نموذج احصائي مقترح لدور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات-بالتطبيق على عينة من المهنيين والأكاديميين-

A proposel statistical model of contribution of account governor in improving corporate governance- Applying to a sample of professionals and academics-

نوال سايح [1]

[1] كُلّية العُلوم الاقتصاديّة والعُلوم التّجاريّة وعُلوم التّسيير ، جامعة سطيف 1 (الجزائر) (nawel.sayeh@univ-setif.dz)

تاريخ الاستلام: 2021/01/18؛ **تاريخ المراجعة**: 2021/01/20؛ **تاريخ القبول**: 2021/03/21

ملخص: هدفت الدراسة الى قياس مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، وهذا من وجهة نظر مجموعة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في جانب التدقيق، إضافة الى اقتراح نموذج احصائي يحدد العلاقة بين المتغيرين، حيث تم توزيع استبيان وتحليله باستخدام البرنامج الاحصائي spss واستخدام مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي، وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني، إضافة الى فحصه القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، وكذلك وجود علاقة تفاعلية مع باقي آليات الحوكمة في تجسيد حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة .

الكلمات المفتاح: محافظ الحسابات ؛ حوكمة الشركات ؛ قواعد السلوك المهني، آليات الحوكمة، نظام الرقابة الداخلي.

تصنيف JEL: C12؛G34؛ M42

Abstract: This study aims to measure the extent of the contribution of account governor in improving corporate governance, through a group of professionals and academics specializing in audit aspect, and propose a statistical model determines the relationship between the two variables, a questionnaire was prepared, distributed and analyzed using the statistical program (spss), and use methods descriptive and inferential statistics. The main results of the study show that there is a statistically significant effect of adherence to code of ethics by the account governor, and examine the financial statements and the internal control system, as well as having an interactive relationship with the rest parties of governance in embodying corporate governance according a sample studying.

Keywords: Account governor; Corporate governance; Code of ethics; Governance mechanisms; Internal control system.

Jel Classification Codes : M42؛ G34؛C12

* نوال سايح (nawel.sayeh@univ-setif.dz)

I- تمهيد :

تمثل حوكمة الشركات أحد المواضيع الهامة التي أخذت اهتماما كبيرا من طرف المنظمات المهنية والأكاديمية، بسبب حالات الفشل المالي والإداري التي مست شركات كبرى في الستينيات من القرن الماضي، وزيادة الاهتمام بها يرجع الى العديد من العوامل التي أبرزت وجود خلل في أنظمة الرقابة والمتابعة، مما أدى الى فقدان المستثمرين الثقة في التقارير المالية، نتيجة لذلك زادت الأهمية بوضع مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم العلاقة بين جميع الآليات المرتبطة بالشركة.

يعتبر محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد أهم آليات تطبيق وتجسيد الحوكمة نظرا لإضفائه نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، وخدمته المساهمين وأصحاب المصالح، لذلك اهتم التشريع الجزائري بهذا الدور، من خلال القانون 01/ 10 والذي أعطى لمحافظ الحسابات دورا في تحسين جودة الحوكمة من خلال سلطته الرقابية على آليات الحوكمة، وباعتباره أحد الآليات الرقابية الخارجية المستقلة عن الشركة

على هذا الأساس ومن أجل تحديد الممارسات التي لابد وأن يضطلع بها محافظ الحسابات في سبيل تفعيل حوكمة الشركات، جاءت هذه الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

الى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة؟

والذي يستدعي تجزئته الى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما مدى مساهمة التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة؟
- ما مدى مساهمة فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة ؟
- ما مدى مساهمة وجود علاقة تفاعلية بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة؟

للإجابة على التساؤلات السابقة يتم صياغة الفرضيات التالية:

- **التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؛**
- **فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في الشركة يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؛**
- **العلاقة التفاعلية بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.**

تهدف هذه الدراسة الى قياس الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في الشركة والذي ينعكس على تفعيل وتحسين مسار حوكمة الشركات وهذا بالتطبيق على عينة من المهنيين والأكاديميين ، إضافة الى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- الوقوف على الممارسات المهنية لمحافظ الحسابات خاصة ما تعلق منها بدوره الحوكمي؛
- التعرف على آليات الحوكمة في الشركة ومهامها؛
- ابراز العلاقة التبادلية بين محافظ الحسابات وآليات الحوكمة؛
- تحديد العناصر المساهمة في تفعيل الحوكمة من طرف محافظ الحسابات، وصياغة نموذج احصائي يبين نسبة كل مساهمة.

الدراسات السابقة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت جزئيا الموضوع محل الدراسة، تم الأخذ بعين الاعتبار الدراسات التالية:

- دراسة عبد العالي محمدي، بعنوان " **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الفعال الذي يؤديه محافظ الحسابات، في سبيل تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، ومن نتائج المتوصل إليها هو قيام محافظ الحسابات بمهامه وفق معايير العمل المتعارف عليها، وهو ما يعتبر من بين محددات نجاح الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال تأكد محافظ الحسابات من مدى التزام البنوك بقواعد الشفافية والإفصاح، مما يساعد على حوكمة جيدة للبنوك للحد من الفساد المالي والإداري.

- دراسة تريش حسينة، بعنوان: " **دور التدقيق الخارجي في تحقيق حوكمة الشركات-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تحقيق حوكمة الشركات، وقد شملت عينة الدراسة 103 محافظ

حسابات وخبير محاسبي في الجزائر، وقد تم التوصل انطلاقا من عينة الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في الجزائر يساهمون بشكل قوي في مجمله في تحقيق حوكمة الشركات؛

– دراسة كسال سامية، بعنوان: **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات(الشفافية والافصاح)**، هدفت الدراسة الى تحديد دور محافظ الحسابات في الرقابة الخارجية ودراسة آليات الحوكمة في ظل وجود محافظ الحسابات، وأهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هي قيام محافظ الحسابات بمهامه طبقا للقانون، ومبادئ الحكم الراشد يعتبر من محددات نجاح حوكمة الشركات، وتقيده بأخلاقيات المهنة، وتفاعله الجيد مع آليات الحوكمة.

وانطلاقا من هذه النتائج وقصد التعمق أكثر في امتداد العلاقة بين محافظ الحسابات وحوكمة الشركات سنحاول من خلال هذه الدراسة قياس مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات وهذا بدراسة تطبيقية على مجموعة من المهنيين والأكاديميين واقتراح نموذج اخصائي يبين العناصر التي تساهم في تجسيد الحوكمة، ودرجة تأثير كل منها.

I.1– ممارسة مهنة محافظ الحسابات

ان محافظ الحسابات ونظرا لمكانته القانونية التي يحظى بها كطرف مختص يقدم آراء فنية ومحايدة، بات عنصرا فعالا على مستوى الشركة، فهو يضمن حقوق المساهمين، ويؤكد صدق ومصداقية القوائم المالية، وأصبحت له مكانة هامة في العصر الحالي.

I. .1.1. تعريف محافظ الحسابات:

– يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22من القانون 10-01 المؤرخ في 29جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد بأنه: " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (قانون 10-01، 2010)

وعرفه القانون التجاري حسب المادة 715مكرر4 على أنه: "الشخص الذي يُدقق في صحة الحسابات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويُصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة ذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين". (القانون التجاري، 2007)

وانطلاقا من التعريفين السابقين يعتبر محافظ الحسابات شخص مستقل مؤهل لتدقيق وفحص ومراقبة حسابات المؤسسة، ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وصدق هذه الحسابات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

I. .2.1 . مهامه:

يقوم محافظ الحسابات بعدة مهام حسب القانون 10-01وتتمثل فيما يلي (قانون 10-01، 2010):

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولات المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

I.2– آليات حوكمة الشركات:

يتطلب التطبيق الفعال لنظام حوكمة الشركات وجود تنظيم إداري ومهني متكامل، يقوم على آليات تشكل اللبنة الأساسية في عمليات الرقابة وإدارة المخاطر لتجسيد متطلبات حوكمة الشركات بما يحقق قيمة مضافة للشركة، وأشارت الدراسات التاريخية للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات والآليات التي يمكن آن تستخدم لتطبيق حوكمة الشركات بالشكل الذي يساعد الشركات، وتقوم هذه الآليات بالوظائف الإدارية والإشرافية والرقابية والتحفيزية وتنظم العلاقات بين الآليات المختلفة في الشركة (**عثمان محمود، 2015**).

هذه الآليات داخل الشركة تتمثل في لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي.

I. 1.2. مجلس الإدارة

و هو السلطة الشرعية العليا في الشركة، يتم انتخاب أعضائه من طرف المساهمين، للوفاء بشكل دوري للإشراف على إدارة الشركة وتمثيل مصالح المساهمين، ولديه السلطة الكاملة لاتخاذ القرارات الخاصة بالشركة، و يضم كبار مديري الإدارة العليا، ومن يعطي القانون الحق في انضمامهم للمجلس و بعض الأعضاء الخارجيين، ويمثل مجلس الإدارة الصلة بين الأشخاص الذين يقدمون رأس المال(المساهمون) والأشخاص الذين يستخدمون هذا المال لخلق قيمة(المديرين)(**Accounting tools, 2020**) .

وتتلخص مهامه فيما يلي: **(hermanson & rittenberg, 2003)**

حسب الجمعية الوطنية لمدراء الشركات NACD فان الغرض من مجلس الإدارة هو الإشراف على سير أعمال الشركة وتوجيه شؤونها، وليس لإدارة أعمالها، حيث اختصرت الجمعية الوطنية لمدراء الشركات NACD دور المجلس في مصطلح (NIFO) بمعنى (الأنف في الخارج واليد في الداخل) ومعناها أن الإدارة تشرف على التنظيم ولكن لا تتدخل في الشؤون اليومية.

I. .2.2.لجان التدقيق

تعرف لجان التدقيق حسب الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين CICA بأنها: (**بن سلامة، 2007**) "لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها لمجلس الإدارة، فهي تعد حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة".

تتمثل مهام لجان التدقيق فيما يلي (**IIA, 2015**)

- التأكد من أن القوائم المالية مفهومة، شفافة، وموثوق بها؛
- ضمان أن عملية إدارة المخاطر شاملة ومستمرة، وليست جزئية أو دورية؛
- المساعدة على تحقيق شركة تتميز بضوابط داخلية فعالة؛
- مراجعة سياسات الشركات المتعلقة بالامتثال للقوانين واللوائح، والأخلاق، وتضارب المصالح، والتحقيق في سوء السلوك والاحتيال؛
- مراجعة القضايا والدعاوي المرتبطة بحوكمة الشركات الحالية أو التي قد تظهر أو الإجراءات التنظيمية التي تكون الشركة طرفا فيها؛
- التواصل باستمرار مع الإدارة العليا فيما يتعلق بوضع الشركة، و التطورات، وكذلك الصعوبات؛
- ضمان تواصل المدققين الداخليين مع لجنة التدقيق، وتشجيع الاتصالات خارج اجتماعات اللجنة المقررة؛
- مراجعة خطط التدقيق، والتقارير الداخلية، والنتائج الهامة؛
- تشجيع الإبلاغ المباشر في العلاقة مع المدقق الخارجي.

I. 3.2. المدقق الداخلي

يعزز قدرة المساهمين على مسائلة الشركة، وزيادة المصداقية، العدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، ويعتبر أحد أهم آليات التطبيق السليم لحوكمة الشلركات، خاصة مع تغير دوره التقليدي حيث أصبحت جميع أنشته تهدف لتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، فأصبح إضافة لخدمات التأكيد يقدم خدمات استشارية كلما أمكن ذلك.

I.3 . دور محافظ الحسابات في تجسيد حوكمة الشركات

إن دور محافظ الحسابات أصبح جوهريا وفعال في مجال حوكمة الشركات، من خلال دوره الرقابي داخل المؤسسة وفحصه التقارير المالية، وتقييم نظم الرقابة الداخلية وتحسينها كلما أمكنه ذلك، وكذلك تفعيل آلياتها وجعلها تسير وفق الهدف الذي ظهرت من أجله، وذلك راجع إلى علاقته كجهة رقابية خارجية بمختلف الآليات الفاعلة لحوكمة الشركات.

يمكن أن نلخص أدوار محافظ الحسابات في تجسيد وتفعيل الحوكمة داخل الشركة من خلال:

I. 1.3. **التزامه بقواعد السلوك المهني**: والتي تعتبر مجموعة من القواعد والمبادئ التي تميز السلوك الصحيح من الخاطئ، فلابد من آداء مهنة التدقيق استنادا الى العناصر التالية:

- الاستقلالية: يجب أن يكون مستقلا عند آداء مهامه، وبدونها تصبح عملية التدقيق بلا فائدة؛
- الأمانة: أن يكون أمينا في آداء واجباته، وعدم الاخلال بمصلحة الغير؛
- النزاهة والموضوعية: بعيد عن أي مصالح متعارضة، وأن لا يكون متحيز لأي جهة ولا يقوم بتحريف الحقائق،
- العناية المهنية اللازمة: أن يسعى على الدوام الى تحسين كفاءة وجودة خدماته؛
- السرية: أن يحافظ على سرية المعلومات التي بحوزته، ولا يفصح عليها لأي طرف مهما كانت مكانته.

I. 2.3. فحص القوائم المالية وتقييم نظم الرقابة الداخلية:

يُعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق، ونظرا لارتباط الرقابة الداخلية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فان محافظ الحسابات يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة اعتماده عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه، وفي حالة ما اذا تبين لمحافظ الحسابات عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم وجب عليه تقديم اقتراحات التي يراها مناسبة للتحسينه، كما يعمل على فحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، وهو ما سيساهم في دعم الثقة في هذه القوائم في تحقيقها لأهدافها، و زيادة منفعة المعلومات الواردة في تلك القوائم بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم.

I. 3.3. التفاعل مع باقي آليات الحوكمة:

من المؤكد أن العلاقة التفاعلية بين محافظ الحسابات باعتباره أحد آليات الحوكمة وبقية الآليات ممثلة في مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق والمدقق الداخلي سيكون لها تأثير إيجابي في تحسين مسار الحوكمة، ذلك أن هذه العلاقات التفاعلية ستساهم في زيادة استقلالية محافظ الحسابات، والتأكد من عدم وجود ما يؤثر عليها من طرف لجنة التدقيق، وتوفير كافة التسهيلات الداخلية الضرورية للقيام بعمله، إضافة الى متابعة مدى استجابة الإدارة الى توصياته وحل المنازعات في حال وجودها، إضافة الى زيادة موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح، وتوفير السبل التي تضمن التنسيق بين وظيفتي التدقيق الخارجي والداخلي ما يؤدي الى تقليص الوقت وكذا التكاليف.

II – الطريقة والأدوات :

من أجل اختبار الفرضيات التي تم صياغتها في بداية الدراسة تم بناء استبيان باعتباره الوسيلة الأكثر استخداما في هذا النوع من البحوث، وتحليله بالطرق الإحصائية واعتمادا على برنامج SPSSمن أجل الخروج بجملة من النتائج.

II. 1. مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق، تم توزيع 45 استمارة، واعتمدنا في النشر على طريقة التسليم المباشر بالنسبة للمهنيين، وعلى التوزيع استنادا الى الاستبيان الالكتروني بالنسبة للأكاديميين، حيث تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية وتقرر الإبقاء على 35 استمارة واستبعاد عشر استمارات للنقص أو عدم استلامها، وبالتالي بلغت نسبة الاستجابة 77.8% .

II. 2. هيكلة الاستبيان

تضمنت قائمة الاستبيان 24 سؤال، وقد تم تبويبها في ثلاث محاور تقابل الفرضيات الثلاث التي تم صياغتهما في بداية الدراسة، وتم الاعتماد على مقياس سلم ليكرت الثلاثي الذي يحتمل ثلاث إجابات، وتم ترميزها حسب درجات الموافقة من 3 إلى 1 حتى تسهل علينا عملية إدخال البيانات في برنامج SPSS؛

II. 3. اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبار صحة وثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الاتّساق الداخلي ألفا كرونباخ **alpha cronbach** للإجابات، ويقصد بالثبات الاستقرار في نتائج استبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على فئة الدراسة عدة مرات خلال فترات.

نلاحظ من خلال الجدول 01 في قائمة الملاحق أن معامل **ألفا كرونباخ** لاستبيان ككل هو 0.76وهو قريب نسبيا من الواحد ما يدل على وجود اتساق داخلي مقبول داخل هذه المحاور، حيث نشير إلى أن المعامل كلما اقترب من الواحد كلما دل على وجود ثبات داخلي كبير، وأمكن الاعتماد على بياناته.

II. 4. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة ، اعتمدت الباحثة على العديد من الأساليب الإحصائية الضرورية لمعالجة البيانات استنادا الى البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية المعروف باسم **statistical packaage for social science-SPSS-** كما يلي:

أساليب الإحصاء الوصفي: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

أدوات الإحصاء الاستدلالي: معامل الثبات ألفاكرونباخ، اختبار T للعينة الواحدة، أسلوب الانحدار المتعدد، واختبار **alpha cronbach**، واختبار KOLMOGOROV-SMIRNO

II.5. اختبار التوزيع الطبيعي وفروقات استجابات أفراد الدراسة باستخدام اختبار كولمجروف – سمرنوف(KOLMOGOROV-SMIRNO):

حتى يتم إجراء الاختبارات المعلمية على متغير كيفي يجب أن تخضع أبعاده إلى التوزيع الطبيعي، حيث يُعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية، ويُقدم دورا أساسيا في اختبار الفروض الإحصائية.

الهدف من هذا الاختبار في هذه الدراسة هو معرفة إن كانت التوزيعات الاحتمالية لبيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، من خلال إثبات إحدى الفرضيتين التاليتين:

- **فرضية العدم H0** : تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي؛
- **الفرضية البديلةH1**: لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

حيث يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة محسوبة أكبر من مستوى الدلالة الجدولية 0.05= α.

من خلال الجدول 2 في الملاحق نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوبة للاستبيان ككل قدرت بـ 0.124 وهي أكبر من مستوى دلالة فرضية العدم 0.05=α، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد أن: **بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي**

II.6. . تحليل خصائص العينة المستجوبة

تم استجواب 35 شخص من مهنيين وأكاديميين متخصصين في مجال التدقيق ، على اختلاف مراكزهم الوظيفية بين محافظ حسابات، خبير محاسبي، وأستاذ جامعي، حيث كانت أعلى نسبة استجابة لمحافظي الحسابات بـ 45.7 %، وهو مؤشر جيد كون هذه الفئة هي الأقرب للممارسات المهنية لوظيفة التدقيق، أما بالنسبة للمؤهلات العلمية فلوحظ أن هناك تنوع في المستوى التعليمي بين شهادات ليسانس،ماستر ودكتوراه هذه الأخيرة مثل فئة الأساتذة الجامعيين، وفيما يخص سنوات الخبرة العملية في مجال التدقيق فقد توزعت الفئة بين 68.6% لخبرة أقل من 10 سنوات، و17% لخبرة بين 11 الى 19 % أما نسبة 15.3 % لخبرة تفوق 20 سنة، وأخيرا فيما يتعلق بتخصص المستجوبين فلوحظ أن المتحصلين على شهادة التدقيق تأخذ النصيب الأكبر بنسبة48.6 ب%، فيما بلغت 42.9 %بالمئة للمتحصلين على شهادة في مجال المحاسبة، والباقي تخصصات أخرى، والجدول رقم 03 يلخص كل ذلك.

III.النتائج ومناقشتها :

III.1. اختبار الفرضيات:

سنحاول فيما يلي اختبار صحة كل فرضية من الفرضيات السابقة بالأساليب الإحصائية اللازمة، معتمدين على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لعينة واحدة.

III.1.1. اختبار صحة الفرضية الأولى:

من أجل تحليلها لابد من صياغتها بهذا الشكل:

فرضية العدمH0 : لا يساهم التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني في تفعيل حوكمة الشركات؛

الفرضية البديلة H1: يساهم التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني في تفعيل حوكمة الشركات.

حيث تُمثل هذه الفرضية الجدول 4 في قائمة الملاحق، ويمثل الفقرات التي تم من خلالها قياس هذه العلاقة والمقاييس المختلفة لآراء المهنيين الأكاديميين المستجوبين.

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الأولى قدر بـ 2.87 والذي يقع في الفئة الثالثة من سلم ليكرت الثلاثي بين (2-3) وتشير إلى درجة إجابة موافق، وهو ما يُفسر رضا غالبية المستجوبين من مهنيين وأكاديميين في مجال التدقيق الخارجي على دور الالتزام بقواعد السلوك المهني في تجسيد حوكمة الشركات.

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 0.33 وهو منخفض، ويعتبر مؤشرا جيدا يدل على التقارب بين الإجابات؛

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالي SIG=0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة tالإجمالية المحسوبة قدرت بـ63.6 وهي أكبر بكثير من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي:

التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني يساهم في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة

III. 2.1. اختبار صحة الفرضية الثانية:

من أجل تحليلها لابد من صياغتها بهذا الشكل:

فرضية العدمH0 : لا يساهم فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في الشركة في تفعيل حوكمة الشركات؛

الفرضية البديلة H1: يساهم فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في الشركة في تفعيل حوكمة الشركات.

حيث تُمثل هذه الفرضية الجدول 5 في قائمة الملاحق، ويمثل الفقرات التي تم من خلالها قياس هذه العلاقة والمقاييس المختلفة لآراء المهنيين والأكاديميين المستجوبين.

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثانية قدر بـ 2.89 والذي يقع في الفئة الثالثة من سلم ليكرت الثلاثي بين (2-3) وتشير إلى درجة إجابة موافق، وهو ما يُفسر رضا غالبية المستجوبين من مهنيين وأكاديميين في مجال التدقيق الخارجي اسهام فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في تجسيد حوكمة الشركات.

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 0.48 وهو منخفض، ويعتبر مؤشرا جيدا يدل على التقارب بين الإجابات؛

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالي SIG=0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ58.4 وهي أكبر بكثير من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الثانية كما يلي:

فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في الشركة يساهم في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة

III. 3.1. اختبار صحة الفرضية الثالثة:

من أجل تحليلها لابد من صياغتها بهذا الشكل:

فرضية العدمH0 : لا تساهم العلاقة التفاعلية بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات

الفرضية البديلة H1: تساهم العلاقة التفاعلية بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات

حيث تُمثل هذه الفرضية الجدول 6 في قائمة الملاحق، ويمثل الفقرات التي تم من خلالها قياس هذه العلاقة والمقاييس المختلفة لآراء المهنيين والأكاديميين المستجوبين.

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثانية قدر بـ 2.68 والذي يقع في الفئة الثالثة من سلم ليكرت الثلاثي بين (2-3) وتشير إلى درجة إجابة موافق، وهو ما يُفسر رضا غالبية المستجوبين من مهنيين وأكاديميين في مجال التدقيق الخارجي اسهام العلاقة التبادلية بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات..

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 0.57 وهو منخفض ، ويعتبر مؤشرا جيدا يدل على التقارب بين الإجابات ؛

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالي SIG=0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ 28.5 وهي أكبر بكثير من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الثالثة كما يلي:

العلاقة التفاعلية بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة تساهم في تفعيل حوكمة الشركات حسب العينة محل الدراسة

III.2. تحليل النتائج:

من خلال الجدول4 نلاحظ أن المتوسطات الحسابية متقاربة جدا وكلها تقع في الفئة الثالثة والتي تشير الى درجة موافق، والتي تفسر ايجابية العلاقة بين توافر قواعد السلوك المهني لمحافظ الحسابات وانعكاس ذلك على تجسيد حوكمة الشركات، وهذا من خلال تحليه بأخلاق وآداب المهنة، والالتزام بالسرية، والاستقلالية، إضافة الى اعداد تقريره في الوقت المناسب، والحرص على توفير برنامج يساهم في تأكيد جودة الخدمة، والحرص على التدريب المستمر لمواكبة ما يستجد على الساحة الوطنية والدولية.

بالنسبة للجدول 5 بقائمة الملاحق نلاحظ كذلك أن كل المتوسطات الحسابية فيه تشير الى درجة موافق، وأن كل فقرة من فقرات الجدول محققة عند مستوى الدلالة الجدولية α=0.05عند مستوى ثقة 95٪، والتي تفسر إيجابية العلاقة بين فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية، وكذلك نظام الرقابة وبين تجسيد حوكمة الشركات، من خلال أعمال الفحص للقوائم المالية والحسابات لتدعيم الإفصاح والشفافية، والتأكد من الالتزام بالمبادئ ومتطلبات القياس والافصاح، وهو ما سيدعم موثوقية المعلومة، إضافة الى تقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط القوة والضعف، وتقديم التوصيات كلما أمكن ذلك بغرض تحسينه؛

من خلال الجدول رقم 6 بقائمة الملاحق الذي يقيس مدى اسهام التفاعل بين محافظ الحسابات وبقية آليات الحوكمة في تجسيد الحوكمة، يتبين أن كل المتوسطات الحسابية تقع في الفئة الثالثة الخاصة بدرجة موافق، وهو ما يفسر إيجابية العلاقة في تجسيد الحوكمة، حيث يتبادل محافظ الحسابات المعلومات مع المدقق الداخلي مع الحفاظ على استقلاليته، إضافة الى تقييم آداء الإدارة، وتخفيض التعارض بين الآليات، والحرص على التواصل مع لجنة التدقيق وهو ما سيدعم استقلاليته.

III.3. تحليل العلاقات بين متغيرات الدراسة بالانحدار المتعدد

يمكن أن نختبر صحة نموذج الدراسة الذي تم اقتراحه والموجود في قائمة الملاحق في الشكل1، واختبار فرضية تأثير المتغيرات المستقلة الثلاث للنموذج (قواعد السلوك المهني، فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، التفاعل مع باقي آليات الحوكمة) على المتغير التابع(حوكمة الشركات) وهذا استنادا الى الانحدار الخطي المتعدد، والنتائج ملخصة في الجدول 7 بقائمة الملاحق.

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الارتباط هو 0.98 وهو تقريبا مساوي لـ1، وبالتالي هناك ارتباط قوي جدا بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة، كما أن معامل التحديد هو 0.976، هذا يعني أنه 97.6% من التباين في المتغير التابع(تجسيد حوكمة الشركات) مفسر بالتغير في المتغيرات المستقلة(قواعد السلوك المهني، فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، التفاعل مع باقي آليات الحوكمة)، وعند مستوى دلالة محسوبة sig=0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 كما يظهرها الجدول رقم 8 في قائمة الملاحق، وهذا دليل بأن النموذج ذو دلالة إحصائية.

ونحاول أن نصيغ علاقة خطية بين هذه المتغيرات المستقلة والمتغير التابع استنادا الى أحد أهم الأساليب الإحصائية في برنامج spss وهو تحليل الانحدار الخطي، وهذا بعد أن أثبتنا أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، بالإضافة الى التأكيد على وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه يبين حجم مساهمة كل متغير مستقل في التأثير على المتغير التابع من خلال معاملات، والجدول رقم 9 يلخص النتائج الإحصائية المتحصل عليها.

والمعادلة الخطية في الإنحدار الخطي المتعدد تكون بهذا الشكل :

$$Y = A + b1X1 + b2X2 + b3X3$$

حيث أن **Y =** المتغير التابع (تجسيد حوكمة الشركات)

A = قيمة ثابتة ***Constant*** (مقطع خط الانحدار)

b1 = ميل ألإنحدار ***y*** على المتغير المستقل الأول (درجة مساهمة الالتزام بقواعد السلوك المهني في تجسيد الحوكمة)

b2 = ميل ألإنحدار ***y*** على المتغير المستقل الثاني (درجة مساهمة فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في تجسيد الحكمة)

b3 = ميل ألإنحدار ***y*** على المتغير المستقل الثالث(درجة مساهمة التفاعل مع باقي آليات الحوكمة في تجسيد الحوكمة)

X1 = المتغير المستقل الأول(الالتزام بقواعد السلوك المهني)

X2 = المتغير المستقل الثاني(فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية)

X3 = المتغير المستقل الثالث(التفاعل مع باقي آليات الحوكمة)

وبغرض اختبار وتحديد معاملات النموذج علينا أن نبين هل أن هذه المعاملات مقبولة من الناحية الإحصائية، وبالتالي اختبار فرضية مقطع خط الانحدار الذي يمثل A في المعادلة والذي يعبر عن وجود عناصر أخرى لابد من ممارستها من طرف محافظ الحسابات لتجسيد حوكمة الشركات، إضافة الى اختبار فرضيات ميل خط الانحدار التي تمثل المعاملات لتحديد قيمها.

III.1.3. فرضية مقطع خط الانحدار:

يتم صياغة الفرضية كالتالي:

فرضية العدم H0: مقطع خط الانحدار مساوي للصفر

الفرضية البديلةH1: مقطع خط الانحدار لا يساوي الصفر.

من خلال الجدول يتبين أن مستوى الدلال الخاصة بمقطع خط الانحدار قدرت بـ 0.53 وهي أكبر من مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 وعليه نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة، وبالتالي مقطع خط الانحدار في هذه الحالة هو 0.

III.2.3. فرضيات ميل خط الانحدار:

III.1.2.3. الفرضية الأولى:

يتم صياغة الفرضية كالتالي:

فرضية العدم H0: التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني لا يساهم في تفعيل حوكمة الشركات

الفرضية البديلةH1: التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

يظهر من خلال الجدول أن معامل beta للفرضية الأولى والتي تعبر عن التغير المتوقع في تجسيد حوكمة الشركات عند التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني، وبلغت 0.428 وهي قيمة جيدة تعبر عن التأثير الإيجابي في العلاقة، وبمستوى دلالة محسوبة sig=0.00 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية α= 0.05 وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني على تجسيد حوكمة الشركات.

III.2.2.3. الفرضية الثانية:

يتم صياغة الفرضية كالتالي:

فرضية العدم H0: فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية للشركة لا يساهم في تفعيل حوكمة الشركات

الفرضية البديلةH1: فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية للشركة يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

يظهر من خلال الجدول أن معامل beta للفرضية الثانية والتي تعبر عن التغير المتوقع في تجسيد حوكمة الشركات عند فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية ونظم الرقابة للشركة ، وبلغت 0.272 وهي قيمة لابأس بها تعبر عن التأثير الإيجابي في العلاقة، وبمستوى دلالة محسوبة sig=0.00 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية α= 0.05 وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية فحص محافظ الحسابات للقوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية للشركة على تجسيد حوكمة الشركات.

III.3.2.3. الفرضية الثالثة:

يتم صياغة الفرضية كالتالي:

فرضية العدم H0: تفاعل محافظ الحسابات مع باقي آليات حوكمة الشركات لا يساهم في تفعيل حوكمة الشركات

الفرضية البديلةH1: تفاعل محافظ الحسابات مع باقي آليات حوكمة الشركات يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

يظهر من خلال الجدول أن معامل beta للفرضية الثالثة والتي تعبر عن التغير المتوقع في تجسيد حوكمة الشركات عند تفاعل محافظ الحسابات مع باقي آليات حوكمة الشركات، وبلغت 0.547 وهي قيمة جيدة وأعلى من القيمتين السابقتين، وتعبر عن التأثير الإيجابي في العلاقة، وبمستوى دلالة محسوبة sig=0.00 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية0.05 =α وفي هذه الحالة نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتفاعل محافظ الحسابات مع باقي آليات حوكمة الشركات على تجسيد حوكمة الشركات.

وعليه يمكن أن نصيغ النموذج الاحصائي وفق المعادلة التالية

$$Y= 0.428X1+0.272X2+0.547X3$$

وهذا حسب آراء المهنيين والأكاديميين الذين يمثلون عينة الدراسة.

ويتبين أن هناك اجماع بأن التفاعل مع باقي الآليات يمثل العامل الأول الذي يساهم في تجسيد حوكمة الشركات من طرف محافظ الحسابات، يليه الالتزام بقواعد السلوك المهني ثم أخيرا أعمال الفحص للقوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية.

IV- الخلاصة :

يلعب محافظ الحسابات دورا مهما في تجسيد حوكمة الشركات من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها، وتعزيز الإفصاح والشفافية من خلال رأيه الفني والمحايد، وتقييمه نظام الرقابة الداخلية، واقتراح التحسينات عليها كلما أمكن ذلك، وهذا في ظل الالتزام بقواعد السلوك المهني من استقلالية وموضوعية وسرية وكفاءة مهنية، وكذلك حرصه على التواصل والتفاعل مع آليات تمارس دورا إيجابيا في تجسيد الحوكمة ممثلة في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، فكل هذه الممارسات المهنية تساهم في تعزيز مسار حوكمة الشركات.

ومن خلال اختبار هذه العلاقات على أرض الواقع تم الاعتماد على استبيان موجه لمجموعة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق، وانطلاقا من تحليل الإجابات يمكننا الخروج بجملة من النتائج نسردها فيما يلي:

- استقلالية محافظ الحسابات والسرية في آداء مهامه تعتبر عاملا إيجابيا في تجسيد الحوكمة؛
- الكفاءة المهنية والتحسين المستمر فيها تعتبر عاملا مؤثرا في تجسيد حوكمة الشركات؛
- تقديم التقارير بكل مصداقية وشفافية وفي الوقت المناسب يدعم تحسين مسار حوكمة الشركات؛
- تأكد محافظ الحسابات من سلامة القوائم المالية واضفاء الثقة عليها يزيد من مصداقيتها ويعتبر من بين أهم مقومات حوكمة الشركات ؛
- يساهم محافظ الحسابات في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية وتحسينها وهو ما سينعكس على تفعيل حوكمة الشلركات؛
- التفاعل الجيد بين محافظ الحسابات وبقية آليات الحوكمة ممثلة في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي يساهم في تعزيز وتحسين مسار حوكمة الشركات وتحقيق أهدافها؛
- مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الحوكمة تكون بدرجة أكبر من خلال تفاعله مع باقي آليات الحوكمة، يليه الالتزام بقواعد السلوك المهني ثم أخيرا أعمال الفحص للقوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية حسب العينة محل الدراسة.

وبالتالي يمكن الإجابة على التساؤل الرئيسي الذي تم صياغته في بداية الدراسة بأن:

محافظ الحسابات يساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التزامه بقواعد السلوك المهني، وفحصه القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، إضافة الى تفاعله مع باقي آليات حوكمة الشركات ممثلة في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، والمدقق الداخلي.

وفي نفس السياق يمكن اقراح جملة من **التوصيات**:

- ضرورة تفعيل برامج التدريب والتعليم المهني وإقامة دورات متخصصة لمحافظي الحسابات بصفة مستمرة فيما يخص حوكمة الشركات ودور محافظ الحسابات فيها؛
- تعزيز مكانة لجنة التدقيق في المؤسسة لما لها من دور إيجابي في دعم استقلالية مهنة محافظ الحسابات.

- ملاحق:

الجدول(1): توزيع معامل الفاكرونباخ لمحاور الاستبيان

المحور	عدد الأسئلة	المعامل
المحور الأول	09	**0.54**
المحور الثاني	07	**0.52**
المحور الثالث	08	**0.58**
الاستبيان ككل	24	**0.76**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامجspss

الجدول(2): اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولمجروف-سمرنوف

البيانات	الفرضية الكلية
حجم العينة	35
المتوسط	67.6
الانحراف المعياري	4.3
اختبار جودة المطابقةK-S	1.18
مستوى الدلالة المحسوبة	0.124

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(3): الخصائص النوعية للعينة المستجوبة

الخصائص	النوع	التكرار	النسب
الجنس	ذكر	24	٪68.6
	أنثى	11	٪31.4
العمر	من 20 الى 30	9	٪25.8
	من 31 الى 35	13	٪37.1
	فوق35	13	٪37.1
التحصيل العلمي	ليسانس	10	٪28.6
	ماستر/ماجستير	10	٪28.6
	دكتوراه	15	٪42.8
المركز الوظيفي	محافظ حسابات	16	٪45.7
	خبير محاسب	04	٪ 11.4
	أستاذ جامعي	15	٪ 42.9
الخبرة المهنية في مجال التدقيق	من 1 الى 10 سنوات	24	٪ 68.6
	من 11 الى 19 سنة	06	٪ 17.1
	20 سنة فما فوق	5	٪ 15.3
التخصص	محاسبة	15	٪42.9
	تدقيق	17	٪48.6
	أخرى	03	٪8.6

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(4): مدى التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني لتجسيد حوكمة الشركات لعينة الدراسة

يساهم التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني في تفعيل حوكمة الشركات من خلال:	*المتوسط الحسابي*	*الانحراف المعياري*	*اختبار T*	*SIG*
1. وجود سياسات وإجراءات داخل مكتب محافظ الحسابات تساهم في التأكد من جودة الخدمة	*2.74*	*0.56*	*28.94*	*0.00*
2. تحليه بالأخلاق والآداب المهنية أثناء تأدية مهامه	*2.91*	*0.28*	*60.7*	*0.00*
3. القيام بإعداد تقريره في الوقت المناسب	*2.91*	*0.28*	*60.7*	*0.00*
4. الاحتفاظ بأسرار الشركة محل أعمال التدقيق	*2.77*	*0.54*	*29.7*	*0.00*
5. تقديمه تقاريره بكل مصداقية وشفافية	*2.94*	*0.23*	*73.9*	*0.00*
6. التجرد من المصالح الشخصية عند أداء مهام التدقيق	*2.94*	*0.23*	*73.9*	*0.00*
7. الالمام المستمر بمستجدات مهنة المحاسبة والتدقيق	*2.85*	*0.35*	*47.6*	*0.00*
8. عدم ارتباط المصالح الشخصية لمحافظ الحسابات مع الشركة محل عمال التدقيق	*2.85*	*0.42*	*93.3*	*0.00*
9. تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لأعمال التدقيق	*2.97*	*0.16*	*104*	*0.00*
المجموع	*2.87*	*0.33*	*63.6*	*0.00*

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(5): مدى فحص القوائم المالية وتقييم نظم الرقابة الداخلية م طرف محافظ الحسابات لتجسي الحوكمة لعينة الدراسة

يساهم فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات من خلال:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارT	SIG
1.فحص عناصر القوائم المالية للشركة لزيادة درجة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية	*2.91*	*0.37*	*45.16*	*0.00*
2.التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة عند اعداد القوائم المالية	*2.97*	*0.16*	*104*	*0.00*
3.اضفاء الثقة على المعلومات التي تحويها التقارير المالية	*2.8*	*0.47*	*35.03*	*0.00*
4.التأكد من إلتزام الشركة بمتطلبات القياس والإفصاح	*2.88*	*0.4*	*42.3*	*0.00*
5.اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتوافقه مع الأهداف المسطرة	*2.97*	*0.16*	*104*	*0.00*
6.تقييم نظام الرقابة الداخلية	*2.85*	*0.42*	*39.3*	*0.00*
7.تقديم نصائح لتحسين نظام الرقابة الداخلية كلما أمكن ذلك	*2.85*	*0.42*	*39.3*	*0.00*
المجموع	**2.89**	**0.48**	**58.4**	**0.00**

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(6): مدى التفاعل بين محافظ الحسابات وباقي آليات الحوكمة لتجسيد الحوكمة لعينة الدراسة

تفاعل محافظ الحسابات مع باقي آليات الحوكمة يساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارT	SIG
1. توفير تقرير التسيير لمجلس الإدارة يتضمن معلومات شاملة عن الشركة وأدائها المالي	**2.74**	**0.65**	**24.7**	**0.00**
2. تمثيل الجهات الحكومية ضد مجلس الإدارة في حالة إدراكه لخطأ والغش	**2.51**	**0.56**	**26.5**	**0.00**
3. يوفر مجلس الادارة كافة التسهيلات الداخلية الضرورية لمحافظ الحسابات للقيام بعمله	**2.62**	**0.64**	**24.1**	**0.00**
4. تقييم ودراسة القوائم المالية لمساعدة أصحاب المصالح على اتخاذ القرار المناسب	**2.85**	**0.42**	**39.3**	**0.00**
5. تخفيض التعارض في المصالح بين الآليات المختلفة والحد من عدم تماثل المعلومة	**2.6**	**0.65**	**23.6**	**0.00**
6. قابليته للمساءلة من طرف مجلس الإدارة والمساهمين	**2.57**	**0.69**	**21.7**	**0.00**
7. تبادل المعلومات مع المراجع الداخلي مع الحفاظ على استقلالية كل طرف	**2.8**	**0.47**	**35.03**	**0.00**
8. التواصل مع لجنة التدقيق بشكل مستمر عند آداء مهامه	**2.77**	**0.49**	**33.4**	**0.00**
المجموع	**2.68**	**0.57**	**28.5**	**0.00**

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(7): معاملات الارتباط والتحديد للنموذج

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.989[a]	.978	.976	.64910

a. Valeurs prédites : (constantes), X1.X2.X3.

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(8): تحليل تباين خط الانحدار–الصلاحية الكلية للنموذج–

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	587.682	3	195.894	464.941	.000[a]
	Résidu	13.061	31	.421		
	Total	600.743	34			

a. Valeurs prédites : (constants) X1.X2.X3.

b. Variable dépendante :Y.

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

الجدول(9): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير المتغيرات التابعة على المتغير المستقل

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-1.311-	2.066		-.635-	.530
	الالتزام بقواعد السلوك المهني	1.196	.091	.428	13.136	.000
	فحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية	.862	.111	.272	7.827	.000
	تفاعل محافظ الحسابات مع آليات حوكمة الشركات	.943	.052	.547	18.297	.000

a. Variable dépendante : y

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج **SPSS**

– الإحالات والمراجع :

- قانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد(29 جوان،2010) ، الجريدة الرسمية العدد 42بتاريخ (11 جوان،2010)، ص7؛
- القانون التجار(2007)، المادة188، ص175؛
- بوزيان عثمان، بربار صفية(2017) **أثر أطراف الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات لتحقيق التنافسية الاقتصادية–دراسة تطبيقية للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر حالة NCAالرويبة**، المجلة المغاربية للاقتصاد والمناجمت،(2)4،الجزائر: جامعة معسكر، ص 3، على الخط : https://www.asjp.cerist.dz/en/article/45994 بتاريخ(2021/01/09)

- عثمان محمود عبد المطلب (2015). **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**. القاهرة, مصر :نشر مشترك بين المنظمة العربية للتنمية الادارية والدار الجزائرية، ص76

- Accounting tools .(2020) .**board of director defenition** ,Online: http://www.accountingtools.com/board-of-directors-definition(Visited 09/01/2021)

- dana hermanson و ، larry rittenberg .(2003) .**internal audit and organizationale governance** . florida: Institute of Internal Auditors Research Foundation ,Online: https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%202%20Internal%20Audit%20and%20Organizational%20Governance.pdf(Visited 09/01/2021)

- الرحيلي عوض بن سلامة. (2008). **لجان المراجعة أدعائم حوكمة الشركات–حالة السعودية–**. *مجلة الاقتصاد والادارة، 22*(1)، السعودية: جامعة الملك عبد العزيز، ص193 .

the IIA **.(2015) .the audit committee-purpose-process professionalism**. Online: https://na.theiia.org/about-ia/.../Aud_Comm_Brochure_1_.pdf(Visited 09/01/2021)

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

نوال سايح (2021)، **نموذج احصائي مقترح لدور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات-بالتطبيق على عينة من المهنيين والأكاديميين-**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 08 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 257-270.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Economic Development is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0).