أثر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة على جودة القوائم المالية
– دراسة استطلاعية لآراء مدققي الحسابات–

The Impact of External Auditing as a Corporate Governance Mechanism on the Quality of Financial Statements: A Survey of Auditors' Opinions.

أومدور سمية [*]، مختبر الابتكار والتحليل الاقتصادي والمالي، جامعة باجي مختار عنابة ص .ب 12 عنابة 23000، عنابة الجزائر ، somia.oumeddour@univ-annaba.dz

بوصبع هناء، مخبر المالية الدولية ،دراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي LFIEGE ، جامعة باجي مختار عنابة ص .ب 12 عنابة 23000، عنابة الجزائر ، hana.bousbaa@univ-annaba.dz

تاريخ الاستلام: 2025/07/04 تاريخ القبول: 2025/09/07 تاريخ النشر: 2025/09/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر آليات الحوكمة وبالتحديد آلية التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في المؤسسات، بالاعتماد على بيانات استبيان جمعت من عينة مكونة من 32 مبحوثًا. تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيتي الدراسة، حيث أُجري اختبار بيرسون للارتباط وتحليل انحدار خطي بسيط.

أظهرت النتائج وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين آلية التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية، كما تبين أن آلية التدقيق الخارجي تؤثر بشكل إيجابي ودال على جودة الإفصاح المالي.

كلمات مفتاحية: آليات حوكمة، تدقيق خارجي، جودة قوائم مالية.

تصنيفات JEL : G34، M42، M41.

Abstract:

This study aims to analyze the impact of governance mechanisms, specifically the external audit mechanism, on the quality of financial statements in organizations. The analysis is based on questionnaire data collected from a sample of 32 respondents. Appropriate statistical methods

[*] المؤلف المرسل.

were employed to test the study's hypotheses, including Pearson correlation and simple linear regression analysis.

The results revealed a statistically significant positive relationship between the external audit mechanism and the quality of financial statements. Furthermore, it was found that the external audit mechanism has a positive and significant effect on the quality of financial disclosure.
Keywords: Governance mechanisms; External audit; Financial statement quality.
Jel Classification Codes: G34, M42, M41

مقدمة:

أصبحت الحوكمة المؤسسية من أبرز المواضيع التي تحظى باهتمام متزايد في البيئة الاقتصادية الحديثة، نظرًا لدورها الحيوي في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، وضمان حماية حقوق مختلف أصحاب المصالح. وقد أدى تزايد الفضائح المالية وتراجع ثقة المستثمرين في القوائم المالية إلى بروز الحاجة إلى آليات رقابية فعالة، تُسهم في تحسين جودة التقارير والإفصاح المالي.

تُعد **آليات الحوكمة**، وبالأخص **التدقيق الخارجي**، من بين الأدوات المحورية لضمان مصداقية القوائم المالية، من خلال التحقق من مدى التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية والممارسات السليمة في إعداد البيانات المالية. وتمثل جودة القوائم المالية انعكاسًا لمدى شفافية المؤسسة، ودقة المعلومات المقدمة لمتخذي القرار، وهو ما يعزز الثقة في الأداء المالي والاستثماري للمؤسسة.

تُعدّ القوائم المالية الأداة الأهم التي تعكس المركز المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسات، وهي تمثل مصدرًا رئيسيًا للمعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو جهات رقابية.

ومن هذا المنطلق، أصبحت الحاجة ملحة لضمان جودة ومصداقية تلك القوائم، خاصةً في ظل تزايد الفضائح المالية والأزمات المحاسبية التي أظهرت خللاً واضحًا في عمليات الإفصاح والشفافية.

إشكالية الدراسة

رغم التطور الذي شهدته مهنة المحاسبة والتدقيق، لا تزال هناك تساؤلات حول فعالية التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، خاصة في البيئات التي تعاني من ضعف الرقابة أو تداخل المصالح. ومن هنا، تنطلق إشكالية هذه الدراسة في التساؤل التالي:

ما مدى وجود أثر للتدقيق الخارجي كآلية للحوكمة على جودة القوائم المالية في المؤسسات؟

فرضية الدراسة: للإجابة الأولية على تساؤل الدراسة نفترض أن:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي كآلية للحوكمة على جودة القوائم المالية، وذلك عند مستوى معنوية 0.05.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- قياس العلاقة بين آلية التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.
- تحليل مدى تأثير ممارسات التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية المنشورة.
- تقديم توصيات عملية لتعزيز دور المدقق الخارجي في تحسين الإفصاح المالي

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من الدور الحيوي الذي تلعبه القوائم المالية في دعم القرارات الاقتصادية، ومن الحاجة الملحة إلى تطوير أدوات تضمن مصداقية وشفافية تلك القوائم. كما تكمن أهميتها في تقديم دليل علمي ميداني حول العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي، بما يسهم في تحسين ممارسات التدقيق وتعزيز ثقة المستخدمين في التقارير المالية.

منهجية الدراسة:

تم اعتماد المنهج **الوصفي والتحليلي** وذلك من خلال عرض متغيرات الدراسة، كما تم استخدام أدوات التحليل الإحصائي مثل تحليل **الانحدار الخطي البسيط**.

الدراسات السابقة:

1. مُحَمَّد فهد العجمي (2011) بعنوان :"أثر التزام المدقق الخارجي بخدمات الثقة على مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة "

تناولت الدراسة استعراض طبيعة خدمات الثقة من خلال المبادئ والمعايير الصادرة بشأنها عن مجمعي المحاسبيين القانونيين الأمريكيين والكندي، ومدى تطبيق المبادئ والمعايير الخاصة بخدمات الثقة التي يؤيدها المدقق الخارجي، ومن ثم التعرف على أثر هذه الخدمات على مصداقية المعلومات المحاسبية في

القوائم المالية المنشورة للشركات، ومعرفة دور والتزام المدقق الخارجي في تقديم هذه الخدمات، حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول :هل يوجد اثر لمبادئ خدمات الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة؟ وخلصت الدراسة إلى نتائج التالية :أن مبادئ ومعايير خدمات الثقة تعمل جنبا إلى جنب مع مبادئ ومعايير المحاسبية المتعارف عليها، يوجد اثر لمبادئ خدمات الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية المنشورة .

2. عدي صفاء الدين فاضل (2015) بعنوان :"قياس تأثير بعض العوامل على جودة القوائم المالية"

تناولت الدراسة مجموعة العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية المدققة في تقرير المدقق الخارجي، منها لجأن التدقيق ومرونة المعايير المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية وعوامل شخصية ومهنية خاصة بالمدقق الخارجي، وتكمن إشكالية الدراسة في: هل يمكن قياس تأثير هذه العوامل على جودة القوائم المالية ؟هل يمكن قياس تأثير هذه العوامل على جودة القوائم المالية؟ وخلصت الدراسة إلى أن تدني مستوى مؤهلات المهنية والشخصية للمدققين الخارجيين وقلة مهاراتهم وخبراتهم يؤثر سلبا على جودة معلومات القوائم المالية. وأن قلة الالتزام الموضوعي بأخلاقيات المهنة في تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها يساهم بشكل كبير في تخفيض جودة القوائم المالية وصحة تعبيرها على حقيقة الأعمال.

3. علي سايح جبور (2022) بعنوان "التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية للآراء عينة من محافظي الحسابات" .

تناولت الدراسة التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دورة في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر بغض محافظي الحسابات حيث يمكن إشكالية الدراسة في ما هو دور التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات؟ وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات التي تساهم في تحسين ملائمة القوائم المالية لأنه يساعد على تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية ،وكذلك توفيرها في الوقت المناسب ،إضافة إلى تحسين دورها في تحسين دورها في تصحيح التوقعات السابقة .يساهم التدقيق الخارجي باعتباره احد آليات حوكمة الشركات في تحسين موثوقية القوائم المالية من خلال المساعدة على تحسين دور القوائم المالية في التغير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة وكذلك تحسين حيادية هذه القوائم إضافة إلى تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.

ومن خلال تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية، يتضح وجود قدر من التوافق في المنطلقات العامة والنتائج، مع اختلاف في الزوايا التحليلية والأدوات المنهجية المعتمدة.

فقد ركزت دراسة مُحَمَّد فهد العجمي (2011) على خدمات الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي، وانعكاسها على مصداقية المعلومات المحاسبية، حيث بيّنت أن التزام المدقق الخارجي بالمبادئ والمعايير المهنية يعزز الثقة في القوائم المالية المنشورة، وهو ما يشكل دعماً مباشراً لفكرة أن مهنية المدقق وأدوات عمله تؤثر على جودة الإفصاح المالي.

أما دراسة عدي صفاء الدين فاضل (2015)، فقد تناولت تأثير عوامل متعددة على جودة القوائم المالية، بما في ذلك التأهيل العلمي، ومهارات المدقق، وأخلاقياته المهنية. وقد خلصت إلى أن تدني مستوى التأهيل والالتزام المهني يؤثر سلباً على جودة المعلومات المحاسبية، مما يعزز بدوره أهمية الجانب البشري والمهني في عملية التدقيق، وهو ما يتقاطع جزئياً مع الإطار النظري للدراسة الحالية.

في المقابل، جاءت دراسة علي سايح جبور (2022)، لتربط صراحة بين آلية التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، مبينةً أن التدقيق يمثل إحدى آليات الحوكمة الفعالة التي تسهم في تعزيز خصائص جودة القوائم المالية، كالملاءمة والموثوقية والحيادية. وقد تميزت هذه الدراسة باعتمادها على استطلاع آراء مهنيين (محافظي الحسابات، خبراء محاسبيين)، مما أضفى طابعاً تطبيقياً على النتائج.

في ضوء ما سبق، يمكن القول إن الدراسات السابقة تتقاطع في التأكيد على أهمية دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، سواء من حيث الالتزام بالمعايير، أو التأهيل والخبرة، أو كونه آلية من آليات الحوكمة. ومع ذلك، تُلاحظ بعض الفجوات المنهجية والموضوعية، حيث لم تُعالج تلك الدراسات العلاقة بشكل إحصائي مباشر ومتكامل بين آلية التدقيق الخارجي كأداة حوكمة من جهة، وبين جودة القوائم المالية من جهة أخرى، خاصةً في السياقات العربية والمحلية.

وهنا تبرز أهمية الدراسة الحالية، إذ تسعى إلى سد هذه الفجوة من خلال تقديم نموذج ميداني تطبيقي لقياس أثر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة على جودة القوائم المالية، بالاعتماد على تحليل موجه لآراء الممارسين الفعليين (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين)، واختبار الفرضيات إحصائياً باستخدام أدوات كمية مناسبة. وبالتالي، فإن الدراسة الحالية تسهم في إثراء الأدبيات العلمية من خلال

الدمج بين الإطار النظري والتحليل الميداني، وتوسيع دائرة الفهم حول فعالية آليات الحوكمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

2. الاطار النظري:

1.2 الحوكمة:

أ- تعريف حوكمة الشركات:

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** على أنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين " (هادي، 2022، صفحة 250) (Bruno, Francesca , & Salvatore, 2025, p. 05)

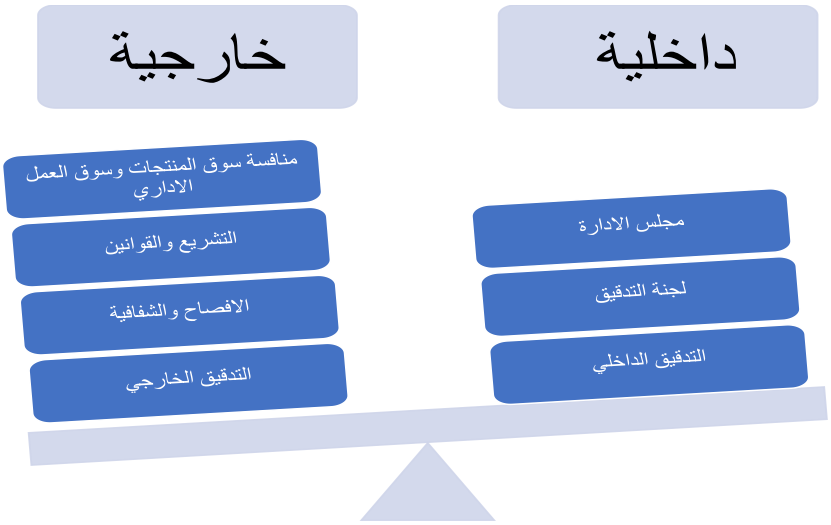
حسب مؤسسة التمويل الدولية **IFC** "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها " (كربوعة، 2021/2020، صفحة 07)

ب- أهمية حوكمة الشركات: تتجلى أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية: (بن دادة ، لمار، و يونس، 2024، صفحة 07)

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقديم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما ينتج عليها من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛
- توفر قواعد حوكمة الشركات الاطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها.

ت- آليات حوكمة الشركات: توجد آليات مختلفة الحوكمة كل حسب مجال دراسته واهم هذه الآليات تتجلى كما هو موضح فالشكل التالي:

الشكل رقم(01) :آليات الحوكمة



المصدر: من إعداد الباحثتان بالاعتماد على مصادر مختلفة (علون، 2019) (خريفي و لعكاف، 2023) (صالحي، 2023)

2.2 التدقيق الخارجي

أ- **تعريف التدقيق الخارجي**: يعرف التدقيق الخارجي على أنه "مهمة تقوم بها شخص مؤهل ومستقل قصد تقديم رايه بناء على صحة وعدالة القوائم المالية" (سعيدي و رحمون، 2023، صفحة 301).

وكما عرفه (collins et valin) على أنه "اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل، بهدف إبداء راي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ لمحاسبية المعمول بها " (بوسعدية و قمان، 2023، صفحة 55).

ب- **أهمية التدقيق الخارجي** : يمكن توضيح أهمية التدقيق في النقاط التالية:(سودار و رزكار، 2023، صفحة 121)

- ✓ أن التدقيق الخارجي إلى كونه وسيلة لا غاية .
- ✓ هذه الوسيلة تعتبر خدمة عدة طوائف التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها .
- ✓ دور التدقيق الخارجي على الفئات والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال المال والأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها .
- ✓ إدارة الشركات تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء .

ت- **معايير التدقيق المتفق عليها :**

وفي هذا الصدد يفرق معهد المحاسبين الأمريكي بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق ،فالأخيرة تمثل الخطوات التي يقوم بها المدقق في عملية التدقيق والأعمال التي تنفذ ،أما الأولى فهي عبارة عن المقاييس والمعايير التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بهذا العمل .ونوردها فيما يلي :

- المعايير العامة أو الشخصية .

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعليمة التدقيق ،والمقصودة بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ،وتوصف هذه المعايير بأنها عامة ،لأنها تمثل مطالب رئيسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة ،وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي و تتكون المعايير العامة من:

- ✓ التأهيل العلمي والعملي :

على المدقق أن يحصل على التدريب والكفاءة اللازمة التي تأهله بأن يمارس مهنة التدقيق بشكل صحيح وجيد .حيث يقصد بالتأهيل العلمي بأن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة و التدقيق ،و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي و تقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق ،وكذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة والتدقيق وتعديل المعايير .والتأهيل العملي أنه يحتاج إلى التدريب العلمي والتمرن عن طريقة الممارسة، بمعنى

أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة . (المطارنة، 2006)؛

- ✓ الاستقلال :ويعتبر استقلال مدقق الحسابات حالة ذهنية تجعله مجردا من أي مصالح عند إبداء رأيه ،وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهمه لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضعيته . (شحاتة، 2014)؛
- ✓ العناية المهنية الملائمة :تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق ومستوى ودقة القيام به وبدرجة حسن أدائه له ،ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤوليته القانونية والمهنية ،وهذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يعمل عليه ،وما يصدر عن مساعديه من أحكام وتتطلب عناية ضرورية بأوراق العمل للتدقيق. (الخطيب و الرفاعي، 2009)؛

– معايير العمل الميداني .

وهي تمثل المعايير التنفيذية تتعلق بالجانب التنفيذي لعملية التدقيق ،وقد جرى تقسيم معايير الفحص الميداني إلى ثلاثة معايير وهي :

- ✓ التخطيط والإشراف على عملية التدقيق :ويعني وضع استراتيجية عامة ونطاق شامل وطرق وتوقيت لعملية التدقيق ،حيث تساعد عملية التخطيط في بلورة العمل المطلوب إنجازه وتعمل على التأكد من أنه قد تم التركيز على الأمور الهامة في عملية التدقيق ،كما يساعد التخطيط في توزيع العمل بشكل ملائم على المساعدين والتنسيق بين المدققين والخبراء . (نظمي و العزب، 2012) ؛
- ✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية :يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البدء في التدقيق الميداني ،فهو يعطي المدقق الأساس الذي يبني عليه اختباراته واستنتاجاته ولا يعني وجود الإعداد الإلكتروني للبيانات نقص الحاجة إلى تقييم نظام الداخلية بل بالعكس يبدو أنه يزيد من أهمية التركيز عليها للتأكد من مدى فاعليتها ،يجب أن يركز المدقق على إعطاء اهتمام متزايد لنظام الرقابة الداخلية بكافة جوانبه . (القيومي، 2008)؛
- ✓ أدلة وقرائن الإثبات :وفقا لهذا المعيار يقوم مدقق الحسابات بالعديد من الاختبارات والإجراءات الملائمة للحصول على الأدلة الملائمة، وتقييمها بصورة تسمح له بإبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية ،مدقق الحسابات باحث فني عن الحقيقة ،يعوزه

الدليل ،وهذا الدليل يحتاج إلى وسائل إثبات مقنعة بالبيانات إلى مرتبة اليقين ،حتى يقتنع ويثق فيما يعرض عليه من بيانات ومعلومات . (الوقاد و وديان، 2010)؛

3.2 القوائم المالية

أ- مفهوم القوائم المالية :

تعد المعلومات المالية الجزء الأكثر أهمية في القوائم المالية ،حيث تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي ،والوجهة الرئيسية لمختلف مستعملها للحصول على معلومات مالية يعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمنشأة وتقييم أدائها المالي وبالتالي صنع القرارات الاقتصادية الرشيدة ،على هذا الأساس جاء المعيار المحاسبي الدولي 01 لتبين أنوع القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام ،المتمثلة في :قائمة المركز المالي (الميزانية) قائمة الدخل (حساب النتائج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) والملاحظات (الملحق). (حفاصة و فرحات، 2018، صفحة 88)

ب- أنواع القوائم المالية :

لقد أوجب النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المعيار المحاسبي 1 و7 إعداد عرض القوائم المالية التالية : (صحراوي و بيالة، 2020، الصفحات 163-164)

- الميزانية :هي قائمة تلخيصيه تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ،فهمي بمثابة مرآة عاكسة تثبت مالها من موجودات وممتلكات وتسمى بالأصول وما عليها من التزامات وتسمى بالخصوم من قبل الملاك أو من قبل الغير ،ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي ؛
- جدول حساب النتيجة :وهو عبارة عن وثيقة تلخيصيه للأعباء والنواتج خلال الدورة المحاسبية الجارية ،يسمح بإبراز نتيجة الدورة سواء كانت ربحا أو خسارة ،ويمكن تحليل الأعباء في حساب النتائج حسب الوظيفة أو حسب الطبيعة ؛
- جدول تدفقات الخزينة :هو جدول يوفر معلومات عن التحصيلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة ،كما يعتبر أداء تسيير وتحليل ،تسمح بقراءة وتقييم الوضعية المالية للمؤسسة وقياس التدفقات النقدية المتولدة خلال السنة ؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة :هو جدول يقدم حالة تحليلية لحركة راس المال خلال الدورة المحاسبية؛

– الملحق :يتضمن جداول تفسيرية تبين السياسات والطرق المحاسبية المستعملة بالإضافة إلى المعلومات التوضيحية والضرورية عن باقي القوائم المالية .

ت- **أهداف القوائم المالية** : (أم قدور و بن عيشي، 2024، صفحة 807)

تختلف أهداف القوائم المالية باختلاف نوع المستخدمين أو المستفيدين منها ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

– توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمؤقتين؛

– توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة التأكد.

كما تطرق التشريع الجزائري لبعض الأهداف حيث تضمنت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 تتمثل في :

– يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان؛

– يجب أن تعكس صورة صادقة للقوائم المالية ،معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

ث- **تعريف جودة القوائم المالية** :

عرفت ب "أنها تعبر بصورة حقيقة ووافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء ،التحريف ،التزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات لهذه القوائم ،إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة" . (فاضل و عبد الخالق، 2015، صفحة 14)

ج- **أهمية جودة القوائم المالية** :

زاد الاهتمام بأهمية جودة القوائم المالية في الفترات الأخيرة ،وذلك بسبب التأثير المباشر للمعلومات المحاسبية وجودتها على مستخدميها ولاسيما في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات ،والقوائم المالية عالية الجودة لها منافع كثيرة ،إذ أنها تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمخاطر وقياسها بمختلف أنواعها ،وكما تساعد هذه القوائم في كفاءة تخصيص الموارد وتساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات الاستثمارية

الرشيدة وخفض تكلفة راس المال وتقليل الفجوة بين إدارة المنشآت والمستثمرين والمستفيدين من القوائم المالية. (سودار و رزكار، 2023، صفحة 124)

3. الدراسة الميدانية

1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجين في الجزائر (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين) . حيث قمنا بتوزيع 50 استبانة على مجموعة من المدققين الخارجين حيث تم استرجاع ما يقارب 35 وبعد الفرز واستبعاد الاستبانات الناقصة تم الاعتماد على 32 استبانة. تم استخدام سلم لكارت الخماسي.

2.3 أداة الدراسة وثباتها:

لدراسة مدى تأثير التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة على جودة القوائم المالية، تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج **SPSS**22 لتحليل الإجابات، استخراج المتوسطات والانحراف المعياري، وإجراء اختبار للفرضيات.

حيث تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين:

- القسم الأول: يتعلق بالخصائص الوظيفية (المهنة).
- القسم الثاني: اشتمل على المحورين الرئيسين للدراسة، المحور الأول المتعلق بآلية التدقيق الخارجي، والمحور الثاني المتعلق بجودة القوائم المالية.

حيث تم التأكد من ثبات أداة الدراسة باستخدام الفا كرومباخ كما هو موضح في الجدول التالي

الجدول رقم (01): قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة(ألفا)

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول (المتغير المستقل)	6	0.623
المحور الثاني (المتغير التابع)	4	0.66
مجموع المحورين	10	0.71

المصدر: من إعداد الباحثتين باعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**22

يلاحظ من الجدول(01) أن معامل ثبات الاستبانة مقبول ويزيد عن (0.60)، في كل من المحور الأول (0.62)، والمحور الثاني (0.66)، وعليه فإن ثبات الاستبانة الإجمالي لكل من محورين هو(0.71)، وهي تثبت أن أداة الدراسة يمكن الاعتماد عليها في الدراسة.

3.3 تحليل محاور الدراسة: لتحليل محاور الدراسة تم الاعتماد على حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(02): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	اتجاه العبارة
المحور الأول (المتغير المستقل)				
خبرة المدقق الخارجي في تخطيط لمهمة التدقيق تحول دون الوقوع في التأخير أو تكبد تكاليف اكثر	4.53	0.507	0.11192053	موافق بشدة
الكفاءة العلمية والعملية لفريق المدقق الخارجي تساعد في أداء المهام بصفة أسرع وبدقة أكبر.	4.59	0.499	0.1087146	موافق بشدة
ممارسة المدقق الخارجي لأي نشاط تجاري ،عمل مأجور أو عهدة إدارية يحول دون توفر شرط الاستقلالية.	4.47	0.879	0.1966443	موافق بشدة
امتلاك المدقق الخارجي مساهمات أو تسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الشركات التي يدققها يخالف القانون ومبدأ الاستقلالي.	4.81	0.397	0.08253638	موافق بشدة
فهم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية المتضمن لرقابة النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة يسهل وضع خطة التدقيق.	4.69	0.471	0.10042644	موافق بشدة
وجود نظام رقابة ناجح ذو إجراءات وقائية سليمة وكذلك هيكلية منتظمة يساعد على التقييم الجيد	4.66	0.483	0.10364807	موافق بشدة
المحور الثاني (متغير التابع)				
اشتمال القوائم المالية على كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق عن حالة المنشأة المالية	4	0.762	0.1905	موافق
كل شخص له علاقة بالمنشاة يملك الحق في المشاركة في القرارات ويتولد معه التزامات ومراعات لتصرفاته تجاهها	3.44	1.014	0.29476744	موافق
المعلومات المتاحة لأصحاب المصالح والحقوق متوقفة على أهميتها النسبية	4.16	0.574	0.13798077	موافق
التوقيت الآني لنشر وإتاحة المعلومات المالية وما يرتبط بها لمستخدميها	4.13	0.871	0.21089588	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثتان بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**22

من خلال ما تم التوصل إليه من النتائج نلاحظ أن:

- **المتوسطات الحسابية:**

تتراوح المتوسطات بين **3.44 و4.81**، وهي جميعها **فوق المستوى المتوسط النظري (3)**، مما يعكس وجود **اتجاه إيجابي** لدى أفراد العينة نحو العبارات؛

- **الانحرافات المعيارية:**

جميعها تتراوح بين **0.397 و1.014**، وهي مقبولة إحصائيًا، وتدل على تنوع آراء العينة.

- **معامل الاختلاف:**

تتراوح معاملات الاختلاف بين 0.08 و 0.29 وهي مقبولة وتدل على تجانس كبير بين إجابات العينة.

بعد قراءة النتائج نستنتج أن: **ارتفاع المتوسطات الحسابية ومعاملات اختلاف منخفضة** في المحور الأول توضح وجود **إدراك قوي ومتماسك حول أهمية كفاءة المدقق الخارجي واستقلاليته وفهمه للرقابة.** وفي المقابل، **تنخفض بعض المتوسطات وترتفع معاملات الاختلاف في المحور الثاني،** ما يشير إلى وجود **تحديات أو تفاوت في تجسيد جودة القوائم المالية** رغم إدراك المشاركين لأهميتها. وتشير هذه النتائج إلى أن **فعالية التدقيق الخارجي لا تترجم دائمًا بشكل مباشر إلى جودة عالية للقوائم المالية ما لم ترافقها التزامات مؤسسية داخلية** وشفافية في الممارسات المالية، وكما يدعم التحليل وجود **علاقة موجبة محتملة** بين ممارسات التدقيق الخارجي وجودة القوائم، مما يمهد لاختبار الفرضيات الإحصائية في الدراسة.

2.3 اختبار الفرضيات:

قبل القيام باختبار الفرضيات نقوم بعرض اختبار توجه العينة حول التوزيع الطبيعي من اجل تحديد نوع اختبارات الفرضية

- **اختبار التوزيع الطبيعي:** من اجل زيادة إثبات أن عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي نقوم باختبار الموضح وبما أن حجم العينة اقل من 50 نقوم بحساب Shapiro-Wilk في الجدول التالي :

الجدول رقم (03):اختبار Shapiro-Wilk

	Shapiro-Wilk		
	الاحصاءات	ddl	sig
المحور الأول (الآلية)	0.885	32	0.003
المحور الثاني (الجودة)	0.943	32	0.09

المصدر: مستخرجات برنامج SPSS22

من خلال النتائج اختبار العينة إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي حسب اختيبار Wilk نجد sig 0.003 هو اقل من 0.05 وهو يدل على أن محور الآلية لا يتبع التوزيع الطبيعي.
وبالنسبة لمحور الجودة حسب اختبار Wilk نجد 0.090 sig هو اكبر من 0.05 وهو ما يدل أن محور الجودة يتبع التوزيع الطبيعي.
ومن خلال هذه النتائج وجب علينا القيام بتغيير طبيعة محور الآلية ليصبح يتبع التوزيع الطبيعي وبعدها نقوم باختبار الفرضية على هذا الأساس:

- **الفرضية الصفرية**:(H0) لا يؤثر التدقيق الخارجي كآلية للحوكمة على وجودة القوائم المالية.
- **الفرضية البديلة**:(H1) يؤثر التدقيق الخارجي كآلية للحوكمة على وجودة القوائم المالية.

من أجل دراسة مدى قوة العلاقة بين المتغيرين نقوم بحساب معامل الارتباط **R** ومعامل التحديد $\mathbf{R^2}$ كما هو موضح فالجدول التالي:

الجدول رقم (04): معامل الارتباط ومعامل التحديد

	R	**R-deux**
محور الجودة	0.377a	0.142

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**22

معامل الارتباط **R=0.377** يشير إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة القوة بين التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية. كلما زادت فاعلية التدقيق الخارجي (من حيث الكفاءة، الاستقلالية، الرقابة)، كلما تحسنت جودة القوائم المالية.

معامل التحديد **R^2=0.142** يفسر هذا المعامل أن حوالي 14.2% من التغيرات في جودة القوائم المالية يمكن تفسيرها من خلال متغير التدقيق الخارجي، في حين أن 85.8% من التغيرات تُعزى إلى عوامل أخرى غير مدروسة في هذا النموذج (مثل التدقيق الداخلي، الهيكل التنظيمي، البيئة المحاسبية...).

وضمن إطار تحليل العلاقة بين المتغيرات، تم الاعتماد على **اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)** من أجل التحقق من مدى **دلالة النموذج الإحصائي ككل**، أي التحقق من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (مثلاً: التدقيق الخارجي) والمتغير التابع (محور الجودة). ويُعد اختبار **ANOVA** من الأدوات المناسبة عند تحليل الانحدار لتحديد ما إذا كانت المعادلة الانحدارية تفسر جزءًا معتبراً من التباين في المتغير التابع، عن طريق الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): ANOVAa

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	1.480	1	1.480	4.975	.033b
Résidus	8.924	30	.297		
Total	10.404	31			

المصدر: مخرجات برنامج **SPSS**22

من النتائج المتحصل يظهر لنا أن قيمة **F = 4.975**، وهي تعكس مدى تمايز التباين المفسَّر عن التباين غير المفسَّر. إلا أن القيمة الاحتمالية المرتبطة بهذا الاختبار (**Sig. = 0.33**) جاءت أعلى من مستوى الدلالة التقليدي(**α = 0.05**) ، ما يعني أن النموذج لا يُعد **دالاً**

إحصائيًا .وبذلك **لا يمكن تعميم** نتائج العلاقة بين المتغيرين على مجتمع الدراسة بناءً على هذا النموذج فقط.

من أجل التحقق من صحة الفرضية الفرعية التي تفترض وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمحور الآلية على جودة القوائم المالية، تم استخدام **تحليل الانحدار البسيط** كأداة إحصائية مناسبة لقياس حجم واتجاه العلاقة بين متغير مستقل واحد (محور الآلية) ومتغير تابع (محور الجودة). ويُعد تحليل الانحدار من أهم الأساليب التي تسمح بتقدير العلاقة السببية بين المتغيرات وتفسير مدى مساهمة المتغير المستقل في التغير الحاصل في المتغير التابع. وقد تم الاعتماد في التحليل على كل من **معامل الانحدار غير المعياري(B)** ، و**المعياري(Beta)** ، بالإضافة إلى **قيمة t** لاختبار معنوية التأثير، و**القيمة الاحتمالية (Sig)** للحكم على دلالة النتائج، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	.873	1.374		.636	.530
	محور_الآلية	.661	.296	.377	2.231	.033

a. Variable dépendante : محور_جودة

المصدر: برنامج SPSS22

من النتائج المستخرجة من برنامج **SPSS** لمختلف الاختبارات واستنادًا إلى نتائج تحليل الانحدار البسيط، تبيّن أن هناك علاقة طردية بين **آلية التدقيق الخارجي** و**جودة القوائم المالية** حيث بلغ معامل الانحدار غير المعياري (**B = 0.661**) وكانت القيمة الاحتمالية المصاحبة له (**Sig = 0.033**)أقل من مستوى الدلالة المعتمد .(**α = 0.05**) كما أن معامل التأثير المعياري (**Beta = 0.377**) يشير إلى تأثير متوسط القوة لهذا المتغير.

ورغم أن النموذج ككل لم يكن دالاً إحصائيًا بشكل كافٍ(**Sig = 0.33**) ، إلا أن **المتغير المستقل بحد ذاته أثبت دلالة إحصائية معنوية**، مما يُمكّن من **قبول الفرضية البديلة** التي تنص على وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للآلية التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

4. خاتمة:

تعكس النتائج أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين مصداقية وشفافية المعلومات المالية، وهو ما يتفق مع العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية. ويمكن تفسير هذا التأثير بكون التدقيق الخارجي يفرض رقابة خارجية مستقلة، تحد من التلاعب وتحسن جودة الإفصاح.

الاستنتاجات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تعزز أهمية آلية التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية. فقد أظهرت النتائج الإحصائية وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة الإفصاح المالي، كما بيّنت نتائج تحليل الانحدار الخطي وجود تأثير إيجابي واضح لآلية التدقيق على مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة.

ويعني ذلك أن المؤسسات التي تعتمد آليات فعّالة ومستقلة في التدقيق الخارجي تكون أكثر قدرة على إنتاج تقارير مالية تتسم بالشفافية، والموثوقية، والالتزام بالمعايير المحاسبية. وهذا ما ينعكس إيجابًا على ثقة المستخدمين بالمعلومات المالية، سواء من مستثمرين أو جهات رقابية.

التوصيات

بناءً على ما سبق، توصي الدراسة بما يلي:

- ✓ **تعزيز استقلالية المدقق الخارجي**، وضمان عدم وجود تضارب مصالح قد يؤثر على استقلاليته؛
- ✓ **تشجيع الشركات على التعاقد مع مكاتب تدقيق ذات سمعة مهنية قوية**، وتطبيق معايير الجودة الدولية؛
- ✓ **ضرورة إخضاع المدققين إلى برامج تدريب وتحديث مستمر** لمواكبة التغيرات في البيئة المحاسبية والمعايير الدولية؛
- ✓ **العمل على تطوير آليات رقابة داخلية متكاملة** تدعم عمل المدقق الخارجي وتزيد من فعالية نتائج التدقيق؛

- ✓ **حث الجهات الرقابية والتشريعية** على تفعيل دورها في متابعة مدى التزام الشركات بنتائج تقارير التدقيق وتوصياتها.

في خاتمة البحث تلخيصا لما ورد في مضمون البحث، مع الإشارة إلى أبرز النتائج المتحصل عليها، وتقديم اقتراحات ذات الصلة بموضوع البحث.

5. قائمة المراجع

1. buchetti Bruno، Francesca Romana Arduino ، و Perdichizzi Salvatore. (2025). Aliterture review on corporate governance and ESG resarch .Emerging trends and future directions .Ineternational review of financial analysis، 01-27.

2. اسماء كربوعة. (2021/2020). التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية واثره على حوكمة الشركات –دراسة حالة سونطراك. اطروحة دكتوراه. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

3. أمينة حفاصة، و عباس فرحات. (2018). جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية –دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 88.

4. ايمان صحراوي، و فريد يبالة. (2020). جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مجمع الاوراسي الجزائر (2017-2018). مجلة اضافات اقتصادية، 163.164.

5. ايهاب نظمي، و هاني العزب. (2012). تدقيق الحسابات الاطار النظري. الاردن: دار وائل للنشر.

6. جلال حسن سودار، و احمد علي رزكار. (2023). اثر تطبيق آليات حوكمة الشركات من قبل المدقق الخارجي لتحسين جودة التقارير المالية –دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في مجموعة من الشركات العاملة في محافظة السليمانية–. المجلة العلمية لجامعة جيهان، 116-135.

7. حسام خريفي، و عائشة لعكاف. (2023). حوكمة الشركات كآلية للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية. المعيار.

8. خالد الخطيب، و خليل الرفاعي. (2009). علم تدقيق الحسابات النظري والعملي. الاردن: دار المستقبل.

9. سامي مُحَمَّد الوقاد، و لؤي مُحَمَّد وديان. (2010). تدقيق الحسابات. الاردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

10. شحاتة السيد شحاتة. (2014). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات . مصر: دار التعليم الجامعي.

11. شرف الدين بن دادة ، رضوان لمار، و شعيب يونس. (2024). دور الحوكمة في تطوير تنافسية تسعير المنتجات المصرفية الاسلامية– دراسة حالة صيغة المرابحة في مصرف البركة والبنك الوطني الجزائري–. دفاتر البحوث العلمية ، 01-25.

12. صفاء الدين عدي فاضل ، و فيحاء محمود عبد الخالق. (2015). قياس مستوى تاثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية. مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الادارة والاقتصاد، 14.

13. علي ماجد هادي. (2022). اثر آليات حوكمة الشركات في جودة الافصاح المحاسبي. العلوم الاقتصادية، ص 250.

14. غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر. الاردن: دار المسيرة.

15. فارس سعيدي، و هلال رحمون. (2023). مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين الواقع والمأمول -دراسة استقصائية -. مجلة الابحاث الاقتصادية، 301.

16. مُحَّد لمين علون. (2019). مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية -دراسة عينة من الشركات بولاية بسكرة. نور للدراسات الاقتصادية.

17. مُحَّد مُحَّد القيومي. (2008). دراسات متقدمة في المراجعة. مصر: دار الفتح للتجليد الفني.

18. مسعود بوسعدية، و مصطفى قمان. (2023). التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري 610 -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين-. مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد، 55.

19. ناجية صالحي. (2023). اثر تطبيق مبادئ الحوكمة وآلياتها على ضمان مصداقية القوائم المالية دراسة استطلاعية لأراء عينة من محاسبي ومدققي مؤسسات اقتصادية بسكرة. رؤى اقتصادية، 107.

20. نصر أم قدور، و عمار بن عيشي. (2024). واقع التزام مدققي الحسابات بالقانون 10/01 والمعايير الجزائرية للتدقيق على مصداقية القوائم المالية في البيئة الاقتصادية. مجلة اقتصاد المال والاعمال، 807.