الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف -المسيلة

كلية :العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمـــي

إعداد الطلبة:
سرايش محسن البدوي
بن عادل يوسف

تحت عنوان:

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

-دراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة-

لجنة المناقشة:

د. بوسعدية مسعود	**جامعة محمد بوضياف المسيلة**	**رئيســا**
د. سمان علي	**جامعة محمد بوضياف المسيلة**	**مشرفا و مقررا**
د. خريفي حسام	**جامعة محمد بوضياف المسيلة**	**مناقشا**

السنة الجامعية : 2024/2023

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

أهدي ثمرة جهدي:

إلى نور البيت، إلى العظيمة في عطائها، إلى نور الحياة وبهجتها، إلى التي أعطتنا من روحها لتبقى أرواحنا

*****أمي*****

إلى خير الآباء، إلى من كان عظيما في عطائه، إلى نور الحياة وبهجتها، إلى الذي ضحى من أجلنا بالغالي والنفيس

*****أبي*****

إلى أخواتي وإخوتي حفظهم الله

إلى كل الأهل والأصدقاء

إلى كل من مد لي يد العون من قريب أو بعيد

سرايش محسن البدوي

إهداءII

أهدي ثمرة جهدي

إلى الوالدين الكريمين الذين سهرا على راحتنا وبذلا من أجل نجاحنا كل غالي ونفيس

إلى الأم التي لا تنفك تتلو الدعاء كل صباح من أجلنا، إلى التي لا ترقى في وصفها الكلمات.

إلى الأب الذي جاهد الحياة من أجلنا وتحدى الظروف والمحن ليهدي لنا بسمة الأمل

إلى الإخوة أغلى ما أملك وأجمل نعمة وهبها الرحمان لنا

إلى كل أفراد عائلتي

إلى كل أصدقائي

إلى كل من أحب أهدي ثمار جهدي

بن عادل يوسف

شكر وعرفان

نحمدو الله ونشكره على توفيقه لنا لإنهاء هذا العمل،

ونتوجه بخالص الشكل والامتنان للدكتور الفاضل "سمان علي" على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفه طيلة فترة إعداد المذكرة.

كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير لأساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه.

سرايش محسن البدوي - بن عادل يوسف

فهرس المحتويات

الفهرس	
العنوان	**الصفحة**
إهداءI	**I**
إهداءII	**II**
شكر وعرفات	**III**
الفهرس	**IV**
قائمة الجداول	**V**
قائمة الأشكال	**VII**
الملخص	**VIII**
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية والعلاقة التي تربطهما	
تمهيد	**06**
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	**07**
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	**07**
المطلب الثاني: مبررات التدقيق الخارجي وأنواعه وإجراءات تطبيقه	**12**
المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي	**16**
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية	**23**
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية	**23**
المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية ومستخدميها	**28**
المطلب الثالث: جودة القوائم المالية	**31**
المبحث الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالقوائم المالية	**34**
المطلب الأول: تدقيق القوائم المالية	**34**
المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	**36**
المطلب الثالث: اجراءات تدقيق القوائم المالية من قبل المدقق الخارجي	**38**
خلاصة الفصل الأول	**40**
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين	
تمهيد	**42**
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	**43**

المطلب الأول: منهج الدراسة، وأداة الدراسة الميدانية	**43**
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة	**44**
المطلب الثالث: صدق الاتساق الداخلي لأداة قياس الدراسة	**46**
المطلب الرابع: وصف البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة	**50**
المبحث الثاني: عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمحاور متغيرات الدراسة	**54**
المطلب الأول: عرض وتحليل محور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	**54**
المطلب الثاني: عرض وتحليل محور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية	**55**
المطلب الثالث: عرض وتحليل محور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية	**56**
المطلب الرابع: عرض وتحليل محور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية	**57**
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	**59**
المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى	**59**
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية	**60**
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة	**61**
المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة	**62**
خلاصة الفصل الثاني	**63**
الخاتمة	**65**
قائمة المراجع	**68**
الملاحق	**74**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للتدقيق	**07**
2-1	الفروق بين أنواع التدقيق الخارجي الثلاث	**13**
1-2	مقياس ليكرت الخماسي	**44**

2-2	ثبات أداة قياس الدراسة	45
3-2	صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	46
4-2	صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية	47
5-2	صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية	48
6-2	صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية	49
7-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	50
8-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	51
9-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	52
10-2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	54
11-2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية	55
12-2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية	56
13-2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية	57
14-2	اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الثاني	59
15-2	اختبار (One-Sample T test) للفرضية الأولى	59
16-2	اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الثالث	60
17-2	اختبار (One-Sample T test) للفرضية الثانية	60
18-2	اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الرابع	61
19-2	اختبار (One-Sample T test) للفرضية الثالثة	61
20-2	اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الخامس	62
21-2	اختبار (One-Sample T test) للفرضية الرابعة	62

قائمة الأشكال		
الرقم	**العنوان**	**الصفحة**
2-1	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	**65**
2-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	**68**
2-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	**74**

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى قدرة التدقيق الخارجي على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية، من دراسة ميدانية على عينة المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية المسيلة والأكاديميين بقسم العلوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات وتكونت العينة التي أجريت عليها الدراسة من (34) مهني وأكاديمي، توصلت إلى عدة نتائج أهمها: أن مؤشرات جودة التدقيق الخارجي تساهم وبدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية، بالإضافة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم بدرجة عالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة) المتضمنة بالقوائم المالية للمؤسسات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، القوائم المالية، الملائمة، الموثوقية، القابلة للمقارنة.

Abstract:

This study aims to determine the extent to which external auditing can contribute to improving the quality of financial statements, from a field study on a sample of professionals in the field of accounting and auditing in the state of M'sila and academics in the Department of Finance and Accounting at the Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences at the University of Mohamed Boudiaf in M'sila, The questionnaire was used as a basic tool for collecting information, and the sample on which the study was conducted consisted of (34) professionals and academics. It reached several results, the most important of which are: that external audit quality indicators contribute to a high degree in improving the quality of financial statements, in addition to that external audit contributes to a high degree in Improving the quality of accounting information (appropriateness, reliability, comparability) included in the financial statements of institutions.

Key-words: External audit, financial statements, relevance, reliability, and comparability.

مقدمة

1-تمهيد:

نظرا لأهمية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي للمؤسسة وأثرها على مختلف القرارات الاقتصادية للمؤسسة، ونتيجة لتعارض الأهداف بين معدي القوائم المالية ومستخدميها ظهرت الحاجة إلى ضرورة إيجاد آليات رقابية تساعد على ضمان توليد قوائم مالية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، من بينها التدقيق الخارجي الذي يعتبر إحدى الآليات التي تتضمن طرق وإجراءات تسمح بالتحسين من جودة القوائم المالية من خلال اكتشاف الانحرافات والتأكد من صحة وسلامة العمليات بالمؤسسة، ذلك عن طريق توكيل طرف مستقل عن المؤسسة يطلق عليه بالمدقق الخارجي باعتباره الأداة الفعالة والركيزة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، وتميزه بالدقة والموضوعية والمعرفة التامة بالمبادئ والمعايير المحاسبية وبأخلاقيات المهنة، حيث يقوم المدقق بمراقبة تصرفات الإدارة ويمنح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية، ويترجم ذلك في التقرير الذي يقوم بإعداده والمتضمن لرأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة هذه القوائم، والذي لا يتحقق إلا من خلال احتواء هذه القوائم على معلومات محاسبية ذات جودة كافية لاتخاذ مختلف القرارات.

2-إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية؟

تنبثق عن الإشكالية الرئيسية، الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية؟

3-فرضيات الدراسة:

انطلاقا من الأسئلة الفرعية السابقة، يمكن صياغة فرضيات الدراسة التالية:

-**الفرضية الأولى:** تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية.

-**الفرضية الثانية:** يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية.

-**الفرضية الثالثة:** يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية.

-**الفرضية الرابعة:** يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية.

4-أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع بحد ذاته، وهذا نتيجة العديد من الفضائح التي عايشتها بيئة الأعمال حيث اكتشف الخبراء أن السبب الرئيسي وراء حدوثها يكمن في غياب جودة أعمال التدقيق الخارجي، فالعمل الرئيسي للمدقق الخارجي هو الحكم على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وعليه أهمية هذه الدراسة تكمن في توضيح أثر التدقيق الخارجي على تحسين القوائم المالية، ونظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بدور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية تساعد هذه الدراسة وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

5-أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على مدى قدرة التدقيق الخارجي على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

-التعرف على الجوانب النظرية للتدقيق الخارجي والقوائم المالية.

-التعرف على العلاقة بين التدقيق الخارجي والقوائم المالية.

-التعرف على مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.

-التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية.

-التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية.

- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية.

6-حدود الدراسة

ضبطت الدراسة وفق الحدود التالية:

-**الحدود المكانية:** تمت الدراسة على عينة من المهنيين بولاية المسيلة والأكاديميين بجامعة محمد بوضياف -المسيلة-.

-**الحدود الزمانية:** انطلقت الدراسة فيفري 2024 إلى غاية نهاية ماي 2024، فيما كانت الدراسة الميدانية من خلال توزيع الاستبيان على عينة الدراسة بداية شهر أفريل 2024.

7-أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب ومبررات جعلتنا نختار هذا الموضوع، يمكن توضيحها فيما يلي:

-الميول الشخصية لمواضيع مجال التدقيق والرغبة في التخصص ضمن هذا المجال.

-توفر الإمكانيات المادية والمعنوية لإنجاز هذا العمل.

-الرغبة في لفت الانتباه والاهتمام بهذا الموضوع على المستوى المهني والأكاديمي.

-المساهمة في إضافة دراسة في هذا المجال لإثراء البحث العلمي.

8-الدراسات السابقة:

يوجد العديد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات.

-دراسة (عواج، 2015)، بعنوان: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، هدفت الدراسة إلى إبراز دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث اعتمد الدراسة على عينة من تقارير محافظ الحسابات التي تتضمن رأيه حول تدقيق القوائم المالية خلال سنة 2012 واستخدام أداة المقابلة وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي له دور في زيادة الموثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية، وهذا ما يوفره التدقيق الداخلي أو الخارجي غير أن التدقيق الخارجي يمثل ضمان أكبر حول مصداقية القوائم المالية.

-دراسة (بن موسى، 2015)، بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، وكذا إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسيرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرار بصفة خاصة، حيث اعتمدت الدراسة على أداتين هما: أداة تقارير محافظي الحسابات من خلال تحليل 15 تقرير لـ5 مؤسسات جزائرية مختلفة النشاط والقطاع بغية تحليل وتفسير التقارير للإجابة على الإشكالية المطروحة، وأداة المقابلة الشخصية التي مكنت من أخذ أراء المهنيين والمتمثلين في محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للحصول على دقة وسلامة ومصداقية القوائم المالية.

-دراسة (جبور، 2022)، بعنوان: التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية، ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبيان حيث وزعت 42 استبيان على عينة الدراسة (محافظي الحسابات)، وتوصلت الدراسة أن التدقيق الخارجي كأحد أليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملائمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها.

-دراسة (بلخيري و هوام، 2023)، **بعنوان: دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في إطار حوكمة الشركات**، هدفت هذه الدراسة بيان دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبيان حيث وزعت 42 استبيان على عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى 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 أن يحسن من جودة المعلومة المحاسبية، وترسيخ حوكمة الشركات باعتباره ألية من الآليات التي ترتكز عليها الحوكمة.

9-منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف من الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، في الجانب النظري والقائم على جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة ذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والأطروحات والرسائل والمذكرات الجامعية والمقالات العلمية، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أداة الاستبيان وإجراء التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات.

10-هيكل الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة فصلين، الفصل الأول نظري والفصل الثاني تطبيقي تسبقهما مقدمة، تضمن الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية والعلاقة التي تربطهما والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول عموميات حول التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني ماهية القوائم المالية في حين تضمن المبحث الثالث العلاقة بين التدقيق الخارجي والقوائم المالية، بينما خصص الفصل الثاني لدراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين والذي تم تقسيمه أيضا إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمحاور متغيرات الدراسة، في حين المبحث الثالث تضمن اختبار فرضيات الدراسة، وفي الأخير خاتمة الدراسة تتضمن النتائج والتوصيات والأفاق المستقبلي للدراسة.

الفصل الأول:

– الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية والعلاقة التي تربطهما–

تمهيد:

يكتسي التدقيق الخارجي أهمية بالغة باعتباره الركيزة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، من خلال الحصول على الأدلة والبراهين الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة باتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، مما يضفي الثقة في المعلومات الواردة فيها وتمكين مستخدمي تلك القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة، وبغية التعرف أكثر على مفاهيم حول التدقيق الخارجي والقوائم المالية والعلاقة بينهما، قمنا بتقسيم هذا الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالقوائم المالية.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة التي يمكن من خلالها الحصول على الأدلة والبراهين المتعلقة بالأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، ذلك بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، مما يضفي في المعلومات الواردة فيها حتى يتمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة. (جبور، 2022، صفحة 53)

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يتناول هذا المطلب بيان التطور التاريخي للتدقيق ومن ثم عرض تعريف التدقيق الخارجي وأهم الخصائص التي يتميز بها، بالإضافة على عرض أهمية وأهداف التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

كلمة التدقيق ترجمة لمصطلح (AUDIT) هذه الأخيرة مشتقة من الكلمة اللاتينية (AUDIRE) ومعناها الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة التي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققين تقريرهم، والتدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة البيانات المالية للمؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوعين من التدقيق، التدقيق الداخلي وهو من الناحية القانونية تدقيق اختياري، والتدقيق الخارجي وهو من الناحية القانونية تدقيق إلزامي، (بوسعدية و قمان، 2023، صفحة 27)، وقبل التطرق لتعريف التدقيق الخارجي لابد من التطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق، والجدول الموالي يبين المراحل التي مر عبرها التدقيق والمتمثلة في:

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
2000ق م-1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	المعاقبة على اختلاس الأموال، حماية الأموال
1700م-1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	معاقبة ومنع الغش، حماية الأصول
1850م-1900م	الحكومة والمساهمين	مهني في المحاسبي أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية

1900م-1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940م-1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
1970م-1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير التدقيق
1990 إلى يومنا هذا	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: (مالطي، 2020، الصفحات 61-62)، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر.

تعددت تعاريف التدقيق الخارجي بتعدد وجهات نظر مقدميها، ورغم تعددها إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف الذي يسعى التدقيق إلى تحقيقا، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه: عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات بشكل موضوعي المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق ين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين. (عايشي و سعيداني، 2022، صفحة 707)

ويعرف (Collins et Valin) التدقيق الخارجي على أنه: اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل، بهدف إبداء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها. (بوسعدية مسعود و قمان، 2023، صفحة 55)

ويعرف التدقيق الخارجي كذلك على أنه: الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة. (عصام الدين، 2009، صفحة 29)

ويعرف أيضا بأنه: عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للمؤسسة، للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين. (امين السيد، 2007، صفحة 07)

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه: عملية منظمة ومنهجية تتم بواسطة شخص مستقل عن المؤسسة يعرف بالمدقق الخارجي يقوم بفحص المعلومات المالية والمحاسبية والتأكد من مدى موافقتها مع المبادئ والمعايير المحاسبية، بهدف إبداء رأي فني محايد حول مصداقية تلك المعلومات، وتبليغ هذا الرأي لمختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق، ونوجزها فيما يلي: (حمادي، 2008، الصفحات 64-65)

1-التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها، وهذا ما يؤدي في كثير من الاحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون لمحافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

2-عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي يجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

3-استقلالية المدقق: وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه.

4-عملية اتصال متكاملة: عملية التدقيق الخارجي تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

تنبع أهمية التدقيق الخارجي من أهمية الرأي الذي يبديه المدقق حول القوائم المالية الموجهة للأطراف الخارجية ذات العلاقة المشتركة مع المؤسسة، إذ لا يمكن الوثوق في المعلومات المقدمة إلا إذا كانت مصادق عليها من قبل مهني مستقل، محايد ومؤهل لإبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ومدى عرضها وفقا لإطار معروف من التقارير المالية، (واكر، 2023، الصفحات 51-52) وتختلف أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وبالنسبة للمؤسسة محل التدقيق والمجتمع ككل، وذلك كما يلي:

1-أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية: تتمثل أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في إضفاء المصداقية على المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، وتنشأ المصداقية من الصور الثلاث للرقابة التي توفرها عملية التدقيق، والتي تتمثل في: (أمين السيد، 2009، صفحة 71)

1-1-الرقابة المانعة: إذ تخضع الأعمال المؤداة من قبل الأطراف المسؤولة عن تشغيل البيانات المحاسبية للمؤسسة للفحص والتدقيق من قبل المدقق، ولذلك فمن المحتمل أن يتم تنفيذ المهام بعناية فائقة وأكبر مما كان سيتم تنفيذها عند غياب عملية الفحص والتدقيق، ومن المرجح أن تمنع تلك العناية الإضافية المبذولة بعض الأخطاء قبل حدوثها.

1-2-الرقابة الكاشفة: لا تعبر تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية بعناية من قبل المؤسسة مؤشرا كافيا للحكم على اكتشاف الأخطاء ولا يمكن حدوثها أخرى، فقد يكشف المدقق أثناء تنفيذ مهامه تلك الاخطاء ويجذب انتباه الإدارة إليها، وبالتالي يتم تصحيحها في الوقت المناسب قبل نشر القوائم المالية.

1-3-الرقابة عن طريق التقرير: عند رفض الإدارة التجاوب مع التصحيحات المطلوبة من طرف المدقق حول الأخطاء الجوهرية المكتشفة في القوائم المالية، يلتزم المدقق بجذب انتباه مستخدمي القوائم المالية عن طريق إبداء رأي متحفظ في تقرير التدقيق، وبالتالي يحاط مستخدمي القوائم المالية علما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية غير قابلة للإعتماد.

2-أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق: أثناء القيام بمهمة التدقيق الخارجي يستكشف المدقق أعمال المؤسسة ونظامها المحاسبي، وتجعل له صفة الاستقلالية والموضوعية في مركز نموذجي لإبداء رأيه وملاحظاته للتحسينات الملائمة، ويكون قادرا على إرشاد المؤسسة لتقوية الرقابة الداخلية، تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية الاخرى.

3-أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمجتمع ككل: للتدقيق الخارجي أهمية للبيئة الاقتصادية تعود حول مجموعتين واسعتين كالتالي: (أمين السيد، 2009، صفحة 78)

3-1-العوائد المرتبطة بالتفعيل الملائم للأسواق المالية: يساعد التدقيق الخارجي على تنشيط الأسواق المالية بشكل ملائم، إذ ان قرار الاستثمار يؤخذ من الثقة التي يقدمها تقريري التدقيق لجمهور المستخدمين.

3-2-ضمان المساءلة المحاسبية لإدارات المؤسسات: اكتسبت المؤسسات نتيجة لانتشارها الواسع وكبر حجمها قوة اقتصادية وسياسية هائلة، وحرصا على عدم إساءة استخدام تلك القوة، حيث تم وضع مجموعة من الآليات التي من شأنها تحقيق الاستغلال العقلاني لموارد المؤسسة، وتعتبر أحد تلك الآليات المساءلة المحاسبية عن الاستخدام المرخص به لموارد المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الاختلاف في اهمية وأهداف نشاط التدقيق الخارجي يختلف باختلاف الأطراف المستفيدة من العملية وبتعدد أنواع التدقيق، وبالأصول والأسس التي تقوم عليها عملية مهنة التدقيق الخارجي.

الفرع الرابع: أهداف التدقيق الخارجي

لقد استمرت أهداف التدقيق الخارجي في التطور لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات واتخاذ القرارات المناسبة، وعليه تكمن أهداف التدقيق الخارجي في: (بن يوسف و وآخرون، 2021، الصفحات 124-125)

1-الوجود والتحقق: يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق.

2-الشمول: التحقق من أن القوائم المالية والسجلات المحاسبية قد شملت كل الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، أثناء الفترة محل التدقيق.

3-الفحص والتقييم: التحقق من صحة طرق التقييم المستعملة وأنه تم تخصيص التكاليف وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن، وأن هذه الطرق غير منافية للقوانين والمبادئ المتعارف عليها.

4-الملكية والمديونية: التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية التزامات للغير.

5-العرض والإفصاح: فحص القوائم المالية، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقريره حول الأنظمة والإجراءات، ومدى سلامة تبويب وتصنيف الحسابات المختلفة، والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة بطريقة عادلة وصادقة وشفافة وعرضها لجميع الأطراف المعنية.

6-التسجيل المحاسبي: يقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها وتسجيلها بطريقة صحيحة وتحترم الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ومستوفية للشروط الشكلية والقانونية.

7-إبداء الرأي: تقديم مدقق الحسابات تقرير محايد ونزيه يبدي فيه رأيه بكل جدية حول المعلومات والاجراءات، ونظام الرقابة المستخدم، والنظام المحاسبي في المؤسسة محل التدقيق.

المطلب الثاني: مبررات التدقيق الخارجي وأنواعه وإجراءات تطبيقه

سيتم في هذا المطلب عرض المبررات التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الخارجي، وبيان أهم أنواع التدقيق الخارجي وابراز الفرق بين تلك الانواع، وفي الأخير عرض أهم الاجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي للقيام بعملية التدقيق.

الفرع الأول: مبررات وجود التدقيق الخارجي

يتزايد الاهتمام بخدمات التدقيق الخارجي بسبب طبيعة دور المدقق المتمثلة في النظرة الانتقادية للمفردات المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي جعل التدقيق الخارجي ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر الذي هذا فيه أكثر اعتمادا على متخذي القرارات الذي نرغب ونفي الاعتماد على قوائم موثوقة ومدققة من قبل مهنة مؤهلة ومستقلة، ومن أبرز المبررات التي تدعم هذه المهنة هي: (سعيدي و آخرون، 2023، الصفحات 302-303)

1-البعد: هناك فجوة بين معدي المعلومات والمستفيدين منها وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل، كما أن المستفيد أو متخذ القرار غير قادر شخصيا على ممارسة التدقيق والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية، لذا لجأت كافة التشريعات المعاصرة إلى إناطة عملية التدقيق بمكاتب متخصصة بالتدقيق وملتزمة بمعايير التدقيق وأدبيات السلوك المهني.

2-تحيز معد المعلومات: كثيرا ما تتعارض مصلحة معدي المعلومات مع المستفيد منها، فقد ترغب الإدارة في إظهار المشروع رابحا بشكل يخالف الواقع للحفاظ على سمعتها أو تحافظ على سعر السهم مرتفعا لكي تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تسدد فيها التزاماتها، وقد ترغب بتخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب أو المحافظة على سعر منخفض للسهم، حيث أن وجود حوافز لمعدي المعلومات لتضليل المجتمع المالي جعل الحاجة ماسة للمدقق أكثر فأكثر.

3-ضخامة حجم العمليات المالية: إن اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم العمليات المالية، نتيجة توسع التجارة المحلية والإقليمية والدولية، يخلق مبررا لخدمة التأكيد التي قدمها التدقيق للحد من الخطأ أو الغش أو التلاعب.

4-التعقيد: شهدت العقود الأخيرة كثرة عمليات الاندماج وانتشار تجارة المشتقات المالية بما فيها من عمليات تحوط أو خيارات والتجارة الإلكترونية، مما زاد في تعقيد العمليات المحاسبية إلى حد كبير، الأمر الذي جعل من الصعوبة بمكان على مستخدمي المعلومات المالية استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناجمة عنها وصار أمام المستخدمين خياران، الأول تحمل هذا الخطر وبالتالي تحمل تكاليف هذا الخطر، والثاني تكليف جهة مهنية للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهما للرأي وفي قابلية الاعتماد عليها.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي والخبرة القضائية، ويمكن تعريف كل نوع على حدا فيما يلي:

1-التدقيق القانوني: هو تدقيق إجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع بقوة القانون.

2-التدقيق التعاقدي: هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، ويمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدي.

3-الخبرة القضائية: هو عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة.

والجدول التالي يوضح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة حسب كل ميزة:

الجدول رقم (1-2): الفروق بين أنواع التدقيق الخارجي الثلاث

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقات على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدته
الاستقلالية	مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف

عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه	يحترم مبدئيا، يمكنه تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال تقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	الوسائل أو النتائج، حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: (بوتين، 2008)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص28.

الفرع الثالث: اجراءات التدقيق الخارجي

اجراءات التدقيق الخارجي هي مجموعة الخطوات التفصيلية التي يتبعها المدقق الخارجي للحصول على الأدلة التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، (الفيومي محمد، 2008، صفحة 293) أي أنها مجموعة الخطوات التي تحدد مسبقا لأداء الأعمال والتصرفات والممارسات المحددة والتي يجب القيام بها للتحقيق وتنفيذ النشاط المعين، وفيما يلي عرض أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لتنفيذ مهمة التدقيق.

1-الاجراءات العامة: وتكون عادة في المراحل الأولى من عملية التدقيق، تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (جمعة، 2015، الصفحات 166-167)

-قيام المدقق الخارجي بإرساله رسالة للمؤسسة محل التدقيق، وبيان الإجراءات اللازمة للقيام بالعملية والوثائق التي يحتاجها المدقق لذلك، مع تحديد طبيعة العقد للقيام بعملية التدقيق الخارجي؛

-الحصول على فهم لطبيعة عمل المؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه؛

-استفسارات تتعلق بالمبادئ والممارسات المحاسبية للمؤسسة؛

-استفسارات تتعلق بإجراءات المؤسسة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات، وتجميع المعلومات للإفصاح عنها في القوائم المالية واعداد القوائم المالية؛

-استفسارات تتعلق بكافة التأكيدات الأساسية في القوائم المالية؛

-اجراءات تحليلية مصممة لتشخيص العلاقات والقيود المنفردة التي تبدو استثنائية؛

-دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية والتي يتوقع أن تتطابق مع الاسلوب المتنبئ به، وذلك استنادا لخبرة المؤسسة والمعايير القطاعية؛

-استفسارات تتعلق بقرارات اتخذت في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان مجلس الادارة والاجتماعات الأخرى ذات التأثير على البيانات المالية؛

-دراسة القوائم المالية، لتقرير فيما اذا كانت تبدو مطابقة للقواعد المحاسبية المبينة وذلك استنادا للمعلومات التي تصل إلى علم المدقق؛

-الحصول على تقارير المدققين الآخرين في حالة وجودها، والذين سبق لهم تدقيق القوائم المالية للمؤسسة.

-الاستفسار من الأشخاص الذين لديهم مسؤوليات تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

2-اجراءات تدقيق عناصر القوائم المالية: عادة تكون هذه الاجراءات في مرحلة فحص الحسابات، والتي يعتمد نطاق الفحص فيها على امكانية الاعتماد على قوة نظام الرقابة الداخلية، وعلى مجالات المخاطر. (بوميسة، 2023، صفحة 34)

3-اجراءات تدقيق اضافية: بالإضافة إلى الاجراءات السابقة، قد يكم المدقق اجراءاته من خلال الاجراءات الموالية: (بوميسة، 2023، صفحة 41)

3-1-اجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة:

-الحصول من الإدارة على آخر قوائم مالية فصلية، ومقارنتها مع القوائم المالية محل التدقيق أو مثيلاتها للسنة السابقة؛

-الاستفسار حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية محل التدقيق؛ وخاصة الاستفسار فيما إذا كانت هناك: أية التزامات كبيرة أو شكوك ظهرت بعد تاريخ الميزانية، وأية تغيرات مهمة حدثت في رأس المال، أو الديون طويلة الأجل أو رأس المال العامل لغاية تاريخ الاستفسار، وأية تسويات غير اعتيادية في الفترة ما بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستفسار؛

-دراسة الحاجة إلى اجراء التسويات أو الافصاح في القوائم المالية؛

-الحصول وقراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمدارس واللجان ذات العلاقة والمنعقدة بعد تاريخ الميزانية.

3-2-اجراءات تدقيق الدعاوي: وذلك عن طريق الاستفسار من الادارة إذا كانت هناك أية دعاوي قانونية وتم انذار المؤسسة برفعها ضدها، ومعلقة أو جاري العمل بها، ودراسة تأثيرها على القوائم المالية.

ومن خلال عرض أهم اجراءات التدقيق الخارجي التي يقوم بها المدقق الخارجي في اطار مهمته، نستنتج أن كل هذه الاجراءات مهمة حيث تمكنه من جمع أدلة اثبات كافية لتكون أساسا لإصدار رأيه عن الوضع المالي للمؤسسة، كما أن نوع وحجم الاجراءات يختلف بنوع المؤسسة وحجمها وعملياتها ودرجة المخاطر ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية، فهذه الاجراءات ليست قائمة محددة يجب اتباعها، لكنها متروكة لتقدير المدقق حسب مجموعة من المعايير بالإضافة إلى ما تم التوصل إليه من خلال عملية تدقيقه.

المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي

حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام أكاديمي ومهني كبيرين، لما تشكله من أهمية كبيرة في ظل الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق بسبب تواطؤ العديد من مكاتب التدقيق في المؤسسات، لإصدار تقارير مغلوطة حول أداء هذه المؤسسات، لذلك تم إصدار مجموعة من المعايير التي تهدف إلى استرجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية في المدقق وتزيد من جودة عملية التدقيق. (بولعراس و سليماني، 2022، صفحة 56)

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لقي مفهوم جودة التدقيق الخارجي اهتمام المنظمات المهنية والباحثين، وحسب كل من (Suttan et lampe) فإن خمس مجموعات تهتم بمفهوم جودة التدقيق وهي: معدي القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون المنظمون مثل: الهيئات المهنية وأعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق وأيضا مكاتب التدقيق، ويختلف مفهوم جودة التدقيق باختلاف الأطراف المستفيدة من المدققين، ومعدي القوائم المالية ومستخدميها ويتحدد هذا بمستويين هما: مفهوم عام ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق في حدود بيئة التدقيق، ومفهوم تشغيلي يتحدد من خلال وجهة نظر المدققين من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية ودرجة اكتشاف الأخطاء والتحريفات الموجودة بالقوائم المالية والتقرير عنها،

(غالم و آخرون، 2023، صفحة 387) وسنحاول تقديم مجموعة من التعاريف المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي كما يلي:

عرف (DE ANGELO) جودة التدقيق الخارجي بأنه: تقدير لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق. (مسامح و لقويرة، 2017، صفحة 446)

وحسب كل من (DAVIDSON AND NEU) سنة 1993 عرفا جودة التدقيق الخارجي على أنه: قدرة المدقق على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير من الداخلي. (مالطي، 2020، الصفحات 91-92)

وحسب نشرة معايير التدقيق رقم 04 الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين سنة 1974 أن جودة التدقيق الخارجي تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مؤسسات التدقيق. (العايب و أحططاش ، 2017، صفحة 54)

ونستنتج من التعاريف السابقة أن جودة التدقيق الخارجي تتمثل في قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية والتأكد فيما إذا تم إعدادها وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها أم لا.

الفرع الثاني: العوامل المحددة لجودة 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:

1-العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه: من بين هذه العوامل نذكر: (بلخيري و هوام، 2023، الصفحات 141-142)

1-1-كفاءة المدقق الخارجي: تعد كفاءة المدقق كمؤشر على جودة التدقيق، ويقصد بالكفاءة القدرة على العثور على الأخطاء المحتملة للعميل لذلك يجب أن يتمتع مدققو البيانات بالمهارات المهنية الكافية للقيام بواجبات التدقيق، وأن يكون لدى مؤسسات التدقيق إجراءات لتعيين المدققين وتطويرهم المستمر وتقييمهم لمساعدة مؤسسات التدقيق للاحتفاظ بمدققين ذوي الكفاءة الكافية.

1-2-استقلالية المدقق الخارجي: كلما زادت استقلالية المدقق زادت جودة التدقيق، لهذا يجب على مدققي الحسابات أن يتمتعوا بالاستقلالية التامة عند القيام بمهمة التدقيق والابتعاد عن تحقيق المنافع الشخصية وخلق علاقات اجتماعية مع المؤسسة محل التدقيق، أي الاستقلالية في التخطيط لمهمة التدقيق، الاستقلالية

عند القيام بمهمة الفحص والمراقبة واستقلالية إبداء الرأي الفني والمهني عند اعداد التقرير حول مصداقية القوائم المالية.

1-3-حجم مكتب التدقيق: تقاس جودة التدقيق من خلال حجم مؤسسات التدقيق لأن المؤسسات الكبرى توظف موظفين مؤهلين ومهرة، ولديهم المزيد من الموارد والتقنيات الأفضل، نظرا لأن معظم الدراسات السابقة تفترض أن مؤسسات التدقيق الأربعة الكبرى التي لديها قدر أفضل من جودة التدقيق الخارجي مقارنة بغيرها.

1-4-سمعة مكتب التدقيق: توصلت العديد من الدراسات إلى 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.

1-5-التخصص الصناعي: كلما زادت خبرة المدقق في الصناعة التي يعمل فيها العميل زادت جودة التدقيق، نظرا لأن تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة التدقيق بكفاءة عالية.

2-العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق: من بين العوامل نذكر: (تليلي و سويسي، 2019، الصفحات 375-376)

2-1-التخطيط الجيد للمهمة: والذي يبدأ بالحصول على درجة معقولة من المعرفة بالمؤسسة بهدف تكوين فهم كافي لدى المدقق لمختلف الحقائق المتعلقة بنشاطها من النواحي القانونية والإدارية والعملياتية والرقابية، وهو ما يمكنه من إبداء رأي أكثر دقة وموثوقية عند فحص قوائمها المالية، وقد يتطلب هذا الأمر قيام المدقق بزيارات متكررة لمواقع العمل في المؤسسة من أجل برنامج تدقيق يتضمن الخطة التفصيلية لتنفيذ إجراءات التدقيق مع مراعاة جوانب الخطر في المؤسسة.

2-2-كفاية موازنة الوقت: إن لضغوط الوقت تأثيرا غير مرغوب على فعالية عمل التدقيق وعلى مستوى السلوك الذي يخفض جودة الأداء المهني الملحوظ، لذا ينبغي عند إعداد موازنة الوقت أن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق.

2-3-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع اجراءات التدقيق الملائمة لها.

2-4-بذل العناية والشك المهنيين: يقصد بالعناية المهنية التزام المدقق بمستوى أداء معين، وهذا الأداء تتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى

من العناية المطلوبة، بالإضافة إلى ما تصدره الهيئات المختصة من معايير يلتزم بها المدقق للمحافظة على مستوى مميز من الأداء، أما الشك المهني فهو موقف عقلي يعني قيام المدقق بالتقييم الناقد والاستفهام العقلي لمدى صدق أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

2-5-كفاية وملاءمة أدلة الاثبات: يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، ومن الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

2-6-الإشراف على فريق التدقيق: إن المدقق باعتباره المسؤول الأول عن مهمة التدقيق مطالب بتحديد مسؤوليات أعضاء فريق التدقيق ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة في خطة التدقيق، وهو ما يعتبر عنصرا أساسيا في الرقابة على جودة التدقيق.

2-7-الاتصال الجيد مع المؤسسة محل التدقيق: إن خدمة التدقيق تعتمد على العلاقة الثنائية المباشرة والتفاعلية بين مكاتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، لذا فإن الاتصالات الجيدة بينهما تعتبر أحد الخصائص التي تساهم في تحقيق جودة التدقيق.

2-8-تقرير التدقيق: يمثل التقرير المنتج النهائي لمهمة التدقيق، وهو بمثابة وسيلة للاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، لذا يجب على المدقق إصداره في الوقت المناسب، وتعتبر فقرة الرأي في تقرير المدقق أهم الفقرات حيث أنها تعبر عن نتيجة عملية التدقيق، وبالتالي لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم.

3-العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق: من بين هذه العوامل نذكر: (بلخيري و هوام، 2023، الصفحات 143-144)

3-1-مخاطر المسؤولية القانونية: يمارس المدقق مهنته التي يستفيد 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 ما يدفعه إلى الالتزام بالتشريعات القانونية والمعايير المهنية والقواعد السلوكية التي تساعده على إنجاز مهامه بأحسن أداء ممكن.

3-2-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 بمهمات التدقيق الخاصة وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق.

3-3-أتعاب التدقيق: يرى عدة باحثين أنه كلما زادت الأتعاب التي يتقاضاها المدققين كلما تحسن جودة التدقيق في حين يرى اخرون العكس، حيث تمثل ضغوط الأتعاب مصدرا أساسيا لتخفيض جودة الأداء المهني للمدقق، ففي ظل المنافسة في سوق للتدقيق، قد يلجأ مكاتب التدقيق إلى خفض أتعابها لاجتذاب العملاء، وهو ما قد يؤدي إلى تشكيل ضغوط على موازنة الوقت وبالتالي التقليص من نطاق العمل المطلوب وحجم الاختبارات 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.

3-4-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 ولكنها 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 والافصاح عنها.

3-5-المنافسة: هناك العديد من الدراسات أوضحت أن المنافسة بين مكاتب التدقيق قد تؤدي إلى زيادة جودتها ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي، حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظرا لتخفيض الاتعاب، لذلك يجب ضبط الاتعاب المتقاضات ضمن اطارها الصحيح لتخدم كل الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي

تظهر أهمية وأهداف جودة التدقيق كونها وسيلة تخدم مجموعة من الأطراف، فمستخدمي القوائم المالية يعتمدون بشكل كبير على تقارير المدقق لاتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم.

1-أهمية جودة التدقيق الخارجي: أصبحت جودة التدقيق الخارجي مطلبا ضروريا لكافة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية لكونها ذات مصداقية وشفافية لأنهم يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية وتكمن أهمية جودة التدقيق الخارجي في سعي مكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، وذلك من خلال التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني والقوانين ذات الصلة، وهو ما يجنب مكاتب التدقيق العقوبات المهنية والقانونية، (عوينة و نقاز، 2022، صفحة 279) وتتبع أهمية جودة التدقيق كذلك من خلال: (بولعراس و سليماني، 2022، صفحة 57)

-زيادة موثوقية القوائم المالية وتقارير التدقيق، حيث أنه كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة كلما تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الاعتماد على تقارير المدقق؛

-تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية، حيث هذا الالتزام إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن جودة عملية التدقيق تؤكد تمسك المدقق بالمعايير المهنية؛

-تخفيض صراعات الوكالة التي تحدث بسبب تعارض المصالح بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة، لذلك يقوم الملاك بتبني نظام رقابي قادر على اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، وهذا يتحقق إلا إذا كان المدقق يقوم بعمله بجودة عالية؛

-المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في عملية التدقيق، حيث أن جودة عملية التدقيق تساهم في تطابق عمل المدقق لما كان متوقع منه؛

-تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في التقارير والقوائم المالية، فحسب تعريف جودة التدقيق فإن اكتشاف الانحرافات أو الأخطاء يدل على مستوى عالي من جودة عملية التدقيق.

2-أهداف جودة التدقيق الخارجي: تتمثل أهداف جودة التدقيق الخارجي فيما يلي: (بولعراس و سليماني، 2022، صفحة 57)

-تزويد المدقق بالتعليمات والإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها ويلتزم بها من أجل الالتزام بالمبادئ والمعايير الخاصة بالمهنة؛

-تجنب الانتقادات وكسب ثقة العملاء، وذلك عن طريق زيادة الدقة والتركيز في التفاصيل أثناء عملية التدقيق؛

-زيادة وتحسين معنويات فريق عمل المدقق والرفع من الروح المعنوية لديهم؛

-بناء شبكة علاقات مشتركة بين المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف وذلك لمناقشة المصالح المشتركة.

الفرع الرابع: محددات كفاءة المدقق الخارجي للوصول إلى الجودة

تحدد معايير التدقيق المتعارف عليها كفاءة المدقق الخارجي، وتتلخص هذه المعايير فيما يلي: (بوسعدية و قمان، 2023، الصفحات 28-29)

1-المعايير العامة (الشخصية): ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للمدقق الخارجي وخبرته، والتي تسمح له بمزاولة المهنة، وهي:

1-1-تأهيل المدقق الخارجي: ويشترط حصول المدقق على مؤهل علمي وقدر كافي من التدريب والخبرة المهنية حتى يتمكن من انجاز عمله بكفاءة، حيث أن جودة التدقيق ترتبط بقدرة المدقق الخارجي على تحمل مسؤولية أداء عمله والتي ترتبط بالكفاءة الذاتية والتطوير المهني وذلك بتحديد المهارات والمعرفة المهنية في عصر الرقمنة.

1-2-استقلالية المدقق الخارجي: الهدف العام للاستقلالية هو ضمان مصداقية وموثوقية القوائم المالية وتحسين كفاءة سوق رأس المال، فاستقلالية المدقق ترتبط بعمله بنزاهة وموضوعية، حيث تعتبر الموضوعية والنزاهة عوامل مهمة لضمان استقلالية المدقق الخارجي، نظرا لكون القوانين وحدها لا تضمن الامتثال الأخلاقي فالثقافة الأخلاقية هي التي تعزز موضوعية ونزاهة المدقق، وعليه فإن زيادة استقلالية المدققين الخارجيين تساهم في تحسين جودة التدقيق، ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لاستقلاليهم.

1-3-بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي: وهو إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، وذلك بالحصول على الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة، فالشك المهني هو أحد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، فالتزام المدقق بالحذر والشمولية واليقظة عند جمع المعلومات المتعلقة بأدلة التدقيق يمثل التزام المدقق بالشكل المهني، وعليه فالمجتمع المالي يتوقع سلوكا أخلاقيا ثابتا من المدققين كونهم يربطون السلوك الأخلاقي بالمهنة فالالتزام بالسلوك الأخلاقي للمدقق يرفع من جودة التدقيق.

2-معايير العمل الميداني: تؤكد معايير العمل الميداني على الأمور الآتية: يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكافي والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين، يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق، الحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

3-معايير إعداد التقرير: إن جودة رأي المدقق الخارجي تتأثر بنوع أدلة التدقيق، وذلك راجع إلى نقص الثقة في المصادر الرسمية التي تتطلب المزيد من الفحص، فكلما زادت كفاية وموثوقية أدلة الإثبات كلما زادت جودة تقرير المدقق، فالأدلة المادية والوثائقية أكثر موثوقية من الأنواع الأخرى كالأدلة الشفوية.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي المالي، وهي الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات، والتي يتم إعدادها بناءً على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير بهدف توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية لترشيد القرارات الاقتصادية المختلفة. (قمان و بوسعدية، 2023، صفحة 299)

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

لتوضيح مفهوم القوائم المالية ومعرفة مختلف جوانبها، سوف نتطرق في هذا المطلب لتعريف القوائم المالية وخصائصها، واعتبارات إعداد القوائم المالية وأهم المعلومات التي يجب أن تتضمنها، بالإضافة إلى عرض أهم الأهداف من إعداد القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

حظي مفهوم القوائم المالية باهتمام المفكرين والباحثين والقائمين المختصين بشؤون المحاسبة، ولعل من بين التعاريف لمفهوم القوائم المالية نجد التعريف الذي وضعته مؤسسة المحاسبين القانونين بأمريكا للتقارير المالية بأن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة وتقدير شخصي، ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن الأشخاص القائمين بإعداد هذه القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (الوقاد، 2011، صفحة 94)

وتشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، فهي تساعد مستخدميها على معرفة المركز المالي للمؤسسة من خلال تفسير وتحليل المعلومات والبيانات. (خنفر و المطارنة، 2006، صفحة 28)

وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، إذ أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية. (الجعارات، 2008، صفحة 97)

وتعرف القوائم المالية أيضا بأنها: عبارة عن جداول منظمة تبين الأداء المالي للمؤسسة، وتهدف إلى توفير المعلومات حول الوضعية المالية والتدفقات النقدية (الداخلة، الخارجة) للمؤسسة التي تفيد الكثير من

المستخدمين في اتخاذ قراراتهم، وتبين أيضا نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها. (جمعة أحمد حلمي، 2010، صفحة 105)

ومما سبق يمكن تعريف القوائم المالية بأنها تمثل بيانات أساسية تتضمن كافة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسة على ضوء نموذج محاسبي مبنى على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، كما يبين محتوى القوائم المالية الوضع المالي للمؤسسة وربحيتها على المديين القصير والبعيد فهي بمثابة همزة وصل بين المؤسسة والأطراف الخارجية الأخرى التي تتعامل معها والمهتمين بالوضعية المالة الخاصة بالمؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

تتميز القوائم المالية بالعديد من الخصائص، أهمها: (عبد اللاوي، 2014، الصفحات 121-123)

-تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري للنظام المحاسب؛

-القوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة؛

-هذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع؛

-يحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه؛

-تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها من خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية من تاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون مميزة عن المعلومات الأخرى التي تحتمل أن تنشرها المؤسسة؛

-تقدم القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة؛

-توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

ومن الخصائص والمميزات المذكورة آنفا، يمكننا أن نستنتج بأن هناك عدة مبادئ وقواعد لابد من احترامها عند القيام بإعداد القوائم المالية، أهمها: (بوتين محمد، 2010، الصفحات 68-69)

-على المؤسسة التأكد من أن فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لابد من شرح الأسباب وتبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه الحالة؛

-أن فرضية محاسبة الالتزامات متوفرة؛

-أن المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغيرات جاء بها المعيار؛

-كل عنصر معتبر، يظهر بمفرده (مستقلا)، وكل العناصر غير المعتبر تجمع؛

-لا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم إلا إذا ألزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك، يمكن القيام بمقاصة بين الأعباء والإيرادات إذا كان هناك معيارا يلزم أو يسمح بذلك أو أن تكون ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة؛

-كل معلومة رقمية معينة تقارن بالدورة السابقة؛

-كل قائمة مالية تحمل: اسم المؤسسة، ذكر هل الوثيقة تخص المؤسسة لوحدها أو المجمع، تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة والتقريب في الأرقام؛

-في حالة تغيير في تاريخ إعداد القوائم المالية، ما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر، على المؤسسة ذكر أسباب تغير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الارقام المحتواة مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية.

الفرع الثالث: اعتبارات إعداد القوائم المالية

وفقا لمعيار IAS01 يجب على المؤسسة مراعاة عدة اعتبارات عند إعداد وعرض القوائم المالية، ونوجزها فيما يلي: (ردة و طاري، 2017، الصفحات 100-102)

1-العرض العادل: يجب أن تعرض القوائم المالية بصورة عادلة للمركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية.

2-فرضية الاستمرارية: حسب الفقرة 23-24 من المعيار المحاسبي الدولي IAS01 فإنه عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المؤسسة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه.

3-فرض الاستحقاق المحاسبي: يتم إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات سواء تم قبضها أو لم يتم.

4-الثبات في العرض: يجب تطبيق هذا الافتراض عند عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلى الفترة التي تليها ما لم يحدث تغيير ملموس في طبيعة عمليات المؤسسة أو تتطلب معايير المحاسبة تعديلا جوهريا في طريقة العرض، وفي جميع الأحوال إن حدث مثل هذا التعديل فيجب عليها إعادة تصنيف بيانات المقارنة.

5-الأهمية النسبية والتجميع: يتوجب عرض البنود غير المتشابهة، والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا يمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمجه.

6-المقاصة: حسب الفقرة 33-34 من المعيار المحاسبي الدولي IAS01، فإنه يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر، ويجب عدم إجراء مقاصة بنود الدخل والمصروفات فقط وعندما فقط يتحقق ما يلي:

-يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي بها؛

-إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو أحداث مشابهة ليست مادية، وهذه المبالغ بجب تجميعها حسب الفترة 29؛

7-الفترة الزمنية التي تغطيها القوائم المالية: وفقا لـ IAS01 فإنه يجب إعداد وعرض القوائم المالية مرة واحدة على الأقل في السنة، وفي الحالات الاستثنائية يتم إعدادها لفترة أقل أو أكثر من سنة، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن سبب هذا التعديل، وبيان أن الأرقام المقارنة في هذه الحالة غير قابلة للمقارنة، كما أن هناك بعض المؤسسات تفضل إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع.

8-المعلومات المقارنة: يتم عرض المعلومات المالية في القوائم للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، بالإضافة إلى إدراج المعلومات الوصفية المقارنة عندما تكون ملائمة للفهم، كما يتطلب المعيار عند تعديل عرض أو تصنيف البنود في القوائم المالية إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملية مع ضرورة الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب إعادة التصنيف، أما إذا كانت هذه الأخيرة غير عملية فيجب الإفصاح عن أسباب وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم فيما لو تمت العملية.

الفرع الرابع: المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية

إذ يوضح القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية والتي يجب أن تتوافق مع متطلبات الإفصاح المحاسبي، من خلال توفير ما يلي: (قمان ع.، 2021، صفحة 406)

-ضرورة أن تعكس القوائم مجمل العمليات والأحداث المتعلقة بمعاملات المؤسسة؛

-توفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات، وتفسيرات تأخذ شكل سردي وصفي وعددي؛

-عرض الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعته بصفة وفية؛

-إظهار كل التغييرات التي تطرأ على حالته المالية؛

-توضح القوائم المالية الآثار الناجمة عن الأحداث المتعلقة بنشاطه.

بالإضافة إلى ما سبق فإن القانون 08-156 المؤرخ بتاريخ 28 ماي 2008 يدعو المادة رقم 19 إلى ضرورة استجابة الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء الصورة الصادقة بمنح معلومات مناسبة عن الأداء والوضعية المالية للمؤسسة، وهو ما يبين لنا اصرار المشرع الجزائري وحرصه على أهمية إعداد القوائم المالية وفق المتطلبات الأساسية التي تدعو إليها المعايير المحاسبية الدولية مثل الصورة الصادقة واحترام المبادئ المحاسبية.

الفرع الخامس: أهداف القوائم المالية

إن الهدف من تقديم القوائم المالية هو توفير معلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتغيرات الطارئة في المركز المالي، وتقدم هذه المعلومات لقطاع عريض من المستعملين ولما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية، وتتمثل مجمل أهداف القوائم المالية في: (بليدية، 2014، صفحة 27)

-تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية؛

-إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية على كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لان هذه القوائم المالية إلى حد كبير تعكس الآثار المالية والأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛

-تظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت لديها، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع القرارات الاقتصادية وتضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو إما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة وإحلال إدارة أخرى مكانها.

وعليه فإن المحاور الثلاثة التي تدور حولها أهداف القوائم المالية هي: (بريش، 2015، صفحة 81)

1-الوضعية المالية: إن القوائم المالية تعكس وضعية الذمة المالية للمؤسسة عن طريق تحديد عناصر أصولها وممتلكاتها ومكونات بنيتها ومستوى سيولتها وقدرتها على الوفاء، وهي المعلومات التي تقدمها الميزانية.

2-النجاعة والأداء: لابد أن تفصح القوائم المالية عن نجاعة ومستوى أداء المؤسسة، أي قياس قدرتها على توليد الأرباح باستعمال الموارد المختلفة التي تتوفر عليها، وهي المعلومات التي يقدمها حساب النتائج.

3-تغير الوضعية المالية: لابد أن تسمح القوائم المالية أيضا بقياس قدرة المؤسسة على توليد السيولة وتدفقات الخزينة من خلال أنشطتها الاستثمارية والتمويلية والاستغلالية، هذا من جهة، كما تسمح القوائم المالية من جهة أخرى بتحديد احتياجات المؤسسة إلى الخزينة والسيولة بالنظر إلى أهمية أنشطتها الاستثمارية والتمويلية والاستغلالية وهو ما يوفره جدول تدفقات الخزينة، ودراسة تغيرات الوضعية المالية يسمح بحصر مواطن الاختلال في تسيير التوازن المالي للمؤسسة، وكذا إعداد التنبؤات المستقبلية عن حركات الخزينة.

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية ومستخدميها

يتناول هذا المطلب عرض الأنواع الرئيسية الخمسة للقوائم المالية للمؤسسة، وبيان مستخدمي هذه القوائم من الأطراف ذات المصلحة بهذه القوائم.

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من قوائم مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض، بحيث لا يمكن لقائمة بمفردها أن تلبي احتياجات الأطراف المستخدمة لها، وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

1-الميزانية: صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد، وطبقا للنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي قائمة تظهر كل من الأصول والخصوم على أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية. (عطية، 2011، صفحة 10)

2-جدول حسابات النتائج: وضعية ملخصة للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وترتب فيه التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، ويظهر الجدول النتيجة الصافية للسنة المالية وأرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، وهي كلها معطيات تستخدم في تقييم الأداء. (معتوق، 2017، صفحة 80)

3-قائمة التدفقات النقدية: وثيقة تحدد المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز عبر مدة إعدادها، أي أنها توضح مدفوعات ومحصلات مؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة، كما أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في الحاضر والمستقبل والتنبؤ بالفشل. (حداد، 2010، صفحة 40)

4-قائمة تغييرات الأموال الخاصة: تمثل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول، التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية. (عبدلي و آخرون، 2021، صفحة 157)

5-الملاحق: يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية كبيرة تفيد في فهم المعلومات الواردة في هذه القوائم، من خلال إحالة كل قسم من أقسام القوائم المالية إلى المعلومة الموافقة لها في الملاحظات المرفقة، كما يمكن الإدراج في الملحق المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي التي من المرجح أن يكون لها أثر مالي على المؤسسة. (بوعظم و غزي، 2021، صفحة 103)

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية

يختلف مستخدمو القوائم المالية على حسب الجهة المهتمة بقراءتها وما تحتويها من معلومات تساعدها في اتخاذ قرارات أو الرقابة على جودتها، (شارفي و نجار، 2019، صفحة 47) وعليه يمكن التمييز بين صنفين رئيسين من مستخدمي القوائم المالية، الصنف الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة مثل الملاك الحالين والمرتقبين وإدارة المؤسسة والمقرضين والموردين ومصلحة الضرائب والعاملين والمستهلكين، أما الصنف الثاني من المستخدمين فيشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة مثل المحللين الماليين وبورصة الأوراق المالية والهيئات المعنية بإصدار المعايير والمؤسسات المتخصصة في نشر المعلومات المالية والنقابات العمالية وغيرهم، لذلك تقوم المؤسسات بإعداد القوائم المالية على أساس أنه قوائم ذات أغراض عامة تسمح بتلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع إعطاء أهمية التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين من المقرضين الذين ليس لهم سلطة الحصول على المعلومات المحاسبية. (مداحي، 2012، صفحة 46)

وتتمثل أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في الفئات التالية:

1-الهيئات الحكومية: تهتم الهيئات والوكالات الحكومية بمختلف البيانات والقوائم المالية وذلك بغرض تنظيم الاقتصاد ووضع الإطار القانوني لنشاط المشاريع وتحديد السياسات الضريبية ومن أمثلة ذلك الرقابة الجبائية على القوائم المالية للمؤسسة فيما يخص الميزانية وجدول حسابات النتائج والتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للواقع. (شارفي و نجار، 2019، صفحة 48)

2-المقرضون: يعتبر المقرضون من أهم مصادر الاستثمار في المؤسسة، لذا فإنهم دائمة الاهتمام بالقوائم المالية، خاصة ما تعلق بقدرة المؤسسة على سداد ديونها والفوائد المترتبة عنها، كما يحتاج المقرضون إلى معلومات محاسبية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات تتعلق بمدى إمكانية تقديم قروض للمؤسسة. (شارفي و نجار، 2019، صفحة 48)

3-مدققو الحسابات: يحتاج مدققو الحسابات إلى كافة المعلومات والإيضاحات لإبداء آرائهم بشكل محايد عن مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى موضوعيتها وأنها تم إعدادها باحترام وتطبيق صحيح. (مداحي، 2012، صفحة 48)

4-الإدارة: تحتاج إدارة المؤسسة إلى معلومات لتقييم الوضع المالي لها، وربحيتها ومدى تقدمها وتطورها، وتستعمل الإدارة في سبيل تحقيق ذلك مجموعة من الطرق والأدوات والوسائل لمتابعة ومراقبة وضع المؤسسة ومن بينها تحليل القوائم المالية باستخدام التحليل المالي بأساليبه المختلفة. (مداحي، 2012، صفحة 47)

5-اتحادات ونقابات العمال: في ظل اقتصاد السوق توجد للعمال ونقابات واتحادات عمالية تدافع عن مصالحهم، وغالبا ما يكون لدى هذه المنظمات مستشار مالي يقرأ القوائم المالية للمؤسسة، ويحلل ما بها من معلومات للوقوف على الأداء الاقتصادي للمؤسسة ومعدلات نموه والمؤشرات المالية للمؤسسة. (ردة و طاري، 2017، صفحة 102)

6-الجمهور: من المعروف أن المنشآت الاقتصادية تؤثر في الجمهور وعامة الشعب بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال تقدم بعض المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد الوطني بطرق مختلفة، منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين الحالين، كما تقدم القوائم المالية للجمهور معلومات مهمة بشأن عدة أمور تهتمه، مثل زيادة مبيعات المؤسسة وزيادة أرباحها وتنوع نشاطها، وتلك أمور يمكن للجمهور ربطها بفرص العمل وأسعار وجودة منتجات المؤسسة. (ردة و طاري، 2017، صفحة 102)

7-الملاك: يقصد بالملاك أولئك الذين استثمروا الموارد الاقتصادية في المؤسسة ولذلك يهمه جدا أية معلومات عن أداء المؤسسة، ونظرا لأن الملاك يمكن أن يبيع استثماراتهم في المؤسسة مستقبلا، فإنهم يحتاجون أيضا إلى معلومات عن الربحية المتوقعة للمؤسسة في المستقبل، بالإضافة إلى الربحية الماضية، وقدرة المؤسسة على الاستمرار وربحية السهم. (ردة و طاري، 2017، صفحة 102)

8-الموردين، الدانين التجاريين والدائنين الآخرين: تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

9-العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا إذا كانت لهم ارتباطات طويلة الأجل معهم.

10-الموظفين: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع المكافآت ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

11-المستثمرين (المساهمين): إن المستثمر يحتاج لمعلومات تساعده على اتخاذ قرار الشراء، الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أنه يهتم بالمعلومات التي تساعده في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح. (رحيش، 2014، صفحة 24)

المطلب الثالث: جودة القوائم المالية

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تحد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها، (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103)

الفرع الأول: مداخل جودة القوائم المالية

جاء في الفكر المحاسبي مفاهيم ومداخل متنوعة للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، ويمكن تلخيص أهم هذه المداخل فيما يلي: (حفاصة و فرحات، 2018، الصفحات 88-89)

1-مدخل جودة المحاسبة: هو مفهوم جد واسع حيث اعتبرت جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة.

2-مدخل الخصائص النوعية: طبقا لهذا المدخل تعتبر القوائم المالية ذات جودة عالية إذا كانت المعلومات المحاسبية الموجودة فيها تتصف بالخصائص النوعية التي تجعل منها مفيدة ومساعدة لمستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية المختلفة.

3-مدخل جودة المعايير المحاسبية: إن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، حيث تتمثل جودة المعايير في قدرتها على توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي التقارير المالية وأن تحسن في الممارسات العملية.

يتضح مما سبق، عدم وجود اتفاق لمدخل موحد يعتمد عليه للحكم على درجة جودة القوائم المالية في ظل تنوع المداخل واختلاف وجهات النظر، إلا أن المدخل الأكثر شيوعا واعتماد هو مدخل الخصائص النوعية والذي سيتم تناوله بالتفصيل في الفرع الموالي من الدراسة.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تمنح الخصائص النوعية التي تستند عليها القوائم المالية قيمة اقتصادية للمعلومات التي تحتويها وذلك بتحديد مجموعة من الصفات التي يجب أن تتصف بها، وقد حدد الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص قاعدية التي يجب أن تحترمها القوائم المالية، وتأخذها معايير الإبلاغ المالي الدولية بعين الاعتبار، (شبوطي و علي عباس، 2018، صفحة 220) وهذه الخصائص تتمثل في:

1-الملائمة: يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ملائمة لاحتياجات مستعملي هذه القوائم، حيث تمكن المعلومة التي تتميز بالملاءمة من اتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك عن طريق مساعدتهم في تحليل الأحداث الماضية وتقييم الأحداث الحالية والتنبؤ بالأحداث المستقبلية. (نعامة، 2017، الصفحات 114-115)

2-الدقة والموثوقية: أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها، ولكي تكون ذات مصداقية ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي: التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية. (زين، 2015، صفحة 24)

3-الوضوح: يقصد بمبدأ الوضوح إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل مستعملي القوائم، مع افتراض أن لديهم مستوى معقولا من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية. (القاضي و حمدان، 2011، صفحة 274)

4-قابلية المقارنة: يجب أن توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، ومقارنات مع المؤسسات الأخرى من حيث الأداء خلال فترة زمنية معينة، لذا أوجب النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الإفصاح عن القوائم المالية لسنة المالية الحالة (N) والسنة المالية السابقة (N-1) لإمكانية إجراء المقارنة. (نعامة، 2017، صفحة 115)

الفرع الثالث: معايير جودة القوائم المالية

تعد ضرورية عند إعداد التقارير المالية، وعليه من بين العوامل التي تحدد جودة المعلومات ما يلي: (جدر و آيت، 2018، الصفحات 138-139)

1-معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتواف مع المتطلبات القانونية التي تلتزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2-معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على تفعيله لدور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجات المالية، وكذلك دور المساهمين والاطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة.

3-معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

4-معايير فنية: إن توفر معايير فنية بما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للمؤسسات بما

يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

الفرع الرابع: قياس جودة المعلومة المالية

إن قياس جودة المعلومة يعتبر أمرا نسبيا غير دقيق، ومع ذلك هناك بعض المعايير التي اجمع عليها الباحثون والتي تتمثل في: (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 104)

1-الدقة: تمثيل المعلومة لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

2-المنفعة: تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية:

2-1-منفعة شكلية: تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار.

2-2-منفعة زمنية: توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.

2-3-منفعة مكانية: الحصول عليها بسهولة.

2-4-منفعة تقييمية أو تصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

3-الفاعلية: تعبر على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال الموارد، أي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار في ظل موارد محددة.

4التنبؤ: يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، واستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات وتخفيض حالة عدم التأكد.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالقوائم المالية

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال تدقيق القوائم المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها. (زلاسي، 2012، صفحة 45) حيث أن الطلب على خدمات المدقق الخارجي لتدقيق القوائم مرده إلى أن المستفيدين من هذه القوائم يرون أن الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية ينبغي أن يوفر لهم تلك المعلومات بصورة ملائمة، وقابلة للإعتماد عليها، وفي توقيت مناسب، حتى يتسنى لهم استخدامها في اتخاذ القرارات وهم على درجة مناسبة من إمكانية الاعتماد عليها، مما يتطلب ضرورة إخضاعها للتدقيق من قبل مدقق خارجي مستقل، ولقد وفرت العديد من الدراسات الدليل العلمي القوي على أن خدمات المدقق الخارجي في مجال تدقيق القوائم المالية تحقق قيمة مضافة لمحتوى تلك القوائم من معلومات، مما يعني أن لخدمات التدقيق الخارجي مردود اقتصادي من تدقيق القوائم المالية يتمثل في زيادة منفعة أو عائد متخذي القرارات أصحاب المصلحة في المشروع نتيجة اعتمادهم على معلومات أولية يتم عرضها بطريقة وقتية وتلتزم بدرجة مناسبة من الإفصاح الكافي نتيجة خضوع تلك المعلومات للتدقيق الدوري من قبل مدقق خارجي مستقل ويلاحظ أن الطلب على خدمات التدقيق الخارجي لتدقيق القوائم المالية قد بدأ ينمو في الآونة الأخيرة بسرعة، حتى وصل الأمر إلى أن أصدرت العديد من الدول وغيرها بإلزامية المؤسسات قانونا بتدقيق القوائم المالية. (بن موسى، 2015، صفحة 11)

المطلب الأول: تدقيق القوائم المالية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمدقق بالمصادقة عليها، ونخلص هذه المعايير كالتالي: (مرازيق، 2019، الصفحات 23-24)

1-الكمال: أي أن تكون العمليات التي قامت بتنفيذها قد تم تسجيلها سواء كانت أعباء أو إيرادات باحترام ما يلي:

-تسجيل العمليات عند حدوثها؛

-تسجيل كل العمليات دون استثناء أية عملية؛

-احترام استقلالية كل دورة.

2-الوجود: هو يعني أن كل الإيرادات والأعباء تتعلق مباشرة وذلك بأن تكون لكل العملية مستندة خاص بها وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية كالمخزون والاستثمارات وأن كل العمليات ليست وهمية وأن عمليات الدورة فقط من تظهر.

3-التقييم: أي أن كل العمليات تظهر بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذا وجب من تحقق من صحة تقييمها وفق طرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

4-الملكية: يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر بميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.

5-التسجيل المحاسبي: يسعى محافظ الحسابات من التحقق من سلامة تسجيل العمليات والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذا يجب تسجيل الأعباء والإيرادات حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينظر المحاسب لتسوية الدين أو الحق الناتج عن العمليات في الدورة موضوع التدقيق.

وعليه أصبحت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر طلبا مما كانت عليه في السابق نظرا لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر عنصر فعال للآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستخدمين. (الجودي، 2019، صفحة 50) ويكمن دور التدقيق المحاسبي للقوائم المالية فيما يلي: (عواج، 2015، الصفحات 51-52)

-زيادة القدرات التنافسية للمؤسسات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة المؤسسة التسويقية؛

-زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم؛

-تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية؛

-جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها؛

-زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. (مجدي، 2009، صفحة 23)

ومما سبق يعتبر تقرير مدقق الحسابات الخارجي عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورايه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الاعمال. (الصحن و آخرون، 2007، صفحة 316)

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، والالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات

الخارجي ان يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية. (الصحن و آخرون، 2007، صفحة 316)

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

يشمل التدقيق الخارجي مراجعة النشاط المالي والمحاسبي للمؤسسة من خلال قيام المدقق بفحص القوائم المالية للتأكد من أنها معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأنها تفي باحتياجات الأطراف المستفيدة منها، وبناء على ذلك يصل المدقق إلى آخر خطوة من عمله وهي كتابة التقرير الذي يبين رأيه حول القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة.

ولأنه لا يمكن تصور مهمة التدقيق الخارجي دون تقرير يكشف عن حكم المدقق في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، فإن دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية يتجلى في الأهمية التي يحظى بها تقرير المدقق في كونه قادرا على تلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة منه، وفي كونه أيضا ذو منفعة ولكن هذه المنفعة تتفاوت من مستخدم لآخر، فبالتدقيق الخارجي يعزز المدقق نفعية وقيمة القوائم المالية.

وبالرغم من تعدد أنواع تقارير المدقق الخارجي (التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي) إلا أن تقرير التدقيق النظيف يعد من أفضل التقارير الاربعة لإبداء الرأي، لأن المدقق يقر في هذا التقرير بأن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وأنها ذات جودة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة. (جبور، 2022، الصفحات 58-59)

ويمكن تلخيص دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في ما يلي: (جبور، 2022، صفحة 59)

-تحسين قدرة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛

-توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛

-يساهم التدقيق الخارجي في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في التقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛

-يبحث التدقيق الخارجي عن وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من جهة والموارد والأحداث الناتجة عن هذه الأرقام والأوصاف في القوائم المالية من جهة أخرى، وبالتالي هو يساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تحقيق المصداقية والعدالة للأحداث التي وقعت بصورة سليمة؛

-يحسن التدقيق الخارجي من حيادية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق التقارير التي يعدها المدقق والتي توصف بأنها خالية من التحيز، الأمر الذي يزيد من ثقة المستخدمين في هذه القوائم؛

-يعمل التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة من قبل المؤسسة وجعلها قابلة للتحقق.

ويساهم كذلك التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية من خلال: (الجودي، 2019، الصفحات 50-51)

-يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الاخطاء؛

-يساهم في تدقيق المعلومات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛

-يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛

-يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وانه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية والخارجية؛

-يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة؛

-جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها؛

-زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويرتبط تحليل دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحديد علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص، التحقيق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية، وذلك من خلال تحليل دور كل من: (عواج، 2015، الصفحات 52-53)

1-الفحص المحاسبي: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الآلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية: ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

2-التحقيق المحاسبي: إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة الحياد) كتعبير سليم لنائج الأعمال خلال فترة معينة.

3-التقرير (الإبلاغ): بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

المطلب الثالث: اجراءات تدقيق القوائم المالية من قبل المدقق الخارجي

وفي هذا الجزء من الدراسة تم التركيز على اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تدقيق عناصر القوائم المالية في الميزانية وجدول حسابات النتائج.

الفرع الأول: إجراءات تدقيق الميزانية من قبل المدقق الخارجي

يتم تدقيق عناصر حسابات الميزانية من خلال تركيز المدقق الخارجي على النقاط التالية: (بوميسة، 2023، الصفحات 34-40)

1-إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية: ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما اذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية للفترة الحالية.

2-إجراءات تدقيق الأصول طويلة الأجل: تتمثل اجراءات تدقيق الأصول طويلة الأجل في الخطوات التي يجب أن يتبعها المدقق للتحقق من هذه الأصول خاصة عند بداية مهمته في المؤسسة.

3-إجراءات تدقيق المخزونات: تشمل المخزونات كل العناصر التي تمر على مخزون المؤسسة كالبضائع، المواد الاولية والتموينات ...الخ.

4-إجراءات تدقيق العملاء: يتم تدقيق هذا الحساب من خلال التحقق من صحة أرصدة العملاء، والتأكد من إمكانية تحصيل هذه الديون وكفاية المخصصات.

5-اجراءات تدقيق الخزينة: يتم تنفيذ التدقيق على التدفقات النقدية للخزينة من خلال مراقبة معاملات الصندوق والبنك، والتوفيق بين إيصالات تحويل الشبكات وإيصالات التحويلات مع نسخ متكررة مختومة من قبل البنوك، والتحقق من اخطارات التحويلات وايصالات التحويلات المسجلة في دفاتر الصندوق، والتوفيق عن طريق الاستقصاءات بين ادخالات السجلات النقدية وأشرطة سجلات النقد.

6-اجراءات تدقيق رأس المال: يمكن التحقق من حسابات رؤوس الأموال من خلال التأكد من القانون الأساسي الأصلي وتأشيره من قبل الموثق وتسجيله لدى مصلحة الضرائب بالأخص مصلحة التسجيل، والاطلاع على قرارا مجلس الادارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين، والتأكد من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة، وفحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه.

7-اجراءات تدقيق القروض طويلة الأجل: يمكن تدقيق القروض طويلة الأجل من خلال التأكد من صحة الاجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض، والاطلاع على عقد القرض، والبحث عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض، وتدقيق القيود الخاصة بتسلم القرض ودفع الفائدة، والحصول على اقرار كتابي من المقرض بقيمة القرض المتبقي، التأكد من انتظام المؤسسة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة من هذه القروض، والتأكد من صحة مبلغ القرض بالميزانية ومطابقته مع رصيد السنة السابقة.

8-اجراءات تدقيق الضرائب: من خلال إجراء تدقيق معمق على تصريحات المؤسسة، والتأكد من أن تطور الأعباء متناسق ومنطقي، ومطابقة الأعباء مع الإشعارات الضريبية، بالإضافة إلى الاستفسار من الإدارة عن أية حالات (المنازعات مثلا)، ودراسة مبلغ الضريبة وعلاقته بإيراد المؤسسة خلال الفترة.

الفرع الثاني: إجراءات تدقيق جدول حسابات النتائج من قبل المدقق الخارجي

حسابات التسيير من الايرادات والأعباء، تفتح في بداية كل دورة محاسبية وتقفل في نهايتها بترحيل أرصدة الحسابات الرئيسية إلى حسابات النتائج، وبالتالي إذا كانت حسابات التسيير هذه صحيحة، بعد خضوعها إلى عملية التدقيق القانونية، قد يؤدي ذلك إلى القول أن حسابات النتائج ستكون هي الأخرى صحيحة ما دام أنها تستقبل في أطرافها أرصدة الحسابات الأولى ليس إلا.

لكن ينبغي القيام بالتدقيق الخارجي لكل الحسابات والتأكد من المبالغ المرحلة إليه ومنه وترحيل رصيده إلى حساب النتيجة الموالي له حتى لا يكون محافظ الحسابات مقصر في عمله، (مرازيق، 2019، صفحة 27) حيث يتم تدقيق عناصر حسابات النتائج من خلال النقاط التالية: (بوميسة، 2023، الصفحات 40-41)

1-إجراءات تدقيق الإيرادات: لكي يستطيع المدقق التحقق من الايرادات، لابد من التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات عن طريق فحص عينة من العمليات مستنديا وحسابيا من أو قيد في اليومية إلى الوصول لعملية الترصيد، والتحقق من أرصدة الايرادات، والتأكد من أن جميع الإيرادات قد سجلت في الدفاتر وذلك عن طريق اختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية للإيرادات والتحقق من الحد الفاصل للمبيعات ومقارنة نسب اجمالي الدخل إلى المبيعات لعدة سنوات، والتأكد من أن جميع الإيرادات التي قد سجلت قد حصلت فعلا.

2-اجراءات تدقيق الأعباء: من خلال دراسة أعباء الدورة عن طريق مقارنتها بالدورات السابقة مما يمكن من التعرف على تطورها، ودراسة الوثائق الثبوتية للأعباء المسجلة مباشرة في حسابات الأعباء دون المرور بحسابات الغير، ودراسة ما إذا كانت التثبيتات ومصاريف التكوين للتثبيتات المعنوية ومصاريف الصيانة المرسملة لم تسجل كأعباء وأن الاستهلاكات تم احتسابها بشكل صحيح، والتأكد من أن الأعباء المسجلة هي أعباء حقيقية للمؤسسة.

خلاصة الفصل الأول:

نظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد من إدارة المؤسسة إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح بتحسين من جودتها، ومن أهمها التدقيق الخارجي والذي يشكل المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، كونه الوسيلة التي يعتمد عليها للتحقق من صحة وسلامة القوائم المالية، إذ يعتبر تقرير المدقق الخارجي ختام المراجعة وبلورة لرأيه المحايد وذلك بالإبلاغ عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة وسلامة المعلومات الواردة فيها باعتبار المراجع متخصصا، مما يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية لبناء أساس سليم لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من أجل تمكينهم من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي والمحاسبي بغية تحقيق أهدافها الاستراتيجية، لذلك ركزنا في هذه الدراسة على التدقيق المحاسبي الخارجي على القوائم المالية لأنه على أساسه يتم الحكم على المؤسسة بالنجاح أو الفشل.

الفصل الثانـي:

– دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين –

تمهيد:

بعد عرض مختلف المنطلقات الفكرية والأسس النظرية للتدقيق الخارجي والقوائم المالية إلى جانب تحديد العلاقة التي تربطهما من خلال الفصل الأول، يعتبر هذا الفصل الثاني كدراسة ميدانية من أجل اختبار مدى قدرة التدقيق الخارجي على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنين والأكاديميين بولاية المسيلة، حيث تم في هذا الفصل إسقاط أهم المفاهيم النظرية التي تم عرضها في الفصل الأول وذلك لغرض اختبار فرضيات الدراسة والإجابة على أسئلتها للوصول إلى نتائج تبين أهمية متغيرات الدراسة، لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمحاور متغيرات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

خصص هذا المبحث لتحليل الإجراءات المنهجية التي تم الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية، بالاعتماد على أربعة مطالب تضمنت منهج الدراسة وأداة قياسها ومجتمع وعينة الدراسة، وعرض الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة والصدق الداخلي لأداة الدراسة، ووصف البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة.

المطلب الأول: منهج الدراسة، وأداة الدراسة الميدانية

تضمن هذا المطلب المنهج الذي تم الاعتماد عليه في إجراء هذه الدراسة، وبيان الأداة التي تم استخدامها لقياس الدراسة الميدانية، والأساليب الإحصائية التي تم الاعتماد عليها لتحليل البيانات المتحصل عنها.

الفرع الأول: منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، ستعتمد الدراسة في جانبها التطبيقي على المنهج الوصفي من وصف متغيرات الدراسة وتحليل مدى قدرة التدقيق الخارجي على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية المسيلة والأكاديميين بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كما تم الاعتماد على أسلوب المسح المكتبي في الجانب النظري للدراسة بالاعتماد على مجموعة من الكتب والاطروحات والرسائل والمذكرات والمقالات العلمية.

الفرع الثاني: أداة قياس الدراسة الميدانية

تم استخدم الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، نظرا لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، فضلا عن سهولة فرزها وعرضها، وقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS.V22 في تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بالاعتماد على أداة الاستبيان، والذي تم تقسيمه إلى خمسة محاور رئيسية:

***المحور الأول:** يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (الوظيفة، الخبرة المهنية، التخصص العلمي).

***المحور الثاني:** مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، والذي يتكون من 06 عبارات.

***المحور الثالث:** مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية، ويتكون من 05 عبارات.

***المحور الرابع:** مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية، والذي يتكون من 05 عبارات.

***المحور الخامس:** مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية. ويتكون من 05 عبارات.

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي (Likert) لكونه أكثر تعبيرا ودقة لرصد آراء أفراد عينة الدراسة (المستجوبين)، والذي يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجات	5	4	3	2	1
الفئة	[4.2-5]	[3.4-4.2[	[2 .6-3 .4[	[1.8-2.6[	[1-1 .8[
درجة المساهمة	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على سلم ليكرت

ولعرض وتحليل أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل بيانات محاور استبيان الدراسة، والمتمثلة في الآتي:

- **معامل الارتباط بيرسون:** من أجل قياس صدق المحتوى "الاتساق الداخلي" للعبارات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، بهدف معرفة الصدق الداخلي لأداة قياس الدراسة (الاستبيان).
- **معامل ألفا كرونباخ:** لقياس ثبات أداة الدراسة (الاستبيان).
- **التكرارات والنسب المئوية:** لبيان ووصف الخصائص العامة لأفراد عينة الدراسة (المستجوبين).
- **المتوسط الحسابي:** لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات محاور الدراسة، مع العلم أنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط.
- **الانحراف المعياري:** للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، كما يستخدم لترتيب العبارات ذات المتوسط الحسابي المتساوي لصالح أقل تشتت.
- **اختبار شبيرو ويلك:** لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الدراسة ومدى معلميتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من 50 مفردة.
- **اختبار ستيودنت للعينة الأحادية:** يستخدم هذا الاختبار في حالة البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض مجتمع الدراسة، والعينة التي تم اختيارها لإجراء الدراسة الميدانية عليها، بالإضافة إلى بيان الصدق الظاهري للمحكمين واختبار ثبات أداة الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع الدراسة نقطة الانطلاق في إجراء الدراسة الميدانية لموضوع دراستنا، حيث تكون مجتمع هذه الدراسة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بالمسيلة والأكاديميين المتمثلين في الهيئة التدريسية التي تعمل بقسم العلوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بالمسيلة والأكاديميين المتمثلين في الهيئة التدريسية التي تعمل بقسم العلوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، من خلال استخدام أسلوب العينة العشوائية، وتكونت العينة التي أجريت عليها الدراسة من 34 مهني وأكاديمي محل الدراسة، إذ تم توزيع 40 استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستردة 34 استبيان أي ما نسبته 85% من الاستبيانات الموزعة، وبعد فحصها لم يتم استبعاد أي منها، أي عدد الاستبيانات الفعلية الصالحة للتحليل الإحصائي 34 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وكانت فترة توزيع الاستبيانات من 02 أفريل 2024 إلى 15 أفريل 2024، حيث تم الاعتماد على التسليم اليدوي المباشر لجميع أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثالث: الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة

لاختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة (المتمثلة في الاستبيان) تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين للحكم على مدى صلاحية وصدق عبارات الاستبيان، وقد تمت الاستجابة لآراء المحكمين وقمنا بإجراء التعديلات اللازمة بناءً على مقترحاتهم، كما تم اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا لكل محور من محاور الاستبيان، وعلى إجمالي أداة الدراسة.

الجدول رقم (2-2): ثبات أداة قياس الدراسة

الرقم	محاور أداة قياس الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
02	مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.	06	0.788
03	مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية.	05	0.783
04	مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية.	05	0.858
05	مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية.	05	0.622

إجمالي محاور أداة الدراسة	21	0.932

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معاملات كرونباخ ألفا لأداة الدراسة تجاوزت الحد الأدنى (0.6)، حيث بلغ الإجمالي 0.932، وبالنسبة للمحور الثاني الخاص بمدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية يساوي 0.788، في حين بلغ معامل كرونباخ ألفا 0.783 للمحور الثالث الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية، ويساوي 0.858 في المحور الرابع الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية، أما في المحور الخامس الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية فمعامل ألفا كرونباخ بلغ 0.622، وهذا ما يفسر أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية جدا من الثبات، وهو ما يفسر إحصائيا بالحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستبيان.

المطلب الثالث: صدق الاتساق الداخلي لأداة قياس الدراسة

للتعرف على صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات أداة الدراسة مع المجال الذي تنتمي إليه العبارة، سنقوم بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، مع مراعاة الدلالة الإحصائية، وذلك للمحور الثاني والثالث والرابع والخامس لأداة قياس الدراسة.

1-صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الثاني الخاص بمدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	SIG
01	يساعد التدقيق الخارجي على التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	0.554	0.001
02	يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق	0.473	0.005

	الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.		
03	تميز المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والمهني المناسبين يحسن من جودة القوائم المالية.	0.777	0.000
04	عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.	0.772	0.000
05	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	0.813	0.000
06	افصاح المدقق الخارجي عن جميع تحفظاته ضمن تقرير التدقيق يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	0.764	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يتضح بأن جميع معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، كما أنا نسبة الارتباط بلغت 47.30% بقيمة احتمالية 0.005 في حدها الأدنى للعبارة (02) الخاصة بـ: "يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول"، وفي حدها الأعلى بنسبة 81.30% بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (05) الخاصة بـ: "التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية"، وهذا ما يدل على وجود ارتباط عالي بين العبارات والمحور الثاني.

2-صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية

كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الثالث الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-4): صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	SIG
01	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين توفير معلومات ملائمة ومناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	0.766	0.000
02	يساعد التدقيق الخارجي على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت	0.544	0.001

	المناسب.		
03	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية.	0.744	0.000
04	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المالية ومدى ملائمتها في القوائم المالية.	0.778	0.000
05	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة وتصحيحها.	0.820	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه بأن جميع معاملات ارتباط عبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث أن نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 54.40% بقيمة احتمالية 0.001 للعبارة (02) الخاصة بـ: "يساعد التدقيق الخارجي على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت المناسب"، وفي حدها الأعلى بنسبة 82% بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (05) الخاصة بـ "يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة وتصحيحها"، وهذا ما يدل على وجود ارتباط قوي ذات إشارة موجبة بين العبارات والمحور الثالث.

3-صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية

كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الرابع الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	SIG
01	يساعد التدقيق الخارجي في التعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال الفترة المالية بصورة موثوقة.	0.854	0.000
02	موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية وأن تكون خالية من التحيز.	0.650	0.000
03	يساعد التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.	0.799	0.000
04	يساعد التدقيق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي	0.793	0.000

	المعلومات الواردة بالقوائم المالية.		
05	يؤدي تقرير المدقق الخارجي إلى زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.	0.883	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ارتباط عبارات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور الرابع كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، كما أنا نسبة الارتباط بلغت 65% في حدها الأدنى بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (02) الخاصة بـ: "موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية وأن تكون خالية من التحيز"، وفي حدها الأعلى بنسبة 88.30% بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (05) الخاصة بـ: "يؤدي تقرير المدقق الخارجي إلى زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية"، وهذا ما يدل على وجود ارتباط قوي جدا ايجابي بين العبارات والمحور الرابع.

4-صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية

كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الخامس الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	SIG
01	التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها.	0.794	0.000
02	التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى.	0.750	0.000
03	التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها بالسنوات سابقة.	0.756	0.000
04	صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات	0.358	0.037

	الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة كفاءتها.		
05	صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة فعاليتها.	0.439	0.009

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه بأن جميع معاملات ارتباط عبارات المحور الخامس مع الدرجة الكلية للمحور الخامس كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث أن نسبة الارتباط بلغت في حدها الأدنى نسبة 35.80% وبقيمة احتمالية 0.037 للعبارة (04) الخاصة بـ: "صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة كفاءتها"، وفي حدها الأعلى بنسبة 86.90% بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (01) الخاصة بـ: "التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها"، وهذا ما يدل على وجود ارتباط عالي ذات إشارة موجبة بين العبارات والمحور الخامس.

المطلب الرابع: وصف البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

خصص هذا المطلب لوصف وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة حسب بيانتهم العامة المذكورة في المحور الأول من استبيان الدراسة، والتي تم توزيعها إلى ثلاثة فئات "الوظيفة، الخبرة المهنية، التخصص العلمي"، ذلك بالاعتماد على التكرارات والنسب المئوية لكل فئة، والتي يمكن تحليلها وفق الآتي:

1-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

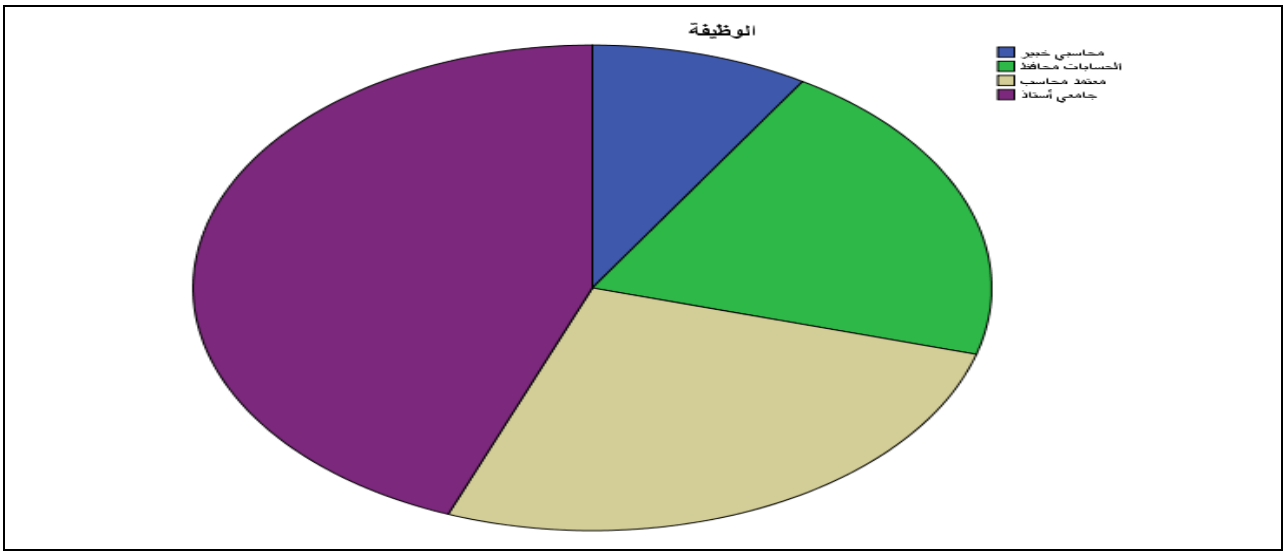
يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة، من خلال التالي:

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
خبير محاسبي	03	%08.80
محافظ حسابات	07	%20.60
محاسب معتمد	09	%26.50
أستاذ جامعي	15	%44.10
المجموع	**34**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (2-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن ما نسبته 44.10% من أفراد عينة الدراسة من الهيئة التدريسية بقسم العلوم المالية والمحاسبة بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، في حين أن ما نسبته 26.50% من أفراد العينة وظيفتهم محاسب معتمد، أما ما نسبته 20.60% و08.80% من أفراد عينة الدراسة فكانت وظيفتهم محافظ حسابات وخبير محاسبي، وهذا أمر طبيعي ذلك أن هذه الوظائف أقل من الوظائف الأخرى.

2-توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

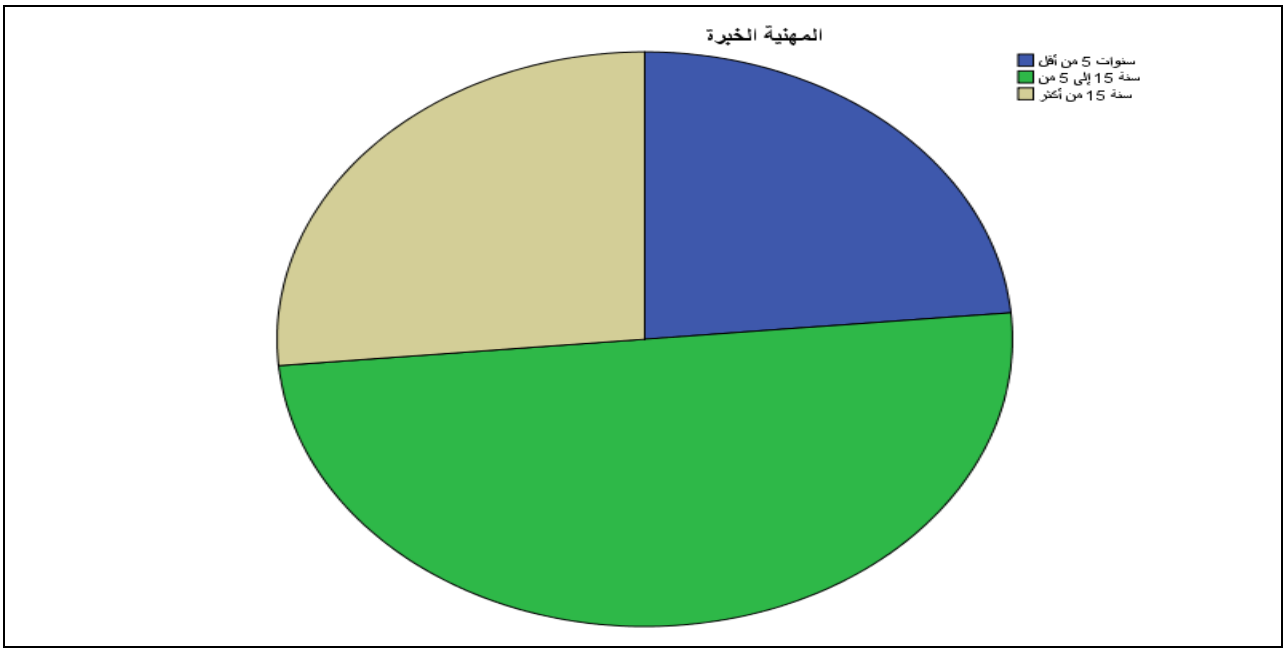
يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، من خلال الآتي:

الجدول رقم (2-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	08	%23.50
من 5 إلى 15 سنة	17	%50
أكثر من 15 سنة	09	%26.50
المجموع	34	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية أفراد العينة من ذوي الخبرة من5-15 سنة والتي كانت نسبتهم 50% وهي نسبة عالية تمكنهم من الإجابة على عبارات أداة قياس الدراسة بدقة وكفاءة وفعالية عالية، أما نسبته 26.50% من أفراد عينة الدراسة كانت أقدميتهم أكثر من 15 سنة، في حين ما نسبته 23.50% من العينة المدروسة فجاءت خبرتهم أقل من 5 سنوات في مجال عملهم.

3-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

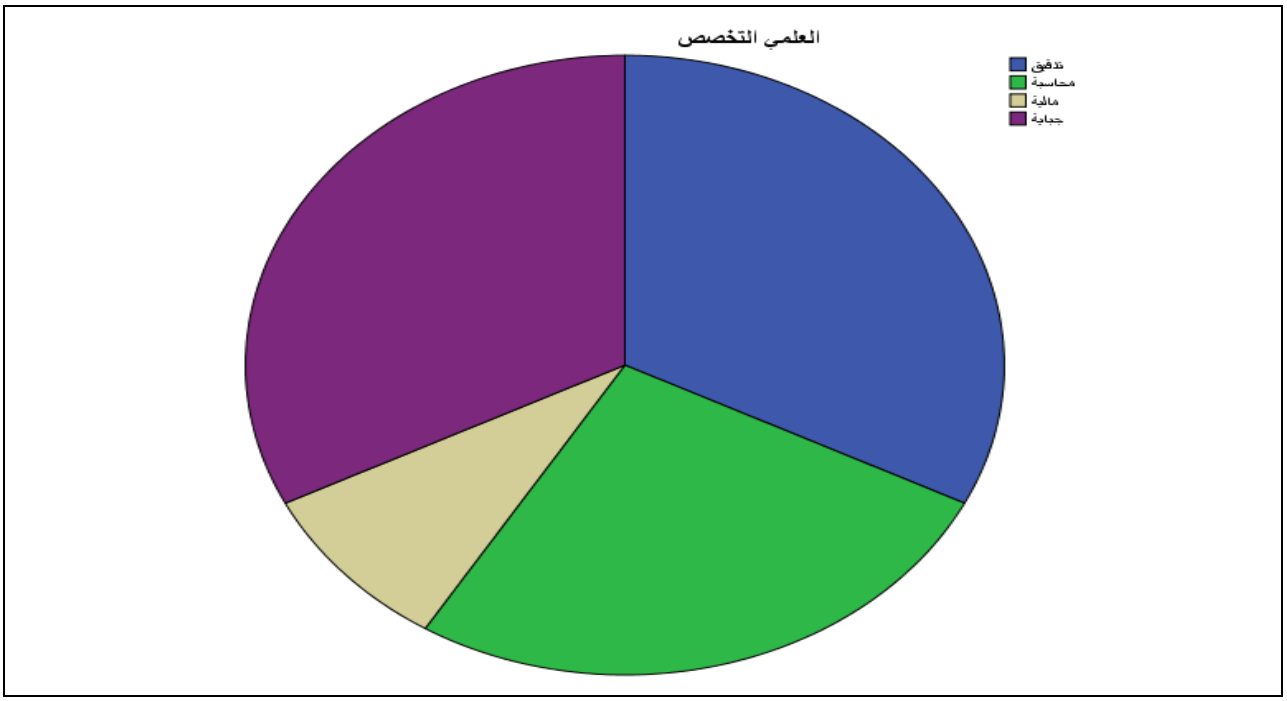
يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، من خلال التالي:

الجدول رقم (2-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
تدقيق	11	%32.40
محاسبة	09	%26.50
مالية	03	%08.80
جباية	11	%32.40
المجموع	**34**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن ما نسبته 32.40% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي تدقيق وجباية، في حين أن ما نسبته 26.50% من أفراد العينة تخصصهم محاسبة، أما ما نسبته 08.80% من أفراد عينة الدراسة فكانت تخصصهم مالية، وهذا ما يبين أن كل أفراد عينة الدراسة في التخصص الذي يمكنهم من الإجابة على عبارات استبيان الدراسة بكفاءة فعالية ما يؤثر إيجابا على نتائج الدراسة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمحاور متغيرات الدراسة

تضمن هذا المبحث عرض وتحليل إجابات المستوجبين على محاور متغيرات الدراسة (الثاني، الثالث، الرابع، الخامس) من استبيان الدراسة، ذلك من خلال الاعتماد على الأساليب الإحصائية السابقة الذكر.

المطلب الأول: عرض وتحليل محور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

انطلاقا من مخرجات برنامج SPSS التي تمثل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني من استبيان الدراسة، سنقوم بعرض وتحليل بيانات محور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، وهذا من خلال حساب المتوسطات الحسابية للإجابات المستجوبين والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (2-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يساعد التدقيق الخارجي على التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	4.38	0.779	1	عالية جدا
02	يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.	4.21	0.641	2	عالية جدا
03	تميز المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والمهني المناسبين يحسن من جودة القوائم المالية.	3.68	0.878	6	عالية
04	عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.	3.79	0.808	3	عالية
05	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	3.76	0.741	5	عالية
06	افصاح المدقق الخارجي عن جميع تحفظاته ضمن تقرير التدقيق يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	3.79	0.946	4	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية أن أكبر متوسط كان للعبارة الأولى قدره 4.38 بانحراف معياري

0.779، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون جدا على هذه العبارة، ما يفسر بأن التدقيق الخارجي يساعد وبدرجة عالية جدا على التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية، ووقعت العبارة الثانية في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.21 ما يؤكد على أن التدقيق الخارجي يساعد بدرجة عالية جدا على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية.

وكان المتوسط الحسابي للعبارات (04-06) متساوي بمقدار (3.79) لكل منهما، ما يدل على أن عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسات محل التدقيق يزيد بشكل عالي من جودة قوائمها المالية، وأن افصاح المدقق الخارجي عن جميع تحفظاته ضمن تقرير التدقيق يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.

وفي العبارتين (05-03) قدرت متوسطاتهم الحسابية (3.76-3.68) على الترتيب، ما يفسر على أن التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر بشكل إيجابا على جودة القوائم المالية وأن تميز المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والمهني المناسبين يحسن بدرجة عالية من جودة القوائم المالية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل محور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية

سيتم عرض وتحليل بيانات المحور الثالث الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات أفراد عينة الدراسة والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (2-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين توفير معلومات ملائمة ومناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	3.76	0.741	**4**	عالية
02	يساعد التدقيق الخارجي على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت المناسب.	3.85	0.702	**2**	عالية
03	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية.	3.71	0.836	**5**	عالية
04	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المالية ومدى ملائمتها في القوائم المالية.	3.88	0.769	**1**	عالية
05	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة وتصحيحها.	3.82	0.758	**3**	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية أن أكبر متوسط كان للعبارة (04) قدره 3.88 بانحراف معياري 0.769، ما يفسر وبدرجة عالية أن التدقيق الخارجي يساهم بشكل عالي في تحسين المعلومات المالية ومدى ملائمتها في القوائم المالية للمؤسسة.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (02-05-01) بمقدار (3.85-3.82-3.76) على الترتيب، ما يفسر على أن التدقيق الخارجي يساعد بدرجة عالية على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت المناسب، وأن تقرير المدقق الخارجي يساعد بدرجة عالية على توفير معلومات تساهم في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة والعمل على تصحيحها، بالإضافة إلى معلومات ملائمة ومناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.

وبلغ أدنى متوسط حسابي من حيث ترتيب عبارات المحور الثالث قدره 3.71 والذي كان من نصيب العبارة الثالثة، ما يدل على أن التدقيق الخارجي يساهم بدرجة عالية في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية.

المطلب الثالث: عرض وتحليل محور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية

انطلاقا من مخرجات برنامج SPSS التي تمثل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الرابع من استبيان الدراسة، سنقوم بعرض وتحليل بيانات مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية، وهذا من خلال حساب المتوسطات الحسابية للإجابات المستجوبين والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (2-12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يساعد التدقيق الخارجي في التعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال الفترة المالية بصورة موثوقة.	3.85	0.892	**2**	عالية
02	موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية وأن تكون خالية من التحيز.	3.91	0.753	**1**	عالية
03	يساعد التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.	3.71	0.836	**4**	عالية
04	يساعد التدقيق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية.	3.82	0.834	**3**	عالية

05	يؤدي تقرير المدقق الخارجي إلى زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.	3.65	0.849	**5**	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية أن أكبر متوسط كان للعبارة (02) قدره 3.91 بانحراف معياري 0.753 وهو أقل انحراف معياري من بين عبارات هذا المحور، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون جدا على هذه العبارة، ما يدل وبدرجة عالية على أن موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية والعمل على أن تكون خالية من التحيز تماما.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (01-04) متقاربة جدا بمقدار (3.85-3.82) على الترتيب، ما يفسر بأن التدقيق الخارجي يساعد بدرجة عالية على التعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال الفترة المالية بصورة موثوقة، والعمل على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

وفي العبارات (03-05) كانت متوسطاتهم الحسابية بمقدار (3.71-3.65) على التوالي، ما يدل على أن التدقيق الخارجي يساعد على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق، وأن تقرير المدقق الخارجي يعمل بشكل عالي على زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

المطلب الرابع: عرض وتحليل محور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية

سيتم عرض وتحليل المحور الخامس الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات أفراد عينة الدراسة والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (2-13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها.	3.85	0.657	**1**	عالية
02	التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى.	3.85	0.657	**2**	عالية

03	التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها بالسنوات سابقة.	3.76	0.781	**3**	عالية
04	صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة كفاءتها.	4.56	0.504	**4**	عالية
05	صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة فعاليتها.	4.53	0.662	**5**	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية أن أكبر متوسط كان للعبارة الأول قدره 3.85 بانحراف معياري 0.657، ما يفسر وبدرجة عالية أن التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها بشكل أمثل.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (02-03-04-05) بمقدار (3.85-3.76-4.56-4.53) على الترتيب، ما يفسر وبدرجة عالية على أن التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى، وكذلك بمعلومات مماثلة لها بالسنوات سابقة، كما أن صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة كفاءتها وفعليتها بدرجة عالية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

خصص هذا المبحث لاختبار فرضيات الدراسة والخاصة بمدى قدرة التدقيق الخارجي على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين بالمسيلة.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

***الفرضية الأولى: H_1** تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية.

H_0: لا تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية.

H_1: تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية.

من أجل اختبار الفرضية الأولى سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثاني بهدف معرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، والجدول الآتي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني.

الجدول رقم (2-14):اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الثاني

مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	(Shapiro-Wilk)	
	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig
	34	0.619

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.619 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الثاني الخاص بمدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الأولى بالاعتماد على اختبار (One-Sample T test) وهو اختبار معلمي وذلك عند متوسط فرضي 3، والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-15):اختبار(One-Sample T test) للفرضية الأولى

تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig
	3.94	0.561	9.730	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.94 بانحراف معياري قدر 0.561، وبلغت t المحسوبة 9.730 وكانت القيمة الاحتمالية Sig المقابلة لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية

0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الأول (الفرضية البديلة H_1) القائلة بأنه "تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الأولى.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

***الفرضية الثانية:** H_1 يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية.

H_0: لا يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية.

H_1: يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية.

لاختبار الفرضية الثانية سيتم اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثالث وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثانية، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث.

الجدول رقم (2-16):اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الثالث

مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية	(Shapiro-Wilk)	
	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig
	34	0.349

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.349 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الثالث الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الرابعة بالاعتماد على الاختبار المعلمي (One-Sample T test) عند متوسط فرضي (3)، والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-17):اختبار(One-Sample T test) للفرضية الثانية

يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig
	3.81	0.558	8.420	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.81 وهو يقع في مجال الدرجة العالية]3.4-4.2[بانحراف معياري قدر0.558، وبلغت t المحسوبة 6.902، وكانت القيمة الاحتمالية Sig تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية (الفرضية البديلة H_1)

القائلة بأنه: "يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثانية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

***الفرضية الثالثة: H_1** يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية.

H_0: لا يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية.

H_1: يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية.

من أجل اختبار الفرضية الثالثة سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الرابع وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثالثة، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور.

الجدول رقم (2-18):اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الرابع

مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية	(Shapiro-Wilk)	
	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig
	34	0.056

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.056 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الرابع الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الثالثة بالاعتماد على اختبار (One-Sample T test) وهو اختبار معلمي وذلك عند متوسط فرضي 3، والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-19):اختبار(One-Sample T test) للفرضية الثالثة

يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig
	3.79	0.666	6.902	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.79 بانحراف معياري قدر0.666، وبلغت t المحسوبة 6.902 وكانت القيمة الاحتمالية Sig المقابلة لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة (الفرضية البديلةH_1) القائلة بأنه "يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية "، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

***الفرضية الرابعة: H_1:** يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية.

H_0: لا يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية.

H_1: يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية.

لاختبار الفرضية الرابعة سيتم اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الخامس وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الرابعة، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور.

الجدول رقم (2-20):اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الخامس

مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية	(Shapiro-Wilk)	
	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig
	34	0.523

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.523 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الخامس الخاص بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الرابعة بالاعتماد على الاختبار المعلمي (One-Sample T test) عند متوسط فرضي (3)، والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-21):اختبار(One-Sample T test) للفرضية الرابعة

يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig
	4.11	0.415	15.605	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 4.11 وهو يقع في مجال الدرجة العالية]3.4-4.2[بانحراف معياري قدر0.415، وبلغت t المحسوبة 15.605، وكانت القيمة الاحتمالية Sig تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الرابعة (الفرضية البديلةH_1) القائلة بأنه "يساهم التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية "، وهذا ما يعني صحة الفرضية الرابعة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تمت دراسة مدى قدرة التدقيق الخارجي على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية المسيلة والأكاديميين بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، وباستخدام أداة قياس الدراسة المتمثلة في الاستبيان وعينة متكونة من 34 مهني وأكاديمي بالمسيلة، توصلت نتائج الدراسة إلى أن مؤشرات جودة التدقيق الخارجي تساهم وبدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية، بالإضافة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم بدرجة عالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة) المتضمنة بالقوائم المالية.

الخاتمة

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال تقسيم الدراسة إلى فصلين بحيث الفصل الأول يتمحور حول المفاهيم النظرية والتي تكون لنا بمثابة الأساس والموجه الرئيسي للانتقال إلى الجانب التطبيقي (الفصل الثاني)، حيث حاولنا تطبيق دراستنا على المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والأفاق المستقبلية يتم ذكرها فيما يلي:

أولا: النتائج

-أن التدقيق الخارجي عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وتكمن أهميتها في إعطاء صورة حقيقية للوضعية المالية.

-يعمل التدقيق الخارجي على زيادة القدرة على توصيل معلومات محاسبية، وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمدقق الخارجي والذي يحتوي على مدى افصاح وصدق كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

-يعمل التدقيق الخارجي على البحث عن نقاط ضعف المؤسسة واكتشافها وكذلك يقوم بتقديم تقريه الانتقادي من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات.

- تساهم مؤشرات جودة التدقيق الخارجي بدرجة عالية في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، من خلال التأكد من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى افصاحها للحقائق الهامة بشكل كاف ومعقول.

- التدقيق الخارجي يساهم بدرجة عالية في تحسين ملائمة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، ذلك بتوفير معلومات ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.

- يساعد التدقيق الخارجي وبدرجة عالية في تحسين موثوقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، ذلك بالتعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال الفترة المالية بصورة موثوقة.

- التدقيق الخارجي يساهم بدرجة عالية في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، ذلك من خلال عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها من المعلومات للمؤسسات المنافسة وكذلك مع المؤسسة نفسها بالنسبة للسنوات السابقة.

ثانيا: الاقتراحات

-العمل على التأكد من نزاهة المدقق الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

-قيام المؤسسات الاقتصادية بإعداد سجل يحتوي على جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة ما يساعد المدققين على الخارجين على القيام بعملهم على أكمل وجه.

-أن تقرير المدقق الخارجي لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء ومواطن الضعف، فعليه يجب على مدراء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن يبرمج ويضعوا في القريب العاجل مدققين داخلين على مستوى المؤسسة حتى يقلل من فرص التلاعب.

-ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائري بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الخارجي.

-زيادة الوعي بأهمية التدقيق الخارجي من خلال الندوات والملتقيات التي تبرمجها الجامعات عبر ربوع الوطن الجزائري.

-إعطاء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمعلومة قيمة أكثر والاهتمام بتحسين جودتها.

ثالثا: أفاق الدراسة

- دراسة الموضوع بأخذ عينة أكبر من المهنيين والأكاديميين.
- دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات -دراسة على من المهنين والأكاديميين-.
- أهمية التدقيق الخارجي في صنع القرارات-دراسة على عينة من المهنين والأكاديميين-.
- دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة حالة-.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة. (2015). *التدقيق ورقابة الجودة* (المجلد 02). عمان، الأردن: دار صفاء.
2. احمد لطفي امين السيد. (2007). *التطورات الحديثة في المراجعة*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
3. أحمد لطفي أمين السيد. (2009). *فلسفة المراجعة* (المجلد 01). القاهرة، مصر: الدار الجامعية.
4. بوتين محمد. (2010). *المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية –دروس وتطبيقات–*. الجزائر: الصفحات الزرقاء.
5. جمعة أحمد حلمي. (2010). *نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)* (المجلد 01). عمان، الأردن: دار صفاء.
6. حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2011). *المحاسبة الدولية* (المجلد 02). عمان، الأردن: دار الثقافة.
7. خالد جمال الجعارات. (2008). *معايير التقارير المالية الدولية(2007)* (المجلد 01). عمان، الأردن: دار إثراء.
8. سامي محمد الوقاد. (2011). *نظرية المحاسبة* (المجلد 01). عمان، الأردن: دار المسيرة.
9. عبد الرحمان عطية. (2011). *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي* (المجلد ط02). الجزائر: دار جيطلي.
10. عبد الفتاح الصحن، و آخرون. (2007). *أسس المراجعة الخارجية*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.
11. فايز سليم حداد. (2010). *الإدارة المالية* (المجلد 01). عمان، الأردن: دار الحامد.
12. محمد الفيومي محمد. (2008). *دراسات متقدمة في المراجعة*. الاسكندرية، مصر: دار الفتح.
13. محمد بوتين. (2008). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق* (المجلد 03). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
14. محمد متولي عصام الدين. (2009). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. صنعاء، اليمن: دار الكتاب الجامعي.
15. مؤيد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة. (2006). *تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي*. عمان، الأردن: دار المسيرة.

ثانيا: المقالات العلمية

1. أمينة حفاصة، و عباس فرحات. (2018). جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11*(02).
2. بن عبد الرحمان العايب، و نشيدة أحططاش . (2017). رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها. *مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، 08*(01).
3. بوسعدية مسعود، و مصطفى قمان. (2023). التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. *مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، 07*(01).
4. جمال معتوق. (2017). تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF. *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، 03*(02).
5. جيلالي عبدلي، و آخرون. (2021). الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 04*(02).
6. حكيم شبوطي، و براهيم علي عباس. (2018). مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية. *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 2*(1).
7. حمزة بولعراس، و عصام سليماني. (2022). مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية. *الأفاق للدراسات الاقتصادية، 07*(02).
8. خديجة بلحياني. (2019). واقع الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات النفطية. *مجلة الاقتصاد الجديد. جامعة خميس مليانة. الجزائر، 10*(03).
9. خديجة ردة، و محمد العربي طاري. (2017). الأدوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية وأهميتها كآلية لتشخيص الوضع المالي للمؤسسات. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 02*(03).
10. خلف الله بن يوسف، و وآخرون. (2021). دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 12*(02).
11. طارق تليلي، و هواري سويسي. (2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجين في الجزائر. *مجلة الباحث، 19*(01).
12. عايدة بلخيري، و جمعة هوام. (2023). دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في إطار حوكمة الشركات. *مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 06*(01).
13. عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 04*(02).

14. عبد اللطيف عايشي، و محمد سعيداني. (2022). مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة دفاتر ، 18*(02).

15. عثمان مداحي. (2012). أهداف القوائم المالية. *مجلة الاقتصاد الجديد، 03*(02).

16. علي سايح جبور. (2022). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية. *مجلة المنهل الاقتصادي، 05*(01).

17. عمر قمان. (2021). النظام المحاسبي كآلية لتوفير القوائم المالية وفق أسس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي. *مجلة إقتصاد المال والأعمال، 06*(02).

18. عيسى عوينة، و احمد نقاز. (2022). جودة خدمة التدقيق الخارجي على اعانات الدولة للجمعيات في الجزائر. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، 07*(01).

19. فارس سعيدي، و آخرون. (2023). مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين الواقع والمأمول. *مجلة الأبحاث الاقتصادية، 18*(01).

20. محمد سامي مجدي. (2009). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 46*(02).

21. مختار مسامح، و سمير لقويرة. (2017). مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق. *مجلة الاقتصاد الصناعي، 7*(3).

22. مسعود بوسعدية، و مصطفى قمان. (2023). كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، 07*(02).

23. مصطفى قمان، و مسعود بوسعدية. (2023). واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 06*(02).

24. منير بوعظم، و محمد العربي غزي. (2021). أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01). *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، 07*(01).

25. نادية غالم، و آخرون. (2023). جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي IAS 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالة". *مجلة التكامل الاقتصادي، 11*(03).

26. ناصر شارفي، و أيوب نجار. (2019). دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية. *مجلة الاقتصاد الجديد، 02*(19).

27. نور الدين جدر، و محمد مراد آيت. (2018). قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة البديل الاقتصادي*، *05*(01).

ثالثا: أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير ومذكرات الماستر

1. حنان بوميسة. (2023). دور إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية الاستغلال (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، سطيف–الجزائر: جامعة فرحات عباس.
2. خالد بريش. (2015). مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية (رسالة ماجستير). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
3. رياض زلاسي. (2012). إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق المعلومات المحاسبية (رسالة ماجستير). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر: جامعة قصدي مرباح.
4. سعيدة رحيش. (2014). مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (رسالة ماجستير). *قسم علوم التسيير*. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، بومرداس، الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة.
5. سناء مالطي. (2020). جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس، الجزائر: جامعة الجيلالي اليابس.
6. شهرزاد بلهامل. (2016). المسؤولية الاجتماعية ومدى الاهتمام بالمحاسبة عنها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
7. عبد المالك زين. (2015). القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (رسالة ماجستير). *قسم علوم التسيير*. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، بومرداس، الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة.
8. محمد سفيان بن موسى. (2015). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية (مذكرة ماستر). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.

9. مريم واكر. (2023). التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية (أطروحة دكتوراه). *قسم علوم المالية والمحاسبة*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف–الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.

10. مصطفى نعامة. (2017). محاولة تطبيق مبادئ محاسبة الزكاة على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (أطروحة دكتوراه). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الأغواط، المسيلة: جامعة عمار ثلجي.

11. مفيد عبد اللاوي. (2014). آليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات (أطروحة دكتوراه). *قسم علوم التسيير*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3.

12. مني أمحمد الجودي. (2019). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية (مذكرة ماستر). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

13. نبيل حمادي. (2008). التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات (رسالة ماجستير). *قسم علوم التسيير*. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.

14. نريمان مرازيق. (2019). أثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية (مذكرة ماستر). *قسم علوم المالية والمحاسبة*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعريريج، الجزائر: جامعة محمد البشير الابراهيمي.

15. هدى عواج. (2015). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية (مذكرة ماستر). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.

16. وحيد بليدية. (2014). تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (رسالة ماجستير). *قسم العلوم التجارية*. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة البليدة2.

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على **شهادة الماستر** في العلوم المالية والمحاسبة، تحت عنوان: **دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية –دراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين–**، يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف معرفة آرائكم حول ما تضمنه من تساؤلات، لذا نرجو من حضرتكم التكرم بتعبئة الاستبيان كون نتائج الدراسة مبنية على صدق إجاباتكم، ونحيطكم علما أن ما تدلون به من معلومات سيتم التعامل معها في إطار علمي وبشكل موضوعي، ولن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولكم منا فائق الاحترام والتقدير.

الطلبة: سرايش محسن البدوي، بن عادل يوسف **المشرف: د.سمان علي**

يرجى وضع علامة (x) في المكان المناسب

محاور الدراسة:

المحور الأول: البيانات العامة

***الوظيفة:** خبير محاسبي ☐ محافظ الحسابات ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐

***الخبرة المهنية:** أقل من 5سنوات ☐ من 5 إلى 15سنة ☐ أكثر من 15سنة ☐

***التخصص العلمي:** تدقيق ☐ محاسبة ☐ مالية ☐ جباية ☐

المحور الثاني: مدى مساهمة مؤشرات جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساعد التدقيق الخارجي على التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية.					

02	يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.					
03	تميز المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والمهني المناسبين يحسن من جودة القوائم المالية.					
04	عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.					
05	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.					
06	افصاح المدقق الخارجي عن جميع تحفظاته ضمن تقرير التدقيق يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.					

المحور الثالث: مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة القوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين توفير معلومات ملائمة ومناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.					
02	يساعد التدقيق الخارجي على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت المناسب.					
03	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية.					
04	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المالية ومدى ملائمتها في القوائم المالية.					
05	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة وتصحيحها.					

المحور الرابع: مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية القوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساعد التدقيق الخارجي في التعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال					

	الفترة المالية بصورة موثوقة.					
02	موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية وأن تكون خالية من التحيز.					
03	يساعد التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.					
04	يساعد التدقيق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية.					
05	يؤدي تقرير المدقق الخارجي إلى زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.					

المحور الخامس: مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها.					
02	التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى.					
03	التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها بالسنوات سابقة.					
04	صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة كفاءتها.					
05	صدق وشرعية الحسابات في القوائم المالية من طرف مدقق الحسابات الخارجي يؤدي إلى قابلية المقارنة مع مؤسسات مماثلة وزيادة فعاليتها.					

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

الأستاذ	الرتبة	الجامعة
سعودي بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف –المسيلة–
حميدي أحمد السعيد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة محمد بوضياف –المسيلة–
بوسعدية مسعود	أستاذ مساعد –ب–	جامعة محمد بوضياف –المسيلة–

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج SPSS

أولا: الثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,932	21

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,788	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,783	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,858	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,622	5

ثانيا: معاملات الارتباط

Corrélations

		المحور الثاني
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	34
يساعد التدقيق الخارجي على التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,554**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	34
يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.	Corrélation de Pearson	,473**
	Sig. (bilatérale)	,005
	N	34
تميز المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي	Corrélation de Pearson	,777**

والمهني المناسبين يحسن من جودة القوائم المالية.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.	Corrélation de Pearson	,772**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,813**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
افصاح المدقق الخارجي عن جميع تحفظاته ضمن تقرير التدقيق يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,764**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34

Corrélations

		المحور الثالث
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	34
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين توفير معلومات ملائمة ومناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	Corrélation de Pearson	,766**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يساعد التدقيق الخارجي على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت المناسب.	Corrélation de Pearson	,544**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	34
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,744**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المالية ومدى ملائمتها في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,778**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة وتصحيحها.	Corrélation de Pearson	,820**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34

Corrélations

		المحور الرابع
المحور الرابع	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	34
يساعد التدقيق الخارجي في التعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال الفترة المالية بصورة موثوقة.	Corrélation de Pearson	,854**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق	Corrélation de Pearson	,650**

الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية وأن تكون خالية من التحيز.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يساعد التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.	Corrélation de Pearson	,799**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يساعد التدقيق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,793**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يؤدي تقرير المدقق الخارجي إلى زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,883**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34

Corrélations

		المحور الخامس
المحور الخامس	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	34
التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها.	Corrélation de Pearson	,794**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى.	Corrélation de Pearson	,750**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها بالسنوات سابقة.	Corrélation de Pearson	,756**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.	Corrélation de Pearson	,358*
	Sig. (bilatérale)	,037
	N	34
عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.	Corrélation de Pearson	,439**
	Sig. (bilatérale)	,009
	N	34

ثالثا: التكرارت والنسب المئوية

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	3	8,8	8,8	8,8
	محافظ الحسابات	7	20,6	20,6	29,4
	محاسب معتمد	9	26,5	26,5	55,9
	أستاذ جامعي	15	44,1	44,1	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	8	23,5	23,5	23,5
	من 5 إلى 15 سنة	17	50,0	50,0	73,5
	أكثر من 15 سنة	9	26,5	26,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تدقيق	11	32,4	32,4	32,4
	محاسبة	9	26,5	26,5	58,8
	مالية	3	8,8	8,8	67,6
	جباية	11	32,4	32,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

رابعا: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يساعد التدقيق الخارجي على التحقق من مدى دقة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	34	4,38	,779
يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.	34	4,21	,641
تميز المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والمهني المناسبين يحسن من جودة القوائم المالية.	34	3,68	,878
عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.	34	3,79	,808
التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	34	3,76	,741
افصاح المدقق الخارجي عن جميع تحفظاته ضمن تقرير التدقيق يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية.	34	3,79	,946
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين توفير معلومات ملائمة ومناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	34	3,76	,741
يساعد التدقيق الخارجي على توفير القوائم المالية لمستخدميها في الوقت المناسب.	34	3,85	,702
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية.	34	3,71	,836

يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المالية ومدى ملائمتها في القوائم المالية.	34	3,88	,769
يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم مدى صحة التوقعات السابقة للمؤسسة وتصحيحها.	34	3,82	,758
يساعد التدقيق الخارجي في التعبير بصدق وموضوعية عن الأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة خلال الفترة المالية بصورة موثوقة.	34	3,85	,892
موثوقية الوثائق الثبوتية من طرف المدقق الخارجي تساعد على حيادية القوائم المالية وأن تكون خالية من التحيز.	34	3,91	,753
يساعد التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.	34	3,71	,836
يساعد التدقيق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية.	34	3,82	,834
يؤدي تقرير المدقق الخارجي إلى زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.	34	3,65	,849
التدقيق الخارجي يساعد على عرض وترتيب المعلومات في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها.	34	3,85	,657
التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى.	34	3,85	,657
التدقيق الخارجي يساعد على توفير معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها بالسنوات سابقة.	34	3,76	,781
يساهم التدقيق الخارجي على التأكد من مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول.	34	4,56	,504
عدم وجود أية ضغوطات أو تدخل على عمل المدقق الخارجي من طرف المؤسسة يزيد من جودة قوائمها المالية.	34	4,53	,662
N valide (liste)	34		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الثاني	34	3,94	,561
المحور الثالث	34	3,81	,558
المحور الرابع	34	3,79	,666
المحور الخامس	34	4,11	,415
N valide (liste)	34		

خامسا: اختبار الفرضيات

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الثاني	,131	34	,147	,975	34	,619
المحور الثالث	,129	34	,167	,966	34	,349
المحور الرابع	,170	34	,014	,938	34	,056
المحور الخامس	,122	34	,200*	,972	34	,523

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الثاني	34	3,94	,561	,096
المحور الثالث	34	3,81	,558	,096
المحور الرابع	34	3,79	,666	,114
المحور الخامس	34	4,11	,415	,071

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
المحور الثاني	9,730	33	,000	,936	,74	1,13
المحور الثالث	8,420	33	,000	,806	,61	1,00
المحور الرابع	6,902	33	,000	,788	,56	1,02
المحور الخامس	15,605	33	,000	1,112	,97	1,26

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: محسن البدوي ..... اللقب: سرايش .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 209467587 والصادرة بتاريخ: 2023.08.15

المسجل(ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024/05/30

الإمضاء

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: ....بوسف..... اللقب: ....بن عادل.....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ....2034/1.33.08.... والصادرة بتاريخ: ...2018.09.23...

المسجل(ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

.....دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.....

.....دراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين.....

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: ....2024/05/30....

الإمضاء