ISSN: 2437-0525 / EISSN: 2602-5078

JBAES: مجلد (05)، عدد (01)، جوان 2019، ص: 127-146

مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية

موقع المجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر.

Effect of external audit quality factors Relative to the auditor on the reliability of financial statements – A study on a sample of auditors in Algeria–

نشيدة أحططاش[1*] **nachida-11@hotmail.com**

[1] جامعة سطيف 1 (الجزائر) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

تاريخ الإرسال: 2018/01/16 **تاريخ القبول:** 2018/12/21 **تاريخ النشر:** 2019/06/01

ملخص

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على الكيفية التي تؤثر بها العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال تحليل نتائج دراسة ميدانية شملت عينة من محافظي الحسابات في الجزائر.

هذه الدراسة التي أجريت سنة 2017 شملت عينة مكونة من 90 محافظ حسابات وخبير محاسبي في الجزائر. ومن بين الصفات التي شملتها الدراسة والتي يجب أن يتمتع بها المدقق هي الخبرة الكبيرة، التدريب والتأهيل المستمر للمدقق، المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة، الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني والالتزام بالمعايير.

وقد توصلت الدراسة إلى أن موثوقية القوائم المالية تتأثر إيجابا بمجمل العوامل المتعلقة بالمدقق.

الكلمات المفتاحية

تدقيق خارجي – جودة تدقيق –قوائم مالية – موثوقية

تصنيف JEL: M42 ،M40.

Abstract

The study aims to identify the factor related the role of external auditor to reduce the effects on the reliability of financial statements by study on sample Accredited Auditors Algeria. This study was conducted during 2017, and affected a selected sample of 90 Accredited Auditors.

The result of study showed that the reliability of financial statements is positively affected by all factors relating to the auditor.

Keywords

External Audit - Audit Quality - Financial Statements - Reliability success.

JEL Classification Codes M42 ،M40.

[*] البريد الالكتروني للباحث المرسل: nachida-11@hotmail.com

1. تمهيد؛

يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للشركات، مما يتيح للأطراف ذات المصلحة إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المدقق الخارجي عن مدي سلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ومدى صدق تعبيرها عن الواقع الحقيقي لها.
ونظرا للأهمية التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي حول مدى صدق وعدالة الحسابات الختامية للشركة وجب على المدقق أن يقوم بعمله بكل مهنية واحترافية، هذه الأخيرة هي التي تعكس جودة التدقيق. ونظرا لأهمية هذه الجودة، فقد حضي هذا الموضوع اهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي وكذلك على الأصعدة المحلية وهذا لما تشكله هذه الجودة من أهمية كبيرة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة خصوصا نتيجة الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا واليابان. ولقد نتج عن هذه الحالات صدور قوانين وتشريعات تحمي الشركات من الفشل وكذلك اقدام الهيئات المهنية المنظمة لكل من التدقيق الخارجي والمحاسبة على إصدار معايير خاصة بمراجعة القوائم المالية والتي تؤكد على كفاءة المدقق في اجراء مهمات التدقيق التي تسند له كل ذلك بغرض كسب ثقة المستثمرين في مهنة التدقيق ورفع جودتها.
وتنقسم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق إلى عوامل تعود إلى المدقق في حد ذاته وإلى عوامل تعود إلى مكتب التدقيق الذي يشتغل فيه المدقق وهي حجم مكتب التدقيق والالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والسلوك المهني والالتزام بالمعايير المهنية والسمعة الحسنة للمكتب ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة ومشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة ووجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب.
ومن أجل الوقوف على واقع جانبا من واقع ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر، تم إجراء هذه الدراسة بغرض معرفة كيف تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في الجزائر على موثوقية القوائم المالية التي تنتجها الشركات الجزائرية.

2. مشكلة الدراسة؛

يكتسي موضوع جودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة في ظل البيئة الحالية، حيث أصبح مطلب أساسي لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات التدقيق. في هذا الصدد، لابد من الإشارة إلى أن هذا الموضوع اهتمت به العديد من الدراسات على المستوى المهني والمستوى الأكاديمي. ولقد زادت أهمية جودة التدقيق الخارجي مع زيادة الاهتمام بالمهنة ومحاولة الرقي بها نظرا لدورها في مساعدة مختلف الأطراف في اتخاذ قرارات مهمة، فسعت العديد من الدول إلى إصدار مجموعة من المعايير التي تركز على كيفية أداء مهنة التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة وكذا وضع مجموعة من المعايير للرقابة على جودة أداء المدقق. كما تسعى المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى مواكبة التطورات التي تجري على المستوى العالمي وذلك بإصدارها للعديد من المعايير المهنية للتدقيق الخارجي تتماشى وتنسجم مع ما هو معمول به دوليا. لذلك جاءت هذه الدراسة من أجل معرفة جزءا من واقع هذه الممارسة وذلك من خلال محاولة الإجابة على السؤال أدناه والذي هو بمثابة

الإشكالية التي يتمحور حولها هذا الموضوع: ***ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية التي تنتجها الشركات في الجزائر؟***

ينبثق من السؤال الرئيسي جملة من الأسئلة الفرعية يمكن ذكر أهمها:

1) إلى أي مدى يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات جودة التدقيق؟
2) هل تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في الجزائر على موثوقية القوائم المالية؟
3) كيف تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في الجزائر على موثوقية القوائم المالية؟

وللإجابة على إشكالية الدراسة وضعنا الفرضية واحدة وهي كالتالي التالية: ***تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في الجزائر على موثوقية القوائم المالية بدرجة مقبولة.***

3. أهمية الدراسة؛

تكمن أهمية الدراسة في كون أن موضوع جودة التدقيق الخارجي أصبح من بين أهم المواضيع التي تدرس بكثرة خاصة بعد كثرة الانهيارات والأزمات المالية والفساد الذي شهدته الكثير من الشركات ذات السمعة والبعد العالميين، حيث تبين أن لمكاتب التدقيق الخارجي باع فيها وذلك بمصادقتهم على قوائم لا تتوفر فيها لا الصحة ولا المصداقية أو بتسترهم على حالات فساد كثيرة كانت هي السبب الأساسي في إفلاسها. وتنقسم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق إلى عوامل تعود على المدقق في حد ذاته وإلى عوامل تعود على مكتب التدقيق الذي ينتمي إليه المدقق. ولكل من هذين العنصرين أثره على جودة التدقيق ولهذه الجودة انعكاسات على موثوقية القوائم المالية التي يراجعونها. ومن هنا تبرز أهمية الموضوع. كما أن الدراسات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي في الجزائر ضئيلة إلى حد بعيد مما يزيد في أهمية الموضوع.

4. أهداف الدراسة؛

تهدف الدراسة إلى

1) تسليط الضوء على مفهوم جودة التدقيق الخارجي وموثوقية القوائم المالية.
2) معرفة مدى التزام المدققين الخارجين في الجزائر بمتطلبات جودة التدقيق.
3) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية التي تنتجها الشركات في الجزائر.

5. منهجية الدراسة؛

في دراسة هذا الموضوع تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي، حيث ينقسم البحث الى محورين أساسيين. ففي المحور الأول استخدمنا المنهج الوصفي وذلك بإجراء دراسة نظرية للموضوع مشتملة مراجعة لأهم المؤلفات العلمية ذات الصلة. أما المحور الثاني فاستخدمنا فيه المنهج التحليلي وذلك بتحليل معلومات وبيانات الدراسة الميدانية حيث تم الحصول على البيانات وجمعها بالاستعانة بالاستبيان.

6. ميدان الدراسة:

شملت الدراسة التي أجريت سنة 2017 عينة مكونة من 90 محافظ حسابات وخبير محاسبي من كافة التراب الوطني. وقد تم الاعتماد فيها على أسلوب العينة غير العشوائية، حيث تم توجيه الاستمارة إلى مجموعة من المدققين الخارجين عبر مختلف ولايات الوطن بالاعتماد على القائمة محافظي الحسابات[i]

وقائمة الخبراء المحاسبين[ii] الواردتين في القرار الوزاري رقم 111 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي يصدرها سنويا المجلس الوطني المحاسبة.

ثانيا: الأدبيات النظري والدراسات السابقة.

1. جودة التدقيق الخارجي

1) ماهية جودة التدقيق الخارجي:

برغم من أهمية موضوع جودة التدقيق الخارجي إلا أنه ليس هناك اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد له وهذا لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها من مدققين ومعدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية. فيتحدد تعريف جودة التدقيق الخارجي بمفهومين هما المفهوم العام والذي يتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق والمفهوم التشغيلي والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

أما من جانب الهيئات المهنية، فإن مفهوم جودة التدقيق هو امتثال المدقق للمعايير المهنية وكل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم ممارسة المهنة، والالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة. فعلى سبيل المثال، تركز إرشادات الاتحاد الأوروبي على مجموعة من الخصائص، تتمثل أهمها في قدرة المدقق الخارجي على القيام بمهامه بكفاءة، وفعالية، وتحري الموضوعية، والحياد، وفي الأخير تقديم تقرير واضح ومختصر وفي الوقت المناسب، يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ قرارات مهمة من طرف كل الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي. وحسب نشرة معايير التدقيق رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونين عام 1974 فإن "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات التدقيق"[iii]. في هذا الصدد، أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم الجودة وضرورة تطبيق مكاتب التدقيق لمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن الرقابة على جودة التدقيق فيها، وهذا من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة وهما:

- معيار رقابة الجودة الأول "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"؛
- معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية".

أما على المستوى الأكاديمي، فقد قدمت مجموعة من التعاريف المختلفة للباحثين، فلا يوجد تعريف متفق عليه لجودة التدقيق الخارجي في مختلف الدراسات الأكاديمية. فنجد من بين أهم التعاريف المقدمة لهذا المفهوم التعريف

الذي قدمه (De Angelo 1981) باعتباره أن "جودة التدقيق هي احتمال قيام المدقق باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للشركة والتقرير عن هذه المخالفات والأخطاء الجوهرية"[iv]. كما قدم (Palmrose 1988) تعريف لجودة التدقيق الخارجي باعتبار أنها "احتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية"[v]. وكذلك وحسب (Davidson and Neu 1993) جودة التدقيق الخارجي هي "قدرة المدقق على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل"[vi]. أما Deis & Giroe فعرفا جودة التدقيق الخارجي على أنها "احتمالية أن يكشف المدقق الخارجي نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها"[vii]. ومن التعاريف السابقة نرى أن التعريف الذي قدمه De Angelo يركز على مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها، فهذا التعريف يتماشى والأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي، وهو نفس التوجه الذي سار عليه بعض الباحثين فالجودة مرتبطة بـــالكفاءة وهي اكتشاف التحريفات المادية والأخطاء الجوهرية وبالاستقلالية وهي القدرة على لتقرير عن التحريفات المادية. أما Palmrose فقد ركز على مخرجات العمل المحاسبي، حيث ربط جودة التدقيق الخارجي بخلو القوائم المالية من الأخطاء. فهو يركز على نتائج عملية التدقيق الخارجي، فموثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها تعكس جودة عملية التدقيق الخارجي.

من مجمل التعاريف السابقة المقدمة لجودة التدقيق الخارجي، يمكننا أن نستخلص النقاط التالية:

- صعوبة تحديد تعريف مشترك لجودة التدقيق الخارجي نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين من جهة، وتعدد الأطراف المهتمة بالتدقيق الخارجي من جهة أخرى؛
- إن مفهوم الجودة على أساس الالتزام بالمعايير المهنية غير كاف للحكم على جودة التدقيق الخارجي؛
- إن مفهوم جودة التدقيق بناء على كفاءة واستقلالية المدقق غير كافي أيضا لتحقيق الجودة المطلوبة من كل الأطراف المهتمة بعمل المدقق الخارجي.

2) أهمية جودة التدقيق الخارجي:

تعتبر الجودة مطلب أساسي في كل المنتجات والخدمات التي تقدم إلى مستعمليها، وبذلك فإن جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة، نظرا للدور الذي يلعبه التقرير المقدم من المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستعملي هذا التقرير، ولذلك وجب القيام بهذه المهمة بالجودة العالية والعناية المهنية اللازمة.

لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين فقيام المدقق بأداء عمله بجودة عالية يضمن لهم عند اطلاعهم على القوائم المالية للشركة المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي، أنها تمثل بصدق المركز المالي للشركة والأداء الحقيقي لها، مما يزيد من ثقتهم في الاعتماد على القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم.

فجودة التدقيق الخارجي مصلحة مشتركة بين كل الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ويمكن تبيان أهمية جودة التدقيق الخارجي لهذه الأطراف فيما يلي[viii]:

- المدقق الخارجي: يهتم المدقق الخارجي بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وهذا بهدف تحسين سمعته وشهرته ووضعه التنافسي في مجال عمله؛

- الإدارة: تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة، ولهذا فهي تهتم بأداء عملية التدقيق الخارجي لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي لشركة ومصداقية قوائمها المالية، مما يؤثر بالضرورة على القيمة السوقية للشركة ويزيد في قيمة أسهمها من خلال زيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية في مصداقيتها؛
- البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، خاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وبذلك فإن جودة التدقيق الخارجي سوف يكون لها أثر على اتخاذ البنوك ومؤسسات التمويل القرارات السليمة فيما يخص إمداد الشركة بالموارد المالية المطلوبة؛
- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي بمنح تسهيلات ائتمانية بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق الخارجي سوف يكون لها تأثير على قراراتهم؛
- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانة لبعض الصناعات، فتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق الخارجي بمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات المصلحة والعلاقة بعملية التدقيق؛
- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق إلى التزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع والمهتمين بها في مهنة التدقيق والخدمات التي تقدمها.

2. موثوقية القوائم المالية:

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم 2 إلى أن الموثوقية هي نوعية المعلومات التي تثبت أن تلك المعلومات خالية من الخطأ ومن التحيز وأنها تعرض بصدق ما يجب عليها عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة[ix].

يقصد بالموثوقية يتوافر للمعلومات المحاسبية قدر كاف من الموضوعية تجعل متخذ القرار يثق بها ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات، كما تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثيل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل. الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت والخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات[x].

كما تعنى خاصية الموثوقية أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وان تطبيق تلك الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين-مستقلين

عن الذين قاموا بتطبيقها في المرة الأولى- بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، وأن المعلومات التي تم تقديمها تعبر عن جوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعتريها تحريف ذو أهمية، إضافة إلى خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها، إذ أن اتسام المعلومة بالموثوقية يزيد من منفعتها[xi].

ولكي تتصف المعلومة الواردة في القوائم المالية بالموثوقية يجب أن تتوفر فيها ثلاثة خصائص فرعية هي[xii]:

1) الصدق في العرض: تعنى هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها، أو بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل أي أن يتم عرض المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية حتى لو كان شكلها القانوني مختلفا، وأن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، ومن ناحية، لا يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان توزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الافصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

- تحيز في عملية القياس: كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر؛
- تحيز من قبل القائم بعملية القياس: وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس إما يكون مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة.

كما أن التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي يجب التأكد من أنه يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية، ومن الطبيعي أن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن، أولا لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل واقع الشركة، وهي لابد وأن تنطوي على قدر من التجريد والتبسيط، ومن ناحية أخرى هناك اعتبارات الأهمية النسبية وما يستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها.

2) القابلية للتحقيق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها، وذلك كأن يصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من القوائم المالية. وتستخدم هذه الخاصية للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي، كما أن هذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس.

3) الحياد: يقصد بالحياد تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد المعلومات المحاسبية وعرضها بهدف الوصول إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، وقد يكون تحيز القائم بالقياس غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة أو قد

يكون تحيزا مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، وإن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه الخاصية هي معلومات لا يمكن اعتبارها أمينة ولا يمكن الوثوق فيها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

3. الدراسات السابقة؛

- دراسة محمد بن سعد، عائشة لشلاش(2015)، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 43، بعنوان "**جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت**"

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال التطرق إلى انعكاس بعض آليات الحوكمة الداخلية (تعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة ووجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة) والآليات الخارجية (التعاقد مع المؤسسة لعهدتين متتاليتين، طريقة تقاضي الأتعاب، وغياب معايير تدقيق وطنية) على جودة التدقيق الخارجي.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وتعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة له أثر إيجابي على زيادة جودة التدقيق، أما تعاقد المدقق لعهدتين لا يؤثر بالضرورة سلبا على جودة التدقيق بل يمكن أن يكون له أثر إيجابي على الزيادة نظرا لتعرف المدققين على نقاط ضعف المؤسسة، أما الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المدقق الخارجي فأجمع أكثر المدققين على أنها تؤثر بشكل سلبي على جودة المهنة، لأنها تساعد على التحايل وخلق منافسة غير الشريفة، وغياب معايير تدقيق وطنية تؤثر بشكل نسبي على جودة التدقيق الخارجي.

- دراسة فاطمة الزهراء رقاقية، (2014)، مقال منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد1، بعنوان "**مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات–دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–**"

هدفت الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومات المالية، بالاعتماد على استبيان موجه لأفراد العينة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في مديرين ومسؤولين ومحاسبين وماليين للمؤسسات الاقتصادية، وعدد المؤسسات محل الدراسة هو 5 مؤسسات فيما تمثلت العينة محل الدراسة في 37 مفردة لتكون 30مفردة صالحة للتحليل.

وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتباره وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله.

ثالثا: الجانب الميداني أو التطبيقي للدراسة.

1. الأداة المستعملة في الدراسة:

تم الاعتماد على الاستمارة (الاستبيان) كأداة رئيسية في إعداد الدراسة الميدانية بالإضافة للمقابلة مع بعض أفراد العينة، لتعذر إجراء المقابلة مع كل الأفراد، بعد توزيع الاستمارة على العينة المستهدفة والمتمثلة في، وحصر وتجميع البيانات اللازمة ومعالجة البيانات المتحصل عليها باستعمال أدوات التحليل الاحصائي المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية.SPSS

اشتملت الاستمارة على ما يلي:

- **الجزء الخاص بالمعلومات العامة:** وتضمن مجموعة من الأسئلة الشخصية المتعلقة بالعينة محل الدراسة والمكونة من سبع فقرات (العمر، المؤهل العلمي، والوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد العاملين في المكتب، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق)؛
- **الجزء الخاص بمعلومات حول تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية:** ويحتوي مجموعة من الأسئلة خصصت للعوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية وشملت على 16 عبارة.

– تم استخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي لقياس كل محاور الاستمارة حيث يختار المبحوث إجابة واحدة من بين خمسة بدائل ويتدرج المقياس ما بين 5 درجات إلى درجة واحدة على النحو التالي:

الجدول رقم (01): مقياس ليكرت الخماسي

	موافق بدرجة كبيرة جدا	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	غير موافق بدرجة
درجة التقييم	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الباحثة

الجدول رقم (02): معيار مقياس التحليل

قيم المتوسط الحسابي	الدرجة في مقياس ليكرت	درجة التقدير
(1.00، 1.80)	1	مقبولة جدا
(1.81، 2.60)	2	مقبولة
(2.61، 3.40)	3	متوسطة
(3,41، 4.20)	4	ضعيفة
(4.21، 5.00)	5	ضعيفة جدا

المصدر: من إعداد الباحثة

يدل هذا الجدول على أن درجات الموافقة التي قيمتها أكبر من قيمة المتوسط الفرضي 3 تعتبر عن درجات موافقة سلبية أي أن اتجاهات وادراكات العينة محل الدراسة سلبية فيما يخص متغيرات الدراسة (الفقرات والمحاور المحددة في الاستبيان)، في حين أن درجات الموافقة التي قيمتها أقل من قيمة المتوسط الفرضي 3 تعتبر عن اتجاهات إيجابية فيما يخص متغيرات الدراسة.

2. قياس ثبات وصدق الاستمارة

في اختبار ثبات وصدق الاستمارة، تم استخدام نوعين من الاختبارات:

- **قياس الصدق الظاهري للأداة:** للتأكد من الصدق الظاهري للأداة، تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم مجموعة من الملاحظات والتعديلات على محتوى الاستمارة، ومدى تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية ومدى وضوحها وسلامة صياغتها. وتم تعديل الاستمارة طبقا للملاحظات المقدمة من طرفهم وهذا بحذف بعض العبارات، وتعديل وإضافة عبارات أخرى، وإعادة صياغة بعض الفقرات لتبسيطها لتصبح أكثر وضوحا وفهما لدى أفراد عينة الدراسة وأكثر صدقا في قياس موضوع الدراسة.

وبغرض الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الاجابات من طرف العينة محل الدراسة، تمت الاستعانة بالاستمارة الالكترونية[xiii]. تم استرجاع الاستمارات من قبل بعض أفراد العينة، وتم اعتماد 90 استمارة في التحليل من بين الاستمارات المسترجعة.

- **قياس ثبات الأداة:** تمت عملية قياس ثبات الاستمارة لمعرفة قدرة المقياس (لكرت الخماسي) على الحفاظ على ثباته عبر المدى الزمني، بغض النظر عن وجود أحوال غير قابلة للتحكم خلال القياس، وبغض النظر عن حالة المستقصي منهم. وتم استخدام معامل الاتساق الداخلي **ألفا كرو نباخ** (Cronbach Alpha) حيث يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرو نباخ تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

وباستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية برنامج (SPSS*) إصدار 19 تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (03): معامل الثبات الكلي (ألفا كرو نباخ)

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرو نباخ
العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	16	0.917

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .19

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الثبات الكلي لأداة جمع البيانات بلغ 0,917، وهو معامل يفوق 0,6 ويقترب من 1 الصحيح، فهو معامل ثبات جيد جدا، ومنه الاستمارة صالحة للاستعمال في هذه الدراسة الميدانية، وذات مصداقية كبيرة للبيانات في عكس نتائج العينة على المجتمع.

3. الخصائص النوعية للمدقق:

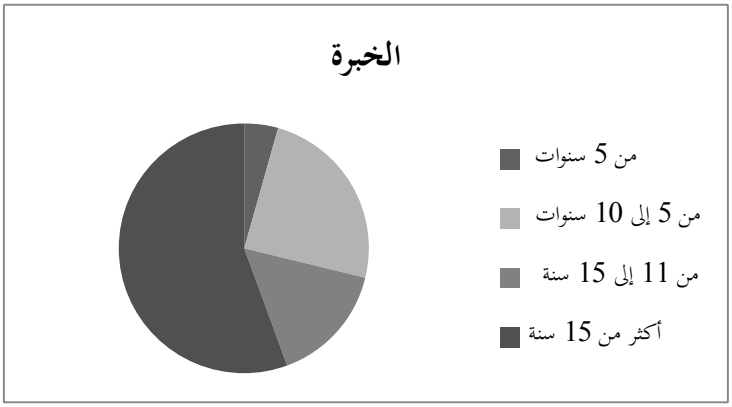
تم توزيع الاستمارات على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر وتم جمع 90 استمارة قابلة للدراسة والتحليل. تتمثل الخصائص النوعية التي يتمتع بها مكتب التدقيق والمهمة في هذه الدراسة والمتمثلة في عدد العمال وتمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي وعضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

1) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الخبرة.

الجدول رقم(04) والشكل رقم (01): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	4	4,4
[من 5 إلى 10 سنوات]	22	24,4
[من 11 إلى 15 سنة]	14	15,6
أكثر من 15 سنة	50	55,6
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج.19. SPSS.

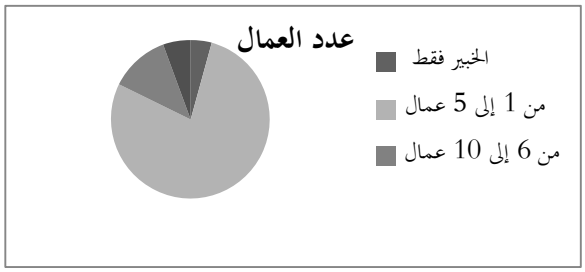
نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة كبيرة تقدر بـــــ أكثر من 50% من العينة محل الدراسة يتمتعون بخبرة تفوق 15 سنة، فيما بلغ عدد الذين مارسوا مهنة التدقيق الخارجي لمدة تفوق 11 سنة وأقل من 15 سنة، 14 مستقصي بنسبة تقدر ب15,6%، وبلغ عدد المستقصيين الذين يتمتعون بخبرة لمدة 5 سنوات وأقل من 10 سنوات 22 مستقصي بنسبة تقدر بـــــ:22,4%، بينما نجد عدد المستقصيين والذين لا تبلغ خبرتهم في مجال التدقيق 5 سنوات مقدرة 4 مستقصيين بنسبة 4,4%.

2) توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

يوضح الجدول والشكل الموليان توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب عدد العمال.

الجدول رقم (05) والشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرار	النسبة%
الخبير فقط	**4**	**4,4**
[من 1 إلى 5 عمال]	**70**	**77,8**
[من 6 إلى 10 عمال]	**11**	**12,2**
أكثر من 10 عمال	**5**	**5,6**
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم مفردات عينة الدراسة يوظفون في مكاتب عدد العمال فيها أقل من 5 عمال، بلغت نسبتهم 77,8%، في حين بلغ عدد المستقصيين الذين يوظفون عدد العمال بين 6 و10 عمال، 11 مستقصي بنسبة تقدر 12,2%.

فيما تمثل الفئتين الباقيتين نسب منخفضة فهي تمثل مجتمعة نسبة 10%، فعدد المستقصيين الذين يوظفون أكثر من 10 عمال، 5 مستقصيين، في حين يبلغ عدد المستقصين الذين لا يعتمدون في عملهم إلا على عمال 4 مستقصين. لضمان السير الحسن لمهنة التدقيق الخارجي يتطلب توفر عدد من عماليين يفوق 2 ويقل عن 10 عمال.

3) توزيع عينة الدراسة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.

الجدول رقم (06) والشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي

	التكرار	النسبة%
نعم	**4**	**4,4**
لا	**86**	**95,6**
المجموع	**90**	**100**

المصدر: من إعداد الباحة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلب مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر لا تمثل مكاتب التدقيق العالمية، فعدد المستقصيين الذين لا يمثل مكاتبهم مكاتب تدقيق عالمية 86 مستقصي بنسبة كبيرة تقدر 95,6%، في حين كانت

الاجابة بنعم لعدد قليل من المستقصيين، فأربع مستقصيين يمثلون مكاتب تدقيق عالمية بنسبة ضعيفة جدا مقدرة 4,4%.

رغم وجودة عدد كبير من الشركات الكبيرة في الجزائر ورأسمالها ضخم جدا، إلا أن معظم مكاتب التدقيق في الجزائر لا تمثل مكاتب تدقيق عالمية، فنجد أن التدقيق الخارجي لهذه الشركات تقوم به مكاتب تدقيق عالمية.

4) توزيع عينة الدراسة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (07) والشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق

	التكرار	النسبة%
نعم	18	20
لا	72	80
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19

يتضح من الجدول السابق أن نسبة كبيرة من مكاتب التدقيق لا ينتمون إلى شبكة من مكاتب التدقيق، وهذا بنسبة تقدر 80%، ونسبة 20% الباقية كانت إجابة المستقصيين بنعم، فمكتب التدقيق الخاصة بهم عضو في شبكة من مكاتب التدقيق.

4. مدى توفر العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (08): مدى توفر العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب الفقرة
التأهيل العلمي الكافي للعاملين في المكتب التدقيق.	1.76	0.878	مقبولة جدا	8
الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب التدقيق.	1.71	0.855	مقبولة جدا	7
معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بمعايير	1.68	0.846	مقبولة جدا	4

المحاسبة والتدقيق.				
معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني.	1.71	0.824	مقبولة جدا	6
يتمتع مدير المكتب والمدققين الأساسين بخبرة كبيرة.	1.52	0.753	مقبولة جدا	1
اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي.	1 .91	0.956	مقبولة	15
قدرة المدقق الرئيسي على الاجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعينه أثناء تقديم التقرير النهائي.	1.64	0.812	مقبولة جدا	2
مشاركة المدقق في التدريب والتأهل المستمر.	1.70	0.814	مقبولة جدا	5
مشاركة المدقق في الندوات المهنية المتخصصة.	1.68	0.819	مقبولة جدا	3
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المدقق الخارجي.	1 .76	0.964	مقبولة جدا	10
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة التدقيق في مهام المدقق الخارجي.	1.79	0.966	مقبولة جدا	11
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الادارة في مهام المدقق الخارجي.	1 .79	0.977	مقبولة جدا	12
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المدقق الخارجي.	1 .76	0.928	مقبولة جدا	9
غياب المصالح المادية للمدقق أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل التدقيق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها.	1 .82	1.056	مقبولة	13
يتمتع المدقق بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة.	1.84	0 .806	مقبولة	14
تعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير.	2.23	0 .972	مقبولة	16
المجموع	**1.7708**	**0.59676**	**مقبولة جدا**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج.19. SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **يتمتع مدير المكتب والمدققين الأساسين بخبرة كبيرة،** حسب نتائج العينة محل الدراسة قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـــ 1.52، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.753، وهي نتيجة مقبولة جدا. حيث يتفق أفراد العينة محل الدراسة أن الخبرة التي يتمتع بها المدقق والمدققين الأساسين لها دور كبير في التأثير على موثوقية القوائم المالية، لأن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **قدرة المدقق الرئيسي على الاجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعينه أثناء تقديم التقرير النهائي** قد احتلت المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي يقدر بـــ 1.64، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.812، وهي نتيجة مقبولة جدا. فقدرة المدقق الخارجي على شرح وتوضيح كل النقاط التي جاءت في تقريره السنوى عند عقد الجمعية العامة للشركة وقدرته على الإجابة على الأسئلة الموجهة إليه، دور في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية المدققة من طرفه.

احتلت عبارة **مشاركة المدقق في الندوات المهنية المتخصصة** المرتبة الثالثة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر بـــ1.68، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.819، وهي نتيجة مقبولة جدا.

كما احتلت العبارة **معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بمعايير المحاسبة والتدقيق** المرتبة الرابعة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر بـــ 1.68، وانحراف معياري يقدر بـــ0.846، وهي عبارة مقبولة جدا. إن أداء مهنة التدقيق الخارجي على أكمل وجه تتطلب إلمام المدقق بالمعايير المهنية المطبقة في البلد، ففي الجزائر تم تبني بعض المعايير الدولية للمحاسبة في النظام المحاسبي المالي المطبق حاليا بداية من سنة 2009، فعلى المدقق الإلمام بمعايير المحاسبية المحلية والدولية من أجل التأكد من مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها، كما يجب عليه الالمام أيضا بمعايير التدقيق الدولية والمحلية، فالجزائر شرعت في تبني مجموعة من المعايير الدولية بداية من سنة 2016.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **مشاركة المدقق في التدريب والتأهيل المستمر** قد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـــ 1.70، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.814، وهي نتيجة مقبولة جدا، فمهنة التدقيق الخارجي تتطلب من المدقق التدريب والتأهيل المستمر استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة أو التدقيق، وهذا من أجل تجنب التحيز غير المتعمد نتيجة نقص التأهيل والخبرة.

من الجدول السابق نجد عبارة **معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني** قد احتلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي يقدر بـــ 1.71، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.824، وهي نتيجة مقبولة. إن معرفة كامل أعضاء فريق التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني تجنب المكتب الوقوع في حالات الغش المتعمد من أجل تجميل صورة الشركة، ويضفي موثوقية على القوائم المالية.

كما احتلت عبارتي **الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب التدقيق، والتأهيل العلمي الكافي للعاملين في المكتب التدقيق،** المرتبتين السابعة والثامنة على الترتيب، بمتوسط حسابي يقدر بـــ1.71 وبـــ 1.76، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.855 وبـــ 0.878، وهي نتائج مقبولة جدا، فكما يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة والتأهيل

العلمي يستوجب أيضا أن العاملين في مكتب التدقيق يتمتعون بالخبرة والتأهيل العلمي الكافي من أجل إضفاء الموثوقية على القوائم المالية المدققة ومساعدة متخذ القرار في اتخاذ القرار المناسب.

من نتائج الجدول السابق نجد أن الاستقلالية في الذهن والاستقلالية في المظهر التي تعزز قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقف الشك المهني، وهي بذلك تأثر على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تبينه نتائج العبارات التالية:

- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المدقق الخارجي**، قد احتلت المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدر ب76. 1 وانحرافات معياري قدر بـــ 0.928؛
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المدقق الخارجي** احتلت المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي قدر ب: ـــ76. 1، وانحراف معياري قدر بـــ 0.964؛
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة التدقيق في مهام المدقق الخارجي** قد احتلت المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي قدر بـــ1.79، وانحراف معياري قدر بـــ0.966؛
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الادارة في مهام المدقق الخارجي** قد احتلت المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي قدر بـــ1.79، وانحراف معياري قدر بـــ0.977؛
- عبارة **غياب المصالح المادية للمدقق أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل التدقيق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها** قد احتلت المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي قدر بـــ82. 1، وانحراف معياري قدر بـــ 1.056.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارة **يتمتع المدقق بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة**، قد احتلت المرتبة الرابعة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـــ 1.84، وانحراف معياري يقدر بـــ 806. 0 وهي نتيجة مقبولة.

من الجدول السابق نجد أنّ **عبارة اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي** قد احتلت المرتبة الخامسة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـــ 91. 1، وانحراف معياري يقدر بـــ 0.956، وهي نتيجة مقبولة. حسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي يؤثر على موثوقية القوائم المالية ولكن هناك عوامل لأخرى درجة تأثيرها أكبر.

احتلت العبارة **تعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير** المرتبة السادسة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـــ 2.23، وانحراف معياري يقدر بـــ 972. 0، وهي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية مقبولة فحسب نتائج الدراسة المتوسط حسابي لكل العبارات يقدر بـــ 1.7708، والانحراف المعياري يقدر بـــ 0.59676، وهي نتائج مقبولة جدا، توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمدقق وهي:

- ✓ الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسين؛
- ✓ المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة؛
- ✓ معرفة فريق التدقيق لمعايير التدقيق والمحاسبة؛

- ✓التدريب والتأهيل المستمر للمدقق؛
- ✓معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- ✓التزام كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني ؛
- ✓الخبرة وتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق التدقيق؛
- ✓استقلالية المدقق الخارجي؛
- ✓ثقافة المدقق الخارجي؛
- ✓اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي؛
- ✓تعرض المدققين للعقوبات المناسبة في حالة التقصير.
- ✓

5. الاجابة على فرضية الدراسة

سيتم الاجابة على إشكالية الدراسة وذلك باختبار فرضية الدراسة ويكون ذلك على النحو التالي:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة؛

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، فإنها تكون كالتالي:

موثوقية القوائم المالية= الثابت a + b العوامل المتعلقة بالمدقق

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم(09): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية

العوامل المتعلقة بالمدقق	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
موثوقية القولئم المالية	0.559	0.509	0.509	0.250	5.541	0.000
	دالة إحصائيا عند مستوى ($sig \leq 0.05$)					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج.19. SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.509، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.250، ف25% من تأثير على موثوقية القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بالمدقق.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 5.541 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة

إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل المتعلقة بالمدقق سوف يغير درجة موثوقية القوائم المالية بمقدار (0.509) و a المعامل الثابت يقدر ب (0.559) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية في القوائم المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية القوائم المالية= 0.559 + 0.509 العوامل المتعلقة بالمدقق

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالية (0,05) بين العوامل المتعلقة بالمدقق وموثوقية القوائم المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الثانية بالإيجاب:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة

رابعا: النتائج والتوصيات.

تبين من خلال الدراسة الميدانية أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمدقق وهي:

- ✓ الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسين؛
- ✓ المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة؛
- ✓ معرفة فريق التدقيق لمعايير التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ التدريب والتأهيل المستمر للمدقق؛
- ✓ معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- ✓ التزام كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني ؛
- ✓ الخبرة وتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق التدقيق؛
- ✓ استقلالية المدقق الخارجي؛
- ✓ ثقافة المدقق الخارجي؛
- ✓ اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي؛
- ✓ تعرض المدققين للعقوبات المناسبة في حالة التقصير.

على ضوء النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نقدم مجموعة من التوصيات للدولة وللمدققين الخارجين في الجزائر، من أجل النهوض بالمهنة لتحقيق الأهداف المرجوة منها، ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة دوليا. أهمها ما يلي:

- ➢ ربط الجامعة وكفاءتها العلمية بالهيئات المكلفة بتنظيم المهنة وإصدار المعايير، وتشجيع التواصل بين الأكاديميين والمهنيين من أجل تبادل المعارف الخبرات؛

- توفير المعلومات وكل جديد خاص بالمهنة في الوقت المناسب عن طريق التواصل الالكتروني بين الهيئات المنظمة للمهنة والمدققين الخارجين.
- على القائمين على مهنة التدقيق الخارجي العمل بالمعايير الدولية التي تتلاءم مع البيئة الجزائرية، مع ضرورة إلزام المدققين الخارجين بتطبيق المعايير التي شرعت في إصدارها بداية من سنة 2016؛
- تفعيل دور لجان مراقبة الجودة على مهنة التدقيق الخارجي، من خلال وضع برامج لمراقبة الجودة وإلزام المدققين الخارجين بتطبيقها ومراقبة تطبيق هذه البرامج، على رأسها مراجعة النظير؛
- على مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر الاحتكاك بمكاتب التدقيق العالمية لاستفادة من خبرتهم في المجال، ومحاولة ربط علاقات بهم من أجل تمثيلهم في الجزائر، باعتبار تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي مقياس من مقاييس جودة التدقيق الخارجي؛
- على مكاتب التدقيق العمل على الانخراط والانضمام إلى شبكات التدقيق الدولية مما يساعد على اكتساب أفضل الممارسات المعتمدة من طرف المكاتب الرائدة؛

على المدققين الخارجين التكوين المستمر بهدف تنمية مهارتهم ومعرفتهم ومحاولة مسايرة التطورات العالمية الحاصلة في المهنة، والاطلاع على معايير التدقيق الدولية، من أجل أداء المهنة بجودة عالية وضمان

قائمة المراجع:

[i] -http://www.cnc.dz/fichier_regle/1219.pdf.

[ii]- http://www.cnc.dz/fichier_regle/1218.pdf.

[iii]- حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2013-2014، ص 465.

[iv] - Linda Elizabeth DeAngelo, Audit Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, 1981, P186.

[v] - Arezoo Aghaei chadegani, Review of studies on audit quality, International Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR, Vol 20, IACSIT Press, Singapore, 2011, P 312.

[vi]- عوض، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 41.

[vii]- رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008، ص 249.

[viii]- محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عاشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، كلية الإدارة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 14.

ix -FASP, statement of financial accounting concepts No 2, Qualitative characteristics of accounting information, 1980, P 18.

[x]- ناظم شعلان جبار، **التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وآثارها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 91.

[xi]- المرجع نفسه.

xii- الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 201-204.

xiiihttps://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfPR17_7FpsgPdRsmnBL2xxN1WrAqnqoSmcNgSUbcTubc3qhw/viewform.

* SPSS: Statistical Package for Social Science, version 19.