

التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي.

دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات بالجزائر.

External auditing and its impact on the efficiency of accounting auditing.

A field study from the point of view of auditors in Algeria.

زاوي عيسى

مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية

المركز الجامعي أفلو (الجزائر)

a.zoui@cu-aflou.edu.dz

جمال عبد الكريم

مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية

المركز الجامعي أفلو (الجزائر)

a-djemel@cu-aflou.edu.dz

المخلص:	معلومات المقال
<p>تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال التطرق إلى الجانب النظري للتدقيق الخارجي من جهة وعلى فاعليته من جهة أخرى، إضافة إلى الجانب التطبيقي الذي تمثل في توزيع استبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في فئة محافظي الحسابات لاستطلاع رأيهم بحكم انفرادهم بهذه المهنة بالجزائر، ومن أهم النتائج المتوصل إليها وجود أثر إيجابي للتدقيق الخارجي على فاعلية التدقيق المحاسبي.</p>	<p>تاريخ الارسال: 2024/07/03</p> <p>تاريخ القبول: 2024/08/04</p> <p>الكلمات المفتاحية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ التدقيق الخارجي: ✓ التدقيق المحاسبي: ✓ فاعلية التدقيق المحاسبي:
<p>Abstract :</p> <p><i>This study aims to identify the external audit and its impact on the efficiency of accounting audit, by addressing the theoretical aspect of external audit on the one hand On the other hand, in addition to the applied aspect, which was the distribution of a questionnaire to the study community represented by the category of account governors to survey their opinion due to their exclusivity in this profession in Algeria. one of the most important findings is the positive impact of external audit on the effectiveness of Accounting Audit.</i></p>	<p>Article info</p> <p>Received 03/07/2024</p> <p>Accepted 04/08/2024</p> <p>Keywords:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ The external audit: ✓ The accounting audit: ✓ The efficiency of Accounting Audit

يرجع سبب ظهور التدقيق المحاسبي إلى انفصال الملكية عن التسيير، وذلك لأسباب عديدة أهمها ظهور الثورة الصناعية التي أدت بدورها إلى كبر حجم المنشآت بسبب الطلب المتزايد، مما صعب على الملاك تسيير مؤسساتهم بأنفسهم واضطروهم إلى اسناد جزء من مهامهم إلى أشخاص آخرين، وهو ما ولد ظهور نوع من الشكوك لدى الملاك واستدعى تدخل طرف ثالث محايد يلعب دورا وسطيا بين المسيرين والملاك لاطلاعهم بالواقع الحقيقي للمؤسسة عن طريق تقارير تظهر صحة وعدالة القوائم المالية.

إن عمل المدققين الخارجيين يتشابه في شكله غير أنه يختلف في مضمونه وجودته من مدقق لآخر فالتدقيق المبني على أهداف مسطرة سلفا يسعى دوما لتحقيق هذه الأهداف للوصول إلى تدقيق محاسبي يتسم بفاعلية تنعكس إيجابا على التدقيق من جهة وعلى المؤسسة محل التدقيق من جهة أخرى.

اشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق وحتى نعطي الدراسة حقها نقوم بطرح الاشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يؤثر على فاعلية التدقيق المحاسبي؟

انطلاقا من الاشكالية الرئيسية تظهر تساؤلات فرعية نطرحها كما يلي:

- ما هو دور التدقيق الخارجي في التأثير على فاعلية التدقيق المحاسبي؟
- ما هي معايير تأثير المدقق الخارجي على فاعلية التدقيق المحاسبي؟

فرضيات الدراسة:

من خلال الاشكالية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات بالشكل التالي:

- يلعب التدقيق الخارجي دورا هاما في التأثير على فاعلية التدقيق المحاسبي.
- يستخدم المدققون الخارجيون معايير مقبولة عموما تؤثر على فاعلية التدقيق المحاسبي.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ضبط مفهوم التدقيق الخارجي.
- معرفة وتبيان مفهوم فاعلية التدقيق المحاسبي.
- التعرف على المعايير المستخدمة للوصول إلى فاعلية التدقيق المحاسبي.
- قياس تأثير التدقيق الخارجي على فاعلية التدقيق المحاسبي.

منهجية الدراسة:

تحقيقا لأهداف الدراسة، وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة والإمام-قدر المستطاع - بكافة جوانبها واختبار صحة فرضيات هذه الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف وتوضيح المفاهيم وكذا المنهج التحليلي لتحليل النتائج المتحصلة عليها من الدراسة التطبيقية.

- دراسة آمنة عبد السويسي بعنوان أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي.
الهدف من الدراسة: هدفت الدراسة إلى التعرف دور ومخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي.

استخدمت الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقامت بتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب المحاسبة والتدقيق بقطاع غزة والبالغ عددهم 150 مكتباً، بينما اقتضرت العينة على 50 مكتباً وزعت عليهم الاستبانة التي تحوي عشرون فقرة موزعة على محورين.
نتائج الدراسة: خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها:

- يعد استخدام المدقق الخارجي لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة من الوسائل الأساسية التي تساعد على رفع مستوى كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي.

- استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة ساعدت المدققين على تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة وفاعلية.

- دراسة ولد باحو و هيري آسيا (2020) بعنوان التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي.

الهدف من الدراسة: هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية على فعالية التدقيق الخارجي. وقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف المعلومات وتحليل النتائج وللإجابة على اشكالية الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام أداة الاستبيان لاستقصاء وجهات النظر ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات، من خلال توزيع استبانة مكونة من 46 عبارة وزعت على 144 فرد تم معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الانسانية SPSS.

نتائج الدراسة: خلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق، وبالتالي استيعاب مستخدمي تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق.

- يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل.

- يمتلك المدقق الخارجي المقدر على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز.

2. الإطار النظري للتدقيق الخارجي:

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي:

لقد حظي التدقيق الخارجي على مر العصور باهتمام الكثير من الفاعلين والاقتصاديين وكذا المنظمات الدولية، وقد اختلفت نظرة كل فريق إلى مفهوم التدقيق الخارجي، وذلك حسب اختلاف وجهات النظر من جهة، وحسب اختلاف الأماكن والأزمنة من جهة أخرى، ومن خلال هذا العنصر سنحاول تبيان مفهوم التدقيق الخارجي:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة

(محمد متولي، 2009، صفحة 29)

أما من جهة المنظمات الدولية فقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق بأنه عملية منتظمة وموضوعية يتم من خلالها الحصول على أدلة إثبات تتعلق بالحالة الاقتصادية للمنشأة ويمكن من خلالها التحقق من مستوى التطابق بين تلك الحقائق والمعايير القياسية وإيصال النتائج إلى مستعملي المعلومات من المتعاملين مع المنشأة الاقتصادية. (فاضل، 2022، صفحة 110)

2.2 التطور التاريخي لأهداف التدقيق الخارجي:

تباينت واختلقت أهداف التدقيق الخارجي من حقبة زمنية إلى أخرى، فقد صاحبت كل فترة زمنية نظرة مختلفة إلى أهداف التدقيق، فالتردد أمله الظروف الاقتصادية وحجم المنشآت وحاجتها إلى التدقيق الخارجي أكثر من ذي قبل.

الجدول 1: التطور التاريخي للتدقيق.

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الامبراطور الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب	معاينة السرقة على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة، أو قانوني.	تجنب الغش، وتأكيده مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة والبنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية، واحترام المعايير المحاسبية، ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: (التهامي طواهر و صديقي، 2006، صفحة 08، 07)

3.2 أهمية التدقيق الخارجي:

تتبع أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة لا غاية تعمل على خدمة مصالح الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، سواء كانت هذه الأطراف داخلية أم خارجية، وهي بحاجة إلى ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات محاسبية مدققة تظهر بصدق عدالة المركز المالي للمنشأة، وتعمل هذه الأطراف رغم تعارضها على استعمال البيانات المحاسبية لرسم خارطتها المستقبلية واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، ومن بين المستفيدين من القوائم المالية نجد المديرين، الملاك، الهيئات الحكومية العمال، إدارة الضرائب، الممولين البنوك، رجال المال والأعمال، المجتمع ...

4.2 أهداف التدقيق الخارجي:

الهدف هو ما نسعى إلى تحقيقه في أجل محدود ويمكن قياسه وإنجازه بصفة كلية، فأهداف التدقيق المحاسبي كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور بيئة الاعمال عبر الزمن، ففي بداية ظهور التدقيق كان الهدف من التدقيق يتمثل في اكتشاف الاخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع تطور التدقيق وتغير النظرة أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر والشهاد على أن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، كما أصبح من أهدافه القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية ومع تطور أهداف التدقيق أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي في محايد حول صحة وعدالة القوائم المالية.

