا مهمة محافظ الحسابات.	عملية منظمة
استقلال محافظ الحسابات وعدم تعرضه للضغوطات يجعل مستخدمي القوائم المالية خاصة الخارجيين محدودي السلطة يتقون في تقريره الذي يساعدهم على اتخاذ قراراتهم.	استقلالية المدقق
عملية التدقيق الخارجي تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، نظام الرقابة، النظام المحاسبي... الخ.	عملية اتصال متكاملة

المصدر: تم الاعداد اعتمادا على (حمادي، 2008، صفحة 4)

## حوكمة الشركات المفهوم والهدف

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على أنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحاملي الأسهم وغيرهم من المساهمين وأصحاب المصالح (الغالي و دواح، 2018، صفحة 333).

ويعرفها معهد المدققين الداخليين IIA على أنها: "المنظومة المتضمنة للسيرورات والهياكل المطبقة من طرف الإدارة بهدف إيصال، توجيه، إدارة ومتابعة نشاطات المؤسسة بغرض تحقيق الأهداف" (الوردات، 2006، صفحة 42).

وتعرف الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات: أنها عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العلمية الكفيلة في أن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة (قورين و بن يوسف، 2019، الصفحات 367-368):

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفعالة في المؤسسة.
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.
- ومن خلال التعريفات السابقة تتضح عدة معان أساسية لحوكمة الشركات أهمها (أبوحماد، 2009، صفحة 16):
- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات .
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- وجوب أن تدار الشركات لصالح المساهمين والمستثمرين .
- مجموعة من القواعد التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين ومنظم يتضمن توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين في إدارة الشركة، مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

**أهداف الحوكمة:** تهدف حوكمة الشركات إلى (السويداوي، 2015، الصفحات 16-17):

- التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، مع تحسين الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات.
- توصيف وتحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين من جهة، والمهام الخاصة بمجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه من جهة أخرى.
- الموازنة بين مصالح الأطراف المختلفة والتواصل معهم بشكل فعال.
- توفير هياكل إدارية قادرة على محاسبة الإدارات العليا وتقييم أدائها.
- إتاحة الفرص أمام المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين وتمكينهم من القيام بدور المراقبين لأداء المؤسسات.
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات المؤسسة وعملياتها، وإجراء المحاسبة والتدقيق المالي بشكل يتيح ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- حماية أصول المؤسسة وحقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- تحسين الكفاءات الاقتصادية للمؤسسات ورفع قيمة أسهمها.

- تنمية الاستثمارات وزيادة تدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال والعمل على تنمية المدخرات، وتعظيم الربحية وخلق فرص عمل جديدة.  
مبادئ الحوكمة: وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

ويمكن تفسير المبادئ الواردة في الشكل السابق كالتالي:

### الجدول رقم (3)

#### مبادئ حوكمة الشركات

المبدئ	التفسير
إطار فعال للحوكمة	لابد أن يتضمن الإطار كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يتعين أن يكون الإطار منسجما مع أحكام القانون، وأن يوصف فيه بشكل واضح تقسيمات المسؤوليات الموزعة بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
حفظ حقوق جميع المساهمين	وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح وتدقيق الكشوف المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
المساواة بين المساهمين	وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار بالمعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
حماية حقوق أصحاب المصالح	وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة.
الإفصاح والشفافية	ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية...الخ.
مسؤوليات مجلس الإدارة	وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.
الإطار التشريعي والقانوني	وجود قوانين وتشريعات تنظم وتضبط نظام الحوكمة ومختلف العلاقات بين الاطراف .

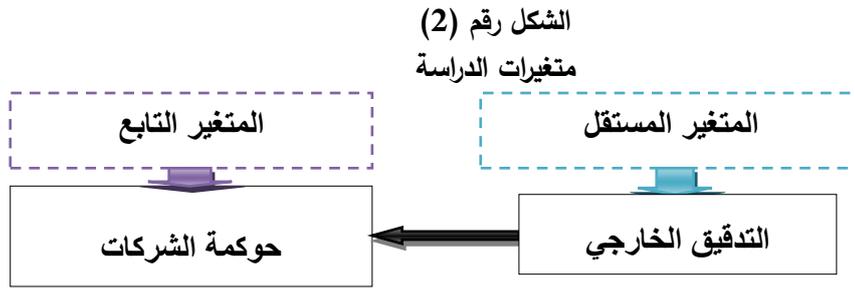
المصدر: تم الاعداد بالاعتماد على (إتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، جانفي 2016، صفحة 5) (السويداوي، 2015، الصفحات 16-17) بتصرف.

مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة

- يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمدقق حسابات مستقل مؤهل ذو كفاءة، مهنية للقيام بالتدقيق لكافة عمليات أنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية والمحاسبية، مما يؤدي الى حماية حقوق الاطراف ذات المصلحة من داخل وخارج المؤسسة، وخلق جو من العدالة والشفافية.
- التدقيق الخارجي يعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن اطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.
- دور التدقيق الخارجي في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة وذلك من خلال إبداء محافظ الحسابات لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة و الفعالية في أداء عملية التدقيق و الرقابة على جودة أداء عمليات المؤسسة.
- الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المدقق الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس الذي لم يستطع المدقق الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها ومن ثم معالجتها بالطرق المناسبة.
- يلعب التدقيق الخارجي دور كبير في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.
- يساهم التدقيق الخارجي في ضمان معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.
- يجبر التدقيق الخارجي أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على المؤسسة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى مما يحقق الحوكمة.
- يساعد التدقيق الخارجي على الإفصاح والشفافية والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق وإلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح وهذا ما ينافي مبادئ الحوكمة.
- يساهم تدقيق خارجي في إيجاد التفاعل بين الأنظمة الخارجية والداخلية وبين المعايير المهنية الصادرة، كما يجبر المؤسسة أن تقوم بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر عند اتخاذ قراره الاستثماري وهذا ما يساهم في تحقيق الحاكمية الرشيدة في المؤسسة.

## - تحليل النتائج

## متغيرات الدراسة:



المصدر: من اعداد الباحثين

مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع عمال وموظفي مؤسسة ميناء التنس، أما عينة الدراسة فتم اختيار عينة مستهدفة مكونة 50 موظف والذين يعملون في قسم المحاسبة، قسم التدقيق، قسم المالية والمدققين الخارجيين المتعاقدين مع المؤسسة محل الدراسة، وتم توزيع 50 استمارة على أفراد العينة وتم استرجاع الاستمارات كلها، وأثناء عملية الفرز تحصلنا على 43 استمارة صالحة و 07 غير صالح، بسبب عدم استئنائها للشروط الشكلية والموضوعية، كما يبينه الجدولين (05) و(06).

## الجدول رقم (4)

### توزيع الاستبانة

النسبة	العدد	الموزعة	
100%	50	الموزعة	
14%	07	الملغاة	المسترجعة
86%	43	الصالحة للتحليل	
00%	00	غير المسترجعة	

المصدر: من إعداد الباحثين

## الجدول رقم (6)

### توزيع أفراد عينة الدراسة على أساس الفئة المستهدفة

النسبة المئوية%	التكرار	الفئات	الفئة المستهدفة
13.95%	6	قسم التدقيق الداخلي	
53.48%	23	قسم المحاسبة	
25.58%	11	قسم المالية	
7.09%	3	محافظ الحسابات	
100%	43	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين

لدراسة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة استهدفنا الافراد التي لهم علاقة بالمتغيرين، فئة من خارج المؤسسة تتمثل في ثلاثة مدققين خارجيين الذين أجروا عملية التدقيق في المؤسسة محل الدراسة ممثلين بنسبة

7.09% من مجموع افراد العينة، والفئات من داخل المؤسسة والمتمثلة في قسم المحاسبة 23 فرد ممثلة بـ53.48%، يليه قسم المالية 11 فرد ممثلة بـ25.58% أخيرا وقسم التدقيق الداخلي 6 افراد ممثلة بـ13.95%.

