

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي في المؤسسة
الاقتصادية الجزائرية (من وجهة نظر أكاديمية ومهنية)

*Factors affecting the quality of external audit and its relation to financial
corruption in the Algerian economic institution from an academic and
professional standpoint*

سامية معتوق جامعة أم البواقي - الجزائر - Samia.maatouk1910@gmail.com تاريخ النشر: 2021/12/31	سميحة بوحفص جامعة خنشلة - الجزائر - samihabouhafs@gmail.com تاريخ القبول: 2021/10/23	غنية بن حركو* جامعة خنشلة - الجزائر - ghaniabenharkou@gmail.com تاريخ الاستلام: 2021/09/26
---	---	---

الملخص:

تهدف هذا الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وبغية الحصول على البيانات اللازمة والأكثر ارتباطا بالواقع تم الاستعانة باستبيان موجه إلى عينة من المهنيين والاكاديميين، وقد خلصت الدراسة إلى أن مفهوم الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية يختلف من وظيفة إلى أخرى، الاكاديميين إجاباتهم مبنية على توقع علمي، في حين أن المحاسبين المهنيين إجاباتهم مبنية على أساس الواقع ومن منظورهم الفساد المالي يجب أن يكون ملموس، وأن كبر حجم الشركة يكون الفساد المالي الغير مكتشف، أو الذي تم التغطية عليه أكبر، والعوامل الخاصة بمكتب المراجعة لها علاقة طردية موجبة مع الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
الكلمات المفتاحية: الجودة ، المراجعة الخارجية، عوامل جودة المراجعة الخارجية، الفساد المالي.

تصنيف JEL: C12 , M42

Abstract :

This study aims to clarify the factors affecting the quality of external audit and its relationship to financial corruption in the Algerian economic institution. In order to obtain the necessary and more relevant data, a questionnaire was used for a sample of professionals and academics. The study concluded that the concept of financial corruption in economic institutions varies from job to job. Academics' responses are based on a scientific expectation, whereas professional accountants' responses are based on reality and their perspective on financial corruption in Algerian economic institutions.

Keywords: quality, external audit, external audit quality factors, financial corruption.

JEL classification codes: C12 , M42

مقدمة

إن ظاهرة الفساد المالي الناتج عن التلاعب والغش ظاهرة عالمية شديدة الإنتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، حتى أصبح حجمها ونتائجها أصبحت ملفتة للانتباه خاصة مع الفضائح المالية لشركات كبرى عالمية تورط فيها كبرى مكاتب المراجعة على غرار فضيحة شركة انرون للطاقة وحصول اختلاسات كبيرة في شركة آرثر اندرسون لتدقيق الحسابات وانهيار شركة وورد إلى توجيه اتهامات عديدة إلى المحاسبة والمراجعة، هنا يبرز دور المراجع الخارجي كطرف محايد ليضمن المصالح ويعطي رأيه الفني على صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، مما يتطلب منه أن يكون على علم ودراية كبيرين بما يمكن أن يقوم به أي معد للبيانات أو القوائم المالية.

تعد جودة المراجعة مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهيمه أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم. كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها

1. مشكلة الدراسة

تتمثل مشكله البحث بهذه الدراسة من خلال شقيها النظري والعملي إلى الوقوف على علاقة العوامل المؤثرة في جوده المراجعة الخارجية بالفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، من خلال الدراسة النظرية التي تستعرض مجموعه من الدراسات السابقة في ذلك الصدد ، والدراسة الميدانية التي تهدف إلي إختبار تلك العوامل علي جوده المراجعة الخارجية وبالتالي تحديد علاقتها مع الفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

2.اهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى:

- ❖ الوقوف على العوامل المحددة لجودة المراجعة؛
- ❖ إختيار وتحديد نوع العلاقة بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والفساد المالي في المؤسسة الإقتصادية؛
- ❖ إستقراء الآراء المختلفة للأكاديميين والمهنيين بخصوص تلك العلاقة.

3. أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الناحيتين العلمية والعملية، فمن الناحية العلمية يعد امتدادًا للدراسات السابقة التي تناولت موضوع جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها والفساد المالي من خلال تحديد نوع العلاقة بينها، أما من الناحية العملية تتمثل في حيوية موضوع جودة المراجعة الخارجية العوامل المؤثرة فيها والموضوع ظاهرة الفساد المالي المتجددة والمتغيرة التي تتكيف مع مجيها بتغير الزمان والمكان في مقابل أن البحوث والدراسات الأكاديمية التي تهتم بجودة المراجعة الخارجية وربطها بالفساد المالي بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية باعتبارها من أهم القضايا على الصعيد الأكاديمي والتطبيقي جدا.

4. حدود الدراسة

تمثلت في: إهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بجودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها وهي مقسمة إلى ثلاث مجموعات: عوامل خاصة بمكتب المراجعة، عامل خاصة بفريق المراجعة وعوامل خاصة بعميل المراجعة) ودراسة علاقتها مع الفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. وذلك من خلال إرسال استبيان إلى مفردات عينة الدراسة خلال الفترة من ديسمبر 2020 إلى غاية ماي 2021.

5. فرضيات البحث

للإجابة على إشكالية الدراسة تم وضع الفرضيات التالية:

1.5. الفرضية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تعزى إلى الوظيفة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛ التي قسمت بدورها إلى فرضيتين فرعيتين هما:

❖ توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية تعزى إلى الوظيفة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛

❖ توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تعزى إلى الوظيفة عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛

2.5. الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛ التي تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين هما:

❖ توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛

❖ توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛

3.5.الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بمكتب المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛

4.5.الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بفريق المراجعة وفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛

5.5.الفرضية الخامسة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.

6.الدراسات السابقة

1.6.دراسة (مراكشي و بروم ، 2019) هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية للحسابات من وجهة نظر محافظي حسابات من ولايات الجنوب الجزائري، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود علاقة بين العوامل ذات الصلة بمكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة. مع ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة المتساوية الاعضاء على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة لا سيما دور لجنة مراقبة النوعية التي تعني بضمان جودة التدقيق.

2.6.دراسة (النوايسة، 2006) تهدف هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. حيث تكونت العينة المعتمدة من (62) مدققا، من أصل 314 مدققا، وتوصلت الدراسة الى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، في حين ان أقل ما يؤثر، على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

3.6.دراسة (قندوز و أيت محمد، 2018) هدفت الدراسة إلى تحديد أثر المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والاداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من خلال استبيان وجه إلى 60 مفردة من الفاعلين في مجال المراجعة الخارجية، وتوصلت الدراسة إلى أن ضعف الوازع المهني والأخلاقي أدى

الكثير من المهنيين أدى إلى زيادة انتشار الفساد الإداري و المالي خاصة عدم وجود عقوبات صارمة وخازمة تردع مرتكبي الفساد وتوفير الحماية للمبلغين عن الفساد.

I-الإطار النظري للدراسة

1.العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

1.1.مفهوم جودة المراجعة الخارجية

كلمة الجودة هي لاتينية *qualités* والتي تعني طبيعة شخص أو طبيعة شيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعني درجة الاتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية، وبعد الثورة الصناعية تغير مفهوم الجودة وتمحور معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة.

ويعتبر De Angel من الأوائل الذين قاموا بتعريف جودة المراجعة الخارجية والذي لقي قبولا من الكتاب في مجال المراجعة وعرفها بأنها: " قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة ووفق الأتعاب المتفق عليها" (Arezo, 2011, p. 312). وعرفت كذلك بأنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية " (الاهدل، 2008، صفحة 5) فهي مستوى تأكيد من خلاله المراجع بعدم إحتواء القوائم المالية على أخطاء أو مخالفات جوهرية، حيث كلمت كبر هذا المستوى كلما دل ذلك على جودة المراجعة.

وتعتبر عملية تحديد جودة أداء المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لإختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فإن جودة أداء المراجعة تعتبر مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة المراجعة وذلك للأسباب التالية:

- ❖ يراعي المراجع إتمام عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره؛
- ❖ ترغب إدارة المنشأة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية لذلك تحتاج أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة؛
- ❖ ترى المنظمات المهنية أن جودة أداء عمليات المراجعة تضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية؛

❖ نظرا لحدة المنافسة بين المكاتب المراجعة فقد إتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي يتم به تمييز المراجع عن غيره من المنافسين مزاوي المهنة.

2.1. أهمية جودة المراجعة الخارجية

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.

وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع- الشركة محل المراجعة - المستفيدين من خدمات المراجعة- المنظمات المهنية). وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

- ❖ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- ❖ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- ❖ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- ❖ تخفيض صراعات الوكالة.
- ❖ المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- ❖ أداة تنافسية جيدة.
- ❖ زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية

3.1. العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وقياسها كما هو في حالة المنتجات الصناعية. ويعرض هذا الجزء العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي تم تناولها في الدراسات السابقة مبوبة في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

1.3.1. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجع.

- ❖ حجم مكتب المراجعة؛
- ❖ سمعة مكتب المراجعة؛
- ❖ القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة؛
- ❖ المنافسة بين مكاتب المراجعة؛
- ❖ أتعاب المراجعة؛

❖ التخصص الصناعي (القطاعي) للمراجع؛

❖ مدة إرتباط مكتب المراجعة بالعميل؛

❖ مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

2.3.1. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة:

❖ استقلالية المراجع؛

❖ المعرفة العلمية والخبرة المهنية لفريق المراجعة؛

❖ الإتصال بين فريق المراجعة؛

❖ الإشراف على فريق المراجعة

3.3.1. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بعميل المراجعة:

❖ حجم منشأة العميل؛

❖ نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل؛

❖ تعقد مهام المراجعة في منشأة العميل

2. الفساد المالي في المؤسسة الإقتصادية

1.2. تعريف الفساد

لا يوجد هناك تعريف متفق عليه بين فقهاء القانون حول تعريف الفساد، فلقد اخذ هذا الأخير العديد من المضامين المختلفة في طابعها ونظرتها وفلسفتها، فيرى البعض منهم انه -الفساد- يرتبط بالبعد الحضاري زما فيه من قيم وتقاليد عقائدية وسياسية وبيئية، والبعض الاخر يعتمد على أحادية النظرة والتي تجعل من الفساد نتيجة لتسيب اداري أو الفوضى أو استجابة للحاجة أو العوامل النفسية أو الاجتماعية.

فقد عرفه روبرت كلتجارد في كتابه " السيطرة على الفساد " عندما قام بتوضيح مكونات

الفساد التي عبر عنها بالصيغة التالية: (كلتجارد،، 1994، صفحة 108)

الفساد = احتكار السلطة + حرية التصرف – المسائلة

وقد كلفته منظمة الشفافية الدولية بأنه "إساءة استخدام السلطة الممنوحة من أجل تحقيق

مكاسب شخصية" (Eicher, 2009, p. 3) ووفقا لهذا التعريف، فإن الفساد يجسد الموقف الذي

يستخدم فيه الشخص الامتيازات الممنوحة له والمرتبطة بأداء عمله بشكل غير قانوني – في أغلب

الأحيان- في مقابل تحقيق مكاسب أو أرباح أو فوائد مادية.

ويقرب من هذا المفهوم بيير لاکوم Pierre Lacome الذي يرى أن الفساد بمفهومه الواسع يشير إلى نوعين من الانحراف: (لاكوم، 2003، صفحة 32)

❖ سلوك صاحب سلطة يستخدم وضعه القوي في إطار وظائفه العامة أو الخاصة لتجاوز القواعد المقررة إما لصالحه أو لحساب شخص آخر أو منظمة أخرى.

❖ التحريف أو التحايل على قاعدة مهنية (الصدق التعاقدية)، أو مبدأ أخلاقي (المساواة في المعاملة). وقد عرف الفساد المالي أيضا في أنه يتمثل في الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية المنتظمة لسير العمل الإداري والمالي للدولة، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة، أو الهيئات أو المؤسسات العامة والشركات. (خميسي، 2016، صفحة 68)

ويذهب فيتو تونزي Vito Tanzi إلى أبعد من ذلك، إذ يشير إلى وجود القصد في مخالفة هذه القواعد والقوانين، حيث يعرف الفساد بأنه "تعمد مخالفة مبادئ وقواعد العمل بهدف الوصول على مزايا شخصية أو مزايا لذوي الصلة"، (Tanzi, 1998, p. 564) وهو ما يمكن عده شرط ضروري لتحقيق الفساد. فانتهك القواعد والقوانين بسبب عدم توفر المعلومة على سبيل المثال لا يعد من أبواب الفساد.

ويرى كيندال kindele أن الفساد هو سلوك ينحرف عن القواعد الرسمية التي تحكم تصرفات شخص ما في موقع سلطة عمله؛ ووفقا لأسونيكانمو Osunyinkanmo فإن الفساد هو مرادف لمصطلحات: الاحتيال؛ الرشوة والتسوية وما إلى ذلك، وفي تفسيره قال بأن التسوية في لغة إدراك الفساد تعتبر تعبيراً لطيفا عن الرشوة (Kamaldeen, Gunu, & Abdul, 2013)

2.2. مظاهر الفساد

في أوسع صورة يمكن القول بأن الفساد هو سوء استخدام المنصب العام لغايات شخصية، وتتضمن قائمة الفساد على سبيل المثال لا الحصر، الرشوة، والابتزاز، واستغلال النفوذ والمحسوبية، والاحتيال، والاختلاس...

