

## إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر

د. فاتح سردوك \* د. أحمد نصير \*\*

الملخص:

لقد سعت هذه الدراسة الى تحليل القابلية لاعتماد لجان المراجعة ضمن آليات حوكمة الشركات، ودورها في تحقيق الجودة لخدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل حوكمة الشركات. وقد تم معالجة اشكالية الدراسة المرتبطة بهذا الاطار المقترح من خلال مختلف مهام وآليات لجان المراجعة في ظل دورها الرقابي والاشرافي على المراجعة الخارجية، كما تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية لرقابة الجودة للمراجعة، ضمن العوامل المقترحة لتحقيق رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وتم اختبار فرضيات الدراسة باستبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق لآليات لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات، ودور سياسات واجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحقيق رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: لجان المراجعة، حوكمة الشركات، المراجعة الخارجية، رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، المعايير الدولية لرقابة الجودة.

رموز M42،Jel: G39

### Abstract:

This study sought to analyze the applicability of audit committees within the corporate governance mechanisms and their role in achieving the quality of external audit services in Algeria by analyzing this impact from the point of view of external auditors as well as all categories of beneficiaries of their services and interacting with them under corporate governance. The study problem related to this proposed framework was

\* أستاذ محاضر قسم - أ - جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي .  
\*\* أستاذ محاضر قسم - أ - جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي .

addressed through the various functions and mechanisms of the audit committees under its supervisory and supervisory role in the external audit, and the quality control policies and procedures for external audit were adopted under the international standards of quality control for auditing. The study hypotheses were tested with a questionnaire to analyze the views of the financial community that contributes to the application of audit committee's mechanisms under governance, the role of quality control policies and procedures, and their support in achieving quality control of external auditing services In Algeria.

Keywords: audit committee, Corporate Governance, External Audit, Quality Control for External Audit, International Standards for Quality Control. (JEL) Classification : M42, G39

### مقدمة

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور مراجعي الحسابات ومسؤوليتهم عن الهزات التي تتعرض لها الشركات العالمية، وتصاعد هذا الجدل كثيراً بعد انهيار شركات عالمية كبرى، وارتفاع معدل الشركات التي أفلست خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي أصدرت قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes-Oxley Act) سنة 2002م<sup>1</sup>، الذي وصف بأنه من أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات ومهنة المراجعة منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من القرن الماضي. حيث زاد الاهتمام بضرورة وجود لجان المراجعة في الشركات وتمتعها بصلاحيات تدعم دورها الرقابي على أعمال المراجعة الخارجية و ضمان استقلاليتهم وجودة أدائهم وبما ينعكس في تحقيق المسؤوليات الإشرافية لمجالس الإدارة، وتحقيق أهدافها. كما اشتملت المادة رقم (301) من القانون قسماً خاصاً عن تشكيل لجان المراجعة ومهامها وواجباتها من أجل ضمان سلامة وموثوقية تقرير المراجعة الخارجية وحماية المراجع من احتمالية تعرضه لضغط الإدارة.

وكون هذا الإطار المقترح، سيتم اختباره على المجتمع المالي بالجزائر، من مراجعين خارجيين ومختلف اطراف الحوكمة، فانه تجدر الإشارة الى أن الجزائر لم تكن بمنأى عن الازمات التي تتعرض لها كبريات الشركات، حيث وجه التحليل لأسباب هذه الازمات الى غياب الدور الاشرافي لمجالس الإدارة وجودة أعمال المراجعة الخارجية، حيث شهدت الجزائر فضيحة الفساد المالي في جانفي 2010م، والتي مست شركة سوناطراك، والتي تمثل 97٪ من إجمالي صادرات البلاد، ومورد مهم للطاقة بأوروبا، وارجع هذا الفشل إلى وجود ثغرات تنظيمية في منح الصفقات<sup>2</sup>. وتعتبر من أهم

مهام المراجعة الخارجية للحسابات، ووجهت فيها الاتهامات كذلك الى غياب الرقابة على جودة أداء مراجعي الحسابات و ضعف دور لجان المراجعة.<sup>3</sup> فأصبح من الضروري النظر الى مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، وتحليل مستوى جودة أداءها، ليس فقط في اطار القوانين والتشريعات والمعايير المهنية التي تحكمها، ولكن كذلك في ضوء آليات حوكمة الشركات، والبعد الرقابي والاشرافي للجان المراجعة، وهذا في ظل غياب الزامية لاعتماد لجان المراجعة في التشريعات الجزائرية، حيث أشار لها القانون التجاري بصفة اختيارية فقط، مع تطبيقها بشكل محدود على مستوى المؤسسات المالية.

### 1- مدخل مفاهيمي للجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات:

**1-1- مفهوم حوكمة الشركات:** لقد ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وخاصة في اعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي شهدتها دول شرق آسيا، وامريكا اللاتينية وانهيار الاتحاد السوفيتي في عقد التسعينات من القرن الماضي. وتعد منظمة ( Organization For Economic Co-operation & Development - OECD )<sup>4</sup>، الأولى من حيث اعتمادها لمفهوم الحوكمة، حيث عرفتها بانها ذلك النظام الذي يوضح كيفية ادارة منشآت الاعمال المالية والرقابة عليها، كما يعرفها (cad bury, 1992)<sup>5</sup>، بانها النظام الذي تتم بواسطته توجيه ورقابة الشركة. كما عرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، حوكمة الشركات في مجلة ( Tone At The Top )<sup>6</sup>، والصادرة في فيفري 2002، على أنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط للإنجاز من خلال أداء الحوكمة فيها.

وقد ركزت معظم الدراسات السابقة على دور لجنة التدقيق كعامل رئيسي في ضمان نزاهة المعلومات المالية والتعامل مع القضايا المتعلقة بالمراجعة خارجية.<sup>7</sup> كما نظرت بعض الدراسات الأخرى الى دور لجان المراجعة كآلية فعالة من آليات الحوكمة من اجل تعزيز الثقة في مصداقية المعلومات المالية خاصة بعد حدوث الازمات المالية والاختلاسات وحالات التهرب الجبائي.<sup>8</sup>

**2-1- تطور لجان المراجعة:** لقد حظيت لجان المراجعة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والمحلية المتخصصة والباحثين، وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية.

ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة

التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة كما تم ذكره. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes Oxley Act في سنة 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي. أما في المملكة المتحدة فقد صدر عدد من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة، من أبرزها تقرير Smith Report في سنة 2003، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات.<sup>9</sup> وتجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا، وفرنسا، وألمانيا، وماليزيا وسنغافورة قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي، وبالشكل الذي أصبحت هذه اللجان في الوقت الحاضر أداة هامة من أدوات حوكمة الشركات.

وعن تشكيل لجان المراجعة في الشركات المملوكة للدولة، فقد تم الإشارة لها لأول مرة في توصيات تقرير King Report في جنوب أفريقيا في سنة 1994 وتلا ذلك صدور العديد من التوصيات لتشكيل مثل هذه اللجنة في العديد من الدول.<sup>10</sup>

**3-1- مفهوم لجان المراجعة لدى الباحثين والهيئات الدولية:** تقدمت لجان المراجعة من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CTCA - The Canadian Institute of Chartered Accountants) بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة."<sup>11</sup>

كما عرفها (ميخائيل) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقا للأحكام التي يقرها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة.<sup>12</sup>

#### 4-1- مهام ومسؤوليات لجان المراجعة.

إن الدور الأساسي للجان المراجعة هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لتدقيق الحسابات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية وم سائل

الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات التقارير المالية والترتيبات العامة لحكومة الشركات.<sup>13</sup> وسبق وان تم الإشارة إلى إحدى أهم مسؤوليات لجان المراجعة هي التأكد من تطبيق قواعد الحكومة على أرض الواقع، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ويمثل الدور الرئيسي للجان المراجعة فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته، وفعالية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره، بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة.

ويمكن طرح وظائف لجان المراجعة من ضمن أهم الأدبيات التي تطرقت لها كما يلي:<sup>14</sup>

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافأة واعفاء المدقق الخارجي.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق.

• المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخلين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها.

• الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي نتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

• القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة.

## 2- رقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية للتدقيق:

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم جميع الأطراف ذات المصلحة، كذلك فرضت بعض هذه الهيئات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة. وسيتم التطرق إلى سياسيات وإجراءات لرقابة الجودة لأهم الهيئات المهنية عالمياً. كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

### 2-1- معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): شكل

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، والتي

أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) سنة 1997م، والذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>15</sup>

- الاستقلال. - قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين. - التوظيف.

- تنمية القدرات المهنية. الترقية الوظيفية. - تخصيص المراجعين على المهام.
- الإشراف. - التشاور. - الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.

وفي عام 1996، أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص المتعمق.<sup>16</sup> حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة الثانية (SQCS2)، والتي تسمى نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك قامت اللجنة بإصدار معايير رقابة الجودة الثالثة (SQCS3)، والتي تسمى رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، حيث حلت النشرتان مكان نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1). حيث اشتملت نشرة معايير رقابة الجودة الثانية (SQCS2)، على خمسة عناصر لنظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>17</sup>

- الاستقلال والنزاهة والموضوعية. - قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء.

- إدارة فريق المراجعة. - أداء وتنفيذ عملية المراجعة والرقابة والمتابعة.

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بعدها جملة من التحديثات والتعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق، نشرة معايير رقابة الجودة السابعة (SQCS7)، والتي تسمى نظام رقابة الجودة للشركات، في أكتوبر 2007م، والسايري المدعول منذ 2009/01/01م، والذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:<sup>18</sup> - مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة. - متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. - القبول والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الجديدة. - الموارد البشرية. - أداء وتنفيذ عملية المراجعة. - الرقابة والمتابعة.

## 2-2- المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول، ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقوا عد أخلاقيات المهنة، للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الصادر سنة 2005م.<sup>19</sup> كما شمله مشروع تطوير معايير المراجعة وتحديثها (مشروع التوضيح)، والذي دام لمدة ثمانية عشر شهرا، وأعلن عنه في مارس من سنة 2009م.<sup>20</sup> حيث يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة

لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويوضح أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به للتأكد المعقول فيما يخص امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة. كما وضع المعيار الدولي ((ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول)، مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية: - التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة.

- عناصر نظام الرقابة النوعية. - توثيق نظام الرقابة النوعية.

### 3- دراسة حالة لعينة من المراجعين الخارجيين ومختلف أطراف الحوكمة بالجزائر.

**3-1- عرض استبيان الدراسة:** تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة من خلال اعتماد استبيان موجه إلى فئتي الدراسة والذات يمثلان الأطراف المساهمة في تطبيق آليات حوكمة الشركات من المراجعين الخارجيين كالطرف المقدم لخدمات المراجعة من جهة، وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، والمشملة على جميع أطراف حوكمة الشركات من أعضاء مجالس الإدارة ومدراء تنفيذيين ومراجعين داخليين وأعضاء لجان مراجعة، إضافة إلى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع حوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة.

**3-1-1 مكونات الاستبيان** يتكون هذا الاستبيان من ثلاثة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالاستبيان، بينما اختصت الأجزاء الأخرى بمحاور موضوع الدراسة، من حيث مهام واهداف لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات. وسياسات الرقابة التوعوية لجودة المراجعة الخارجية، كما يوضح الجدول رقم (01).

- مكونات الجزء الثاني من الاستبيان: ويمثل هذا الجزء من الاستبيان مهام وآليات لجان المراجعة ضمن آليات حوكمة الشركات، من حيث اختيار المراجعين الخارجيين ودعم استقلاليتهم، وعدة مهام رقابية أخرى لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

- مكونات الجزء الثالث من الاستبيان: ويمثل هذا الجزء سياسات وإجراءات رقابة الجودة المراجعة الخارجية للحسابات والتي حاولنا ان نتوافق مع محتويات المعايير الدولية لرقابة الجودة، كما اشتمله المعيار الدولي للجودة الأول.

### 3-1-2 مجتمع الدراسة: أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.

- المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والمرتبطين بآليات حوكمة الشركات، وتشمل كل من مدراء المؤسسات العمومية، وأعضاء مجالس الإدارة، والأعضاء المستقلين لمجالس الإدارة، والمراجعين الداخليين، وأعضاء لجان المراجعة، والمدراء التنفيذيين، والمسؤولين أعضاء الهيئات المهنية المشرفة على رقابة جودة المراجعة الخارجية بالجزائر، والباحثين الأكاديميين المهتمين بموضوع حوكمة الشركات والمراجعة.

-**العينة المقصودة:** استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر، والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال إرسال 224 إستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الإلكتروني وإرسال نسخة الكترونية من الإستبيان لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 162 منها، تم رفض 8 منها لعدم احتمال الإجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما استهدف الإستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة، عن طريق إرسال 127 إستبيان بالتسليم المباشر والبريد الإلكتروني، حيث تم الحصول على 98 منها، رفض 10 منها لعدم احتمال الإجابة عن الأسئلة.

-**الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:** اشتمل الإستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الإستبيان ولو جزئياً، بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية من وسط شرق غرب وشمال وجنوب، بينما امتد هذا الإستبيان زمنياً من بداية جانفي 2015 إلى غاية بداية سبتمبر 2016. ارتبط الاستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية، سعياً وراء الفئة المستهدفة في ظل آليات الحوكمة على مستوى المؤسسات العمومية، بينما امتد هذا الإستبيان زمنياً من بداية جانفي 2015 إلى غاية نهاية ديسمبر 2016.

**1-3-3- الأ ساليب الإحصائية المستخدمة:** قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الإستبيان ضرورة التذكير بالأ ساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الإستبيان، وذلك باعتقاد إجراء التحليل باستخدام الأ ساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0):



- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية. - حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات. - مقياس ليكرت. - تحليل البيانات (اختبار فرق المتوسطين الاملعي Mann-Whitney).

- حساب الثبات والصدق للاستبيان المعتمد في جمع البيانات: ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الإستبيان، حيث ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.<sup>21</sup> مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الإستبيان).<sup>22</sup> كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الإستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالإستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بانه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الإستبيان.<sup>23</sup> كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.<sup>24</sup>

وباعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (02). يلاحظ من الجدول رقم (02) أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، واحتواء كل جزء نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة الفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الإستبيان هي 0.791 وتعتبر مقبولة، على عكس قيم الفا كرونباخ لمختلف أجزاء الإستبيان التي تظهر بعض القيم الضعيفة والمقبولة، ولطبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الإستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الإستبيان في قياس الطرح النظري.

**3-2- تحليل إستبيان الدراسة:** سيتم من خلال هذا العنصر تحليل نتائج الإستبيان بالنسبة لكل طرف من عيني الدراسة.

**3-2-1- تحليل نتائج الإستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة:** سيتم تحليل نتائج الإستبيان الموجه لفتة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة من حيث خصائص عينة الدراسة في القسم الأول من الإستبيان بالنسبة لعيني الدراسة كما يلي: - الجنس. - العمر. - المؤهل العلمي. - الخبرة. - المهنة.

- تحليل نتائج الإستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين من حيث خصائص عينة الدراسة: الجدول رقم (03) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة لنتائج الإستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين في الجزائر.

- تحليل نتائج الاستبيان الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة من حيث خصائص عينة الدراسة: الجدول رقم (04) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في الجزائر.

**3-2-2- التحليل المقارن:** ان اختبار فرضيات الدراسة، سيتم من خلال التحليل المقارن بين فئتي عينة الدراسة.

- التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة: بالرجوع لإجابات طرفي الإستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر، والمتعلقة بأسئلة الجزء الثاني للاستبيان لمهام وآليات لجان المراجعة، فقد تم ترتيب هذه السياسات والاستراتيجيات حسب أهميتها وفقا للوسط الحسابي المرجح، ويوضح الجدول رقم (05) لمهام وآليات لجان المراجعة، المتفق عليها من وجهة نظر عيقتي الدراسة، وقد رتببت هذه المهام والآليات حسب أهميتها بالنسبة لطرفي عينة الدراسة. ويتضح من الجدول أنه من أصل 11 آلية من آليات ومهام لجان المراجعة، تم اتفاق الطرفين على 09 عناصر منها، من حيث دعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الإستبيان على طرفي العينة، مع الإشارة الى وجود اختلاف في مستوى الموافقة، الشكل رقم (01).

ويتضح أنه من أصل 11 من آليات ومهام لجان المراجعة، تم اتفاق الطرفين على 09 عناصر منها كما يلي:

- 1- أن تجتمع لجان المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.
- 2- أن يتواصل رئيس لجان المراجعة، والأعضاء الآخرين في لجان المراجعة مع المراجع بشكل دوري.
- 3- يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.
- 4- انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ومستويات الأداء .
- 5- يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة بحيث يكون لديها حصة مهمة في سوق الصناعة للعميل .
- 6- انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولتفريق عمله .

- 7- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجان المراجعة بشكل منتظم.
- 8- الموافقة على الخدمات الاستشارية ومناقشتها وتحديد أتعابها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.
- 9- لجان المراجعة قادرة على توزيع موظفي مراجعة الحسابات الداخلية لتحصيل معلومات مهمة حول المنشأة.

- التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة. بالرجوع لإجابات طرفي الاستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحكومة في الجزائر، والمتعلقة بأسئلة الجزء الخامس للاستبيان لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة، فقد تم ترتيب هذه السياسات والاستراتيجيات حسب أهميتها وفقا للوسط الحسابي المرجح، ويوضح الجدول رقم (06) سياسات وإجراءات رقابة الجودة، المتفق عليها من وجهة نظر عيني الدراسة، وقد تم ترتيب هذه السياسات والاجراءات حسب أهميتها بالنسبة لطرفي عينة الدراسة. ويتضح أنه من أصل 12 من سياسات وإجراءات رقابة الجودة، تم اتفاق الطرفين على 11 عنصرا، من حيث دعمها لتحقيق لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الاستبيان على طرفي العينة، مع الإشارة الى وجود اختلاف في مستوى الموافقة كما يوضحه الشكل رقم

**3-3- اختبار فرضيات الدراسة:** تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضية العامة للدراسة من خلال جملة من الفرضيات التي تعالج اشكالية الدراسة، وتمثل هذه المحاور فيما يلي:

- أثر مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

- أثر سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل اختبار فرضيتي الدراسة.

• لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحكومة حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

• لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحكومة حول دور سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: وفقا لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي

لعينتي الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (03)، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (07).

بلغت قيمة الاحتمال 0.030 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (14.50) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحكومة (08.50)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها في ظل آليات الحكومة باحتمال قدره (0.030) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحكومة لديهم قبول أكثر لأهداف ومهام المراجعة الداخلية ضمن آليات الحكومة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: وفقا لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي لعينتي الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (04)، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (07).

بلغت قيمة الاحتمال 0.005 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحكومة حول دور سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. وفي ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (16.54) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحكومة (08.46)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها في ظل آليات الحكومة باحتمال قدره (0.005) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحكومة لديهم قبول أكثر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ضمن آليات الحكومة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

-نتائج وتوصيات الدراسة:

ومن مجمل نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة والتحليل المقارن لعينتي الدراسة كما تم تحليله في الجانب العملي، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- يوجد ارتباط قوي بين التطبيق السليم للمدور الرقابي للجان المراجعة يتفاعل وتنسيق وتكامل مع سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وتحقيق أهداف الحوكمة الإشرافية.
- إن الاختلاف في درجة الموافقة على آليات لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، يظهر قبول أقل من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر لهذا الدور الرقابي والإشرافي، في دعم الرقابة على جودة خدماتهم، وهذا نظرا لاعتماد المراجعين على تحليل دور آليات الحوكمة في ظل ممارستهم لمهنة المراجعة الخارجية، من الجانب الرقابي لحوكمة الشركات على أعمال المراجعة أكثر منه من الجانب الإشرافي.
- يجسد عدم الاتفاق في وجهات النظر بين عينتي الدراسة، حول دور آليات لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وجود فجوة توقعات حول دور حوكمة الشركات ودورها في تدعيم جودة المراجعة الخارجية.
- الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الجديد (SCF)، ولكن يجب مراعاة خصائص الاقتصاد الوطني وبيئة المحاسبة والمراجعة، أو السعي نحو اعتماد معايير وطنية للمراجعة بالتوفيق مع المعايير الدولية.

#### ملحق الجداول والاشكال

#### الجدول رقم (01): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الاسئلة
01	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 10	مهام وآليات لجان المراجعة في ظل آليات حوكمة الشركات
02	من السؤال رقم 11 الى السؤال رقم 14	متطلبات السلوك الأخلاقي ضمن رقابة جودة المراجعة
03	من السؤال رقم 15 الى السؤال رقم 16	سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
04	من السؤال رقم 17 الى السؤال رقم 18	سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة في تسيير الموارد البشرية
05	من السؤال رقم 19 الى السؤال رقم 22	مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة لخدمات المراجعة

المصدر: من إعداد الباحثين

**الجدول رقم (02) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للاستبيان**

الرقم	أجزاء الإستبيان	العبارات	كرونباخ	الدلالة
01	مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	11	0.316	ضعيف
02	سياسات واجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	12	0.560	مقبول
	الإجمالي	52	0.590	مقبول

المصدر: من إعداد الباحثين

**الجدول رقم (03) : تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة**

الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
أنثى	5	3,25%	أقل من 30 سنة	7	4,55%	جمعي	119	77,27%	أقل من 5 سنة	26	16,88%
نكر	149	96,75%	من 31 الى 40	81	52,60%	غير جمعي	3	1,95%	من 6 الى 10	63	40,91%
			من 41 ل 50	62	40,26%	درست عليا	32	20,78%	من 11 الى 15	51	33,12%
			أكثر من 50	4	2,60%				أكثر من 15	14	9,09%
الإجمالي	154	100,00%	الإجمالي	154	100,00%	الإجمالي	154	100,00%	الإجمالي	154	100,00%

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

**الجدول رقم (04) : تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة**

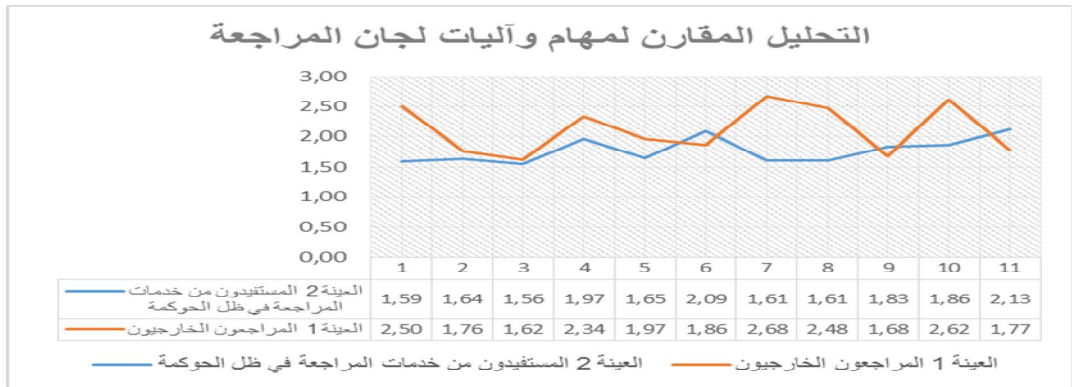
الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
أنثى	27	30,68	أقل من 30 سنة	14	15,91	جمعي	48	54,55	أقل من 5 سنوات	10	11,36
نكر	61	69,32	من 31 الى 40	38	43,18	غير جمعي	4	4,55	من 6 الى 10	36	40,91
			من 41 الى 50	27	30,68	دراسات عليا	36	40,91	من 11 الى 15	29	32,95
			أكثر من 50	9	10,23				أكثر من 15	13	14,77
الإجمالي	88	100	الإجمالي	88	100	الإجمالي	88	100	الإجمالي	88	100

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

## الجدول رقم (05): التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة لعينتي الدراسة

رقم السؤال	إجابات العينة الأولى %				إجابات العينة الثانية %				المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الاتفاق	الأهمية
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق بشدة				
1	9,1	39,6	43,5	7,8	52,3	36,4	11,4		2,5	1,59	موافق	3
2	37	50	13		47,7	40,9	11,4		1,76	1,64	موافق بشدة	9
3	47,4	43,5	9,1		56,8	30,7	12,5		1,62	1,56	موافق بشدة	2
4	24,7	38,3	21,4	9,7	44,3	28,4	13,6	13,6	2,34	1,97	موافق	11
5	45,5	18,2	30,5	5,8	52,3	30,7	17		1,97	1,65	موافق بشدة	6
6	35,1	48,1	12,3	4,5	21,6	53,4	19,3	5,7	1,86	2,09	موافق	5
7	18,8	21,4	41,6	9,7	46,6	45,5	8		2,68	1,61	غير متأكد	4
8	20,8	35,7	26	9,7	60,2	25	8	6,8	2,48	1,61	موافق	8
9	44,2	43,5	12,3		37,5	42	20,5		1,68	1,83	موافق بشدة	1
10	22,1	28,6	24	16,2	37,5	43,2	14,8	4,5	2,62	1,86	غير متأكد	10
11	36,4	51,9	10,4	0,6	26,1	36,4	36,4	1,1	1,77	2,13	موافق بشدة	7
المتوسط لاجمالي الاجابات										1,78		1,95

المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة  
الشكل رقم (01): يوضح التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة

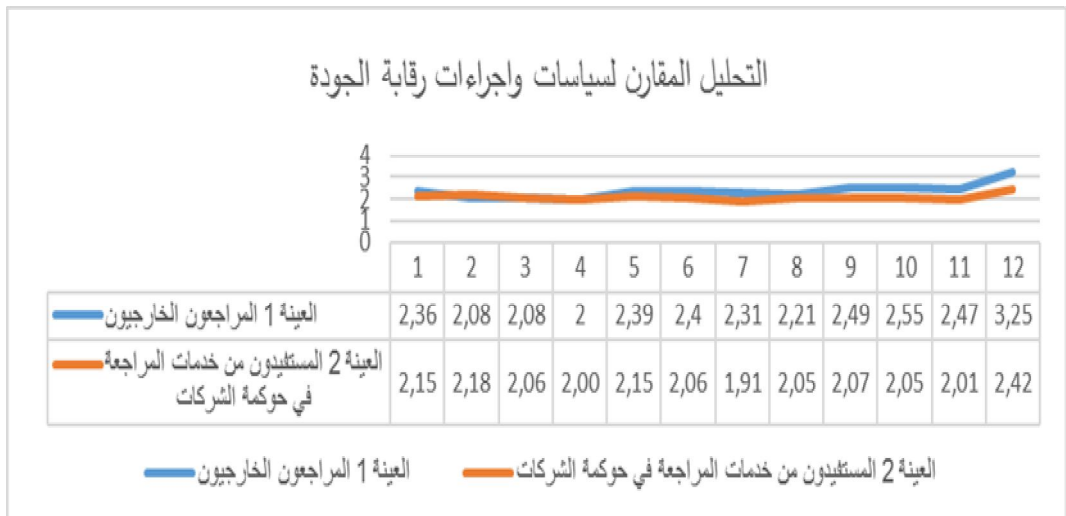


المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

**الجدول رقم (06): التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة لعينتي الدراسة.**

رقم السؤال	إجابات العينة الأولى %					إجابات العينة الثانية %					المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الاتفاق	الاهمية		
	موافق بشدة	موافق	متأكد	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بشدة	موافق	متأكد	غير موافق بشدة	غير موافق						
1	9,1	39,6	43,5	7,8		52,3	36,4	11,4			2,5	1,59	موافق	اتفاق	3	
2	37	50	13			47,7	40,9	11,4			1,76	1,64	موافق بشدة	اتفاق	9	
3	47,4	43,5	9,1			56,8	30,7	12,5			1,62	1,56	موافق بشدة	اتفاق	2	
4	24,7	38,3	21,4	9,7	5,8	44,3	28,4	13,6	13,6		2,34	1,97	موافق	اتفاق	11	
5	45,5	18,2	30,5	5,8		52,3	30,7	17			1,97	1,65	موافق بشدة	اتفاق	6	
6	35,1	48,1	12,3	4,5		21,6	53,4	19,3	5,7		1,86	2,09	موافق	اتفاق	5	
7	18,8	21,4	41,6	9,7	8,4	46,6	45,5	8			2,68	1,61	غير متأكد	عدم اتفاق	4	
8	20,8	35,7	26	9,7	7,8	60,2	25	8	6,8		2,48	1,61	موافق	اتفاق	8	
9	44,2	43,5	12,3			37,5	42	20,5			1,68	1,83	موافق بشدة	اتفاق	1	
10	22,1	28,6	24	16,2	9,1	37,5	43,2	14,8	4,5		2,62	1,86	غير متأكد	عدم اتفاق	10	
11	36,4	51,9	10,4	0,6	0,6	26,1	36,4	36,4	1,1		1,77	2,13	موافق بشدة	اتفاق	7	
المتوسط لاجمالي الاجابات											2,12	1,78				1,95

المصدر: من اعداد الباحثين وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0  
 الشكل رقم (02): يوضح التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة



المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

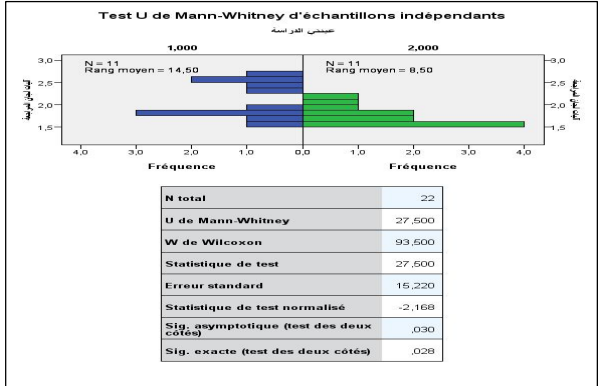


الشكل رقم (03): يوضح نتائج اختبار مان ويتني -Mann-Whitney- للفرضية الاولى

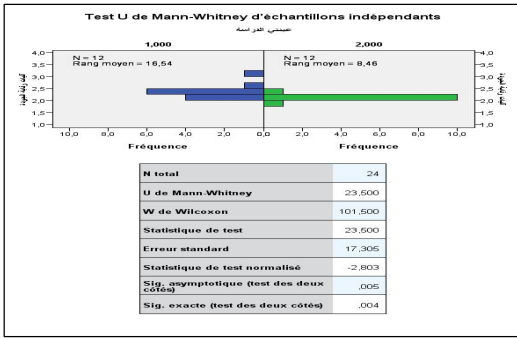
Récapitulatif du test d'hypothèse			
Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
La distribution de العينة الفرضية الاولى هو متطابقة على الفئات من العينة الفرضية الثانية.	Test U de Mann-Whitney d'échantillons indépendants	,028 <sup>1</sup>	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

<sup>1</sup>La signification exacte est affichée pour ce test.



الشكل رقم (04): يوضح نتائج اختبار للفرضية الثانية



Récapitulatif du test d'hypothèse			
Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
La distribution de العينة الفرضية الثانية هو متطابقة على الفئات من العينة الفرضية الاولى.	Test U de Mann-Whitney d'échantillons indépendants	,004 <sup>1</sup>	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

<sup>1</sup>La signification exacte est affichée pour ce test.

الجدول رقم (07): اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الاولى والثانية

الدالة	الاحتمال	Z	(U)	مجموع	متوسط	حجم العينة	طرفي الدراسة	
دال	0300,	168,2-	27,50	135,00	50,14	154	المراجعون الخارجيون للحسابات	الفرضية الفرعية الاولى
				118,00	08,50	88	المستفيدون من ظل الحوكة	
غير دال	0,005	-2,803	23,50	198,50	16,54	154	المراجعون الخارجيون للحسابات	الفرضية الفرعية الثانية
				101,50	08,46	88	المستفيدون من خدمات المراجعة	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لنتائج التحليل برنامج SPSS 22.0

## قائمة المراجع والاحالات:

<sup>1</sup>-Alexander Nicholas C: An evaluation of the Sarbanes-Oxley Act's impact on accounts payable and leadership effectiveness, unpublished PhD thesis, University of Phoenix, 2009, p2.

<sup>2</sup> Oxford Analytica D B Service: ALGERIA-Sonatrach may emerge stronger from scandal, Oxford Analytica, Feb 10, 2010, p1. <http://www.oxan.com> Copyright © Oxford Analytica 2010. Accessed June 2017

<sup>3</sup>-Oxford Analytica D B Service: ALGERIA-Sonatrach may emerge stronger from scandal, Oxford Analytica, Feb 10, 2010, p1. <http://www.oxan.com> Copyright © Oxford Analytica 2010.

<sup>4</sup> OECD: Organization for Economic Co-Operation and Development. From: <https://www.oecd.org/sti/ind/2090569.pdf>. Accessed September 2017.

<sup>5</sup>Cadbury committee 1992. From: <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>. Accessed September 2017.

<sup>6</sup> The Institute of Internal Auditors, «The Lessons that Lie Beneath», Tone at the Top, USA: February 2002, p2.

<sup>7</sup> ALZOUBI, Ebraheem Saleem Salem et SELAMAT, Mohamad Hisyam. The effectiveness of corporate governance mechanisms on constraining earning management: Literature review and proposed framework. International Journal of Global Business, 2012, vol. 5, no 1, p. 17-35.

<sup>8</sup> Farber, David B. Restoring trust after fraud: Does corporate governance matter, The Accounting Review, 2005, vol. 80, no 2, p. 539-561.

<sup>9</sup> Smith Report, Financial Reporting Council (FRC), "Audit Committee-Combined Code Guidance ", Smith report, London, 2003, p. 16.

<sup>10</sup> Rossouw, Gedeon J., VAN DER WATT, A., et ROSSOUW, DP Malan. Corporate governance in South Africa. Journal of Business Ethics, 2002, vol. 37, no 3, p. 289-302.

<sup>11</sup> عوض سلامة الرحيلي، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005 ، ص 11.

<sup>12</sup> ميخائيل، اشرف حنا، " تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات " ،

بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005 ، ص32

<sup>13</sup> خالص حسن يوسف الناصر، عبدالواحد غازي محمد النعيمي، " دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كردستان العراق"، مجلة جامعة نوروز، العدد(صفر) ، دهوك ، العراق، 2012، ص:07.

<sup>14</sup> Private Sector Corporate Trust," Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines ", USA, 2002, p.

<sup>35</sup><sup>15</sup> - James Schmutte & John Thieling: Addressing the New Quality Control Standards، The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, P52.

16- محمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 40

<sup>17</sup> - Barber Barry & Gibson Kim M: New standards alter quality control systems, Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2, p 67.

<sup>18</sup> - James Schmutte & John Thieling, opcit, p 54

<sup>19</sup> - <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>, Copyright©2010 International Federation of Accountants.

<sup>20</sup> - Ibid.

<sup>21</sup> Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.

<sup>22</sup> Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit, p271.

<sup>23</sup> Cortina, J, What is coefficient Alpha ? An examination of theory and applications, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.

<sup>24</sup> Gueguen, Gaël, Environnement et management stratégique des PME : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001, p 483.