

## دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية-

**The Role of External Auditing in Enhancing Corporate Governance in Economic Institutions - A Field Study-**بن عودة أمال<sup>1</sup>، بوجمعي سعيدة<sup>2</sup><sup>1</sup> جامعة البليدة 02 -لونيسى علي-، مخبر مخبر تحديات النظام الضريبي في الجزائر في ظل التحولاتالاقتصادية: [a.benaouda@univ-blida2.dz](mailto:a.benaouda@univ-blida2.dz) ، [amalbenaouda@hotmail.com](mailto:amalbenaouda@hotmail.com)<sup>2</sup> جامعة البليدة 02 -لونيسى علي-، مخبر البحث حول الابداع وتغيير المنظمات والمؤسسات[s.boudjemai@univ-bida2.dz](mailto:s.boudjemai@univ-bida2.dz) ، [boudjemaisaida@gmail.com](mailto:boudjemaisaida@gmail.com)

تاريخ النشر: 2025/07/09

تاريخ القبول: 2025/06/25

تاريخ الاستلام: 2025/05/31

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات داخل المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد أداة الاستبيان لجمع البيانات، مع تحليل النتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي *SPSS* ، وإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية المناسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة تقرير المدقق الخارجي تسهم بشكل فعال في تعزيز حوكمة الشركات، بالإضافة إلى كل من كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال كشف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية، مما يعزز من موثوقية المعلومات المحاسبية ويدعم ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق خارجي؛ حوكمة الشركات؛ نظام الرقابة الداخلية؛ المدقق الخارجي.

**تصنيف JEL:** M42، G34.

**Abstract:**

This study aims to analyze the role of external auditing in enhancing corporate governance within economic institutions. To achieve the study's objectives, a questionnaire was used as a data collection tool, and the results were analyzed using the SPSS statistical analysis program, along with a set of appropriate statistical tests.

The study concluded that the quality of the external auditor's report significantly contributes to strengthening corporate governance. This is in addition to the external auditor's efficiency and independence, and the evaluation of the internal control system through the detection of errors and violations in financial statements. These factors enhance the reliability of accounting information and support the establishment of transparency and accountability principles within the institution.

**Keywords:** External auditing; Corporate governance; Internal control system; External auditor.

**Jel Classification Codes:** G34, M42.

\* بن عودة أمال

## I. مقدمة:

ان حوكمة الشركات في الفترة الأخيرة أصبحت من المفاهيم الأساسية في إدارة الشركات، حيث تمثل إطاراً تنظيمياً يهدف إلى تعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق التوازن بين مصالح المساهمين والإدارة والجهات الرقابية، وبعد الأزمات المالية والفضائح المحاسبية مثل فضيحة Enron، مما دفع المجتمع الدولي لإعادة تقييم آليات الرقابة، حيث تهدف الحوكمة إلى استخدام الموارد بشكل فعال وتوجيه الإدارة نحو تحقيق أهداف الشركة بكفاءة، تعتمد على مبادئ الشفافية، المساءلة، المسؤولية، العدالة، والاستقلالية، مما يعزز الأداء المالي ويقوي ثقة المستثمرين، بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات يتزايد في إطار الإصلاحات الاقتصادية، إلا أن فعالية تطبيقها ما زالت محدودة ومن هنا تبرز الحاجة إلى أدوات رقابية مثل التدقيق الخارجي، التي تؤدي دوراً مهماً في تقييم التزام الشركات بمبادئ الحوكمة وضمان مصداقية التقارير المالية.

وفي هذا السياق، يعد التدقيق الخارجي من أهم الأدوات الرقابية المستقلة التي تسهم في دعم تطبيق مبادئ الحوكمة، حيث تهدف إلى تقييم مدى التزام المؤسسة بالأنظمة المالية والتشريعية وتقديم تقارير شفافة تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ما يعزز من ثقة المتعاملين معها.

### I-1 الإشكالية الرئيسية

وعلى ضوء ماسبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

"هل هناك علاقة تأثيرية بين التدقيق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية؟"

وللاجابة على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

- هل هناك علاقة تأثيرية بين كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي وتفعيل حوكمة الشركات؟
- هل هناك علاقة تأثيرية بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات؟
- هل هناك علاقة تأثيرية بين جودة تقرير المدقق الخارجي وتفعيل حوكمة الشركات؟
- وللإجابة على هذه الأسئلة نضع الفرضيات التالية: الفرضية الرئيسية: نعم هناك علاقة تأثيرية بين التدقيق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.
- نعم هناك علاقة تأثيرية بين كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي وتفعيل حوكمة الشركات.
- نعم هناك علاقة تأثيرية بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات.
- نعم هناك علاقة تأثيرية بين جودة تقرير المدقق الخارجي وتفعيل حوكمة الشركات.

### I-2 أهداف الدراسة

تهدف من خلال هذه الدراسة

- إبراز دور التدقيق الخارجي باعتبارها أداة رقابة مستقل تسهم في تحقيق متطلبات الحوكمة.
- التعرف على أهمية حوكمة الشركات في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين الأداء في المؤسسة.
- تحليل العلاقة بين ابعاد التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات.

### I-3 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة في ظل تزايد الاهتمام بالتدقيق الخارجي كآلية رقابية لمواجهة التحديات المرتبطة بالفساد الإداري والمالي، مما يجعل التدقيق الخارجي أداة ضرورية لتعزيز ثقة المستثمرين وضمان استدامة الشركة، كما تسعى لتقديم إطار تطبيقي يوضح كيف يمكن تفعيل الحوكمة في الشركات من خلال التدقيق الخارجي.

## I-4 الدراسات السابقة

- دراسة سليمة بن زعمة، ريمة بصيري، و يزيد تفرات . (2019). مقال بعنوان التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية، هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن حوكمة الشركات آليات محاسبية لتفعيلها مما يجعل مخرجات النظام المحاسبي ذات خصائص نوعية تكسب ثقة ذوي المصلحة وهذا انطلاقاً من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي.

-دراسة محمد رحالي. (2023). اطروحة دكتوراه بعنوان دور التدقيق المالي في تدعيم الحوكمة من والحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية-، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي، من خلال تدقيق القوائم المالية وضمان دقتها، تعزيز الإفصاح والشفافية، ضمان جودة المعلومات المحاسبية والحد من عدم التماثل، و تقديم قوائم مالية خالية من الأخطاء، ولذلك نكون أمام زيادة ثقة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية وبالتالي الحد من فجوة التوقعات.

وما يميز دراستنا عن الدراسة الأولى، هو أنها لم تقتصر على التحليل النظري فقط، بل تم تدعيمها بدراسة ميدانية قائمة على جمع البيانات وتحليلها باستخدام أدوات إحصائية . وكما تتميز دراستنا بإبراز الدور الوقائي والرقابي للتدقيق الخارجي في دعم حوكمة الشركات وليس فقط في تقليص فجوة التوقعات كما هو الحال في الدراسة الثانية.

## II. عموميات حول التدقيق الخارجي

### II-1 مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت مفاهيم التدقيق الخارجي بتعدد وجهات نظر مقدميها، حيث عرف وفق جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA)، بأنه: "مراجعة مستقلة للقوائم المالية الخاصة بمنظمة ما، تهدف إلى تحديد ما إذا كانت هذه القوائم تعكس صورة صادقة وعادلة وتمثل للمعايير المحاسبية واللوائح التنظيمية." ويتم إجراء هذا النوع من التدقيق من قبل مدقق خارجي مستقل لا تربطه علاقة عمل بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق، مما يضمن الموضوعية والنزاهة في عملية التقييم. يمثل هذا التعريف أحد الركائز الأساسية التي تستند إليها مهنة التدقيق المعاصر، حيث يبرز أهمية الاستقلالية والامتنال باعتبارهما عنصرين محوريين في بناء الثقة بين المؤسسات وأصحاب المصلحة الخارجيين، مثل المستثمرين، الجهات الرقابية، والممولين. (ACCA, 2025)

ويعرف أيضا " التدقيق الخارجي هو فحص مستقل للقوائم المالية الخاصة بمؤسسة معينة يتم إجراؤه من قبل مدقق مؤهل، وفقا لمعايير التدقيق المعتمدة، بهدف إبداء رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بإنصاف، من جميع الجوانب الجوهرية، عن المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة." (Gray & Manson, 2011, p. 108)

وعليه يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو عملية فحص مستقلة وموضوعية تجرى من قبل طرف خارجي مؤهل، تهدف إلى التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، والتحقق من مدى امتثالها للمعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها، بهدف تقديم رأي محايد في شكل تقرير يقدمه لأصحاب المصلحة في المؤسسة.

## II-2 أهداف التدقيق الخارجي

تنقسم أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف تقليدية ترتبط بوظائفه الأساسية، وأخرى حديثة تعكس تطوره كأداة لدعم حوكمة الشركات وتحسين أداء المؤسسة.

### II-1 الأهداف التقليدية : تركز هذه الأهداف على الوظائف الأساسية التي لطالما ارتبطت بمهنة التدقيق، ومن أبرزها

- التحقق من صحة ودقة وصدق المعلومات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات، ومدى الاعتماد عليها
- إبداء رأي في محاييد الذي يستند على أدلة كافية ومناسبة عن مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي ونتائج النشاط لفترة محددة؛ (القريشي ، 2011، صفحة 13)
- اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات المالية عن أخطاء وتلاعبات؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات بوضع ضوابط والإجراءات اللازمة والتي تحول دون ذلك؛
- طمأنة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، كالجهات التمويلية والمستثمرين، وتمكينهم من اتخاذ قرارات استثمارية مبنية على معلومات موثوقة. (بن زعامة، بصيري، و تفرات، 2019، صفحة 86)

### II-2 الأهداف الحديثة : نتيجة لتوسع دور التدقيق الخارجي وتزايد أهمية الحوكمة، تطورت أهدافه لتشمل ما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها؛ (رحالي، 2023، صفحة 75)
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف الموضوعية؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع. (القريشي ، 2011، صفحة 14)

## II-3 معايير التدقيق الخارجي

تنقسم معايير التدقيق الخارجي إلى ثلاث مجموعات رئيسية، هي:

### II-3-1 معايير عامة : سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي للمدقق ويمكن حصرها فيما يلي:

- **التأهيل العلمي والعملية :** ينص هذا المعيار على أن العملية التدقيقية يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تمكنه من أداء مهام التدقيق بالشكل المطلوب. وتكتسب هذه الكفاءة من خلال التعليم الأكاديمي، والخبرة العملية في مجال التدقيق، إلى جانب الاطلاع على المستجدات التي تخص مهنة التدقيق، سواء من حيث المعايير المهنية أو المتطلبات القانونية والتنظيمية. (رحالي، 2023، صفحة 88)
- **الاستقلالية :** جسد الاستقلالية في قدرة المدقق على إنجاز مهامه بكرامة، وموضوعية، واستقلال ذهني تام سواء أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق أو خلال إعداد التقرير النهائي. لذلك، يتوجب على المدقق ومؤسسة التدقيق ألا تربطهم أي علاقة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الجهة محل التدقيق (تيمي، 2008، صفحة 64).
- **العناية المهنية :** يوجب هذا المعيار على المدقق ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منها، (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 42) أي يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، فتوفر عنصرَي الكفاءة والاستقلال غير كافٍ.

### II-3-2 معايير العمل الميداني : إتوفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج

برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني، تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، ويمكن حصرها فيما يلي :

- **التخطيط والإشراف الملائمين:** يحدد التخطيط للتدقيق مرحلة أساسية تهدف إلى تحديد المهام، المسؤوليات، والوقت اللازم للتنفيذ. ويشمل وضع خطة مدروسة وفق معايير مهنية، مع التركيز على المخاطر العالية وتخصيص الموارد بكفاءة، مما يساهم في رفع جودة التدقيق وتقليل الأخطاء وتحقيق الأهداف بكفاءة. (رحالي، 2023، صفحة 90)
- **تقييم نظاما لرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 45)، والمغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها.
- **كفاءة وملائمة أدلة الإثبات:** تتمحور عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق حول الحصول على أدلة الإثبات، ثم فحصها والتأكد من مصداقيتها، ومدى تطابقها مع العمليات المالية المسجلة. ويهدف المدقق من خلال هذه الخطوة إلى تقييم مدى كفاءة وملاءمة هذه الأدلة (بن زعمة، بصيري، و تفرات، 2019، صفحة 88).
- **II-3-3 معايير إعداد التقرير:** يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال عملية التدقيق والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق (تميمي، 2008، صفحة 160) وإن إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في القوائم المالية. ويكون إبداء رأي المدقق من خلال أربعة أنواع من التقارير:
- **التقرير النظيف:** يصدر هذا النوع من التقارير عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية تعبر بعدالة وموضوعية عن الوضعية المالية للمؤسسة محل تدقيق. (بن زعمة، بصيري، و تفرات، 2019، صفحة 89)
- **التقرير التحفظي:** يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورة للوصول لمعلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- **التقرير السالب:** يصدر المدقق هذا التقرير، عند قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها ورأى أن المعلومات المحاسبية لم يتم إعدادها وفقا لطرق سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عموماً.
- **تقرير عدم إبداء الرأي :** يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد في إبداء رأيه. (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 57)