❖ الرشوة: تشير الرشوة في مدلولها الاصطلاحي المستقر في إطار الأدبيات القانونية والاقتصادية إلى عدة معانٍ؛ فقد عرفها أهل القانون بأنها "قيام أي موظف في الدولة بأخذ أو قبول أو طلب معين له قيمة مادية أو معنوية، للقيام بعمل من اختصاصه بحكم وظيفته أو الامتناع عن أداء عمل من اختصاصه بحكم وظيفته، أو للإخلال على أي نحو بمقتضيات واجبات وظيفته". (مصلح، 2012، صفحة 143) يشترط هذا التعريف أن يكون المرثشي موظفا حكوميا،

مما سيفضي الى إقصاء كل الجرائم التي تنضوي تحت معنى ومسمى الرشوة وتعطي المجال لارتكابها مادام المرثشي ليس موظفا لدى الدولة.

❖ الاختلاس: يعرف الاختلاس بكونه "صورة من صور الاستيلاء على شيء ذي قيمة اقتصادية من قبل من يتولى إدارة أو المحافظة على هذا الشيء". (الزعي، 2013، صفحة 17)

❖ التهرب الضريبي: أما الغش الضريبي فيعرف بأنه "محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي تحمل طابع الغش والاحتيال".

❖ المحاباة: أي تفضيل جهة على أخرى في الخدمة، بغير حق للحصول على مصالح معيّنة.

❖ الوساطة: 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 كفاء، وهي منتشرة كثيرا في العالم العربي.

❖ الابتزاز: أي الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصرف بالفساد.

II- الجانب التطبيقي للدراسة

1. الطريقة والأداة المستخدمة

1.1. منهج الدراسة

للوصول إلى تحليل علمي ومنطقي لمتغيرات الدراسة بغرض معالجة الإشكالية المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة، من خلال المسح المكتبي للمراجع المقدمة ضمن الدراسة، في حين أن الجانب التطبيقي ولتقديم نتائج إحصائية لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة تم اللجوء للدراسة الميدانية من خلال اعداد استبانة تخدم أغراض الدراسة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج SPSS V23.

2.1. أداة الدراسة

تم الإعتماد على الإستبيان في هذه الدراسة بغرض جمع البيانات لتحليلها، من خلال صياغة عباراته بطريقة جد مبسطة وفق أسس علمية بحتة، وبعد تحكيمها من قبل أساتذة في الإختصاص، وإتباع الملاحظات والقيام بالتعديلات المقدمة من قبلهم تم صياغة الإستبيان في شكله النهائي، حيث قسم إلى قسمين رئيسيين كما يلي:

- القسم الأول خاص بالمتغيرات الشخصية ممثلة في كل من: الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.
- القسم الثاني خاص بمحاور الدراسة المقسمة بدورها إلى محورين هما:

❖ المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية (قسم إلى ثلاث مجالات) تضمن في الإجمال 16 عبارة.

❖ المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الذي تضمن 10 عبارات.

قدم الإستبان في شكله النهائي بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لتقييم النتائج المحصل عليها من عينة الدراسة.

3.1. مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجمع الدراسة في كل من الأكاديميين في مجال المحاسبة (الأساتذة الجامعيين)، والمهنيين المحاسبين (محاسبين معتمدين، محافضي حسابات، خبراء محاسبين) على مستوى القطر الجزائري، بحيث تم إختيار عينة عشوائية بسيطة من هذا المجتمع قدر عددها بـ 800 فرد، وزع الإستبيان على عينة الدراسة عن طريق البريد الإلكتروني خلال الفترة الممتدة من 05 ديسمبر 2020 إلى غاية 05 جوان 2021، رفض منها 167 إيمايل (قد يكون نتيجة الخطأ في كتابة الإيمايل أو إيقافها من قبل أصحابها) في حيث تم إسترجاع 273 إستبانة من العدد المتبقي (633) أي بنسبة قدرت بـ 43,13%.

4.1. ثبات أداة الدراسة:

الهدف من قياس ثبات أداة الدراسة تحديد مدى الاستقرار في نتائج الدراسة وعدم تغيرها في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها مرات أخرى في فترات زمنية مختلفة، ولتحقيق هذا الغرض تم حساب معدل الثبات ألفا كرونباخ α de Cronbach للإستبيان ككل ومحاوره، كما هو موضح في الجدول (01)، إذ قدرت معاملات الثبات المستخرجة بنسب تتراوح بين 87% و 93% وهي نسب مقبولة جدا للدلالة على ثبات أداة الدراسة.

2. عرض آراء عينة الدراسة

1.2. التحليل الوصفي للمتغيرات المهنية لأفراد عينة الدراسة

تمثلت المتغيرات المهنية لهذه الدراسة في كل من الوظيفة والخبرة المهنية، ومن خلال البيانات الموضحة في الجدول (02) نلاحظ بالنسبة لـ:

❖ متغير الوظيفة: تم تقسيم هذا المتغير إلى قسمين هما (أستاذ جامعي تخصص محاسبة) و(محاسب مهني) بحيث أن الفرق فيما بينها من حيث نسبة الإجابات فاق نسبة 50% لصالح

وظيفة الأستاذ الجامعي، وهذا راجع لتفرغ هذه الفئة للإجابة على الإستبيان بإعتباره يندرج من ضمن إهتماماتهم البحثية.

❖ **متغير الخبرة المهنية:** قسمت إلى ثلاث فئات عمرية وكانت النسبة الأكبر لصالح الفئة العمرية (من 5 إلى 15 سنة)، يمكن تبرير هذا بأن هذه الفئة تمتلك قدر كافي من التمكن العلمي بالنسبة للأساتذة الجامعيين والرغبة في العمل بالنسبة للمحاسبين المهنيين، في حين كانت النسبة الثانية من نصيب الفئة العمرية (أكثر من 15 سنة) فهم أولا أقل فئة متفرغة للإجابة لذا فالنسبة المتحصل عليها جد مرضية وواقعية جدا، فيما يخص النسبة الأقل كانت لصالح الفئة (أقل من 5 سنوات) وهذا راجع إلى كونها تضم فئة الأساتذة الجامعيين الحديثي التوظيف، في حين أن المحاسبين المهنيين في هذه الفئة فهم نادرون جدا كون تصاريح ممارسة المهنة لم تمنح حديثا.

2.2.2. التعليق على نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة:

بإستخدام أساليب التحليل الوصفي للبيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة للإستبيان الموزع، تم التوصل إلى مايلي:

1.2.2. التعليق على نتائج عبارات محور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

تم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة مجالات أساسية تخص العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، وإنطلاقا من النتائج الموضحة في الجدول (03) يمكن تحليلها وفق التالي:

❖ **التعليق على نتائج عبارات مجال العوامل الخاصة بمكتب المراجعة:** ضم هذا المجال تسع (9) عبارات وإنطلاقا من النتائج المبينة في الجدول (03) تبعا لترتيب الفقرات ضمن هذا المجال، يتضح أن العبارة رقم (8) هي التي إحتلت المرتبة الأولى بأقل إنحراف معياري وأعلى وسط حسابي، في حين أن العبارة رقم (6) هي التي إحتلت المرتبة الأخيرة بأعلى إنحراف معياري وأقل وسط حسابي في حين أن باقي العبارات كانت وفق الترتيب التنازلي التالي: العبارة رقم (2)، تلتها العبارة رقم (5)، من ثم العبارة رقم (1)، العبارة رقم (4)، العبارة رقم (9)، العبارة رقم (3)، العبارة ماقبل الأخيرة في الترتيب ضمن هذا المجال هي رقم (7)، في حين أن الأهمية النسبية للعبارات الستة الأولى كانت كبيرة أي بإتجاه إجابات موافق أما العبارات الثلاث المتبقية فكانت متوسطة بإتجاه إجابات محايد.

