

## 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 البوابي - الجزائر. Samia.maatouk1910@gmail.com	سميحة بوحفص جامعة خنشلة - الجزائر. samiha.bouhafs@gmail.com	غنية بن حركو* جامعة خنشلة - الجزائر. ghaniabenharkou@gmail.com
تاريخ النشر: 2021/12/31	تاريخ القبول: 2021/10/23	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 الازمة والأكثر ارتباطاً 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

\* المؤلف المرسل: غنية بن حركو، ghaniabenharkou@gmail.com

## مقدمة

إن ظاهرة الفساد المالي الناتج عن التلاعب والغش ظاهرة عالمية شديدة الإنتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة وتدخل 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 واتهام شركة وورد إلى توجيهه 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 مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهمه 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، والمستفيدين يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكيد 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 مشكلة البحث بهذه الدراسة من خلال شقها النظري والعملي إلى الوقوف على علاقة العوامل المؤثرة في جودة 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 إلى اختبار تلك العوامل على جودة المراجعة الخارجية وبالتالي تحديد علاقتها مع الفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

### 2. أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى:

- ❖ الوقوف على العوامل المحددة لجودة المراجعة؛
- ❖ اختبار 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 امتداداً 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 المتعددة والمتحيرة التي تتکيف مع محاجها بتغير الزمان والمكان في مقابل أن البحث والدراسات الأكاديمية التي تهتم بجودة المراجعة الخارجية وربطها بالفساد المالي بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية باعتبارها من أهم القضايا على الصعيد الأكاديمي والتطبيقي جداً.

### 4. حدود الدراسة

تمثلت في إهتمام 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 الإقتصادية 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 الإقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0,05$ ;

4.5.الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بفريق المراجعة ولفساد

المالي في المؤسسات الإقتصادية 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 الإقتصادية الجزائرية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0,05$ .

## 6.الدراسات السابقة

6.1.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 تعنى بضمان جودة التدقيق.

6.2.دراسة (النوايسة، 2006) تهدف هذه الدراسة إلى 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 إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، في حين أن 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.

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

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

الكثير من المهنيين أدى إلى زيادة انتشار الفساد الإداري و المالي خاصة عدم وجود عقوبات صارمة و خازمة 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، وقد فيما 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 قبولاً 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" (Arezoo, 2011, p. 312). وعرفت كذلك بأنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية" (الاهدل، 2008، صفحة 5) في مستوى تأكيد من خلاله المراجع بعدم إحتواء القوائم المالية على أخطاء أو مخالفات جوهرية، حيث كتبت كبر هذا المستوى كلما دل ذلك على جودة المراجعة.

ويعتبر عملية تحديد جودة أداء المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف المستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فإن جودة أداء المراجعة تعتبر مطلب أساسى لكل الأطراف المستفيدين 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 بمسؤولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية؛

❖ نظراً لعدة المنافسة بين المكاتب المراجعة فقد إتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي يتم به تمييز المراجع عن غيره من النافسين مزاولي المهنة.

## 2.1. أهمية جودة المراجعة الخارجية

واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهري في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خصوصية 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). وتبعد أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

❖ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

❖ المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

❖ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

❖ تخفيف 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 التعريف بجودة 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:

### 3.1.1. 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؛

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

❖ التخصص الصناعي (القطاعي) للمراجع:

❖ مدة إرتباط مكتب المراجعة بالعميل:

❖ مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

## 3.1.2. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة:

❖ استقلالية المراجع:

❖ المعرفة العلمية والخبرة المهنية لفرق المراجعة:

❖ الإتصال بين فريق المراجعة:

❖ الإشراف على فريق المراجعة

## 3.1.3. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بعميل المراجعة:

❖ حجم منشأة العميل:

❖ نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل:

❖ تعدد مهام المراجعة في منشأة العميل

## 2. الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية

### 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 بما فيه من قيم وتقالييد عقائدية وسياسية وبيئية، والبعض الآخر يعتمد على أحدادية النظرة والتي تجعل من الفساد نتيجة لتسبيب اداري أو الفوضى او استجابة للحاجة او العوامل النفسية او الاجتماعية.

