مجلة جديد الاقتصاد
Djadid El-iktissad
ISSN : 1112-7341

أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

The impact of the quality of external audit in reducing the effects of financial and administrative corruption In the Algerian economic institutions

أ/بلال قندوز
جامعة الجزائر 3

د. آيت محمد مراد
مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية –جامعة الجزائر 3–

تاريخ الاستلام: 2018/11/04 تاريخ قبول النشر: 2018/12/31

الملخص: إن وجود المراجع الخارجي داخل المؤسسة يعتبر بمثابة الركيزة الأساسية التي تحد من آثار الفساد الإداري والمالي وبالتالي حماية الاقتصاد الوطني، وهذا راجع للدور الذي يقوم به من خلال إضفاء الثقة في مخرجات المؤسسة من المعلومات المالية ومحاربته لشتى أنواع الفساد الإداري والمالي، إلا أن ضعف استقلالية المراجع الخارجي وتواطؤه أحيانا مع مجلس إدارة المؤسسة محل المراجعة بالإضافة إلى ضعف القوانين والتشريعات الجزائرية المحاربة للفساد أدى إلى زيادة انتشار هذه الظاهرة الفتاكة مما يقودنا إلى التفكير في أن الوازع الأخلاقي والمهني والديني هو أهم وازع يمكن من خلاله محاربة شتى أنواع الفساد.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الخارجية، الفساد المالي والإداري، الرشوة، لجنة المراجعة.

Abstract : Due to its independence from the company, the external auditor plays a significant role in detecting and reducing the phenomenon of administrative and financial corruption in the audited company. It informs about the veracity, the sincerity and the regularity of the financial information produced by the company in its opinion formulated for this purpose.

However, this independence is some time compromised because of the relationship the auditor may have with the management of the audited company in addition to the shortcomings in the regulation dedicated to the fight against corruption, which led us to believe that the Moral, professional and religious reasoning is the most important way in the fight against corruption.

Key words: quality of external audit, financial and administrative corruption, audit committee.

مقدمة:

منذ بداية الألفية الجديدة ومهنة المراجعة والمحاسبة تواجه عدة مشاكل وتحديات خصوصا بعد انهيار كبريات الشركات بسبب الفساد المنتشر في تلك الشركات، وكذا فشل المراجعين الخارجيين في اكتشاف والحد من الفساد المالي بل تواطؤ بعضهم في هذا الفساد و لم يقوموا بالإجراءات المهنية الملائمة للحد منه. وسنحاول من خلال هذه الورقة البحثية الوقوف عند مشاكل تنامي ظاهرة الفساد المالي وتأثير جودة عملية المراجعة الخارجية في الحد من هذه الظاهرة الفتاكة التي ألمت بالاقتصاد العالمي عموما والاقتصاد الجزائري خصوصا.

1. **مشكلة الدراسة:** تتمثل مشكلة البحث الرئيسية في البحث عن الأسباب المؤدية والداعمة لجودة عملية المراجعة الخارجية وتأثير هذه الجودة في الحد من مظاهر الفساد المالي خصوصا في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
2. **أهمية الدراسة:** تتمثل أهمية البحث في تسليط الضوء على ظاهرة خطيرة وفتاكة وهي ظاهرة الفساد المالي والبحث في سبل الحد من هذه الظاهرة من خلال جودة عملية المراجعة الخارجية.
3. **هدف الدراسة:** يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- البحث عن أسباب ودوافع تنامي الفساد المالي خصوصا في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- البحث عن التأثير الفعال لجودة عملية المراجعة الخارجية في مكافحة ظاهرة الفساد المالي.

I. ماهية جودة المراجعة الخارجية:

في هذا المبحث سيتطرق الباحثان إلى عرض أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية.

1. تعريف جودة المراجعة:

يعتبر تعريف **DE ANGELO** لجودة المراجعة من اكثر التعريفات التي لقيت قبولا عاما لدى الكتاب حيث عرفت جودة المراجعة بأنها: احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق [Linda Elisabeth DeAngelo, 1981, P186].

كما عبرت **DE ANGELO** عن احتمال التقرير عن هذا الانحراف باستقلالية المراجع أما بالنسبة لاكتشاف الانحرافات المادية في النظام المحاسبي للعميل في كفاءة المراجع.

كما عرف **جرانت** وآخرون جودة المراجعة بأنها: احتمال قيام مكتب المراجعة باكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها. [Julia Grant, Robert Bricker, ShiptsovaRimma, Spring, 1996, P142]

واعتبر **بالمروز** [Zoe-VonnaPalmrose, January 1988, p 56] بأن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية هو فشل في عملية المراجعة وهذا ما يفسر كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجع الخارجي.

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن جودة المراجعة هي مدى قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتقرير عنها.