❖ **التعليق على نتائج عبارات مجال العوامل الخاصة بفريق المراجعة:** تضمن هذا المجال أربع (4) عبارات كانت في مقدمة ترتيبهم العبارة رقم (11)، بأعلى وسط حسابي وأقل إنحراف

معياري، تلتها العبارة رقم (10) من ثم العبارة رقم (13) وفي آخر الترتيب العبارة رقم (14)، في حين ان الأهمية النسبية لهذه العبارات كانت كبيرة جدا أي بإتجاه إجابات موافق بشدة.

❖ التعليق على نتائج عبارات مجال العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة: خصص لهذا المجال ثلاث (3) عبارات، إذ كانت المرتبة الأخيرة بأعلى إنحراف معياري وأقل وسط حسابي لصالح العبارة رقم (16) بأهمية نسبة متوسطة بإتجاه إجابات محايد، أما المرتبة الثانية كانت للعبارة رقم (14) بأهمية نسبية كبيرة بإتجاه إجابات موافق، في حين أن المرتبة الأولى في هذا المجال كانت لصالح العبارة رقم (15) بأهمية نسبة كبيرة جدا إي إتجاه الإجابات كان موافق بشدة.

فيما سبق تم التعليق على العبارات الضمنية للمجال الذي تنتهي إليه كل عبارة أما فيما يتعلق بترتيب المجالات والعبارات ضمن المحور ككل فهي كالتالي:

- العبارات التي جاءت في الترتيب من الأول إلى غاية الرابع كانت هي عبارات مجال العوامل الخاصة بفريق المراجعة كما سبق ترتيبها من الرتبة 1 للعبارة رقم (11) إلى الرتبة 4 للعبارة رقم (13)، في حين كان ترتيب باقي العبارات كما يلي الرتبة الخامسة كانت للعبارة رقم (15) تلتها العبارة رقم (8) ثم العبارة رقم (2)، ثم العبارة رقم (5)، بعدها العبارة رقم (1)، والعبارة رقم (4)، من ثم العبارة رقم (14)، لتلتها العبارة رقم (9)، والعبارة رقم (4)، ثم العبارة رقم (16)، وفي الرتبة ما قبل الأخيرة للعبارة رقم (7) وأخيرا العبارة رقم (6) في الرتبة الأخيرة.

- في حين كان ترتيب المجالات المكونة لهذا المحور كانت وفق التالي: المجال الذي كان يحوز على أقل إنحراف معياري وأعلى وسط حسابي هو مجال العوامل الخاصة بفريق المراجعة وبأهمية نسبية كبيرة جدا، في حين ثاني ترتيب كان للمجال المتعلق بالعوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة بأهمية نسبية كبيرة، في حين أن آخر رتبة كانت للمجال الخاص بكم حجم مكتب المراجعة من حيث عدد العملاء وعدد المراجعين بأهمية نسبية كبيرة.

فيما يخص الوسط الحسابي للمحور ككل هو (3,7669) في حين بأن الإنحراف المعياري قدر بـ (0,56048)، بأهمية نسبية متوسطة تدل على أن إتجاه الإجابات لأفراد عينة الدراسة لهذا المحور محايدة.

2.2.2. التعليق على نتائج عبارات محور الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: قدر الإنحراف المعياري لهذا المحور بـ (0,67815) في حين قدر الوسط الحسابي بـ (3,8612) هذا الأخير الذي

يصنف ضمن أهمية نسبية كبيرة نحو إتجاه إجابات لافراد عينة الدراسة ضمن سلم ليكارت الخماسي بالموافقة.

أما فيما يخص ترتيب عبارات هذا المحور فكانت المرتبة الأولى تخص العبارة رقم (17) بأهمية نسبية كبيرة جدا أي أنها هي ذات أعلى وسط حسابي وأقل إنحراف معياري، في حين العبارات التي تلتها أهميتها النسبية كبيرة، وهي بالترتيب العبارة رقم (19)، ثم العبارة رقم (17)، من ثم العبارة رقم (23) والعبارة رقم (22)، بعدها العبارة رقم (20) والعبارة رقم (24)، لتلهم العبارة رقم (21) والعبارة رقم (25)، وكانت المرتبة العاشرة للعبارة رقم (26) بأقل وسط حسابي وأعلى إنحراف معياري

3. إختبار فرضيات الدراسة

1.3. إختبار التوزيع الطبيعي

يعتبر هذا الإختبار من أهم الإختبارات الإحصائية التي يجب التركيز عليها والقيام بها، لما له من أهمية في إختبار فرضيات الدراسة لتبيان مدى صحتها من عدمها، وذلك بغرض تحديد الإختبارات الإحصائية اللازمة لهذه العملية، ذلك ان الفرضية الصفرية تؤكد إتباع بيانات متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي عند مستوى المعنوية 0,05، في حين تنفي الفرضية البديلة إتباع هذه البيانات للتوزيع الطبيعي عند نفس مستوى المعنوية.

لإجراء إختبار التوزيع الطبيعي تم الإعتماد على إختبار Kolmogrov-Smirnov، الذي تم تلخيص نتائجه في الجدول (05)، وبقراءة لقيم الدلالة المعنوية نستنتج أن قيمتها بالنسبة للإستبيان الكلي، محاور الدراسة ومجالات المحور الأول أقل من 0,05 أي نرفض الفرض الصفرية ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي بالتالي سيتم اللجوء إلى الإختبارات اللامعلمية لإختبار فرضيات الدراسة، والمتمثلة في كل من:

❖ إختبار Mann-Whitney بالنسبة للفرضية الأولى وكإختبار بعدي للفرضية الثانية؛

❖ إختبار Kruskal-Wallis بالنسبة لفرضية الثانية؛

❖ إختبار Spearman Correlation بالنسبة للفرضيات الثالثة، الرابعة والخامسة.

2.3. إختبار وتحليل فرضيات الدراسة

1.2.3. إختبار وتحليل الفرضية الأولى: تنص هذه الفرضية على أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى الوظيفة فيما يخص العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، التي قسمت بدورها الى فرضيتين جزئيتين هما:

❖ تنص الفرضية الفرعية الأولى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى الوظيفة حول مجالات العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، لإثبات صحة هذه الفرضية من عدمها تم إجراء الإختبار الامعلمي مان ويتني الموضحة نتائجه في الجدول (06)، بالتالي نلاحظ ان قيمة Sig للمحور الأول أكبر من مستوى المعنوية 0,05 أي نرفض الفرض البديل ونقبل الفرضي الصفري الذي ينص على أنه لا توجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى على الوظيفة حول محور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية ومجالاته.