### III. الإطار النظري لحوكمة الشركات

#### III-1 تعريف حوكمة الشركات

هناك مجموعة من التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات، نستعرض منها مايلي:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات بأنها " كفاءة إدارة الشركة وعلاقتها مع مساهميها وأصحاب المصلحة، بفضل الهيكل والأنظمة المناسبة تمكن الحوكمة الرشيدة الشركات من خلق بيئة من الثقة والشفافية والمساءلة، مما يعزز رأس المال طويل الأجل ويدعم النمو الاقتصادي والاستقرار المالي". (OECD, 2025)

يعرف البنك الدولي حوكمة الشركات (CG) "على أنها النظام الذي تدار به الشركات وتراقبها، وهي تهم بجعل الشركات والمالكين والجهات التنظيمية أكثر خضوعاً للمساءلة والكفاءة والشفافية، مما يعزز الثقة، فالشركات ذات الإدارة الجيدة تقلل من

المخاطر المالية وغير المالية، وتحقق عوائد أعلى للمساهمين، كما تتيح هذه الشركات وصولاً أفضل إلى التمويل الخارجي، وتقلل من المخاطر النظامية الناجمة عن أزمات الشركات والفضائح المالية". (World Bank Group, 2016)

وحسب تقرير كادبوري 1992 فحوكمة الشركات هي النظام الذي تقيّد به الشركات وتراقب بموجبه. مجالس الإدارة مسؤولة عن حوكمة شركاتها، ويتمثل دور المساهمين في الحوكمة في تعيين أعضاء مجلس الإدارة ومدققي الحسابات. تشمل مسؤوليات مجلس الإدارة وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة، وتوفير القيادة اللازمة لتحقيقها، والإشراف على إدارة الأعمال، وتقديم التقارير إلى المساهمين بشأن إدارتهم. وتخضع أعمال مجلس الإدارة للقوانين واللوائح، وللمساهمين في الجمعية العامة. (Cadbury & Chairman, 1992, p. 14)

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من العمليات والقواعد التي تنظم عملية إدارة الشركات وتوجيهها لضمان تحقيق التوازن بين مختلف الأطراف والممثلين في مجلس الإدارة، المساهمين وجميع الأطراف الأخرى.

### III -2أهمية حوكمة الشركات

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في: (The critical importance of corporate governance for modern businesses , 2025)

- **تحسين تدفق رأس المال:** يعزز نظام تقارير الإدارة المالية القوي ثقة المستثمرين والبنوك، وبالتالي يحسن مصالحهم وبالتالي الوصول إلى رأس مال مما يقلل تكاليف حقوق الملكية ورأس المال، كما يضمن هيكل رأس مال شفاف، ويقلل من المخاطر؛
- **تخفيف المخاطر:** يضمن نظام حوكمة الشركات الفعال للمساهمين حماية مجلس الإدارة والإدارة لمصالحهم، كما يشجع على التفكير في استراتيجيات الخروج، ويوفر راحة للمستثمرين المحتملين؛
- **قيمة المؤسسة:** تتبع الشركات التي تطبق حوكمة شركات جيدة سياسات وضوابط داخلية شفافة، كما تؤكد الدراسة وجود علاقة بين السمعة وتطبيق حوكمة الشركات؛
- **صنع قرارات أكثر فعالية:** توضح حوكمة الشركات الجيدة مسؤوليات المالكين والإدارة، مما يسرع عملية صنع القرار؛
- **تحسين التقارير:** يؤدي تحسين تقارير الأداء إلى اتخاذ قرارات قائمة على الحقائق، وخفض التكاليف، وتحسين هوامش المبيعات.
- **التركيز على الامتثال:** تضمن حوكمة الشركات الامتثال للقوانين واللوائح المحلية، وتنسق إدارة المخاطر والامتثال لضمان آليات رقابية سليمة، وكفاءة العمليات، وتحقيق الأهداف.

### III -3مبادئ حوكمة الشركات

تتمثل مبادئ حوكمة الشركات في خمسة مبادئ أساسية هي: (Governance, 2004, pp. 05-06)

- **العدالة:** فيما يتعلق بهذا المفهوم الأساسي، وضع مبدأين منفصلان:

- ينص المبدأ الأول على أن "إطار حوكمة الشركات ينبغي أن يحمي حقوق المساهمين" ويشمل ذلك حقوقهم الملكية وحقوقهم التشاركية وتعتمد حوكمة الشركات الفعالة على قوانين وإجراءات وممارسات تحمي حقوق ملكيتهم وتضمن أمن الملكية بالإضافة إلى إمكانية نقل الأسهم دون قيود.

- ينص المبدأ الثاني على أن "إطار حوكمة الشركات ينبغي أن يضمن معاملة عادلة لجميع المساهمين بمن فيهم مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب، وأن تتاح لجميع المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعال عن أي انتهاك لحقوقهم".

● **المسؤولية:** ينص المبدأ الثالث على أن "إطار حوكمة الشركات ينبغي أن يقر بحقوق أصحاب المصلحة المنصوص عليها في القانون، وأن يشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المؤسسات السليمة ماليًا".

● **المساءلة:** ينص المبدأ الرابع على أن "إطار حوكمة الشركات ينبغي أن يضمن التوجيه الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة، بالإضافة إلى مساءلة مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين.

● **الشفافية والإفصاح:** ينص المبدأ الخامس على أن الشفافية والإفصاح جانبين مهمين من حوكمة الشركات، إذ يسهلان في بناء سمعة للشركة، ويساعدان في بناء ميزة تنافسية طويلة الأجل على العكس من ذلك فإن الشركات التي لا تلتزم بمعايير الشفافية والإفصاح تزيد من خطر الإضرار بمصداقية الإدارة، وفي بعض الحالات فقدان ثقة المساهمين. (Eriqat, Muhammad Tahir, & Abdul Hadi Zulkafli, 2023, p. 05)

#### IV. الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا الجزء الدراسة الميدانية لتوضيح العلاقة التأثيرية بين متغيرات الدراسة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل وحوكمة الشركات كمتغير تابع.

#### IV-1 الإطار المنهجي للدراسة

بالنسبة لكل من:

● **منهج الدراسة:** فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك عن طريق معالجة البيانات المتحصل عليها من خلال توزيع استبانة الدراسة والاعتماد في معالجة هذه البيانات وتحليلها على برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وذلك للوصول إلى تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة.

● **مجتمع وعينة الدراسة:** تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من الحاسبين والأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات، ومسير مؤسسة.

● **أداة الدراسة:** تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتم تقسيمه على ثلاثة محاور كالتالي:

✓ **المحور الأول:** متعلق بالمعلومات الشخصية (الشهادة العلمية، المنصب الوظيفي، سنوات الخبرة).

✓ **المحور الثاني:** متعلق بالمتغير المستقل التدقيق الخارجي، مقسم إلى ثلاثة أبعاد، بمجموع 14 فقرة.

✓ **المحور الثالث:** متعلق بالمتغير التابع حوكمة الشركات بمجموع 11 فقرة.

وقد تم الاعتماد على سلم لكارتر الخماسي الذي يوضحه الجدول التالي:

جدول(01) : مقياس لكارث الخماسي

| العبارات | لا أتفق تماما | لا أتفق | محايد | موافق | موافق تماما |
|----------|---------------|---------|-------|-------|-------------|
| الأوزان  | 1             | 2       | 3     | 4     | 5           |

المصدر: سعد، (2008)، القياس النفسي: النظرية والتطبيق، هبة النيل العربية للنشر والتوزيع، مصر، ص386.

ويكون مجال لقيمة الوسيط المرجح المناسبة لكل درجة، كالتالي:

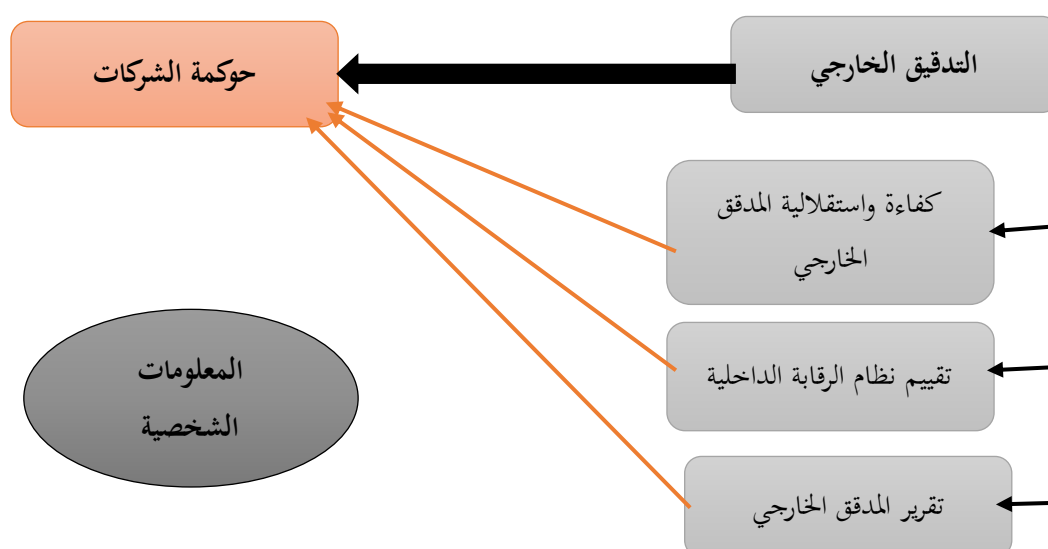
جدول(02): المتوسطات المرجحة والاتجاه العام لها

| الاتجاه الموافق | لا أتفق تماما | لا أتفق   | محايد     | موافق     | موافق تماما |
|-----------------|---------------|-----------|-----------|-----------|-------------|
| المتوسط المرجح  | [1,8-01]      | [2,6-1,8] | [3,4-2,6] | [4,2-3,4] | [5-4,2]     |

المصدر: من إعداد الباحثين

**IV-2 نموذج الدراسة:** يقصد بنموذج الدراسة تمثيل المتغيرات الأساسية بشكل يبين طبيعة العلاقة بينها وفي إطار هذه الدراسة، يتمثل المتغير المستقل في التدقيق الخارجي، بينما يتمثل المتغير التابع في حوكمة الشركات، ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال النموذج التالي:

الشكل 01: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

**IV-3 الاختبارات المستعملة في الدراسة:** لمعالجة البيانات المتحصل عليها بواسطة الإستبيان، قمنا بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات وذلك باستعمال برنامج SPSS، وهي كالتالي:

- ثبات أداة الدراسة: استعملنا لإثبات أن أداة الدراسة (الإستبيان) تتمتع بالثبات معامل ألفا كرومباخ وكانت النتائج المتحصل عليها كالتالي:

الجدول (03): معاملات ألفا كرومباخ لأبعاد ومحاور الدراسة.

| البيان                        | العبارات | ألفا كرومباخ |
|-------------------------------|----------|--------------|
| المحور الأول: التدقيق الخارجي | 14       | 0.765        |
| المحور الثاني: حوكمة الشركات  | 11       | 0.726        |
| ألفا كرومباخ الإجمالي         | 25       | 0.783        |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن معامل ألفا كرومباخ الإجمالي بلغ **0.783**، وهي قيمة تفوق 0.7، مما يشير إلى أن أداة الدراسة تتمتع بثبات جيد، كما بلغ معامل ألفا كرومباخ للمحور الأول قيمة **0.765** وهي كذلك تفوق 0.7 مما يدل على أن هذا المحور يتمتع بثبات جيد. أما المحور الثاني فقد بلغ معامل ألفا كرومباخ له **0.726**، وهي أيضا قيمة إيجابية تفوق 0.7 مما يعكس اتساقا جيدا بين عباراته، وبالتالي يمكن الاعتماد على المحورين في قياس متغيرات الدراسة بثقة.

- التحقق من صدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل سبيرمان (Spearman)

من أجل التحقق من صدق الاتساق الداخلي لأبعاد كل من المتغير المستقل للتدقيق الخارجي والمتغير التابع، سيتم الاعتماد على معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) لقياس درجة ارتباط كل بعد بالدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه، ويتم اختبار هذا الارتباط من خلال صياغة الفرضيتين التاليتين:

-فرضية العدم: ( $H_0$ ) لا يوجد ارتباط معنوي بين البعد والدرجة الكلية للمحور  $H_0: r \neq 1$

-الفرضية البديلة: ( $H_1$ ) يوجد ارتباط معنوي بين البعد والدرجة الكلية للمحور  $H_1: r \in ]-1; 1[$

وسيتم توضيح نتائج هذا الاختبار من خلال الجداول التالية.

الجدول (04): جدول الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع

| متغيرات الدراسة | التدقيق الخارجي | حوكمة الشركات |
|-----------------|-----------------|---------------|
| التدقيق الخارجي | 1               | **0.694       |
| حوكمة الشركات   | **0.694         | 1             |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال جدول الارتباط بين متغيري الدراسة نلاحظ ان هناك ارتباط عند مستوى معنوية 0.01 بلغت قيمته 0.694، ومنه فان اداة الدراسة تتمتع باتساق داخلي مقبول ويمكن الاعتماد عليها في هذه الدراسة.

• اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمغوروف-سمرنوف)

تم استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للتحقق مما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم(05): اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد المتغير المستقل و المتغير التابع

| النتيجة              | مستوى<br>الدلالة<br>sig | قيمة الاختبار<br>Kolmogoro-<br>smirnov | متغيري الدراسة  |
|----------------------|-------------------------|----------------------------------------|-----------------|
| يتبع التوزيع الطبيعي | 0.543                   | 0.789                                  | التدقيق الخارجي |
| يتبع التوزيع الطبيعي | 0.218                   | 0.846                                  | حوكمة الشركات   |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss

وتشير نتائج الاختبار أن قيم الدلالة لجميع المحاور أكبر من 0.05، وهذا معناه أن البيانات تتوزع طبيعياً، وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل الفرضيات.

IV-4 تحليل الوصفي لنتائج الدراسة

وذلك من خلال التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة ولأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع كل على حدى.

• تحليل خصائص عينة الدراسة

يوضح الجدول التالي خصائص أفراد عينة الدراسة:

الجدول (06): توزيع عينة الدراسة حسب خصائصهم الديموغرافية

| الخصائص         | الإجابة               | التكرار | النسبي % |
|-----------------|-----------------------|---------|----------|
| الشهادة العلمية | شهادة ليسانس          | 4       | 11.4     |
|                 | دراسات عليا           | 24      | 68.6     |
|                 | شهادة ماستر في التخصص | 7       | 20       |
| سنوات الخبرة    | اقل من 5 سنوات        | 2       | 5.71     |
|                 | من 6 إلى 10 سنوات     | 7       | 20       |
|                 | من 11 إلى 15 سنوات    | 8       | 22.85    |
|                 | اكثر من 15 سنة        | 18      | 51.3     |

|       |    |                       |                |
|-------|----|-----------------------|----------------|
| 14.28 | 5  | محافظ حسابات          | المنصب الوظيفي |
| 40    | 14 | أستاذ جامعي في التخصص |                |
| 28.57 | 10 | مسير مؤسسة اقتصادية   |                |
| 17.14 | 6  | خبير محاسبي           |                |

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss.

وتفسر النتائج في الجدول أعلاه الى ما يلي:

- **الشهادة العلمية:** من خلال تحليل نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية، يتضح أن الغالبية أصحاب دراسات عليا بنسبة بلغت 68.6%، في حين أن نسبة الحاصلين على شهادة ماستر بلغت 20%، أما نسبة أصحاب شهادة اليسانس فتمثل 11.4% من إجمالي العينة، وبالتالي فإن هيمنة الفئة الدراسات العليا تعكس المستوى المعرفي والتخصصي المطلوب لفهم وتقييم مفاهيم مثل الحوكمة والتدقيق والتقييم الخارجي، ما يعزز من موثوقية البيانات وجودة الاجابات.

- **سنوات الخبرة:** ما فيما يخص توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، فقد أظهرت النتائج أن الفئة التي تمتلك أكثر من 15 سنة من الخبرة تمثل النسبة الأكبر بواقع 51.3% من إجمالي العينة، بينما بلغت نسبة من لديهم خبرة تتراوح بين 11 إلى 15 سنوات حوالي 22.85%، في حين الفئة التي تتراوح خبرتها بين 6 إلى 10 سنوات بلغت نسبتهم 20%، أما الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فقد مثلوا 5.71% فقط من العينة، وذلك لان مهنة التدقيق الخارجي تتطلب سنوات طويلة من الممارسة المهنية والتجربة العملية، فالغالبية من ذوي الخبرات الطويلة وهذا يضيف قيمة علمية وميدانية لنتائج الدراسة.

- **المنصب الوظيفي:** تظهر نتائج توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي أن النسبة الأكبر من المشاركين هم من الأساتذة الجامعيين في التخصص، حيث يمثلون 40% من إجمالي العينة، يليهم مسيرو المؤسسات الاقتصادية بنسبة 28.57% ثم الخبراء المحاسبين بنسبة 17.14% وفي الاخير محافظو الحسابات بنسبة 14.28%، حيث كان من الضروري استهداف فئات مهنية تمتلك خبرة أكاديمية وعملية في مجالات الحوكمة والتدقيق الخارجي وجود تمثيل قوي للأساتذة الجامعيين يعكس البعد النظري والتحليلي، بينما يعكس مسيرو المؤسسات والخبراء الماليون الجانب التطبيقي والميداني، مما يمنح الدراسة توازنا في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

#### ● التحليل الوصفي لأبعاد المتغير المستقل :

انطلاقا من الجدول الموالي:

جدول (07): التحليل الإحصائي الوصفي لابعاد التدقيق الخارجي

| الفقرات                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|
| <b>البعد الأول : كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي</b> |                 |                   |               |
| 01                                                   | 4.0493          | 0.80331           | موافق         |
| 02                                                   | 3.6672          | 0.70563           | موافق         |
| 03                                                   | 3.8428          | 0.86477           | موافق         |
| 04                                                   | 3.6712          | 0.7148            | موافق         |
| 05                                                   | 3.7514          | 0.68877           | موافق         |
| <b>البعد الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية</b>     |                 |                   |               |
| 01                                                   | 3.6429          | 0.83766           | موافق         |
| 02                                                   | 3.6286          | 0.76852           | موافق         |
| 03                                                   | 3.4591          | 0.84214           | موافق         |
| 04                                                   | 3.7545          | 0.85010           | موافق         |
| <b>البعد الثالث: تقرير المدقق الخارجي</b>            |                 |                   |               |
| 01                                                   | 3.5845          | 1.06254           | موافق         |
| 02                                                   | 3.24            | 0.96564           | محايد         |
| 03                                                   | 3.5784          | 0.81254           | موافق         |
| 04                                                   | 3.4298          | 0.76507           | موافق         |
| 05                                                   | 3.2865          | 0.85849           | محايد         |

| المعيار المحاسبي |        |         |       |
|------------------|--------|---------|-------|
| المجموع          | 3.7658 | 0.65542 | موافق |

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPS

من خلال نتائج التحليل الوصفي لأبعاد المتغير المستقل يظهر الجدول أعلاه مايلي:

- **كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي:** تظهر نتائج تحليل فقرات هذا البعد أن أفراد العينة يتفقون على أن المدقق الخارجي يمارس مهامه بحرية واستقلالية، وهي نقطة محورية في ضمان موضوعية نتائج التدقيق وحيادتها وهذا بالنسبة للفقرة الأولى بمتوسط حسابي 4.0493، أما العبارة الثالثة كان اتجاه الإجابات نحو موافق بمتوسط حسابي 3.8428 مما يشير على حرص المدقق على الإفصاح المالي الشامل والكافي وهو عنصر حاسم في الشفافية المالية، ومنه فإن النتائج في العموم تعكس مستوى مقبول من الرضا حول أداء المدقق الخارجي من حيث الاستقلالية، الالتزام بالمعايير، وكفاءة التنفيذ، وهي مؤشرات إيجابية تظهر أن للتقييم الخارجي دورا داعما في تعزيز حوكمة الشركات من خلال الشفافية والمصادقية المالية.
- **تقييم نظام الرقابة الخارجية:** تظهر النتائج أن اتجاه إجابات أفراد العينة لكل الفقرات نحو موافق، حيث كتبت الفقرة الرابعة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قيمته 3.75، ويتفق أفراد العينة أيضا على أن نظام الرقابة الداخلية يهدف الى كشف الأخطاء في القوائم المالية وهذا حسب إجابات الفقرة الأولى بمتوسط حسابي قيمته 3.64، ومنه فإن النتائج تشير الى أن للمدقق الخارجي دورا هاما في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، مما يعزز من حوكمة الشركات ويساهم في تقليل المخاطر المرتبطة بالأخطاء والتلاعب المالي.
- **تقرير المدقق الخارجي:** أظهرت النتائج أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة وهذا حسب إجابات الفقرة الأولى بمتوسط حسابي قيمته 3.5845، وكذلك يتفقون على أن تقرير المدقق يعكس رأيه المهني حول عدالة القوائم المالية وهذا حسب إجابات الفقرة الثالثة بمتوسط حسابي قيمته 3.5784، وتشير النتائج في الجمل إلى أن هناك إدراك إيجابي عام لدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات واتخاذ القرار، إلا أن هناك حاجة لمزيد من التوعية أو الشفافية حول تأثير دقة القوائم المالية وتفاصيل تقارير المدقق الخارجي في حماية حقوق أصحاب المصلحة.

#### ● التحليل الوصفي لأبعاد المتغير التابع

انطلاقا من الجدول الموالي:

جدول(08): التحليل الإحصائي الوصفي لفقرات حوكمة الشركات

| الفقرات                                                         | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|
| 01 تحرص الشركة على حماية حقوق المساهمين بشكل فعال.              | 3.9854          | 0.70517           | موافق         |
| 02 يمكن للمساهمين في الشركة نقل ملكية أسهمهم بسهولة وبدون قيود. | 3.8658          | 0.64930           | موافق         |

|         |                                                                                             |        |         |       |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---------|-------|
| 03      | يوفر الشركة معاملة عادلة ومتساوية لجميع المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب       | 3.9254 | 0.81685 | موافق |
| 04      | لدى المساهمين إمكانية المطالبة بتعويض فعال عند انتهاك حقوقهم.                               | 3.6    | 0.94584 | موافق |
| 05      | تشجع الشركة التعاون الإيجابي مع أصحاب المصلحة (مثل الموظفين، الموردين، العملاء).            | 3.6758 | 1.05625 | موافق |
| 06      | تحتزم الشركة حقوق أصحاب المصلحة كما نص عليها القانون أو العقود.                             | 3.6785 | 0.60540 | موافق |
| 07      | تساهم الشركة في خلق فرص العمل وتحقيق التنمية المستدامة.                                     | 3.0681 | 0.96658 | محايد |
| 08      | يقوم مجلس الإدارة بالرقابة الفعالة على أداء الإدارة التنفيذية.                              | 3.6746 | 0.71986 | موافق |
| 09      | تشكل المؤسسة لجنة تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية بحيادية على جميع المستويات الادارية. | 3.0564 | 0.84158 | محايد |
| 10      | تطبيق الآليات المحددة للمساءلة على الجميع بدون تمييز.                                       | 3.8365 | 0.82125 | موافق |
| 11      | يؤدي تطبيق القوانين والأنظمة الى حفظ حقوق جميع العاملين.                                    | 3.4897 | 0.88660 | موافق |
| المجموع |                                                                                             | 34816  | 0.78569 | موافق |

#### المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

تشير نتائج إجابات افراد عينة الدراسة لفقرات المتغير التابع ان اغلبها كان نحو موافق الا ان بعض الإجابات جاءت بنتيجة محايدة مثل الفقرة السابعة بمتوسط حسابي قيمته 3.0681، وهذا يعني ان هذا الامر في حوكمة الشركات لا يزال يحتاج الى تعزيز، كذلك كانت نتائج الإجابات للفقرة التاسعة تشير الى محايد بمتوسط حسابي 3.0564 وهذا يطرح تساؤلات حول مدى التزام المؤسسات بحوكمة فعالة ، عموما وتعكس النتائج مستوى جيذا من التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة خاصة فيما يتعلق بحماية حقوق المساهمين، الشفافية والمساءلة ، غير أن هناك مجالات تحتاج إلى تحسين أبرزها تعزيز آليات الرقابة الداخلية المحايدة، وتفعيل دور المؤسسة في التنمية المستدامة وخلق فرص العمل، بما يتماشى مع المسؤولية الاجتماعية للشركات.

## V. اختبار فرضيات الدراسة

بعد الانتهاء من التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة، سيتم الانتقال لاختبار صحة الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية المتعلقة بالعلاقة التأثيرية بين متغيري الدراسة، وذلك باستخدام تحليل الانحدار الخطي (اختباري T و F).

**V-1 اختبار الفرضية الرئيسية:** "هناك علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام الانحدار الخطي البسيط (Student T) لتحليل أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات، من أجل ذلك نضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلالة 0,05.

•  $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0,05 بين المتغير المستقل و المتغير التابع  $\text{sig} > 0.05$ .

•  $H_1$ : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0,05 بين المتغير التابع و المتغير المستقل  $\text{sig} < 0.05$ .

يمكن توضيح النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجدول التالي:

جدول(09): نتائج تحليل الانحدار لبيان أثر المتغير المستقل على المتغير التابع

| معامل التفسير      | معامل الارتباط | إختبار فيشر   |                    | إختبار ستودنت |       | β     |
|--------------------|----------------|---------------|--------------------|---------------|-------|-------|
|                    |                | قيمة المحسوبة | Sig                | قيمة المحسوبة | Sig   |       |
| 0,688              | 0.694          | 62,856        | 0,000 <sup>b</sup> | 3,265         | 0,000 | 1.345 |
|                    |                |               |                    | 7.35          | 0,000 | 0.7   |
| Y الحوكمة الخارجية |                |               |                    |               |       |       |

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

نظرا لأن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) اصغر من 0.05، فإننا نرفض فرضية العدم ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ )، مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وقد أسفر تحليل الانحدار الخطي عن المعادلة التالية:  $Y = 0.7X + 1.345$

ويظهر هذه المعادلة وجود تأثير إيجابي قوي، إذ أن زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل تؤدي إلى ارتفاع المتغير التابع بنسبة 70%، وهو ما يدل على وجود علاقة تأثيرية جيدة بين متغيرات الدراسة.

أما بالنسبة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.688$ )، فيشير إلى أن متغيرات التدقيق الخارجي تفسر ما نسبته 68.8% من التغيرات في حوكمة الشركات، وهي نسبة مرتفعة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05.

## V-2 اختبار الفرضيات الفرعية

سنقوم الآن باختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بتأثير ابعاد المتغير المستقل على المتغير التابع كل على حدى.

- الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة تأثيرية بين كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي وتفعيل حوكمة الشركات"

ويمكن توضيح نتائج اختبار هذه الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (10): نتائج تحليل الانحدار لبيان أثر البعد الأول على المتغير التابع

| معامل<br>التفسير                                  | معامل<br>الإرتباط | إختبار فيشر   |                    | إختبار ستودنت    |       | β     |
|---------------------------------------------------|-------------------|---------------|--------------------|------------------|-------|-------|
|                                                   |                   | قيمة المحسوبة | Sig                | قيمة<br>المحسوبة | Sig   |       |
| X <sub>1</sub> كفاءة واستقلالية<br>المدقق الخارجي | 0.572             | 65,875        | 0,001 <sup>b</sup> | 4,256            | 0,001 | 1.214 |
|                                                   |                   |               |                    | 8.25             | 0,001 | 0.534 |
| Y حوكمة الشركات                                   |                   |               |                    |                  |       |       |

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

بما ان قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) اصغر من 0.05، فإننا نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1)، مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي وحوكمة الشركات، ويمكن ترجمة هذه العلاقة وفق معادلة الانحدار الخطي التالية:  $Y = 0.534X_1 + 1.1.214$

ونظهر هذه المعادلة وجود تأثير إيجابي جيد، إذ أن زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل تؤدي إلى ارتفاع المتغير التابع بنسبة 53.4%، وهو ما يدل على وجود علاقة تأثيرية جيدة بين متغيرات الدراسة.

أما بالنسبة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.657$ )، فيشير إلى أن متغير كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي تفسر ما نسبته 65.7% من التغيرات في حوكمة الشركات، وهي نسبة جيدة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05.

- الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة تأثيرية بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات"

ويمكن توضيح نتائج اختبار هذه الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول(11): نتائج تحليل الانحدار لبيان أثر البعد الثاني على المتغير التابع

| β               | إختبار ستودنت |               | إختبار فيشر        |               | معامل التفسير | معامل الارتباط |                                            |
|-----------------|---------------|---------------|--------------------|---------------|---------------|----------------|--------------------------------------------|
|                 | Sig           | قيمة المحسوبة | Sig                | قيمة المحسوبة |               |                |                                            |
| 2.456           | 0,000         | 3.780         | 0,000 <sup>b</sup> | 75,823        | 0,565         | 0.654          | X <sub>2</sub> تقييم نظام الرقابة الداخلية |
| 0.445           | 0,000         | 5.72          |                    |               |               |                |                                            |
| Y حوكمة الشركات |               |               |                    |               |               |                |                                            |

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج في الجدول أعلاه على ان قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) اصغر من 0.05، فإننا نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1)، وهذا يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، ويمكن ترجمة هذه العلاقة وفق معادلة الانحدار الخطي التالية:  $Y = 0.445X_2 + 2.456$

ويظهر هذه المعادلة وجود تأثير إيجابي مقبول، إذ أن زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل تؤدي إلى ارتفاع المتغير التابع بنسبة 44.5%، وهو ما يدل على وجود علاقة تأثيرية مقبولة بين متغيرات الدراسة.

أما بالنسبة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.565$ )، فيشير الى أن متغير تقييم نظام الرقابة الداخلية تفسر ما نسبته 56.5% من التغيرات في حوكمة الشركات، وهي نسبة مقبولة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05.

- الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة تأثيرية بين جودة تقرير المدقق الخارجي وتفعيل حوكمة الشركات" ويمكن توضيح نتائج اختبار هذه الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول(12): نتائج تحليل الانحدار لبيان أثر البعد الثالث على المتغير التابع

| معامل<br>الإرتباط          | معامل<br>التفسير | إختبار فيشر   |                    | إختبار ستودنت    |       | β |
|----------------------------|------------------|---------------|--------------------|------------------|-------|---|
|                            |                  | قيمة المحسوبة | Sig                | قيمة<br>المحسوبة | Sig   |   |
| X3 تقرير المدقق<br>الخارجي | 0,785            | 63,754        | 0,000 <sup>b</sup> | 6.124            | 0,000 |   |
|                            |                  |               |                    | 6.672            | 0,000 |   |
| Y حوكمة الشركات            |                  |               |                    |                  |       |   |

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج في الجدول أعلاه على ان قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) اصغر من 0.05، فإننا نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1)، وهذا يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقرير المدقق الخارجي وحوكمة الشركات، ويمكن ترجمة هذه العلاقة وفق معادلة الانحدار الخطي التالية:  $Y = 0.737X_3 + 1.675$

ويظهر هذه المعادلة وجود تأثير إيجابي قوي، إذ أن زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل تؤدي إلى ارتفاع المتغير التابع بنسبة 73.7%، وهو ما يدل على وجود علاقة تأثيرية جيدة بين متغيرات الدراسة.

أما بالنسبة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.785$ )، فيشير إلى أن متغير جودة تقرير المدقق الخارجي تفسر ما نسبته 78.5% من التغيرات في حوكمة الشركات، وهي نسبة ممتازة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05.

## VI. الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة يمكن التأكيد على دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات وذلك لأنه بمثابة ركيزة أساسية في تعزيز حوكمة الشركات داخل الشركات الاقتصادية، ومن خلال الدور البارز الذي يؤديه في رفع درجة الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية، فقد أظهرت النتائج أن المدقق الخارجي، عبر التزامه بالمعايير الدولية والوطنية، يساهم في ضمان عدالة وصدق القوائم المالية، ويدعم بذلك قدرة أصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات رشيدة مبنية على بيانات موثوقة في الوقت المناسب وعليه، فإن نجاح الشركات الاقتصادية في تطبيق الحوكمة الرشيدة يعتمد بدرجة كبيرة على فعالية واستقلالية وظيفة التدقيق الخارجي، والتي تعتبر أداة أساسية لتعزيز الثقة، حماية حقوق المساهمين، وضمان التوازن بين مختلف أصحاب المصالح، بما يسهم في تحقيق أداء مستدام وتنمية اقتصادية متوازنة.

## VI-1 النتائج

ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- ✓ وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي و تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن استقلالية المدقق الخارجي تعتبر من أهم العوامل التي تعزز الشفافي والمساءلة داخل المؤسسات؛
- ✓ أيضا كفاءة المدقق الخارجي تساهم بشكل كبير في تحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية؛
- ✓ كما أن ضعف تطبيق التدقيق الخارجي في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود الى قلة الوعي الكافي بالاهمية الكبيرة له؛
- ✓ كما ان النتائج تؤكد على أن للتدقيق الخارجي دورا هاما في تقييم نظام الرقابة الداخلية، والتبليغ عن أوجه القصور ونقاط الضعف التي قد تؤثر سلبا على نزاهة العمليات المالية، ويسهم هذا الدور في تعزيز مبدأ المساءلة والمحاسبة، وهو أحد المبادئ الجوهرية لحوكمة الشركات؛
- ✓ بالإضافة إلى ذلك فإن آراء افراد العينة المدروسة من خبراء، محاسبين، ومدققين خارجيين وأساتذة جامعيين مختصين في التدقيق عكست قناعة واضحة بأهمية التدقيق الخارجي في حماية حقوق المساهمين وضمان المعاملة العادلة لكافة الأطراف داخل الشركة.

## VI-2 التوصيات:

- ✓ تعزيز استقلالية المدقق الخارجي من خلال تشريعات صارمة تمنع أي تدخل إداري في مهامه، لضمان موضوعية تقاريره وفعالية دوره الرقابي؛
- ✓ رفع مستوى كفاءة المدققين الخارجيين عبر برامج تدريبية دورية تواكب التطورات المهنية والمعايير الدولية في التدقيق والحوكمة؛
- ✓ تفعيل دور الأجهزة الرقابية والهيئات المنظمة لضمان تطبيق مخرجات المراجعة في تحسين حوكمة الشركات، وليس الاكتفاء بتقارير شكلية؛
- ✓ نشر ثقافة حوكمة الشركات داخل المؤسسات الجزائرية من خلال ورشات عمل وتكوينات موجهة للإدارة والعاملين وأصحاب المصلحة؛

## VII. المراجع:

### • المراجع الأجنبية:

1. ACCA. (2025, 04 06). Association of Chartered Certified Accountants. Retrieved from <https://jobs.accaglobal.com/article/career-focus-external-audit-professional/>
2. Board. (2025, 03 05) Retrieved from: <https://idealsboard.com/importance-of-corporate-governance/?>
3. Gray, I., & Manson, S. (2011). *The Audit Process: Principles, Practice and Cases* (5th

### • المراجع العربية:

1. إياد رشيد القريشي . ( 2011). *التدقيق الخارجي* (منهج علمي نظري وتطبيقات). بغداد: دار المغرب للطباعة والنشر.
2. سعد . ( 2008 ). القياس النفسي: النظرية والتطبيق . مصر. هبة النيل العربية للنشر والتوزيع.
3. سليمة بن زعمة، ريمة بصيري، و يزيد تقيارت.

- ed ed.). EMEA.: Cengage Learning.
4. OECD. (2025, 05 5). *OECD*. Retrieved from OECD:  
<https://www.oecd.org/en/topics/corporate-governance.html>
  5. *The critical importance of corporate governance for modern businesses*.
  6. World Bank Group. (2016, 02 24). Retrieved from World Bank Group:  
<https://www.worldbank.org/en/topic/financialsector/brief/corporate-governance>
- **Refernces translated from Arabic :**
1. Iyad Rashid Al-Quraishi. (2011). *External Auditing: A Scientific Approach in Theory and Practice*. Baghdad: Dar Al-Maghrib for Printing and Publishing.
  2. Saad. (2008). *Psychological Measurement: Theory and Application*. Egypt: Hiba Al-Nil Al-Arabiya for Publishing and Distribution.
  3. Salima Ben Zaama, Rima Bessiri, & Yazid Teqrerat. (December, 2019). *External Auditing as an External Mechanism of Corporate Governance in Supporting the Quality of Accounting Outputs in Economic Institutions*. Al-Muntada Journal for Economic Studies and Research, Issue 4, pp. 80-96.
  4. Mohamed Tahami Tawaher & Massoud Siddiqi. (2006). *Auditing and Account Review: Theoretical Framework and Practical Application*. Algeria: University Publications Office.
  5. Mohamed Rahali. (2023). *The Role of Financial Auditing in Supporting Governance and Reducing the Expectation Gap in Economic Institutions – A Field Study*. Doctoral Thesis in Accounting and Auditing, University of Tissemsilt.
  6. Hadi Tamimi. (2008). *Introduction to Auditing: Theoretical and Practical Aspects* (4th Edition). Jordan: Dar Wael for Publishing and Distribution.
- (دسمبر، 2019). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية. مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، الرابع، 80-96.
4. محمد تهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية. الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية .
5. محمد رحالي. ( 2023). دور التدقيق المالي في تدعيم الحوكمة من والحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية-. اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق : جامعة تيسمسيلت.
6. هادي تميمي. ( 2008). مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية (الإصدار 4). الأردن: دار وائل للنشر و التوزيع.