أساليب المعالجة الإحصائية: من أجل القيام بالمعالجة الإحصائية لدراستنا، استخدمنا مجموعة من الأساليب والمتمثلة فيما يلي (القحطاني، 2015، صفحة 119):

- المتوسط الحسابي: لقياس مجموع القيم على عددها".
- الانحراف المعياري: لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات عن متوسطها الحسابي".
- الانحدار الخطي البسيط: لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرين.
- معامل الارتباط بيرسون (r): لقياس العلاقة الثنائية الخطية بين المتغيرين، وهو مؤشر (دودين، 2013، صفحة 137) متة بين (  $-1 \leq r \leq +1$  ) حيث الإشارة الموجبة تدل على أن المتغيرين مرتبطان طرديا والإشارة السالبة تعني الارتباط العكسي بين المتغيرين.
- المتوسط الحسابي ودرجته: لتحديد قيم المتوسط الحسابي، كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال إيجاد طول المدى (1= 4-5)، ثم قسمة المدى على عدد الفئات (0,8=5 ÷4)، وبعد ذلك يضاف (0,88) إلى الحد الأدنى للمقياس.
- المقياس المستخدم: إستخدمنا مقياس "Likert الخماسي" من أجل قياس إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الإستبانات المقدمة إليهم، ولتوضيح ترتيب الإجابات لدينا.

الجدول رقم (6): معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ
التدقيق الخارجي	6	0.84
حوكمة الشركات	6	0.78
الكلي	12	0.87

قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحوري الدراسة بلغ 0.84 و0.78 على التوالي في حين كان معامل الثبات للاستبانة الكلي يساوي 0.87 وهي قيمة مقبولة.

## اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

### مناقشة نتائج المتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

الجدول رقم (8)

#### تحليل عبارات المتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ترتيب الأهمية
01	يؤدي القيام بالتدقيق الخارجي الى زيادة شفافية اعمال الشركة	3.75	0.68	4	مرتفع

02	يمكن التدقيق الخارجي من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري للتقارير المالية	3.93	0.70	2	مرتفع
03	يسهل التدقيق الخارجي رقابة الاطراف المعنية بادرة الشركة	3.79	0.86	3	مرتفع
04	التدقيق الخارجي يساهم بشكل فعال في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.	3.72	1.05	5	مرتفع
05	تؤثر استقلالية المدقق الخارجي وعدم تعرضه للضغوطات على مصداقية المعلومات	3.95	0.81	1	مرتفع
06	تقرير المدقق الخارجي كفيل بفض النزاعات بين الاطراف ذات المصالح	3.04	1.02	6	متوسط
<b>التدقيق الخارجي</b>		3.69	0.85	مرتفع	

**المصدر: من إعداد الباحثين على مخرجات SPSS**

من خلال نتائج الجدول (09)، والتي تتضمن ترتيب عبارات المتغير الأول (التدقيق الخارجي) ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية، يتبين لنا بأن العبارة الخامسة "تؤثر استقلالية المدقق الخارجي وعدم تعرضه للضغوطات على مصداقية المعلومات" أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره "95.3" وانحراف معياري قدره "81.0"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة الثانية "يمكن التدقيق الخارجي من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري للتقارير المالية" بمتوسط حسابي قدره "93.3" وانحراف معياري قدره "70.0"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الثالثة "يسهل التدقيق الخارجي رقابة الاطراف المعنية بادرة الشركة" بمتوسط حسابي قدره "79.3" وانحراف معياري قدره "86.0"، ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الأولى "يؤدي القيام بالتدقيق الخارجي الى زيادة شفافية اعمال الشركة" بمتوسط حسابي قدره "75.3" وانحراف معياري قدره "61.0"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة الرابعة "التدقيق الخارجي يساهم بشكل فعال في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية" بمتوسط حسابي قدره "72.3" وانحراف معياري قدره "05.1"، والمرتبة السادسة والاخيرة العبارة السادسة "تقرير المدقق الخارجي كفيل بفض النزاعات بين الاطراف ذات المصالح" بمتوسط حسابي قدره "3.04" وانحراف معياري قدره "1.02".

إن الأهمية النسبية لأغلب العبارات كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "69.3" وانحراف معياري عام يقدر بـ "85.0"، مما يدل على "أن المؤسسة محل الدراسة تولي أهمية كبيرة للتدقيق الخارجي".