وللتدقيق هدفان أحدهما رئيسي والثاني ثانوي ويمكن تبيانها كما يلي:

أ- **الهدف الرئيسي:** ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA 200) الأهداف العامة للمدقق المستقل الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC 2017) على ما يلي:

" الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين في القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها (من جميع النواحي الجوهرية)، طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به، وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام، فإن رأي المدقق يكون عما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة (من جميع النواحي الجوهرية)، أو أنها توفر صورة حقيقية وعادلة". إذا فالهدف الرئيسي للتدقيق المحاسبي في الوقت الراهن هو إبداء رأي في محايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة يستند على أدلة إثبات مقنعة، وأن رأي المدقق يعتمد على مدى احترام المؤسسة للإطار العام الذي أعدت البيانات المالية على أساسه.

ب- الأهداف الثانوية:

إلى جانب الهدف الرئيسي للتدقيق هناك أهداف أخرى يحققها المدقق عند قيامه بمهامه، وتعتبر ناتجاً ثانوياً لعملية التدقيق تنتج من خلال ممارسة المدقق لحذره المهني وواجباته المتعارف عليها ويعتبر اكتشاف الأخطاء والغش من بين أهم الأهداف الثانوية التي يحققها المدقق أثناء قيامه بعمله. (عبد الصمد، 2018، صفحة 46، 44)

5.2 أنواع التدقيق الخارجي:

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أقسام وهي التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدية، والخبرة القضائية، ومن خلال ما يلي نحاول إعطاء تعريف لكل قسم.

أ- **التدقيق القانوني:** هو تدقيق إجباري تلتزم من خلاله كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بمراقبة أعمالها السنوية، ويستمد هذا النوع اجباريته بقوة القانون. (هيري، 2018/2017، صفحة 11)

ب- **التدقيق التعاقدية:** وهو التدقيق الذي يرجع قرار القيام به إلى أصحاب المصالح سواء داخل الشركة أو خارجها وينطبق هذا النوع من التدقيق على شركات الأشخاص والشركات الفردية لأنه يزيد الثقة والاطمئنان في الحسابات المعتمدة من طرف المدقق، ويقوم بهذا النوع مدقق مهني محترف في إطار تعاقدية. (بن حواس، 2015/2014، صفحة 16)

ج- **الخبرة القضائية:** وهو عبارة عن تدقيق يقوم به مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة. (هيري، 2018/2017، صفحة 11)

3. مفهوم فاعلية التدقيق المحاسبي:

مفهوم الفاعلية مفهوم يتسم بالغموض والآراء حوله تختلف من باحث إلى آخر فيرى كل من

(*Katz و Kahn*) أن الفاعلية تتمثل في استمرارية المؤسسة وتفاعلها مع الظروف المحيطة، أما (*Hosenzweing*) و

(*Kast*) فيريان أنها تمثل القدرة على تحقيق الأهداف.

وقد حظي مفهوم فاعلية التدقيق المحاسبي بتعريف العديد من الاقتصاديين والباحثين فيرى حمزة يوسف أبو قبيع بأن فاعلية التدقيق المحاسبي: " اختيار أو تحديد أفضل الطرق التي يقوم بها المدقق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمحددة مسبقا دون إهدار في الوقت وبأقل تكلفة وجهد ". (قرنتلي و بوعزة، 2021، صفحة 636)

كما يقصد أيضا بفاعلية التدقيق المحاسبي: " وسائل التدقيق وأدلتها التي تكفل لعملية التدقيق أن تحقق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية والحماية من المخاطر ذات العلاقة " (العبيدي، 2012، صفحة 11)

1.3 معايير تأثير المدقق الخارجي على فاعلية التدقيق المحاسبي:

يلعب المدقق الخارجي دورا كبيرا في نجاح عملية التدقيق المحاسبي، ورغم أن فاعلية التدقيق المحاسبي عملية مركبة يتوقف حصولها على توفر جملة من العوامل والأسباب، إلا أن التدقيق الخارجي يبقى له النصيب الأكبر في هذه العملية كونه محور العملية التدقيقية وصمام الأمان الذي يضمن هذا النجاح من عدمه، ومن خلال ما يلي سنحاول تبيان معايير التدقيق المقبولة عموما **GAAS** التي أقرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** والتي يستخدمها ويتبعها المدققون أثناء إجراء عمليات التدقيق على السجلات المالية للشركات.

أ- **المعايير العامة:** وتشمل ثلاثة معايير وهي:

- وجوب حصول المدقق على تكوين تقني كاف للقيام بمهامه التدقيقية.

- وجوب الحفاظ على الاستقلالية التامة مع كل الأطراف فيما يرتبط بمهام التدقيق.
- وجوب توخي العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق وإبداء رأيه.
- ب- معايير العمل الميداني: وتشمل ثلاثة معايير وهي:
 - وجوب قيام المدقق بالتخطيط لعمله بشكل كاف، مع الاشراف على مساعديه في عملية التدقيق.
 - وجوب إلمام المدقق بنظام الضبط الداخلي المعمول به للكيان محل التدقيق وبيئته، بما في ذلك الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.
 - وجوب حصول المدقق على أدلة تدقيق مناسبة وكافية، لبناء أساس معقول لإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية.
- ج - معايير الابلاغ أو إعداد المعايير: وتشمل أربعة معايير وهي:
 - وجوب تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - وجوب تبيان التقرير ما إذا كانت المبادئ طبقت في الفترة الحالية، مقارنة بالسنوات السابقة مع ذكر الظروف التي حالت دون ذلك.
 - وجوب ذكر المدقق لعدم كفاية الافصاح في حالة ما إذا رأى بأن ما تتضمنه القوائم المالية غير دقيق إلى حد معقول.

4- الدراسة الميدانية:

1.4 اختبارات أولية للدراسة:

- اختبارات جودة أداة القياس (الاستبيان):

تعد جودة أداة القياس أمرًا حيويًا في مجال البحث والاستقصاء، ولضمان الاستدلال الصحيح من خلال النتائج، يُستخدم الكثير من الباحثين اختبارات معيارية لتقييم صحة وجودة الأدوات المستخدمة، وفي هذا السياق، سنقوم بتعريف الاختبارات المذكورة في الجدول 01.

الجدول 1: اختبارات جودة أداة القياس (الاستبيان)

المتغيرات	القيمة	الدلالة	قرار
معاملات ألفا كرونباخ	0,813	0.600	جيد
معاملات الموثوقية المركبة	0,901	0.700	جيد
متوسط التباين المستخرج (AVE)	0,586	0.500	جيد
اختبار مدى كفاية العينة KMO	0,621	0.400	جيد

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

أ. معاملات ألفا كرونباخ:

يُستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى تجانس العناصر في أداة القياس، حيث تكون القيمة بين 0 و 1. قيمة 0.813 تشير إلى أن هناك تجانسًا جيدًا بين العناصر المختلفة في الأداة، وبالتالي، يُعتبر هذا جيدًا للقياس.

ب. معاملات الموثوقية المركبة:

يستند معامل الموثوقية المركبة إلى تحليل التباين المشترك بين المتغيرات، وقيمة 0.901 تشير إلى موثوقية عالية في الأداة. إذا كانت القيمة تتجاوز 0.7، يُعتبر ذلك جيدًا، مما يظهر أن الأداة قابلة للثقة.

ج. متوسط التباين المستخرج: (AVE)

يقيس متوسط التباين المستخرج مدى انتشار التباين في الأداة. قيمة 0.586 تشير إلى أن هناك تبايناً جيداً في الأداة، وهو مؤشر إيجابي على جودة الأداة.

د. اختبار مدى كفاية العينة: KMO

يقيس اختبار KMO مدى ملاءمة العينة لتحليل البيانات. قيمة 0.621 تُظهر أن العينة مناسبة للتحليل، وهذا يُعتبر جيداً ويسهم في قوة الاستدلالات المستخرجة.

يظهر أن الأداة المستخدمة تحقق نتائج جيدة في جميع الاختبارات، مما يشير إلى جودة عالية وموثوقية في القياسات التي تم الحصول عليها.

2. دراسة الارتباط وصحة التمايز للاستبيان

يُستخدم معيار *Fornel-Lacker* لتقييم صحة التمايز في النماذج الإحصائية، وتحديدًا في سياق تحليل العلاقات بين الاسئلة. وفقاً للنص المقدم، يتم استخدام هذا المعيار لضمان أن الاسئلة المختلفة في الاستبيان تظهر تمييزاً واضحاً بينها، أي أن كل سؤال يتمتع بخصائصه الفريدة والمستقلة عن الأخرى.

الجدول 2: الارتباط وصحة التمايز

السؤال	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	0,811									
2	0,378	0,627								
3	0,424	0,304	0,765							
4	0,470	0,258	0,645	0,728						
5	0,341	0,276	0,461	0,553	0,820					
6	0,452	0,240	0,525	0,617	0,590	0,682				
7	0,516	0,111	0,286	0,332	0,267	0,304	0,719			
8	0,553	0,295	0,286	0,350	0,258	0,313	0,101	0,746		
9	0,581	0,295	0,553	0,276	0,212	0,258	0,055	0,184	0,774	
10	0,608	0,304	0,525	0,534	0,129	0,175	0,055	0,147	0,230	0,783

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

تم استخدام معيار *Fornel-Lacker* لتقييم صحة التمايز *Discriminant Validity* ، ووفقاً للجدول 2، فإن الجذر التربيعي لـ AVE كل المتغيرات أكبر من الارتباطات المرافقة للمتغيرات الكامنة المرافقة. (*Latent Variables Correlations LVC*). اذ كانت قيم العبارات أقل من (0.900) وهذا ما يشير إلى صحة التمايز بين العبارات، حيث أن كل عبارة تتميز بصفات فريدة ومستقلة عن الأخرى.

ويعد هذا النموذج موثوق وصالح للاستخدام في الأبحاث الأكاديمية والتطبيقية، حيث يمكن استخدامه في تحليل العلاقات بين المتغيرات وتفسير الظواهر المختلفة.

2.4 دراسة وصفية للاستبيان:

يعتبر الجدول 3 و4 إحصاءً هامًا يكشف عن آراء واستجابات فعّالة من قبل أفراد العينة فيما يتعلق بـ: التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي.

-عينة الدراسة:

تُظهر البيانات المقدمة في الجدول 3 توزيع العينة حسب العمر، المستوى التعليمي، والخبرة. يتيح هذا التوزيع رؤية شاملة لتركيب العينة وتحديد العلاقات بين المتغيرات الرئيسية. يُلاحظ أن:

1. توزيع العينة حسب العمر:

- يشكل الأفراد في الفئة العمرية من 30 إلى 39 سنة نسبة 30.8% من العينة.
- تتساوى النسبة في الفئة العمرية من 40 إلى 49 سنة.
- يُلاحظ انخراط الأفراد في الفئة العمرية من 50 إلى 60 سنة بنسبة 15.4%.
- تُشير الفئة العمرية التي تتجاوز سن الـ 60 سنة إلى وجود نسبة قدرها 23.1%.

2. توزيع العينة حسب المستوى التعليمي:

- يُشير وجود الليسانس والماستر بنسبة 30.8% لكل منهما إلى تواجد متساوٍ في المستويات التعليمية.
- يُلاحظ تمثيل الدكتوراه بنسبة 15.4%، مما يُظهر التنوع في التحصيل العلمي للعينة.

3. توزيع العينة حسب الخبرة:

- تُمثل الفئة ذات الخبرة من 10 إلى 19 سنة نسبة كبيرة وهي 38.5%.
- يُظهر وجود نسبة مقاربة للخبرة من 20 إلى 30 سنة بنسبة 30.8%.
- تُشير الفئة ذات الخبرة التي تزيد عن 30 سنة إلى وجود نسبة قدرها 30.8% أيضًا.

يعكس الجدول 4 الآراء المتنوعة بشأن التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي حيث يظهر بشكل واضح أن 76.9% من المشاركين يوافقون على أن كفاءة محافظ الحسابات وحصوله على شهادة جامعية في التدقيق لهما تأثير إيجابي على فاعلية التدقيق المحاسبي ويُظهر الجدول أن 76.9% يرون أن التكوين المتخصص الذي يخضع له محافظ الحسابات يكفي لتحقيق تدقيق محاسبي فاعل. كما نلاحظ أيضا، أن 69.2% يوافقون على أن تكوين وتربصات محافظ الحسابات تعمل على رفع فاعلية التدقيق المحاسبي، بينما يظهر 15.4% محايدون تجاه هذا البيان. أما السؤال الرابع، فيظهر أن 100% يرون أن زيادة خبرة محافظ الحسابات تؤدي إلى تحسين جودة العمل وبالتالي الحصول على تدقيق محاسبي فاعل. بالنسبة للسؤال الخامس، يُظهر الجدول أن 84.6% يرون أن الالتزام بمعايير التدقيق يساهم في رفع فاعلية التدقيق المحاسبي. فيما يتعلق بالسؤال السادس، يُظهر الجدول أن 84.6% يرون أن استقلالية محافظ الحسابات تؤثر إيجابيًا على فاعلية التدقيق المحاسبي. بالنسبة للسؤال السابع، يُظهر الجدول أن 61.5% يرون أن الأتعاب المتناسبة تعكس إيجابيًا على فاعلية التدقيق المحاسبي. بينما يظهر السؤال الثامن أن 76.9% يعتبرون أن إعادة تعيين محافظ الحسابات لعهدتها ثانية تؤثر إيجابيًا على كفاءة وفاعلية التدقيق المحاسبي. بالنسبة للسؤال التاسع، يُظهر الجدول أن 100% يرون أن اعتماد محافظ الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من

التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي.

فاعلية التدقيق المحاسبي. أخيراً، يُظهر السؤال العاشر أن 69.2% يرون أن إشراف وهيمنة وزارة المالية يحد من فاعلية التدقيق المحاسبي، في حين يظهر 30.8% محايدون تجاه هذا البيان.

3.4 اختبار الفرضيات

الفرضية 01: "يلعب التدقيق الخارجي دوراً هاماً في التأثير على فاعلية التدقيق المحاسبي".

تم تحديد مستوى معنوية بقيمة 5% والمقصود منها درجة الاحتمال الذي ترفض به الفرضية إذا كانت قيمة المعنوية المحسوبة أقل أو تساوي مستوى المعنوية المعتمدة أي 0.05.

اختبار الفرضية الأولى: التي مفادها "يلعب التدقيق الخارجي دوراً هاماً في التأثير على فاعلية التدقيق المحاسبي". تم اختبارها لتحليل التباين ANOVA بغرض التأكد من صحة الفرضية كما هو مبين في الجدول 5.

من الجدول 5، يمكن ملاحظة أن قيمة معامل (F₀) المحسوبة أقل من القيمة F الجدولية عند درجتي حرية (12،1) عند مستوى حرية 0.05 وهي (8.78)، يدل ذلك على فروقات كبيرة بين المجموعات في القياس، ويشير ذلك إلى صحة الفرضية الأولى.

تعتبر العناصر الرئيسية التي تعزز فاعلية التدقيق المحاسبي من التدقيق الخارجي وتأهيل محافظ الحسابات، حيث يسهم التدريب المستمر والتحديث المهني في رفع جودة الخدمات. يلعب الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية دوراً حيوياً في تعزيز الشفافية والمصدقية. تؤثر استقلالية محافظ الحسابات في تقديم تقارير موضوعية، مما يعزز مستوى الثقة. ترتبط الأتعاب بجودة الخدمات، وإعادة تعيين محافظ الحسابات لعهدا ثانية يعزز الفهم العميق للمؤسسة. وأخيراً، يجب أن نلقي الضوء على أهمية معايير التدقيق المحلية لتعزيز فاعلية عمليات التدقيق المحاسبي. رغم دور التدقيق الخارجي في التحسين، تتطلب التحديات التفوق من خلال اتخاذ سياسات فعّالة لضمان تحسين جودة التدقيق المحاسبي في المستقبل.

الفرضية 02: "يستخدم المدققون الخارجيون معايير مقبولة عموماً تؤثر على فاعلية التدقيق المحاسبي".

تم تحديد مستوى معنوية بقيمة 5% والمقصود منها درجة الاحتمال الذي ترفض به الفرضية إذا كانت قيمة المعنوية المحسوبة أقل أو تساوي مستوى المعنوية المعتمدة أي 0.05.

اختبار الفرضية الثانية: التي مفادها "يستخدم المدققون الخارجيون معايير مقبولة عموماً تؤثر على فاعلية التدقيق المحاسبي". تم اختبارها لتحليل التباين ANOVA بغرض التأكد من صحة الفرضية كما هو مبين في الجدول 6.

الجدول 6: نتائج تحليل التباين لاختبار صحة الفرضية الأولى

مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
*0.000	2.787	4.421	1	3.801	بين المجموعات
		1.364	12	16.037	داخل المجموعات
		/	13	19.838	المجموع

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دالة أقل أو يساوي 0.05

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27 (n=47)

من الجدول، يمكن ملاحظة أن قيمة معامل (Fo) المحسوبة أقل من القيمة F الجدولية عند درجتي حرية (12،1) عند مستوى حرية 0.05 وهي (2.79)، يدل ذلك على فروقات كبيرة بين المجموعات في القياس ويشير ذلك إلى صحة الفرضية الثانية. تحقيق فاعلية التدقيق المحاسبي يعتمد على معايير وممارسات معتمدة، حيث يلعب المدققون الخارجيون دوراً أساسياً في تحقيق هذه المعايير. تأهيل محافظ الحسابات يساهم في رفع جودة التدقيق والشهادة الجامعية تعتبر أساسية للتحسين المستمر، التدريبات المتخصصة والخبرة تعززان مهارات المحافظين، والتزامهم بالمعايير يعزز الشفافية في التقارير، استقلالية المدقق تساهم في موضوعية التدقيق والأنتعاب المناسبة تحفز على تقديم خدمات عالية الجودة، إعادة تعيين محافظ الحسابات تظهر الثقة في قدراتهم، والالتزام بالمعايير المحلية يعزز فاعلية التدقيق. في الختام، المدققون الخارجيون يلعبون دوراً حيويًا في تعزيز التدقيق الخارجي وزيادة فاعلية التدقيق المحاسبي.

5. خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي، وبعد اختبار فرضيات الدراسة توصلنا إلى وجود أثر إيجابي للتدقيق الخارجي على فاعلية التدقيق المحاسبي، ومنه يمكن استخلاص النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

- التدقيق الخارجي ضرورة حتمية لا بد من وجوده في كل منشأة سواء عن طريق التعاقد أو بقوة القانون.
- التدقيق المحاسبي الذي لا يركز على تدقيق خارجي مستقل لا يعد تدقيقاً فاعلاً مهماً كان نوع التدقيق القائم بالمنشأة.
- التدقيق الخارجي تدقيق تدرج عبر العصور، وفي كل مرة يستفيد من تراكماته السابقة.
- حتى يكون التدقيق الخارجي ذو فاعلية لا بد من حصول محافظ الحسابات على شهادة جامعية وهو ما وافق عليه نسبة 76,9% من المشاركين.
- وافق ما نسبته 76,9% من عدد المشاركين أيضاً على أن التكوين المتخصص الذي يخضع له محافظ الحسابات كاف للحصول على تدقيق محاسبي فاعل.
- توصلت الدراسة إلى أن تنظيم تكوين وتربصات لفائدة محافظي الحسابات تعمل على رفع فاعلية التدقيق المحاسبي وهو ما وافقت عليه نسبة 69,2% من المشاركين فيما لزمته نسبة 15,4% الحياد اتجاه هذا البيان.
- وافق جميع المشاركين بنسبة 100% على أن زيادة خبرة محافظ الحسابات تؤدي إلى تحسين جودة العمل وبالتالي الحصول على تدقيق محاسبي فاعل.
- كما أظهرت النتائج بأن نسبة 84,6% من المشاركين يرون أن الالتزام بمعايير التدقيق يساهم في رفع فاعلية التدقيق المحاسبي.
- تُظهر النتائج أيضاً بأن 84,6% يرون أن استقلالية محافظ الحسابات تؤثر إيجابياً على فاعلية التدقيق المحاسبي.
- يوافق 61,5% من المشاركين على أن الأنتعاب المتناسبة تنعكس إيجابياً على فاعلية التدقيق المحاسبي.
- تعتبر نسبة 76,9% من المشاركين على أن إعادة تعيين محافظ الحسابات لعهدتها ثانية تؤثر إيجابياً على كفاءة وفاعلية التدقيق المحاسبي.
- يرى كل المشاركين بنسبة 100% أن اعتماد محافظ الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من فاعلية التدقيق المحاسبي.

- وكنتيجة أخيرة توصلت إليها هاته الدراسة أتجه ما نسبته 69.2% من المشاركين إلى أن إشراف وهيمنة وزارة المالية يحد من فاعلية التدقيق المحاسبي، في حين التزم 30.8% الحياد تجاه هذا البيان.

التوصيات:

- من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة توصلنا إلى مجموعة من التوصيات نذكرها في هذا الجزء.
- ضرورة العمل على استقلالية المدقق الخارجي كحتمية للقيام بعمله وفق ما هو مخطط له.
- السعي لإشراك محافظي الحسابات في اتخاذ القرارات التي تخص هذه المهنة للتهوض بها ومسايرة مثيلاتها بالدول الرائدة في مجال التدقيق.
- تنظيم دورات تكوينية وتربصات لفئة المدققين لاطلاعهم بالمستجدات خاصة ما تعلق منها بمعايير التدقيق الوطنية والدولية.
- العمل على فصل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC عن هيمنة وزارة المالية حتى تكون للمهنة استقلالية تامة تزيد من فرص مواكبتها للتقدم الحاصل في هذا المجال.

5. قائمة المراجع:

- ✓ آسيا هيري. (2018/2017). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - رسالة دكتوراه. جامعة أحمد درارية، أدرار، الجزائر.
- ✓ عباس فاضل. (نيسان، 2022). أثر التدقيق على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية في شركات قطاع الاتصالات في العراق - مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية .
- ✓ عصام الدين محمد متولي. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات. السودان: جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- ✓ عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزائر: دار هومة.
- ✓ فاطمة ناجي العبيدي. (2012). مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن. قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط. الأردن.
- ✓ كريمة بن حواس. (2015/2014). التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية - إلتفاتة لواقع الجزائر - رسالة دكتوراه. جامعة باجي مختار. عنابة. الجزائر.
- ✓ محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات - الاطار النظري والممارسة التطبيقية - . الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- ✓ محمد قريثلي، و عبد القادر بوعزة. (2021). أثر الامداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي - دراسة ميدانية من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر. مجلة البشائر الاقتصادية.

جدول 1: اختبارات جودة أداة القياس (الاستبيان)

المتغيرات	القيمة	الدلالة	قرار
معاملات ألفا كرونباخ	0,813	0.600	جيد
معاملات الموثوقية المركبة	0,901	0.700	جيد
متوسط التباين المستخرج (AVE)	0,586	0.500	جيد
اختبار مدى كفاية العينة KMO	0,621	0.400	جيد

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

جدول 2: الارتباط وصحة التمايز

العبرة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	0,811									
2	0,378	0,627								
3	0,424	0,304	0,765							
4	0,470	0,258	0,645	0,728						
5	0,341	0,276	0,461	0,553	0,820					
6	0,452	0,240	0,525	0,617	0,590	0,682				
7	0,516	0,111	0,286	0,332	0,267	0,304	0,719			
8	0,553	0,295	0,286	0,350	0,258	0,313	0,101	0,746		
9	0,581	0,295	0,553	0,276	0,212	0,258	0,055	0,184	0,774	
10	0,608	0,304	0,525	0,534	0,129	0,175	0,055	0,147	0,230	0,783

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

جدول 3: البيانات الشخصية لعينة الدراسة

العمر	النسبة (%)	المستوى التعليمي	النسبة (%)	الخبرة	النسبة (%)
من 30 إلى 39 سنة	30,8	الليسانس	38,5	من 10 إلى 19 سنة	38,5
من 40 إلى 49 سنة	30,8	الماستر	23	من 20 إلى 30 سنة	30,8
من 50 إلى 60 سنة	15,4	الدكتوراه	38,5	أكثر من 30 سنة	30,8
أكثر من 60 سنة	23	-	-	-	-

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

التدقيق الخارجي وأثره على فاعلية التدقيق المحاسبي.

جدول 4: دراسة وصفية للعبارة

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	ET	الترتيب
1	تلعب كفاءة محافظ الحسابات وحصوله على شهادة جامعية في التدقيق عاملا لزيادة فاعلية التدقيق المحاسبي.	15.4	7.7	76.9	2.61	0.768	6
2	التكوين المتخصص الذي يخضع له محافظ الحسابات للالتحاق بالمهنة كاف للقيام بتدقيق محاسبي يتسم بالفاعلية.	15.4	7.7	76.9	2.61	0.768	6
3	محافظ الحسابات يتحصل على تكوين وتربصات دورية لتجديد المعارف ومواكبة المستجدات المهنية على الصعيدين الوطني والدولي مما يعمل على الرفع من فاعلية التدقيق المحاسبي.	15.4	15.4	69.2	2.54	0.776	8
4	كلما زادت خبرة محافظ الحسابات كلما اتسم عمله بالجودة وبالتالي الحصول على تدقيق محاسبي فاعل.	0.0	0.0	100.0	3.00	0.000	1
5	التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية والمحلية يجعل عمله يتم بدقة تعمل على رفع فاعلية التدقيق المحاسبي.	7.7	7.7	84.6	2.78	0.599	3
6	تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الكاملة له تأثير على فاعلية التدقيق المحاسبي	0	15.4	84.6	2.85	0.376	2
7	حصول محافظ الحسابات على أعباء تتناسب مع ما يقدمه من خدمات يعكس إيجابا على فاعلية التدقيق المحاسبي	7.7	30.8	61.5	2.54	0.660	7
8	إعادة تعيين محافظ الحسابات لعهدا ثانية يلعب دورا في فهمه للمؤسسة ومحيطها وتخصصها وبالتالي يعكس على كفاءة وفاعلية التدقيق المحاسبي.	0.0	23.1	76.9	2.77	0.439	4
9	اعتماد محافظ الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) المعدة وفقا للبيئة الجزائرية يساهم في زيادة فاعلية التدقيق المحاسبي.	0.0	0.0	100.0	3.00	0.000	1
10	اشراف وهيمنة وزارة المالية على مهنة التدقيق مقارنة بالدور الهزيل الذي تقوم به الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يحد من فاعلية التدقيق المحاسبي.	0.0	30.8	69.2	2.69	0.480	5

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

جدول 5: نتائج تحليل التباين لاختبار صحة الفرضية الاولى

مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
*0.000	8.783	14.202	1	14.202	بين المجموعات
		1.617	12	19.407	داخل المجموعات
		/	13	33.610	المجموع

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دالة أقل أو يساوي 0.05

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27

جدول 6: نتائج تحليل التباين لاختبار صحة الفرضية الاولى

مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
*0.000	2.787	4.421	1	3.801	بين المجموعات
		1.364	12	16.037	داخل المجموعات
		/	13	19.838	المجموع

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دالة أقل أو يساوي 0.05

المصدر: من اعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS V27