

دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي:

"دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

The Role of Corporate Governance Mechanisms in Improving External Audit Quality: A Field Study of a Sample of Algerian Economic Enterprises

شتيح أكرم

جامعة الجزائر 3 – الجزائر

Chetih.akram@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2026/05/31

غاليم كمال *

جامعة الجزائر 3 – الجزائر

ghalemkam@gmail.com

تاريخ القبول: 2026/04/03

تاريخ الإستلام: 2026/02/07

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية. ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على دراسة ميدانية شملت عينة من المؤسسات الاقتصادية، حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تفعيل وتعزيز جودة التدقيق الخارجي. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية مفادها غياب التطبيق الفعلي لمبادئ وآليات حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهو ما انعكس سلباً من خلال عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لهذه الآليات على جودة التدقيق الخارجي. وتوصي الدراسة بضرورة إلزام المؤسسات الجزائرية بتبني معايير الحوكمة لضمان مصداقية وشفافية التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات؛ جودة التدقيق الخارجي؛ المؤسسات الاقتصادية؛ البيئة الجزائرية؛ التقارير المالية.

تصنيف JEL: G34, M42.

Abstract:

This study aims to highlight the role of corporate governance mechanisms in improving external audit quality within the Algerian environment. To achieve this objective, a field study was conducted on a sample of economic enterprises. The research problem focused on the extent to which the application of governance principles contributes to activating and enhancing external audit quality. The study concluded that there is an absence of effective implementation of corporate governance principles and mechanisms in the surveyed enterprises. Consequently, this has resulted in the lack of a statistically significant impact of these mechanisms on external audit quality. The study recommends the necessity of obliging Algerian institutions to adopt governance standards to ensure the credibility and transparency of financial reporting.

Keywords: Corporate Governance; External Audit Quality; Economic Institutions; The Algerian Environment; Financial Reports.

Jel Classification Codes : : G34, M42.

*المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات اقتصادية جذرية، صاحبها ظهور أزمات مالية وفضائح محاسبية هزت أركان الاقتصاد العالمي، لعل أبرزها انهيار شركة "إنرون (Enron)" للطاقة وما تلاها من سقوط لشركة التدقيق العملاقة "آرثر أندرسن (Arthur Andersen)". لقد كشفت هذه الانهيارات عن فجوة عميقة في المصداقية وأزمة ثقة حادة بين إدارات الشركات والمستثمرين، ناتجة أساساً عن التضليل المحاسبي وضعف استقلالية وكفاءة التدقيق الخارجي.

وفي خضم هذه الأزمات، برز مفهوم "حوكمة الشركات" كطوق نجاة وضرورة حتمية لإعادة الهيكلة الرقابية في المؤسسات، بهدف ضمان الشفافية، العدالة، والمساءلة. ولم تكن مهنة التدقيق الخارجي بمعزل عن هذا الحراك، بل أصبحت حجر الزاوية في تفعيل مبادئ الحوكمة؛ فالمدقق الخارجي هو العين الساهرة التي تضمن لمساهمي الشركة وللأطراف ذات المصلحة صحة وعدالة القوائم المالية.

واستجابة لهذه التحديات، سارعت الهيئات المهنية الدولية مثل هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، وجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) إلى وضع معايير صارمة تعزز من استقلالية المدقق وترفع من جودة تقاريره. وفي البيئة الجزائرية، التي تسعى لمواكبة هذه التطورات، أصبح البحث في العلاقة التكاملية بين آليات الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي أمراً ملحا لضمان استدامة المؤسسات الاقتصادية.

إشكالية الدراسة : بناءً على الطرح السابق، وتأسيساً على الدور المحوري الذي تلعبه الحوكمة في ضبط الأداء المالي، تتبلور معالم المشكلة البحثية لهذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: "إلى أي مدى تساهم آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو الإطار المفاهيمي لكل من حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي في الأدبيات الحديثة؟

هل توجد علاقة ارتباطية وتأثيرية بين الالتزام بمبادئ الحوكمة (الإفصاح، المساءلة، المسؤولية، العدالة، الاستقلالية) ومستوى جودة التدقيق الخارجي؟

ما هو واقع تطبيق هذه العلاقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة : للإجابة على التساؤلات المطروحة، واختبار مدى صحتها ميدانياً تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". وتنبتق عنها الفرضيات الفرعية التالية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية وتحسين جودة التدقيق الخارجي. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مبدأ المساءلة وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ المسؤولية وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراعاة مبدأ العدالة وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعزيز الاستقلالية وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالأنظمة والقوانين وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

أهمية الدراسة :

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال جانبين:

الأهمية العلمية:

تنبع من حداثة موضوع حوكمة الشركات والجدل المستمر حول آليات تفعيلها، ومحاولة إثراء المكتبة الجزائرية بدراسة تربط بين الحوكمة وجودة التدقيق كمتغير تابع، وهو ما يمثل إضافة معرفية في مجال المحاسبة والتدقيق.

الأهمية العملية:

تكمن في تقديم نتائج وتوصيات ميدانية قد تساعد مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمهنيين في فهم كيف يمكن لمبادئ الحوكمة أن تكون أداة فعالة لرفع كفاءة التدقيق الخارجي، وبالتالي تعزيز الثقة في التقارير المالية وجذب الاستثمار.

أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف المترابطة:

تأصيل الإطار النظري لمفاهيم حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي وإبراز نقاط التلاقي بينهما.

تحليل دور التدقيق الخارجي كأحد أهم ركائز تطبيق الحوكمة الرشيدة.

قياس أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المختلفة على جودة أداء المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية.

الخروج بتوصيات عملية تساهم في تطوير مهنة التدقيق وتفعيل الحوكمة في الجزائر.

منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي؛ حيث استخدم الأسلوب الوصفي في الجانب النظري من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة لتوضيح المفاهيم، بينما اعتمد على الأسلوب التحليلي في الجانب التطبيقي (الدراسة الميدانية) من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة، ومن ثم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لاختبار الفرضيات واستخلاص النتائج.

هيكل الدراسة:

للاحاطة بجوانب الموضوع، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات (النشأة، المبادئ، والركائز).

المحور الثاني: التدقيق الخارجي ودوره في ظل حوكمة الشركات (المفهوم، الأهمية، والمعايير).

المحور الثالث: الدراسة الميدانية (تحليل البيانات، اختبار الفرضيات، ومناقشة النتائج المتوصل إليها).

2. الإطار النظري لحوكمة الشركات:

لم تكن الانهيارات المالية الكبرى والأزمات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الاقتصادية العالمية وليدة الصدفة، بل كانت نتاجا مباشرا لضعف أنظمة الرقابة، وافتقار الإدارات إلى الكفاءة اللازمة في التوجيه، وغياب ممارسات الإدارة الرشيدة. لقد أدى هذا القصور الإداري إلى نتائج كارثية تراوحت بين تراجع الحصص السوقية وتجميد النشاط، وصولا إلى الإفلاس التام. ومن رحم هذه الأزمات، برزت الحاجة الملحة لتبني مفهوم "حوكمة الشركات" كضرورة حتمية لضمان استمرارية المؤسسات وحماية مصالحها.

1.2. مفهوم حوكمة الشركات:

من الناحية الاصطلاحية، يعد لفظ "حوكمة الشركات" التعريب الأكثر شيوعا واستخداما للمصطلح الإنجليزي (Corporate Governance) وعلى الرغم من تعدد الاجتهادات في ترجمته، إلا أن التعريف العلمي الدقيق الذي استقر عليه الباحثون يشير إلى أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه المؤسسات والرقابة عليها لضمان ممارسة سلطات الإدارة بأسلوب رشيد ومسؤول." (جاوحدو و مايو، 2010، صفحة 02)

وتعددت الرؤى حول مفهوم حوكمة الشركات، حيث يعكس كل تعريف الزاوية التي ينظر منها الباحث لهذا المصطلح. فمن منظور تنظيمي ورقابي، يعرفها طارق عبد العال حماد بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرافة." (طارق، 2008، صفحة 11). أما من منظور العلاقات التنظيمية، فتصفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين" (جاوحدو و مايو، 2010، صفحة 02). وفي سياق تعظيم الكفاءة، يرى محمد إبراهيم موسى أنها تمثل: "وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلال موارد الشركات وحسن توجيهها ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية." (محمد إبراهيم، 2010، صفحة 17).

وبناء على ما سبق، يمكننا استخلاص تعريف شامل للحوكمة بأنها: نظام هيكلي يهدف إلى تنظيم وضبط العلاقة بين إدارة الشركة والمساهمين، معتمدا على آليات رقابية فعالة للحد من هيمنة الإدارة وضمان حقوق كافة الأطراف.

2.2. خصائص حوكمة الشركات:

تتسم حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص الجوهرية التي تضمن فعاليتها، وهي كما يلي: (غلاب، 2011، صفحة

(11)

الانضباط: الالتزام التام بالسلوك الأخلاقي القويم والسليم في كافة المعاملات.

الشفافية: الإفصاح عن صورة حقيقية وواضحة لمجريات الأمور داخل المؤسسة.

الاستقلالية: العمل بحرية تامة بعيدا عن أي ضغوط أو تأثيرات غير مبررة.

المساءلة: وجود آليات واضحة لتقييم ومحاسبة أداء كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

المسؤولية: تحمل التبعات والواجبات أمام جميع الأطراف ذات المصلحة في المنشأة.

العدالة: ضمان احترام وصون حقوق مختلف الفئات من أصحاب المصالح.

المسؤولية الاجتماعية: تعزيز دور الشركة كـ "مواطن صالح" يساهم في رفاهية المجتمع.

3.2. ركائز الحوكمة:

يستند تطبيق الحوكمة الرشيدة إلى ثلاث دعائم أساسية، تتكامل فيما بينها كما يلي: (طارق، 2008، صفحة 49)

1.3.2. السلوك الأخلاقي:

وهو حجر الزاوية لضمان الالتزام القيمي، ويتحقق من خلال:

- التحلي بالأخلاقيات الحميدة والتقيد بقواعد السلوك المهني الرشيد.

- خلق توازن عادل عند تحقيق مصالح مختلف الأطراف المرتبطة بالمنشأة.

- التزام الشفافية والوضوح عند عرض المعلومات المالية.

- الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية والحرص على حماية البيئة.

2.3.2. الرقابة والمساءلة:

وتتمثل في منظومة متكاملة من الجهات الرقابية، تشمل:

- أطراف رقابية عامة: مثل هيئات سوق المال، ومصلحة الشركات، والبنك المركزي (في القطاع المصرفي). أطراف رقابية مباشرة:

وتضم المساهمين، ومجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، بالإضافة إلى المدققين الداخليين والخارجيين.

- أطراف أخرى ذات علاقة: كالموردين، والعملاء، والمستهلكين، والمودعين، والمقرضين. مع تفعيل دور أصحاب المصلحة في تعزيز نجاح المنشأة.

- إدارة المخاطر: وتعنى بالتعامل الاستباقي مع التهديدات المحتملة عبر:

- تطوير نظام محكم لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها.

الإفصاح عن هذه المخاطر وتوصيل صورتها بوضوح للمستخدمين وأصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المناسبة.

4.2. مبادئ حوكمة الشركات:

تشكل هذه المبادئ الركيزة الأساسية والعمود الفقري لنظام حوكمة الشركات، وقد حظيت باهتمام واسع من كبرى

الهيئات الدولية المعنية، مثل بنك التسويات الدولي (BIS) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وتعد مبادئ هذه

الأخيرة (OECD) الأكثر قبولاً وانتشاراً عالمياً وتتحدد فيما يلي: (على خضر، 2012)

تأسيس إطار فعال للحوكمة:

يجب أن يعزز إطار الحوكمة شفافية وكفاءة الأسواق، مع الالتزام التام بسيادة القانون، والتحديد الدقيق لتوزيع

المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية، التنظيمية، والتنفيذية.

حفظ حقوق المساهمين:

دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي:

"دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

يقع على عاتق إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين وتسهيل ممارستهم لهذه الحقوق، وضمان وظائفهم الجوهرية كأصحاب للملكية.

المساواة في المعاملة:

ضرورة ضمان المعاملة العادلة والمتكافئة لجميع المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وحفظ حقوقهم من أي انتهاك.

دور أصحاب المصالح:

الاعتراف القانوني والعملي بحقوق أصحاب المصالح، وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وبينهم.

الإفصاح والشفافية:

إلزامية الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما يضمن الشفافية الكاملة.

مسؤوليات مجلس الإدارة:

التأكيد على دور المجلس في التوجيه الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة على الإدارة التنفيذية، ومساءلة المجلس أمام الشركة والمساهمين.

3. الإطار النظري للتدقيق الخارجي:

أبرزت الحاجة المتزايدة لإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ضرورة ملحة لوجود طرف ثالث محايد. تكمن مهمة هذا الطرف في الحكم بموضوعية على المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك عبر فحص دقيق للقوائم المالية والدفاتر المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية، ليتوج عمله بإبداء رأي في محايد.

1.3. ماهية التدقيق الخارجي:

يرتبط مفهوم التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ارتباطاً وثيقاً بمهنتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، بالإضافة إلى المحاسب المعتمد، حيث يعتبر "محافظ الحسابات" هو التجسيد الأقرب والمطابق لمفهوم المدقق الخارجي المتعارف عليه عالمياً.

1.1.3. التعريف القانوني للمهنة:

حدد المشرع الجزائري في القانون رقم 01-10 المنظم للمهنة المفاهيم التالية (القانون 01-10، 2010، ص 6-7):

الخبير المحاسبي (المادة 18): هو كل شخص يمارس بصفة اعتيادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهام تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف حسابات المؤسسات، وهو مؤهل أيضاً لممارسة وظيفة محافظ الحسابات وفق شروط القانون.

محافظ الحسابات (المادة 22): هو الشخص الذي يمارس بصفة اعتيادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات، والتأكد من انتظامها ومطابقتها للتشريعات السارية.

2.1.3. التعريف الأكاديمي:

تعددت التعاريف الأكاديمية للتدقيق الخارجي، ومن أبرزها:

التعريف الأول: هو عملية فحص انتقادي ومنظم للأدلة والقرائن التي تدعم البيانات الواردة في دفاتر وسجلات المؤسسة، وذلك وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها وبرنامج محدد مسبقا، بهدف الخروج برأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة التقارير المالية لخدمة مستخدميها. (التهامي و صديقي، 2003، صفحة 15)

التعريف الثاني: هو عملية تجميع وتقييم الأدلة الإثبات الخاصة بالمعلومات المحاسبية، لتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع المعايير والأسس المعتمدة، ومن ثم إيصال النتائج عبر تقرير يتضمن رأيا مهنيًا يصدره شخص يتسم بالكفاءة والحياد.

خلاصة القول: بناء على ما سبق، يمكننا استخلاص أن التدقيق الخارجي هو مهمة يؤديها مهني مستقل، مؤهل، ويتمتع بالكفاءة اللازمة، وتتمحور حول تجميع أدلة الإثبات للتأكد من صدق وعدالة القوائم المالية وامتثالها للمعايير، ليتم تنويع هذا العمل بإبداء رأي فني محايد.

2.3. أهداف التدقيق الخارجي في ضوء المعايير الدولية

تحدد الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي استنادا إلى ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم (200)، والذي ركز على غايتين جوهريتين: الأولى تتمثل في تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى إعداد البيانات المالية -من كافة الجوانب الجوهرية- وفقا لأطر التقارير المالية المعتمدة، والثانية تتعلق بتأكيد استمرارية المنشأة وكفاءة إدارتها.

وفي هذا السياق، وتأسيسا على المعيار المذكور، تتسع أهداف العملية التدقيقية لتشمل تحديد نطاق التدقيق والالتزامات الجوهرية، وتوضيح مسؤولية إعداد البيانات المالية وعرضها التي تقع على عاتق إدارة المنشأة. كما يهدف التدقيق إلى توفير تأكيدات معقولة حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية أو حالات الغش، وذلك من خلال الحصول على أدلة إثبات وقرائن مقنعة يبني عليها المدقق استنتاجاته في التقرير النهائي. ويشمل ذلك أيضا تقديم أحكام مهنية حول طبيعة وتوقيت وشمولية إجراءات التدقيق المتبعة، مع الالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية.

وتجدر الإشارة إلى أن المبادئ الأساسية للتدقيق تتسم بالثبات سواء مورس في القطاع العام أو الخاص، إلا أن خصوصية القطاع العام تفرض تباينات في هدف ونطاق التدقيق، وهي تباينات نابعة غالبا من اختلاف متطلبات التكليف بالمهام، والأطر القانونية، ونماذج التقارير التي قد تتطلب إفصاحات مالية إضافية في المؤسسات العمومية.

3.3. الإطار المؤسسي والهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

نظم المشرع الجزائري مهنة التدقيق الخارجي عبر أطر قانونية وهيكلية محددة، أبرزها القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، الذي أسس للمجلس الوطني للمحاسبة ونظم المهنة المرتبطة به. وفيما يلي استعراض لأهم الهيئات الفاعلة في هذا المجال:

1.3.3. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تستمد هذه المنظمة وجودها القانوني من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، حيث نصت المادة (05) منه على تمتعها بالشخصية المدنية، لتضم تحت مظلتها الأشخاص المؤهلين (طبيعيين أو معنويين) لممارسة المهنة. ويدير المنظمة مجلس

وطني مقره الجزائر العاصمة، تحدد صلاحياته وقواعد سيره عبر التنظيمات المعمول بها. وبموجب المادة (09) من ذات القانون، تضطلع المنظمة بمهام حيوية تشمل إعداد النظام الداخلي الذي يضبط شروط التسجيل والشطب، والرقابة على النوعية المهنية والتقنية لأعمال الأعضاء، بالإضافة إلى تقييم المؤهلات والشهادات للمتشحين، ونشر المعايير المتعلقة بممارسة المهنة.

2.3.3. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تأسس هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 13 جانفي 1992 (المعدل والمتمم)، ليكون درعا لحماية المصالح المادية والمعنوية للأعضاء، وممثلا للنقابة أمام السلطات العمومية والهيئات الدولية. وتتمحور مهام المجلس حول إدارة شؤون المهنة من خلال تحيين ونشر قائمة الممارسين، وفرض النزاعات المهنية، والسير على الامتثال للتشريعات والنظام الداخلي. كما يمتد دور المجلس ليشمل الجوانب الفنية والعلمية، كإبداء الرأي في مشاريع التقييس المحاسبي، وتحديد مطالب التدقيق، فضلا عن تعزيز التكوين المستمر للأعضاء، وتنظيم الملتقيات، والمساهمة في البحث العلمي ونشر المعرفة المرتبطة بالمجال.

3.3.3. المجلس الوطني للمحاسبة:

يعد المجلس الوطني للمحاسبة، الذي أنشئ بموجب المادة (04) من قانون مهنة المحاسبة (10-01)، الهيئة العليا للإشراف والتقييس تحت وصاية وزير المالية. يتشكل المجلس من أعضاء منتخبين يمثلون التنظيمات المهنية (مصف الخبراء، غرفة محافضي الحسابات، ومنظمة المحاسبين)، ويعمل من خلال لجان متخصصة تشمل: لجنة تقييس الممارسات، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط، ولجنة مراقبة النوعية.

وفي ظل هذا الإطار القانوني، تتولى التنظيمات المهنية التي يسيروها مجلس وطني منتخب، مسؤولية تنظيم الممارسة وحماية استقلالية وكرامة الأعضاء، مع السهر على احترام أخلاقيات المهنة وأعرافها. كما تلتزم هذه التنظيمات بإعداد أنظمتها الداخلية ومدونة أخلاقيات المهنة للمصادقة عليها من قبل وزير المالية، وتمثيل المهنة محليا ودوليا وإبداء الرأي الاستشاري في كافة المسائل ذات الصلة بتسيير وتنظيم المهن المحاسبية.

4. الدراسات السابقة والفجوة البحثية :

تعددت الدراسات التي تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق الخارجي على المستوى الدولي. فقد أكدت دراسات مثل دراسة (Cohen, Krishnamoorthy, & Wright, 2004, pp. 99-102) على الدور المحوري للجنة المراجعة الفعالة والمستقلة كأحد أهم آليات الحوكمة في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وتحسين جودة عمله. وفي السياق الجزائري أشارت دراسة (الغالي و دواح ، 2018 ، صفحة 343) في الجزائر إلى وجود علاقة ارتباط بين درجة تطبيق الحوكمة ومستوى الشفافية المحاسبية في المؤسسات.

على الرغم من هذه الإسهامات، تبرز فجوة بحثية تتعلق بقياس الأثر التفصيلي لكل مبادئ الحوكمة على جودة أداء المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، والتي تتسم بخصائص مميزة كهيمنة المؤسسات العمومية الكبيرة وتأخر تطبيق بعض معايير الحوكمة مقارنة بالبيئات المتقدمة. لذلك، تسعى هذه الدراسة إلى سد جزء من هذه الفجوة من خلال قياس الأثر

المنفصل لمبادئ الحوكمة الأساسية (كما حددتها منظمة OECD) على جودة التدقيق الخارجي، مقدمة بذلك تحليلا كميًا ميدانيا يثري الأدبيات المحلية ويربط النظرية بالتطبيق في السياق الجزائري.

5. الدراسة الميدانية والإجراءات المنهجية

1.5. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العاملة في قطاع الصناعة والطاقة بولاية المسيلة. وتم اختيار عينة عشوائية من ثلاث مؤسسات كبرى تمثل قطاعات اقتصادية متنوعة هي:

- مؤسسة نفطال (قطاع الطاقة والبتروك).
- مؤسسة حضنة ميتال (قطاع الصناعات المعدنية).
- مؤسسة ملبنة الحضنة (قطاع الصناعات الغذائية).

تم توزيع استبيان الدراسة على الأفراد الأكثر اطلاعا على عمليات الحوكمة والتدقيق في هذه المؤسسات، وهم: رؤساء المصالح والأقسام، والموظفون العاملون في أقسام المحاسبة والمالية، والمراجعة الداخلية. بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (30) استبيانًا وتم استرجاعها جميعًا بنسبة استجابة (100%)، وجميعها صالحة للتحليل.

جدول 1: توزيع أفراد العينة حسب البيانات الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	رئيس مصلحة	9	30%
	موظف محاسبة/مالية	7	23.3%
	مراجع/مراقب	13	43.3%
المستوى التعليمي	ليسانس	18	60%
	ماجستير	10	33.3%
	دكتوراه	2	6.7%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	8	26.7%
	5-10 سنوات	14	46.7%
	أكثر من 10 سنوات	8	26.7%

المصدر: من اعداد الباحث (2026)، من نتائج الدراسة الميدانية ومخرجات برنامج (SPSS 26).

2.5. أداة الدراسة وقياس المتغيرات :

تم تصميم استبانة مغلقة لجمع البيانات، تضمنت ثلاثة أقسام:

القسم الأول: البيانات الديموغرافية لأفراد العينة.

القسم الثاني: محور دعائم حوكمة الشركات، واشتمل على (25) فقرة تقيس تقييم المبحوثين لمستوى تطبيق المبادئ الستة (الإفصاح، المساءلة، المسؤولية، العدالة، الاستقلالية، الأنظمة) في مؤسساتهم، باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (من 1= غير مطبق إلى 5= مطبق تملما).

القسم الثالث: محور جودة التدقيق الخارجي، واشتمل على (17) فقرة تقيس تقييم المبحوثين لجودة عمل المدقق الخارجي من حيث الالتزام بمعايير التدقيق، الدقة والشمولية في الفحص، العمق في التحليل، ووضوح واستقلالية الرأي المهني في التقرير، وذلك باستخدام نفس مقياس ليكرت الخماسي.

3.5. حدود الدراسة :

على الرغم من الجهود المبذولة، فإن هذه الدراسة لا تخلو من بعض الحدود التي يجب مراعاتها عند تعميم النتائج: حدود مكانية وزمنية: اقتصرَت الدراسة على مؤسسات في ولاية المسيلة، وقد لا تعكس النتائج واقع جميع المناطق الجزائرية. كما أن الدراسة تمثل صورة لحظية زمنية معينة.

حدود متعلقة بالعينة: اعتمدت الدراسة على عينة متاحة وصغيرة الحجم نسبيا (30 مفردة) من ثلاث مؤسسات كبرى في القطاع الصناعي، مما قد يحد من إمكانية تعميم النتائج على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أو القطاعات الاقتصادية الأخرى (كالخدمات والمالية).

حدود متعلقة بالأداة: اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية، والتي تقيس تصورات الأفراد، والتي قد تختلف عن الواقع الموضوعي القابل للملاحظة المباشرة.

حدود النموذج البحثي: ركز النموذج على العلاقة المباشرة بين مبادئ الحوكمة وجودة التدقيق، متغاضيا عن متغيرات وسيطة محتملة (مثل كفاءة لجنة التدقيق، حجم المؤسسة، ضغوط المنافسة) قد تفسر العلاقة بشكل أكثر دقة.

6. تحليل النتائج:

1.6. اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

أظهرت النتائج ما يلي:

- الثبات: بلغ معامل كرونباخ ألفا للمحور الأول (دعائم الحوكمة) (0.659)، وللمحور الثاني (جودة التدقيق) (0.694). وهذه القيم تعتبر مقبولة في البحوث الاستكشافية في العلوم الاجتماعية (Hair, Risher, Sarstedt, & Ringle, 2019, p. 8).

- الصدق البنائي: أظهرت قيم ارتباط بيرسون بين درجات كل محور والدرجة الكلية للاستبيان دلالة إحصائية عند مستوى (0.01)، مما يؤكد صدق الأداة في قياس ما وضعت لقياسه.

الجدول 2: نتائج اختبار الصدق البنائي والثبات

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا)	معامل الصدق (بيرسون)	مستوى الدلالة (Sig.)
دعائم الحوكمة	25	0.659	**0.658	0.000
جودة التدقيق	17	0.964	**0.796	0.000

المصدر: من اعداد الباحث (2026)، من نتائج الدراسة الميدانية ومخرجات برنامج (SPSS 26).

2.6. نتائج الإحصاء الوصفي واختبار (T) لعينة واحدة

الجدول 3: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار (T) لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة النسبية	قيمة (t)	مستوى الدلالة (Sig.)	الدلالة الإحصائية
دعائم الحوكمة	0.25	2.73	متوسطة	- 5.742	0.000	دالة
الإفصاح والشفافية	2.13	0.42	ضعيفة	- 11.357	0.000	دالة
المساءلة	3.28	0.67	متوسطة	0.027	0.027	دالة
المسؤولية	2.51	0.54	ضعيفة	- 4.957	0.000	دالة
العدالة	2.74	0.74	متوسطة	- 1.902	0.067	غير دالة
الاستقلالية	2.77	0.51	متوسطة	- 2.526	0.017	دالة
الأنظمة والقوانين	3.23	0.66	متوسطة	1.931	0.63	غير دالة
جودة التدقيق الخارجي	0.46	3.23	متوسطة	2.714	0.011	دالة

المصدر: من اعداد الباحث (2026)، من نتائج الدراسة الميدانية ومخرجات برنامج (SPSS 26).

3.6. تفسير النتائج الوصفية

تفسير النتائج الوصفية وعلاقتها بالفرضيات: تشير النتائج الوصفية إلى أن أفراد العينة يقيمون مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسساتهم بتقدير متوسط (2.73). وكانت أقوى المبادئ تطبيقاً هي المساءلة (3.28) والأنظمة والقوانين (3.23)، بينما كانت أضعفها هي الإفصاح والشفافية (2.13). هذا التباين في مستوى التطبيق يقدم تفسيراً أولياً لنتائج اختبار الفرضيات اللاحقة. فضعف تطبيق مبادئ مثل الإفصاح والمسؤولية (2.51) يقلل من قوتها التنبؤية ويجعل أثرها الإحصائي على جودة التدقيق غير ذي دلالة، كما يظهر في الفرضيات المرفوضة (H1, H3) في المقابل، يعزى ضعف الإفصاح ربما إلى الثقافة التنظيمية السائدة التي تفضل عدم الإفصاح الكامل أو إلى نقص في آليات الإفصاح الإلزامي الفعالة. أما بالنسبة لجودة

التدقيق الخارجي، فقد جاءت التقييمات متوسطة أيضا (3.23)، مما قد يعكس وجود معايير مقبولة للتدقيق ولكن مع وجود تحديات بيئية أو تنظيمية تحد من فاعليتها الكاملة.

4.6. اختبار فرضيات الدراسة (تحليل الانحدار البسيط)

الجدول 4: نتائج اختبار فرضيات العلاقة والتأثير بين دعائم الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي

الفرضية / العلاقة	معامل الارتباط	معامل التحديد (r)	قيمة (R ²)	مستوى الدلالة (F)	معامل الانحدار (Sig)	قرار الفرضية
H1 الإفصاح → جودة التدقيق	0.266	0.071	2.136	0.155	- 0.295	مرفوضة
H2 المساءلة → جودة التدقيق	0.160	0.026	0.739	0.397	0.112	مرفوضة
H3 المسؤولية → جودة التدقيق	0.357	0.021	5.980	0.176	0.419	مقبولة
H4 العدالة → جودة التدقيق	0.332	0.110	3.468	0.073	- 0.209	مرفوضة
H5 الاستقلالية → جودة التدقيق	0.202	0.041	1.188	0.285	0.185	مرفوضة
H6 الأنظمة → جودة التدقيق	0.117	0.014	0.387	0.539	- 0.082	مرفوضة

المصدر: من اعداد الباحث (2026)، من نتائج الدراسة الميدانية ومخرجات برنامج (SPSS 26)

5.6. مناقشة نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية المقبولة: (H3) أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين مبدأ المسؤولية وجودة التدقيق الخارجي، حيث فسرت المسؤولية ما نسبته 17.6% من التباين في جودة التدقيق. ($R^2=0.176$) يتوافق هذا مع المنطق النظري الذي يؤكد أن التزام الإدارة العليا والموظفين بالمسؤولية الأخلاقية والمهنية (أمانة، نزاهة) يعد حجر الأساس الذي يسمح للمدقق الخارجي بالحصول على المعلومات الموثوقة والتعاون الكامل، مما ينعكس إيجاباً على جودة عمله (Carricano & Poujol, 2009, p. 53)

الفرضيات المرفوضة: (H1, H2, H4, H5, H6) لم تظهر العلاقات الخمس الأخرى دلالة إحصائية. يمكن تفسير ذلك من خلال عدة أسباب:

- **ضعف التطبيق:** كما بينت النتائج الوصفية، فإن تطبيق مبادئ مثل الإفصاح والشفافية والاستقلالية كان ضعيفا أو متوسطا. وبالتالي، فإن ضعف هذا التطبيق يجعل أثره على جودة التدقيق غير محسوس أو غير مباشر.
- **عوامل وسيطة:** قد يكون تأثير هذه المبادئ (مثل العدالة والأنظمة) على جودة التدقيق غير مباشر، حيث تمر عبر عوامل وسيطة كفاءة لجنة المراجعة أو الثقافة التنظيمية، وهو ما لم تتناوله هذه الدراسة.

- خصوصية البيئة الجزائرية: قد تعكس هذه النتائج خصوصية بيئة الأعمال في الجزائر، حيث قد تغطي العلاقات الشخصية والممارسات الإدارية التقليدية على تأثير الأنظمة الرسمية والمبادئ المجردة مثل العدالة والمساءلة.

7. خاتمة:

سعت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وتوصلت إلى أن مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي في المؤسسات المبحوثة يقع في المستوى المتوسط. كما كشفت نتائج اختبار الفرضيات أن مبدأ المسؤولية هو المبدأ الوحيد الذي له تأثير مباشر ودال إحصائياً على جودة التدقيق الخارجي، في حين لم تثبت الدراسة وجود أثر مباشر لمبادئ الإفصاح والشفافية والمساءلة والعدالة والاستقلالية والأنظمة والقوانين. يشير هذا إلى أن الجانب الأخلاقي والقيمي (المسؤولية) قد يكون أكثر حسماً في تعزيز جودة التدقيق في السياق المدروس من الجوانب الهيكلية والإجرائية البحتة.

وبناءً على النتائج السابقة، وخاصة التركيز على دور المبدأ القيمي (المسؤولية) وضعف التطبيق الفعلي لبعض المبادئ الهيكلية، تقدم الدراسة التوصيات التالية:

للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (خاصة الكبرى منها):

نظراً لكون مبدأ "المسؤولية" هو المؤثر الوحيد المباشر، يجب تعزيز الثقافة الأخلاقية والمؤسسية داخل المؤسسات، من خلال برامج تدريب وتوعية مستمرة للإدارة والموظفين بأهمية النزاهة والأمانة المهنية في التعامل مع المعلومات المالية.

نظراً لضعف تقييم مبدأ "الإفصاح والشفافية"، يجب العمل على تطوير سياسات إفصاح طوعي تتجاوز الحدود القانونية الدنيا، واعتماد تقارير استدامة أو تقارير سنوية مفصلة، لتمكين المدققين الخارجيين والمساهمين من الوصول إلى المعلومات الشفافة واللازمة لاتخاذ القرار.

نظراً لعدم ظهور أثر مباشر للأنظمة والاستقلالية، يجب تفعيل هذه المبادئ عملياً وليس شكلياً وذلك بضمان الاستقلالية الحقيقية لأعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة، وإعطائهم الصلاحيات والموارد الكافية لممارسة دورهم الرقابي.

لهيئات الرقابة والجهات التشريعية في الجزائر:

نظراً للدور المتوسط للأنظمة والقوانين في النتائج، توصي الدراسة بمراجعة وتطوير الإطار القانوني المنظم لحوكمة الشركات (مثل القانون التجاري، قوانين سوق المال) لجعله أكثر إلزامية وتفصيلاً مع التركيز على آليات عقابية رادعة لعدم الالتزام بمبادئ الإفصاح والمساءلة.

تشجيع وتعزيز دور هيئات الرقابة المستقلة (مثل مجلس النقابة، المجلس الوطني للمحاسبة) في مراقبة جودة أعمال التدقيق وفرض معايير صارمة لاستقلالية وحياد مكاتب التدقيق.

للباحثين في المستقبل:

نظرا لرفض معظم الفرضيات المباشرة، تقترح الدراسة إجراء بحوث لاحقة على عينات أكبر وأكثر تنوعا قطاعيا وجغرافيا ودراسة العلاقة غير المباشرة أو المعتدلة، حيث يمكن بحث دور كفاءة لجنة المراجعة أو نوعية الإدارة أو ضغوط البيئة التنافسية كمتغيرات وسيطة تفسر العلاقة بين مبادئ الحوكمة الهيكلية وجودة التدقيق.

إجراء دراسة مقارنة بين مؤسسات القطاع العام والخاص في الجزائر لقياس الفروق في تأثير آليات الحوكمة على جودة التدقيق.

8. قائمة المراجع:

1. رضا جاوحدو، و عبد الله مايو. (2010). تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الاول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وأفاق. جامعة ام البواقي (صفحة 02). ام البواقي: جامعة ام البواقي.
2. عبد العال حماد طارق. (2008). حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب والمتطلبات، الطبعة الثانية (الإصدار الطبعة الثانية). القاهرة، مصر: الدار الجامعية.
3. موسى محمد ابراهيم. (2010). حوكمة الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية (الإصدار الطبعة الاولى). القاهرة، مصر: الدار الجامعية الجديدة.
4. احمد على خضر. (2012). حوكمة الشركات. الاسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي
5. فاتح غلاب. (2011). تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة. مذكرة ماجستير، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف.
6. طواهر محمد التهاوي، و مسعود صديقي. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة العملية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
7. Joseph Franklin Hair, Jeffrey J. Risher, Marko Sarstedt, و Christian Marcus Ringle. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*. 24-2, (1) 31.
8. Manu Carricano, و Fanny Poujol. (2009). *Analyse de données avec SPSS*. france: éditions pearson
9. Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 87–152.
10. بوخروبة، الغالي، دواح، بلقاسم. (2018). مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي – حالة شركات التأمينات. *Finance and Business Economies Review*, 2(2), 331–347.