فقد عرفه روبرت كليتجارد في كتابه "السيطرة على الفساد" عندما قام بتوضيح مكونات الفساد التي عبر عنها بالصيغة التالية: (كليتجارد،، 1994، صفحة 108)

الفساد = احتكار السلطة + حرية التصرف - المسائلة

وقد كيفته منظمة الشفافية الدولية بأنه "إساءة استخدام السلطة الممنوحة من أجل تحقيق مكاسب شخصية" (Eicher, 2009, p. 3) ووفقاً 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.

ويقترب من هذا المفهوم ببير لاكوم 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 أيضاً 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. (خمسي، 2016، صفحة 68)

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

ويرى كيندال kindal أن الفساد هو سلوك ينحرف عن القواعد الرسمية التي تحكم تصرفات شخص ما في موقع سلطة عمله؛ ووفقاً لأسونيكانمو Osunyinkanmo فإن الفساد هو مرادف لمصطلحات: الاحتيال؛ الرشوة والتسوية وما إلى ذلك، وفي تفسيره قال بأن التسوية في لغة إدراك الفساد تعتبر تعبيراً لطيفاً 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". (مصلحة، 2012، صفحة 143) يشترط هذا التعريف أن يكون المرتشي موظفاً حكومياً.

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

مما سيفضي الى إقصاء كل الجرائم التي تنضوي تحت معنى وسمى الرشوة وتعطي المجال لارتكابها مادام المرتشي 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". (الزعبي، 2013، صفحة 17)

❖ **الهرب الضريبي:** أما الغش الضريبي فيعرف بأنه "محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي تحمل طابع الغش والاحتيال".

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

❖ **الواسطة:** أي التدخل لصالح فرد ما أو جماعة دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة الالزمة؛ مثل: تعيين شخص في منصب معين لأسباب تتعلق بالقرابة أو الانتماء رغم كونه غير كفاء، وهي منتشرة كثيراً 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 الاعتماد 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 استبيانة تخدم أغراض الدراسة وتحليل نتائجها بإستخدام برنامج SPSS V23.

#### 2.أداة الدراسة

تم الاعتماد على الإستبيان في هذه الدراسة بغرض جمع البيانات لتحليلها، من خلال صياغة عباراته بطريقة جد مبسطة وفق أسس علمية بحثية، وبعد تحكيمها من قبل أساتذة في الإختصاص، وبإتباع 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 ثلاثة مجالات)

تتضمن في الإجمال 16 عبارة.

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

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

### 3.1 مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في كل من الأكاديميين في مجال المحاسبة (الأساتذة الجامعيين)، والمهنيين المحاسبين (محاسبين معتمدين، محاكمي حسابات، خبراء محاسبين) على مستوى القطر الجزائري، بحيث تم اختيار 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 إيميل (قد يكون نتيجة الخطأ في كتابة الإيميل أو إيقافها من قبل أصحابها) في حيث تم إسترجاع 273 إستبيان من العدد المتبقى (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 آلفا كرونباخ *Alpha de Cronbach* للإستبيان ككل ومحاربه، كما هو موضح في الجدول (01)، إذ قدرت معاملات الثبات المستخرجة بنسب تتراوح بين 87% و93% 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 الإيجابيات 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 التمكّن العلمي بالنسبة للأساتذة الجامعيين والرغبة في العمل بالنسبة للمحاسبين المهنيين، في حين كانت النسبة الثانية من نصيب الفئة العمرية (أكثر من 15 سنة)فهم أولاً 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 جداً كون تصاريح ممارسة المهنة لم تمنح حديثاً.