❖ الفرضية الفرعية الثانية تنص على أنه هناك فروق ذات إحصائية حول الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى الوظيفة، تم اللجوء في هذه الحالة على تطبيق إختبار مان ويتني لتبيان صحة هذه الفرضية من عدمها، إذ يتضح من النتائج المبينة في الجدول (06) أن قيمة Sig للمحور الثاني أقل من مستوى المعنوية بالتالي نقبل الفرض البديل الذي ينص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى الى الوظيفة أي أن متوسطات الرتب بينوظيفيتين غير متساوية، ولتحديد الفرق تم حساب متوسط الرتب لكلاوظيفيتين بالنسبة لمحور الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كما هو مبين في الجدول (07)، الذي نلاحظ من خلاله أن متوسط الرتب لوظيفة المحاسب المهني أعلى من متوسط الرتب للأستاذ الجامعي بالتالي نقول أن الفرق ذو الدلالة الإحصائية حول محور الفساد المالي يعزى لصالح المحاسب المهني.

2.2.3. إختبار وتحليل الفرضية الثانية: الهدف من هذه الفرضية هو تبيان الفروق التي يفرضها إختلاف سنوات الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، التي تم تقسيمها لفرضيتين جزئيتين وفق التالي:

❖ تهدف الفرضية الفرعية الأولى إلى تحديد الفروق ذات الدلالة الإحصائية التي تعزى إلى الخبرة المهنية حول مجالات العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، لإختبار هذه الفرضية تم استخدام الإختبار اللامعلمي كروسكال واليس، بقراءة النتائج المبينة في الجدول (08) لهذا الإختبار نلاحظ أن قيمة Sig للمحور الأول أكبر من مستوى المعنوية 0.05 بالتالي نرفض الفرض البديل ونقبل الفرض الصفري الذي يقول بانه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى على الخبرة المهنية حول العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.

❖ بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية فهي تهدف إلى تبيان الفروق ذات الدلالة الإحصائية حول الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، وباستخدام إختبار كروسكال واليس تم التوصل للنتائج المبينة في الجدول (08)، التي نلاحظ

من خلالها أن قيمة Sig للمحور الثاني أقل من مستوى المعنوية 0,05، بالتالي نقبل هذه الفرضية، ولتحديد سبب الفروق بدقة أكثر تم إجراء الإختبار البعدي مان ويتني، وبقراءة النتائج المبينة في الجدول (09) نستنتج أن Sig المحسوبة فيما يخص المجال [أقل من 5 سنوات-أكثر من 15 سنة] أكبر من 0,05 أي لاتوجد فروق ذات دلالة تعزى لهذا المجال فيما يخص الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في حين أن Sig المحسوبة للمجالين [أقل من 5 سنوات - من 5 إلى 15 سنة] و[من 5 إلى 15 سنة- أكثر من 15 سنة] أقل من 0,05 أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية، ولتحديد الفرق بالضبط تم الإستعانة برتب المتوسطات لتحديد المجال الخاص بالخبرة المهنية الذي يعزى له الفرق، نتائج هذه الرتب موضحة في الجدول (10) والتي يتبين من خلالها أن في كلا المجالين رتب متوسطات المجال العمري للخبرة المهنية من 5 إلى 5 سنة هو الذي تعود له أعلى رتبة، لذا وفي الأخير يمكن ان نقول أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى على الخبرة المهنية من 5 إلى 15 سنة حول الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3.2.3. إختبار وتحليل الفرضية الثالثة: الهدف من هذه الفرضية تحديد ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بمكتب المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛ لإختبار هذه الفرضية تم الإستعانة بمعامل الارتباط سييرمان المبينة نتائجها في الجدول (11) إذ يتضح ان قيمة $r = 0,356$ عند مستوى معنوية 0,00 أي أقل من 0,05 بالتالي يمكن القول أن هناك علاقة إرتباط موجبة (إرتباط طردي متوسط) بين متغيرات هذه الفرضية، لذا نقبل الفرضية التي تدل على أن "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بمكتب المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

4.2.3. إختبار وتحليل الفرضية الرابعة: الهدف من هذه الفرضية تحديد ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بفريق المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ؛ تم إستخدام معامل الارتباط سييرمان لإختبار هذه الفرضية ومن النتائج المتوصل إليها الموضحة في الجدول (12)، يتضح لنا أن قيمة $r = 0,607$ عند مستوى معنوية 0,00 أي أقل من 0,05 بالتالي نستنتج أن هناك علاقة إرتباط موجبة (إرتباط طردي متوسط) بين متغيرات هذه الفرضية، بالتالي نقبل الفرضية التي تقول أن "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بفريق المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

5.2.3. إختبار وتحليل الفرضية الخامسة: تهدف هذه الفرضية إلى تحديد إذا ما كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛ بإستخدام نتائج إختبار معامل الإرتباط سبيرمان المبينة في الجدول (12)، نلاحظ أن قيمة $r = 0,443$ عند مستوى معنوية 0,00 أي أقل من 0,05 بالتالي هناك علاقة إرتباط موجبة بين متغيرات هذه الفرضية (إرتباط طردي متوسط)، بالتالي يتم قبول الفرضية التي تنص على أن "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ".

3.3. نتائج الدراسة

مما سبق التوصل إليه تم إلتوصل إلى النتائج التالية:

1.3.3. فيما يخص محور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

يؤكد أفراد عينة الدراسة بمستوى أهمية نسبية كبيرة ضرورة توفر العوامل الثلاثة التالية لضمان جودة المراجعة الخارجية وفق التالي:

1.1.3.3. العوامل الخاصة بمكتب المراجعة: إنطلاقاً من ترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المجال نستنتج مايلي:

❖ ضرورة العمل على الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف بإعتبارها أساس العمل المكتبي، والوسيلة الأساسية التي تضمن تادية مهامه بمصداقية كبيرة؛

❖ ضرورة ضمان تحلي المكتب بشهرة وسمعة جيدة، هذه الأخيرة التي يعمل على نشرها كل من العملاء والجهات المختصة في المجال؛

❖ ضرورة السعي نحو التخصص في العمل سواء من حيث القطاعات التي يتم مراجعة شركاتها أو من ناحية الصناعة بحد ذاتها؛ فالتخصص يضمن سهولة العمل من جهة، والدقة من جهة أخرى، بالإضافة إلى أن هذه تعتبر أحد أهم طرق الشهرة؛

❖ كثرة العملاء والمراجعين تعني بالضرورة كبر حجم مكتب المراجعة سواء من حيث عدد العاملين، أو من حيث العمليات التي يتم القيام بها، مما يؤدي بالضرورة إلى زيادة رقم أعمال مكتب المراجعة؛

❖ التشجيع على المنافسة فيما بين مكاتب المراجعة يساعد على الرفع من كفاءة عملية المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى المتابعة المستمرة لكل مستجدات وتطورات هذه العملية للحفاظ على العملاء والعمل على إستقطاب عملاء جدد؛

❖ العمل على تطوير استراتيجيات المكتب من حيث التعامل مع العملاء سواء من ناحية الحفاظ والإستمرار مع العملاء (المقصود بالعملاء الجهات التي لها صلاحية تعيين مراجعين خارجيين) القدم فقط، بإعتبارهم أهل للثقة من ناحية، سهولة التعامل معهم، تفهمهم لطبيعة العمل مع هذا المكتب، أو العمل على جذب أكبر قدر ممكن من العملاء الجدد لتوسيع مجال العمل، مقابل زيادة العاملين؛

❖ من أبرز العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة بصفتها تؤثر على جودة المراجعة الخارجية، نجد طبيعة وعدد القضايا المرفوعة على المكتب، فكل ما كان عددها كبير كل ما أثر بالضرورة على مصداقية العمل وكل ما كانت طبيعة القضية أخطر كل ما أثر هذا بالسلب على عملية المراجعة؛

❖ كلما كانت مدة إرتباط المكتب بالعمل محل عملية المراجعة الخارجية أطول أدى ذلك إلى توفير مخرجات من هذه العملية ذات جودة أكبر، نتيجة التعمق في العملية؛

❖ الهدف الأول والاساسي لعمل مكتب المراجعة هو المردود المالي، بالتالي لكل عملية مراجعة أتعاب حسب طبيعة العملية، المدة التي تستغرقها هذه العملية، الشركة محل المراجعة، القائمين بعملية المراجعة وغيرها من الأتعاب، لذا فكلما كبر حجم أتعاب المراجعة كان المردود المقابل لها أكبر؛

2.1.3.3. العوامل الخاصة بفريق المراجعة: إعتمادا على إجابات أفراد عينة الدراسة نستنتج أنه:

❖ يعتبر شرط تمتع فريق المراجعة بالمعرفة العلمية والخبرة المهنية من أبرز الشروط الأساسية لكي يتم ضمان ان مخرجات عملية المراجعة الخارجية ذات جودة؛

❖ لكي تكون عوامل مكتب المراجعة ذات تأثير على جودة عملية المراجعة الخارجية أكد أفراد عينة الدراسة على ضرورة إستقلالية المراجع الخارجي، التي تفرض بالضرورة الاستقلال المادي وعدم التحيز في اتخاذ أي قرار يخص العملية الموكلة له؛

❖ ضرورة أن يكون هناك إتصال وتواصل جيد بين أعضاء فريق المراجعة لتسهيل عملية تبادل المعلومات، تقديم النصائح والملاحظات اللازمة للقيام بالمهمة الموكلة إليهم وفق ما هو مخطط لها؛

❖ لكي تكتمل عملية المراجعة من مطلق العوامل الخاصة بفريق المراجعة لابد أن يكون هناك قائد يتحلّى بقدر عالي من الكفاءة لأجل أن يكون قادرا على تولي مهمة الإشراف على هذا الفريق، عن طريق تنظيم الوقت، التقسيم الجيد للعمل، التشجيع والتحفيز المستمر وغيره.

3.1.3.3. العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة: إنطلاقا من إجابات أفراد عينة الدراسة تم

التوصل إلى أن جودة المراجعة الخارجية تتأثر بالعوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة من خلال:

- ❖ توفرها على نظام رقابة داخلي مفعّل وفعال، يقوم بمهامه بصفة دورة/ من قبل أفراد مختصين، فلها دور كبير عند القيام بعملية المراجعة الخارجية، إذ يتم الإطلاع على نتائج الرقابة الداخلية وتحديد مدى دقتها، بالإضافة لمدى إلتزام الشركة بما تم تقديمه من خلالها؛
- ❖ حجم الشركة محل المراجعة من حيث حجم رقم أعمالها، تنوع أنشطتها، العاملين فيها، المتعاملين معها ومساحتها، بالتالي يتوجب على القائمين بعملية المراجعة تدارك هذا الامر؛
- ❖ تعقيد عمليات المراجعة تستدعي من القائمين بعملية المراجعة تجنب الصعوبات التي تترتب عن هذا النوع من العوامل، من خلال التخطيط الجيد.

2.3.3. فيما يخص محور الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يؤكد أفراد عينة الدراسة بمستوى أهمية نسبية كبيرة أن مظاهر الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتمثل في:

- ❖ تأثر الأفراد، المجتمع والمؤسسات سلبا بكل بالجوانب المالية، الإدارية والأخلاقية للفساد المالي، بإعتبارها من العوامل الأساسية في إنشاء محيط خالي من العدالة والمساواة؛
- ❖ عدم الوضوح والغموض في الإجراءات المعمول بها بالنسبة للعاملين في المؤسسات الاقتصادية أو المتعاملين معها له دور كبير في تفاقم وانتشار مظاهر الفساد المالي؛
- ❖ عدم إلتزام المؤسسات الاقتصادية من ناحية تطبيق مبدأ الشفافية نظرا لعدم وجود أي قوانين رديعية لمثل هذه الأفعال؛
- ❖ إتمام المعاملات التي تتم مع المؤسسات الاقتصادية عن طريق تقديم الهدايا والإكراميات (دفعات ميسرة)، بإعتبارها من الأساليب الشائعة لتسريع وقت الإنجاز؛
- ❖ مخالفة الأنظمة والقوانين المعمول بها في إطار الخدمات التي يقدمها العاملون في المؤسسة سواء كانت لصالح العميل أو لصالح المؤسسة مقابل الحصول على دفعات نقدية أو عينية (رشوة)؛
- ❖ عدم حيافة المؤسسة للوسائل الخاصة بالإتصال والتواصل فيما بين أطرافها مما يؤدي بالضرورة إلى تشتت البيانات، وعدم تطور المعارف الخاصة بالمتعاملين؛
- ❖ التزوير في السجلات الخاصة بالمؤسسة بدافع التضليل، السرقة أو التحايل، بطرق يصعب التعرف عليها ومجاراتها؛

- ❖ القيام بإتمام العديد من التعاملات رغم مخالفتها للقوانين مهما كانت الأسباب؛
- ❖ مساهمة الموظفين داخل المؤسسات في تبديد المال العام عن طريق إختلاس مساهمات الدولة لهذه المؤسسات؛
- ❖ حركية ومرونة الأجهزة العقابية تساهم في التقليل من مظاهر الفساد المالي عن طريق إكتشافه، التبليغ عن مرتكبيه، إتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة للحد منه.