2. مقاييس جودة المراجعة الخارجية:

على الرغم من صعوبة ملاحظة جودة المراجعة الخارجية الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية المراجعة إلا أنه تم تحديد مجموعة من المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند القيام بقياس جودة المراجعة الخارجية ومن بينها:[محمد إبراهيم النوايسة، 2006، ص 390]

- **حجم الشركة**:حيث أنه كلما كبر حجم الشركة كلما قلت الحوافز لدى المراجع للتصرف بصورة انتهازية ومن ثم يتحسن مستوى جودة المراجعة؛
- **أتعاب المراجعة**: حيث توجد علاقة جوهرية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، بحيث كلما زادت أتعاب المراجع كلما كان أداؤه أفضل وبالتالي تزيد جودة المراجعة الخارجية؛
- **معامل استجابة الأرباح**: حيث أن الانحراف عن تنبؤات الإدارة وهي الفرق بين الأرباح المحققة والأرباح المخططة كلما زادت هذه الانحرافات زادت جودة المراجعة والعكس صحيح، وتفسير ذلك أنه كلما زادت جودة المراجعة الخارجية كلما قلت قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح المحققة من خلال إدارة الأرباح.

بالإضافة إلى المقاييس السابقة هنالك مجموعة أخرى من المقاييس يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة المراجعة من بينها: سمعة الشركة، مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي على الجودة بالشركة، تخصص الصناعة، مدة خدمة المراجعة، أهمية العميل موضوع المراجعة، تعرض المراجع للمساءلة القانونية وكذا استقلالية وموضوعية المراجع بالإضافة إلى تأهيله ومهاراته الفنية.

3. خصائص جودة المراجعة:

لقد حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (SAIs 2004)، بأن: الجودة هي الدرجة التي تحدد الخصائص الملازمة لتحقيق متطلبات المراجعة، تتضمن هذه الخصائص ما يلي: [Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004, p5]

- **الأهمية**: أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة، وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

- **الموثوقية أوإمكانية الاعتماد:** والمقصود بها هل تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يخص القضية الرئيسية التي يتم اختبارها؟؛
- **الموضوعية:** ويقصد بها هل تم إنجاز عملية المراجعة بطريقة نزيهة وعادلة بدون ضرر أو محاباة؟؛
- **المجال:** هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة؟؛
- **التوقيت الملائم:** ويقصد به هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم؟ وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ القرار، أو عندما تكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛
- **الوضوح:** بمعنى هل كان تقرير المراجعة واضحا وموجزا في تقديم نتائج المراجعة؟ وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، النتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير؛
- **الكفاءة:** بمعنى هل خصصت الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة؟؛
- **الفعالية:** بمعنى هل لقيت نتائج وتوصيات واستنتاجات المراجعة الرد والاستجابة الملائمة من قبل الشركة محل المراجعة والحكومة والقائمين على العملية التشريعية؟.

II. الفساد المالي والإداري:

سنحاول استعراض أهم المفاهيم المتعلقة بالفساد الماليوالإداري نظرا لخطورتها وصعوبة التحكم فيها، فهي ظاهرة ممتدة لا تحدها حدود طالت كافة الدول والمجتمعات سواء المتقدمة منها أو المتخلفة، وقد ازداد انتشار هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة في

الجزائر نظرا لأنها بيئة خصبة تنعدم فيها أساليب الحكم الراشد وتسيطر عليها قواعد البيروقراطية.

1. تعريف الفساد المالي والإداري:

تعددت التعاريف المتعلقة بالفساد المالي والإداري بالنظر إلى تباين توجهات المنظرين الذين صاغوا معالمها، من بينها نذكر:

- عرف صمويل هنتجتون الفساد بأنه:[Samuel. P. Huntington, 2001, P 253].
  سلوك الموظف العام ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق أهداف وغايات خاصة» ، أي أن هذا التعريف يحصر الفساد في سلوك الموظف الذي يخرج عن معايير لم يحددها؛
- كما عرفته منظمة الشفافية الدولية التي تأسست سنة 1993 بأنه: سوء استغلال السلطة من أجل تحقيق المكاسب والمنافع الخاصة؛
- تعريف البنك الدولي: الفساد هو استغلال المنصب العام بغرض تحقيق مكاسب شخصية؛
- كما عرفه صندوق النقد الدولي على أنه: علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة التي تهدف إلى استحصال الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بين الأفراد.[زيادة عربية ابن علي، 2005، ص 34]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الفساد عموما بأنه ظاهرة مركبة ومعقدة، تشمل الاختلالات التي تمس الجانب السياسي والاقتصادي والاجتماعي والقيمي والأخلاقي، أما الفساد المالي والإداري فيقصد بهما مجمل الانحرافات المالية والإدارية ومخالفة القواعد والأحكام المالية والإدارية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات.

2. أشكال الفساد المالي والإداري:

قد يأخذ الفساد الماليوالإداري عدة أشكال من أهمها:

- **الرشوة:** أي الحصول على أموال أو أية منافع أخرى من أجل تنفيذ عمل مخالف لأصول المهنة، وهي منتشرة في كثير من الدول الغربية والدول النامية [هاشم الشمري ، 2011، ص 57]؛
- **المحسوبية:** أي تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي لها الشخص؛ مثل: حزب أو عائلة أو منطقة، دون أن يكونوا مستحقين لها، وهي منتشرة في الدول العربية بشكل عام؛
- **المحاباة:** أي تفضيل جهة على أخرى في الخدمة، بغير حق للحصول على مصالح معيَّنة؛
- **الواسطة:**أي التدخل لصالح فرد ما أو جماعة دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة؛ مثل: تعيين شخص في منصب معين لأسباب تتعلق بالقرابة أو الانتماء رغم كونه غير كفء، وهي منتشرة كثيرًا في العالم العربي[أحمد مصطفى محمد معبد ، 2012، ص 48]؛
- **نهب المال العام:** أي الحصول على أموال الدولة والتصرف بها من غير وجه حق بشكل سري تحت مسميات مختلفة [نجم عبود نجم ،2005، ص 356] ؛
- **الابتزاز:** أي الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصف بالفساد؛
- **غسيل الأموال:** هي عملية إخفاء المصدر غير القانوني لهذه الأموال وتحويلها أو دمجها في الاقتصاد المشروع [فلسفة في العلوم خالد بن عبد الرحمن بن حسين بن عمر آل الشيخ، 2012، ص 42].

3. الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي والإداري:

إن لانتشار ظاهرة الفساد المالي آثار سلبية على مجمل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية، وتبدو هذه الآثار في المدى المتوسط حيث يمكن تسجيل ورصد الآثار التالية: [عبد الله غالم، 2012، ص 6]

- يؤثر الفساد على أداء القطاعات الاقتصادية ويخلق أبعاد اجتماعية، حيث يضعف من النمو الاقتصادي، مما يؤثر على استقرار وملاءمة مناخ الاستثمار ويزيد من تكلفة المشاريع ويهدد نقل التكنولوجية، كما يضعف من حوافز الاستثمار بالنسبة للمشاريع المحلية والأجنبية، وخاصة عندما تطلب الرشاوي من أصحاب المشاريع لتسهيل قبول مشاريعهم، أو يطلب الموظفون المرتشون نصيبا من عائد الاستثمار وفي هذا الصدد يعتبر الفساد ضريبة ذات طبيعة ضارة وبشكل خاص معيقة للاستثمار، مما يرفع التكلفة الاجتماعية للمشروعات ويخفض العائد على الاستثمار؛
- يؤدي الفساد إلى إضعاف جودة البنية الأساسية والخدمات العامة، ويدفع إلى الربح غير المشروع عن طريق الرشاوي بدلا من المشاركة في الأنشطة الإنتاجية؛
- يقوم الفساد بتغيير تركيبة عناصر الإنفاق الحكومي، إذ يبدد السياسيون والمسؤولون المرتشون الموارد العامة أكثر على البنود التي يسهل ابتزاز رشاوي كبيرة منها مع الاحتفاظ بسريتها؛
- ترفع الرشوة من تكاليف الصفقات وعدم التيقن في الاقتصاد؛
- يضعف الفساد من شرعية الدولة ويمهد لحدوث اضطرابات وقلاقل تهدد الأمن والاستقرار السياسي خصوصا في الدول النامية؛
- يقوم الفساد إلى التشكيك في فاعلية القانون وفي قيم الثقة والأمانة إلى جانب تهديده للمصلحة العامة من خلال إسهامه في خلق نسق قيمي تعكسه مجموعة من العناصر الفاسدة وهو ما يؤدي إلى ترسيخ مجموعة من السلوكيات السلبية؛
- يؤثر الفساد على العدالة التوزيعية والفعالية الاقتصادية؛
- يعتبر الفساد معوق أساسي للتنمية الاقتصادية نظرا لعرقلته للاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية، ومساهمته في تفشي عدد من الأمراض الاجتماعية كالفقر والبطالة، تشتت المجتمع، بروز فوارق طبقية، وسيطرة قانون الغابة، إلى غير ذلك من الأمراض التي تخلقها هذه الآفة.

III. الجانب التطبيقي:

في هذا الجزء من العمل، سيتم محاولة اسقاط مختلف المفاهيم النظرية على الواقع العملي.

1. مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الفساد المالي:

إن الغاية من المراجعة هي تمكين المراجع من إبداء رأيه حول المعلومات المالية، وحتى يتمكن المراجع من ذلك فإنه يقوم بإجراءات تم تصميمها كي توفر القناعة اللازمة والمعقولة بإعداد المعلومات المالية بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية، وبناءا عليه فإن المراجع يحاول توفير هذه القناعة حول عدم حدوث اية أخطاء أو التعبير عن الاحتيال في المعلومات المالية بصورة صحيحة، وبذلك يجب على المراجع أن يخطط للمراجعة أخذا بعين الاعتبار الاحتمال المعقول لاكتشاف التباينات الجسيمة في المعلومات المالية نتيجة أي خطأ أو احتيال فيها. إن احتمال اكتشاف الخطأ يكون دائما أكبر من احتمال اكتشاف الاحتيال الذي يتم محاولة إخفائه بشكل متعمد.