## 2.2 التعليق على نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة:

باستخدام 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، وإنطلاقاً من النتائج الموضحة في الجدول (03) يمكن تحليلها وفق التالي:

❖ **التعليق على نتائج عبارات مجال العوامل الخاصة بمكتب المراجعة:** ضمن هذا المجال تسع (9) عبارات وإنطلاقاً من النتائج المبينة في الجدول (03) تبعاً 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 محايده.

❖ **التعليق على نتائج عبارات مجال العوامل الخاصة بفريق المراجعة:** تضمن هذا المجال أربع (4) عبارات كانت في مقدمة ترتيبهم العبارة رقم (11)، باعلى 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 جداً أي بإتجاه إجابات موافق بشدة.

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

فيما سبق تم التعليق على العبارات الضمية للمجال الذي تنتهي إليه كل عبارة أما فيما يتعلق بترتيب المجالات والعبارات ضمن المحور كل في 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)، لتليها العبارة رقم (9)، والعبارة رقم (4)، ثم العبارة رقم (16)، وفي الرتبة ما قبل الأخيرة للعبارة رقم (7) وأخيراً 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 جداً، في حين ثانى ترتيب كان للمجال المتعلق بالعوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة بأهمية نسبية كبيرة، في حين أن آخر رتبة كانت للمجال الخاص بـ بـ 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 محايده.

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 لأفراد عينة الدراسة ضمن سلم ليكارت الخماسي بالموافقة.

أما فيما يخص ترتيب عبارات هذا المحور فكانت المرتبة الأولى تخص العبارة رقم (17) بأهمية نسبية كبيرة جداً 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)، لتلهمم العبارة رقم (21) والعبارة رقم (25)، وكانت المرتبة العاشرة للعبارة رقم (26) بأقل وسط حسابي وأعلى إنحراف معياري

### 3.إختبار فرضيات الدراسة

#### 3.1.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 الالزمة 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 الاعتماد 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 الأولى أقل من 0,05 أي نرفض الفرض الصفرى ونقبل الفرض البديل الذي ينص على أن البيانات لا تتابع التوزيع الطبيعي وبالتالي سيتم اللجوء إلى الإختبارات اللامعلمية لإختبار فرضيات الدراسة، والمتمثلة في كل من:

❖ إختبار **Mann-Whitney** بالنسبة لفرضية الأولى وكإختبار بعدي لفرضية الثانية؛

❖ إختبار **Kruskal-Wallis** بالنسبة لفرضية الثانية؛

❖ إختبار **Spearman Correlation** بالنسبة لفرضيات الثالثة، الرابعة والخامسة.

#### 3.2.إختبار وتحليل فرضيات الدراسة

3.2.1.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 إلى 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 الامثل مان ويتني الموضحة نتائجه في الجدول (06)، وبالتالي نلاحظ أن قيمة Sig للمحور الأول أكبر من مستوى المعنوية 0,05 أي نرفض الفرض البديل ونقبل الفرضي الصفي리 الذي ينص على أنه لا توجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى على الوظيفة حول محور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية و مجالاته.

❖ 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 وبالتالي نقبل الفرض البديل الذي ينص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى الوظيفة أي أن متوسطات الرتب بين الوظيفتين غير متساوية، ولتحديد الفرق تم حساب متوسط الرتب لكلا الوظيفتين 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 وبالتالي 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 اختلاف 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 الامثل كروسكال واليس، بقراءة النتائج المبينة في الجدول (08) لهذا الإختبار نلاحظ أن قيمة Sig للمحور الأول أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض الفرض البديل ونقبل الفرض الصفيري الذي يقول بأنه 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

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

من خلالها أن قيمة Sig للمحور الثاني أقل من مستوى المعنوية 0,05، وبالتالي نقبل هذه الفرضية، ولتحديد سبب الفروق بدقة أكثر تم إجراء الإختبار البعدى 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 لا توجد 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 برب التمتوسطات لتحديد المجال الخاص بالخبرة المهنية الذي يعزى له الفرق، نتائج هذه الرتب موضحة في الجدول (10) والتي يتبيّن من خلالها أن في كلا المجالين رتب متتوسطات 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  $0,05 = \alpha$ ؛ لاختبار هذه الفرضية تم الإستعانة بمعامل الارتباط سبيرمان المبينة نتائجة في الجدول (11) إذ يتضح ان قيمة  $r = 0,356$  عند مستوى معنوية 0,00 أي أقل من 0,05 وبالتالي 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".