**مناقشة نتائج المتغير التابع (حوكمة الشركات)**

**الجدول رقم (9) تحليل عبارات المتغير التابع (حوكمة الشركات)**

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ترتيب الأهمية
01	تتوفر المؤسسة على اطار فعال للحوكمة ينظم كل العلاقات دخلها	3.67	0.64	3	مرتفع

02	وجود اطار قانوني يحمي حقوق جميع المساهمين في المؤسسة	3.69	0.67	2	مرتفع
03	وجود عدالة ومساواة بين جميع المساهمين في المؤسسة	3.46	0.85	6	مرتفع
04	تقوم المؤسسة بضمان وحماية حقوق اصحاب المصالح بشكل عادل وفق ما ينص عليه القانون	3.79	0.59	1	مرتفع
05	وجود مستوى عالي من الشفافية والافصاح في الوقت المناسب	3.60	0.70	4	مرتفع
06	وجود مساءلة لمجلس الادارة من قبل المساهمين وأصحاب المصالح	3.53	0.85	5	مرتفع
	<b>الحوكمة</b>	3.62	0.71		مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين على مخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول (10)، والتي تتضمن ترتيب عبارات المتغير التابع (حوكمة المؤسسات) ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية، يتبين لنا بأن العبارة الرابعة "تقوم المؤسسة بضمان وحماية حقوق اصحاب المصالح بشكل عادل وفق ما ينص عليه القانون." أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره "3.79" وإنحراف معياري قدره "0.59"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة الثانية "وجود اطار قانوني يحمي حقوق جميع المساهمين في المؤسسة" بمتوسط حسابي قدره "3.69" وإنحراف معياري قدره "0.67"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الأولى "تتوفر المؤسسة على اطار فعال للحكومة ينظم كل العلاقات داخلها" بمتوسط حسابي قدره "3.67" وإنحراف معياري قدره "0.64"، ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الخامسة "وجود مستوى عالي من الشفافية والافصاح في الوقت المناسب" بمتوسط حسابي قدره "3.60" وإنحراف معياري قدره "0.70"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة السادسة "وجود مساءلة لمجلس الادارة من قبل المساهمين وأصحاب المصالح" بمتوسط حسابي قدره "3.53" وإنحراف معياري قدره "0.85"، ثم تليها في المرتبة السادسة والأخيرة العبارة الثالثة "وجود عدالة ومساواة بين جميع المساهمين في المؤسسة" بمتوسط حسابي قدره "3.46" وإنحراف معياري قدره "0.85".

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3.62" وإنحراف معياري عام يقدر بـ "0.71"، مما يدل على "اهتمام المؤسسة محل الدراسة بنظام حوكمة المؤسسات".

**تحليل واختبار فرضية الدراسة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة الشركات.

#### الجدول رقم (10)

نتائج تحليل الانحدار لاختبار دور التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة

مستوى الدلالة	a	b	درجة الحرية	F الجدولية	F المحسوبة	R	R <sup>2</sup>
0.000	1.917	0.462	1	4.08	14.622	0.51	0.26

			41			
			42			

المصدر: من إعداد الباحثين على مخرجات SPSS

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول (11) الى وجود اثر ذو دلالة للتدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة، لأن مستوى الدلالة ( $\alpha$ ) يقدر بـ "000.0" وهو أقل من "05.0"، وقيمة (F المحسوبة = 14.622) أكبر من قيمة (F الجدولة = 08.4)، ومعامل التحديد ( $R^2=0.26$ ) الذي يفسر أن ما قيمته "26%" من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات ناتج عن التدقيق الخارجي، أما الباقي والذي يقدر بـ "74%" يعود لمتغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج دراستنا، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على " يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة الشركات

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:  $Y = 1.917x^2 + 0.462$

### الخاتمة:

من خلال ما تطرقنا إليه في موضوع "التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية في ميناء تنس"، فلقد تم الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة وهي: هل يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة في مؤسسة ميناء تنس؟ وذلك عن طريق قيامنا بدراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين والمحاسبين في مؤسسة ميناء تنس، وقد تم التوصل في النهاية إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والاقتراحات نوجزها فيما يلي:

### نتائج الدراسة

#### النتائج النظرية:

- التدقيق الخارجي هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف ابداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً أو معايير التقارير المالية.
- يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات التي تقوم عليها الحوكمة، لما لها من اثر في الحصول على قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصادقية.
- الحوكمة هي نظام متكامل للتسيير والرقابة يهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة بما يضمن التسيير الفعال للمؤسسات .
- يعتبر مفهوم الحوكمة مفهوم غامض، نظراً لعدم وجود الوعي الكافي لتطبيق هذا المفهوم، وخاصة لدى المسيرين وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة .
- الحوكمة هي عبارة عن أسس وقواعد وقيم ومعايير تحدد العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح، حيث تهتم أساساً بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من خلال تطوير الأداء، تحقيق العدالة، المسائلة، المصادقية، والإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المبادئ التي تساعد على التطبيق السليم للحوكمة.

#### النتائج التطبيقية:

- إن الأهمية النسبية لجميع عبارات المتغير المستقل كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3.69" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0.85"، مما يدل على "أن المؤسسة محل الدراسة تولي أهمية كبيرة للتدقيق الخارجي.

- إن الأهمية النسبية لجميع عبارات المتغير التابع كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3.62" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0.71"، مما يدل على "أن المؤسسة محل الدراسة تولي أهمية لحوكمة الشركات.

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  لدور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة الشركات.

#### توصيات البحث :

- ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي من أجل تحقيق أهداف الحوكمة بشكل فعال في المؤسسة.  
- ضرورة الاهتمام بموضوع الحوكمة عن طريق إجراء ندوات تحسيسية وإلقاء محاضرات من طرف الخبراء في الحوكمة.

- يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق بمبادئ الحوكمة أثر التغيرات البيئية التي تشهد تغيرات سريعة في جميع الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .

- تشكيل لجنة للحوكمة بالتنسيق مع اللجان الأخرى في المؤسسة من أجل وضع كافة الشروط والضوابط لتطبيق الحوكمة.

- استحداث خلية أو مصلحة داخل المؤسسة مكلفة بالسهر على تطبيق مبادئ الحوكمة بالتنسيق مع الأطراف ذات المصلحة، فريق التدقيق الداخلي والهيئات الرقابية الخارجية والداخلية.

- العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ودورها في تفعيل نظام الحوكمة.

#### المقترحات :

- العمل تطوير مهنة محافظ الحسابات خصوصا في ظل التطورات الراهنة واصلاح مهنة التدقيق في الجزائر؛  
- تفعيل الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات لمواجهة اساليب المحاسبة الابتكارية وتطوير الممارسات المحاسبية؛

- وضع دورات تدريبية للممارسي مهنة المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية قيد الدراسة والعمل على تطبيق معايير التدقيق المحلية الجزائرية NAA؛

- العمل على تطبيق مفهوم حوكمة الشركات وليس تبنيها من اجل ان تكون مصداقية القوائم المالية.

#### قائمة المراجع

#### قائمة المراجع باللغة العربية:

1. أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين. (2018). الإطار القانوني والمهني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر -دراسة ميدانية. مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة (05)، 182-202.

2. إتحاد هيئات الأوراق المالية العربية. (جانفي 2016). حوكمة الشركات الفرص والتحديات، الإصدار رقم (11) أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر 2015. الإمارات: إتحاد هيئات الأوراق المالية العربية.
3. الصواف، م. ح. (2011). أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية. مجلة التقني، 4، (9)، 24.
4. الوردات، خ. ع. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق. مصر: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
5. بوخروبة الغالي، و بلقاسم دواح. (2018). مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والافصاح المحاسبي. مجلة اقتصاديات المال والأعمال، 2، (2)، 331-347.
6. حمزة محمد دودين. (2013). التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
7. خالد أمين، ع. ا. (2000). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية. عمان: دار وائل للطباعة والنشر.
8. رجب عبد العال السيد. (2000). أصول المراجعة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
9. سعد بن سعيد القحطاني. (2015). الإحصاء التطبيقي، المفاهيم الأساسية وأدوات التحليل الإحصائي الأكثر استخداما في الدراسات والبحوث الإجتماعية والإنسانية باستخدام SPSS. المملكة العربية السعودية: معهد الإدارة العامة، مركز البحوث.
10. سليمان، م. م. (2006). حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
11. صالح، و. ع. (2014). مذكرة ماجستير بعنوان: أثر تطبيق مبادئ الحاكمة المؤسسية على تقييم الأداء المالي، دراسة حالة الشركات الإنشائية المدرجة في بورصة عمان. الزرقاء، الأردن: جامعة الزرقاء.
12. عبد الوهاب نصر علي. (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
13. عمر، ع. ع. (2013). إطار حوامة المؤسسات في الجزائر -دراسة مقارنة مع مصر. مجلة الباحث، (12)، 12، 39-46.
14. قويدر حاج قورين. (2013). أطروحة دكتوراه بعنوان: أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة (إسقاط على حالة الجزائر). الشلف، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف.
15. ماجدة اسماعيل أبوحماد. (2009). أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير بعنوان: اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". غزة، فلسطين: جامعة غزة الاسلامية..
16. نبيل حمادي. (2008). مذكرة ماجستير بعنوان التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة دار البيضاء 4. الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف.
17. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية. (2009). ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية. الجزائر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية.

### المراجع الأجنبية:

18. CNC. (2016). Conseil National de la Comptabilité. Consulté le Octobre 15, 2017, sur <http://www.cnc.dz/reglement.asp>
19. Ranard, J. (1990). Théorie Et Pratique De L'audit intern. organisation.

## المراجع العربية باللغة الانجليزية

- 1 Ranard, J. (1990). Theory And Practice Of Internal Auditing organization
- 2 Aboubakr esedik kidaoun, hadj kouider gourine, (2018), theoretical and professional framework of the profession of statutory auditor in Algeria, Empirical Study, review of business and trade economies (05), p 182-202.
- 3 Union of arab securities authorities, (january 2016),corporate governance opportunities and challenges,édition N° (11)octobre- novembre-decembre 2015
- 4 Elsaouaf, m,h,(2011), The effect of internal control and auditing in reducing operational risks in commercial banks,Technical review,09,p 24.
- 5 Elouerdat (2006), k, a, An internal audit between theory and practice, Al-Warraq Foundation for Publishing and Securitization,Egypt.
- 6 Boukherouba el ghali, belkacem douah,(2018), The contribution of corporate, governance to achieving the quality of accounting information and accounting disclosure, of business and trade economies 2 (02), 331-347.
- 7 Hamza mohamed doudin,(2013), Applied Statistics, Advanced statistical analysis of data using SPSS, Jordan: dar el massira for Publishing, Distribution and Printing.
- 8 Khaled amin, a, a,(2000), The science of auditing accounts theory and practice, Amman: dar wael for Printing and Publishing.
- 9 Rajab Abdel Aal Mr,(2000), the origins of the audit, Alexandria, Egypt: University House.
- 10 Saad bin Saeed Al-Qahtani,(2015),Applied Statistics,The basic concepts and statistical analysis tools most used in social and human studies and research using SPSS,Kingdom of Saudi Arabia: Institute of Public Administration, Research Center.
- 11 Solomon, M. M. (2006), Corporate governance and addressing financial and administrative corruption, Alexandria, Egypt: University House.
- 12 Saleh, oua. a. (2014), magisterial mimos,The impact of applying corporate governance principles on evaluating financial performance, Case study of construction companies listed on the Amman Stock Exchange, Zarqa, Jordan: Zarqa University.
- 13 Abdel Wahab Nasr Ali. (2009),Encyclopedia of Modern External audit,Alexandria, Egypt: University House.
- 14 Omar, A. a. (2013),Corporate Governance Framework in Algeria, A comparative study with Egypt,Researcher Journal, 12 (12), 39-46.
- 15 Koueider Hajj Corin. (2013),PhD thesis,The importance of building and developing the accounting information system in achieving the competitive advantage of economic institutions in light of the knowledge economy, (Drop on the case of Algeria),Chlef, Algeria: Hassiba Ben Bouali University, Chlef.
- 16 Magda Ismail Abu Hammam, (2009), magisterial mimos,The effect of applying corporate governance rules on the accounting disclosure and the quality of financial reports,A field study on companies listed on the Palestine Stock Exchange, Gaza, Palestine: Gaza Islamic University.
- 17 Nabil Hammadi. (2008), magisterial mimos,External audit as a mechanism for implementing corporate governance, Case study of the Sidal complex, Dar Al-Bayda unit,Chlef: Algeria, Hassiba Ben Bouali University, Chlef.
- 18 The Ministry of Small and Medium Enterprises and craft industry,(2009), Charter of good governance of the Algerian company, Algeria: Ministry of Small and Medium Enterprises and craft industry.