

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

تأثير التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية  
دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذة:

أحلام بلقاسم كحلولي

من إعداد الطالبتين:

آية مخلوفي

عائشة بوفريوة

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. بلال كيموش	أستاذ التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
د. أحلام بلقاسم كحلولي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
د. لطفي بوناب	أستاذ محاضر " أ "	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023 – 2024 م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

تأثير التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية  
دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذة:

أحلام بلقاسم كحلولي

من إعداد الطالبتين:

آية مخلوفي

عائشة بوفريوة

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. بلال كيموش	أستاذ التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
د. أحلام بلقاسم كحلولي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
د. لطفي بوناب	أستاذ محاضر " أ "	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023 – 2024 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ }  
{ دَرَجَاتٍ }

" سورة المجادلة الآية {11} "

الشكر  
ما من

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله الذي أعاننا وأمدنا بالقوة و الصبر على إجتياز هذه الخطوة الحمد لله حمدا كثيرا مباركا بتوفيق الله و تسهيل عملنا نتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذة المشرفة " أحلام كحلولي بلقاسم " بقبولها الإشراف على هذا العمل و على نصائحها القيمة التي لم تبخل علينا بشيء بارك الله فيها و جزاها الله خيرا و نقدم كل الشكر و التقدير لجميع الأساتذة في مشوارنا الدراسي على مجهوداتهم القيمة حفظهم الله أجمعين و أدامهم منارات في سقف هذا الصرح الجليل، شكر و تقدير كذلك للجنة المناقشة شكرا على تقاسمنا هذه اللحظات الجميلة في آخر مشوارنا الدراسي كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا من قريب و من بعيد حتى بكلمة طيبة و إبتسامة عطرة.

" آية مخلوفي "

" عائشة بوفريوة "

## الإهداء

بعد الصلاة و السلام على أشرف المرسلين سيد الخلق أجمعين أهدي  
ثمرة جهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز الناس على قلبي "لأمي" و  
"أبي" بكل حب و إمتنان شكرا على تضحياتكم من أجلي شكرا على  
كل جهد قدمتموه لي أفخر بما أنا عليه اليوم بفضلكم أدامكم الله لي.

إلى إخوتي "خالد" و "أمين" و زوجة أخي "منال" أختي الثانية، على  
مواساتهم لي و مساندي طيلة حياتي أدامكم الله و رعاكم الله بحفظه

إلى فلدات الكبد ونور الفؤاد "جنى اليقين" و "وسيم شاهين".

إلى شريك حياتي "بلال" الذي رافقني طوال فترة إعدادي لهذه المذكرة  
و مساعدتي في إنجازها و مساندي لي ووقوفه بجاني و تحمله معي كل  
الصعوبات شكرا لوجودك بجاني أدامك الله لي.

لأحبتى و صديقتي "هديل" و "داليا" و "ميرا" و "دنيا" و "خولة"  
سعدت برفقتكم طيلة مشواري الدراسي قضيت معكم أزهى ذكريات.

"آية مخلوني"

## الافتتاح

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبله، ومن  
يعيننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم، ثم صلاة وسلام على  
الحبيب المصطفى خير الأنام.

أهدي هذا العمل إلى حبيبتي وصديقتي وسندي ومسندي أُمِّي قرة  
عيني

وإلى أبي الغالي الذي ناضل من أجلي وهياً لي أسباب النجاح.  
وإلى إخوتي وكل أفراد عائلتي كبيرها وصغيرها و زملائي و أصدقائي  
الذي كانوا نعم الصحبة، وإلى من ملأ قلبي ولم يسعه قلبي.

## ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان تم توزيعه على موظفي قسم التدقيق الداخلي ومصلحة المالية والمحاسبة في المؤسسات محل الدراسة. وقد قمنا بمعالجة هذه البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في الشركات محل الدراسة، بالإضافة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من مواصفات المدقق الخارجي وهي الإستقلالية والكفاءة وإجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، هذه الأخيرة معبر عنها من خلال مجموعة من الخصائص هي قابلية الفهم، الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق خارجي، جودة القوائم المالية، مواصفات المدقق الخارجي، إجراءات التدقيق.

## Abstract

The aim of this study was to examine the contribution of external auditing to achieving the quality of financial statements in a sample of economic institutions in Skikda province. To achieve the study objectives, a questionnaire was designed and distributed to employees of the internal audit department, financial department, and accounting department in the institutions under study. The data collected were processed using the statistical software spss.

The study found a statistically significant impact of external auditing on the quality of financial statements in the studied companies. Additionally, there is a statistically significant impact of the characteristics of the external auditor namely independence, competence, and auditing procedures on the quality of financial statements, which is expressed through characteristics such as understandability, relevance, reliability, and comparability.

**Keywords:** External auditing, quality of financial statements, characteristics of external auditor, auditing procedures.

## الفهرس

الصفحة	العنوان
	آية قرآنية
	الشكر
	الإهداء
	ملخص
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
أ - د	مقدمة
48-6	الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية
6	تمهيد
7	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية
7	المطلب الأول: مدخل إلى التدقيق الخارجي
7	الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي
7	أولاً. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م
8	ثانياً. الفترة من 1500 حتى 1850 م
8	ثالثاً. الفترة من 1850 حتى 1905 م
8	رابعاً. الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا
9	الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه
9	أولاً. تعريف التدقيق الخارجي
10	ثانياً. أنواع التدقيق الخارجي
12	الفرع الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي
12	أولاً. أهمية التدقيق الخارجي
13	ثانياً. أهداف التدقيق الخارجي
14	المطلب الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات
14	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وصفاته
14	أولاً. تعريف محافظ الحسابات

15	ثانيا. صفات محافظ الحسابات
16	الفرع الثاني: مهام وشروط محافظ الحسابات
16	أولا. مهام محافظ الحسابات
17	ثانيا. شروط محافظ الحسابات
18	الفرع الثالث: واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات
18	أولا. واجبات محافظ الحسابات
19	ثانيا. مسؤوليات محافظ الحسابات
20	الفرع الرابع: معايير واصدارت محافظ الحسابات
23	المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول جودة القوائم المالية
23	الفرع الأول: تعريف وخصائص القوائم المالية
23	أولا. تعريف القوائم المالية
24	ثانيا. خصائص القوائم المالية
25	الفرع الثاني: أهداف ومستخدمو القوائم المالية
25	أولا. أهداف القوائم المالية
25	ثانيا. مستخدمو القوائم المالية
26	الفرع الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية ومقاييسها
26	أولا. مفهوم جودة القوائم المالية
27	ثانيا. مقاييس جودة القوائم المالية
28	الفرع الرابع: متطلبات القوائم المالية
28	أولا. متطلبات متعلقة بالعملية المحاسبية (جودة نظام المعلومات)
29	ثانيا. الجودة في عملية إنتاج المعلومة خلال مراحل عمل نظام المعلومات
29	ثالثا. الجودة من خلال العناصر المشكلة للنظام
30	رابعا. متطلبات متعلقة بجودة التدقيق
30	الفرع الخامس: أنواع القوائم المالية
32	المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية
32	المطلب الأول: علاقة جودة التدقيق الخارجي بجودة القوائم المالية
32	الفرع الأول: تعريف وأهمية جودة التدقيق الخارجي
32	أولا. تعريف جودة التدقيق الخارجي
33	ثانيا. أهمية جودة التدقيق الخارجي
34	الفرع الثاني: أهداف وخصائص جودة التدقيق الخارجي

34	أولاً. أهداف جودة التدقيق الخارجي
35	ثانياً. خصائص جودة التدقيق الخارجي
36	الفرع الثالث: موثوقية القوائم المالية كنتيجة لجودة التدقيق الخارجي
37	المطلب الثاني: علاقة إجراءات التدقيق الخارجي بجودة القوائم المالية
37	الفرع الأول: تخطيط توقيت لعملية المراجعة
38	الفرع الثاني: طبيعة إجراءات التدقيق
38	الفرع الثالث: إجراءات الفحص التحليلي
39	الفرع الرابع: عمق الإجراءات
40	الفرع الخامس: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية
42	المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة
42	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
42	أولاً. دراسة حمودي والكرواعي
42	ثانياً. دراسة حميدي أحمد سعيد
43	ثالثاً. دراسة طيبي عبد اللطيف وابن الشيخ عبد الحميد
43	المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
43	أولاً. دراسة Ghassan falah al matarneh
44	ثانياً. دراسة Schroeder et al
45	ثالثاً. دراسة ALI ABDESSAMED Omer
45	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف
46	المطلب الرابع. القيمة المضافة
48	خلاصة الفصل
<b>80-50</b>	<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة</b>
50	تمهيد
51	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
51	المطلب الأول: منهج الدراسة
51	أولاً. تقديم الدراسة
52	ثانياً. مجتمع الدراسة
53	ثالثاً. عينة الدراسة
53	رابعاً. أداة الدراسة
55	المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية للبيانات

56	المبحث الثاني: نتائج وتحليل الدراسة
56	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
56	الفرع الأول: ثبات أداة الدراسة
57	الفرع الثاني: صدق الاستبيان
57	أولاً. صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول
57	1. الكفاءة
58	2. الاستقلالية
59	3. إجراءات التدقيق الخارجي
60	ثانياً. صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني
60	1. قابلية الفهم
60	2. الملاءمة
61	3. قابلية المقارنة
62	4. الموثوقية
63	الفرع الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة
63	أولاً. المؤهل العلمي
64	ثانياً. سنوات الخبرة
65	ثالثاً. المسمى الوظيفي
67	المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة
67	الفرع الأول: التحليل الاحصائي الوصفي للاستبانة " تحليل فقرات الاستبانة "
67	أولاً. تحليل المحور الأول للاستبيان
67	1. الكفاءة
68	2. الاستقلالية
70	3. إجراءات التدقيق الخارجي
71	ثانياً. تحليل المحور الثاني للاستبيان
71	1. قابلية الفهم
72	2. الملاءمة
74	3. قابلية المقارنة
75	4. الموثوقية
76	الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
76	أولاً. اختبار التوزيع الطبيعي

76	ثانيا. اختبار الفرضية الفرعية الأولى
77	ثالثا. اختبار الفرضية الفرعية الثانية
78	رابعا. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
79	خامسا. اختبار الفرضية الرئيسية
80	خلاصة الفصل
<b>84-82</b>	<b>خاتمة</b>
<b>88-85</b>	<b>قائمة المراجع</b>
<b>106-89</b>	<b>الملاحق</b>
	تم بحمد الله

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان
11	الجدول رقم (1. 1): المقارنة بين التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدى، الخبرة القضائية المحاسبية
52	الجدول رقم (1. 2): المؤسسات محل الدراسة
56	الجدول رقم (2. 2): معامل ألفا كرونباخ لكل محور
57	الجدول رقم (2. 3): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الكفاءة
58	الجدول رقم (2. 4): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الإستقلالية.
59	الجدول رقم (2. 5): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات إجراءات التدقيق الخارجي
60	الجدول رقم (2. 6): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات قابلية الفهم
60	الجدول رقم (2. 7): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الملائمة
61	الجدول رقم (2. 8): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات قابلية المقارنة
62	الجدول رقم (2. 9): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الموثوقية
63	الجدول رقم (2. 10): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
64	الجدول رقم (2. 11): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة
65	الجدول رقم (2. 12): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي
67	الجدول رقم (2. 13): تحليل فقرات الكفاءة
68	الجدول رقم (2. 14): تحليل فقرات الاستقلالية
70	الجدول رقم (2. 15): تحليل فقرات التدقيق الخارجي
71	الجدول رقم (2. 16): تحليل فقرات قابلية الفهم
71	الجدول رقم (2. 17): تحليل فقرات الملاءمة
74	الجدول رقم (2. 18): تحليل فقرات قابلية المقارنة
75	الجدول رقم (2. 19): تحليل فقرات الموثوقية الموثوقية
76	الجدول رقم (2. 20): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر الكفاءة على جودة القوائم
77	الجدول رقم (2. 21): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر الاستقلالية على جودة القوائم
77	الجدول رقم (2. 22): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر إجراءات التدقيق الخارجي
78	الجدول رقم (2. 23): نتيجة تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر التدقيق الخارجي
79	الجدول رقم (2. 24): التوزيع الطبيعي

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان
31	الشكل رقم (1 .1): عرض القوائم المالية
64	الشكل رقم (1 .2): المؤهل العلمي
65	الشكل رقم (2 .2): سنوات الخبرة
66	الشكل رقم (3 .2): المسمى الوظيفي

## فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان
94-89	الملحق (01): الاستبيان
95	الملحق (02): لجنة المحكمين
106-96	الملحق (03): النتائج ببرنامج SPSS

مقدمة

عرفت بداية القرن الواحد والعشرين أكبر الفضائح في تاريخ المحاسبة والتدقيق، حيث تسببت هذه الفضائح في خسائر فاضحة للمستثمرين والمساهمين وأدت إلى حدوث تغيرات كبيرة في قواعد المحاسبة والتدقيق. بعد هذه الفضائح زاد إدراك أصحاب المصالح، بأن التدقيق الخارجي هو الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها من خلال التقرير الذي يصدره، والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فهذه الأخيرة هي الأساس الذي يعتمد عليه مستخدمو القرار في تسيير أعمالهم المختلفة. وبذلك تعتبر العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية من المواضيع الهامة في مجال المحاسبة والتمويل في الوقت الحالي، حيث يهدف التدقيق الخارجي إلى تقييم وتحليل السجلات والحسابات المالية للمؤسسة وذلك للتأكد من صحة وموثوقية المعلومات المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية.

كما يقوم التدقيق الخارجي بتعزيز إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال تقديم توصيات لتحسين الإجراءات والتدابير المالية التي يمكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية، مما يساهم في زيادة الشفافية والنزاهة في العمليات المالية للمؤسسة ويعزز الثقة فيها من قبل الأطراف المعنية، كما أنه يضمن أن جميع العمليات المالية تم تسجيلها بشكل صحيح وفي الأوقات المناسبة، وأن الحسابات تتوافق مع المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي الوصول إلى إنتاج قوائم مالية بجودة عالية.

## أولاً. مشكلة الدراسة

وعلى ضوء ما سبق يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية الرئيسية المطروحة كما يلي:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التي تدور حول النقاط التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة؟

## ثانيا. فرضيات الدراسة

بالإعتماد على الإشكالية المطروحة السابقة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

### الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة.

ومن خلال الفرضية الرئيسية تتفرع الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لكفاءة المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة؛

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لاستقلالية المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة؛

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لإجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة.

## ثالثا. أهمية الدراسة

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في كونه أداة تخدم أطراف عديدة تقوم باستخدام القوائم المالية للشركات، التي يراجعها المدقق الخارجي من أجل تلبية احتياجاتهم المختلفة، وتعتبر جودة التدقيق الخارجي عنصرا مهما يؤدي إلى تهزيز الدور الرقابي له ما ينعكس على مصداقية القوائم المالية وزيادة الموثوقية في تقارير التدقيق.

## رابعاً. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على الدور البارز الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية والحرص على معرفة العلاقة بينهما؛

- التعرف على مهام محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر؛

- إظهار الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

## خامساً. حدود الدراسة

- الحدود الموضوعية: في هذه الدراسة التدقيق الخارجي متغير مستقل وجودة القوائم المالية كمتغير تابع؛

- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الفترة الممتدة من شهر مارس إلى شهر جوان 2024؛

- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة.

## سادساً. منهج الدراسة

في إطار هذا البحث ومن أجل الإجابة على إشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات تم استخدام المناهج التالية:

- المنهج الوصفي: اعتمدنا عليه في الجانب النظري حيث يهدف هذا المنهج إلى وصف التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية والعلاقة بينهما نظرياً؛

- المنهج التحليلي: خصص للجانب التطبيقي لتحليل العلاقة بين متغيري الدراسة، والقيام بمعالجة النتائج بواسطة برنامج (spss).

## سابعاً. صعوبات الدراسة

لم نواجه صعوبات كبيرة في الجانب النظري، أما الصعوبة كانت في الجانب التطبيقي وهي عدم القدرة على الحصول على المعلومات والوثائق الكافية سرية المعلومات.

## ثامنا. أسباب اختيار الموضوع

يوجد العديد من الأسباب ومبررات اختيار هذا الموضوع نذكر منها:

- الموضوع يدخل ضمن تخصص الطالبين؛
- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع؛
- الرغبة في معرفة العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.

## تاسعا. هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة ولمعالجة الفرضية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين:

- **الفصل الأول:** يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول مفاهيم أساسية على التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية، المبحث الثاني مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية أما المبحث الثالث يتناول الدراسات السابقة والقيمة المضافة؛
- **الفصل الثاني:** تطرقنا إلى الدراسة التطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تحقيق جودة في القوائم المالية في عينة المؤسسات بولاية سكيكدة. وفي الأخير الخاتمة تتضمن جملة من النتائج.

الفصل الأول: الإطار النظري

لتأثير الترفيق الخارجي حول

جودة القوائم المالية

**تمهيد:**

تعتبر مهنة التدقيق ركيزة أساسية وفعالة في المؤسسة، كما أخذت مسارا جديدا وهو إضفاء القيمة على جودة القوائم المالية، وهذا من الأمور التي يوليها التدقيق الخارجي أهمية كبيرة مما جعل من هذه الوظيفة أكثر من ضرورة حتمية كطرف مستقل تماما يساعد على ضبط المعطيات والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي تقدمها المحاسبة وتصحيح الأخطاء وكشف التلاعبات وكل أنواع الغش.

وقد تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية على التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية؛
- المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية؛
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة.

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية

يلعب التدقيق الخارجي دورا هاما باعتباره وسيلة تضمن شفافية وموثوقية القوائم المالية وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

### المطلب الأول: مدخل إلى التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي هو عملية تحليل وتقييم للسجلات المالية في المؤسسة من قبل جهة خارجية مستقلة ومؤهلة بهدف التأكد من دقة وموثوقية البيانات المالية، يساعد في تحسين العمليات وتعزيز الشفافية والمصداقية للأطراف المعنية.

### الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وبالتالي نجد أن كلمة تدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية، (Audire) ومعناها يستمع.

ويمكن تلخيص تطور التدقيق الخارجي عبر عدة فترات زمنية كما يلي:<sup>1</sup>

#### أولا. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

كانت المحاسبة في هذه الفترة مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث وضحت الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. كما ظهر لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات. وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل بين الوظائف.

<sup>1</sup> آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر، 2018، ص7 - ص8.

## ثانيا. الفترة من 1500 حتى 1850 م

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة واقتصر على اكتشاف الأخطاء، الغش، التلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مدقق الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات واكتشافها. غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين. كما شهدت هذه الفترة استعمال وتطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم يكن بشكل متطور كما هو عليه الحال مؤخرا، وظهور شبه رقابة داخلية عن المشاريع.

## ثالثا. الفترة من 1850 حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون المؤسسات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على مؤسسات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل. أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والخطأ؛

- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛

- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

وما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 1879، أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستجوب على مدقق الحسابات أن يتحول إلى جاسوس أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم له. يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، وصعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مدقق الحسابات ليس فقط أمام عميله ولكن حتى أمام الغير، نظرا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال.

## رابعا. الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور المؤسسات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي. أما فيما يخص

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

### الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه

#### أولاً. تعريف التدقيق الخارجي

التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.<sup>1</sup>

وعرف (Bammoult) et (Germond) التدقيق على أنها: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.<sup>2</sup>

ومن التعاريف الأخرى الشاملة للتدقيق، ما ذكرته لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن التدقيق: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

التدقيق الخارجي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف إبداء رأي فني ومحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة.

ويشمل التدقيق الخارجي وفقاً للتعريف أعلاه ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرياءة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 17.

<sup>2</sup> أحمد نور الدين قايد، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 10.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 6.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- **الفحص:** أي التأكد من صحة قياس المعلومات المالية وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي ما يسمى بفحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للوحدة تحت التدقيق.

- **التحقق:** ويشير إلى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

- **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية. وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.

ونستخلص مما سبق أن التدقيق الخارجي عملية منظمة يقوم بها شخص محترف مستقل للتأكد من صحة وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة.

### ثانيا. أنواع التدقيق الخارجي

ويمكن تقسيم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي:<sup>1</sup>

- **التدقيق القانوني:** والذي يفرضه القانون (اجباري بحكم القانون) ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

- **التدقيق التعاقدية أو الاختياري:** حيث يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من ادارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، والذي يمكن تجديده سنويا.

- **الخبرة القضائية المحاسبية:** يقوم به شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها (عادة يكون في حالة التصفية).

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين أنواع التدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> مروى مويسي، محمد عجيلة، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية، مجلة اقتصاد المال والأعمال في الجزائر، المجلد 03، العدد 01، جامعة غرداية، الجزائر، 2018، ص213 - ص 214.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

الجدول رقم (1.1): المقارنة بين التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدية، الخبرة القضائية المحاسبية.

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	الخبرة القضائية المحاسبية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وهدف الحسابات والصورة الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية	ينبغي احترامه

المصدر: مروى موسى، محمد عجيبة، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية، مجلة اقتصاد المال والأعمال في الجزائر، المجلد 03،

العدد 01، جامعة غرداية، الجزائر، 2018، ص213-ص214.

## الفرع الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

### أولاً. أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرار ورسم سياساتها. تتمثل هذه الجهات في:<sup>1</sup>

#### - إدارة المؤسسة

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية.

#### - الملاك والمستخدمين

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

#### - الهيئات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

#### - رجال الاقتصاد

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.

#### - نقابات العمال

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال.

<sup>1</sup> خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة 01، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 12 - ص 13.

## ثانيا. أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق العديد من الأهداف والتمثلة في:<sup>1</sup>

- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة؛
- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية؛
- اطمئنان أصحاب المؤسسة على سلامة إدارة المؤسسة وسلامة أموالهم المستثمرة؛
- اعتماد الآخرين " المستثمرين والمفوضين " على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم؛
- سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة؛
- اكتشاف الأخطاء والغش؛
- اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل؛
- تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة؛
- تسهيل قيام المؤسسة بتقدير التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين.... إلخ؛
- قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للتدقيق في أي وقت.

<sup>1</sup> عمر قاسم، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص11.

## المطلب الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات

محافظ الحسابات محترف مالي مستقل يعمل على تقييم وتدقيق البيانات المالية للمؤسسات، والأفراد يقوم بفحص الحسابات المالية والتحقق من صحتها وموثوقيتها، وذلك بناء على المعايير واللوائح المحاسبية الصادرة.

### الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وصفاته

#### أولاً. تعريف محافظ الحسابات

هو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو مؤسسة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.<sup>1</sup>

كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأنه: الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.<sup>2</sup>

هو كل شخص يمارس بصفة عادية وتحت اسمه الخاص مهمة المصادقة على صحة الحسابات.

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 41.

<sup>2</sup> رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 1، العدد 16، جامعة خميس مليانة - عين الدفلى، الجزائر، 2017، العدد 16، ص 87.

## ثانيا. صفات محافظ الحسابات

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات هي:<sup>1</sup>

- **الأمانة:** ويقصد بذلك أن يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزة وان لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل؛
- **الاستقلالية:** ويقصد بها أن يقوم بعمله ويبدى رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على الصدق في إصدار رأيه؛
- **الكرامة:** ويقصد بها أن يكون مدقق الحسابات عزيزا نزيها يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي إليها، وأن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة؛
- **سر المهنة:** ويقصد بها أن يكون المحافظ حافظا للأسرار وأميناً عليها حيث ان طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على أسرار المؤسسة التي يقوم بتدقيقها؛
- **العناية المهنية:** تنص المادة 49 من القانون رقم (91-08): "على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة وإعداده للتقرير؛
- **الكفاءة المهنية:** لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة كالمعرفة بأساسيات المحاسبة، والتمكن الكبير للتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق.

<sup>1</sup> محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 06، العدد 02، جامعة الحاج لخضر - باتنة 01، الجزائر، 2019، ص 76.

الفرع الثاني: مهام وشروط محافظ الحسابات

أولاً. مهام محافظ الحسابات

حسب تعريف محافظ الحسابات الذي جاء به القانون (01\_10) هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"

نظراً للمهام الكثيرة لمحافظ الحسابات يمكن تقسيمها إلى مهام خاصة وأخرى دائمة كالآتي:<sup>1</sup>

- المهام الدائمة: نصت المادة 23 من القانون 01-10 على المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر مع اشتراط عدم تدخله في التسيير وهي كالآتي :
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وكذا التأكد من ان الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها صحيحة ومطابقة؛
- التأكد مما هو موجود في الواقع مع ما هو موجود في الوثائق؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات التي تتبعها أو بين المؤسسات أو الهيآت التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

<sup>1</sup> عائشة عوماري، عمر أقاسم، واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 01-10، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر، ص 252 - ص 253.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- يشهد على صحة وانتظام الحسابات المدعمة، وذلك استنادا على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للمؤسسة الأم؛
- عرض جميع الأخطاء والتجاوزات التي يلاحظها أثناء تأدية مهامه على الجمعية العامة، كما يقوم بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اطلع عليها.
- **المهام الخاصة:** هناك مهام خاصة يقوم بها محافظ الحسابات، إضافة إلى المهام السابقة وهي :
  - في حالة مشروع الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع لمحافظي الحسابات لكل واحدة من المؤسسات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين؛
  - ويقوم كذلك بالتحقق من رأس المال الصافي للمؤسسة يعادل على الأقل مبلغ الزيادة في رأس مال المؤسسة الجديدة الناتجة عن الإدماج أو الانفصال؛
  - في حالة تحويل مؤسسات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال المؤسسة، حيث يعتبر هذا التقرير الوثيقة الرسمية التي يتم على أساسها قرار التحويل.

### ثانيا. شروط محافظ الحسابات

- طبقا لنص المادة 08 من القانون (10-01) المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في محافظ الحسابات كما يلي:<sup>1</sup>
- أن يكون جزائري الجنسية؛
  - أن يكون حائزا على شهادة قانونية معترف بها تعطيه الحق في ممارسة مهنة محافظ الحسابات: وتتمثل هذه الشهادة في الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، ويتم الحصول عليها بعد ممارسة تربية مهني لمدة سنتين على مستوى مكتب أو مؤسسة محافظ الحسابات، ويجب أن يكون هذا المكتب أو المؤسسة مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل. وحسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 11-39 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

<sup>1</sup> محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 77.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة، مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون 01-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن القيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد؛

- يجب عليه إثبات وجود محل مهني حيث يمكن أن يكون المحل ملكاً أو مستأجراً على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة، ويتوفر هذا المحل على شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح له بتأدية مهامه في أحسن الظروف؛

- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

## **الفرع الثالث: واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات**

### **أولاً. واجبات محافظ الحسابات**

واجبات محافظ الحسابات كالاتي:<sup>1</sup>

- مراقبة أعمال المؤسسة؛

- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلباتها المهنية وأصولها العلمية والفنية؛

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 87.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- فحص الأنظمة (المالية والإدارية) للمؤسسة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أموالها؛
- التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته، والتأكد من قانونية (الالتزامات) المترتبة على المؤسسة وصحتها؛
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة؛
- أي واجبات أخرى، يترتب على مدقق الحسابات القيام بها، بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى، ذات العلاقة والأصول المتعارف عليها في تدقيق الحسابات؛
- يقدم مدققوا الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة، وعليهم أو من يتدبونه أن يتلوا التقرير أمام الهيئة العامة.

### ثانياً. مسؤوليات محافظ الحسابات

لا شك في أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله العديد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقاً لهذا القانون وهي: المسؤولية المدنية، الجزائية، الإنضباطية أو التأديبية. حيث جاء في مضمون المادة 59 من القانون (10-01) على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج. وفيما يلي عرض مختصر لمسؤولياته:<sup>1</sup>

- **المسؤولية المدنية:** يعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء اتجهت المؤسسة أو الهيئة أو الغير، أي ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة من خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحاكم المختصة.
- **المسؤولية الجزائية:** وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون (10-01) فإن مدقق الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالترام قانوني.

<sup>1</sup> علي بن موقفي، مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة غدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 02، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص 71 - ص 72.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل شخص يمارس مهنة مراجع حسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة الوعد يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة ما بين 1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج.

- **المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 06 أشهر، الشطب من الجدول. ويبقى لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، ولذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تتناسب المخالفة التي ارتكبها.

### الفرع الرابع: معايير وإصدارات محافظ الحسابات

بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد قامت كذلك بإصلاح منظومة التدقيق لمواكبة المعايير الدولية من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية المتمثلة في ستة عشر معيار لحد الآن:<sup>1</sup>

✓ **الإصدارات الأولى (في 04 فيفري 2016):** طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 أولى إصدارات معايير التدقيق الجزائرية وتتمثل في أربعة معايير وهي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم "210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق:** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات محافظ الحسابات للاتفاق مع الإدارة وفق الشروط المسبقة حول أحكام مهمة التدقيق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم "505" التأكيدات الخارجية:** يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية، أي من مصادر موثقة كالبنك، مصلحة الضرائب.

<sup>1</sup> عمر خلاصي، سليم بدر الدين بن لولو، مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 02، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، الجزائر، 2020، ص 98 - ص 99.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة: الهدف من هذا المعيار هو حصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية التي تدل على أن العمليات المحاسبية التي وقعت بين تاريخ الإقفال للكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية قد تمت معالجتها وفق المنهج المحاسبي المطبق.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "580" التصريحات الكتابية: يعالج هذا المعيار إلزامية حصول محافظ الحسابات على الوثائق الكتابية اللازمة من طرف الإدارة، ليؤكد أن هذه الأخيرة قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه في إطار مراجعة القوائم المالية.

✓ الإصدارات الثانية (في 11 أكتوبر 2016): طبقا للمقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وتتمثل في الأربعة معايير التالية:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يدرس هذا المعيار التزامات محافظ الحسابات فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويهدف إلى إعداد إستراتيجية تتكيف مع المهمة وبرامج العمل لدى محافظ الحسابات.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "500" العناصر المقنعة: العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها محافظ الحسابات قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه كالتقيد المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذة) ووثائق الإثبات كالفواتير، الصكوك والعقود.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "510" مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية: يعالج هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ويجب على محافظ الحسابات أن يجد عند افتتاح الأرصدة أنه تم نقل أرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية: يتطرق هذا المعيار حول التزام محافظ الحسابات بتشكيل رأيه حول الكشوف المالية، ويهدف إلى تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي.

✓ الإصدارات الثالثة: وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في مارس 2017 الثالث إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وتتمثل في أربعة معايير هي كالاتي:

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "520" الإجراءات التحليلية: حيث تطرق هذا المعيار إلى استخدام محافظ الحسابات للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للمراقبة التي تسمح بالتعرف على المؤسسة ومحيطها، وتضمن هذه الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "570" استمرارية الاستغلال: يعالج هذا المعيار التزامات محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية (الكشوف) المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية واستمرارية نشاط المؤسسة باستثناء المؤسسة التي تنوي التصفية أو وقف النشاط.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "610" استخدام أعمال المدققين الداخليين: يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع محافظ الحسابات من أعمال التدقيق الداخلي حيث أنه يمكن لهذا الأخير أن يساعد محافظ الحسابات في أداء مهمته وكذلك على محافظ الحسابات ألا يتأثر بتقرير المدقق الداخلي لأنه مهما بلغت درجة استقلاليتها فإنه يبقى دائما من فروع المؤسسة.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: يعالج هذا المعيار واجبات محافظ الحسابات عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة، تحتاج وتتطلب خبرة في الميدان. ✓ الإصدارات الرابعة: طبقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 رابع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وتتمثل في أربعة معايير كالتالي:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "230" وثائق التدقيق: يعالج هذا المعيار رقم "230" المسؤولية التي تقع على عاتق محافظ الحسابات لإعداد وثائق (ملفات العمل) تدقيق القوائم المالية، التي يعدها المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق وتتمثل في الإجراءات المنجزة العناصر المقنعة، النتائج التي توصل إليها.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "501" العناصر المقنعة واعتبارات خاصة: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار محافظ الحسابات في حصوله على عناصر مقنعة، كافية ومناسبة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات، قضايا النزاعات والمعلومات التي تلزم المؤسسة في إطار تدقيق القوائم المالية.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "530" الصبر في التدقيق: يطبق المعيار الجزائري "530" عندما يقرر محافظ الحسابات استخدام الصبر أي أخذ عينة للفحص وتدقيقها بهدف الحصول على استنتاجات معقولة حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم "540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها: يعالج هذا المعيار واجبات محافظ الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها الحقيقة والمعلومات الواردة في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن هذه الواجبات المطلوبة في الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية سواء كانت مسجلة أو مقدمة ك معلومة.

### المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول جودة القوائم المالية

القوائم المالية تعتبر مهمة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة ولاتخاذ القرارات المالية الصحيحة كما تعتبر أداة للشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية للمستثمرين والجهات المعنية.

### الفرع الأول: تعريف وخصائص القوائم المالية

#### أولاً. تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المديرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.<sup>1</sup>

تشمل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول: قوائم مالية أساسية. والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية. أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم: الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية. أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية.<sup>2</sup>

نستخلص مما سبق أن القوائم المالية أنها مجموعة من المعلومات والبيانات الخاصة بالمنشأة، يتم عرضها في شكل تقارير مكتوبة.

<sup>1</sup> سلمان حسين الحكيم، تحليل القوائم المالية، مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية، طبعة 01، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2017، ص 26.

<sup>2</sup> مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 28.

## ثانيا. خصائص القوائم المالية

إن خصائص القوائم المالية هي الصفات التي تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ومن هذه الخصائص ما يلي:<sup>1</sup>

- **الملاءمة:** تعرف الملاءمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه، كما تعرف الملاءمة أيضا على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير في القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات وذلك بما يساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييمات ماضية.

- **الموثوقية:** تعني الموثوقية خلو المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية لمستخدميها من الأخطاء الهامة أو الجوهرية وكذلك التحيز إلى رأي أو وجهة معينة في توفير المعلومات.

- **القابلية للفهم:** تعني هذه الخاصية أن المعلومات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية يجب أن تكون قابلة لفهم المباشر من قبل المستخدمين حيث يجب أخذ مستوى معرفة المستخدمين للأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية في الاعتبار في إعداد القوائم المالية.

- **القابلية للمقارنة:** تزيد أهمية القوائم المالية إذا تمت بخاصية المقارنة وهي إمكانية مقارنة القوائم المالية للمشروع بقوائم مالية لمشروع آخر أفقيا أو مقارنة قوائم المالية للمشروع نفسه في فترة أخرى، تتم عملية المقارنة بين القوائم المالية إذا تم قياسها ونشرها بأسلوب مشابه وتساعد خاصية المقارنة مستخدم المعلومات المحاسبية في تحديد وتشخيص أوجه التشابه والاختلاف في الظواهر الاقتصادية بين المشاريع المختلفة، أو داخل المشروع نفسه.

ولتدعيم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يجب أن يراعي المحاسب عدة اعتبارات في إعداد ونشر القوائم المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية؛

- الإفصاح عن القوائم المالية للمنشأة؛

- توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية بين المنشآت المتمثلة في نفس الصناعة.

<sup>1</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، التحليل المالي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2022، ص 67 - ص

## الفرع الثاني: أهداف ومستخدمو القوائم المالية

### أولاً. أهداف القوائم المالية

في محاولة لوضع أسس المحاسبة والتقارير المالية فإن المهنة قد قامت بتجديد مجموعة من أهداف التقارير المالية لمنشآت الأعمال.

التقارير المالية ينبغي أن تقوم بتوفير معلومات:<sup>1</sup>

- مفيدة للمستثمرين والمقرضين والحاليين منهم والمحتملين وإلى المستخدمين الآخرين من أجل إتخاذ قرارات رشيدة بالنسبة للاستثمار والإقراض وغيرها؛

- تساعد المستثمرين والمقرضين الحاليين منهم والمستقبلين وغيرهم من المستخدمين في تقييم مبالغ وتوقيت وخطورة التدفقات النقدية المستقبلية في أرباح الأسهم والفوائد والمتحصلات من البيع أو مستفيد أو استحقاق الأوراق المالية أو القروض؛

وباختصار فإن أهداف التقارير التالية هي:

- توفير معلومات مفيدة لأغراض الاستثمار والائتمان والقرارات المتشابهة؛

- توفير معلومات مفيدة في تقييم التدفقات النقدية المتوقعة؛

- توفير معلومات حول مصادر المشروعات والمطالبات المتعلقة بتلك المصادر والتغيير فيها.

### ثانياً. مستخدمو القوائم المالية

تعد الإدارة وكل من المستثمرين والمقرضين من أكثر مستخدمي البيانات المحاسبية إهتماماً بالتحليل المالي.

- **المستثمرون:** يهتم المستثمر عادة بالحصول على عائد على استثمار انه يتلاءم مع مستوى المخاطرة بالاستثمار، لذلك بشكل رئيسي إلى تقدير الفوائد والمخاطر المرتبطة بالاستثمار، وتوفر القوائم المالية بيانات

<sup>1</sup> فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة، نظرية وتطبيق، الطبعة 02، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 27 - ص 28.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

تساعد في تقدير معدل العائد المتوقع على الاستثمار، وقد دلت الدراسات التي أجريت على عدد كبير من المؤسسات في الولايات المتحدة على أن هناك علاقة بين الأرباح وبعض بنود القوائم المالية الأخرى، يمكن استخدام البيانات الواردة في القوائم المالية للتنبؤ بالعائد على السهم، وكذلك توفر القوائم المالية بيانات تساعد في تقدير المخاطرة.

- **المقرضون:** يهتم المقرض عادة بقدرة المقرض على السداد، وبالحصول على عائد ملائم ومضمون على مبلغ القرض، لذلك يحتاج المقرض إلى تقدير درجة المخاطرة المرتبطة بالقرض، وهذا التقدير لا يفيد فقط في اتخاذ قراره بالإقراض أو عدمه، وإنما يساعده أيضا في تحديد معدل العائد (سعر الفائدة) الذي يتلائم مع مستوى المخاطرة المرتبطة بالقرض، فسعر الفائدة الملائم يفترض أن يعتمد بشكل رئيسي على قدرة المقرض على السداد، وعلى قوة مركزه المالي. وتوفر القوائم المالية بيانات تساعد المقرض على تقدير قوة المركز المالي للمقرض، وقدرته على الاستثمار في السوق، وقدرته على سداد ديونه.

- **الإدارة:** استخدم التحليل المالي تقليديا لغايات الائتمان والاستثمار، وامتد استخدام التحليل المالي حديثا ليصل إلى غايات إدارية، فالتحليل المالي يساعد بشكل رئيسي في عملية الرقابة، وتقييم الأداء، والتخطيط المالي، وغيرها من الوظائف الإدارية.

ففي مجال الرقابة وتقييم الأداء تستطيع الإدارة باستخدام التحليل المالي الإجابة على الكثير من الأسئلة التي تواجهها وهي بصدد اتخاذ قراراتها الروتينية وغير الروتينية.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية ومقاييسها

#### أولا. مفهوم جودة القوائم المالية

لا يوجد مفهوم محدد متفق عليه لجودة القوائم المالية، بالإضافة إلى تعدد المصطلحات المستخدمة للتعبير عن الجودة ما بين جودة المحاسبة، وجودة الأرباح، وجودة القوائم المالية، وكذا اختلاف وتنوع المقاييس المستخدمة لقياس جودة القوائم المالية. وبصفة عامة، يمكن القول بأن جودة القوائم المالية تعني أن تعبر القوائم

<sup>1</sup> محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 1998، ص 10 - ص 11.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

المالية عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، بالإضافة إلى توفير معلومات ملائمة توضح الأداء الحقيقي للمؤسسة، بما يمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.<sup>1</sup>

نستخلص مما سبق على أنها جودة المعلومات المالية والمحاسبية وخلوها من التحريف والتضليل وما تحققه من منفعة لمستخدميها.

### ثانياً. مقاييس جودة القوائم المالية

- تتعدد المقاييس والمؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس جودة القوائم المالية، حيث يشير (Dechow) إلى أنه يمكن تصنيف المقاييس التي استخدمتها الدراسات المحاسبية إلى ثلاث فئات رئيسية، هي:<sup>2</sup>
- خصائص الأرباح: وتتضمن استمرارية الأرباح والاستحقاقات وتمهيد الربح والوقتية والاعتراف الوقفي بالخسائر، وتجاوز مستويات الأرباح المستهدفة.
  - مدى استجابة المستثمرين للأرباح: وتتضمن معامل استجابة الأرباح أو المقدر التقييمية ( $R^2$ ) لنموذج الأرباح العائد.
  - المؤشرات الخارجية لتحريفات الأرباح: وتتضمن القرارات التنفيذية من قبل هيئة سوق المال، وإعادة إصدار القوائم المالية والإفصاح عن أوجه القصور في إجراءات الرقابة الداخلية.
  - إدارة الاستحقاقات المحاسبية: وتعني التأثير على الأرباح من خلال تغيير الطرق أو التقديرات المحاسبية الخاصة بمعاملات معينة. ويعتبر نموذج (Jones) المعدل من أكثر النماذج التي استخدمتها الدراسات لقياس إدارة الاستحقاقات المحاسبية.
  - إدارة الأنشطة الحقيقية: وتعني التأثير على الأرباح من خلال تغيير توقيت أو هيكل العمليات أو المعاملات المالية، مثل المبيعات، والإنتاج، والمصروفات الاختيارية.

<sup>1</sup> سحر عبد السميع محمود، أثر جودة القوائم المالية على تكلفة الملكية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، مصر، مجلد 1، العدد 2، 2018، ص 7.

<sup>2</sup> محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 1998، ص 10 - ص 11.

## الفرع الرابع: متطلبات القوائم المالية

إن المعلومة المحاسبية أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات، ولكي يتم استخدام هذه المعلومات بشكل سليم يجب أن تتوفر مجموعة من المتطلبات لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مختلف المتطلبات المتعلقة بجودة إنتاج المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

### أولاً. متطلبات متعلقة بالعملية المحاسبية (جودة نظام المعلومات)

تعتبر المعلومة المحاسبية المنتج الأساسي للدورة المحاسبية التي تؤثر وفق نظام محاسبي منظم داخل المؤسسة، هذا النظام وكغيره من الأنظمة يتشكل من مراحل أساسية تشمل عمليات المدخلات والتشغيل والمخرجات، إن ارتباط جودة المعلومة المحاسبية بجودة نظام المعلومات المحاسبي يعود إلى جملة من الأسباب نذكر منها:

- الارتكاز المفاهيمي للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات؛
- إن نظام المعلومات المحاسبي من خلال مراحله يقوم بعملية ترجمة للأحداث الاقتصادية الحاصلة داخل المؤسسة؛
- إن عملية ترجمة الأحداث لها أهمية قصوى فيما يخص الرقابة على استخدام أصول المؤسسة؛
- إن الحكم على وضعية المؤسسة المالية يمر عبر تحليل المعلومات المحاسبية المنتجة من طرف أنظمة المعلومات؛
- إن السياسة الاستثمارية والتسييرية المستقبلية مبنية على الوضعية المالية الآلية المترجمة في بنود القوائم المالية التي تعتبر منطلقاً يترجم السياسيات المستقبلية المختلفة؛
- التزامات المؤسسة مع الأطراف الخارجية زبائن، موردين ومصالح الضرائب، المقرضون وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة.

<sup>1</sup> من الموقع: <http://www.minshawi.comotherdrzyadh.htm> ، بتاريخ 25 ماي 2024، على الساعة 21:15.

## ثانياً. الجودة في عملية إنتاج المعلومة خلال مراحل عمل نظام المعلومات

يمكن توضيح متطلبات إنتاج معلومات جيدة خلال مراحل عمل نظام المعلومات فيما يلي:

- **مرحلة المدخلات:** تعتبر مرحلة المدخلات المرحلة الأولى في عمل نظام المعلومات حيث تجتمع فيها كل مؤشرات الأحداث الاقتصادية التي تخضع لعملية القياس اللازم من خلال وجود أدلة إثبات واقعية تؤثر على الأحداث.

- **مرحلة التشغيل:** وهي المرحلة الثانية من مراحل عمل نظام المعلومات المحاسبي، التي تهتم بعملية تنظيم وترحيل التسجيل المحاسبي والقيام بعمليات التقدير وعمليات إعادة التقدير وغيرها من عمليات التسوية المتعلقة بإعداد التقارير المالية في نهاية السنة المالية.

- **مرحلة المخرجات:** وهي المرحلة الأخيرة في عمل النظام والتي من خلال عملها يتم التحكم في جودة ما تم إنتاجه.

## ثالثاً. الجودة من خلال العناصر المشكلة للنظام

ويمكن إبراز متطلبات إنتاج المعلومات الجيدة من خلال العناصر المشكلة للنظام فيما يلي:

- **العنصر البشري:** ويقصد به مختلف الإطارات من ماسكي الحسابات والمحاسبين والمسؤولين على العملية المحاسبية، فيقدر الكفاءة التي يتميزون بها يمكن تأدية العمل المحاسبي بجودة.

- **العناصر المادية:** ويقصد بها مجمل العناصر المادية المشكلة للنظام سواء مستندات أو معدات تقنية، حيث أن تتوفر المؤسسة على نظام مستندي جيد مضبوط من حيث الإجراءات العملية والتنظيمية يساهم في شفافية العملية المحاسبية.

- **فعالية وجودة الإجراءات:** إن عمل نظام المعلومات المحاسبي يتم وفق إجراءات غالباً ما تكون مكتوبة أو على قدر من فعالية وكفاءة المجال الإجرائي الخاص بالعملية المحاسبية وقدرتها الإلزامية والرقابية.

#### رابعاً. متطلبات متعلقة بجودة التدقيق

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، ولذلك فإن عملية التدقيق للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة.

- **التدقيق الداخلي:** يعتبر المدققين الداخليين كحلقة اتصال بين الإدارة العليا والمستويات التقليدية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المدققين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر من مختلف المستويات حول الأنشطة والعمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون في تعديلها لتصبح أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق.

- **التدقيق الخارجي:** إن عملية التدقيق الخارجي للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مدقق الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي يعتمد في محتواه على مجموعة من الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقرير مهني معين في هذا المجال، وهذا على إعتبار أن مدقق الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعينة يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.<sup>1</sup>

#### الفرع الخامس: أنواع القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين المقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وتقوم معظم المؤسسات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف السنوي أو الربع السنوي.<sup>2</sup>

تتكون القوائم المالية من العناصر التالية:

<sup>1</sup> محمد عبد حسين الفرح الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 115 - ص 128.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية (IFRS, IAS)، إثراء وتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 05.

- قائمة المركز المالي (الميزانية)؛

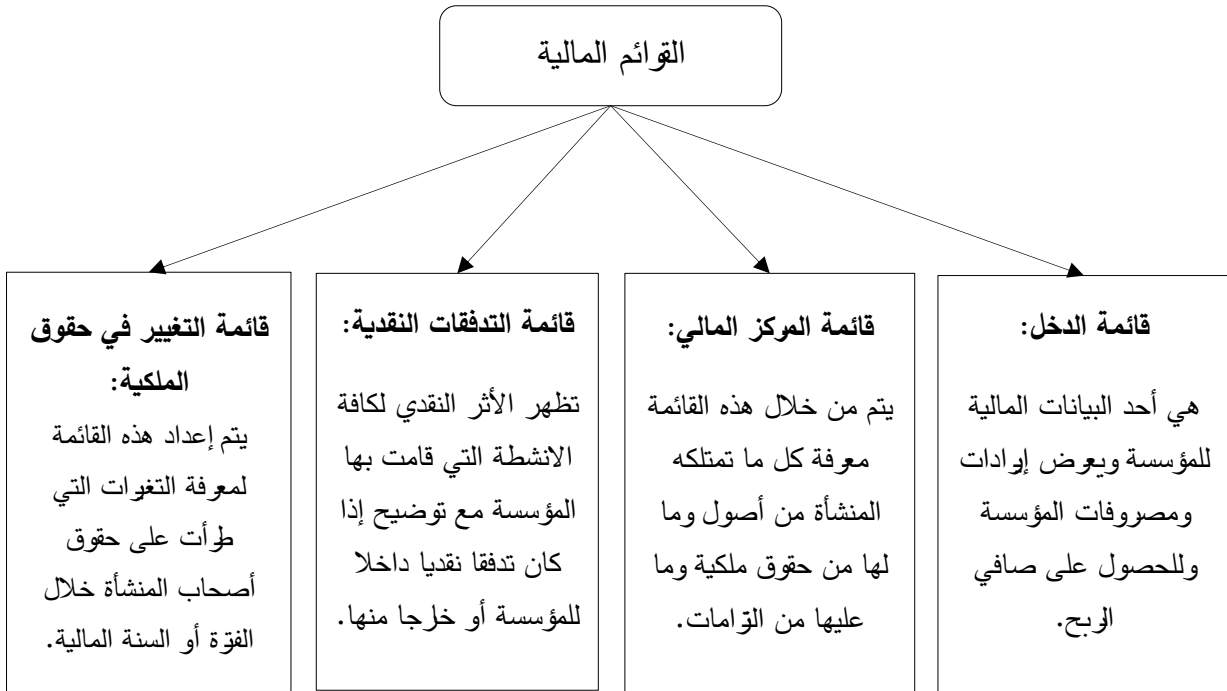
- قائمة الدخل؛

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

- قائمة التدفقات النقدية؛

- الملاحظات (الملاحق).

الشكل رقم (1.1): عرض القوائم المالية.



المصدر: خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية (IFRS, IAS)، إثراء وتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 05.

## المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

تعتبر مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية أمراً حاسماً في البيئة التجارية الحالية. فالتدقيق الخارجي يعتبر عملية مستقلة ومهنية تهدف إلى تقييم صحة ودقة البيانات المالية التي تم تقديمها وهذا يساهم في تحسين سمعة المؤسسة وزيادة قدرتها على الحصول على تمويل من البنوك.

### المطلب الأول: علاقة جودة التدقيق الخارجي بجودة القوائم المالية

جودة التدقيق الخارجي تعتبر عنصراً مهماً في تحسين جودة القوائم المالية للشركة فعملية التدقيق الخارجي تشمل تقييم دقيق لسجلات وعمليات المؤسسة للتأكد من صحة ودقة البيانات المالية إذا كانت عملية التدقيق الخارجي تُجرى بدقة وكفاءة فإنها تزيد من مصداقية البيانات المالية وتضمن أن تكون دقيقة وصحيحة.

### الفرع الأول: تعريف وأهمية جودة التدقيق الخارجي

#### أولاً. تعريف جودة التدقيق الخارجي

يمكن مقارنة مفهوم جودة التدقيق من ثلاث زوايا كما يلي:<sup>1</sup>

- من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق : حيث عرف (DeAngelo) سنة 1981 جودة التدقيق بأنها " تقييم السوق للاحتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت باكتشاف ثغرات أو خروقات في النظام المحاسبي للعميل و بالتقرير عن هذه الثغرات أو الخروقات، وفي هذا السياق رأى (Taffler and Citron) سنة 1992 أن " تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق، وبناء على هذا فإن على المدقق أن يجمع سمتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة هما: الكفاءة التي تحدد قدرته على إكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية، والاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة.
- من زاوية جودة القوائم المالية: حيث حسب (Lee et Al) سنة 1999 فإن جودة التدقيق تعني " احتمال ألا يصدر المدقق تقريراً نظيفاً في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية "أي أن ارتفاع جودة التدقيق.

<sup>1</sup> طارق تليلي، هواري سويبي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، ورقلة، الجزائر، المجلد 19، العدد 01، 2019، ص 374.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: إن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، لذا يصبح من الضروري الاهتمام بالسيرورة التي تؤدي إلى هذه النتائج، إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة ككل.

وحسب تعريف (RIDH MANITA) سنة 2008 فإن جودة التدقيق تحدد من خلال قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء المحتملة وتشوهات النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والتشوهات فجودة التدقيق هي حاصل الجمع بين جودة اكتشاف وجودة التبليغ.

كما أن هناك تعاريف أخرى تطرقت لمفهوم جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة، من بين هاته الهيئات نجد تعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين حيث أشار لمفهوم جودة التدقيق في المعيار 220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق حيث أوضح أنه ليطم أداء أعمال التدقيق بجودة عالية يجب ان يتم وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.<sup>1</sup>

نستخلص مما سبق أن جودة التدقيق الخارجي هو عملية تتم بكفاءة وفعالية عالية والالتزام بالمعايير المهنية للوفاء بمتطلبات كل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

### ثانيا. أهمية جودة التدقيق الخارجي

واجهت مهنة التدقيق ضغوطات كبيرة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة بسبب وجود حالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وخاصة بعد تعرض العديد من المؤسسات الأمريكية الكبيرة للإنهيار بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر مكاتب التدقيق ونجد عملاق الطاقة الأمريكية مؤسسة أنرون ومكتب التدقيق، آرثر أندرسون مثال على ذلك، وتتبع أهمية التدقيق جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:<sup>2</sup>

- **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** اهتمت العديد من المنظمات والهيئات المهنية بموضوع جودة التدقيق والرقابة عليها، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتطبيق إجراءات التطبيق، وتحتوي هذه المعايير

<sup>1</sup> دحمان لخضر، الأمين لباز، جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 09، العدد 01، جامعة زيان عاشور - الجلفة، الجزائر، 2023، ص 189.

<sup>2</sup> نادية غانم، حسين برباطي، محمد الحبيب مرحوم، جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معايير التدقيق الدولي ISA 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، الجزائر، 2022، العدد 03، مجلد 11، ص 389.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

خصوصا على معايير الرقابة على الجودة لعملية التدقيق، ونجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية.

- **المساهمة في التضييق من فجوة التوقعات:** عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات على أنها الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين اتجاه جودة خدمات التدقيق المأداة، وعوامل تشكيل تلك الجودة، وأكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة، لذلك يعد تحسين جودة أعمال التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

- **تعزيز امكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية:** أكدت لجنة (treadway) على أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء ويقلل من تحريف القوائم المالية، وبالتالي يزيد من كسب ثقة مستخدمي هذه القوائم.

- **زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية:** الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق وذلك لما لها من دور فعال في إضفاء المصادقية على القوائم المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات.

- **المساهمة في تدعيم حوكمة المؤسسات:** يعتبر تدقيق الحسابات من الآليات الفعالة المستخدمة لتحسين مفهوم المؤسسات حيث يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة لتلبية توقعات المساهمين، وأيضا المساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة.

### الفرع الثاني: أهداف وخصائص جودة التدقيق الخارجي

#### أولا. أهداف جودة التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف جودة التدقيق الخارجي في:<sup>1</sup>

- 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؛

<sup>1</sup> حمزة بولعراس، عصام سليمان، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، جامعة العربي تبسي - تبسة، الجزائر، 2022، ص56 - ص57.

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

## **ثانيا. خصائص جودة التدقيق الخارجي**

لقد حددت إرشادات جودة التدقيق الخارجي الصادرة عن الإتحاد الأمريكي سنة 2004 بأن: " الجودة

هي الدرجة التي تحدد الخصائص الملازمة لتحقيق متطلبات التدقيق" وتتضمن هذه الخصائص ما يلي:<sup>1</sup>

- **الأهمية:** أي تحديد مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق، وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة مثل الحجم المالي للمؤسسة محل التدقيق، وتأثير أداء هذه المؤسسة على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

- **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:** والمقصود بها أن نتائج عملية التدقيق والنتائج التي يتم الوصول إليها تعكس بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي يتم تجميعها في العملية؛

- **الموضوعية:** أي أنه تم انجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة، بدون ضرر أو تحيز، فالمدقق يجب أن يبدي برأيه اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي؛

- **المجال:** أي أن خطة مهمة التدقيق تشمل جميع العناصر المطلوبة وتضمن نجاحها، ويتم تنفيذ مهمة التدقيق بشكل كامل وبطريقة مرضية؛

- **التوقيت المناسب:** ويقصد به تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، ويتضمن ذلك تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة كبيرة في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛

- **الوضوح:** يقصد به أن يكون تقرير المدقق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، النتائج والتوصيات التي يمكن أن تفهم فوراً من قبل القائمين على التنفيذ

<sup>1</sup> زينب بوقابة، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2022، ص 36 - ص 37.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

كالقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، وقد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.

- **الكفاية:** بمعنى تخصيص الموارد اللازمة للقيام بعملية التدقيق بشكل معقول، وهذا في ضوء أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق؛

- **الفعالية:** أي أن نتائج عملية التدقيق من استنتاجات وتوصيات لقيت الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة محل التدقيق، والحكومة والقائمين بالعملية التشريعية.

### الفرع الثالث: موثوقية القوائم المالية كنتيجة لجودة التدقيق الخارجي

مع توالي الأزمات المالية التي عصفت بكبريات المؤسسات العالمية وأدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية، أصبح محتوى القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة والمصادق عليها من طرف أكبر مكاتب التدقيق العالمية والتي كان يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المهمة لا يمثل بصدق ما يجب أن يمثله ويتميز بالتحيز الكبير.

فبدون القوائم المالية لا يستطيع المديرون تقييم نشاط المؤسسة واتخاذ القرارات لأفضل طريقة لتطوير الشركة، وبدون القوائم المالية لا يمكن للدائنين والمقرضين معرفة مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وتحصيل ما لديها من حقوق، والمستثمرون بدون القوائم المالية لا يمكن لهم اتخاذ قرار بيع أو زيادة استثماراتهم في الشركة من خلال زيادة حصتهم في أسهم المؤسسة، وبدون القوائم المالية لا يمكن للدولة تقدير الضرائب ومدى مساهمة المؤسسة في الاقتصاد الوطني، وبدون القوائم المالية لا يمكن للأطراف الأخرى اتخاذ قرارات مهمة.

فلقوائم المالية أهمية كبيرة لكل المستخدمين وضمان أن القوائم المالية تمثل بصدق الحدث المحاسبي، عند تدقيق حسابات المؤسسة من مدققين مختلفين يتم الوصول إلى نفس النتيجة، والمعلومات في القوائم المالية غير متحيزة لخدمة قرارات معينة أو أطراف معينة يسمح لمستخدمي القوائم المالية الوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المنشورة، فالقرار الصحيح الجيد يعتمد على المعلومة الجيدة.

كما ارتبطت حالات إفلاس أكبر المؤسسات العالمية بعملية التدقيق الخارجي، ففشل مهنة التدقيق أو تحيزها لصالح إدارة المؤسسة وإصدار تقارير نظيفة لا تعكس واقع المؤسسة سمح بفقدان الثقة أيضا في مهنة التدقيق الخارجي، فسعت الهيئات الدولية إلى إصدار معايير خاصة بمهنة التدقيق الخارجي وتركز أكثر على

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

جودة عملية التدقيق الخارجي من خلال ضمان استقلالية المدقق وضمان اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتبليغ عنها، ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ومختلف مستخدمي القوائم المالية. فموثوقية القوائم المالية تعتمد بشكل كبير على جودة التدقيق الخارجي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: علاقة إجراءات التدقيق الخارجي بجودة القوائم المالية

إجراءات التدقيق الخارجي تلعب دورا هاما في تحديد الثغرات والمشاكل في نظام المحاسبة والتقارير المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها كما يمكن للمدقق الخارجي توجيه الإدارة حول كيفية تحسين العمليات المالية وتعزيز الرقابة الداخلية لتحقيق تقارير مالية دقيقة وموثوقة بالإضافة إلى ذلك تساعد هذه الإجراءات في زيادة الشفافية والمصداقية لدى المساهمين والمستثمرين

### الفرع الأول: تخطيط توقيت لعملية المراجعة

وتتمثل في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- إن مراجعة القوائم المالية للسنة الأخيرة مباشرة سوف تمثل الأساس لتخطيط عملية مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية؛
- إذا كان المراجع مكلفا بمراجعة القوائم المالية، فإن معايير مراجعة القوائم المالية تلزمه باتباع الإجراءات اللازمة للوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل؛
- إن جزءا أساسيا من تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل في تحديد وتقييم المعايير المحاسبية الجديدة، وتحديد إلى أي مدى يمكن أن تؤثر في القوائم المالية للعميل؛
- يتطلب التخطيط الملائم لمراجعة القوائم المالية ضرورة أن يأخذ المراجع في الحسبان درجة مركزية الوظيفة المحاسبية للعميل؛

<sup>1</sup> نشيدة أخطاش، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، 2017، ص 117 - ص 118.

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق العمل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 73.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- إن تخطيط مراجعة القوائم المالية يتأثر بالطبيعة الخاصة لتلك المعلومات والمتمثلة في أهمية توافرها لدى مستخدميها في وقت ملائم.

### الفرع الثاني: طبيعة إجراءات التدقيق

بإجراء الاختبارات اللازمة عليه مثل تحديد السلطات والواجبات والمسؤوليات والتأكد من الفصل بينهما وكذلك التدفق المستندي وصحة التسجيل في الدفاتر والسجلات والتأكد من مطابقتها لما ورد في المستندات المؤيدة وذلك بهدف تحديد إمكانية الاعتماد عليه أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة الدورية وتحقيق عناصر القوائم المالية.

القيام بتنفيذ إجراءات التدقيق الدورية لمعاملات المؤسسة والمسجلة بحساباتها المالية وكذلك تحقيق عناصر القوائم المالية من خلال الزيارات المتعددة لفريق التدقيق خلال العام المالي محل الفحص مع إجراء الاتصالات المباشرة مع المسؤولين بإدارة المؤسسة لتلافي أي ضعف أو قصور في نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: إجراءات الفحص التحليلي

تتضمن إجراءات الفحص التحليلي ما يلي:<sup>2</sup>

أ. مقارنة المعلومات المالية مع:

- المعلومات المقابلة للسنة أو السنوات السابقة؛

- النتائج المتوقعة كما تحددها الموازنات التخطيطية وغيرها من التنبؤات؛

- المعلومات المقابلة لها في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة المبيعات إلى العملاء في المؤسسة مع متوسط النسبة في نفس النشاط بصفة عامة أو مع المؤسسات ذات الحجم المماثل في نفس النشاط؛

<sup>1</sup> من الموقع: مجموعة خبراء الضرائب، مراجعة الحسابات، شركة رائد في مجال الخدمات الاستشارية، بتاريخ 24 ماي 2029، على الساعة

18:00، [http:// www.taxexpertsgroup.com](http://www.taxexpertsgroup.com).

<sup>2</sup> سعودي بلقاسم، إجراءات الفحص التحليلي لأغراض من عملية المراجعة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر، 2010، ص 101.

ب. دراسة العلاقات والتي عادة ما تتم من خلال عدة أشكال منها:

- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من الممكن تحقيقها طبقاً لتنبؤات المؤسسة على أساس الخبرة السابقة مثل دراسة النسب المئوية لإجمالي الربح؛

- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المتعلقة بها مثل دراسة الأجور وعلاقتها بعدد العاملين؛

يتم استخدام عدة طرق لأداء إجراءات الفحص التحليلي، حيث تتدرج هذه الطرق كما سبق أن ذكرنا من مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة، كذلك يمكن تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على المعلومات المالية للوحدات بشكل مجمع أو منفرد (مثل ذلك المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام أو أجزاء من المؤسسة) وكذلك على أي من مفردات المعلومات المالية، حيث يخضع أمر اختيار الإجراءات وطرقها ومستوى تطبيقها لأحكام المهنة.

### الفرع الرابع: عمق الإجراءات

توجد العديد من العوامل يجب أن يأخذها المدقق في اعتباره خلال تدقيقه للتقارير المالية تمكنه من تخفيض نطاق التدقيق، لا سيما ما تعلق منها بخبرة المدقق المكتسبة عن الممارسات المحاسبية للعميل وأسلوب إعداده للتقارير المالية، فكلما زادت خبرة المدقق بالنظام المحاسبي للعميل وبممارساته في إعداد القوائم، كان في استطاعته اختصار إجراءات تدقيق القوائم المالية، ولكن غالبية تلك العوامل تؤدي بالتدقيق إلى توسيعه لنطاق التدقيق أو تعديل إجراءاته، ومرد هذا الأمر إلى أن المدقق عندما يدرك بعض الأمور المعينة خلال قيامه بالتدقيق، فإنه يتوقع أن يمد الإجراءات المتعلقة بها، وفيما يلي تحليل لتلك العوامل:<sup>1</sup>

- الإلمام بالممارسات المحاسبية وأسلوب العميل لإعداد ونشر القوائم المالية؛

- إلمام المدقق بوجود قصور في نظام الرقابة الداخلية؛

- الإلمام بالتغيرات في طبيعة أو حجم النشاط والتغيرات المحاسبية؛

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 125 - ص

- الإصدارات المحاسبية الجديدة؛

- معلومات عن دعاوى ومنازعات؛

- ما يثار من أسئلة عند أداء إجراءات التدقيق الأخرى؛

- المعرفة المكتسبة أثناء أداء إجراءات التدقيق للقوائم.

### الفرع الخامس: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

حيث يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ما يلي:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛

- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير إلى التقرير العام للتعبير عن الرأي:<sup>1</sup>

#### 1. التقرير العام للتعبير عن الرأي

مقدمة:

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.

<sup>1</sup> رشيد سفاطو، مرجع سبق ذكره، ص 101.

### 1.1. الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة:
- رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة.

#### - رأي بتحفظ:

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

#### - رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات.

#### - فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة

### المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

#### أولاً. دراسة حمودي والكرواعي

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية تحسين التدقيق الداخلي لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، في مصرف الرافدين المركزي، لقد تم تحديد مشكلة البحث عن طريق عدد من التساؤلات، واقترح مخطط فرضي يوضح طبيعة العلاقة بين المتغيرات وعبر عنها بفرضيتين أحدهما تأثير والأخرى ارتباط، حيث تم جمع البيانات من خلال استخدام استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة من موظفي مصرف الرافدين المركزي، باستخدام برنامج الدراسة spss توصلنا إلى عدة نتائج من بينها:

- أن التدقيق الداخلي له دور في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية وهذا ما يوفره التدقيق الداخلي حيث يوصي بالاهتمام بالتدقيق الداخلي وإعطائه إلى أشخاص مختصين بهذا المجال لما له من دور فعال ورئيسي على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وأثره الحساس اقتصادياً.

#### ثانياً. دراسة حميدي أحمد سعيد

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، وأشارت الدراسة على أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، وتم معالجة هذه الدراسة من خلال توزيع استمارة الاستبيان على عينة من الموظفين قسم المحاسبة في عينة من المؤسسات الاقتصادية، وتوصل إلى عدة نتائج أبرزها:

- يعمل التدقيق الخارجي على الرفع من مصداقية وشفافية القوائم المالية من خلال إبداء رأي فني محايد وموضوعي، وعلى هذا الأساس يكون قد ساهم في إرساء مبادئ الحوكمة؛

- للمدقق الخارجي أثر إيجابي في تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال استقلاليته ومسؤولياته المدنية، الجزائية والتأديبية.

### ثالثاً. دراسة طيبي عبد اللطيف وابن الشيخ عبد الحميد

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهم الخصائص الرئيسية النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها الكبير على جودة التقارير المالية حسب النظام المالي الذي اعتبر أن الملائمة والموثوقية من قبل مستخدميها. تمت بدراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الحقل المحاسبي وذلك لتقصي آراءهم فيما يتعلق بالموضوع في البيئة الجزائرية حيث خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى توفير خاصيتي الملائمة والموثوقية في ظل منافسة قوية بينها مما يؤدي إلى عناية بالغة بجودة التقارير المالية، وأن القوانين الملزمة بتوفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية تلزم المؤسسات العناية بها وخاصة الملائمة والموثوقية كونها خصائص أساسية. ومن أهم النتائج:

- وجود علاقة طردية بين الملائمة والموثوقية وتفعيل جودة التقارير المالية (كلما زادت الملائمة والموثوقية زادت جودة التقارير المالية).

### المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

#### أولاً. دراسة Ghassan falah al matarneh

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قيام المدققين الخارجيين الأردنيين بإجراءات تقدير مخاطر التدقيق عند القيام بمراجعة القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة تتكون من 70 مدققاً أردنياً. وإجراء تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدم الباحث الاحصاء الوصفي ومختلف الأساليب الإحصائية كاختبار t والانحراف المعياري ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- إلى أن هناك التزام من قبل المدققين الأردنيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية عند تقييم المخاطر؛

- وقد أوصت الدراسة على ضرورة تعزيز التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي أثناء عملية التدقيق من أجل تقليل الاحتيال والتضليل في البيانات المالية إلى الحد الأدنى؛

- كما أوصت الدراسة بضرورة إتباع المدققين الخارجيين للدورات التدريبية وإيلاء كل ما هو جديد فيما يخص تقييم مخاطر التدقيق.

## ثانيا. دراسة Schroeder et al

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق وذلك من خلال استقصاء آراء رؤساء لجان التدقيق والمدققين في الشركات المساهمة المتداولة أسهمها في هيئة الأوراق المالية (البورصة). حيث قام بإجراء استبيان يتضمن 15 متغيرا اعتبرها الباحثون قد تؤثر على جودة التدقيق وقام بتوزيعه على عينة الدراسة المكونة من 81 عضو من أعضاء رؤساء لجان التدقيق، و41 مدققا برتبة شريك في مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية. وطلب من المشاركين ترتيب العوامل حسب أهميتها النسبية لجودة التدقيق. وقد تحصل في هذه الدراسة على نتائج قسمهم الباحثون إلى ثلاث مجموعات وكانت المجموعة المتعلقة بفريق التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان لمراجعة تتضمن النقاط التالية:

- مدى الاهتمام الذي يولي شريك التدقيق لعملية التدقيق؛
- التخطيط لعملية التدقيق من قبل فريق التدقيق؛
- الاتصال الجيد والمباشر بين فريق التدقيق وإدارة الركة (العميل)؛
- استقلالية فريق التدقيق.

## ثالثا. دراسة ALI ABDESSAMED Omer

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم جودة التدقيق الخارجي في الجزائر بعد صدور قانون 10-01، والتعرف على متطلبات تطوير هذه الجودة تهدف أيضا إلى تحديد العقبات والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر واقتراح الحلول لتحسين هذه المهنة لم ترقى بعد إلى المستوى المطلوب، وهذا نتيجة عدم تفعيل الحقيقي للمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية الثالث الأخرى على أرض الواقع بما يخدم جودة التدقيق الخارجي، بناء على التحليل تم استخلاص النتائج الرئيسية حول جودة التدقيق الخارجي في الجزائر والتحديات التي تواجهه من خلال ما يلي:

- تقديم توصيات عملية لتحسين جودة التدقيق بما في ذلك تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية؛

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- تطوير برامج التكوين للمؤسسات التعليمية، وإدخال التطورات المتعلقة بالأنظمة المحاسبية وجودة التدقيق، بالإضافة إلى تفعيل وتنظيم المنظمات والهيئات المشرفة على المحاسبة والعمل على تطوير الأطر التشريعية والقوانين الداخلية في المؤسسات الجزائرية مما يضمن تفاعل آليات الحوكمة من تحسين جودة التدقيق الخارجي.

### المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف

من خلال عرضنا للدراسات السابقة تبين لنا أن:

- دراسة (حمودي والكرواعي): ركزت هذه الدراسة على التدقيق الداخلي حيث وزعت عينة من استمارة الاستبيان على عينة من موظفي قسم المحاسبة في مصرف الرافدين المركزي، بينما دراستنا ركزت على التدقيق الخارجي من خلال توزيع عينة من الاستبيان في المؤسسات الاقتصادية، كما أن كليهما ركزا على تحسين جودة القوائم المالية والمساهمة في زيادة موثوقية القوائم المالية فإذا لهما نفس الهدف.

- دراسة (حميدي أحمد سعيد): ركزت هذه الدراسة على مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات بينما دراستنا ركزت على دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية كما أن كليهما قاما بمعالجة الدراسة من خلال توزيع استمارة الاستبيان.

- دراسة (طبيبي عبد اللطيف و ابن الشيخ عبد): ركز الباحثان على جودة التقارير المالية من خلال تحليل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بينما ركزت دراستنا على دور التدقيق الخارجي في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات كما أنها اعتمدت دراسة الباحثان على دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين في الحقل المحاسبي بينما اعتمدت دراستنا على دراسة ميدانية لعينة من المدققين و المحاسبين و الموظفين في المؤسسات الاقتصادية إذا تتفق الدراستين على تحقيق نفس الهدف في تحسين جودة التقارير المالية.

- دراسة (ghassan falah al matarneh): ركزت هذه الدراسة على إجراءات تقدير مخاطر التدقيق عن طريق تصميم استبيان وتوزيعه على عينة تتكون من 70 مدققا أردنيا بينما ركزت دراستنا على إجراءات التدقيق الخارجي عن طريق تصميم استبيان وتوزيعه على عينة تتكون من 30 عضو البعض مدققين ومحاسبين وآخرون موظفين إداريين، إذا تناولت كلا الدراستان موضوع التدقيق الخارجي وأهميته في تحسين جودة القوائم المالية.

## الفصل الأول: الإطار النظري لتأثير التدقيق الخارجي حول جودة القوائم المالية

- دراسة (schroeder et al): ركزت هذه الدراسة على أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق أجريت هذه الدراسة بمكاتب التدقيق الكبرى في نيويورك حيث أنه قام بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة تتكون من 81 عضو بينما درستنا ركزت على علاقة إجراءات التدقيق الخارجي بجودة القوائم المالية أجريت درستنا في مؤسسات اقتصادية في الجزائر بولاية سكيكدة من خلال تصميم استبيان يتضمن 30 عضو فكلتا دراستين تناولت جودة التدقيق.

- دراسة (ali abdessamed omar) : ركزت هذه الدراسة على تقييم جودة التدقيق الخارجي في الجزائر وتحديد العقبات والتحديات واقترحت بتفعيل المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية كحلول لتحسين جودة التدقيق، بينما درستنا ركزت على دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية وتشير إلى أهمية تطبيق معايير المدقق الخارجي والإجراءات التحليلية، بحيث أن كلا الدراستين تهدف إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي.

### المطلب الرابع. القيمة المضافة

ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها يتمثل في أنها عالجت العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية حيث تناولت مواصفات المدقق الخارجي الذي يتميز بها من ناحية الكفاءة والاستقلالية لأداء مهمته على أكمل وجه وتناولت كذلك الإجراءات الذي يتبعها من أجل تحقيق الجودة في القوائم المالية وذلك من خلال توزيع استمارة الاستبيان على عينة من موظفي قسم التدقيق الداخلي وقسم المالية والمحاسبة على عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية سكيكدة.

## خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى مجموعة من المواضيع المهمة في الدراسة، وتفصيل كل ما يخص موضوع التدقيق الخارجي، من خلال ما تقدم يمكن القول إن التدقيق الخارجي يلعب دوراً هاماً في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات، حيث يساهم في تحسين مصداقية وموثوقية البيانات المالية التي تم تقديمها. كما يساعد التدقيق الخارجي في تقليل فرص الغش والتلاعب في البيانات المالية، وبالتالي يحسن من قدرة المستثمرين والجهات المعنية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بثقة. ومن النتائج الأخرى التي توصلت إليها دراستنا أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق الخارجي وجودة البيانات المالية، كما تظهر أهمية تطبيق معايير التدقيق والاجراءات التحليلية لضمان جودة التدقيق والتقارير المالية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

لعينة من المؤسسات

الإفصالية بسكرة

**تمهيد:**

بعد استيفاء الجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع واستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمعلومات والمتمثلة في الاستبانة.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبيان تم توزيعه على مختلف الإطارات المالية والمحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي الحكم على مدى تأثير التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة؛

- المبحث الثاني: نتائج وتحليل الدراسة.

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سنقوم من خلال هذا المبحث بعرض طريقة البحث في هذه الدراسة الميدانية بناء على ما يتلاءم مع الموضوع حيث سنقوم بتسليط الضوء على منهجية الدراسة المتبعة، مجتمع وعينة الدراسة، والإجراءات المتبعة في إعداد أداة الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس الصدق وثبات النموذج المعد للإجابة على الفرضيات كما سنركز على طريقة جمع البيانات والوقوف عند طرق تحليلها.

### المطلب الأول: منهج الدراسة

يعتبر المنهج الوصفي التحليلي أداة مناسبة لمثل هذا النوع من الدراسات التي تعمل على جمع المعلومات عن طريق استقراء آراء المبحوثين بطريقة الاستبيان، وقد تم الاعتماد على هذا المنهج في دراستنا هذه لوصف المتغيرات وتحديد مختلف العلاقات التي تربطها وتحليلها بالأساليب الإحصائية المستعملة عادة في مثل هذه الدراسات، حيث تعتبر هذه الأخيرة أحد أهم أدوات البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، من خلال الرؤية الواضحة التي تقدمها عن طبيعة المتغيرات والعلاقة الموجودة بينها، وقد ازدادت أهمية هذه الأساليب وانتشر استعمالها مباشرة بعد ظهورها كتطبيقات على أجهزة الإعلام الآلي، أين أصبحت عملية التحليل تعطي نتائج مباشرة، قد ساعد ذلك التطور الحاصل في البرامج الإحصائية الباحثين في دراسة مختلف العلاقات بين المتغيرات.

### أولاً. تقديم الدراسة

أردنا من خلال هذه الدراسة توضيح دور التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية، والتعرف على أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية لكي تتسم هذه الأخيرة بالجودة. كما تساعد بدورها مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم، ومقارنتها مع قوائم مؤسسات أخرى، لاختيار ما يساعدهم ويكون في صالحهم.

إن أدوار المدقق الخارجي عديدة ومتنوعة، ولقد سلطنا الضوء في دراستنا على أهمية التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، باعتبار القوائم المالية هي التي تعبر عن حالة المؤسسة بالنسبة للمستخدمين خلال السنة.

ثانياً. مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية ومنها مؤسسة ميناء سكيكدة وكل من المركب الاقتصادي للبتروكيماويات CP2K، مصنع تمييع الغاز G1LK، مصنع التكرير RA1K.

1. مؤسسات محل الدراسة

الجدول رقم (2.1): المؤسسات محل الدراسة.

مصنع التكرير RA1K	المركب الاقتصادي للبتروكيماويات CP2K	مصنع تمييع الغاز G1LK	المؤسسة المينائية
المؤسسة الصناعية بسكيكدة (RA1K) هي منشأة صناعية تقع في ولاية سكيكدة بالجزائر RA1K . تُعرف أيضاً بمصفاة النفط التي تُديرها الشركة الوطنية سوناطراك. تُعدُّ هذه المصفاة واحدة من أكبر وأهم المنشآت في الجزائر، وتلعب دوراً حيوياً في تكرير النفط الخام وإنتاج مشتقات البترول.	المؤسسة الصناعية بسكيكدة، والمعروفة بالرمز "CP2K"، هي واحدة من المنشآت البتروكيماوية الكبيرة في الجزائر. تقع في منطقة سكيكدة، وتعتبر جزءاً من المجمع الصناعي البتروكيماوي الذي يضم عدة شركات تعمل في مجال إنتاج وتصنيع المواد الكيميائية والبتروكيماويات. تقوم هذه المؤسسة بتصنيع مجموعة واسعة من المنتجات البتروكيماوية التي تستخدم في العديد من الصناعات مثل البلاستيك، والمطاط، والألياف الصناعية، والمواد الكيميائية الأخرى التي تدخل في مختلف التطبيقات الصناعية.	المؤسسة الصناعية بسكيكدة، والمعروفة بالرمز "G1LK"، هي واحدة من أكبر وأهم منشآت تسييل الغاز الطبيعي في الجزائر. تقع في منطقة سكيكدة، وهي تابعة لمجمع سوناطراك، الشركة الوطنية للمحروقات في الجزائر. تقوم G1LK بتسييل الغاز الطبيعي وتحويله إلى غاز طبيعي مسال (LNG) ليتمكن من نقله وتصديره إلى الأسواق العالمية. تعد هذه العملية مهمة لأنها تتيح نقل الغاز الطبيعي بكفاءة عالية.	المؤسسة المينائية بسكيكدة هي إحدى المؤسسات الحيوية في الجزائر، حيث تشرف على إدارة وتشغيل ميناء سكيكدة. ميناء سكيكدة هو واحد من أهم الموانئ الجزائرية الواقعة على البحر الأبيض المتوسط، ويعد مركزاً محورياً للنقل البحري والتجارة الدولية.

### ثالثا. عينة الدراسة

إن تحديد حجم العينة له دور أساسي في تحديد مدى صدق وثبات النتائج المتوصل إليها حيث كل ما زاد حجم العينة كانت النتائج مقاربة للواقع وعبرت عن صدقها. في دراستنا هذه تم اختيار عينة عشوائية بسيطة تتكون من 30 موظف من موظفي قسم التدقيق الداخلي بالإضافة إلى موظفي مصلحة المالية والمحاسبة على مستوى عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة والتي تتمثل في (المؤسسة المينائية، مصنع تمييع الغاز GILK، مركب البتروكيماويات CP2K، مصنع التكرير RA1K).

### رابعا. أداة الدراسة

تعتبر الاستبانة من أنسب أدوات جمع المعلومات الأولية الميدانية في العلوم الاجتماعية وذلك لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الفقرات موجهة لأفراد عينة الدراسة.

**1- تصميم الاستبانة:** من أجل جمع المعلومات اللازمة لهذه الدراسة تم تصميم استبانة من محورين، المحور الأول على التدقيق الخارجي والمحور الثاني على جودة القوائم المالية وقد كان تصميم الاستبانة كالآتي:

- **الجزء الأول:** خصص هذا الجزء للمعلومات الشخصية للمبحوثين من حيث المؤهل العلمي، الخبرة المهنية وكذا العلاقة التي تربط المستخدم بالمؤسسة. والهدف من هذا المحور هو معرفة تأثير هذه الخصائص على المبحوثين في الإجابة على الفقرات المتعلقة بموضوع الدراسة.

- **الجزء الثاني:** قُسم هذا الجزء إلى محورين، حيث تضمن المحور الأول التدقيق الخارجي، ويتضمن كفاءة واستقلالية المدقق والإجراءات التي يتبعها.

أما المحور الثاني فقد خصص لجودة القوائم المالية وتضمن قابلية الفهم والملاءمة وقابلية المقارنة والموثوقية.

**2- ضبط الاستبانة:** تم وضع التصميم الأولي لمحاور وفقرات الاستبيان، تم مراجعتها وضبطها من خلال خطوتين:

- المراجعة المنهجية من خلال اطلاعنا على مجموعة من الدراسات السابقة التي اعتمدت في دراستها على نفس الأداة (استبانة) في جمعها للمعلومات التي تحتاجها وهذا من أجل الاستفادة من طريقة إعدادها، والمراجعة

العلمية من خلال مراجعة الدراسات النظرية حول الموضوع من أجل التأكد من المعلومات الواردة فيها كما قمنا بمراجعتها مع الأستاذ المشرف، وبهذه الخطوات تم تدارك النقائص التي كانت موجودة في النسخة الأولى؛

- أخذ آراء بعض الأساتذة والمختصين (أنظر الملحق رقم 02)، في الجوانب المنهجية لمثل هذه الدراسات، وتم عرض الاستبانة عليهم، بحيث وقفوا على مجموعة من التصويبات والحلول لتحسين الاستبانة لتتلاءم مع موضوعنا.

وبناء على الخطوات السابقة وعملا بالملاحظات المقدمة لنا في كل مرحلة تم ضبط الصيغة النهائية للاستبانة ومنه توزيعها على عينة الدراسة.

- ليظهر الاستبيان في شكله النهائي (أنظر الملحق رقم 01)، متكون من جزئين الأول منها للمعلومات العامة الخاصة بالمستجوبين، والثاني يخص متغيرات الدراسة الممثل بمحورين أساسيين، تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة النظرية والتطبيقية التي تتشارك مع دراستنا في نقطة أو أكثر، وتتوافق مع إشكالية الدراسة في أحد أجزائها، أين تم من خلالها التطرق إلى أحد متغيرات الدراسة، وهذا لنتمكن من الصياغة السليمة والترجمة الصحيحة لعبارات كل محور من محاور الاستبانة الممثلة لمتغيرات الدراسة.

## المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية للبيانات

من خلال هذا المطلب نقوم بطريقة إحصائية على مجموعة من البيانات وتحديد درجة الموافقة. بعد جمع الاستبانة وفرزها وتحديد الصالح منها للمعالجة، تم تفرغها في برنامج (Excell)، بإعطاء قيمة من (1-5) لكل فقرة حسب اختبار كل مفردة وفقا لسلم ليكارت الخماسي (Likert) وبعدها تم تحديد الخيارات حسب درجة الموافقة:

لتحديد درجة الموافقة تم تعديل مقياس التحليل بناءا على متوسط إجابات العينة كالتالي:

$$0.8 = \frac{5-1}{5} = \frac{\text{الحد الأعلى}-\text{الحد الأقصى}}{\text{عدد المستويات}}$$

وبالتالي يصبح المقياس الجديد كالتالي:

- من 1.00 إلى أقل أو يساوي 1.79، درجة الموافقة منخفضة جدا؛
- من 1.80 إلى أقل أو يساوي 2.59، درجة الموافقة منخفضة؛
- من 2.60 إلى أقل أو يساوي 3.39، درجة الموافقة متوسطة؛
- من 3.40 إلى أقل أو يساوي 4.19، درجة الموافقة مرتفعة؛
- من 4.20 إلى أقل أو يساوي 5، درجة الموافقة مرتفعة جدا.

ثم قمنا بمعالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss (Statistical Package for the Social Sciences) هذا الأخير تم استخدامه في اختبار ثبات واتساق فقرات أداة الدراسة أو اختبار "ألفا كرو نباخ"، كذلك تم الاعتماد عليه لدراسة خصائص عينة الدراسة وقياس توجهات أفرادها نحو محاور الاستبانة. وتم الاعتماد على اختبار الانحدار لمعرفة العلاقة الموجودة بين المحور الأول والمحور الثاني من الاستبانة.

## المبحث الثاني: نتائج وتحليل الدراسة

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض النتائج بشكل منظم وتحليلها وتفسيرها اعتمادا على تفرغ البيانات المتحصل عليها من المؤسسات بالاعتماد على نتائج الاستمارة.

### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة أداة ثبات الدراسة وصدق الاستبيان.

### الفرع الأول: ثبات أداة الدراسة

من أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان، فقد تم استخدام معامل ألفا كرو نباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث تم استخدام البرنامج (spss) في حساب هذا المعامل ولكل محور من محاور الاستبيان، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار ألفا كرو نباخ (93 %) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية.

والجدول التالي يبين نتائج معامل ألفا كرو نباخ لكل محور:

الجدول رقم (2.2): معامل ألفا كرو نباخ لكل محور.

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرو نباخ
الكفاءة	04	0.910
الاستقلالية	06	0.705
إجراءات التدقيق الخارجي	05	0.614
<b>التدقيق الخارجي</b>		
قابلية الفهم	03	0.679
الملائمة	05	0.828
قابلية للمقارنة	02	0.644
الموثوقية	05	0.772
<b>جودة القوائم المالية</b>		
المجموع	30	0.936

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يشير هذا الجدول بالاعتماد إلى النتائج المحصل عليها أن قيمة معامل ألفا كرو نباخ لمختلف المحاور تجاوز 60% وهي تتراوح بين 0,614 و0,910 وهي قيمة مرتفعة، في حين أن القيمة الإجمالية لمعامل الفا كرو نباخ هي 0,936 وهي قيمة مرتفعة كذلك، وهذا يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات التي تضمنتها الاستبانة.

### الفرع الثاني: صدق الاستبيان

ويضم الصدق الظاهري وصدق الاتساق الداخلي.

**الصدق الظاهري:** تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين (أنظر الملحق رقم 02) من ذوي الاختصاص والخبرة وقد استجابت الطالبتين لآراء الأساتذة المحكمين، وقد قامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية ليتم توزيعه على عينة الدراسة.

**الاتساق الداخلي:** لقد تم حساب صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الاعتماد على محورين كالآتي:

#### أولاً. صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول

ويضم هذا المحور مواصفات المدقق الخارجي والإجراءات التي يتبناها.

### 1. الكفاءة

الجدول رقم (2.3): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الكفاءة.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يملك محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية الكافي في مجال المحاسبة والتدقيق.	0,858**	0,000

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة

0,000	0,937**	يملك محافظ الحسابات مستوى عال من الخبرات الفنية التي تساعده في أداء عمله على أكمل وجه.	02
0,000	0,849**	يملك محافظ الحسابات المعرفة الكافية باللوائح والقوانين المرتبطة في مجال المهنة.	03
0,000	0,914**	يملك محافظ الحسابات القدرة الكافية لكشف كل أنواع الغش والأخطاء والتلاعبات في المحاسبة.	04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات الكفاءة تراوحت ما بين 0,849 و 0,937 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

### 2. الاستقلالية

الجدول رقم (2.4): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستقلالية.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يملك محافظ الحسابات القدرة على تقديم رأي غير متحيز حول البيانات المالية دون تأثير من الإدارة أو أصحاب المصلحة الآخرين.	0,639**	0,000
02	لا توجد لمحافظ الحسابات أي علاقة مصالح مالية أو شخصية مع مؤسستكم التي يدقق فيها.	0,708**	0,000
03	يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء عمله بالالتزام بمبادئ الأخلاقيات المهنية مثل: النزاهة، الموضوعية، المهنية، والسرية.	0,456*	0,011
04	لا يقوم محافظ الحسابات بتقديم خدمات استشارية كبيرة لمؤسستكم لتجنب تضارب المصالح.	0,845**	0,000
05	يفصح محافظ الحسابات عند تعرضه لأي تهديد لاستقلاليتهم للإدارة العليا.	0,684**	0,000

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

06	يستطيع محافظ الحسابات الوصول إلى السجلات والأشخاص دون أي معوقات.	0,434*	0,016
----	--	--------	-------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات الاستقلالية تراوحت ما بين 0,434 و 0,845 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، ماعدا العبارة رقم 3 و 6 فهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3. إجراءات التدقيق الخارجي

الجدول رقم (5.2): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات إجراءات التدقيق الخارجي.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يقوم محافظ الحسابات قبل بدء عملية التدقيق بفهم طبيعة عمل مؤسستكم والبيئة التشغيلية، والصناعة التي ينتمي إليها.	0,640**	0,000
02	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية السنة الأخيرة لمؤسستكم باعتبارها الأساس لتخطيط للمراجعة لسنة الحالية.	0,662**	0,000
03	يقوم محافظ الحسابات بتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.	0,565**	0,001
04	يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بإجراء الاختبارات اللازمة.	0,605**	0,000
05	يقوم محافظ الحسابات بتوثيق جميع إجراءات التدقيق والنتائج التي توصل إليها المدقق وعرضها على الإدارة العليا.	0,689**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات إجراءات التدقيق الخارجي تراوحت ما بين 0,565 و 0,689 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا. صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني

يضم هذا المحور خصائص جودة القوائم المالية.

1. قابلية الفهم

الجدول رقم (6.2): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات قابلية الفهم.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	تحرص مؤسستكم على البساطة والوضوح عند عرضها للقوائم المالية.	0,550**	0,002
02	تحرص مؤسستكم على تقديم الشروحات الكافية حول البنود الرئيسية والأحداث الهامة التي تؤثر على البيانات المالية.	0,847**	0,000
03	يتم استخدام الجداول والرسوم البيانية لتوضيح الأرقام المالية وتقديمها بطريقة مفهومة.	0,788**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات قابلية الفهم تراوحت ما بين 0,550 و0,847 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

2. الملاءمة

الجدول رقم (7.2): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الملاءمة.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	تتوفر القوائم المالية لمؤسستكم على معلومات كافية تساعد المستخدمين في التنبؤ بالنتائج المالية المستقبلية.	0,848**	0,000

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

0,000	0,883**	02	تحرص مؤسستكم على إصدار القوائم المالية في الوقت المناسب.
0,000	0,817**	03	تشمل القوائم المالية لمؤسستكم جميع المعلومات المالية الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية لجميع مستخدميها.
0,000	0,870**	04	يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ الأهمية النسبية.
0,000	0,490**	05	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المخاطر المالية والافتراضات الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على الأداء المالي في المستقبل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات الملاءمة تراوحت ما بين 0,490 و 0,883 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3. قابلية المقارنة

الجدول رقم (2.8): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات قابلية المقارنة.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يتم تقديم معلومات مقارنة للفترات الزمنية السابقة يسمح للمستخدمين بفهم التغيرات والاتجاهات المالية.	0,841**	0,000
02	تقدم مؤسستكم المعلومات بطريقة تسمح بمقارنة الأداء المالي مع المؤسسات الأخرى في نفس الصناعة.	0,817**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات قابلية المقارنة تراوحت ما بين 0,817 و 0,841 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

4. الموثوقية

الجدول رقم (2.9): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الموثوقية.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	تحرص مؤسستكم أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على القرارات المالية للمستخدمين.	0,772**	0,000
02	تقوم مؤسستكم باستخدام طرق محاسبية دقيقة ومقبولة لقياس وتسجيل الأصول والخصوم والناتج والأعباء.	0,764**	0,000
03	تعكس القوائم المالية بدقة الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.	0,442*	0,014
04	تقدم مؤسستكم جميع المعلومات المالية ذات الصلة بدون إخفاء أو تحريف.	0,839**	0,000
05	تحرص مؤسستكم على وجود نظام قوي للرقابة الداخلية حتى يساعد على ضمان صحة واكتمال تسجيل المعاملات المالية.	0,774**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعببارات الموثوقية تراوحت ما بين 0,442 و 0,839 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0,01، ما عدا العبارة رقم 3 فهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0,05، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة

للتعرف على توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية، ثم حساب التكرارات والنسب المئوية، كانت النتائج كما يلي:

أولاً. المؤهل العلمي

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (2. 10): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

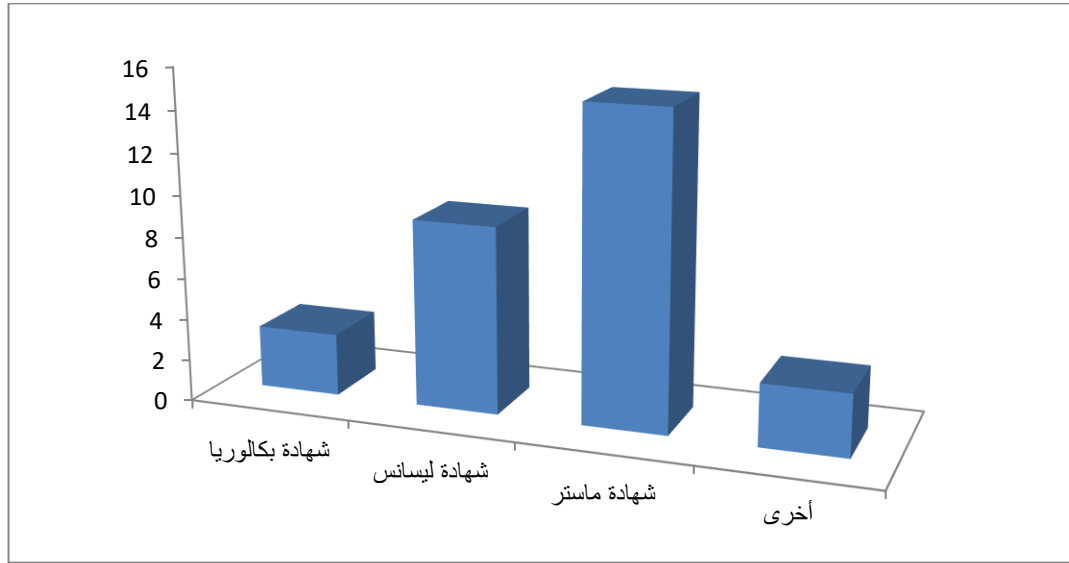
النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
10%	3	شهادة بكالوريا
30%	9	شهادة ليسانس
50%	15	شهادة ماستر
10%	3	أخرى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة متحصلين على شهادة ماستر بنسبة 50%، ثم تليها نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس وذلك بنسبة 30%، وفي الأخير تأتي نسبة الأفراد الذين لديهم شهادة بكالوريا وشهادات أخرى وهي تقني سامي وهندسة في الإعلام الآلي بنسبة 10%.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1.2): المؤهل العلمي.



### ثانيا. سنوات الخبرة

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

الجدول رقم (11.2): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
%13.3	4	أقل من 5 سنوات
%26.7	8	من 5 إلى 10 سنوات
%60	18	أكثر من 10 سنوات
%100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

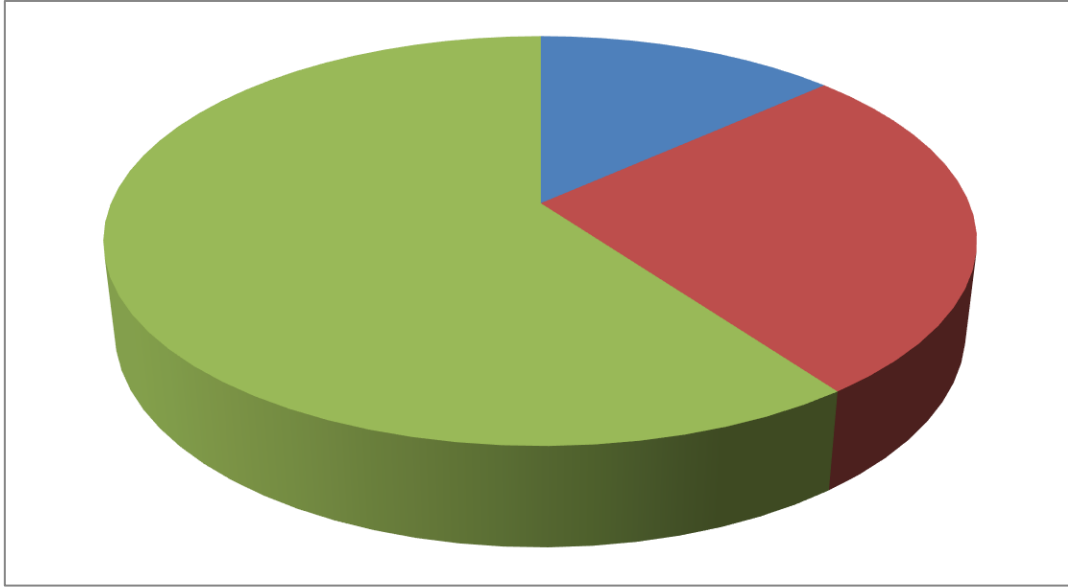
نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة لديهم خبرة بالمؤسسة أكثر من 10 سنوات بنسبة

60%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات وذلك بنسبة 26.7%، وفي الأخير تأتي

نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 13.3%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2.2): سنوات الخبرة.



### ثالثا. المسمى الوظيفي

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.

الجدول رقم (2.12): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
23.3%	7	مدقق داخلي
30%	9	محاسب
3.3%	1	مدير مالي
0%	0	مدير عام
43.3%	13	أخرى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

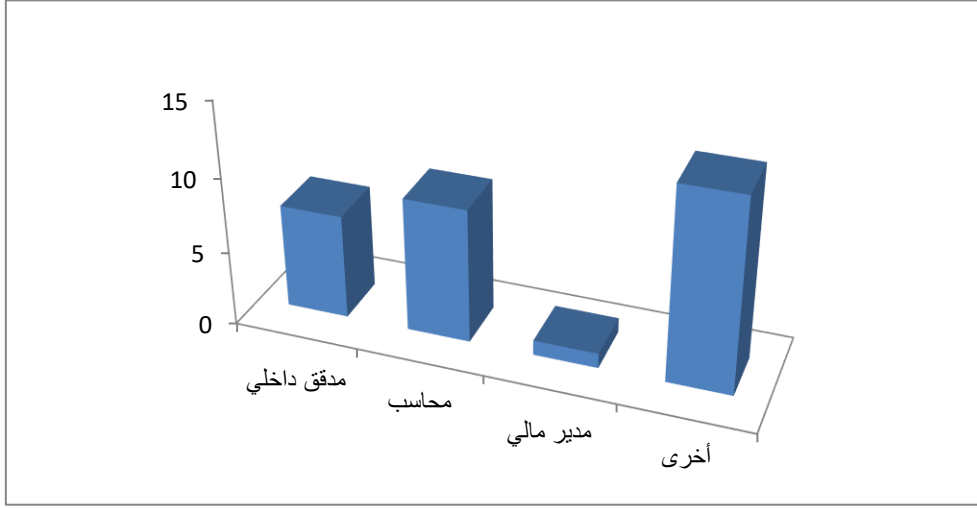
من خلال الجدول السابق يتضح أن أغلبية عينة الدراسة يندرجون ضمن وظائف أخرى بنسبة 43.3%، تليها نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة محاسب بنسبة 30%. لتأتي بعد ذلك نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة مدقق داخلي بنسبة 23.3%، وفي الأخير تأتي نسبة و 3.3% من الأفراد الذين

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

يندرجون ضمن وظيفة مدير مالي، مسير اقتصادي، مهندس دولة، موظف اداري، إطار ميكانيكي، رئيسة قسم تدقيق.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2.3): المسمى الوظيفي.



المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل محاور الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الأول: التحليل الاحصائي الوصفي للاستبانة " تحليل فقرات الاستبانة "

أولاً. تحليل المحور الأول للاستبيان

تحليل مواصفات المدقق الخارجي والإجراءات التي يتبعها.

1. الكفاءة

يمكن تلخيص عبارات الكفاءة فيما يلي:

الجدول رقم (2. 13): تحليل فقرات الكفاءة.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	مرتفع جدا	0,664	4,20	يملك محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية الكافي في مجال المحاسبة والتدقيق.	1
3	مرتفع	0,764	3,96	يملك محافظ الحسابات مستوى عال من الخبرات الفنية التي تساعده في أداء عمله على أكمل وجه.	2
4	مرتفع	0,803	3,90	يملك محافظ الحسابات المعرفة الكافية باللوائح والقوانين المرتبطة في مجال المهنة.	3
2	مرتفع	0,850	4,03	يملك محافظ الحسابات القدرة الكافية لكشف كل أنواع الغش والأخطاء والتلاعبات في المحاسبة.	4
	مرتفع	0,686	4,02	الكفاءة	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات الكفاءة حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.02 وانحراف معياري 0,686، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (4.20) وانحراف معياري (0,6640) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن محافظ الحسابات يمتلك التأهيل العلمي والعملية الكافي في مجال المحاسبة والتدقيق.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (3) بمتوسط حسابي قدره (3.90) وانحراف معياري (0,803) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن محافظ الحسابات يمتلك المعرفة الكافية باللوائح والقوانين المرتبطة في مجال المهنة.

### 2. الاستقلالية

يمكن تلخيص عبارات الاستقلالية فيما يلي:

#### الجدول رقم (2. 14): تحليل فقرات الاستقلالية.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
2	مرتفع	0,889	4,03	يملك محافظ الحسابات القدرة على تقديم رأي غير متحيز حول البيانات المالية دون تأثير من الإدارة أو أصحاب المصلحة الآخرين.	1
5	مرتفع	0,884	3,66	لا توجد لمحافظ الحسابات أي علاقة مصالح مالية أو شخصية مع مؤسستكم التي يدقق فيها.	2
2	مرتفع	0,668	4,03	يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء عمله بالالتزام بمبادئ الأخلاقيات المهنية مثل: النزاهة، الموضوعية، المهنية، والسرية.	3

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة

4	مرتفع	0,784	3,73	لا يقوم محافظ الحسابات بتقديم خدمات استشارية كبيرة لمؤسستكم لتجنب تضارب المصالح.	4
3	مرتفع	0,833	3,83	يفصح محافظ الحسابات عند تعرضه لأي تهديد لاستقلاليتته للإدارة العليا.	5
1	مرتفع	0,639	4,06	يستطيع محافظ الحسابات الوصول إلى السجلات والأشخاص دون أي معوقات.	6
	مرتفع	0,501	3,89	الاستقلالية	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات الاستقلالية حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 3.89 وانحراف معياري 0,501، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (4.06) وانحراف معياري (0.639) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن محافظ الحسابات يستطيع الوصول إلى السجلات والأشخاص دون أي معوقات.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (2) بمتوسط حسابي قدره (3.66) وانحراف معياري (0,884) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن محافظ الحسابات لا توجد له أي علاقة مصالح مالية أو شخصية مع المؤسسة التي يدفع بها.

### 3. إجراءات التدقيق الخارجي

يمكن تلخيص عبارات إجراءات التدقيق الخارجي فيما يلي:

الجدول رقم (2.15): تحليل فقرات التدقيق الخارجي.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
3	مرتفع	0,758	3,90	يقوم محافظ الحسابات قبل بدء عملية التدقيق بفهم طبيعة عمل مؤسستكم والبيئة التشغيلية، والصناعة التي ينتمي إليها.	1
2	مرتفع	0,643	4,00	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية السنة الأخيرة لمؤسستكم باعتبارها الأساس لتخطيط للمراجعة لسنة الحالية.	2
1	مرتفع	0,668	4,03	يقوم محافظ الحسابات بتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.	3
4	مرتفع	0,924	3,80	يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بإجراء الاختبارات اللازمة.	4
5	مرتفع	0,844	3,66	يقوم محافظ الحسابات بتوثيق جميع إجراءات التدقيق والنتائج التي توصل إليها المدقق وعرضها على الإدارة العليا.	5
	مرتفع	0,485	3,88	إجراءات التدقيق الخارجي	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات إجراءات التدقيق الخارجي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 3.88 وانحراف معياري 0,485، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (3) بمتوسط حسابي قدره (4,03) وانحراف معياري (0,668) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن محافظ الحسابات يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (5) بمتوسط حسابي قدره (3.66) وانحراف معياري (0,844) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن محافظ الحسابات يقوم بتوثيق جميع إجراءات التدقيق والنتائج التي توصل إليها المدقق وعرضها على الإدارة العليا.

### ثانياً. تحليل المحور الثاني للاستبيان

يتضمن هذا المحور تحليل خصائص جودة القوائم المالية.

#### 1. قابلية الفهم

يمكن تلخيص عبارات قابلية الفهم فيما يلي:

الجدول رقم (2.16): تحليل فقرات قابلية الفهم.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	مرتفع	0,571	4,13	تحرص مؤسساتكم على البساطة والوضوح عند عرضها للقوائم المالية.	1
2	مرتفع	0,691	4,06	تحرص مؤسساتكم على تقديم الشروحات الكافية حول البنود الرئيسية والأحداث الهامة التي تؤثر على البيانات المالية.	2

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

3	مرتفع	0,694	4,00	يتم استخدام الجداول والرسوم البيانية لتوضيح الأرقام المالية وتقديمها بطريقة مفهومة.	3
	مرتفع	0,482	4,06	قابلية الفهم	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات قابلية الفهم حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.06 وانحراف معياري 0,482، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (4.13) وانحراف معياري (0,571) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المؤسسة تحرص على البساطة والوضوح عند عرضها للقوائم المالية.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (3) بمتوسط حسابي قدره (4.00) وانحراف معياري (0,694) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أنه يتم استخدام الجداول والرسوم البيانية لتوضيح الأرقام المالية وتقديمها بطريقة مفهومة.

### 2. الملاءمة

يمكن تلخيص عبارات الملاءمة فيما يلي:

الجدول رقم (2.17): تحليل فقرات الملاءمة.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	مرتفع جدا	0.0664	4,20	تتوفر القوائم المالية لمؤسستكم على معلومات كافية تساعد المستخدمين في التنبؤ بالنتائج المالية المستقبلية.	1
3	مرتفع	0,764	3,96	تحرص لمؤسستكم على إصدار القوائم المالية في الوقت المناسب.	2

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيدة

4	مرتفع	0,803	3,90	تشمل القوائم المالية لمؤسستكم جميع المعلومات المالية الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية لجميع مستخدميها.	3
2	مرتفع	0,850	4,03	يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ الأهمية النسبية.	4
2	مرتفع	0,889	4,03	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المخاطر المالية والافتراضات الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على الأداء المالي في المستقبل.	5
	مرتفع	0,614	4,02	الملاءمة	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات الملاءمة حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي

4.02 وانحراف معياري 0,614، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (4.20) وانحراف معياري (0,664) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن القوائم المالية للمؤسسة تتوفر على معلومات كافية تساعد المستخدمين في التنبؤ بالنتائج المالية المستقبلية.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (3) بمتوسط حسابي قدره (3.90) وانحراف معياري (0,803) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن القوائم المالية للمؤسسة تشمل جميع المعلومات المالية الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية لجميع مستخدميها.

### 3. قابلية المقارنة

يمكن تلخيص عبارات قابلية المقارنة فيما يلي:

الجدول رقم (2. 18): تحليل فقرات قابلية المقارنة.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	مرتفع	0,764	4,03	يتم تقديم معلومات مقارنة للفترات الزمنية السابقة يسمح للمستخدمين بفهم التغيرات والاتجاهات المالية.	1
1	مرتفع	0,718	4,03	تقدم مؤسستكم المعلومات بطريقة تسمح بمقارنة الأداء المالي مع المؤسسات الأخرى في نفس الصناعة.	2
مرتفع		0,614	4,03	قابلية المقارنة	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات قابلية المقارنة حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.03 وانحراف معياري 0,614، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) (2) بمتوسط حسابي قدره (4.03) وانحراف معياري (0.764) (0.718) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن تقديم معلومات مقارنة للفترات الزمنية السابقة يسمح للمستخدمين بفهم التغيرات والاتجاهات المالية، كما أن المؤسسة تقدم المعلومات بطريقة تسمح بمقارنة الأداء المالي مع المؤسسات الأخرى في نفس الصناعة.

#### 4. الموثوقية

يمكن تلخيص عبارات الموثوقية فيما يلي:

الجدول رقم (2. 19): تحليل فقرات الموثوقية.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
5	مرتفع	0,739	3,93	تحرص مؤسستكم أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على القرارات المالية للمستخدمين.	1
1	مرتفع جدا	0,595	4,30	تقوم مؤسستكم باستخدام طرق محاسبية دقيقة ومقبولة لقياس وتسجيل الأصول والخصوم والنواتج والأعباء.	2
4	مرتفع	0,583	4,06	تعكس القوائم المالية بدقة الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.	3
2	مرتفع جدا	0,714	4,20	تقدم مؤسستكم جميع المعلومات المالية ذات الصلة بدون إخفاء أو تحريف.	4
3	مرتفع	0,628	4,13	تحرص مؤسستكم على وجود نظام قوي للرقابة الداخلية حتى يساعد على ضمان صحة واكتمال تسجيل المعاملات المالية.	5
	مرتفع	0,474	4,12	<b>الموثوقية</b>	<b>الإجمالي</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات الموثوقية حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.12 وانحراف معياري 0,474، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (2) بمتوسط حسابي قدره (4.30) وانحراف معياري (0,595) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المؤسسة تقوم باستخدام طرق محاسبية دقيقة ومقبولة لقياس وتسجيل الأصول والخصوم والناتج والأعباء.

وكانت أدنى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (3.93) وانحراف معياري (0,7390) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المؤسسة تحرص أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على القرارات المالية للمستخدمين.

### الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

يتم اختبار الفرضيات كالتالي:

#### أولاً. اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (2.20): التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة.

Kolmogorov-smirnov			
المحاور	قيمة Z	Sig*	نتيجة الاختبار
جميع محاور الدراسة	0.878	0,424	تتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

بما أن قيمة (Sig) كانت أكبر من مستوى الدلالة (0,05) لجميع المحاور، فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يجب إجراء الاختبارات المعملية.

#### ثانياً. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

$H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

الجدول رقم (2. 21): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر الكفاءة على جودة القوائم المالية.

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F
الفرضية الفرعية الأولى	0.542	7.194	0.000	0.806	0.649	51.751

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (2. 20) أثر الكفاءة على جودة القوائم المالية، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر للكفاءة على جودة القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط (0,806) عند مستوى دلالة 0,000 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,649) أي ما قيمته (64.9%) من التغيرات في مستوى جودة القوائم المالية ناتج عن التغير في مستوى أهمية الكفاءة، كما بلغت قيمة درجة التأثير (0,542) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية الكفاءة يؤدي إلى الزيادة في مستوى جودة القوائم المالية وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (51.751) وقيمة T (7.194) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

### ثالثا. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

$H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

الجدول رقم (2. 22): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر الاستقلالية على جودة القوائم المالية.

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F
الفرضية الفرعية الثانية	0.682	5.844	0.000	0.741	0.549	34.151

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة

يوضح الجدول رقم (2. 21) أثر الاستقلالية على جودة القوائم المالية، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر للاستقلالية على جودة القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط (0,741) عند مستوى دلالة 0,000 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,549) أي ما قيمته (54.9%) من التغيرات في مستوى جودة القوائم المالية ناتج عن التغير في مستوى أهمية الاستقلالية، كما بلغت قيمة درجة التأثير (0,682) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية الاستقلالية يؤدي إلى الزيادة في مستوى جودة القوائم المالية وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (34.151) وقيمة T (5.844) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية محافظ الحسابات على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

### رابعاً. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

$H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

الجدول رقم (2. 23): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر إجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F
الفرضية الفرعية الثالثة	0.646	4.904	0.000	0.680	0.462	24.051

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (2. 22) أثر إجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر لإجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط (0,680) عند مستوى دلالة 0,000 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,462) أي ما قيمته (46.2%) من التغيرات في مستوى جودة القوائم المالية ناتج عن التغير في مستوى أهمية إجراءات التدقيق الخارجي كما بلغت قيمة درجة التأثير (0,646) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية إجراءات التدقيق الخارجي يؤدي إلى الزيادة في مستوى جودة القوائم المالية وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (24.051) وقيمة T (4.904) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة

ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

### خامسا. اختبار الفرضية الرئيسية

$H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

الجدول رقم (24.2): نتيجة تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

المحور	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد $R^2$	قيمة F
الفرضية الرئيسية	0.000	0.898	0.807	36.151

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول رقم (23.2) أثر التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، إذ بلغ معامل الارتباط (0,898) عند مستوى دلالة 0,000 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,807) أي ما قيمته (80.7%) من التغيرات في مستوى جودة القوائم المالية ناتج عن التغير في مستوى أهمية التدقيق الخارجي، وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (36.151) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بسكيكدة.

### خلاصة الفصل:

نلاحظ مما سبق أن الدراسة الميدانية جاءت في صورة استمارة استبيان شملت عينة من مجتمع الدراسة باختلاف تخصصاتهم ومؤهلهم العلمي وخبرتهم وطبيعة عملهم وتم توزيع الاستمارات عليهم والحصول على آراءهم في موضوع أثر جودة التدقيق على جودة القوائم المالية وذلك من خلال المحورين الرئيسيين للاستبيان والتي ضمنت 30 عبارة وبعد جمع البيانات تم تبويب وتصنيف نتائج الاستبيان من خلال برنامج ال spss الإحصائي والحصول على مجموعة من المتوسطات والانحرافات بغية الوصول إلى النتائج التي ساهمت بشكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة. حيث تم إثبات أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية عند مستوى الدلالة 5 %.

خافَة

من خلال تناولنا موضوع تأثير التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية وبالتالي محاولة معرفة العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية و إيجاد الوسائل التي تحسن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و إعطاء مصداقية للقوائم المالية، كما أصبح التدقيق الخارجي في الوقت الحالي من أهم الرقابات الأساسية في المؤسسة، مما استدعى الاهتمام أكثر بعملية التدقيق وإعطائه أكثر استقلالية في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية و الحياد في الرأي و اعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية و تمثيلها العادل لوضعية المؤسسة على ضوء هذا الأمر ارتأينا أن يتضمن مسك الختام توزيع هذه الخاتمة إلى نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات، التوصيات وأفانق الدراسة.

### أولاً. نتائج الدراسة

- يعد التدقيق الخارجي الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية؛
- يعمل التدقيق الخارجي على منع وتقليل الأخطاء الفادحة في القوائم المالية؛
- لكي تكون المعلومات المالية ذات جودة يجب أن تكون مجموعة من الخصائص النوعية أهمها الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة، قابلة الفهم؛
- إن جودة التدقيق الخارجي تساهم في إعطاء القيمة والمصداقية للقوائم المالية ونيل الرضى لدى مستخدميها؛
- القوائم المالية للمؤسسة تتوفر على معلومات كافية تساعد المستخدمين في التنبؤ بالنتائج المالية المستقبلية؛
- إن الحصيلة التي توصلنا إليها من خلال دراستنا أنه عند ارتباط المدقق الخارجي بالمؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية من خلال تنبه المراجع الخارجي لبعض الأخطاء التي تعرض له ويحاول تصليحها مع إدارة الموظفين.

### ثانياً. اختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات البحث كان لابد من إلقاء الضوء على الميدان من خلال الدراسة التطبيقية سنقوم بتلخيصها فيما يلي:

**اختبار صحة الفرضية الأولى:** من خلال دراستنا التطبيقية نفي الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة. وهذا يدل على أن الزيادة في مستوى أهمية الكفاءة يؤدي إلى الزيادة في مستوى جودة القوائم المالية مما يدل على أن محافظ الحسابات يمتلك التأهيل العلمي والعملية في مجال المحاسبة والتدقيق ويمتلك المعرفة الكافية باللوائح والقوانين المرتبطة في مجال المهنة.

اختبار صحة الفرضية الثانية: من خلال دراستنا التطبيقية نفي الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة. وهذا يدل على أن الزيادة في مستوى أهمية الاستقلالية يؤدي إلى الزيادة في مستوى جودة القوائم المالية مما يدل على أن محافظ الحسابات لا توجد له أي علاقة مصالح مالية أو شخصية مع المؤسسة التي يدقق بها كما أنه يمكن لمحافظ الحسابات الوصول إلى السجلات والأشخاص دون أي معوقات.

اختبار صحة الفرضية الثالثة: من خلال دراستنا التطبيقية نفي الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية في عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة. وهذا يدل على أن الزيادة في مستوى أهمية إجراءات التدقيق الخارجي يؤدي إلى الزيادة في مستوى جودة القوائم المالية مما يدل على أن محافظ الحسابات يقوم بتوثيق جميع إجراءات التدقيق والنتائج التي توصل إليها المدقق وعرضها على الإدارة العليا كما أنه يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.

### ثالثا. التوصيات

قادنا هذا البحث وبصفة خاصة نتائجه إلى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

- ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وإيجاد طريقة للتنسيق بينها وبين الجامعات لتسهيل ومساعدة الباحث في إنجاز بحث؛

- إقامة الدورات التدريبية المهنية للمراجعين والتركيز على معايير المراجعة وشرح دورها في تحسين القوائم المالية؛

- ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطور أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات وورش العمل والندوات العلمية؛

- نشر ثقافة التدقيق الخارجي بأنه وسيلة تقدم العديد من الفوائد بدل من أنها وسيلة رقابية فقط؛

- يجب على مدقق الحسابات تقديم الملاحظات والانتقادات دون عواطف أو شفقة في مهمته.

## رابعاً. أفاق الدراسة

تناولنا في هذا البحث أثر التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، غير أننا لم نتطرق إلى جانب مهم وهو المعوقات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة وموقف المؤسسات من هاته المهنة الأمر الذي يتطلب ضرورة إجراء دراسات إضافية لتكمل ما لم تشملها الدراسة الحالية.

كما يندرج خلف هذه الدراسة مواضيع وأبحاث كثيرة لم نتطرق إليها من خلال هذه الدراسة:

- التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛

- دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين أداء التدقيق الخارجي؛

- دور التدقيق الخارجي على تفعيل كفاء نظام الرقابة الداخلية؛

- دور التدقيق الخارجي في تحسين فعالية تسير المؤسسة؛

- أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية؛

- أثر القيمة العادلة على جودة القوائم المالية؛

- أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة القوائم المالية.

في الختام نرجو أن نكون قد أنجزنا هذا البحث المتواضع وفقاً لقواعد منهجية البحث العلمي والله

الموفق.

## المراجع

### أولاً. المراجع باللغة العربية

#### ▪ الكتب

1. زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الرياء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. أحمد نور الدين قايد، **التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
3. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
4. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**، الطبعة 01، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. عمر قاسم، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي - الجزائر، 2016.
6. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
7. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
9. حمد الفاتح محمود بشير المغربي، **التحليل المالي**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2022.
10. فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة، نظرية وتطبيق**، الطبعة 02، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
11. محمود عبد الحليم الخلايلة، **التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية**، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 1998.
12. محمد عبد حسين الفرح الطائي، **المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.

13. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية (IFRS, IAS)، إثراء وتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

14. سلمان حسين الحكيم، تحليل القوائم المالية، مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية، طبعة 01، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع - دمشق، سوريا، 2017.

15. أحمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق العمل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

16. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية - غليزان، الجزائر، 2003.

#### ■ المجالات

1. مروى موسى، محمد عجيلة، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية، مجلة اقتصاد المال والأعمال في الجزائر، المجلد الثالث، العدد الأول، جامعة غرداية - الجزائر، 2018.

2. رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 1، العدد 16، جامعة خميس مليانة الشلف، 2017، العدد 16.

3. محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقييم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 06، العدد 02، جامعة الحاج لخضر - باتنة 01، الجزائر، 2019.

4. عائشة عوماري، عمر أقاسم، واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر.

5. علي بن موقفي، مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وإنعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة غدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 02، جامعة الجلفة - الجزائر، 2019.

6. عمر خلاصي، سليم بدر الدين بن لولو، مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 02، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، الجزائر، 2020.

7. طارق تليلي، هواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، ورقلة، الجزائر، المجلد 19، العدد 01، 2019.

8. دحمان لخضر، الأمين لباز، جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 09، العدد 01، جامعة زيان عاشور - الجلفة، الجزائر، 2023.

9. نادية غانم، حسين برباطي، محمد الحبيب مرحوم، جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معايير التدقيق الدولي ISA 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، الجزائر، 2022، العدد 03، مجلد 11.

10. حمزة بولعراس، عصام سليمان، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، جامعة العربي تبسي - تبسة، الجزائر، 2022.

11. رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 1، العدد 16، جامعة خميس مليانة - عين الدفلى، الجزائر، 2017، العدد 16.

12. حمود والكرواعي، أهمية التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، دراسة حالة في مصرف الرافدين، بغداد، العراق، مجلة الكوت للاقتصاد والإدارة، المجلد 11، العدد 34، 2019.

13. حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، 2018.

14. عبد اللطيف طيبي، عبد الحميد ابن الشيخ، تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية، مجاميع المعرفة، المجلة 06، العدد 01، 2020.

## ■ الأطروحات

1. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر، 2018.

2. زينب بوقابة، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 03، 2022.

3. نشيدة أحطاطش، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، 2017.

4. سعودي بلقاسم، إجراءات الفحص التحليلي لأغراض من عملية المراجعة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر، 2010.

5. سحر عبد السميع محمود، أثر جودة القوائم المالية على تكلفة الملكية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، مصر، مجلد 1، العدد 2.

#### ■ المواقع

1. من الموقع: <http://www.minshawi.comotherdrzyadh.htm> ، 21:15 ، 25 ماي 2024.

2. من الموقع: مجموعة خبراء الضرائب، مراجعة الحسابات، شركة رائد في مجال الخدمات الاستشارية، بتاريخ 24 ماي 2029، على الساعة 18:00، [http:// www.taxexpertsgroup.com](http://www.taxexpertsgroup.com).

#### ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية

1. Ghassan falah al matarneh, **the commitment of Jordanian auditors to assess audit risks**, international journal of business management, vol 06, no 11, ammam, Jordan, 2011.
2. Solomon, Vickrey and Schroeder, Audit Quality, **The perceptions of committee chairpersons Audit Partners**, Jornal of Operations Management, vol 02, n 02, 1986.
3. ALI ABDESSAMED, **Requirements for improving the external**, audit quality in algeria.

## الملاحق

الملحق (01): الاستبيان.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

# إستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تقوم الطالبتين مخلوفي آية وبوفريوة عائشة بدراسة علمية تحت عنوان "تأثير التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية" وذلك من أجل إستكمال المتطلبات للحصول على شهادة ماستر.

ترجوا الطالبتين منكم أن تفضلوا مشكورين مأجورين بالإجابة على جميع عبارات هذه الإستبانة من وجهة نظركم علما أن معلومات هذه الإستبانة سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، حيث سيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة عند الإنتهاء منها إذا رغبتم في ذلك.

الإجابة على الأسئلة تكون بوضع العلامة  على ما يعبر وجهة نظركم وجزاكم الله عنا خير الجزاء ونفع بعلمكم.

تحت إشراف الأستاذة: أحلام بلقاسم كحلولي

إمضاء الطالبتين: مخلوفي آية بوفريوة عائشة

التعاريف الإجرائية:

## المحور الأول: معلومات عامة

الرجاء وضع علامة  أمام الإختيار المناسب :

### 1. المؤهل العلمي:

- شهادة بكالوريا ■
  - شهادة ليسانس ■
  - شهادة ماستر ■
  - شهادة ماجيستر ■
  - شهادة دكتوراه ■
  - أخرى ■
- حددها:

### 2. سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات ■
- من 5 إلى 10 سنوات ■
- أكثر من 10 سنوات ■

### 3. المسمى الوظيفي:

- مدقق داخلي ■
  - محاسب ■
  - مدير مالي ■
  - مدير عام ■
  - أخرى ■
- حددها:

المحور الثاني: التدقيق الخارجي

المحاور	الأرقام	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الكفاءة	1	يملك محافظ الحسابات التأهيل العلمي و العملي الكافي في مجال المحاسبة والتدقيق.					
	2	يملك محافظ الحسابات مستوى عال من الخبرات الفنية التي تساعده في أداء عمله على أكمل وجه.					
	3	يملك محافظ الحسابات المعرفة الكافية باللوائح و القوانين المرتبطة في مجال المهنة.					
	4	يملك محافظ الحسابات القدرة الكافية لكشف كل أنواع الغش والأخطاء والتلاعبات في المحاسبة.					
الاستقلالية	1	يملك محافظ الحسابات القدرة على تقديم رأي غير متحيز حول البيانات المالية دون تأثير من الإدارة أو أصحاب المصلحة الآخرين.					
	2	لا توجد لمحافظ الحسابات أي علاقة مصالح مالية أو شخصية مع مؤسستكم التي يدقق فيها.					
	3	يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء عمله بالالتزام بمبادئ الأخلاقيات المهنية مثل : النزاهة، الموضوعية، المهنية، والسرية.					
	4	لا يقوم محافظ الحسابات بتقديم خدمات إستشارية كبيرة لمؤسستكم لتجنب تضارب المصالح.					
	5	يفصح محافظ الحسابات عند تعرضه لأي تهديد لإستقلاليتة للإدارة العليا.					
	6	يستطيع محافظ الحسابات الوصول إلى السجلات و الأشخاص دون أي معوقات.					
إجراءات التدقيق الخارجي	1	يقوم محافظ الحسابات قبل بدء عملية التدقيق بفهم طبيعة عمل مؤسستكم والبيئة التشغيلية، والصناعة التي ينتمي إليها.					
	2	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية السنة الأخيرة لمؤسستكم باعتبارها الأساس لتخطيط للمراجعة لسنة الحالية.					
	3	يقوم محافظ الحسابات بتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.					
	4	يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بإجراء الاختبارات اللازمة.					

					يقوم محافظ الحسابات بتوثيق جميع إجراءات التدقيق والنتائج التي توصل إليها المدقق و عرضها على الإدارة العليا.	5	
--	--	--	--	--	---	---	--

### المحور الثالث: جودة القوائم المالية

المحاور	الارقام	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
قابلية الفهم	1	تحرص مؤسستكم على البساطة والوضوح عند عرضها للقوائم المالية.					
	2	تحرص مؤسستكم على تقديم الشروحات الكافية حول البنود الرئيسية والأحداث الهامة التي تؤثر على البيانات المالية.					
	3	يتم استخدام الجداول و الرسوم البيانية لتوضيح الارقام المالية و تقديمها بطريقة مفهومة.					
الملائمة	1	تتوفر القوائم المالية للمؤسستكم على معلومات كافية تساعد المستخدمين في التنبؤ بالنتائج المالية المستقبلية.					
	2	تحرص مؤسستكم على إصدار القوائم المالية في الوقت المناسب.					
	3	تشمل القوائم المالية للمؤسستكم جميع المعلومات المالية الضرورية لإتخاذ القرارات لإقتصادية لجميع مستخدميها.					
	4	يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ الأهمية النسبية.					
	5	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المخاطر المالية والإفتراضات الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على الأداء المالي في المستقبل.					
قابلية للمقارنة	1	يتم تقديم معلومات مقارنة للفترة الزمنية السابقة يسمح للمستخدمين بفهم التغيرات والاتجاهات المالية.					
	2	تقدم مؤسستكم المعلومات بطريقة تسمح بمقارنة الأداء المالي مع المؤسسات الأخرى في نفس الصناعة.					
الموثوقية	1	تحرص مؤسستكم أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على القرارات المالية للمستخدمين.					

					تقوم مؤسساتكم باستخدام طرق محاسبية دقيقة ومقبولة لقياس وتسجيل الأصول والخصوم والناتج والأعباء.	2
					تعكس القوائم المالية بدقة الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.	3
					تقدم مؤسساتكم جميع المعلومات المالية ذات الصلة بدون إخفاء أو تحريف.	4
					تحرص مؤسساتكم على وجود نظام قوي للرقابة الداخلية حتى يساعد على ضمان صحة وإكتمال تسجيل المعاملات المالية.	5

الملحق (02): قائمة المحكمين.

الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	بلال كيموش
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر أ	أحلام بلقاسم كحلولي
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر أ	بن عزيز سورية

الملحق (03): النتائج ببرنامج spss.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,910	4

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,705	6

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,614	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,859	15

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,679	3

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,828	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,644	2

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,772	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,893	15

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,936	30

**Corrélations**

		q1	q2	q3	q4	ch1
q1	Corrélation de Pearson	1	0,692**	0,556**	0,842**	0,858**
	Sig. (Bilatérale)		0,000	0,001	0,000	0,000
	N	30	30	30	30	30
q2	Corrélation de Pearson	0,692**	1	0,837**	0,797**	0,937**
	Sig. (Bilatérale)	0,000		0,000	0,000	0,000
	N	30	30	30	30	30
q3	Corrélation de Pearson	0,556**	0,837**	1	0,611**	0,849**
	Sig. (Bilatérale)	0,001	0,000		0,000	0,000
	N	30	30	30	30	30
q4	Corrélation de Pearson	0,842**	0,797**	0,611**	1	0,914**
	Sig. (Bilatérale)	0,000	0,000	0,000		0,000
	N	30	30	30	30	30
ch1	Corrélation de Pearson	0,858**	0,937**	0,849**	0,914**	1
	Sig. (Bilatérale)	0,000	0,000	0,000	0,000	
	N	30	30	30	30	30

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**Corrélations**

		q5	q6	q7	q8	q9	q10	ch2
q5	Corrélation de Pearson	1	0,497**	-0,118	0,309	0,519**	-0,004	0,639**
	Sig. (bilatérale)		0,005	0,535	0,096	0,003	0,983	0,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
q6	Corrélation de Pearson	0,497**	1	0,486**	0,563**	0,109	-0,081	0,708**
	Sig. (bilatérale)	0,005		0,006	0,001	0,566	0,669	0,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
q7	Corrélation de Pearson	-0,118	0,486**	1	0,477**	-0,052	0,075	0,456*
	Sig. (bilatérale)	0,535	0,006		0,008	0,787	0,693	0,011
	N	30	30	30	30	30	30	30
q8	Corrélation de Pearson	0,309	0,563**	0,477**	1	0,509**	0,380*	0,845**
	Sig. (bilatérale)	0,096	0,001	0,008		0,004	0,038	0,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
q9	Corrélation de Pearson	0,519**	0,109	-0,052	0,509**	1	0,474**	0,684**
	Sig. (bilatérale)	0,003	0,566	0,787	0,004	0,009	0,008	0,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
q10	Corrélation de Pearson	-0,004	-0,081	0,075	0,380*	0,474**	1	0,434*
	Sig. (bilatérale)	0,983	0,669	0,693	0,038	0,008		0,016
	N	30	30	30	30	30	30	30
ch2	Corrélation de Pearson	0,639**	0,708**	0,456*	0,845**	0,684**	0,434*	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000	0,011	0,000	0,000	0,016	
	N	30	30	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**Corrélations**

		q11	q12	q13	q14	q15	ch3
q11	Corrélation de Pearson	1	,424*	,211	,216	,215	,640**
	Sig. (bilatérale)		,020	,264	,251	,253	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q12	Corrélation de Pearson	,424*	1	,561**	,174	,127	,662**
	Sig. (bilatérale)	,020		,001	,358	,504	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q13	Corrélation de Pearson	,211	,561**	1	-,100	,326	,565**
	Sig. (bilatérale)	,264	,001		,598	,079	,001
	N	30	30	30	30	30	30
q14	Corrélation de Pearson	,216	,174	-,100	1	,398*	,605**
	Sig. (bilatérale)	,251	,358	,598		,030	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q15	Corrélation de Pearson	,215	,127	,326	,398*	1	,689**
	Sig. (bilatérale)	,253	,504	,079	,030		,000
	N	30	30	30	30	30	30
ch3	Corrélation de Pearson	,640**	,662**	,565**	,605**	,689**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**Corrélations**

		q16	q17	q18	ch4
q16	Corrélation de Pearson	1	,239	,087	,550**
	Sig. (bilatérale)		,204	,648	,002
	N	30	30	30	30
q17	Corrélation de Pearson	,239	1	,574**	,847**
	Sig. (bilatérale)	,204		,001	,000
	N	30	30	30	30
q18	Corrélation de Pearson	,087	,574**	1	,788**
	Sig. (bilatérale)	,648	,001		,000
	N	30	30	30	30
ch4	Corrélation de Pearson	,550**	,847**	,788**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	
	N	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**Corrélations**

		q19	q20	q21	q22	q23	ch5
q19	Corrélation de Pearson	1	,692**	,556**	,842**	,280	,848**
	Sig. (bilatérale)		,000	,001	,000	,134	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q20	Corrélation de Pearson	,692**	1	,837**	,797**	,154	,883**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,418	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q21	Corrélation de Pearson	,556**	,837**	1	,611**	,198	,817**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000		,000	,295	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q22	Corrélation de Pearson	,842**	,797**	,611**	1	,181	,870**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,339	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q23	Corrélation de Pearson	,280	,154	,198	,181	1	,490**
	Sig. (bilatérale)	,134	,418	,295	,339		,006
	N	30	30	30	30	30	30
ch5	Corrélation de Pearson	,848**	,883**	,817**	,870**	,490**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,006	
	N	30	30	30	30	30	30

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**Corrélations**

		q24	q25	ch6
q24	Corrélation de Pearson	1	,374*	,841**
	Sig. (bilatérale)		,041	,000
	N	30	30	30
q25	Corrélation de Pearson	,374*	1	,817**
	Sig. (bilatérale)	,041		,000
	N	30	30	30
ch6	Corrélation de Pearson	,841**	,817**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	30	30	30

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### Corrélations

		q26	q27	q28	q29	q30	ch7
q26	Corrélation de Pearson	1	0,438*	,011	,744**	,465**	,772**
	Sig. (bilatérale)		0,015	,955	,000	,010	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q27	Corrélation de Pearson	0,438*	1	,337	,583**	,442*	,764**
	Sig. (bilatérale)	0,015		,068	,001	,015	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q28	Corrélation de Pearson	0,011	0,337	1	,050	,351	,442*
	Sig. (bilatérale)	0,955	0,068		,794	,057	,014
	N	30	30	30	30	30	30
q29	Corrélation de Pearson	0,744**	0,583**	,050	1	,553**	,839**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,001	,794		,002	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q30	Corrélation de Pearson	0,465**	0,442*	,351	,553**	1	,774**
	Sig. (bilatérale)	0,010	0,015	,057	,002		,000
	N	30	30	30	30	30	30
ch7	Corrélation de Pearson	0,772**	0,764**	,442*	,839**	,774**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000	,014	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### edu

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	bac	3	10,0	10,0	10,0
	licence	9	30,0	30,0	40,0
	master	15	50,0	50,0	90,0
	autre	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**exp**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5 ans	4	13,3	13,3
	de 5 a 10 ans	8	26,7	40,0
	plus de 10 ans	18	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0

**fonc**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	mod	7	23,3	23,3
	comp	9	30,0	53,3
	dire	1	3,3	56,7
	autre	13	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q1	30	4,2000	0,66436	0,12130
q2	30	3,9667	0,76489	0,13965
q3	30	3,9000	0,80301	0,14661
q4	30	4,0333	0,85029	0,15524
ch1	30	4,0250	0,68654	0,12534

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q5	30	4,0333	0,88992	0,16248
q6	30	3,6667	0,88409	0,16141
q7	30	4,0333	0,66868	0,12208
q8	30	3,7333	0,78492	0,14331
q9	30	3,8333	0,83391	0,15225
q10	30	4,0667	0,63968	0,11679
ch2	30	3,8944	0,50188	0,09163

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q11	30	3,9000	0,75886	0,13855
q12	30	4,0000	0,64327	0,11744
q13	30	4,0333	0,66868	0,12208
q14	30	3,8000	0,92476	0,16884
q15	30	3,6667	0,84418	0,15413
ch3	30	3,8800	0,48594	0,08872

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q16	30	4,1333	0,57135	0,10431
q17	30	4,0667	0,69149	0,12625
q18	30	4,0000	0,69481	0,12685
ch4	30	4,0667	0,48265	0,08812

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q19	30	4,2000	0,66436	0,12130
q20	30	3,9667	0,76489	0,13965
q21	30	3,9000	0,80301	0,14661
q22	30	4,0333	0,85029	0,15524
q23	30	4,0333	0,88992	0,16248
ch5	30	4,0267	0,61416	0,11213

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q24	30	4,0333	0,76489	0,13965
q25	30	4,0333	0,71840	0,13116
ch6	30	4,0333	0,61495	0,11227

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q26	30	3,9333	0,73968	0,13505
q27	30	4,3000	0,59596	0,10881
q28	30	4,0667	0,58329	0,10649
q29	30	4,2000	0,71438	0,13043
q30	30	4,1333	0,62881	0,11480
ch7	30	4,1267	0,47411	0,08656

**Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,806 <sup>a</sup>	0,649	0,636	0,27864

a. Valeurs prédites : (constantes), ch1

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,018	1	4,018	51,751	0,000 <sup>b</sup>
1 Résidu	2,174	28	0,078		
Total	6,192	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch1

**Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,881	0,308		6,116	0,000
1 ch1	0,542	0,075	0,806	7,194	0,000

a. Variable dépendante : tot2

**Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,741 <sup>a</sup>	0,549	0,533	0,31564

a. Valeurs prédites : (constantes), ch2

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	3,402	1	3,402	34,151	,000 <sup>b</sup>
Résidu	2,790	28	0,100		
Total	6,192	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch2

**Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,405	0,458		3,066	0,005
ch2	0,682	0,117	0,741	5,844	0,000

a. Variable dépendante : tot2

**Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,680 <sup>a</sup>	0,462	0,443	0,34490

a. Valeurs prédites : (constantes), ch3

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,861	1	2,861	24,051	0,000 <sup>b</sup>
Résidu	3,331	28	0,119		
Total	6,192	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch3

**Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,555	0,515		3,019	0,005
ch3	0,646	0,132	0,680	4,904	0,000

a. Variable dépendante : tot2

**Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,898 <sup>a</sup>	0,807	0,784	0,21460

a. Valeurs prédites : (constantes), ch3, ch2, ch1

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,995	3	1,665	36,151	0,000 <sup>b</sup>
Résidu	1,197	26	0,046		
Total	6,192	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch3, ch2, ch1

**Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon**

		total
N		30
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	3,9657
	Ecart-type	0,45727
Différences les plus extrêmes	Absolue	0,160
	Positive	0,083
	Négative	-0,160
Z de Kolmogorov-Smirnov		0,878
Signification asymptotique (bilatérale)		0,424

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

نعم بحمير الله