**3.4.2.3.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  $0,05 = \alpha$ ؛ تم استخدام معامل الإرتباط سبيرمان لاختبار هذه الفرضية ومن النتائج المتوصّل إليها الموضحة في الجدول (12)، يتضح لنا أن قيمة  $r = 0,607$  عند مستوى معنوية 0,00 أي أقل من 0,05 وبالتالي نستنتج أن هناك علاقة إرتباط موجبة (إرتباط طردي متوسط) بين متغيرات هذه الفرضية، وبالتالي 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  $0,05$  وبالتالي هناك علاقة إرتباط موجبة بين متغيرات هذه الفرضية (إرتباط طردي متوسط)، وبالتالي يتم قبول الفرضية التي تنص على أن "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة والفساد المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0,05$ ".

### 3. نتائج الدراسة

مما سبق التوصل إليه تم التوصل 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: إنطلاقا من ترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المجال نستنتج مايلي:

❖ ضرورة العمل على الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف بإعتبارها أساس العمل المكتبي، والوسيلة الأساسية التي تضمن تأدية 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 والمرجعين 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 لحفظ على العملاء والعمل على إستقطاب عملاء جدد؛

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

- ❖ 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 خارجين) 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 بالعميل محل عملية المراجعة الخارجية أطول أدى ذلك إلى توفير مخرجات من هذه العملية ذات جودة أكبر، نتيجة التعمق في العملية؛
- ❖ الهدف الأول والأساسي لعمل مكتب المراجعة هو المردود المالي، وبالتالي 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؛

### 3.2.1.3.3 العوامل الخاصة بفريق المراجعة: إعتمادا على إجابات أفراد عينة الدراسة نستنتج أنه:

- ❖ يعتبر شرط تتمتع فريق المراجعة بالمعرفة العلمية والخبرة المهنية من أبرز الشروط الأساسية لكي يتم ضمان أن 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 المراجعين الخارجيين، 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 واللاحظات الالزمة للقيام بمهام الموكلة إليهم وفق ما هو مخطط لها؛
- ❖ لكل تكتمل عملية المراجعة من مطلق العوامل الخاصة بفريق المراجعة لابد أن يكون هناك قائد يتحلى 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: إنطلاقاً 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 مفعول 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 تقديمها من خلاها؛
- ❖ حجم الشركة محل المراجعة من حيث حجم رقم أعمالها، تنوع أنشطتها، العاملين فيها، المتعاملين معها ومساحتها، وبالتالي 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.

3.2.3. 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:

- ❖ تأثير الأفراد، المجتمع والمؤسسات سلباً 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 وإنتشار مضاهير الفساد المالي؛
- ❖ عدم إلتزام المؤسسات الاقتصادية من ناحية تطبيق مبدأ الشفافية نظراً لعدم وجود أي قوانين ردعية مثل هذه الأفعال؛
- ❖ إتمام المعاملات التي تتم مع المؤسسات الاقتصادية عن طريق تقديم الهدايا والإكراميات (دفعات ميسرة)، بإعتبارها من الأساليب الشائعة لتسرع 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 حيازة المؤسسة للوسائل الخاصة بالإتصال والتواصل فيما بين أطرافها مما يؤدي بالضرورة إلى تشتت البيانات، وعدم تطور المعارف الخاصة بالعاملين؛
- ❖ التزوير في السجلات الخاصة بالمؤسسة بداعي التضليل، السرقة أو التحايل، بطرق يصعب التعرف عليها ومجاراتها؛