III-الخاتمة

1.نتائج الدراسة

إنطلاقا من إختبار وتحليل فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ❖ نتائج الفرضية الأولى: أكد افراد عينة الدراسة من خلال إجاباته أن العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية سواء كانت المتعلقة بمكتب المراجعة أو فريق المراجعة أو ما يخص الشركة محل المراجعة لا تتغير مفاهيمها أو متطلباتها تبعا للوظيفة التي يشغلها أفراد عينة الدراسة؛ في حين أن مفهوم الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية فيختلف من وظيفة إلى أخرى لصالح الأساتذة الجامعيين بإعتبارهم الفئة التي لها إطلاع أكاديمي أكثر نحو هذا الموضوع لذا إجاباتهم مبنية على توقع علمي، في حين أنا المحاسبين المهنيين تكون إجاباتهم مبنية على أساس الواقع ومن منظورهم الفساد المالي يجب أن يكون ملموس.
- ❖ نتائج الفرضية الثانية: فيما يخص الفرضية الفرعية الأولى الخاصة بالعوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية فأكد افراد عينة الدراسة انه لا توجد أي فروق فيما يخص سنوات الخبرة المهنية لهذه العينة، أما ما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بالفساد المالي فالفروق كانت لصالح الفئة العمرية من 5 سنوات على 15 سنة كونها الفئة التي لها فترة ممارسة عملية تسمح لصاحبها أن يكون ملم أكثر بموضوع الدراسة وله دراية بمختلف جوانب الفساد المالي، وبدمجها مع نتائج الفرضية الأولى في هذا الجانب نلاحظ أن لهما علاقة مباشرة، فالأساتذة الجامعيين الذين لهم خبرة مهنية في الفئة المذكورة سابقا، هم الأكثر من ناحية العدد من جهة ومن جهة أخرى النتائج واقعية أكثر بالتحليل المنطقي.
- ❖ نتائج الفرضية الثالثة: تم التأكيد من إختبار وتحليل هذه الفرضية أن العوامل الخاصة بمكتب المراجعة لها علاقة طردية موجبة مع الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فكلما كانت هذه العوامل غير مفعلة وتشوبها نواقص كلما زاد الفساد المالي الذي ينجر عن تقديم تقارير غير واقعية وبها جانب كبير من الإنحياز.

❖ نتائج الفرضية الرابعة: تم التوصل من خلال اختبار هذه الفرضية ان العوامل الخاصة بفريق المراجعة لها تأثير على الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فكلما كان أعضاء فريق المراجعة أكثر كلما كان هناك ثغرات أكبر في تقرير المراجعة المقدم، بحكم أن عملية السيطرة على نتائجه تكون أسهل.

❖ نتائج الفرضية الخامسة: من النتائج المتوصل عليها في هذه الفرضية نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين متغيراتها مما يدل على أن حجم الشركة محل المراجعة يؤثر بشكل واضح على التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي، بالتالي يكون الفساد المالي الغير مكتشف، أو الذي تم التغطية عليه أكبر.

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة الأجنبية:

- ❖ Aghaei Chadegani Arezoo. (2011). *Review of studies on audit quality*. Isfahan, Iran: Islamic Azad university department of accounting.
- ❖ Eicher, S. (2009). *Corruption in International Business : The Challenge of Cultural and Legal Diversity*. USA: Routledge.
- ❖ Kamaldeen, I., Gunu, U., & Abdul, F. (2013). Corruption and economic development: evidence from NIGERIA. *Kuwait chapter ok Arabian journal of business and management review*, 2(3).
- ❖ Tanzi, V. (1998). Corruption around the World causes, consequences, scope, and cures. *IMF Working paper*, 45(4), 564.

2. المراجع باللغة العربية:

- ❖ بلال قندوز، و مراد أيت محمد. (2018). أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة جديد الاقتصاد. مجلة جديد الاقتصاد، 13.
- ❖ بن رجم محمد خميسي. (2016). الفساد المالي والإداري في الجزائر، أسبابه، آثاره واستراتيجيات مكافحته. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 4(40)، 68.
- ❖ بيير لاکوم. (2003). "الفساد"، ترجمة: سوزان خليل. القاهرة: عين للدراسات والبحوث الإنسانية والاجتماعية.
- ❖ حسن مصلح. (2012). جريمة الرشوة دوافعها وطرق محاربتها. مجلة العلوم القانونية، كلية الحقوق، الجامعة العراقية، العراق، (4)، 143.
- ❖ روبرت كليتجار. (1994). السيطرة على الفساد، ترجمة: علي حسين حجاج. عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.
- ❖ رودى فروم ، و عبد الحميد مراكشي . (2019). العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولايات الجنوب الجزائري). المجلد 3(العدد2)، 183-212.
- ❖ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل. (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. جامعة الحديدة، اليمن: رسالة ماجستير.
- ❖ عبد الله الزعي. (2013). أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها، من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل. مجلة المنارة، (، جامعة آل البيت، الأردن، 19(4)، 17.
- ❖ محمد إبراهيم النوايسة. (2006). العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الاردن، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، المجلد 2، العدد3. المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، العدد 3(المجلد 2).

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
(من وجهة نظر أكاديمية ومهنية)

IV-الملاحق:

الجدول (01): نتائج اختبار Alpha de Cronbach لقياس ثبات أداة الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات Alpha de Cronbach
العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	16	0,909
الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	10	0,876
فقرات الاستبيان ككل	26	0,930

المصدر: من إعداد الباحثات

الجدول (02): المتغيرات المهنية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	نوع المتغير	التكرار	النسبة	المتغير	نوع المتغير	التكرار	النسبة
الوظيفة	الخبرة المهنية	أستاذ جامعي	219	80,2%	أقل من 5 سنوات	45	16,5%
		محاسب مهني	54	19,8%	من 5 إلى 15 سنة	168	61,5%
		المجموع	273	100%	أكثر من 15 سنة	60	22%
	المجموع	273	100%	المجموع	273	100%	

المصدر: من إعداد الباحثات

الجدول (03): نتائج تحليل آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات محور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب ضمن		الأهمية النسبية
				المجال	المحور	
	المجال الأول: العوامل الخاصة بمكتب المراجعة: من منطلق:	3,5690	0,61824	3		كبيرة
1	كبر حجم مكتب المراجعة من حيث عدد العملاء وعدد المراجعين	3,7473	0,89435	4	9	كبيرة
2	تمتع المكتب بشهرة وسمعة جيدة	3,7692	0,87544	2	7	كبيرة
3	القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة	3,3516	1,26642	7	13	متوسطة
4	المنافسة بين مكاتب المراجعة	3,6960	0,93101	5	10	كبيرة
5	تخصص مكتب المراجعة في قطاع أو صناعة محددة	3,7509	0,95691	3	8	كبيرة
6	كبر حجم أتعاب المراجعة	3,1538	1,04940	9	16	متوسطة
7	طول مدة إرتباط مكتب المراجعة بالعميل	3,2491	1,22933	8	15	متوسطة
8	الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها	3,9963	0,81122	1	6	كبيرة
9	استراتيجية قبول عميل جدد أو الاستمرار مع عميل قديم	3,4066	0,97744	6	12	كبيرة
	المجال الثاني: العوامل الخاصة بفريق المراجعة: من منطلق:	4,2857	0,68489	1		كبيرة جدا
10	إستقلالية المراجع الخارجي	4,2857	0,73193	2	2	كبيرة جدا
11	تمتع فريق المراجعة بالمعرفة العلمية والخبرة المهنية	4,3590	0,77370	1	1	كبيرة جدا
12	الإتصال الجيد بين فريق المراجعة	4,2491	0,69415	3	3	كبيرة جدا
13	حسن الإشراف على فريق المراجعة	4,2491	0,81589	4	4	كبيرة جدا
	المجال الثالث: العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة: من منطلق:	3,6691	0,75569	2		كبيرة
14	كبر حجم الشركة	3,5311	0,99629	2	11	كبيرة
15	نظام الرقابة الداخلي	4,1941	0,84172	1	5	كبيرة جدا
16	تعقد مهام المراجعة	3,2821	1,09020	3	14	متوسطة
	عبارات المحور الأول	3,7669	0,56048			

المصدر: من إعداد الباحثات

الجدول (04): نتائج تحليل آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات محور الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
17	توجد علاقة عكسية بين إلتزام الشركات بمبادئ الشفافية ومستوى إنتشار الفساد	3,9560	0,99164	3	كبيرة
18	للفساد مظاهر مالية، إدارية وأخلاقية تؤثر سلبا على المجتمع والأفراد والمؤسسات	4,3223	0,71649	1	كبيرة جدا
19	عدم بيان الإجراءات المعمول بها وتوضيحها للمتعاملين والعمالين بالمؤسسة يزيد من إنتشار الفساد	4,1758	0,71630	2	كبيرة
20	عدم إستخدام وسائل الإتصال التي تسمح بمشاركة وتداول المعرفة	3,7724	0,80985	6	كبيرة
21	يتم إنجاز المعاملات بالرغم من مخالفتها للقوانين	3,7070	0,98622	8	كبيرة

22	يحصل بعض الموظفين على دفعات نقدية أو عينية مقابل خدمات مخالفة للأنظمة والقوانين (رشوة)	3,8352	0,95406	5	كبيرة
23	قبول الهدايا والأكراميات لتسهيل بعض المعاملات (دفعات ميسرة)	3,8864	0,89006	4	كبيرة
24	يقوم بعض الموظفين بالتزوير في السجلات لغرض السرقة (التزوير)	3,7070	0,95208	7	كبيرة
25	يقوم بعض الموظفين بالمساعدة في إختلاس المال العام (إختلاس)	3,6337	1,05609	9	كبيرة
26	الحركية والمرونة من قبل الأجهزة يسهل في تنفيذ الجانب العقابي للفساد	3,6117	1,01974	10	كبيرة
عبارات المحور الثاني		3,8612	0,67815		

المصدر: من إعداد الباحثات

الجدول (05): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي Kolmogrov-Smirnov Test

المحور/المجال	البيان	قيمة الإختبار (الإحصائيات)	مستوى المعنوية
المحور الأول	العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	0,178	0,000
المجال الأول	العوامل الخاصة بمكتب المراجعة	0,147	0,000
المجال الثاني	العوامل الخاصة بفريق المراجعة	0,247	0,000
المجال الثالث	العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة	0,197	0,000
المحور الثاني	الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	0,168	0,000
الاستبيان الكلي		0,190	0,000

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (06): نتائج إختبار مان ويتني Mann-Whitney للفرضية الأولى

الوظيفة		المتغيرات	
محاسب مهني	أستاذ جامعي	المحاور	رقم الفرضية الفرعية
Sig		المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	الأولى
0,886		المحور الثاني : الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	الثانية
0,013			

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

جدول (07): متوسطات الرتب للفرضية الأولى (الفرضية الفرعية الثانية)

المتغير	الوظيفة	متوسط الرتب
المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	أستاذ جامعي	131,13
	محاسب مهني	160,79

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (08): نتائج إختبار Kruskal-Wallis الفرضية الثانية

الوظيفة			المتغيرات	
أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة	المحاور	رقم الفرضية الفرعية
Sig			المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	الأولى
0,187			المحور الثاني : الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	الثانية
0,000				

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (09): نتائج الإختبار البعدي Mann-Whitney U للفرضية الثانية (الفرضية الفرعية الثانية)

الخبرة المهنية						المتغيرات
أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنوات	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنوات	
Sig		Sig		Sig		
0,000		0,808		0,000		المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
(من وجهة نظر أكاديمية ومهنية)

جدول (10): رتب المتوسطات

متوسط الرتب	الخبرة المهنية	متوسط الرتب	الخبرة المهنية	المحور
127,18	من 5 على 15 سنة	75,17	أقل من 5 سنوات	المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
79,00	أكثر من 15 سنة	115,53	من 5 على 15 سنة	

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

جدول (11): نتائج اختبار Spearman correlation للفرضية الثالثة

الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	العوامل الخاصة بمكتب المراجعة	المتغيرات		Tau-B de Kendall
		معامل الارتباط r	العوامل الخاصة بمكتب المراجعة	
**0,356	1,000	Sig	عدد العينة	
0,000		عدد العينة	معامل الارتباط r	
273	273	Sig	عدد العينة	
1,000	**0,356	عدد العينة	معامل الارتباط r	
		Sig	عدد العينة	الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
	0,000	عدد العينة	معامل الارتباط r	
		Sig	عدد العينة	
	273	عدد العينة	معامل الارتباط r	

** الارتباط دال عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

جدول (12): نتائج اختبار Spearman correlation للفرضية الرابعة

الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	العوامل الخاصة بفريق المراجعة	المتغيرات		Tau-B de Kendall
		معامل الارتباط r	العوامل الخاصة بفريق المراجعة	
**0,607	1,000	Sig	عدد العينة	
0,000		عدد العينة	معامل الارتباط r	
273	273	Sig	عدد العينة	
1,000	**0,607	عدد العينة	معامل الارتباط r	
		Sig	عدد العينة	الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
	0,000	عدد العينة	معامل الارتباط r	
		Sig	عدد العينة	
	273	عدد العينة	معامل الارتباط r	

** الارتباط دال عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

جدول (13): نتائج اختبار Spearman correlation للفرضية الخامسة

الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة	المتغيرات		Tau-B de Kendall
		معامل الارتباط r	العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة	
**0,443	1,000	Sig	عدد العينة	
0,000		عدد العينة	معامل الارتباط r	
273	273	Sig	عدد العينة	
1,000	**0,443	عدد العينة	معامل الارتباط r	
		Sig	عدد العينة	الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
	0,000	عدد العينة	معامل الارتباط r	
		Sig	عدد العينة	
	273	عدد العينة	معامل الارتباط r	

** الارتباط دال عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS