

العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائرية وتيبازة"

ط.د. محامي زليخة

طالبة دكتوراه

جامعة المدية- الجزائر

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي ودرجة تأثيرها، وذلك من خلال دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، وقد تم تقسيم الدراسة إلى جزأين، الجزء الأول يشكل الإطار النظري للدراسة، بالاعتماد على الكتب والمذكرات والمجلات والدراسات السابقة، أما الجزء الثاني فيشكل الدراسة الميدانية، حيث تم تصميم استبانة وزعت على عينة ميسرة من ممارسي مهنة المحاسبة، وتضمنت مجموعة من العوامل لدراسة درجة تأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي، والتي تم استخلاصها من الدراسات السابقة، ثم تم تحليلها بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss. وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلاف في الأهمية النسبية لتأثير العوامل المدروسة (العوامل المادية، عوامل متعلقة بالعمل، عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل متعلقة ببيئة المراجعة، العوامل الشخصية، العوامل القانونية والتشريعية والرقابية) على استقلالية المراجع الخارجي، وعدم وجود اختلاف لتأثيرها باختلاف العوامل الوسيطة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، استقلالية المراجع الخارجي، مهنة المراجعة، عوامل التأثير.

Résumé:

cette étude avait pour but la connaissance des facteurs affectifs sur l'autonomie du Auditeur externe, ceci par l'étude des avis d'un exemple des praticiens de la comptabilité en divisant cette dernière en deux parties: la première représente le cadre théorique de l'étude, la deuxième est basée sur l'étude pratique là où il est formé un sondage distribué aux comptables afin d'arriver à un résultat qui sera analysé par SPSS.

L'étude confirme l'existence de l'importance relativement. différente des facteurs étudiés. (facteurs physiques, facteurs liés au client, facteurs renvoient au bureau de la revue, facteurs personnels....) sur Indépendance du Auditeur externe.

les mots clés: Audit externe, Auditeur externe, Indépendance du auditeur externe, Carrière d'audit, Facteurs d'influence.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائرية وتيانزة"

مقدمة:

أصبحت الحاجة ماسة لخدمات التدقيق الخارجي بعد كبر المشروعات وزيادة حجم عملياتها وضخامة رؤوس الأموال المستثمرة فيها، وعلى اثر انفصال الملكية عن الإدارة التزم القائمون على إدارة الشركات العامة، بإبلاغ حملة الأسهم والمستثمرين والممولين الآخرين بالجوانب المالية لأنشطتهم الاقتصادية، ورغبة من مستخدمي البيانات المالية في أن تصفح هذه البيانات عن الأداء الفعلي للأنشطة الاقتصادية بالدقة الممكنة، فقد نمت الحاجة إلى فحصها من قبل مراجع مؤهل مستقل ومحيد لديه الخبرة الضرورية، وزادت الحاجة إلى خدمات المراجعين بسبب حالات الغش وارتكاب الأخطاء ومحاولات التحريف في إعداد وعرض البيانات المالية .

ويعد استقلال مراجع الحسابات عند إبدائه رأيه الفني المحيد حول القوائم المالية من أهم العوامل المعززة لزيادة درجة الثقة في تقريره، حيث يعتبر تقريره أساسياً لتعزيز ثقة متبعي اقتصاديات الوحدة المحاسبية من مستثمرين وممولين ومقرضين وغيرهم في المعلومات المحاسبية المنشورة من قبل تلك الوحدات.

وجاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي وعليه يمكن إبراز إشكالية هذه الدراسة كالتالي:

ما هي العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي؟ وهل تختلف أهميتها النسبية؟

أهمية الدراسة: إن الثقة في تقرير المراجع الخارجي تنأى من درجة الاستقلالية التي يتمتع بها، لذلك تكون الاستقلالية مطلبا أو شرطا أساسيا لقيام المراجع الخارجي بعمله على أكمل وجه، ومنه سيتم تسليط الضوء على مهنة مراجعة الحسابات، والعوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، وإبراز مدى تأثيرها على مصداقية المراجع في إبداء رأيه حول مهنته التي يقوم بها مما يؤدي إلى آثار و تبعات تؤدي إلى الإضرار بمصالح الأطراف ذات العلاقة.

أهداف الدراسة:

- التعرف على العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات.
- تحليل الأهمية النسبية (درجة التأثير) للعوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات.
- الوقوف على آراء الفئات المشمولة بالدراسة بخصوص العوامل التي قد تحول دون توفر الاستقلالية للمراجع الخارجي.
- اختبار أثر العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي على استقلالية المراجع الخارجي.
- الخروج بنتائج و توصيات تساهم في تعزيز استقلالية مراجع الحسابات في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة.

الفرضيات:

- **الفرضية الرئيسية الأولى H01:** لا يوجد تأثير للعوامل المدروسة (المحددة) على استقلالية المراجع الخارجي عند اخذ هذه العوامل بصورة مجتمعة وعند أخذها بصورة مستقلة.
- وعليه تنبثق الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير للعوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي.
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.
- الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.
- الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد تأثير للعوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

– الفرضية الفرعية السادسة: لا يوجد تأثير للعوامل التشريعية والقانونية والرقابية المنظمة للمهنة على استقلالية المراجع

الخارجي.

الفرضية الرئيسية الثانية: H02: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة (العوامل المادية، العوامل المتعلقة بالعمل، العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة، العوامل الشخصية، العوامل التشريعية والقانونية والرقابية المنظمة للمهنة) على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف المتغيرات الوسيطة.

وعليه تنبثق الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف الفئة العمرية.
 - الفرضية الفرعية الثانية: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف المؤهل العلمي.
 - الفرضية الفرعية الثالثة: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف الوظيفة.
 - الفرضية الفرعية الرابعة: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف سنوات الخبرة.
- مجتمع الدراسة وعينتها:** ويتكون المجتمع الدراسة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تشمل المحاسبين ومساعد المحاسبين وأساتذة المحاسبة والمراجعة، والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، الذين ينشطون بولايات المدية، تيانزة والجزائر، وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع خمسين (50) إستبانة، وقد تم استرداد ستة وأربعون (46) إستبانة فقط، وقد تم استبعاد أربعة (4) منها أثناء عملية التحليل نتيجة عدم اكتمال البيانات فيها، وعليه اقتضت الدراسة على تحليل إجابات اثنين وأربعون (42) إستبانة، أي ما نسبته 84% من إستبانات الدراسة الموزعة.

الدراسات السابقة:

– دراسة لـ: (صيام وليد زكريا، 2003)¹

وهدف هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في ظل التشريعات المهنية، وقد اعتمد أسلوب الاستبيان وتوزيعه على مجتمع متكون من المراجعين العاملين بالأردن، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن العديد من العوامل ذات تأثير سلبي على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في الأردن، ومن هذه العوامل، العوامل المادية، العوامل السلوكية، وعوامل متعلقة بالعمل، وأخرى. يمكن التدقيق، وفي ضوء الدراسة قام الباحث بتقديم مجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة إعادة النظر في بعض التشريعات المهنية لاسيما المواد المتعلقة بتدقيق الحسابات لوجود ثغرات قانونية بها، والقيام بتعديلها مما يعزز استقلالية مراجع الحسابات.

– دراسة لـ: (يوسف محمود جربوع، 2004)²

وتدور إشكالية هذه الدراسة حول استقلال المراجعين ما زال محل جدل ومناقشة مما يهدد دور المراجع الخارجي في المجتمع وعدم رضاه عنه، وتناول الباحث دراسة الالتزامات المطلوبة من المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة على استقلاليته، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يتعرض لبعض الضغوط من قبل إدارة المنشأة عن طريق التعيين وتحديد الأتعاب والعزل، كما أن تقديم المراجع الخارجي لخدمات استشارية لزبونه بجانب خدمات المراجعة قد يهدد استقلاليته لاسيما مكاتب المراجعة الصغيرة، وتوصل الباحث أيضا إلى عدم وجود قانون منظم لمهنة المراجعة في فلسطين.

– دراسة لـ: (أحمد الهنيبي إيمان، 2004)³

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نظام للحاكمية المؤسسية يوصى بتطبيقه في شركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية المراجع القانوني، ودراسة مدى اهتمام مراجع الحسابات بمراجعة كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية المطبق على هذه الشركات، واثار كفاءة النظام على استقلالية مراجع الحسابات، وقد قامت الباحثة بتصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة من ممارسي مهنة



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائرية وتبانة"

المراجعة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مجموعة من المراجعين، وقد توصلت الدراسة إلى انه يوجد إدراك جيد من قبل مراجعي الحسابات في الأردن لمفهوم الحاكمية المؤسسية، كما توصلت إلى وجود اهتمام من قبل مراجعي الحسابات في الأردن لدراسة وتقييم كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية، كما أن هذا النظام يؤثر إيجابا على استقلالية مراجع الحسابات.

- دراسة لـ: (أحمد محمد علي البياضي، 2008)

وتدور الإشكالية حول محاولة تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال مراجع الحسابات بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في جمهورية اليمن بغرض توضيح سبل معالجة العوامل ذات التأثير السلبي وتدعيم العوامل ذات التأثير الإيجابي، وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل ذات التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات بالجهاز هي عوامل شخصية ومنها وجود علاقات شخصية بين المراجع والجهة الخاضعة للرقابة وقبوله الهدايا ومزايا من طرف الإدارة، وعوامل خارجية متمثلة في تدني الأجور والمرتبات التي يتقاضاها المراجع إضافة إلى العوامل التنظيمية.

- دراسة لـ: (أحمد محمد غنيم الرشيد، 2012)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر شروط الاستقلالية لمراجع الحسابات الخارجيين وغيرهم من الأطراف المستخدمين للقوائم المالية المراجعة في اتخاذ القرارات، وذلك بالاعتماد على توزيع الاستبيان من مجتمع دراسة متكون من المراجعين الخارجيين والمستخدمين والمقرضين والمحللين الماليين، بالإضافة إلى جهات الرقابة والإشراف على المهنة، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا تتوفر شروط لاستقلالية المراجعين الخارجيين في دولة الكويت، كما توصلت الدراسة إلى انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية لمراجع الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

- دراسة لـ: (سالم سيف الغريب، 2012)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور استقلالية المراجع الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير في المتغيرات المستقلة (استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته، ونزاهته وشفافيته، وكفاءته وعنايته المهنية، التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة) على المتغير التابع (مصادقية المعلومات المحاسبية)، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في أقسام المحاسبة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

- دراسة لـ: (Christian Prat، 2003)

هدفت الدراسة إلى إظهار مختلف العوامل القادرة على تحسين استقلالية المراجع، العوامل الأساسية من أجل حوكمة المؤسسات المفروضة من طرف القانون لضمان جودة المعلومة المالية التي يهتم بها المساهمون، خاصة بعد سقوط شركة المراجعة أندرسون (Arthur Anderson) وظهور قانون Sarbanes-Oxley الذي دعم العقوبات ضد الغش، وخلصت الدراسة إلى أن العوامل المساعدة على تحسين الاستقلالية تشمل: تناوب المساعدين، وضع ميثاق أخلاقي في المكتب، مستوى خبرة المراجع وكفاءته، العقوبات القانونية، المنافسة الشديدة بين المكاتب، مرونة القواعد والطرق المحاسبية.

- دراسة لـ: (Omri Mohamed Ali Brahim, Akrimi Nesrine Abdelkader, 2014)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي، ومن أجل ذلك قام الباحثان بإجراء تحليل كيفي وآخر كمي، وارتكزت الدراسة الكمية على اعداد استبيان موجه الى 87 معد للمعلومة المالية التونسية، وتوصلت الدراسة الى ان المحضرين للمعلومة المالية يبنون تصوراتهم بالارتكاز على سمعة المراجع الخارجي، وكذلك حجم المؤسسة، مراقبة المهنة، المسؤولية القانونية، العلاقات الشخصية، الرسوم، الاعتماد المالي، وتناوب المراجعين.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانة"

I - التعريفات الإجرائية:

أولاً/ مفهوم المراجعة الخارجية:

المراجعة هي " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"

وهناك عدة تعاريف للمراجعة الخارجية ونستعرض أهمها فيما يلي:

تعريف 1 : تتفق كافة الكتابات على تعريف المراجعة وفقاً لما ورد بالتقرير الصادر عن لجنة المفاهيم الأساسية للمحاسبة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كما يلي:

"المراجعة هي عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي، وذلك بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.¹

تعريف 2 : تعريف منظمة العمل الفرنسية : عرفت المراجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية منظمة من طرف شخص مهني مستقل، يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم مستقل ومعلل لتقدير مدى مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.¹¹

تعريف 3 : المراجعة الخارجية هي عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي في مجموعة من القوائم المالية، التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.¹²

مما سبق يمكن تعريف المراجعة الخارجية على أنها "فحص انتقادي منظم للقوائم المالية والعمليات، التي تقوم بها المؤسسة من طرف مهني خارجي مستقل، بهدف إبداء رأي في محاييد حول صدق وشرعية الحسابات والعمليات مع توصيل النتائج إلى المستخدمين ذوي الاهتمام".

ثانياً/ استقلالية المراجع الخارجي: تعتبر استقلالية المراجع الخارجي في أداء عمله المهني، العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة المراجعة، والتي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، وقد أولت التنظيمات المهنية والرقابية أهمية لاستقلالية مراجع الحسابات، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية.

وقد أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والمناقشات بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من المهتمين بالمهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع، كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة موضوع المراجعة بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوكاً من الغير حول استقلال المراجع وحياده.¹³

مفهوم الاستقلالية في مهنة تدقيق الحسابات يتصف بالشمول والعموم والتعمق والتعقيد، بنفس الوقت، وهذا ما يميز مهنة تدقيق الحسابات عن بقية المهن بسبب طبيعة العلاقة بين مدقق الحسابات وطرفي النزاع - الإدارة والأطراف الخارجية - في عملية تدقيق الحسابات.¹

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال المراجع الخارجي، ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية:¹

المفهوم الأول: الاستقلال الذهني: ويعني أن يتجرد المراجع من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية، فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

محددة، لان هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه، حيث انه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً، يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري: ويقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع، وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على انه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره، ولا يجب أن ينظر إلى استقلال المراجع على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه، وإنما يجب النظر إليها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

ثالثاً/ أبعاد استقلالية المراجع الخارجي

تتمثل أبعاد استقلالية المراجع الخارجي فيما يلي:¹ **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجمه المطلوب أدائه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد وتحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

ب- الاستقلال في مجال الفحص: ويعني ذلك بعد المراجع عن أية ضغوط وتدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها: حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع الشركة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر، التعاون المثمر والفعال بين المراجع والعاملين بالشركة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات، عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، ومحاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات، دون مراجعة أو فحص، البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة، مما يؤثر على عملية الفحص وإبداء الرأي.

ت- الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة.¹

إن الأمر الذي يلفت انتباه مدقق الحسابات وقد يجد من استقلاليته هو تعارض مصالح الأطراف المتعاملة من حيث العوائد المحتملة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:¹

- 1- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة حملة السندات
- 2- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة إدارة المنظمة
- 3- تعارض مصلحة إدارة المنظمة مع مصلحة السلطات الحكومية.

II - الدراسة الميدانية.

1: اختبار الثبات: بلغت قيمة (آلفا) للاستبانة ككل 80.7% وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60%، وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (01): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمجموعات الأسئلة التي تقيس متغيرات الدراسة.

المحور	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس	المحور السادس	المحور
قيمة ألفا كرونباخ	59.2%	76.5%	60.7%	67.5%	57.2%	70.5%	80.7%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

2: نتائج التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة.

أولاً: تأثير العوامل المادية والعوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي

أ: تأثير العوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي: لغرض اختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على ثلاثة أسئلة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02): تأثير العوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	درجة التأثير
01	نسبة الأتعاب.	3.81	1.13	76.2%	1	مؤثر
02	الخدمات الاستشارية.	3.31	1.09	66.2%	3	متوسط
03	الهدايا والهبات الممنوحة للمراجع الخارجي.	3.5	1.37	70%	2	مؤثر
-	المجموع	3.54	2.67	70.8%	-	مؤثر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

من ملاحظات المتوسطات الحسابية أعلاه التي تراوحت درجة تأثيرها بين متوسط التأثير ومؤثر، نلاحظ أن هناك تأثير للأتعاب على استقلالية المراجع الخارجي حسب رأي العينة المدروسة وذلك بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.81، وأهمية نسبية بلغت 76.2%، محتلاً بذلك المرتبة الأولى بين باقي العوامل الأخرى المدرجة ضمن العوامل المادية، كما نلاحظ من الجدول أن هناك تأثير للهدايا والهبات الممنوحة للمراجع على استقلالية المراجع الخارجي، بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.5، وأهمية نسبية 70%، وذلك في المرتبة الثانية، وأخيراً في المرتبة الثالثة الخدمات الاستشارية بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.31، وأهمية نسبية بلغت 66%، وبذلك فإن الخدمات الاستشارية متوسطة التأثير، أما المتوسط الإجمالي للعوامل مجتمعة (العوامل المادية) بلغ 3.54 وأهمية نسبية بلغت 70.8% وهي أكبر من 60%، وعليه فإن هناك تأثير للعوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي.

أما فيما يخص الانحراف المعياري فقد بلغ أكبر من 01 لكل عامل وهو ما يدل على أن إجابات أفراد العينة المدروسة كانت مشتتة، أي أن هناك اختلافات في إجابات أفراد العينة حول نفس السؤال.

ب: تأثير للعوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي: لغرض اختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على أربعة أسئلة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): تأثير العوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	درجة التأثير
01	المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية	3.57	0.91	71.4%	2	مؤثر
02	الوضع المالي للعميل.	3.31	1.22	66.2%	4	متوسط
03	حجم الشركة .	3.79	1.09	75.8%	1	مؤثر
04	ربحية الشركة.	3.57	1.13	71.4%	2	مؤثر
-	المجموع	3.57	3.35	71.4%	-	مؤثر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

نلاحظ من الجدول أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين متوسط التأثير والمؤثر فيما يخص تأثير العوامل المتعلقة بالعمل، بحيث جاءت في المرتبة الأولى حجم الشركة بمتوسط حسابي بلغ 3.79، وأهمية نسبية بلغت 75.8% أما في المرتبة الثانية فقد جاءت ربحية الشركة، والمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.79، وأهمية نسبية 71.4%، أما في المرتبة الرابعة والأخيرة فقد احتلتها الوضع المالي للعمل بمتوسط حسابي بلغ 3.31، وأهمية نسبية بلغت 66.2%، وهو عامل متوسط التأثير حسب رأي عينة الدراسة، وفيما يخص المتوسط الحسابي المرجح لتأثير العوامل المتعلقة بالعمل بمجموعة فقد بلغ 3.57، وأهمية نسبية بلغت 71.4%، وعليه فإن العينة المدروسة ترى بأن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بالعمل على استقلالية المراجع الخارجي، كما نلاحظ من الجدول أن الانحراف المعياري للعامل الأول (المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية) بلغ 0.91، أما العامل الثاني فقد بلغ 1.22، أما العامل الثالث فقد بلغ 1.09، والعامل الرابع 1.13، وقد بلغ الانحراف للعوامل بمجموعة 3.35، وهو انحراف مرتفع مما يدل على أن هناك تشتت في إجابات أفراد العينة حول درجة تأثير العوامل المتعلقة بالعمل على استقلالية المراجع الخارجي.

ثانياً: تأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وبيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي

أ: تأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي: لغرض اختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على ثلاثة أسئلة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) تأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي

الرقم	العبارة	متوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	درجة التأثير
01	حجم مكتب المراجعة	3.4	1.21	68%	2	مؤثر
02	ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة العالمية.	3.19	1.19	63.8%	3	التأثير
03	طول فترة التعاقد مع العميل.	3.79	1.22	75.8%	1	مؤثر
-	العوامل بمجموعة.	3.46	2.71	69.2%	-	مؤثر

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي حسب إجابة أفراد العينة المدروسة، حيث نجد في المرتبة الأولى من حيث درجة التأثير العامل الثالث (طول فترة التعاقد مع العميل)، بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.79 وهو من فئة [3.40-5] وهي من فئة مؤثر، كذلك أهمية نسبية بلغت 75.8% وهي نسبة مرتفعة أما في المرتبة الثانية فنجد العامل الأول (حجم مكتب التدقيق) بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.4 وهو من فئة مؤثر وبأهمية نسبية 68%، ما في المرتبة الثالثة و الأخيرة فنجد العامل الثاني (ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة العالمية) بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.19 وهو من فئة [2.60-3.39] أي متوسط التأثير، وأهمية نسبية بلغت 63.8%، أما في ما يخص المتوسط الحسابي لكل العوامل بمجموعة فقد بلغ 3.46 وأهمية نسبية بلغت 69.2%، أي أن العينة المدروسة ترى أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، كما نلاحظ من الجدول أن الانحراف المعياري يبلغ 1.12 للعامل الأول أي هناك تشتت في إجابات أفراد العينة فيما يخص تأثير حجم مكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي، أما العامل الثاني فقد بلغ الانحراف المعياري الخاص به 1.19 وهو يدل أيضاً على عدم توافق أفراد العينة في الإجابة أما الانحراف المعياري الخاص بالعامل الثالث فقد بلغ 1.22، وهو يدل على التشتت في إجابات أفراد العينة.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

وعموما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور الثالث (العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة) 2.71، وهو ما يدل على أن أفراد العينة تتفاوت في إجابات من حيث درجة تأثير كل عامل.

ب: تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي: لغرض اختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على تسعة أسئلة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (05): تأثير العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	درجة التأثير
01	المصالح والعلاقات الشخصية.	3.86	1.22	77.2%	5	مؤثر
02	الوساطة والمحسوبية.	4.19	1.06	83.6%	2	مؤثر
03	المنافسة بين مكاتب التدقيق.	3.43	1.23	68.6%	8	مؤثر
04	درجة التدخل الحكومي في المهنة.	3.62	1.1	72.4%	7	مؤثر
05	هيمنة الإدارة على قرار تعيين المراجع.	3.76	1.03	75.2%	6	مؤثر
06	إدارة المراجع لبعض أعمال العميل.	3.9	0.9	78%	4	مؤثر
07	استثمار المراجع في الشركات المنافسة للعميل.	3.93	1.02	78.6%	3	مؤثر
08	عوامل متعلقة بإجراءات المراجعة.	3.26	1.08	65.2%	9	متوسط
09	الالتزام بأخلاقيات المهنة.	4.31	0.92	86.2%	1	مؤثر
-	المجموع	3.8	5.08	76%	-	مؤثر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من الجدول أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي ، بحيث نجد في المرتبة الأولى (الالتزام بأخلاقيات المهنة) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.31 وهو من فئة [3.40-5] مؤثر، وبأهمية نسبية بلغت 86.2% وهي نسبة عالية، فيما يأتي في المرتبة الثانية (الوساطة والمحسوبية) بمتوسط حسابي بلغ 4.19 وهو من فئة [3.40-5] وهو مؤثر، وبأهمية نسبية بلغت 83.8% وهي نسبة عالية، يليه (استثمار المراجع في الشركات المنافسة للعميل) بمتوسط حسابي 3.39 وهو من فئة مؤثر ،و بأهمية نسبية بلغت 78.6%، ثم يأتي في المرتبة الرابعة (إدارة المراجع لبعض أعمال العميل) بمتوسط مرجح حسابي بلغ 3.9 وهو من فئة مؤثر،و بأهمية نسبية بلغت 78%، ثم في المرتبة الخامسة (المصالح والعلاقات الشخصية) وذلك بمتوسط حسابي بلغ 3.86 وهو من فئة [3.4-5] أي مؤثر،و بأهمية نسبية بلغت 77.2%، يليه في المرتبة السادسة (هيمنة الإدارة على قرار تعيين المراجع) بمتوسط حسابي بلغ 3.76 وهو من فئة مؤثر،و بأهمية نسبية بلغت 75.2%، ثم يأتي في المرتبة السابعة (درجة التدخل الحكومي في المهنة) بمتوسط حسابي بلغ 3.62 وهو من فئة مؤثر، وبأهمية نسبية بلغت 72.4%، ثم يأتي عامل (المنافسة بين مكاتب المراجعة) بمتوسط حسابي بلغ 3.43 وهو من فئة مؤثر، وأهمية نسبية بلغت 68.6%، و تأتي العوامل المتعلقة بإجراءات المراجعة أخيرا، بمتوسط حسابي بلغ 3.26 وهو من فئة [2-3.39] أي متوسط التأثير، وبأهمية نسبية بلغت 65.2%، أما المتوسط الحسابي للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة مجتمعة فقد بلغ 3.80، ونسبة أهمية بلغت 76% وهي نسبة مرتفعة، وعليه فان العوامل المتعلقة ببيئة



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع حسب آراء العينة المدروسة، أما في ما يخص الانحراف المعياري فقد كان في حدود 0.9 للعامل السادس والتاسع وبلغ أكثر من 1 بالنسبة للعوامل الباقية، وهو ما يدل على وجود تشتت أو اختلاف في إجابات أفراد العينة المدروسة، أما الانحراف المعياري الإجمالي فقد بلغ 5.8، وهو ما يدل على وجود تشتت كبير في إجابات أفراد العينة المدروسة.

ثالثا: تأثير للعوامل الشخصية والعوامل القانونية والتشريعية والرقابية المنظمة للمهنة على استقلالية المراجع الخارجي.

أ: تأثير العوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي: لغرض اختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على خمسة أسئلة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (06): تأثير العوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	درجة التأثير
01	الراحة النفسية للتعيل.	3.81	1.09	76.2%	1	مؤثر
02	الخلافات العائلية.	2.31	1.18	46.2%	5	غير مؤثر
03	روتينية العمل.	3.05	1.25	61%	3	متوسط
04	الخوف من الفشل في أداء مهامه في الوقت المحدد.	2.90	1.12	58%	4	متوسط
05	تعدد الجهات المشرفة على عمل المراجع وتضاربها.	3.64	1.12	72.8%	2	مؤثر
-	المجموع	3.14	3.5	62.8%	-	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين المؤثر ومتوسط التأثير فيما يخص العوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي، فتأتي في المرتبة الأولى الراحة النفسية للمراجع بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.81، وأهمية نسبية بلغت 76.2%، أما المرتبة الثانية فيحتلها عامل تعدد الجهات المشرفة على عمل المراجع وتضاربها بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.64، ونسبة أهمية بلغت 72.8%، أما المرتبة الثالثة عامل روتينية العمل بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.05، ونسبة أهمية 61%، وبأتي عامل الخوف من الفشل في أداء مهامه في الوقت المحدد في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 2.90، وأهمية نسبية بلغت 58%، وأخيرا وفي المرتبة الخامسة عامل الخلافات العائلية بمتوسط حسابي بلغ 2.31، وأهمية نسبية بلغت 46.2%، ومنه فإن المتوسط الحسابي للعوامل الشخصية مجتمعة بلغ 3.14، وأهمية نسبية بلغت 62.8%، وهي أكبر من 60%، ومنه فإن للعمل الشخصية تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، أما بالنسبة للانحراف المعياري للعوامل الشخصية، فقد بلغ 3.5، وهو أكبر من 1، ومنه فإن إجابات عينة الدراسة كانت مشتتة ومتفاوتة.

ب: تأثير للعوامل القانونية والتشريعية والرقابية المنظمة لمهنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي
لغرض اختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على ثلاثة أسئلة كما هو موضح في الجدول التالي:



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

جدول رقم (07): تأثير العوامل القانونية والرقابية المنظمة لمهنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	درجة التأثير
01	المغلاة في وضع القيود التشريعية والرقابية.	3.64	0.88	72.8%	3	مؤثر
02	عدم شمولية بعض القوانين وتضاربها مما يسهل عملية اختراقها.	3.79	0.9	75.8%	2	مؤثر
03	كثرة القوانين وتعقدها.	4.10	1.03	82%	1	مؤثر
-	المجموع	3.84	2.23	76.8%	-	مؤثر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من ملاحظة الجدول أعلاه نرى أن هناك تأثير للعوامل القانونية والتشريعية والرقابية على استقلالية المراجع الخارجي، وتأني كثرة القوانين وتعقدها في المرتبة الأولى. بمتوسط حسابي مرجح 4.10، وأهمية نسبية قدرها 82%، أما في المرتبة الثانية عامل عدم شمولية بعض القوانين وتضاربها مما يسهل عملية اختراقها بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.79، وأهمية نسبية بلغت 75.8%، وأخيرا عامل المغلاة في وضع القيود التشريعية والرقابية في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح بلغ 3.64، ونسبة أهمية بلغت 72.8%، أما المتوسط الحسابي المرجح الإجمالي للعوامل بمجموعة بلغ 3.84، وأهمية نسبية قدرها 76.8%، وهي نسبة تفوق 60%، وعليه فهي تأثر على استقلالية المراجع الخارجي، أما فيما يخص الانحراف المعياري بلغ 2.23، وعليه فإن إجابات عينة الدراسة كانت مشتتة.

3: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

سنقوم في هذه المرحلة باختبار الفرضيات من خلال استخدام اختبار T لعينة واحدة (one sample t-test).

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى H01: لا يوجد تأثير للعوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي عند اخذ هذه العوامل بصورة مجتمعة وعند اخذ كل مجموعة من العوامل بصورة مستقلة.

جدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

العبرة	قيمة T	قيمة sig	النتيجة
العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع (y)	49.82	0.000	رفض الفرضية العدمية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Spss

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t للمحاور مجتمعة أو لعناصر الاستبيان ككل y قد بلغت 49.82 وقيمة sig بلغت 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة بأنه "لا يوجد تأثير للعوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي عند اخذ هذه العوامل بصورة مجتمعة وعند اخذ كل مجموعة من العوامل بصورة مستقلة"، ويتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد تأثير للعوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي عند اخذ هذه العوامل بصورة مجتمعة وعند اخذ كل مجموعة من العوامل بصورة مستقلة".

وقد تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية وسيتم اختبارها كالتالي:

أ: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى H011: لا يوجد تأثير للعوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانة"

جدول رقم (09): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى

العبارة	قيمة t	قيمة sig	نتيجة الفرضية الفرعية الأولى
العوامل المادية	18.44	0.000	رفض الفرضية العدمية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

قد تم اختبار t لعينة واحدة وبمطابقة بيانات الجدول في الأعلى نجد أن قيمة t المحسوبة بلغت 18.44، وقيمة sig بلغت 0.000، وهي أقل من 0.05، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية (لا يوجد تأثير للعوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي)، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه "يوجد تأثير للعوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي"، وهذا يعني أن العوامل المادية (نسبة الأتعاب، الخدمات الاستشارية والهدايا والهبات الممنوحة للمراجع الخارجي) تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي.

ب: اختبار الفرضية الفرعية الثانية H012: لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي.

جدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى.

العبارة	قيمة t	قيمة sig	نتيجة الفرضية الفرعية الثانية
العوامل المتعلقة بالعميل	21.7	0.000	رفض الفرضية العدمية.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t بلغت 21.7 وقيمة sig بلغت 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وعليه فإنه يتم رفض الفرضية العدمية التي تقضي بانه: "لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي". وهذا يعني أن أغلبية أفراد العينة أجمعوا على أنه يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالعميل على استقلالية المراجع الخارجي، وهذا ما تظهره النتائج حسب المتوسط الحسابي.

ت: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة H013: لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

جدول رقم (11): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

العبارة	قيمة t	قيمة sig	نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة
العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة	17.62	0.000	رفض الفرضية الفرعية الثالثة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أن قيمة t بلغت 17.62 وقيمة sig 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقضي ب: "يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي"، وهذا يعني أن أغلبية أفراد العينة ترى أن العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي.

ث: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة H014: لا يوجد تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

جدول رقم (12): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى

العبارة	قيمة t	قيمة sig	نتيجة الفرضية الفرعية الرابعة
العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة	39.88	0.000	رفض الفرضية الفرعية الرابعة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتبانزة"

نلاحظ من الجدول أن قيمة t بلغت 39.88 وقيمة sig 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي"، وهذا يعني وجود إجماع لعينة الدراسة حول تأثير العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

ج: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة H015: لا يوجد تأثير للعوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي.

جدول رقم (13): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرئيسية الأولى

العبارة	قيمة t	قيمة sig	نتيجة الفرضية الفرعية الخامسة
العوامل الشخصية	23.53	0.000	رفض الفرضية الفرعية الخامسة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول في الأعلى أن قيمة t بلغت 23.53، وقيمة sig بلغت 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبناءً عليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة المتمثلة في "يوجد تأثير للعوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي".

ح: اختبار الفرضية الفرعية السادسة H016: لا يوجد تأثير للعوامل القانونية والتشريعية والرقابية الخاصة بمهنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

جدول رقم (14): نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة للفرضية الرئيسية الأولى

العبارة	قيمة t	قيمة sig	نتيجة الفرضية الفرعية السادسة
العوامل القانونية والتشريعية والرقابية	24.73	0.000	رفض الفرضية الفرعية السادسة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

ما يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة t بلغت 24.73 وقيمة sig 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية العدمية التي تنص على أنه: "لا يوجد تأثير للعوامل القانونية والتشريعية والرقابية الخاصة بمهنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي"، ويتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير للعوامل القانونية والتشريعية والرقابية على استقلالية المراجع الخارجي".

ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية H02: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة (العوامل المادية، عوامل متعلقة بالعمل، عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل متعلقة ببيئة المراجعة، العوامل الشخصية، والعوامل القانونية والتشريعية والرقابية) على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف المتغيرات الوسيطة (الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة وسنوات الخبرة).

لاختبار هذه الفرضية تم تجزئتها إلى فرضيات فرعية وسنستخدم لاختبارها تحليل التباين لمعيار واحد (one way anova).

أ: اختبار الفرضية الفرعية الأولى H021: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف الفئة العمرية.

جدول رقم (15): تحليل نتائج التباين للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للفئة العمرية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	قيمة f	قيمة sig	النتيجة
الفئة العمرية	بين المجموعات	134.23	3	0.285	0.83	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	5959.88	38			
	التباين الكلي	6094.11	41			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

يلاحظ من البيانات في الجدول السابق أن قيمة f بلغت 0.285 وقيمة sig 0.83 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه "لا يختلف تأثير العوامل المدروسة (العوامل المادية، عوامل متعلقة بالعمل، عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل تتعلق ببيئة المراجعة، العوامل الشخصية والعوامل القانونية والتشريعية والرقابية) على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف الفئة العمرية.

ب: اختبار الفرضية الفرعية الثانية H022: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع باختلاف المؤهل العلمي.

جدول رقم (16): تحليل نتائج التباين للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للمؤهل العلمي

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	قيمة f	قيمة sig	النتيجة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	52.01	2	0.168	0.846	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	6042.1	39			
	التباين الكلي	6094.11	41			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول السابق (3-15) أن قيمة f بلغت 0.168 وقيمة sig 0.846 وهي أعلى من مستوى الدلالة 0.05 وبناءً عليه فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه "لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف المؤهل العلمي.

ت: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة H023: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف الوظيفة

جدول رقم (17): تحليل نتائج التباين للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للوظيفة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	قيمة f	قيمة sig	النتيجة
الوظيفة	بين المجموعات	1293.94	4	2.49	0.06	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	418.17	37			
	التباين الكلي	6094.11	41			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول (3-16) أن قيمة f بلغت 2.49 وقيمة sig 0.06 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه "لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف الوظيفة".

ث: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة H024: لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف سنوات الخبرة.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانة"

جدول رقم (18): تحليل نتائج التباين للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى لسنوات الخبرة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	قيمة t	قيمة sig	النتيجة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	360.32	3	0.787	0.50	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	5646.24	37			
	التباين الكلي	6006.24	40			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة f بلغت 0.787 وقيمة sig بلغت 0.50 وهي أعلى من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه "لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف سنوات الخبرة".

خاتمة:

يصدر عن عملية المراجعة تقريراً يبين ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المعايير الدولية)، ووجود أطراف كثيرة مهتمة بتقرير المراجع يجعله يعمل في بيئة تتسم بتضارب المصالح مما يهدد استقلاليته، وهذه الأطراف تتمثل في إدارة الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها والمساهمون وبقية الفئات التي تشكل ما يسمى بالطرف الثالث، فالثقة في تقرير المراجع الخارجي تتأني من درجة الاستقلالية التي يتمتع بها، لهذا تكون الاستقلالية مطلباً وشرطاً أساسياً لقيام المراجع الخارجي بعمله على أكمل وجه سواء استقلاله الذهني أو الظاهري، ومن ثم إمكانية اعتماد الأطراف ذات العلاقة على تقريره من أجل اتخاذ قراراتهم.

وهدف هذه الدراسة إلى بيان أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي، وهذه العوامل إن وجدت أثناء قيام المراجع الخارجي بمهمته قد تؤدي إلى عدم تعبير رأيه النهائي عن الصورة الحقيقية للمنشأة محل المراجعة ومنه تضليل الأطراف ذات العلاقة واتخاذهم قرارات تكون غير صائبة، وقد أثارت الدراسة جملة من التساؤلات وقدمت أيضاً فرضيات تعلقت بطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وفي ضوء تحليل النتائج ومناقشتها تم التوصل إلى وجود تأثير للعوامل المدروسة (المحددة) على استقلالية المراجع الخارجي، وبناءً عليه فقد تم نفي الفرضية الرئيسية الأولى H01 القاضية بعدم وجود تأثير لهذه العوامل على استقلالية المراجع الخارجي عند أخذها بصورة مجتمعة وعند أخذها بصورة مستقلة، وتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية H02 القاضية بأنه لا يختلف تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع باختلاف المتغيرات الوسيطة سواء من حيث الفئة العمرية أو المؤهل العلمي أو الوظيفة أو من حيث سنوات الخبرة.

وعليه يمكن إبراز أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة كالتالي:

- ✓ يوجد تأثير للعوامل المادية على استقلالية المراجع الخارجي.
- ✓ يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالعميل على المراجع الخارجي.
- ✓ يوجد تأثير للعوامل بمكتب المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.
- ✓ يوجد تأثير للعوامل الشخصية على استقلالية المراجع الخارجي.
- ✓ يوجد تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.
- ✓ يوجد تأثير للعوامل القانونية والتشريعية والرقابية الخاصة بمهنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.
- ✓ من أكثر العوامل تأثيراً على استقلالية المراجع الخارجي، الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- ✓ لا يوجد اختلاف في تأثير العوامل المدروسة على استقلالية المراجع الخارجي باختلاف المتغيرات الوسيطة.



العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي "دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيانزة"

قائمة المراجع:

- 1- صيام وليد زكريا، العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات المهنية، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار " التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة"، عمان، الأردن، للفترة 24- 25 أيلول 2003.
- 2- يوسف محمد جربوع، العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين وخيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الافدين، 76 (26)، جامعة الموصل، العراق، 2004.
- 3- أحمد الهنيي إيمان، تطوير نظام للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.
- 4- احمد محمد علي البياضي، دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة علي استقلال مراجع الحسابات بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، جامعة أسبوت، مصر، 2008.
- 5- لأحمد محمد غنيم الرشيد، مدى توافر شروط الاستقلالية لمراجع الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
- 6- سالم سيف الغريب، دور استقلالية المراجع الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، الأردن، 2012.
- 7- Christian Prat, L'INDÉPENDANCE PERÇUE DE L'AUDITEUR, *Revue française de gestion*, 2003/6 (no 147).
- 8- Omri Mohamed Ali Brahim, Akrimi Nesrine Abdelkader, Les facteurs d'influence de l'indépendance de l'auditeur externe: une étude exploratoire auprès des préparateurs de l'information financier tunisiens, la revue gestion et organisation, 2014, Available online at. www.sciencedirect.com
- 9- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 6.
- 10- جيهان عبد العزيز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، ط1، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 30.
- 11- مامي علي، "اثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين"، رسالة ماجستير، البليدة، الجزائر، 2011، ص 29.
- 12- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، "أصول المراجعة"، دار الجامعية، مصر، 2000، ص 07.
- 13- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2002، ص 104.
- 14- عبد المطلب سرطاوي، مهنددات استقلالية مدقق الحسابات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، الأردن، ص 8.
- 15- المطارنة غسان، "تدقيق الحسابات المعاصر"، طبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 85، 86.
- 16- الصبان محمد سمير، إبراهيم حسن إبراهيم، "أصول المراجعة الخارجية"، مرجع سابق، ص 65-67.
- 17- احمد محمد غنيم الرشيد، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، مذكرة ماجستير، الأردن، 2012، ص 17.
- 18- مجيد الشرع، محمد النجار، تأثيرات التحكم المؤسسي على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات الأردنية (دراسة تطبيقية)، المؤتمر العلمي المهني الخامس " التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة"، للفترة 24- 25 أيلول 2003، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، ص 10.