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

- ❖ 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؛
- ❖ حرکية ومرنة 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 باعتبارهم الفئة التي لها إطلاع أكاديمي أكثر نحو هذا الموضوع لذا إجاباتهم مبنية على توقع علمي، في حين أنها 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 فأكيد افراد عينة الدراسة انه لا توجد أي فروق فيما يخص سنوات الخبرة المهنية لهذه العينة، أما ما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بالفساد المالي فالفارق 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، ويدمجها مع نتائج الفرضية الأولى في هذا الجانب نلاحظ أن لها 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 مفعولة وتشوهها نواقص كلما زاد الفساد المالي الذي ينجر عن تقديم تقارير غير واقعية و بها جانب كبير من الإنحياز.

❖ نتائج الفرضية الرابعة: تم التوصل من خلال إختبار 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 إليها 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، وبالتالي 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 خميسى. (2016). الفساد المالي والإداري في الجزائر، أسبابه، آثاره واستراتيجيات مكافحته. مجلة الغرب للعلوم الاقتصادية والإدارية، 4، 68.
- ❖ ببير لاكوم. (2003). ، "الفساد" ، ترجمة: سوزان خليل. القاهرة: عين للدراسات والبحوث الإنسانية والاجتماعية.
- ❖ حسن مصلح. (2012). جريمة الرشوة دوافعها وطرق محاربها. مجلة العلوم القانونية، كلية الحقوق، الجامعة العراقية، العراق، (4)، 143.
- ❖ روبرت كليتجارد.. (1994). السيطرة على الفساد، ترجمة: علي حسين حجاج. عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.
- ❖ روبي فروم ، و عبد الحميد مراكشى . (2019). العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية من وجة نظر محافظي الحسابات في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولايات الجنوب الجزائري) . المجلد 3(العدد 2)، 183-212.
- ❖ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل. (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. جامعة الحديدة، اليمن: رسالة ماجستير.
- ❖ عبد الله الزعبي. (2013). أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها، من وجة نظر مقدري ضريبة الدخل. مجلة المثارة، )، جامعة آل البيت، الأردن، 19 (4)، 17.
- ❖ محمد إبراهيم النوايسة. (2006). العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 2، العدد 3.المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، العدد 3(المجلد 2).

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

## IV-الملاحق:

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

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

المصدر: من إعداد الباحثات

الجدول (02): المتغيرات المهنية لأفراد عينة الدراسة

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

المصدر: من إعداد الباحثات

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

الرقم	العبارات	النوع	النسبة	النوع	النسبة	النوع	النسبة	النوع	النسبة
المجال الأول: العوامل الخاصة بمكتب المراجعة: من منطلق:									
1	كبير حجم مكتب المراجعة من حيث عدد العمالء وعدد المراجعين	الخبرة المهنية	9	المحور	0,89435	النوع	4	النوع	168
2	تمتع المكتب بشهرة وسمعة جيدة	الخبرة المهنية	7	النوع	0,87544	النوع	2	النوع	60
3	القضايا المعرفة ضد مكتب المراجعة	الخبرة المهنية	13	النوع	1,26642	النوع	7	النوع	15
4	المنافسة بين مكاتب المراجعة	الخبرة المهنية	10	النوع	0,93101	النوع	5	النوع	8
5	تخصص مكتب المراجعة في قطاع أو صناعة محددة	الخبرة المهنية	8	النوع	0,95691	النوع	9	النوع	16
6	كبير حجم أتعاب المراجعة	الخبرة المهنية	16	النوع	1,04940	النوع	8	النوع	12
7	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل	الخبرة المهنية	15	النوع	1,22933	النوع	6	النوع	6
8	الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها	الخبرة المهنية	6	النوع	0,81122	النوع	1	النوع	7
9	استراتيجية قبول عميل جدد أو الاستمرار مع عميل قديم	الخبرة المهنية	12	النوع	0,97744	النوع	1	النوع	1
المجال الثاني: العوامل الخاصة بفريق المراجعة: من منطلق:									
10	استقلالية المراجع الخارجي	الخبرة المهنية	2	النوع	0,73193	النوع	2	النوع	3
11	تمتع فريق المراجعة بالمعارف العلمية والخبرة المهنية	الخبرة المهنية	1	النوع	0,77370	النوع	1	النوع	1
12	الإتصال الجيد بين فريق المراجعة	الخبرة المهنية	3	النوع	0,69415	النوع	4	النوع	4
13	حسن الإشراف على فريق المراجعة	الخبرة المهنية	4	النوع	0,81589	النوع	2	النوع	2
المجال الثالث: العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة: من منطلق:									
14	كبير حجم الشركة	الخبرة المهنية	11	النوع	0,99629	النوع	2	النوع	11
15	نظام الرقابة الداخلي	الخبرة المهنية	5	النوع	0,84172	النوع	1	النوع	1
16	تعقد مهام المراجعة	الخبرة المهنية	14	النوع	1,09020	النوع	3	النوع	14
عبارات المحور الأول									
	0,56048	النوع	3,7669						

