

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات The role of external audit quality in improving the quality of accounting information in the framework of corporate governance

بلخيري عايدة^{1*}، هوام جمعة²

Houam Djemaa, Belkhiri Aida

¹ مخبر الابتكار والتحليل المالي والاقتصادي، جامعة باجي مختار (عنابة)، aida.belkhiri@univ-annaba.org

² مخبر الابتكار والتحليل المالي والاقتصادي، جامعة باجي مختار (عنابة)، djemaa.houam@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2023-01-04 تاريخ القبول: 2023-03-24 تاريخ النشر: 2023-04-06

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى اظهار دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات ولتحقيق هذا قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وبإعداد وتوزيع استبيان على مجتمع الدراسة، والمتمثلة في أكاديميين ومهنيين. وقد توصلت الدراسة الى وجود أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات ووجود علاقة قوية بين متغيرات الدراسة فالتدقيق الخارجي الذي يتمتع بخصائص الجودة من شأنه ان يحسن من جودة المعلومة المحاسبية، وترسيخ حوكمة الشركات باعتباره الية من الاليات التي تركز عليها الحوكمة

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، جودة المعلومة المحاسبية، حوكمة الشركات

تصنيف JEL: G34, M41, M42

Abstract:

This study aimed to show the role of external audit quality in improving the quality of accounting information in light of corporate governance. To achieve this, we used the descriptive analytical approach and prepared and distributed a questionnaire to the study population, which consisted of academics and professionals.

The study concluded that there is a statistically significant importance for the role of the quality of external auditing in improving the quality of accounting information in light of corporate governance and the existence of a strong relationship between the variables of the study. on which governance is based

Keywords: quality of external audit, quality of accounting information, corporate governance

JEL Classification Codes : G34, M41, M42

1. مقدمة:

* المؤلف المرسل

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

شهد العالم سلسلة من الأزمات المالية المختلفة مثل أزمة دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية سنة 1997 وكذا انهيار عديد من الشركات والتي من أبرزها شركة "انرون وورلدكوم" في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001 و 2002 على التوالي بسبب سوء الإدارة و كثرة الفساد المالي والمحاسبي والغش والاحتيال بالإضافة الى نقص الشفافية ، كل هذا أدى الى تكبد المساهمين خسائر مادية ومالية فادحة ، مما أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات التي تحويها القوائم المالية كما وجهت أصابع الاتهام إلى مهنة التدقيق الخارجي وذلك بسبب الفساد. مما جعل موضوع حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمنظمات العالمية، إذ ترسي قيم العدل المساءلة والمسؤولية والشفافية والإفصاح في الشركات، وتضمن نزاهة المعاملات وتحسين موثوقية وشفافية المعلومات في القوائم المالية، لهذا فقد بذلت العديد من الدول جهودا لتطبيق مبادئ واليات حوكمة الشركات لتحسين أدائها المالي والإداري.

وتعتبر جودة التدقيق من اهم المفاهيم التي قدمت للمهنة الكثير، حيث نقلتها من كونها عملية رقابية بحتة الى عملية يجب ان تتم ببراعة واتقان باعتبارها الية من اليات حوكمة الشركات نظرا للعلاقة التفاعلية التي بينهما للرفع من جودة المعلومة المحاسبية.

-الإشكالية: ما هو دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات؟
-الأسئلة الفرعية:

- 1- هل توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟
 - 2- هل توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات؟
 - 3- هل توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟
- فرضية الدراسة:** توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات.

الفرضيات الفرعية

- 1- توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- 2- توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.
- 3- توجد اهمية ذات دلالة إحصائية لدور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع بحد ذاته، وهذا نتيجة العديد من الفضائح التي عايشتها بيئة الاعمال حيث اكتشف الخبراء ان السبب الرئيسي وراء حدوثها يكمن في غياب جودة اعمال التدقيق الخارجي فالمدقق الخارجي هو الحكم حول جودة المعلومات في القوائم المالية كما يعد التدقيق الخارجي الية من اليات حوكمة الشركات التي تركز عليها الحوكمة للارتقاء بالياتها الداخلية وإرساء مبادئ الشفافية والافصاح لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الهدف من الدراسة:

ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1-تقديم إطار نظري يعرف بمتغيرات الدراسة بكافة ابعادها.

2-محاولة ابراز أهمية جودة التدقيق الخارجي وأهم محددتها والعوامل التي تؤثر في خصائص هذه الجودة.

3-ابراز أهمية جودة المعلومات المحاسبية لمستخدميها وخصائص ومعايير قياس هذه الجودة

4-ابراز أهمية الحوكمة اهم النياتها.

5-ابراز الدور الذي تلعبه كل من المتغيرات في تعزيز وتحسين الفعالية والعلاقة القوية المتبادلة فيما بينها لإعادة

ثقة المستخدمين وتفادي الازمات المالية مستقبلا.

الدراسات السابقة: نستعرض فيما يلي بعض الدراسات التي تناولت موضوع جودة التدقيق الخارجي، جودة المعلومة والحوكمة.

1-**دراسة فاطمة الزهراء رقاوية، 2014**، مساهمة التدقيق في الرفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات، هدفت هذه الدراسة إلى ايضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتباره آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومة المالية، من خلال اعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من المؤسسات، وقد توصلت الدراسة الى أن حوكمة الشركات نظام من خلال تدار المؤسسة باعتباره وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يركز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله.

2-**دراسة مالطي سناء، 2020**، جودة التدقيق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية في السياق الجزائري تهدف الدراسة إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا، من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، قصد إجراء عملية مقارنة بين القطاع العام والخاص.

توصلت دراستنا إلى أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على التدقيق الداخلي في القطاع العام وليس الخاص. فيما تم استبعاد أثر جودة التدقيق الخارجي على كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية في كلا القطاعين العام والخاص.

3-**دراسة عمر سعد العجيل، 2022** ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمة، (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية).

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات وترشيد القرارات في بورصة الاوراق المالية الكويتية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية تأثير حوكمة الشركات والآليات التي تعمل بها من خلال مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية على قرارات المستثمرين ، كذلك حتمية وجود دورا فعالا لمجلس

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

الإدارة في الممارسات السليمة لتطبيق الحوكمة ووضع السياسات لممارساتها، وجود لجان المراجعة له تأثير رقابي هام لتفعيل مبادئ الحوكمة، تؤدي المراجعة الداخلية بشكل سليم الى تقليل التلاعب في المعلومات المالية، توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية يتوقف على مصداقيتها وسهولة استخدامها، إلى جانب مدى تأثيرها على قرارات الاستثمار.

4- Nashat Ali Almasria, 2022 ,Corporate Governance and the Quality of Audit Process: An Exploratory Analysis Considering Internal Audit, Audit Committee and Board of Directors.

- دراسة نشأت علي المصرية حوكمة الشركات وجودة عملية التدقيق 2022 K تحليل استكشافي لأخذ التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة.

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم فهم أفضل فيما يتعلق بالعلاقات بين آليات حوكمة الشركات الداخلية وجودة عملية التدقيق الخارجي وما هي آليات الحوكمة التي يمكن أن تؤثر على بعض جوانب جودة عملية التدقيق الخارجي، من خلال اجراء مقابلات مع عينة من محافظ الحسابات في الاردن وقد توصلت الدراسة الى أن هناك طرقاً ومراحل مختلفة يمكن أن تؤثر بها اليات الحوكمة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي ، كما يمكن أن تساعد هذه الاليات في تحسين جوانب مختلفة من جودة التدقيق الخارجي مثل جودة الأدلة والتوجيهات القيمة إلى المدقق الخارجي ، كشفت النتائج أن ممارسة التدقيق في الأردن تواجه بعض الصعوبات من حيث استقلالية المدقق ، خاصة للشركات المحلية الصغيرة.

ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة:

نلاحظ ان اغلبية الدراسات تطرقت الى اثر حوكمة الشركات او احد الياتها على جودة التدقيق الخارجي او العكس ودارسات أخرى تطرقت الى اثر الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية، الا ان دراستنا تسعى الى دراسة المتغيرات الثلاث مع بعضها البعض وتحديد ما اذا كان لجودة التدقيق الخارجي دور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية مع مراعاة مبادئ الحوكمة والياتها الداخلية كمتغير وسيط، كما أنه لا توجد أي دراسة سابقة تناولت هذا الموضوع وعالجته بهذا الشكل حيث تم الاعتماد على استبيان وزع على محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق بجامعة باجي مختار عنابة.

2-الإطار النظري للدراسة: سنتطرق في هذا الإطار إلى تحديد المفاهيم فيما يتعلق بجودة التدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية وكذا حوكمة الشركات.

2-1-الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي:

2-1-1- ماهية جودة التدقيق الخارجي:

أ- الجودة: إن مصطلح الجودة بشكل عام يعني صالحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله، أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، وبذلك فالجودة هي مسألة نسبية، ولكن يكفي لتحقيقها أن تلبى هذه السلعة أو الخدمة احتياجات مستخدميها، (سليمانى عبد الحكيم، 2020، صفحة 153)

ب- التدقيق الخارجي: عرف التدقيق بأنه فحص انتقادي موجه لتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس الصورة الصادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق مبادئ والقوانين المتعارف عليها. (KHalassi، 2010، صفحة 47)

ج- مفهوم جودة التدقيق: يمكن مقارنة جودة التدقيق من ثلاث زوايا (طواف رقابية، 2020، صفحة 703) - **وجهة نظر الكشف عن الأخطاء والاحتيال:** نجد تعريف (Angelo) " أنها تقدير للسوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي للزبون محل التدقيق والتقرير عن ذلك الانحراف ". (Alexandra A. Yolandita، 2022، صفحة 3) ان احتمال العثور على انتهاك في النظام المحاسبي يعتمد على القدرة الفنية للمدقق اما الإبلاغ عنه فيعود الى مدى استقلاليته.

من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: أوضح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق كما أشار أيضا الاتحاد الدولي للمحاسبين الى مفهوم جودة التدقيق في المعيار رقم 220 (رقابة الجودة الاعمال التدقيق، أي ل يتم أداء أعمال التدقيق بجودة عالية يجب أن يتم وفقا لمعايير التدقيق المعمول بها ومدونة اخلاق المهنة. (Djonny Rumate1, Jeane Elisabeth، 2022، صفحة 28).

من منظور القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية: ويمكن تعريف جودة التدقيق بأنها إرضاء رغبات العميل في حدود ضوابط المهنة، وأن العميل هو الذي يحكم على جودة التدقيق من خلال ما حصل عليه من نتائج وما كان ينتظره والفرق بينهما والذي يعرف (بفجوة التوقعات) وعلى أساس هذا المفهوم العام عرف جودة التدقيق بأنها " خصائص الأداء المهني للمدقق التي تشبع حاجات مستخدمي القوائم المالية.

2-1-2- العوامل المتعلقة بخصائص جودة التدقيق الخارجي: إن الطبيعة متعددة الأبعاد والمستويات لجودة التدقيق الخارجي تجد ما يبررها في تعدد العوامل التي تحدد هذه الجودة وتؤثر فيها، وهو ما يجعل من دراسة هذه العوامل مدخلا مهما لفهم أفضل لها، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات كما يلي: (Akifan Abi Rafdi، 2021، صفحة 3)

أ- العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه: من بين هذه العوامل نذكر:

- **كفاءة المدقق الخارجي:** تعد كفاءة المدقق كمؤشر على جودة التدقيق (البرايسة،، 2019، صفحة 21) ونقصد بالكفاءة القدرة على العثور على الأخطاء المحتملة للعميل (Michael Forzeh Fossung1، 2022،

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

صفحة 26) لذلك يجب أن يتمتع مدققو البيانات بالمهارات المهنية الكافية للقيام بواجبات التدقيق، و أن يكون لدى منظمات التدقيق إجراءات لتعيين المدققين وتطويرهم المستمر وتقييمهم لمساعدة مؤسسات التدقيق للاحتفاظ بمدققين ذوي الكفاءة الكافية. (Christoffer Johnsson Nicklas Persson ، 2022، صفحة 8)

- **استقلالية المدقق الخارجي:** كلما زادت استقلالية المدقق زادت جودة التدقيق (Djonny Rumatel، 2022، صفحة 28) لهذا يجب على مدقق الحسابات أن يتمتع بالاستقلالية التامة عند القيام بمهمة التدقيق و الابتعاد عن تحقيق المنافع الشخصية و خلق علاقات اجتماعية مع المؤسسة محل التدقيق، أي الاستقلالية في التخطيط لمهمة التدقيق، الاستقلالية عند القيام بمهمة الفحص و المراقبة و استقلالية إبداء الرأي الفني و المهني عند اعداد التقرير حول مصداقية القوائم المالية. (Mohammad Esmail Molaei، 2022، صفحة 32)

- **حجم مكتب التدقيق:** تقاس جودة التدقيق من خلال حجم شركات التدقيق لأن الشركات الكبرى توظف موظفين مؤهلين ومهرة، ولديهم المزيد من الموارد والتقنيات الأفضل، نظرًا لأن معظم الدراسات السابقة تفترض أن شركات التدقيق الأربع الكبرى التي لديها قدر أفضل من جودة التدقيق الخارجي مقارنة بغيرها. (مالطي، 2020، صفحة 94)

- **سمعة مكتب التدقيق:** توصلت العديد من الدراسات الى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، حيث أن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق. (Nashat Ali Almasria، 2022، صفحة 81)

- **التخصص الصناعي:** كلما زادت خبرة المدقق في الصناعة التي يعمل فيها العميل، زادت جودة التدقيق، نظرا لان تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة التدقيق بكفاءة عالية. (مقراننت، 2021، صفحة 162)

ب- **العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق:** من بين هذه العوامل نذكر: (Mohammad Esmail Molaei، 2022، صفحة 32)

- **التخطيط الجيد للمهمة موازنة الوقت:** فتخطيط وهيكلة مهمة التدقيق هو البداية السليمة لعملية التدقيق، لما لهما من أثر ايجابي على كفاءة التدقيق وجودة الأداء المهني للمدقق، بما يساعده في تحديد الأولويات لتوجيه الجهود والوقت والفحص للأمور التي تتطلب عناية أكبر، وتجنب الامور الروتينية.

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** ان وجود هيكل فعال لنظم الرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل ايجابي على جودة التدقيق الخارجي،

- **بذل العناية والشك المهنيين:** الشك المهني هو سلوك مهني ضروري للحكم عالي الجودة، قد تؤثر السمات، الشخصية وبيئة العمل على سلوك المدقق، مما يؤثر بدوره على أدائه في عملية التدقيق وبالتالي أثره على جودة مخرجات عملية التدقيق . (مقرامنت، 2021، صفحة 290)
- **كفاية وملائمة ادلة الاثبات:** كلما زاد حجم الأخطار كانت هناك حاجة ماسة إلى جمع أدلة أكثر مع ضرورة جودة هذه الأدلة، ومنه كلما تحصل المدقق على أدلة كافية ومناسبة، كلما حصل على ضمانات لتقليل حجم مخاطر التدقيق، وزادت نسبة اعتماده عليها لتدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه. (Ehiedu، 2022، صفحة 15)
- الإشراف على فريق التدقيق:** ان وضع خطة ملائمة تساعد على تنفيذ عملية التدقيق بشكل فعال وبتقسيم العمل على المساعدين بطريقة تكفل مستوى مرضى من لجودة ويحقق الاستخدام الأمثل لطاقت ومهارات المساعدين. (عمورة مجال، معمري أسامة، 2020)
- **تقرير التدقيق:** ترتبط جودة التدقيق بتقرير التدقيق لأنه مقياس لمدى جودة أداء المدقق للتدقيق ومدى استقلاليتة عن إدارة الشركة. (Mohammad Esmail Molaei، 2022، صفحة 32)
- ج-عوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق:** من بين هذه العوامل نذكر:
- مخاطر المسؤولية القانونية:** يمارس المدقق مهنته التي تستفيد منها أطراف متعددة ومتضاربة المصالح في إطار من المسؤوليات متعددة المستويات (مدنية، جزائية، تأديبية) وهو ما يجعله عرضة لمخاطر المقاضاة والعقوبات في حالة إخلاله بإحدى هذه المسؤوليات، وهذا يدفعه إلى الالتزام بالتشريعات القانونية والمعايير المهنية والقواعد السلوكية التي تساعده على إنجاز مهامه بأحسن أداء ممكن.
- الرقابة على جودة التدقيق:** تعرف رقابة الجودة على أعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بالمكتب أو بمهام التدقيق الخاصة وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الاطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. (محمد يعقوب، حسين سهام، 2019، صفحة 163)
- أتعاب التدقيق:** يرى عدة باحثين أنه كلما زادت الاتعاب التي يتقاضاها المدققين كلما تحسنت جودة التدقيق في حين يرى اخرون العكس. (ابراهيم يعقوب اسماعيل، اخرون، 2020، صفحة 163) حيث تمثل ضغوط الأتعاب مصدرا أساسيا لتخفيض جودة الأداء المهني للمدقق .ففي ظل المنافسة في سوق التدقيق، قد تلجأ مكاتب التدقيق إلى خفض أتعابها لاجتذاب العملاء، وهو ما قد يؤدي إلى تشكيل ضغوط على موازنة الوقت وبالتالي التقليل من نطاق العمل المطلوب وحجم الاختبارات اللازمة لإنجاز مهام التدقيق .وقد منع المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق مثل هذه الممارسات سواء ما تعلق بمنع اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق أو منع الأتعاب الشرطية

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

-التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي: إن طول فترة ارتباط المدقق مع المؤسسة محل التدقيق يمكن أن تجعله في موقف أفضل من حيث معرفته بنشاط المؤسسة وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية التدقيق وكفاءة أدائها و لكنها من جهة أخرى قد يترتب عنها الحد من إجراءات التدقيق نتيجة زيادة ثقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق مما يؤثر سلبيا على استقلال المدقق وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عنها. .

- المنافسة: هناك العديد من الدراسات أوضحت أن المنافسة بين مكاتب التدقيق قد تؤدي الى زيادة جودتها، ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي، حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي الى تخفيض جودتها وذلك نظرا لتخفيض الاتعاب، لذلك يجب ضبط الاتعاب المتقاضات ضمن اطارها الصحيح لتخدم كل الأطراف ذات العلاقة. (Alexandra A. Yolandita، 2022، صفحة 4)

2-1-3- أهمية جودة التدقيق:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق
- تعزيز اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة
- تخفيض صراعات الوكالة
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات
- أداء تنافسية جيدة
- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية (ابراهيم يعقوب اسماعيل، اخرون، 2020، صفحة 164)

2-2- الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية

2-2-1- ماهية جودة المعلومات المحاسبية

والمقصود بالجودة في هذا السياق أنها المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على المعلومات المحاسبية على أساس تحقيق أهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للتمييز بين طرق المحاسبة لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، مما يسمح باختيار أفضل المعلومات المفيدة للغاية لترشيد القرارات. (نعيمة زعرور، عبد الحق سعدي،، 2020، صفحة 59)

2-2-2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

- ورد في الإطار الفكري الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 1989 وكذلك في المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 أنه يجب أن توفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على أربعة خصائص نوعية أساسية، تتمثل في: (بومزايد ابراهيم، 2018، صفحة 30)
- أ-الملائمة:** لكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات، تتمتع المعلومات بجودة الصلة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين ومساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيدها أو تصحيحها. (Robert Obert، 2012، صفحة 65)
- أ-الأهمية النسبية:** تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، فتعتبر ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها.
- ب-الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت د خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان باستطاعة المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه. (شديري، ريشام، 2022، صفحة 48)
- أ-التمثيل الصادق:** أي أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها؛
- أ-الجوهر فوق الشكل:** من الضروري أن تكون المعلومات قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني؛
- أ-الحياد:** يعني أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً؛
- أ-الحيطة والحذر:** لا بد من أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل؛
- أ-الاكتمال:** لتكون موثوقة، يجب أن تكون المعلومات كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة؛
- ج-القابلية للمقارنة:** من الضروري اعداد المعلومات المالية بنفس طرق لسماح بمقارنتها مع معلومات السنوات السابقة او معلومات نفس السنة لمنافسين يعملون في نفس النشاط. (Bukeneya, 2014, p. 186)
- د-الوضوح (القابلية للفهم):** أي أن تعتمد أساساً على درجة الوضوح والبساطة في العرض، والإفصاح عن المعلومات، تعتبر هذه الخاصية كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها، ولقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير خاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية وهذا من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات بتقديمه، ويهدف هذا الملحق إلى تفسير بنود القوائم المالية الأساسية.
- تتمثل الأهداف الرئيسية لجودة المعلومات في توفير المعلومات المتعلقة بالكيان الاقتصادي، المالي بطبيعته في المقام الأول، والمفيد لاتخاذ القرارات الاقتصادية. (مدهون، 2021، صفحة 42)

2-3- الإطار النظري لحوكمة الشركات:

2-3-1- مفهوم حوكمة الشركات: يعد مصطلح الحوكمة ترجمة مختصرة التي راجت للمصطلح Corporate Governance أما الترجمة العلمية له فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة". أما على المستوى العالمي فلا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، كما أن الطبيعة الديناميكية المتجددة للمفهوم ذاته يزيد من تعقيد مفهوم الحوكمة، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم: (احلام و صلاح، 2015، صفحة 101)

أ- التعريف الأول: تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) على أنها: "النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركة".

ب- التعريف الثاني: يعرفها (Cadbury)، كادبوري في تقريره سنة 1992: "حوكمة الشركات هي النظام الذي بواسطته يتم توجيه ورقابة أداء الشركات، اما من وجهة نظر المحاسبين فيمكن تعريف الحوكمة بأنها الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة للإشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة، كما يرى البعض ان الحوكمة تعني، المزيد من التدخل من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجلس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من اجل الحد من الفساد المالي والانحراف الإداري. (العجيل، 2022، صفحة 1288)

ج- التعريف الثالث: اما حوكمة المصارف " فتمثل النظام الذي تتم من خلال إدارة البنوك ومراقبتها قصد تحقيق أهدافها وهو النظام الذي يتم بموجبه التعامل مع مصادر رؤوس اموالها (بوسماحة، 2022، صفحة 193)

2-3-2- مبادئ حوكمة الشركات:

تمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات، وقد اختلفت من هيئة الأخرى، ولكننا سنعتمد المبادئ التي صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 1999 والتي تم إعادة صياغتها سنة 2004 .

أ- مبدأ حماية حقوق المساهمين: ويتحقق هذا المبدأ من خلال: (نمديلي، كروش، 2021، صفحة 211.212.213)

- تأمين وسائل التسجيل والنقل والتحويل لملكية الأسهم؛

- حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛

- الحصول على المعلومات المختلفة؛

- الحصول على حقوقهم في الأرباح .

ب-مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول تعويض في حال انتهكت حقوقهم وذلك كما يلي:

- يجب أن يعامل المساهمين في نفس الفئة معاملة متكافئة، فيتاح لهم نفس حقوق التصويت؛
- يجب منح تداول الأسهم بصورة تتسم بالإفصاح والشفافية .

ج-مبدأ الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة المسائل الهامة المرتبطة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة حوكمة الشركات وهذا ما يعزز مبدأ الشفافية،

د- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين. ومن أهم مسؤوليات المجلس وضع الموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي، وخط النشاط وتدقيق الأداء وإدارة المخاطر وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة.

و- دور أصحاب المصلحة: ينص هذا المبدأ على أنه ينبغي في إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق ديمومة المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة، وذلك من خلال العمل في إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

- أن يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح من خلال الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- أن يسمح بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء.

2-3-3-آليات حوكمة الشركات: يقصد بها الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم وتقوم حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيتم التطرق لها من حيث بعدها الداخلي والخارجي: (فداوي امينة؛، 2014، صفحة 60)

أ-الآليات الداخلية لحوكمة الشركات: تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى ما يلي:

-مجلس الإدارة: يرى (FamaEugeneF) أن مجلس الإدارة هو الآلية التي يمكن بواسطتها تهذيب سلوك كبار المسيرين شريطة أن تجد هذه الآلية التركيبية المثلى للقيام بهذا الدور الرقابي الفعال كمل يذكر كل من (Singh,H,H arianto, F,)، أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا (Singh، 1989، صفحة 127 page)

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

لجنة التدقيق: بعد الانهيارات المالية في كبرى شركات العالم بالولايات المتحدة الأمريكية وإصدار قانون sarbanes Oxley Act في سنة 2002، ألزم القانون جميع الشركات بتشكيل لجنة للتدقيق، هذه اللجنة تكون منبثقة من مجلس الإدارة، وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين، والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق.

ويأتي دور لجان التدقيق الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، وتوجد علاقة بين مهام لجان التدقيق وفاعلية الحوكمة فكلما كانت مهام لجان التدقيق فاعلة كلما زادت فاعلية حوكمة الشركات.

التدقيق الداخلي: يعرفه (JacqueRenard) "هو جهاز داخلي يهدف إلى تقييم دقة ونزاهة المعلومات ولاسيما المحاسبية وضمان سلامة أصول المؤسسة والحكم على فعالية نظم المعلومات (Jaque Renard, 1987, p. 69) كما يعرفه المعهد الدولي للمدققين الفرنسيين (IFAC) التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء المؤسسة ضمانا تحول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة وتقديم نصائح لتعزيز الفعالية (P.Schik & J.Verra, 2010, p. 33) ويهدف التدقيق الداخلي إلى تحسين أداء المؤسسة المدققة، الحكم على جودة التسيير، دراسة كل أو جزء من الحسابات المرصدة. (Mikol, 2000, p. 735)

ب- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: وهي آليات الرقابة الخارجية التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة وتتمثل في: (عقون، دوفي، بوروينة، 2020، صفحة 28)

التدقيق الخارجي: هو اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلن على نوعية ومصداقية إعداد المعلومات من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات وفي كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد و القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة (Lionel & Valin, 1992, p. 21)

المقرضين و مؤسسات تقييم الملاءة المالية: يقوم المقرضين سواء كانوا مؤسسات مالية أو أصحاب رؤوس الأموال بتداول الأصول المالية للشركات كالأسهم والسندات، كما يعملون على توفير السيولة المالية للشركة عوائد مالية مقبولة وبمعدلات مخاطرة معقولة، هذه الأخيرة تتوقف على مدى توازن الملاءة المالية للشركة أي مدى قدرتها على الوفاء بحقوق المقرضين في أجالها، إضافة إلى مدى قدرة الشركة على الحفاظ على القيمة السوقية لأصولها المالية من خلال تبنيها لمفهوم حوكمة الشركات وقدرتها على الأداء الجيد هنا يأتي الدور الرقابي لوكالات تقييم الملاءة المالية التي تقدم رأيها حول الشركة وملاءتها المالية بناء على دراسات وتحليلات معمقة

-فعالية المساهمين: يعبر المساهمون عن الأفراد الذين يمتلكون حصة من أسهم الشركات سواء كانت قليلة أو كثيرة، حيث تظهر فعاليتهم من خلال حضور اجتماعات الجمعية العامة وتقديم العروض من أجل التصويت عليها، كما أن المساهمين المؤسسين بالغ الأثر في تقديم وقبول العروض من خلال التصويت عليها. وهنا يظهر الدور الرقابي لفعالية المساهمين من خلال توجيه الشركات نحو تجسيد مفهوم وقواعد حوكمة الشركات كون ان ابعاد حوكمة الشركات تتقاطع مباشرة مع أهداف المساهمين الذين يسهرون على حسن استخدام مساهماتهم.

2-4 تدقيق الحسابات معيار لجودة المعلومة المالية :

ومما تقدم يمكن توضيح العلاقة بين التدقيق وجودة المعلومة (Feed back) المالية في ظل الحوكمة، باعتبارها علاقة متكاملة ومتبادلة تمتاز وتتصف بالتغذية العكسية ،فمن بين العوامل التي تحدد جودة المعلومات المالية ما يلي: (رقاقية، 2014، صفحة 55)

المعايير القانونية : والتي من خلالها يتم فرض و سن تشريعات تتعلق بكيفية عمل مختلف المؤسسات، مع

توفير نظام فعال يقوم بضبط وإحكام الأداء في المؤسسة، وذلك بما يتوافق مع المتطلبات القانونية

المعايير الرقابية: من خلال وجود معايير خاصة بعملية الرقابة من شأنها تدعيم حوكمة الشركات، وذلك من

خلال تحديد أدوار ومسؤوليات كل مصلحة من التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية.

المعايير المهنية: على اعتبار أن أغلب المؤسسات المهنية والمجالس المحاسبية قد توجهت إلى إصدار معايير

عديدة، بغية ضبط أداء العملية المحاسبية وبالتالي توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وهذا

من أجل إبراز مفهوم المساءلة المحاسبية والتي تتفق مع أسلوب حوكمة الشركات.

المعايير الفنية: لتتحقق جودة المعلومة المالية فإن توفر هذه المعايير سيكون له أثر كبير في إحكام وضبط

الجودة ، مما يؤدي الى تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة.

3-الدراسة الميدانية: تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل دور جودة التدقيق الخارجي في

تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات.

3-1-مجتمع الدراسة: روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها من بين المهنيين المسجلين

في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات و المصف الوطني للخبراء المحاسبين (محافظ حسابات وخبراء محاسبين)

لسنة 2022 في ولاية عنابة وكذا أكاديميين (الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق) بجامعة

باجي مختار عنابة وبعض المجموعات التي تضم المهنيين والاكاديميين المتخصصين في مهنة المحاسبة والتدقيق

الخارجي .

-عينة الدراسة: قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، وللاجابة على الإشكالية المطروحة تم توزيع

200 استبيان، و لجمع عدد كبير من الإجابات حول الاستبيان الموزع من الباحثة تم القيام بالتوزيع عن طريق

الاعتماد على الأسلوب المباشر للمهنيين وهذا عن طريق التنقل اليهم الى مكاتب التدقيق، إضافة الى نشر

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

الاستمارات بصيغتها الالكترونية المعدة عبر GOOLE DRIVE في مختلف المجموعات التي تضم المهنيين والاكاديميين المتخصصين في مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي كذا البريد الخاص بهم، وقد تم استرجاع 160 استبيان والإبقاء على 152 استبيان أي ما يعادل 76% لتمثل عينة الدراسة.

3-2- الأدوات والإجراءات الإحصائية المستخدمة لجمع وتحليل البيانات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم توزيع استبيان على مجتمع الدراسة، وبعد استرجاع كل الاستمارات تم تفرغ بيانات الاستبيان وادخالها عبر البرنامج الإحصائي 21 " Statistics SPSS IBM " لتحليل النتائج المتحصل عليها استنادا ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية المتمثلة في: التكرارات والنسب، حساب المتوسط الحسابي لمعرفة الرأي العام لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه العام لآراء الأفراد، وكذا معامل ألفا كرومباخ لدراسة ثبات الاستبيان، واختبار التوزيع الطبيعي **Test de Kolmogorov-Smirnov** واختبار T-TEST من أجل اختبار الفرضيات ومعامل ارتباط بيرسون من خلال تصميم استبيان يتكون من ثلاث محاور كتالي:

المحور الأول: تم تخصيصه لتحديد العوامل المؤثر في خصائص جودة التدقيق الخارجي

المحور الثاني: خصص لمعرفة خصائص جودة المعلومة المحاسبية

المحور الثالث: خصص لحوكمة الشركات

3-3- معيار قياس الاستبيان:

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي، حيث منحت الدرجات من 1-5 لكل متغير كما يلي:

جدول رقم 1: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5

3-4- صدق وثبات الاستبيان: تم عرض الاستبيان على محكمين بهدف الاستفادة من خبراتهم وقياس مدى

صدق الأداة وتعديل ما لزم تعديله،

جدول رقم 2: ثبات الاستبيان :

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الفا كرونباخ
المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي	14	0.982	0.990
المحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية	12	0.933	0.965
المحور الثالث: حوكمة الشركات	11	0.963	0.981

0.986	0.973	37	جميع الفقرات
-------	-------	----	--------------

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من الجدول رقم 2 نلاحظ انه من خلال تطبيق معامل الثبات الفا كرو نباخ وتبين النتائج أن معامل الثبات يفوق المعدل المناسب $0.05 < 0.973$ وهو مقبول جداً، كما يفوق معامل الصدق المعدل العادي $0.6 < 0.986$ ومنه فان الاستبيان صادق في موضوع " دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات" بدرجة كبيرة.

3-5- التوزيع الطبيعي:

جدول رقم 3: نتائج اختبار كولمجروف-سمرنوف

المحاور	عدد الفقرات	Z	SIG
المحور الأول: العوامل المؤثرة على خصائص جودة التدقيق لخارجي	14	1,273	,086 ^c
المحور الثاني: خصائص جودة المعلومة المحاسبية	12	1,247	,086 ^c
المحور الثالث: حوكمة الشركات	11	1.282	,088 ^c
جميع الفقرات	37	1,308	,088 ^c

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

الملاحظ من النتائج المبينة في الجدول رقم 3 أن القيمة الاحتمالية SIG ^c0,088، لجميع محاور الدراسة وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فان توزيع بيانات هذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي.

3-6- تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة:

جدول رقم 4: خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئة	تكرار	النسب
1- الجنس	ذكر	106	70%
	أنثى	46	30%
2- السن	أقل من 30 سنة	55	36%
	من 30 الى 50 سنة	65	42%
	أكبر من 50 سنة	32	22%
3- المؤهل العلمي	ثانوي	40	26%
	ليسانس	52	34%
	ماستر	42	28%
	دكتورة	18	12%

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

30%	45	محاسبة	4- التخصص العلمي
28%	39	مالية	
24%	38	تدقيق	
19%	10	تخصص آخر حدده	
34%	51	أقل من 5 سنوات	5- الخبرة
36%	55	من 5 الى 20 سنة	
30%	46	أكثر من 20 سنة	
12%	18	أستاذ جامعي	6- المسمى الوظيفي
56%	85	محافظ الحسابات	
32%	49	خبير المحاسبي	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم 4 يتضح أن أغلبية المستجوبين تكور بنسبة 106% كما أن أغلبيتهم ما بين سن 30 و 50 سنة وهذا بنسبة 42% أما بنسبة للمؤهل العلمي فأعلى نسبة هي نسبة المستجوبين المتحصلين على مؤهل ليسانس بنسبة تقدر ب 34,% كذلك هم متحصلون على شهادات مهنية شهادة خبير محاسبي - CMTC - CED -تؤهلهم للعمل كمحافظ حسابات او خبراء محاسبين تليها نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة 28% اما بنسبة لتخصص العلمي فأغلبية المستجوبين متخصصين في المحاسبة وهذا بنسبة تقدر ب 30% وتقدر نسبة المستجوبين الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 5 الى 20 سنة ب 36% ويقدر نسبة المستجوبين من محافظ الحسابات ب 56% وهي أعلى نسبة تليها نسبة المستجوبين من نسبة الخبراء المحاسبية والتي تقدر ب 32% وأخيرا انسبة الأساتذة الجامعيين والتي تقدر ب 12%.

3-7- تحليل اتجاهات العينة (متوسط والانحراف محاور الدراسة)

جدول 5: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة.

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الأول: العوامل المؤثرة في خصائص جودة التدقيق الخارجي
عوامل متعلقة بخصائص المدقق ومكتبه				
8	موافق	0.73	4.11	1-توفر الكفاءة العلمية والعملية للمدقق الخارجي
7	موافق	0.68	4.13	2-توفر الاستقلالية الظاهرية والذهنية للمدقق الخارجي
9	موافق	0.69	4.09	3-التزام المدقق بالمعايير واخلاقيات المهنة
12	موافق	0.73	4.01	4-كبر حجم مكتب التدقيق
10	موافق	0.77	4.05	5-السمعة الجيدة لمكتب التدقيق
عوامل متعلقة بخصائص مهمة التدقيق				

4	موافق	0.65	4.20	6-التخطيط الجيد لمهمة التدقيق
11	موافق	0.75	4.03	7-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
5	موافق	0.72	4.19	8-بذل العناية المهنية والشك المهني
6	موافق	0.73	4.15	9-الإشراف الجيد على فريق التدقيق اثناء تأدية المهمة
3	موافق	0.72	4.21	10-تقرير المدقق
العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق				
1	موافق	0.71	4.23	11-الالتزام بالمعايير والتشريعات لتفادي مخاطر المسؤولية القانونية والتأديبية للمدقق
2	موافق	0.72	4.22	12-الرقابة على جودة التدقيق من قبل لجنة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.
7	موافق	0.87	3.98	13التغيير الدوري الالزامي للمدقق الخارجي بعد إتمام عهدتين
13	موافق	0.61	3.88	14-تحديد اتعاب المدقق الخارجي في بداية المهمة وتقاضي الاتعاب المشروطة.
	موافق	0.73	3.92	مجموع فقرات المحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

بالنسبة للمحور الأول العوامل المؤثرة في خصائص جودة التدقيق يتضح من الجدول رقم 5 أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الأول هو (3.92) وهي جيدة وتقع ضمن مجال الموافقة وانحراف معياري يقدر بـ (0.73) مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة حيث تم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير التي قدرت في مجموعها على مقياس موافق وأظهرت نتائج المحور الأول المتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق أن هناك تأييدا من قبل أغلبية المستجوبين ، حيث أن المتوسطات الحسابية تراوح بين (3.88-4.23) وانحرافات معيارية تراوحت بين (0.61-0.71)، وهذا يعني موافقة أغلبية المستجوبين على أن العوامل المؤثرة في خصائص جودة التدقيق تتمثل في العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه والخصائص المتعلقة بمهنة التدقيق والخصائص المتعلقة ببيئة التدقيق والتي من شأنها الرفع في جودة المهنة.

المحور الثاني: خصائص جودة المعلومة المحاسبية

جدول 6: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة.

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
المصادقية				
3	موافق	0.73	4.11	

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

				1- تتميز المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بالشفافية والموضوعية أي خلوها من الأخطاء والتحيز
4	موافق	0.69	4.09	2- تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن الأحداث والمعاملات الحقيقية أي تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي
5	موافق	0.77	4.05	3- تعكس المعلومات المحاسبية جوهر الأحداث الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط
الملائمة				
6	موافق	0.81	4.03	4- يتم توفير معلومات محاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها لا اتخاذ قرارات استراتيجية
2	موافق	0.73	4.15	5- تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة لتنبؤ المستقبل
1	موافق	0.72	4.21	6- تؤثر المعلومات المحاسبية في قرارات مستخدميها من خلال القيمة الاستراتيجية.
القابلية للمقارنة				
7	موافق	0.87	3.98	7- تعد المعلومات المحاسبية على أساس الثبات في السياسات والطرق المحاسبية
8	موافق	0.92	3.92	8- تسمح المعلومات المحاسبية بإجراء مقارنات بين سنوات سابقة على أساس معالجة محاسبية موحدة
11	موافق	0.74	3.73	9- تسمح المعلومات المحاسبية بإجراء مقارنات بين مؤسسات لها نفس النشاط
القابلية للفهم				
10	موافق	0.65	3.80	10- تعد المعلومات المحاسبية على درجة من الوضوح والبساطة في العرض والإفصاح
8	موافق	0.62	3.92	11- يتم توضيح والإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في الملاحق
9	موافق	0.61	3.88	12- يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة في الملاحق
	موافق	0.73	3.92	مجموع فقرات المحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

بالنسبة للمحور الثاني خصائص جودة المعلومة المحاسبية يتضح من الجدول رقم 6 أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الأول هو (3.92) وهي جيدة وتقع ضمن مجال الموافقة وانحراف معياري يقدر بـ

(0.73) مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة حيث تم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير التي قدرت في مجموعها على مقياس موافق وأظهرت نتائج المحور الأول المتعلق خصائص جودة المعلومة المحاسبية أن هناك تأييدا من قبل أغلبية المستجوبين ، حيث أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.73-4.21) وانحرافات معيارية تراوحت بين (0.46-0.73)، وهذا يعني موافقة أغلبية المستجوبين على خصائص جودة المعلومة المحاسبية هي المصدقية والملائمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة حسب ما نصت عليه المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 في النظام المحاسبي المالي SCF.

المحور الثالث: حوكمة الشركات

جدول 7: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث من الدراسة.

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثالث: حوكمة الشركات
4	موافق	0.60	4.05	1- يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
2	موافق	0.75	4.15	2- يتم احترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال التزام الشركة بالمعاملة العادلة
8	موافق	0.60	3.90	3- يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح
6	موافق	0.57	3.98	4- يتم تحديد مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة
3	موافق	0.70	4.09	5- يتم اصدار وتحديد اهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة
5	موافق	0.65	4.03	6- تساهم جودة التدقيق باعتبارها الية خارجية لحوكمة الشركات في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات
9	موافق	0.61	3.88	7- يعمل التدقيق الخارجي على تعزيز حوكمة الشركات من خلال تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات والارشادات في الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء وتحسين جودة المعلومة المحاسبية.
7	موافق	0.57	3.94	8- يعتمد المساهمين على تقرير المدقق الخارجي لتحديد كفاءات مجلس الإدارة
1	موافق	0.72	4.22	9- تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح
10	موافق	0.85	3.86	10- يعد الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة بجودة المعلومة المحاسبية
8	موافق	0.75	3.90	

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

				11- تتحدد جودة المعلومة المحاسبية من خلال تطبيق التسيير الرشيد بما يتضمنه من مراعاة الجوانب الرقابية القانونية والارتقاء بالممارسة المحاسبية
	موافق	0.73	3.89	مجموع فقرات المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

بالنسبة للمحور الثالث

يتضح من الجدول رقم 7 أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثالث هو (3.89) وهي جيدة وتقع ضمن مجال الموافقة وانحراف معياري يقدر بـ (0.73) مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة حيث تم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة وهذا لتحديد درجة التأثير التي قدرت في مجموعها على مقياس موافق وأظهرت نتائج المحور الثاني المتعلق بأهمية المعيار الجزائري لتدقيق رقم 530 " السبر في التدقيق" أن هناك تأييدا من قبل أغلبية المستجوبين ، حيث أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.88-4.15) وانحرافات معيارية تراوحت بين (0.60-0.75). وهذا يعني موافقة أغلبية المستجوبين على أهمية إرساء مبادئ حوكمة الشركات في الشركات ومدى مساهمة جودة التدقيق في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من خلال تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات والارشادات في الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

3-8- اختبار الفرضيات: تم استخدام اختبار T للعينة الإحصائية الواحدة لاختبار الفرضية الرئيسية عن طريق قيمة T ومستوى الدلالة SIG

-الفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم 8: اختبار T للفرضية الأولى

قيمة الاختبار = 0						
درجة الثقة 95%		الفرق بين الوسطين	مستوى الدلالة Sig	درجة الحرية DDL	قيمة T	
الحد الأعلى	الحد الأدنى					
4,1129	3,8487	3,98077	,000	151	59,50	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

H0: لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H1: توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول رقم 8 يتضح أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ (59,50)

وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تقدر بـ (1.67) عند درجة الحرية 151 (N-1)، ومستوى الدلالة المحسوبة

(sig) بقيمة (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)

وبالتالي نرفض فرضية العدم **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**

أي توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

معامل الارتباط R	درجة المعنوية SIG
0.856	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين باستخدام SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن درجة المعنوية هي 0.000 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن قيمة معامل الارتباط 0.856 وهذا ما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين جودة التدقيق وجودة المعلومة المحاسبية.

-الفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم 9: اختبار T للفرضية الثانية

قيمة الاختبار = 0					
درجة الثقة 95%		الفرق بين الوسطين	مستوى الدلالة Sig	درجة الحرية DDL	قيمة T
الحد الأعلى	الحد الأدنى				
4,1322	3,8678	4,00000	,000	151	59,73

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

H0: لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق في تعزيز حوكمة الشركات

H1: توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق في تعزيز حوكمة الشركات

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول رقم 9 يتضح أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ (59,73) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تقدر بـ (1.67) عند درجة الحرية 51 (N-1)، ومستوى الدلالة المحسوبة (sig) بقيمة (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)

وبالتالي نرفض فرضية العدم **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**

أي توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق في تعزيز حوكمة الشركات.

معامل الارتباط R	درجة المعنوية SIG
0.836	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين باستخدام SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن درجة المعنوية هي 0.000 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن قيمة معامل الارتباط 0.836 وهذا ما يدل على وجود علاقة طردية قوية نوعا ما بين جودة التدقيق وحوكمة الشركات

3-3-3- الفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم 10: اختبار T للفرضية الثالثة

قيمة الاختبار = 0					
درجة الثقة 95%				قيمة T	

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الفرق بين الوسطين	مستوى الدلالة Sig	درجة الحرية DDL		
3,9966	3,6765	3,83654	,000	151	45.17	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

H0: لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

H1: توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول رقم 10 يتضح أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ (45.17) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تقدر بـ (1.67) عند درجة الحرية 151 (N-1)، ومستوى الدلالة المحسوبة (sig) بقيمة (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)

وبالتالي نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1

أي توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

معامل الارتباط R	درجة المعنوية SIG
0.656	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين باستخدام SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن درجة المعنوية هي 0.000 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن قيمة معامل الارتباط 0.656 وهذا ما يدل على وجود علاقة طردية قوية نوعا ما بين حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية.

3-3-4- الفرضية الرئيسية:

الجدول رقم 11: اختبار T للفرضية الرئيسية

قيمة الاختبار = 0						
درجة الثقة 95%		الفرق بين الوسطين	مستوى الدلالة Sig	درجة الحرية DDL	قيمة T	
الحد الأدنى	الحد الأعلى					
3,7585	4,1454	3,83654	,000	151	47.66	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

H0: لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

H1: توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول رقم 11 يتضح أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ (47.66) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تقدر بـ (1.67) عند درجة الحرية 151 (N-1)، ومستوى الدلالة المحسوبة (sig) بقيمة (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$).

وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

أي توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات.

4-الخاتمة: سعينا من خلال هذه الدراسة إلى الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة وهي "حوكمة الشركات" والتركيز على آلية من آليات تطبيقها والتي تتمثل في تدقيق الحسابات والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تحسين والارتقاء بجودة المعلومة المالية والوقوف على صحتها ومصداقيتها، وعلى ضوء دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية -:

- هناك عدة عوامل تؤثر في خصائص جودة التدقيق الخارجي وتتمثل في العوامل المتعلقة بخصائص المدقق ومكتبه والخصائص المتعلقة بمهنة التدقيق والخصائص المتعلقة ببيئة التدقيق والتي من شأنها الرفع في جودة المهنة.

- تعتبر جودة التدقيق عامل مهم وإساسي للحكم على جودة المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية من خلال التزام المدقق الخارجي بالاستقلالية والموضوعية والكفاءة والمعايير الأخلاقية ومعايير الآداب والسلوك المهني وكذا معايير المهنة.

- أن تحقيق جودة التدقيق يهدف إلى رفع كفاءة وفاعلية أداء المدقق الخارجي في ظل حوكمة الشركات -تلاعب حوكمة الشركات دورا كبيرا في إدارة الإزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة وإدارة المؤسسات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى واهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

- يعد التدقيق الخارجي الية من الآليات التي تقوم عليها حوكمة الشركات فكلما كانت هذه الآلية تتميز بالجودة كلما عزز ذلك من إرساء مبادئ الحوكمة.

- يعد الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات وجهاً لعملة واحدة، يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يصبح أكثر شفافية وزيادة الشفافية في الإفصاح المحاسبي ينتج من تفعيل حوكمة الشركات وتؤدي إلى حماية المستثمرين كما أن مصداقية وشفافية القوائم المالية تعزز من جودة المعلومات المحاسبية.

- تحقق حوكمة الشركات أكبر قدر ممكن من المصداقية والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال ما تقدمه لياتها الداخلية والخارجية من خدمات لكشف الأخطاء والغش والتلاعب والارتقاء بمصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية.

دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات

-تحدد علاقة جودة المعلومة المحاسبية بحوكمة الشركات من خلال آليات هاته الأخيرة وذلك من خلال الإجراءات والمعايير المتعارف عليها في عملية تدقيق المعلومات المالية والتي تؤدي إلى الارتقاء وتحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتمثلة في المصداقية والملائمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة حسب ما نصت عليه المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 في النظام المحاسبي المالي SCF.

اقتراحات الدراسة

-التأكيد على أهمية تحقيق الجودة في خدمة التدقيق الخارجي من خلال تفعيل الاتصال في بيئة التدقيق في الجزائر

-رفع كفاءة المدقق من خلال التكوين والتدريب المستمر من خلال المشاركة في الندوات والملتقيات العلمية.
-تحسين شروط ممارسة المهنة في الجزائر عن طريق جعل معاييرها تقترب من المعايير الدولية والمعايير المنقح عليها سواء على مستوى جودة مكاتب التدقيق او جودة الخدمة وتحسين أسلوب الرقابة على الجودة.
-الإسراع بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بعد تدعيمها بأطر قانونية وأحكام تنظيمية.

5. قائمة المراجع:

- 1- بومزابد ابراهيم. (2018). المحاسبة المالية وفقا النظام المحاسبي المالي. الجزائر: الطبعة الاولى، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع.
- 2- برايسة، احمد علي احمد، (2019)، أثر جودة التدقيق الخارجي على تجنب الفشل المالي، دراسة على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير .
- 3- بوسماحة طاهري محمد، (2022)، الية تطبيق الحوكمة في البنوك في ظل الشمول المالي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 5 العدد 1.
- 4- عمر سعد العجيل، (2022)، اثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية)، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية -المجلد الثالث عشر - العدد الثاني .
- 5- عقون، دوفي، بوروينة. (2020). حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الاعمال -دراسة تجارب دولية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد2.
- 6- سليمان عبد الحكيم. (2020). دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي الجديد ، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية .أطروحة دكتوراة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة-الجزائر .
- 7- سعاد، كهينة شكري، ريشام. (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، -دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 12/ العدد 01 .

- 8- رقاوية فاطمة الزهراء، (2014)، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات، -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية - عدد / 01 .
- 9-طواف رقاوية. (2020). أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية على جودة التدقيق ، دراسة ميدانية على عينة من محافظ الحسابات في ولاية الشرق الجزائري، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير ووالعلوم التجارية، المجلد 13، العدد2.
- 10-عكسة احلام، و حواس صلاح. (2015). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية. الجزائر، جامعة: مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 10، العدد10.
- 11-فداوي امينة؛ (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلومه التسيير، جامعة باجي مختار عنابة- الجزائر.
- 12-مدهون، خ م. (2021). علاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومة المحاسبية في التقارير المالية للشركات من وجهة نظر المدققين الخارجيين في فلسطين، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية والمحاسبية، المجلد3، العدد1.
- 13-نعيمه زعرور، عبد الحق سعدي، (2020). مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مجلة اقتصاد المال والاعمال: المجلد 5، العدد1.
- 14- مالطي سناء (2020).، جودة التدقيق الخارجي واليات حوكمة الشركات، دراسة ميدانية في السياق الجزائري ، أطروحة دكتورة ، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس،
- 15-مقرمنت، ع (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية .أطروحة دكتورة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس -سيدي بلعباس،
- 16- عمورة جمال، معمري أسامة (2020). متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق .220مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ISSN 7151-2602/2018 المجلد 03 :العدد:1،
- 17- محمد يعقوب، حسين سهام (2019). الافاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي في الجزائر .مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد3
- 18- ابراهيم يعقوب اسماعيل، اخرون (2020). الدور الوسيط لجودة المراجعة في العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، مجلد 21، العدد 1،
- 19- نمديلي، كروش (2021).، دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب ..مجلة دراسات في الاقتصاد وادارة الاعمال

20-KHalassi, r. (2010). les application de l'audit interne. Houma-Alger.

21-Robert Obert. (2012). syntese droit et comptabilite, DESCF,. Paris: 3eme edition, DUNOD.

22- Akifan Abi Rafdi, Frank Gruben. (2021). THE INFLUENCE OF AUDIT TENURE AND AUDIT ROTATION TO THE AUDIT QUALITY: THE CASE OF INDONESIA, DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING Volume 10, Nomor 4, Tah,

- 23- Alexandra A. Yolanda, Nur Cahyonowati. (2022). THE EFFECTS OF AUDIT QUALITY ON FIRM VALUE OF INDONESIAN FINANCIAL SERVICE SECTOR (FSS) , DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING Volume 11, Nomor 1 ,
- 24-Djonny Rumate1, Jeane Elisabeth . (2022). Independence of The Auditor Inspectorate of Regional Supervision of The North Sulawesi Police in Conducting The Audit at The Polres Tomohon, Regional Supervisi Technium Social Sciences Journal Vol. 27,
- 25-Mohammad Esmail Molaei, Abbas Ali PourAghajan, (2022). Explanation and validation of the audit quality improvement model with the approach of focusing on internal and external components in IRAN, International Journal of Finance and Managerial Accounting, Vol 7,
- 26-Michael Forzeh Fossung1, D. K. (2022). External Audit Quality and Value Creation: What Relationship in the Cameroonian Context, Open Journal of Accounting.
- 27-Christoffer Johnsson Nicklas Persson . (2022). Auditing in times of change: A qualitative study on how Covid-19 will affect audit quality, Master's Thesis 30 credits., , Department of Business Studies Uppsala University Spring Semester,
- 28- Nashat Ali Almasria, N. (2022). Corporate Governance and the Quality of Audit Process: An Exploratory Analysis Considering Internal Audit, Audit Committee and Board of Directors.
- 29- Ehiedu, V. C. (2022). Audit indicators and financial performance of in Nigeria .indicators andLinguistics and Culture Revie, <https://doi.org/10.21744/lingcure.v6nS1.1887> ,
- 30- Jaque Renard. (1987). theorique et pratique de l'audit interne, edition d'organisation. Paris.
- 31- Lionel, G., & Valin, G. (1992). Audit Et Controle Interne, Aspect Financier, operationels et Strategique). Paris: Dalloz Gestion,