تساعد أوراق العمل الخاصة بالمراجع في التأكيد على بذل المراجع للعناية المهنية اللازمة وتجنبه المساءلة والمحاسبة فهذه الأوراق ستوضح أن عملية المراجعة قد خطط لها بطريقة ملائمة بعد الأخذ في الحسبان نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للعميل، وأن العمل قد تم الإشراف عليه بدقة وبطريقة مناسبة كما أن التقرير يفصح عن المعلومات الملائمة والتي لا تشمل عليها القوائم المالية محل الفحص مع إبراز رأي المراجع بدقة ووضوح.[مجيد الشرع، 2012، ص 4]

2. صور من الفساد المالي في الجزائر:

في هذه النقطة سيتم عرض جوانب بعض قضايا الفساد المالي في الجزائر.

أ. قضية الخليفة:

نشأ بنك الخليفة في 25 مارس 1998 وباشر عمله بمنحه الاعتماد من بنك الجزائر تحت رقم 98/02، حيث تم إنشاؤه برأسمال قدره 500 مليون دينار جزائري، كما عرف البنك توسعا عبر التراب الوطني من خلال وكالات جهوية وصل عددها

إلى 130 وكالة فيما قدرت أصول البنك حوالي 1.5 مليار دولار إضافة إلى 1.5 مليون زبون وبلغ رقم أعماله 400 مليون دينار.

إن وقوع البنك تحت مراقبة بنك الجزائر جعله يخضع لعدة تفتيشات ومراقبات ميدانية متكررة، أكدت كلها أن الخليفة هو تنظيم خارج القانون، ذلك من خلال وجود خروقات عديدة سواء متعلقة بالتسيير، تعيين المسيرين أو فيما يتعلق بما يجريه من عمليات مالية.

تتجلى مظاهر الفساد في مجمع الخليفة بكل فروعه من خلال ما خلفه إفلاس هذا المجمع من خسائر مالية تحملتها الخزينة العمومية قدرت بأكثر من 1.2 مليار دولار، إضافة إلى خسائر اقتصادية واجتماعية من خلال عدد اليد العاملة التي كان يشغلها المجمع الاقتصادي (حوالي 20 ألف موظف) الذي كان يوصف بالعملاق من طرف كبار المسؤولين في الدولة ليتحول الوصف إلى فضيحة القرن من قبل نفس المسؤولين.[امبراطورية السراب، 2007، ص 24]

ب. **فضيحة البنك الصناعي والتجاري:**

إن الفضيحة المالية للبنك الصناعي والتجاري هي فضيحة متعلقة أساسا بتحويلات مالية لصالح أشخاص وهميين في ملفات تعلقت أساسا بتبديد أموال عمومية واختلاسات وتزوير، تورط فيها 56 شخص أبرزهم المدير العام للبنك. لقد خلف انهيار هذا البنك خسائر مالية على الاقتصاد الوطني قدرت ب 13200 مليار سنتيم.[عيسى بن صالح، 2004، ص 9]

ج. **قضية سوناطراك:**

في سنة 2009 تم اكتشاف فضيحة كبرى تخص أكبر مؤسسة اقتصادية وطنية، والتي كان بطلها وزير الطاقة شكيب خليل، حيث تم اكتشاف صفقات غير قانونية وعمليات احتيال في منح مئات التراخيص تخص إنجاز مشاريع بصيغة التراضي استفادت منها عدة مكاتب دراسات أجنبية، ومكاتب استشارات أوروبية، خلفت كلها خسائر مالية قدرت بملايين الدولارات.

د. قضية الطريق السيار شرق غرب:

عرف هذا المشروع عدة مشاريع مالية وزمنية خرجت للعلن، حيث تم الرفع من قيمته المالية عدة مرات إضافة إلى تمديد لمدة الإنجاز في أكثر من مرة أيضا، وتشير تقارير الخبراء إلى أن تكلفة إنجاز هذا الطريق لا يمكن أن تتجاوز 7 مليار دولار في حين أشار تقرير المسؤولين أن هذا الطريق كلف الخزينة العمومية أكثر من 24 مليار دولار بالإضافة إلى مختلف التصدعات والانهيارات التي تعرضت لها بعض أجزاء الطريق السيار.[علي حبيش، 2014، ص 129]

بالإضافة إلى الصور السابقة للفساد المالي في الجزائر نذكر بعض الإحصائيات الأخرى ومنها: [علي حبيش، 2014، ص 123]

- اكتشاف فضيحة مالية كبرى مع نهاية الثمانينات قدرت ب 26 مليار دولار لم يفهم كيفية اختفاءها إلى اليوم؛
- قضية 3200 مليار سنتيم التي تم اختلاسها من البنك الوطني الجزائري؛
- حجم المبالغ التي تحملتها الخزينة العمومية من أجل تطهير الديون المتعثرة التي كانت تثقل كاهل المؤسسات العمومية اتجاه البنوك بين 1991 إلى 2001 والتي قدرت بأكثر من1000 مليار دينار؛
- كما أشارت منظمة النزاهة الدولية أن الرشوة والفساد والتهرب الضريبي إلى جانب العمليات المالية غير المشروعة كلفت الجزائر فاتورة خيالية حيث قدرت المبالغ المهربة إلى الخارج ب 13.6 مليار دولار خلال الفترة من 2000 إلى 2008.

3. الاستبيان:

لتحقيق هدف البحث والذي يتمثل في الوقوف على مدى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من آثار الفساد الإداري والمالي، ومن أجل الوصول إلى نتائج أكثر واقعية وحقيقية، قمنا بتدعيم الجانب النظري للبحث بجانب تطبيقي يتمثل في استبيان يتكون من 14 سؤالا، قمنا بتوزيعه على مجموعة من أهل الاختصاص في مجال المراجعة الخارجية.

أ. **هيكل الاستبيان:**

تضمنت قاعدة الاستقصاء أربعة عشر (14)سؤالا توزعت3 محاور تتعلق بموضوع الدراسة، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارث الذي يحتمل أربعة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الباحثين ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: مقياس ليكارث الخماسي

التصنيف	موافق جدا	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	**4**	**3**	**2**	**1**

المصدر :محمد عبد الفتاح الصيرفي، **البحث العلمي :الدليل التطبيقي للباحثين**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ص115.

يمكن توضيح تقسيم أسئلة الاستبيان كما يلي:

أ–المحور الأول:يتعلق بالعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية،موضوعةفي شكل ثلاثة أسئلة؛

ب ـــــــــ المحور الثاني: يتعلق بالفساد الإداري والمالي، ويضم أربعة أسئلة؛

ج ـــــــــ المحور الثالث: يتعلق بالعلاقة بين جودة المراجعة الخارجية والفساد الإداري والمالي، ويضم سبعة أسئلة.

ب. **عرض الاستبيان:**

لقد تم توزيع125 قائمة استبيان على مفردات العينة، وتم استلام 94 قائمة استبيان، استبعد منها 34 قائمة لعدم استيفائها بالكامل، وبذلك تكون قوائم الاستبيان الكاملة والصحيحة والتي استخدمت في التحليل60 قائمة، وهي التي تمثل استجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية.

الجدول رقم2: الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	125	%100
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	31	%24,8
عدد الاستمارات الملغاة	34	%27,2
عدد الاستمارات الصالحة	60	%48

المصدر: من إعداد الباحثين

ج. معالجة الاستبيان:

من أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

1/ نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بمحور جودة المراجعة الخارجية:

تم جمع هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 3: نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بمحور جودة المراجعة الخارجية

العبارة	التكرار النسبة	الإجابات				المؤشرات الإحصائية	
	(ت) (%)	موافق جدا	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1/ تتمثل مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية في :							
أ/ اكتشاف المراجع للأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والافصاح عنها في تقريره.	ت	51	7	2	0	3,82	0,30
	(%)	85	11,67	3,33	0		
ب/ التزام المراجع بمعايير المراجعة.	ت	55	5	0	0	3,92	0,15
	(%)	91,67	8,33	0	0		
ت/ التزام المراجع بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة الموضوعة من طرف المنظمات المهنية.	ت	57	3	0	0	3,95	0,09
	(%)	95	5	0	0		
ث/ قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.	ت	25	14	11	10	2,90	0,96
	(%)	41,66	23,33	18,33	16,66		

ج/ مستوى خطر المراجعة المقبول يكون منخفضا إلى أدنى مستوياته.	ت	51	7	2	0	3,82	0,30
	(%)	85	11,67	3,33	0		
ح/ عدم تعرض مكتب المراجعة للعزل أو التغيير من قبل العملاء.	ت	46	8	5	1	3,65	0,53
	(%)	76,67	13,34	8,33	1,66		
2/ في رأيكم تتأثر جودة المراجعة الخارجية بالعوامل التالية:							
أ/ حجم مكتب المراجعة.	ت	48	8	3	1	3,72	0,45
	(%)	80	13,34	5	1,66		
ب/ حجم المؤسسة محل المراجعة.	ت	23	13	12	12	3,78	1,02
	(%)	38,34	21,66	20	20		
ت/ السمعة المهنية لمكتب المراجعة.	ت	55	5	0	0	3,92	0,15
	(%)	91,67	8,33	0	0		
ث/ طول مدة ارتباط مكتب المراجعة مع العميل.	ت	46	8	5	1	3,65	0,53
	(%)	76,67	13,34	8,33	1,66		
ج/ خبرة مكتب المراجعة.	ت	57	3	0	0	3,95	0,09
	(%)	95	5	0	0		
ح/ حجم أتعاب المراجعة.	ت	53	3	3	1	3,80	0,35
	(%)	88,34	5	5	1,66		
خ/ توفر الاستقلال في أعضاء المراجعة.	ت	51	7	2	0	3,82	0,30
	(%)	85	11,67	3,33	0		
د/ تقديم المراجع لخدمات استشارية لنفس عميل المراجعة.	ت	27	13	9	11	2,93	0,99
	(%)	45	21,67	15	18,33		
3/ في رأيكم أي من هذه العوامل يمكن أن تحسن من جودة المراجعة الخارجية:							
أ/ وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة.	ت	51	7	2	0	3,82	0,30
	(%)	85	11,67	3,33	0		
ب/ وجود لجان للمراجعة داخل المؤسسة محل المراجعة.	ت	21	32	5	2	3,2	0,56
	(%)	35	53,34	8,33	3,33		
ت/ تدعيم استقلال المراجع الخارجي.	ت	57	3	0	0	3,95	0,09
	(%)	95	5	0	0		
ث/ التزام المراجع بقواعد وآداب السلوك المهني.	ت	52	3	4	1	3,77	0,40
	(%)	86,67	5	6,66	1,66		

ج/ ممارسة الرقابة على جودة المراجعة من قبل هيئة حكومية.	ت	25	14	11	10	2,90	0,96
	(%)	41,66	23,33	18,33	16,66		
ح/ ممارسة الرقابة على جودة المراجعة عن طريق مراجعة النظير.	ت	8	6	13	33	1,82	0,89
	(%)	13,34	10	21,66	55		

المصدر: إعداد الباحثين بناءا على برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن إجابات أفراد العينة الخاصة بالسؤال الأول الخاص بمظاهر الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية كانت إيجابية في 5 عبارات من العبارات الستة المطروحة، ويتضح هذا من خلال الدلائل الإحصائية المحسوبة، حيث أن أكثر من 75% من الإجابات كانت موافق بشدة، بينما العبارة الرابعة والتي تنص على أن قلة الدعاوي الفضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة من مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية فإن أفراد العينة المدروسة كانت إجاباتهم متوزعة بدرجات متقاربة ويتضح هذا من خلال الانحراف المعياري المحسوب 0,96 .

أما فيما يخص العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة الخارجية فقد رأى أفراد العينة المدروسة أن خبرة مكتب المراجعة هو أكثر العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة الخارجية ثم السمعة المهنية لمكتب المراجعة، ثم حجم أتعاب المراجعة، ثم توفر الاستقلال في أعضاء المراجعة، ثم حجم مكتب المراجعة فطول مدة ارتباط مكتب المراجعة مع العميل. في حين يرى أغلبية أفراد العينة المدروسة أن العاملين المتبقيين والمتمثلين في حجم المؤسسة محل المراجعة وتقديم المراجع لخدمات استشارية لنفس عميل المراجعة ليسا من العوامل التي لديها تأثير كبير على جودة المراجعة الخارجية.

فيما يخص السؤال الثالث والمتمثل في العوامل التي يمكن أن تحسن من جودة المراجعة الخارجية فإن تدعيم استقلال المراجع الخارجي بالإضافة إلى التزامه بقواعد وآداب السلوك المهني ووجود معايير للرقابة على جودة المراجعة أهم العوامل التي يرى أفراد العينة المدروسة أنها من الممكن أن تحسن من جودة المراجعة الخارجية وبدرجة اقل وجود لجان للمراجعة داخل المؤسسات الاقتصادية، بينما لا يرى غالبية عناصر الفئة

المدروسة أن ممارسة الرقابة على جودة المراجعة من قبل هيئة حكومية أو عن طريق مراجعة النظير من العناصر المهمة التي يمكن أن تحسن من جودة المراجعة الخارجية.

2/ نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بمحور الفساد الإداري والمالي

تم جمع هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بمحور الفساد الإداري والمالي

العبارة	التكرار النسبة	الاجابات				المؤشرات الإحصائية	
	(ت) (%)	موافق جدا	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1/ في رأيك ماهي أخطر أنواع الفساد وافتكها على المجتمعات:	ت						
	(%)						
أ/ الرشوة	ت	33	25	2	0	3,51	0.54
	(%)	55	41,66	3.33	0		
ب/ السرقة والاختلاس	ت	12	24	12	12	2,50	0,90
	(%)	20	40	20	20		
ج/ المحسوبية والمحاباة	ت	07	04	07	42	1,60	0.99
	(%)	11,66	6,66	11,66	70		
د/ نهب المال العام	ت	08	07	39	06	2,28	0.93
	(%)	13,33	11,66	65	10		
2/ يضعف الفساد من شرعية الدولة ويمهد لحدوث اضطرابات تهدد الأمن والاستقرار السياسي خصوصا في الدول النامية.	ت	51	7	2	0	3,82	0,30
	(%)	85	11,67	3,33	0		
3/ تدني رواتب العمال في القطاع العام والخاص وعدم القدرة على تلبية متطلبات العيش والحياة الكريمة أهم أسباب زيادة تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي.	ت	15	13	12	20	2,38	1,07
	(%)	25	21,66	20	33,34		
4/ عدم وجود قوانين رادعة زادت من حدة انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي.	ت	28	22	7	3	3,25	0,70
	(%)	46,66	36,67	11,67	5		

المصدر: إعداد الباحثين بناءا على برنامج SPSS

فيما يخص إجابات المحور الثاني الخاص بالفساد المالي والإداري فإنه فيما يخص إجابات السؤال الأول فإن افراد العينة يجمعون على أن الرشوة هي أخطر أنواع الفساد

المالي والإداري وأفتكها على المجتمعات ثم تليها السرقة والاختلاس وهذا بنسبة تفوق 75% للجوابين معا وهذا ما يدل على خطورة هذين العنصرين مما يبرر ارتكاز جل المنظمات الدولية في محاربتها للفساد على تركيزها في محاربة الرشوة والسرقة والتحذير من خطورتهما في زعزعة استقرار الدول، في حين نجد أن 25% المتبقية توزعت على العنصرين المتبقيين. أما فيما يخص إجابات أفراد العينة الخاصة بالجواب الثاني والذي ينص على أن الفساد المالي والإداري يضعف من شرعية الدولة ويمهد لحدوث اضطرابات تهدد الأمن والاستقرار السياسي فإن 85% من أفراد العينة كانت إجاباتهم إيجابية خصوصا في الدول الدامية التي تنعدم فيها الشفافية والنزاهة، وفيما يخص الجواب الرابع والذي ينص على أن عدم وجود قوانين رادعة زادت من حدة انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي فإن أكثر من 80 % من أفراد العينة توزعت إجاباتهم بين موافق وموافق بشدة وهذا ما يدل على ضرورة الاهتمام باستحداث ونص قوانين رادعة تحد من هذه الظاهرة التي ألمت بالكثير من اقتصاديات الدول، في حين نجد أن أفراد العينة المدروسة لا يرون بأن تدني رواتب العمال في القطاع العام والخاص وعدم قدرتهم على تلبية متطلبات العيش والحياة الكريمة سبب من الأسباب التي تقود إلى زيادة تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي ويتضح هذا من خلال الأرقام التي تشير إلىأن 33,34 % من أفرادعينةالدراسةغير موافقين تماما وهذا ما يبرر وجود دول ذات دخل فردي مرتفع في مقدمة الدول التي تنتشر فيها الرشوة والسرقة ومختلف أنواع الفساد.

3/ نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بمحور العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية والفساد الإداري والمالي:

تم جمع هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 5: نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بمحور العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية والفساد الإداري والمالي

العبارة	التكرار النسبة	الإجابات				المؤشرات الإحصائية	
	(ت) (%)	موافق جدا	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1/ يعتبر وجود المراجع الخارجي في المؤسسة بمثابة الترياق المضاد للفساد الإداري والمالي أثناء فترة المراجعة.	ت	21	32	5	2	3,2	0,56
	(%)	35	53,34	8,33	3,33		
2/عدم تمتع المراجع الخارجي باستقلالية تامة عن المؤسسة يضعف من قدرته على الحد من آثار الفساد المالي والإداري.	ت	15	27	18	0	2,95	0,57
	(%)	25	45	30	0		
3/ وجود دورات تدريبية للمراجعين الخارجيين حول الفساد الاداري والمالي يزيد من قدرتهم على اكتشاف الفساد المالي.	ت	10	23	8	19	2,40	0,99
	(%)	16,67	38,33	13,34	31,67		
4/ يقوم المراجع الخارجي بإبلاغ إدارة المؤسسة بالأخطاء والغش في القوائم المالية قبل إعداد تقريره.	ت	28	22	7	3	3,25	0,70
	(%)	46,66	36,67	11,67	5		
5/ يتعرض المراجع الخارجي للمساومة في حالة اكتشاف أي نوع من أنواع الفساد الإداري والمالي داخل المؤسسة محل المراجعة.	ت	10	14	13	23	2,18	0,98
	(%)	16,66	23,33	21,67	38,34		
6/ يعتبر وجود لجنة المراجعة داخل المؤسسة بمثابة المحفز للمراجع الخارجي من اجل التقرير عن حالات الفساد المالي.	ت	17	19	9	15	2,63	1,00
	(%)	28,33	31,67	20	25		
7/ يتضمن تقرير المراجع الخارجي معلومات تفيد بوجود فساد مالي في المؤسسة محل المراجعة في حالة اكتشافها.	ت	55	5	0	0	3,92	0,15
	(%)	91,67	8,33	0	0		

المصدر: إعداد الباحثين بناءا على برنامج SPSS

يتضح من خلال إجابات أفراد العينة أن عبارتين من العبارات المطروحة تميزت بتأييد قوي من قبل أطراف العينة حول مدى مساهمة ومسؤولية المراجع الخارجي في الحد من آثار الفساد المالي، ويتضح هذا من خلال المتوسط الحسابي المحسوب والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الرباعي من (3,25 إلى 4) وهي الفئة التي تشير إلى

درجة إجابة موافق جدا، والتي تؤكدرضا غالبية أفراد العينة، حيث أن المرجع الخارجي يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بالأخطاء والغش في القوائم المالية قبل إعداد تقريره كما أن تقريره يتضمن على معلومات تفيد بوجود فساد مالي في المؤسسة محل المراجعة في حالة اكتشافها. في حين ترى هذه الفئة أنها موافقة إلى حد ما فيما يخص 3 عبارات من العبارات المطروحة والتي هي يعتبر وجود المراجع الخارجي في المؤسسة بمثابة الترياق المضاد للفساد الإداري والمالي أثناء فترة المراجعة وعدم تمتعه باستقلالية تامة عن المؤسسة يضعف من قدرته على الحد من آثار الفساد المالي والإداري ويعتبر وجود لجنة المراجعة داخل المؤسسة بمثابة المحفز للمراجع الخارجي من اجل التقرير عن حالات الفساد المالي، بينما كنت إجابات أفراد العينة المدروسة متقاربة فيما يخص وجود دورات تدريبية للمراجعين الخارجيين حول الفساد الاداري والمالي يزيد من قدرتهم على اكتشاف الفساد المالي وغير موافقة تماما على أن المراجع الخارجي يتعرض للمساومة في حالة اكتشاف أي نوع من أنواع الفساد الإداري والمالي داخل المؤسسة محل المراجعة.

الخاتمة:

يعتبر وجود المراجع الخارجي بمثابة الترياق المضاد للفساد الإداري والمالي، ويتمثل هذا الأخير في كسب منافع شخصية من خلال طرق غير مشروعة، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل للنتائج التالية:

- ضعف وجود إجراءات وقائية من الفساد في المؤسسات الخاضعة للرقابة والمراجعة؛
- عدم وجود عقوبات صارمة وحازمة تردع مرتكبي الفساد وتوفر الحماية للمبلغين عن الفساد؛
- التواطؤ بين أجهزة الرقابة والمراجعة مع المفسدين هو أخطر أنواع الفساد مما خلق فقدان الثقة في أجهزة الرقابة والمراجعة؛
- ارتكاز المسؤوليات والصلاحيات في يد المدراء العامين وسيطرتهم على معظم القرارات مما أدى إلى زيادة انتشار الفساد المالي والإداري؛

- وجود لجنة المراجعة داخل المؤسسات محل المراجعة يعد أهم مقترحات تدعيم استقلال المراجع من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة؛
- ضعف الوازع المهني والأخلاقي والديني لدى الكثير من المهنيين أدى إلى زيادة انتشار الفساد الإداري والمالي.

من خلال ما سبق ذكره، يمكن اقتراح بعض التوصيات التي تمكن المراجعين الخارجيين من الحد من تفشي الفساد الاداري والمالي، منها نذكر:

- العمل على سرعة إصدار معايير مهنية خاصة بالجمهورية الجزائرية وإلزام المراجعين الخارجيين بالالتزام بها؛
- ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة؛
- ضرورة إلزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتكوين لجان للمراجعة تقوم بالرقابة والتأكد من مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة؛
- ضرورة وجود لجان خارجية أو هيئة حكومية تقوم بالرقابة على جودة المراجعة الخارجية أو أن تتم هذه الرقابة عن طريق مراجعة النظير.

قائمة مراجع:

أولا/ باللغة العربية:

1. أحمد مصطفى محمد معبد، **الآثار الاقتصادية للفساد الإداري**، دار الفكر الجامعية، الإسكندرية، 2012.
2. امبراطورية السراب، **قصة احتيال القرن**، سلسلة منشورات الخبر، دار الحكمة، الجزائر 2007.
3. خالد بن عبد الرحمن بن حسين بن عمر آل الشيخ:**الفساد الإداري، أنماطه، أسبابه، وسبل مكافحته**، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه فلسفة في العلوم الأمنية، جامعة الملك فهد، السعودية،2012.
4. زيادة عربية ابن علي، **الفساد: أشكاله، أسبابه ودوافعه**، مجلة دراسات أستراتيجية، جامعة دمشق، العدد 16، 2005.
5. عبد الله غالم، **تفعيل دور الحوكمة كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في الوطن العربي مع الإشارة إلى تجارب دولية**، (الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 6 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر).
6. علي حبيش، **آثار الفساد المالي على الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2014.
7. عيسى بن صالح، مقال بعنوان: **ملامح هيكلة المؤسسة الشبكية**، مجلة الباحث، العدد 3، جامعة ورقلة، 2004.
8. مجيد الشرع، **استجابة متطلبات التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية**، مقال ضمن مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 93، 2012.
9. محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات**: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، الأردن 2006.

10. نجم عبود نجم، **أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

11. هاشم الشمري، **الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية**، دار اليازوري، عمان الأردن الطبعة الأولى 2011.

ثانيا/ باللغة الأجنبية:

12. Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, **Guidelines on Audit Quality**, Luxembourg, 6-7 December 2004. http://www.eurosai.org/docs/AQGuidelines.pdf date de consultation 27/05/2018.
13. Julia Grant, Robert Bricker, ShiptsovaRimma, **Audit Quality and Professional Self-Regulation: Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation, Auditing: Practice and Theory**, vol.15, nº1, spring 1996.
14. http //www ;**transparency ,org**. date de consultation 12/06/2018.
15. Linda Elisabeth DeAngelo, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, nº2, 1981.
16. Samuel. P. Huntington, « **Modernization and corruption** », article in the book of : Political corruption : Consepts and contexts, by Arnold. J. Heidenheimer and Michael Johnston, 3rd Edition, Transaction publishers, 2001.
17. Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of AuditorLitigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol. 63, Nº 1, January 1988.