المصدر: من إعداد الباحثات

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

الرقم	العبارات	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع
17	توجد علاقة عكسية بين إلتزام الشركات بمبادئ الشفافية ومستوى إنتشار الفساد	الخبرة المهنية	3	0,99164	3,9560	النوع	1	0,71649	4,3223
18	للفساد مظاهر مالية، إدارية وأخلاقية تؤثر سلبا على المجتمع والأفراد والمؤسسات	الخبرة المهنية	2	0,71630	4,1758	النوع	6	0,80985	3,7724
19	عدم بيان الإجراءات المعمول بها وتوضيحها للمتعاملين والعاملين بالمؤسسة يزيد من إنتشار الفساد	الخبرة المهنية	8	0,98622	3,7070	النوع			
20	عدم استخدام وسائل الاتصال التي تسمح بمشاركة وتدالع المعرفة	الخبرة المهنية							
21	يتم إنجاز المعاملات بالرغم من مخالفتها للقواعد	الخبرة المهنية							

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

المصدر: من إعداد الباحثات

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

المتغير	البيان	المحور/المجال
0,000	العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	المحور الأول
0,000	العوامل الخاصة بمكتب المراجعة	المجال الأول
0,000	العوامل الخاصة بفريق المراجعة	المجال الثاني
0,000	العوامل الخاصة بالشركة محل المراجعة	المجال الثالث
0,000	الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	المحور الثاني
0,000	الاستبيان الكلي	

المصدر: من إعداد الباحثات إعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

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

الوظيفة	المتغيرات	رقم الفرضية الفرعية
أستاذ جامعي	المحاور	
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 إعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

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

المتغير	المحور	المحور
أستاذ جامعي	المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
محاسب مهني		المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثات إعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (08): نتائج اختبار Kruskal-Wallis للفرضية الثانية

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

المصدر: من إعداد الباحثات إعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

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

الخبرة المهنية						المتغيرات	
أكـثـر من 15 سنـوات	من 5 إلى 15 سنـة	أكـثـر من 15 سنـوات	أقل من 5 سنـوات	من 5 إلى 15 سنـة	أقل من 5 سنـوات		
Sig	Sig	Sig					
0,000	0,808	0,000	المحور الثاني: الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				

المصدر: من إعداد الباحثات إعتماداً 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**

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

المصدر: من إعداد الباحثات إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

**جدول (11): نتائج اختبار Spearman correlation للفرضية الثالثة**

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

\*\* الإرتباط دال عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الباحثات إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

**جدول (12): نتائج اختبار Spearman correlation للفرضية الرابعة**

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

\*\* الإرتباط دال عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الباحثات إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

**جدول (13): نتائج اختبار Spearman correlation للفرضية الخامسة**

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

\*\* الإرتباط دال عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الباحثات إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS