

## دور الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة تقارير المدققين

## The role of disclosure and transparency in achieving the quality of auditors' reports

بن الصالح حورية<sup>1\*</sup>، لخديمي عبد الحميد<sup>2</sup><sup>1</sup> جامعة احمد دراية (ادرار)، hou.bensalah@univ-adrar.edu.dz<sup>2</sup> جامعة احمد دراية (ادرار)، Lakhdimia1@univ-adrar.edu.dz

مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الافريقي . جامعة ادرار

تاريخ النشر: 2022/06/02

تاريخ القبول: 2022/06/01

تاريخ الاستلام: 2022/01/10

Abstract :	الملخص:
<p>The study dealt with the impact of disclosure and transparency on the quality of auditors' reports in Algeria. Through the theoretical study, reference was made to the concept and principles of governance, as well as the concept of disclosure, its importance and objectives, and the concept of the quality, importance and types of auditors' reports. The researcher relied on the descriptive analytical method, depending on the program spss version 25, in analyzing the outputs of the questionnaire distributed to the study sample. The study concluded that, in fact, by applying the rule of disclosure and transparency in institutions, this will be reflected on the quality of the reports of auditors in Algeria.</p>	<p>تناولت الدراسة اثر الإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين في الجزائر ومن خلال الدراسة النظرية تم الإشارة إلى مفهوم ومبادئ الحوكمة وكذا مفهوم الإفصاح وأهميته وأهدافه ومفهوم جودة تقارير المدققين وأهميتها وأنواعها، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على برنامج spss نسخة 25 في تحليل مخرجات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة. وخلصت الدراسة إلى انه فعلا بتطبيق قاعدة الإفصاح والشفافية في المؤسسات فان ذلك سينعكس على جودة تقارير المدققين في الجزائر.</p>
<p><b>Keywords:</b> corporate governance, disclosure and transparency, quality of auditors' reports.</p> <p><b>JEL Classification Codes :</b>G3 ; H5 ; R4</p>	<p><b>الكلمات الدالة :</b> حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية، جودة تقارير المدققين.</p> <p><b>تصنيفات JEL :</b> G3 ؛ H5 ؛ R4</p>

## مقدمة

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع حوكمة الشركات وذلك من قبل العديد من المؤسسات وكثرت الدراسات حول ذلك نظرا لظهور الأزمات المالية ولمنع حدوث مثل هذه الأزمات وجب إتباع آليات منها الإفصاح والشفافية التي تعبر الأداة التي يجب الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية، وكونها أداة اتصال بين المؤسسة والأطراف الداخلية والخارجية من أجل اتخاذ قراراتهم حول المؤسسة لذا يجب أن تتضمن معلومات صادقة ومعبرة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ويعتبر التقرير المعد من طرف المدقق من بين الوسائل التي توضح للأطراف ذات العلاقة مدي صحة وصدق المركز المالي للمؤسسة لذلك وجب إعداده بشكل جيد.

## مشكلة الدراسة

نظرا لما يوفره الإفصاح والشفافية من المعلومات المالية التي تعبر عن المركز الحقيقي للمؤسسة، ومنه يمكن طرح الإشكالية التالية:

**ما دور تطبيق الإفصاح والشفافية فيتحقيق جودة تقارير المدققين في الجزائر؟**

وللإجابة على الإشكالية تم صياغة الفرضيات التالية :

## فرضيات الدراسة

▪ توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية للإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

▪ يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح والشفافية وجودة تقارير المدققين عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

## أهمية الدراسة

لموضوع حوكمة الشركات أهمية بالغة في ظل الفضاء المالية التي انتشرت في السنوات الأخيرة بسبب انتشار الفساد المالي والإداري ويرجع ذلك لقلة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ومن ما سبق تكمن أهمية الموضوع في ما يلي:

.ازدياد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في جميع المجالات.

.محاولة الوصول إلى جعل المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي صادقة ومفيدة لمتخذ القرارات.

## أهداف الدراسة

.التعرف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ومبادئها وبالأخص قاعدة الإفصاح والشفافية.

.قياس اثر تطبيق قاعدة الإفصاح والشفافية على جودة تقرير المدقق.

.جعل معلومات تقرير المدقق مفيدة.

## منهجية الدراسة

قصد الإلمام بالموضوع من كل جوانبه النظرية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، إذ يعتبر من انسب المناهج البحثية لفهم مكونات الدراسة وتحديد مختلف أبعادها، أما في الجانب الميداني من الدراسة اعتمدنا على

تصميم استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة، ثم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية SPSS في تحليل مخرجات الاستبيان.

### الحدود والمكانية للبحث

ترتبط هذه الدراسة بحوكمة الشركات والممارسات المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر. من خلال استبيان موجه لمدققي الحسابات والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

### الحدود الزمنية للبحث

تمثلت الحدود الزمنية في الفترة الممتدة من 2020 إلى 2022.

### الدراسات السابقة

. دراسة ماجد إسماعيل أبو حمام (2009) عالجت الدراسة " اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية" (ماجستير) هدفت الدراسة إلى التعرف على الجوانب الفكرية والتنظيمية والتقييمية لحوكمة الشركات وعلى دور الإفصاح والشفافية وتأثره بحوكمة الشركات وعلى جودة المعلومات المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق قواعد الحوكمة يساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية وتطور ثقافة الحوكمة ينعكس على حسن موقع المؤسسة واستمراريتها وبلوغ أهدافها، وأوصت الدراسة بضرورة تعميق المفاهيم والالتزام بالمبادئ التي أوصت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وذلك بإجراء دورات تدريبية وتكوينية لتطبيق قواعد الحوكمة.

دراسة عبد الرزاق حسن الشيخ سنة 2002 عالجت الدراسة " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم دراسة على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين" (ماجستير) واعتمد في ذلك على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانته وزعت على مجتمع الدراسة وهدفت الدراسة إلى تحديد أهمية تطبيق حوكمة الشركات وما تحققه من جودة في المعلومات المحاسبية وبالتالي انعكاس ذلك على سعر السهم في بورصة فلسطين وقياس مدى الإدراك لهذه الأهمية والمعوقات التي تحد من تطبيقها وتوصلت إلى نتائج أهمها وجود أساس لقواعد الحوكمة لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين كما تحرص على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة وأوصت ببذل المزيد من الجهود لتطبيق الحوكمة ومتابعة مستجدات تطبيقها.

دراسة العابدي دلال سنة (2015/2016) عالجت الدراسة "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية" (ماجستير) هدفت الدراسة إلى إبراز اثر الإصلاح المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية وتحديد آليات حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لإعادة الثقة في القوائم المالية، وأوصت بنشر ثقافة الحوكمة في المجتمعات عن طريق وسائل الإعلام والمجتمع المدني واستخدام مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتعزيز دور المراجعين الداخليين والخارجيين على أن يتمتع بالاستقلالية. وتوصل الباحث إلى وجود علاقة قوية بين تطبيق آليات الحوكمة وجودة المعلومة المحاسبية.

. دراسة علي عبد الغني اللايز وآخرون (2013) عالجت الدراسة "اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية" (مقال) هدفت الدراسة إلى وتوصلت إلى أنه يوجد قصور من قبل أعضاء مجلس الإدارة للمشروعات من حيث الإلمام بقواعد وأهداف الحوكمة وهناك تأثير مهم للحوكمة على جودة التقارير المالية وبالتالي لا بد من التوعية لهذه الفئة لتعم الشفافية. وأوصت باعتماد آليات حوكمة تعمل على زيادة الإفصاح والشفافية وتوجيه المؤسسات حول إعداد قوائم مالية وفقا للمعايير الدولية.

. من الدراسات السابقة نلاحظ إن دراسة عبد الغني الفاييس وماجد إسماعيل ركزت على اثر حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية أما دراسة العابدي دلال وعبد الرزاق حسن الشيخ فربط الحوكمة بجودة المعلومات المحاسبية.

أما في هذه الدراسة فسيتم دراسة اثر قاعدة الإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين الخارجيين.

### المحور الأول: ماهية حوكمة الشركات

#### الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

قبل التطرق إلى هذه المبادئ نعرض بعض التعاريف لمصطلح حوكمة الشركات عرفت لجنة كادبوري 1992 بأنها "نظام يتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة عليها". (عيسى، 2015، صفحة 15)

أما منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية OCED فعرفت على أنها " ذلك النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال اعتمادا على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة مثل: " مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح، واستنادا إلى القواعد والأحكام اللازمة لترشيد القرارات الإدارية، وعلى ذلك فحوكمة الشركات تعطي اهتماما للهيكل التي تستطيع من خلالها الشركة تحديد أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء". (حسن، 2010، صفحة 17)

(18.

كما عرفها ATEK BOUMAZA HAYET على أنها جميع عمليات التشغيل والتحكم في حياة الشركات. (HAYET, 2016, p. 35)

وعبد اللطيف رأى أنها مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها تأثير في تحديد السلطات والتأثير على قرارات القادة، وبعبارة أخرى التي تحكم سلوكهم وتحدد مجالهم التقديري". (Abdellatif, 2018, p. 13/14)

من التعاريف السابقة نستخلص أن مفهوم حوكمة الشركات يهتم بإيجاد طرق وتطبيقات سليمة للقائمين على إدارة الشركات بما يضمن حقوق أصحاب المصالح داخلها.

#### الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

وتقوم حوكمة الشركات على مبادئ يمكن ايجازها فيما يلي:

أ . ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يضمن هذا المبدأ تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، وان يتماشى مع أحكام القانون وان تقسم المسؤوليات بين السلطات الاستشرافية والتنظيمية بوضوح.(العابدي، 2016/2015، صفحة 8) وهو ما أشار إليه(احمد علي، 2012، صفحة 109)

ب . حفظ حقوق جميع المساهمين: وذلك من خلال نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد الأرباح، ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين بالمشاركة في اجتماعات الجمعية العامة. حسب دراسة(جمعة و نوال، صفحة 8) ودراسة (خير الدين، اسهام التدقيق النالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر (رسالة دكتوراه)، 2019/2018، صفحة 61)

ج . المعاملة المتساوية للمساهمين:تعني معاملة المساهمين بالتساوي بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب، كما يجب أن يعامل المساهمون من نفس الفئة معاملة متساوية. هذا ما أشارت إليه دراسة(بسمه، 2014/2013، صفحة 35) وكذا دراسة

د . دور أصحاب المصالح:حسب فدوى أمينة(فدوى، 2014/2013، صفحة 50) يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو نشأت نتيجة اتفاقيات متبادلة، وان يعمل التعاون النشط بين الشركة وأصحاب المصلحة على خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المنشآت سليمة ماليا وضمن حصولهم على المعلومات والتعويض(محمد ابراهيم، 2017، صفحة 39). وهو ما أشارت إليه دراسة(رولا عبد الحميد، 2015، صفحة 46)

هـ . الإفصاح والشفافية:أشارت دراسة (حمدي، 2016، صفحة 24)الشفافية والإفصاح هو أن تضمن المؤسسة الإفصاح السليم الصحيح وفي الوقت المناسب عن كل ما له علاقة بالوضع المالي والملكية والرقابة والأداء وعن كل النتائج داخلها.وكذا دراسة(السحار، 2015، صفحة 35)

و . مسؤوليات مجلس الإدارة: يتحقق من خلال ضمان مسؤوليات المجلس تجاه الشركة والمساهمين وتوفير المعلومات الكافية والموثوق بها وكذا الالتزام بالقوانين وتحقيق مصالح جميع الاطراف واتخاذ القرارات ومتابعة المهام والوظائف الأساسية باهتمام.حسب (حاكم محسن و حمد عبد الحسين، صفحة 37/36) و(حسن سعيد، 2014، صفحة 26)

### المحور الثاني: ماهية الإفصاح والشفافية

يعد الإفصاح أداة أساسية وفعالة لإيصال نتائج أعمال المؤسسات لمستخدميها في اتخاذ قراراتهم في مختلف المجالات. فسننظر إلى تعريفه وأهدافه وأهميته في هذا المحور .

### الفرع الأول: تعريف الإفصاح والشفافية

تعددت مفاهيم الإفصاح في الأدب المحاسبي، ومفهوم الشفافية يختلف استخدامه عن مفهوم الإفصاح، فالإفصاح يقصد به المنهجية المتعلقة بتوفير ونشر المعلومات في الوقت المناسب أما الشفافية فهي خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتصلة بالظروف والقرارات والأعمال القائمة متاحة ومنظورة وقابلة للفهم من جانب كل

المشاركين في السوق، حيث تؤدي الشفافية إلى تحسين القرارات الاقتصادية وتعزيز المساءلة وتفعيل الحوكمة، ونجاح اتخاذ القرارات. (ياسين ممدوح، 2011، صفحة 17)

يعرف الإفصاح على انه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، كما عرف انه عملية إظهار كافة المعلومات التي تؤثر على متخذ القرار المتعلق بالمؤسسة وهذا يعني أن تظهر المعلومات في التقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل. (مفروم و مراكشي، 2019، صفحة 6)

ويعرف الإفصاح عموماً على انه إظهار المعلومات بالشكل الذي يعكس صورة وحقيقة الوضع المال للشركة دون م تضليل مما يساعد متخذ القرارات باتخاذ قرارات سليمة.

**الفرع الثاني: أهداف الإفصاح والشفافية:** تتمثل أهداف الإفصاح فيما يلي: (الدهراوي و هلال، 1999، صفحة 9)

- عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة وسرد كل المعلومات التي تجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة بشكل يفيد مستخدميها.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات ومساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية والحالية.

**الفرع الثالث: أهمية الإفصاح والشفافية:** للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة وسنذكر بعض أهميتها في ما يلي: (احمد قايد و بن زاف، 2018، صفحة 130)

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين الحاليين والمرقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين الحاليين والمرقبين حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة.
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسئوليتها والحكم على كفاءة أدائها.

#### الفرع الرابع: أنواع الإفصاح

تتمثل هذه الأنواع فيما يلي: (ابناس عبد الله، 2002، صفحة 30/23)

❖ **الإفصاح الكافي:** يشير إلى الحد الأدنى الذي من المعلومات التي يجب الإفصاح عنه كي تكون القوائم المالية غير مظلة.

- ❖ **الإفصاح العادل:** أي توفير حماية متوازنة للأطراف المعنية وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعلومات المالية المطلوبة من خلال الاهتمام العادل باحتياجات جميع الأطراف المعنية.
- ❖ **الإفصاح الشامل:** يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية حتى تضمن عدم إخفاء معلومات تؤثر على مصالح المستثمر العادي.
- ❖ **الإفصاح الإلزامي:** يتضمن مجموع المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وفقا للتنظيمات واللوائح مثل: قوانين الشركات، لوائح أسواق رأس المال... الخ.
- ❖ **الإفصاح الإعلامي:** هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.
- ❖ **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعتها.
- ❖ **الإفصاح الوقائي:** أي يجب يتم الإفصاح في القوائم المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن.

### المحور الثالث : ماهية جودة تقرير المدقق

يعتبر تقرير المدقق وسيلة ضرورية وأساسية يعتمد عليها متخذي القرارات في قراراتهم المستقبلية حول المؤسسة لذا يجب أن تتضمن معلومات صادقة لكسب ثقة مستخدميها.

### الفرع الأول : تعريف جودة تقرير المدقق

يتم تحديد تعريف جودة تقرير المدقق من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها.

تعرف جودة تقرير المدقق على أنها " ما يتسم به تقرير المدقق من شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة الوضعية والمركز المالي والأرباح المحققة، والمتوقعة للمؤسسة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية. (سعيد توفيق، 2013، صفحة 64) وعرفها البعض على إن الجودة في المعلومات المحاسبية تعبر عن جودة التقرير وهو ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل، وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات واليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير. (سلطان علي احمد، اترخصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية، صفحة 120).

**الفرع الثاني: أهمية جودة تقرير المدقق:** تكمن أهمية تقرير المدقق باعتبار المستخدمين الخارجيين للقوائم والتقارير المالية يتوقعون من هذا التقرير إن يحقق لهم الجودة التامة بسبب اعتمادهم عليه عند اتخاذ قراراتهم وعمل الخطط الحالية والمستقبلية على تلك القوائم والتقارير، وبالتالي إمكانية حصولها على مصادر تمويل خارجية بما يؤدي إلى تعزيز كفاءة الاستثمار لديها. (سلطان علي احمد، اثر خصائص لجنة التدقيق في جودة

تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية، صفحة 134. 135)

ويجب أن يتميز هذا التقرير بالخصائص التالية: (احمد ن.، 1992، صفحة 562)

✓ الإيجاز: أي لا يكون تقرير المراجع مطولاً أكثر من ما يجب، ولا يكون هناك كلمات غير مترابطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز؛

✓ الوضوح: أي خلو محتوى التقرير من الغموض ليتم توصيل البيانات بشكل واضح؛

✓ الأهمية: أي أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛

✓ الصحة والدقة: أي يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛

✓ الترابط: أي أن تكون الجمل والعبارات التي يحويها التقرير مترابطة وتشجع قارئه على إتمام قراءة التقرير إلى النهاية دون أن تكون الأفكار مشتتة ضمنه؛

✓ الأمانة والصدق: أي استناد المدقق على الموضوعية في إعداد التقرير دون التحيز لأي طرف من الأطراف، وإن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

**الفرع الثالث : عناصر تقرير المدقق:** تتمثل هذه العناصر فيما يلي:(يوسف محمد، 2009، صفحة 251)

- اسم التقرير: لا بدأ أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان واضح يميزه عن باقي التقارير الأخرى الصادرة عن مدراء المؤسسات أو المراجعين الداخليين؛

- توجيه التقرير ( الجهة الموجه إليها التقرير): يوجه المدقق تقريره إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة من مساهمين، مدراء، أعضاء مجلس الإدارة ( الملاك) أو المستثمرين ... الخ.

- اسم المؤسسة المراجع قوائمها المالية: يجب توضيح وتحديد اسم المؤسسة بوضوح؛

- الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، ويجب أن يتضمن إشارة واضحة إلى كل القوائم المالية التي تم مراجعتها، السنة التي تمت فيها المراجعة، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء رأيه الفني فيها.

- فقرة النطاق: هي عبارة عن الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وإن عملية المراجعة تهدف للوصول إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى، كما يجب أن تشمل هذه الفقرة على عملية جمع الأدلة ومدى الاعتماد على العينات أو مراجعة كافة العمليات المالية وفي الأخير توضح قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- فقرة الرأي: هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف إلى توضيح النتائج المتوصل لها، والمدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- اسم المراجع: تحديد اسم المراجع الذي قام بالمراجعة؛



- تاريخ التقرير: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا يجب عن إصداره تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم؛

- التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع والذي قام بأداء عملية المراجعة. (بوبر، 2011، صفحة 43)

#### المحور الرابع: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

استهدفت الدراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية والمالية من بنوك ومؤسسات مالية المتواجدة على مستوى ولاية ادرار .

الفرع الأول: عينة الدراسة الميدانية: يتمثل في مجموعة المدققين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبين في ولاية ادرار وتم اعتماد خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لإكمال عينة الدراسة.

ولقد تم توزيع 60 استبانة على عينة الدراسة كانت الاستبيانات المقبولة 45 استبانة 15 تم رفضها لعدم استجاباتها لخصائص الدراسة.

#### جدول رقم (01): مدى استجابة أفراد العينة للإجابة على الاستبانة

عدد الاستبيانات الموزعة	المقبولة	بدون إجابة	غير المقبولة	حجم العينة	النسبة المئوية
60 استبانة	45 استبانة	5 استبيانات	10 استبيانات	45 استبانة	
المجموع					75%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستبيانات المسترجعة

#### الفرع الثاني: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

أولاً: الثبات والصدق لبيانات الدراسة: تتمتع الدراسة بالثبات عندما تعطي نفس النتائج في الظروف المماثلة أما الصدق فهو يعبر عن درجة صدق العينة ويتم حسابه رياضياً بالجزر التربيعي لمعامل الثبات، وتتحصر قيمته بين 0 و1، فكلما اقترب من الواحد كان هناك ثبات مرتفع والعكس صحيح حيث يمثل رقم 1 (ثبات تام) أما 0 (انعدام الثبات)، ويقبل الثبات إحصائياً عندما تفوق قيمته 0.6. والجدول أدناه يوضح صدق وثبات الدراسة.

#### جدول رقم (2): اختبار ثبات وصدق الدراسة

محتوى المحور	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق
الإفصاح والشفافية في المؤسسة	6	0.739	0.859
جودة التقارير المالية المدققين والمراجعين	7	0.803	0.896
المجموع	13	0.771	0.877

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ إن قيم الثبات تفوق 0.60، مما يعني أن أداة الدراسة بمجموعها تتصف بثبات وصدق عالي وتبلغ قيمها على التوالي ب 0.771، 0.877.

ثانيا: التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة:

جدول رقم (3): توزيع أفراد عينة البحث حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
1 ذكر	34	75.6 %
2 أنثى	11	24.4 %
المجموع	45	100 %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الذكور تفوق نسبيًا نسبة الإناث حيث بلغت على الترتيب 75.6%، و 24.4% ويرجع ذلك إلى صعوبة تمهين هذه المهنة وما تتطلبه من تنقلات بين المؤسسات وفروعها بين الولايات في حال وجود فروع لهذه المؤسسات محل التدقيق.

جدول رقم (4): توزيع أفراد عينة البحث حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
1 أقل من 30 سنة	7	15.6 %
2 من 30 إلى 40 سنة	32	71.1 %
3 أكثر من 40 سنة	6	13.3 %
المجموع	45	100 %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفئة العمرية المسيطرة على عينة الدراسة هي الفئة المتوسطة أي من 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة تقدر ب 32%، ثم تليها الفئة التي أعمارها أقل من 30 سنة بنسبة تقدر ب 7%، وفي الأخير الفئة التي لا يتجاوز عمرها 40 سنة بنسبة 6%.

جدول رقم (5): توزيع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة %
1 دكتوراه	3	6.7 %
2 ماجستير	2	4.4 %
3 ماستر	14	31.1 %
4 ليسانس	10	22.2 %
5 مستوى آخر	16	35.6 %
المجموع	45	100 %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتبين من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة البحث أنهم من حاملي شهادة ماستر ومستوى آخر بنسبة تقدر 31.1% و 35.6% على الترتيب، بينما حاملي شهادة ليسانس ب 22.2% أما حاملي الماجستير والدكتوراه احتلوا المرتبة الأخيرة بنسب متفاوتة 4.4% و 6.7% على الترتيب.

الجدول رقم (6): توزيع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة %
1 مدير مؤسسة	1	2.2%
2 مدير مالي	8	17.8%
3 عضو مجلس إدارة	5	11.1%
4 مراجع خارجي	4	8.9%
5 مراجع داخلي	2	4.4%
6 أخرى	25	55.6%
المجموع	45	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة تشغل في وظائف أخرى غير الوظائف المبينة في الاستبيان بنسبة 55.6%، وتالياها الوظائف الآتية بالترتيب (مدير مالي، عضو مجلس إدارة، مراجع داخلي، مراجع خارجي، مدير مؤسسة) بنسب متتالية (17.8%، 11.1%، 8.9%، 4.4%، 2.2%).

الجدول رقم (7): توزيع أفراد عينة البحث حسب الخبرة

الخبرة	التكرارات	النسبة %
1 اقل من 5 سنوات	10	22.2%
2 بين 5 و 10 سنوات	19	42.2%
3 بين 10 و 20 سنة	13	28.9%
4 أكثر من 20 سنة	3	6.7%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من معطيات الجدول أعلاه نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة تتراوح خبرتهم من 5 و 10 سنوات بنسبة تقدر ب 42.2%، وتليها الفئة التي خبرتها بين 10 و 20 سنة بنسبة 28.9%، تم الفئة التي خبرتها ما اقل من 5 سنوات بنسبة 22.2%، واحتلت الفئة التي خبرتها أكثر من 20 سنة المرتبة الأخيرة بنسبة 6.7%.

الجدول رقم (8): المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة المكونة لمحور:

الإفصاح والشفافية في المؤسسة

المحور الاول	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الانحراف المعياري	المتوسط	النتيجة
التكرار	9	16	9	9	2	1.16	2.53	موافق
%	20	35.6	20	20	4.4			
التكرار	8	24	11	2	0	0.767	2.16	موافق
%	17.8	53.3	24.4	4.4	0			

موافق	2.18	0.834	1	1	11	24	8	التكرار
			2.2	2.2	24.4	53.3	17.8	%
موافق	2.04	0.796	0	2	9	23	11	التكرار
			0	4.4	20	51.1	24.4	%
موافق	2.00	0.739	0	0	12	21	12	التكرار
			0	0	26.7	46.7	26.7	%
موافق	2.11	320.8	0	0	9	23	10	التكرار
			0	0	20	51.1	22.2	%
موافق	1.818	0.854						المجموع

**المصدر:** من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS V25 من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة المكونة لمحور: الإفصاح والشفافية في المؤسسة كانت النتيجة الإجمالية للمحور: الانحراف المعياري = 0.854 والمتوسط الحسابي 1.818 وحسب مقياس ليكارت الخماسي كانت الإجابة الإجمالية لجميع أسئلة هذا المحور تتجه نحو موافق.

#### الفرع الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يعتبر اختبار الفرضيات من أهم العناصر الأساسية لثبات صحة إشكالية الدراسة من خطها لذلك سوف نستعرض في هذا الفرع اختبار فرضيتين أساسيتين للدراسة.

**أولاً: اختبار الفرضية الأولى باستخدام معامل الارتباط.**

**جدول رقم (9): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة**

الإفصاح والشفافية	جودة تقارير المدققين	
1	**0.374	الإفصاح والشفافية
**0.374	1	جودة تقارير المدققين

\*\* : دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

**المصدر:** من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01 ، ويدل على وجود علاقة ارتباطية طردية وقوية بين المتغير التابع جودة تقارير المدققين والمتغير المستقل الإفصاح والشفافية.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية باستخدام الانحدار البسيط

جدول رقم (10): نتائج تقدير الانحدار البسيط

المتغير التابع	المتغير المستقل	R	R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F	بيتا	قيمة T	دلالة T
جودة تقارير المدققين	الإفصاح والشفافية في المؤسسة	0.374	0.140	6.994	0.01	0.314	2,645	0.011

المصدر: من إعداد الباحثان بناءً على مخرجات SPSS

بعد حساب معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل، قمنا باختبار جودة نموذج العلاقة بالاعتماد على F-test تم حساب النسبة التي يفسرها كل متغير مستقل في التغيير الذي يطرأ على جودة تقارير المدققين كمتغير تابع ويتم ذلك عن طريق R<sup>2</sup>، وبعد ذلك نتأكد من معنوية هذه المتغيرات المستقلة على جودة تقارير المدققين الخارجيين ويتم ذلك بالاعتماد على T-test .

وحسب المعطيات الواردة في الجدول رقم 10 أعلاه، والذي يوضح معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل، اختبار جودة النموذج، معامل التحديد واختبار التأثير، ونموذج العلاقات البسيطة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، سنقوم باختبار فرضية الدراسة التي تنص على:

توجد علاقة ارتباطية موجبة بين تطبيق قاعدة الإفصاح والشفافية وجودة تقارير المدققين.

من أجل معرفة العلاقة بين الإفصاح والشفافية في المؤسسة وجودة تقارير المدققين تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط جدول رقم (10) والذي اعتبرنا فيه المتغير الإفصاح والشفافية كمتغير مستقل وجودة تقارير المدققين كمتغير تابع، ومن خلا تحليل نتائج مخرجات SPSS أظهرت النتائج أن نموذج الانحدار الخطي معنوي وذلك من خلال قيمة (F) البالغة 6.994 بدلالة 0.01 اصغر من المستوى المعنوي 0.05 وتفسر النتائج أن المتغير المستقل يفسر 14% من التباين الحاصل في الإفصاح والشفافية وجودة تقارير المدققين من خلال (R معامل التحديد) كما أن قيمة (بيتا) توضح العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بقيمة 0.314 ذات دلالة إحصائية وذلك من خلال قيمة (T) ودلالتها (0.01) ويعني ذلك أنه كلما تحسن الإفصاح والشفافية في المؤسسة بوحدة تحسنت جودة تقارير المدققين ب 0.314 وحدة.

ونستطيع كتابة معادلة الانحدار الخطي كما يلي:

جودة تقارير المدققين = 1.123 + 0.314 الإفصاح والشفافية في المؤسسة

## خاتمة

تم التطرق خلال هذه الدراسة إلى الإطار النظري لحوكمة الشركات والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها وكذا الإطار المفاهيمي للإفصاح والشفافية وجودة تقارير المدققين وهدفت الدراسة إلى محاولة إبراز مدى وجود اثر لتطبيق قاعدة الإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين حيث أن الإفصاح يؤدي إلى عرض صادق وغير مظل للمعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى بعض النتائج وهي:

- يساعد التدقيق في تحليل القوائم المالية واتخاذ قرارات اقتصادية صائبة.
- تتحقق مصداقية وموثوقية المعلومات من خلال جودة التدقيق.
- يساعد الإفصاح في توفير المعلومات في الوقت المناسب.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية للإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$ .

- يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$
- التوصيات:** من خلال تناول موضوع الإفصاح والشفافية وأثره على جودة تقارير المدققين الخارجيين وبعد استخلاص نتائج الدراسة واثبات صحة الفرضية نقترح التوصيات التالية:
- . تكثيف الدورات الخاصة بمدققي الحسابات وزيادة جودة تقاريرهم.
  - . جعل القوائم المالية ذات مصداقية وخالية من الأخطاء والتلاعب.
  - . ضرورة تدعيم استقلال المدقق الخارجي لتعزيز الثقة في القوائم المالية التي يفحصها.
- آفاق الدراسة:** على غرار النتائج التي تم التوصل إليها حول الدور الكبير الذي يلعبه الإفصاح والشفافية على جودة تقارير المدققين الخارجيين نقترح أن يتم دراسة:
- دور حماية حقوق المساهمين في ضمان جودة تقرير المدق الخارجي.
  - مساهمة جودة الدقيق الخارجي في تحسين جودة تقرير المدق الخارجي.
  - دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية في المؤسسة.
  - اثر حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للمؤسسات.

## قائمة المراجع

- الربيعي حاكم محسن، و راضي حمد عبد الحسين. (بلا تاريخ). حوكمو البنوك واثرها في الأداء والمخاطر. اليازوري.
- احمد الصباح محمد ابراهيم. (2017). اثر مبادئ الحوكمة المؤسسية على سياسة توزيعات الارباح دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير). 39. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، غزة: جامعة الازهر.

- احمد عبد الفتاح سعيد توفيق. (2013). علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية ( رسالة ماجستير). مصر، الاردن: جامعة الزقازيق.
- اصلان حاتم رياض مصطفى. (2015). مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية . دراسة تطبيقية على المصارف التجارية بفلسطين . ( رسالة ماجستير). 103. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.
- اكرم صابر السحار. (2015). بين تطبيق اطار حوكمة الشركات وجودة الاداء المهني للمراجع دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة. 35. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.
- السريحي سلطان علي احمد. (بلا تاريخ). اثر تطبيق لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية. (العدد 20)، صفحة 134 135.
- السريحي سلطان علي احمد. (بلا تاريخ). اثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية. صفحة 134 . 135.
- السريحي سلطان علي احمد. (بلا تاريخ). اثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية. (20)، صفحة 120.
- السريحي سلطان علي احمد. (بلا تاريخ). اثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية. (20).
- الشعراوي حسام حسن محمود. (بلا تاريخ). اثر تطبيق ادارة مخاطر فعالة على جودة التقارير المالية (دكتوراه). 27. الاسكندرية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية: الاسكندرية.
- الصفار هادي رضا. (2006). مبادئ المحاسبة المالية. الاسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
- امينة فدوى. (2014/2013). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 رسالة دكتوراه. 50. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، عنابة: جامعة باجي مختار.
- انشاصي رولا عبد الحميد. (2015). دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي . دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين . (رسالة ماجستير ) . 46. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.
- برودي مفروم، و عبد الحميد مراكشي. (افريل, 2019). متطلبات الإفصاح المحاسبي في الميزانية العمومية في ظل النظام المحاسبي بالمقارنة مع المعيار الدولي رقم 1. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 6.
- جربوع يوسف محمد. (2009). مراجعة الحيايات بين النظرية والتطبيق (الإصدار الاردن). عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

- حاج مختار خير الدين. (2019/2018). اسهام التدقيق النالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر (رسالة دكتوراه). 61. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، ادرار: جامعة ادرار.
- حاج مختار خير الدين. (2019/2018). اسهام التدقيق النالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر رسالة دكتوراه. 61. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، ادرار: جامعة ادرار.
- حسن المسحال بسمه. (2014/2013). دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية . دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين ( رسالة ماجستير). 35. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، غزة: جامعة الازهر.
- حسن ايناس عبد الله. (2002). الفجوة بين الافصاح في المحاسبة ولافصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية. المجمع العربي للمحاسبين.
- حسين القاضي. (2000). المحاسبة الدولية. عمان: الدارالعلمية ودار الثقافة.
- خضر احمد علي. (2012). حوكمة الشركات. الاسكندرية: دار الفكر الجامعي.
- دلال العابدي. (2016/2015). حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة اليانس للتأمينات الجزائرية رسالة دكتوراه. 8. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- سالم احمد. (2015). مدى كفاءة مهنة مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم ادلة الاثبات في ظل بيئة انظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة . دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة ( رسالة ماجستير). 22. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.
- شاهين لونا، و عبد الفتاح الوشاح. (بلا تاريخ). اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. 8.
- صلاح حسن. (2010). البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية. القاهرة، القاهرة: دار الكتاب الحديث.
- صهيون حسن سعيد. (2014). مدى تطبيق قواعد الحوكمة واثارها المتوقعة على أداء الشركات المساهمة العاملة في فلسطين . دراسة تطبيقية بطريقة نسب التحليل المالي . ( رسالة ماجستير). 26. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.
- عايش النجار عايش عبد الله. (2016). العلاقة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية ( رسالة ماجستير). 28. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.
- علا محمد شوقي ابراهيم عيسى. (2015). تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية. (، المترجمون) جامعة الدول العربية: الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الادارية.



عبد الحميد ياسين ممدوح. (2011). قياس وتفسير اثر مستوى الإفصاح المحاسبي على المحتوى المعلوماتي في سوق الأوراق المالية المصرية ( رسالة ماجستير). 17. كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة: جامعة عين شمس.

عطا العلول عبد المنعم. (بلا تاريخ). دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة . فلسطين ( ماجستير). 21. غزة، كلية التجارة: الجامعة الاسلامية. عميروش بوبكر. (2011). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة. 43. سطيف، سطيف: جامعة فرحات عباس.

كمال الدهراوي، و عبد الله هلال. (1999). المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق. مصر: الدار الجامعية. لحو محمد نعيم. (2010). دور المعلومات المحاسبية في تحقيق عوائد غير عادية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية للفترة 2008/2004 ( رسالة ماجستير). 62. غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية.

ملو العين علاء محمد، و عبد الحكيم مجدي مليجي. (فيفري، 2013). قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الاعمال السعودية. (المجلد 53 العدد 2)، صفحة 560.

نور احمد. (1992). مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية. صفحة 562.

نور الدين احمد قايد، و لبنى بن زاف. (2018). دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (المجلد 11، العدد 1).

هوام جمعة، و لعشوري نوال. (بلا تاريخ). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ملتقى وطني. الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، افاق ، صفحة 8.

وسام الاغا حمدي. (2016). دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي دراسة تحليلية في قطاع غزة ( رسالة ماجستير). 24. غزة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، غزة: جامعة الازهر .

يحي منذر. (2009). اثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات في قطاع غزة دراسة ميدانية ( ماجستير). 4746. غزة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية: غزة.

*Abdellatif, E. M. (2018). Contribution de l'Audit Interne à l'amélioration de la Gouvernance des entreprises Cas des Etablissements de Crédit au Maroc. p. 13/14.*

*HAYET, A. B. (2016). la contribution du comité d'audit à la qualité de l'information financière le cas des entreprises française cotées ( doctorat). Tizi ousou, Tizi ousou: universite Tizi ousou.*