

مقترحات لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي

دراسة من وجهة نظر عينة من خبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر

Proposals to increase support for the independence of the external auditor

The point of view of a sample of experts and the external auditors in Algeria

فيصل محمد مايدة

مخبر إقتصاديات الطاقة المتجددة

جامعة حمه لخضر الوادي- الجزائر

Maida-medfaissel@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2025/04/17

محمد كويسي

مخبر التمويل

جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر

kuici.mohamed@univ-ouargla.dz

تاريخ القبول: 2025/03/25

فريد عوينات*

مخبر التنمية الإدارية للإرتقاء بالمؤسسات الإقتصادية

جامعة غرداية – الجزائر

aouinat.farid@univ-ouargla.dz

تاريخ الإستلام: 2025/02/23

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إيضاح أهم العوامل المؤثرة على الاستقلالية وتقديم مقترحات لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر، تعتمد هذه الدراسة على ثلاثة متغيرات تستخدم لفهم وتحليل مستوى جودة المراجعة، وهي: لجان المراجعة، الدفع الغير مباشر للأتعاب والرقابة على الجودة، تم جمع البيانات من خلال توزيع الاستبيانات على 42 مستجوبا من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر ومعالجتها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وخلصت الدراسة الميدانية إلى أن لجان المراجعة والدفع الغير مباشر للأتعاب وكذلك الرقابة على الجودة، تؤدي إلى زيادة التأكيد على الدور المهم الذي تلعبه في زيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: جودة مراجعة، مراجع خارجي، استقلالية مراجع خارجي، مستخدم معلومات محاسبية.

تصنيفات JEL: M42 :M40

Abstract:

This study aims to clarify the most important factors affecting the external auditor's independence and to provide proposals to increase support for independence in Algeria. This study is based on three variables used to understand and analyze the level of audit quality, namely, audit committees, indirect payment of fees, and quality control. Data were collected by distributing questionnaires to 42 respondents from accountants and accounting experts in Algeria and processing them using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program. The study concluded that audit committees, indirect payment of fees, and quality control lead to increased emphasis on the important role they play in raising support for the independence of the external auditor.

Keywords: Audit quality; external auditor; independence of external auditor; users of accounting information.

Jel Classification Codes: M40; M42

* المؤلف المراسل.

مقترحات لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي

دراسة من وجهة نظر عينة من خبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر

1. مقدمة:

نشأت مهنة مراجعة الحسابات نتيجة للحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، ولكن مع الفضائح المالية المتكررة التي أثرت بشكل كبير على ثقة المجتمع في المهنة، والتي أشهرها حادثة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية التي تسببت في انهيار مكتب Arther Anderson، تعتبر المنعطف الأهم الذي فتح أعين الدول على أهمية إدخال إصلاحات تنظيمية وتشريعية ورقابية على مهنة المراجعة، وعلى إثر تلك الوقائع شهدت سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية إصدار قانون Sarbanes – oxley بهدف حوكمة نشاط مكاتب المراجعة وتقليل المخاطر الممكنة بين عملائها.

يؤدي المدققون دورا مجتمعيا مهما من خلال زيادة مصداقية التقارير المالية، إذ تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في التخطيط والتنفيذ السليم لعملية التدقيق، للحصول على توكيد منطقي فيما إذا كانت القوائم المالية الختامية خالية من التحريف الجوهرى، بسبب الغش أو الخطأ كما أن على المراجع عند قبوله لعملية المراجعة أن يأخذ في الاعتبار أي عامل قد يؤثر على نزاهته وموضوعيته بصورة سلبية عند تنفيذ المهام الموكلة إليه.

وتعد استقلالية المراجع عاملا حاسما في مساءلة المراجعين والتي لا تؤثر فقط على نتائج المفاوضات بين المراجعين والعميل، ولكنها تؤثر أيضا على مستخدمي تقارير المراجعة مثل المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى ذات الصلة التي تعتمد على البيانات المالية المدققة، ركز المنظمون والباحثون على بعض التدابير لتحسين الاستقلالية والالتزام بأخلاقيات المهنة، من أمثلتها لجان المراجعة، حظر الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات، وتناوب شركات المراجعة، وعلى الرغم من هذه الإصلاحات التنظيمية، لا تزال الفضائح المحاسبية تحدث، كما أن استقلالية المرجعين الخارجيين موضع شك.

1.1. الإشكالية

استنادا مما سبق يمكن طرح الإشكالية: ما أهمية المقترحات المقدمة لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر؟

2.1. الأسئلة الفرعية:

- ما أهمية لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي؟
 - ما أهمية الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي؟
 - ما أهمية الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي؟
- 3.1. فرضيات الدراسة: من خلال مشكلة الدراسة والأسئلة الفرعية يمكن طرح الفروض التالية:

- توجد أهمية للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي.
- توجد أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي.
- توجد أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

4.1. أهداف الدراسة

- تقديم مجموع من المقترحات التي قد تحسن من استقلالية المراجع الخارجي ما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

- توضيح المزايا والمنافع المتوقعة لمقترحات زيادة استقلالية المراجع الخارجي على كافة الأطراف أصحاب المصلحة من القوائم المالية.

5.1. أهمية الدراسة

تعمل هذه الدراسة على توسيع أفق البحث من خلال اقتراح تدابير لزيادة تحسين استقلال المراجع الخارجي في المستقبل، كما يمكن أن تكون محل اهتمام الجهات التنظيمية ومن المحتمل أن تساعد المراجعين الخارجيين في اتخاذ الإجراءات والتدابير المقترحة طوعية في ضمان استقلاليتهم.

6.1. منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف البحث قام الباحثين باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري بتحليل مشكلة البحث بشكل دقيق والمتعلقة باستقلالية المراجع الخارجي، بالرجوع إلى مجموعة من الدراسات التي كتبت في الموضوع والتي كان لها الأثر الكبير في فهم الموضوع، أما في الجانب التطبيقي فقد تم توزيع استبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة تتكون من مراجعي الحسابات في البيئة الجزائرية، بلغت 42 استمارة.

7.1. حدود الدراسة

اهتمت الدراسة بتقديم مقترحات لدعم استقلالية المراجع الخارجي وكان الإطار الزمني لها مع بداية سنة 2024 إلى نهاية سنة 2024، أما الحيز المكاني فتمثل في 10 ولايات من الوطن التي عددها 58 ولاية.

2. الإطار النظري

1.2. الدراسات السابقة:

وفقا لدراسة (Ken Y. Chena, Randal J. Elder and Jo-Lan Liu (2005): التي بحثت في العلاقة بين استقلالية المراجعين وجودة المراجعة ونتائج المفاوضات بين المراجعين والعميل حول قضايا إعداد التقارير المالية باستخدام بيانات تايوان تتألف العينة الأولية المكونة من 960 استطلاعاً بريدياً من 622 شركة عامة مدرجة في TSEC، و338 شركة عامة مدرجة في GTSM في نهاية عام 2001، وتم استخلاص البيانات المالية المقابلة من بنك بيانات TEJ. تم جمع الأدلة حول درجة موافقة إدارة العملاء على التعديلات أو الإفصاحات على النحو الموصى به من قبل المدقق للسنة المالية 2001 من خلال الاستبيانات المرسلة إلى المدير المالي أو كبير المستشارين للشركات التي شملتها الدراسة، تم تضمين الاستبيان في الملحق وتم إرساله بالبريد في منتصف فبراير 2003، تلا ذلك طلب ثان إلى غير المستجيبين في منتصف مارس 2003. بشكل عام، كان عدد 163 من أصل 183 رداً، وتم إيجاد أن علاقة سلبية بشكل كبير بين الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق ودرجة اتفاق العميل مع المدقق حول قضايا التقارير المالية (Ken Y, Randal J., & Jo-Lan , 2005, pp. 119-146).

وأما في دراسة محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان (2007): بهدف توضيح العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من خلال تحليل تلك العوامل، ومن خلال استطلاع رأي مجتمع الدراسة المتمثل في 57 مراجع خارجي حول مدى توفر تلك العوامل لدى المراجعين الخارجيين في قطاع غزة وقد أسفرت الدراسة على العديد من النتائج أهمها (أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التدقيق في نفس الوقت يؤثر بشكل كبير على استقلالية المدقق وحياده، أن المنافسة الشديدة بين المدققين لاجتذاب عملاء جدد يشكل خطراً على استقلالية المراجع وبالتالي كفاءة عملية التدقيق، أن اعتماد المدقق على عميل معين والذي تشكل الأتعاب منه نسبة كبيرة من دخل المدقق يؤثر بشكل سلبي على استقلالية هذا المدقق وحياده (القمصان 2007، الصفحات 1-220).

ووفق لدراسة (Le Doan Minh Duc et al (2020): التي استخدمت إطارا قائما على الموضوع لاستكشاف العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع في تدقيق البيانات المالية في فيتنام ، تمت مقابلة 100 مدقق ممارس من ذوي الخبرة لتأكيد نتائج البحث، وأظهرت نتائج البحث أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على استقلالية المدقق هي الخصائص الشخصية للمدقق، وبيئة مكتب التدقيق، والبيئة القانونية للتدقيق، وفي الوقت نفسه، كشف البحث عن عدة عوامل جديدة تؤثر على استقلالية مراجعي الحسابات في فيتنام، وهي الوعي الأخلاقي للمدققين، والتعلم والتدريب، والمهارات الخاصة بالصناعة، وحوكمة الشركات، والتنمية الاقتصادية للبلاد، والتكامل الدولي (Le Doan Minh Duc et al., 2020, pp. 1-14) وفي دراسة (Addisu Abebe et al (2021: كانت حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجعي الحسابات فيما يتعلق بشركات التدقيق الخاصة في إثيوبيا، تم جمع البيانات الأولية من خلال استبيان منظم مع المديرين التنفيذيين لشركة التدقيق الخاصة استخدم الباحث عينة عشوائية بسيطة تتكون من 122 شركة تدقيق خاصة من إجمالي 157 شركة تدقيق خاصة في إثيوبيا وبناء على ذلك، أظهرت نتائج أن حجم شركة التدقيق، وحجم أتعاب التدقيق، والمعايير المهنية للتدقيق، والمنافسة، ووجود لجنة التدقيق، وتكنولوجيا المعلومات لها تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية على استقلالية المدققين، وفي ما يتعلق بلجان المراجعة والاستقلالية (Addisu Abebe & et al, 2021, pp. 20-30).

في مقال (Yan Zhang, Jian Zhou, Nan Zhou (2007): تم دراسة العلاقة بين جودة لجنة المراجعة واستقلالية المراجع والكشف عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية بعد صدور قانون Sarbanes-oxley ، ومن خلال عينة من الشركات التي تعاني من نقاط ضعف في الرقابة الداخلية، وبناء على الصناعة والحجم والأداء، تطابق هذه الشركات بعينة من شركات التي لا تعاني من نقاط ضعف في الرقابة الداخلية. وتشير تحليلات الدراسة إلى وجود علاقة بين جودة لجنة التدقيق واستقلالية المراجع ونقاط ضعف الرقابة الداخلية، ومن المرجح أن يتم تحديد الشركات التي تعاني من ضعف الرقابة الداخلية، إذا كانت لجان التدقيق لديها خبرة مالية أقل، و من المرجح أيضا أنهم أيضا يتمتعون بضوابط داخلية ضعيفة إذا كان مدققوهم أكثر استقلالية (Yan Zhang, Jian Zhou, & Nan Zhou, 2007, pp. 300-327).

وأما وفق دراسة (Tiphaine Compernelle (2009: تم إظهار أن لجنة التدقيق هي إحدى هذه الجهات الفاعلة ويبدو أن تفاعلات مراجعي الحسابات وأعضاء الإدارة المالية مع لجنة المراجعة هي مصادر قيود، ولكنها أيضا مصادر فرص للمدقق في إدارة تضارب المصالح الذي يثقل كاهله، اعتمدت الدراسة على 24 مقابلة، تم تحليلها باستخدام المنهج النظري الذي اقترحه (Crozier et Friedberg (1977)، إلى وجود تضارب مصالح بين الإداريين والمدققين والإدارة المالية ومن شأن هذا التضارب أن تساهم في بناء استقلالية المراجع، وبشكل أكثر تحديدا ستكون هذ التضارب في المصالح بمثابة مصادر للقيود والطمأنينة والفرص للمدققين في "سعيهم" إلى الاستقلال. تقترح هذه المقالة رؤية مبتكرة لمفهوم الاستقلال، كونه يقع عند التقاء ذاتيات متعددة متشابكة في ألعاب السلطة المختلفة بين الجهات الفاعلة.

في مختلف المعايير واللوائح المهنية، وصفت مهنة المحاسبة بشكل عام الاستقلال بأنه عدم وجود مصالح وعلاقات محددة يفترض أنها تؤثر على موضوعية المدقق، يجب أن يكون المدقق يقظا لأي تأثير سلبي على تخطيطه أو تحقيقاته أو إعداد تقاريره للحفاظ من أجل الحفاظ على استقلاليته في ظل الضغوط العديدة من العملاء (Compernelle, 2009, pp. 91-116)،

وفقا لدراسة (Eleanor Dart (2011: المبنية على الاستبيان في كيفية إدراك المستثمرين لثلاث علاقات من المحتمل أن تضر بالاستقلال بين المدقق والعميل: التقديم المشترك لخدمات التدقيق وغير التدقيق، والاعتماد الاقتصادي لشركة التدقيق على العميل، والعلاقات طويلة الأمد بين المدقق والعميل لأكثر من خمس سنوات، وتم إرسال الاستبيانات إلى المستثمرين خلال

عام 2005 ومن بين 719 استبياناً تم إرسالها إلى المستثمرين المؤسسيين، تم تلقي 113 إجابة قابلة للاستخدام، ومن بين 920 استبياناً تم إرسالها إلى مستثمري القطاع الخاص، تم تلقي 254 إجابة قابلة للاستخدام، وتظهر نتائج أن المستثمرين في المملكة المتحدة هم الأكثر قلقاً بشأن تهديدات الاعتماد الاقتصادي وتقديم الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة، وهم غير مهتمين نسبياً بتهديد الاستقلالية الناتج عن طول فترة مراجعة بين المراجع والعميل (Dart, 2011, pp. 173-185).

وفقاً لدراسة وائل حسين محمد محمود (2020): بهدف تقديم اقتراح طريقة جديدة لدفع أتعاب المراجعة يكون لها صلاحية التطبيق في مصر بغرض دعم استقلال المراجعين الخارجيين، قام الباحث باختبار فرض البحث في الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، والأكاديميين من أساتذة المحاسبة بالجامعات، والمستثمرين بالشركات المقيدة بالبورصة، ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية) يحقق العديد من المزايا والمنافع منها دعم استقلال المراجعين الخارجيين، تعزيز ممارسة الشك المهني، الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة (محمود، 2020، الصفحات 493-651).

أما عن دراسة (Aminu Bebeji et al (2022): التي تناولت تأثير عوامل الاستقلال على فجوة توقعات التدقيق في بنوك أموال الودائع المدرجة في نيجيريا، يتكون مجتمع الدراسة من المستثمرين/المساهمين والمقرضين والدائنين الآخرين وتم اختيار عينة مكونة من 385 مشاركاً، للفترة التي تمت دراستها هي من يناير 2012 إلى ديسمبر 2019. وتوصلت الدراسة إلى (أن المدقق يعتمد على العميل اقتصادياً، التنافس على سوق التدقيق، وأداء خدمات غير المتعلقة بالتدقيق، وتلقي الهدايا من الإدارة واحتمالات إعادة التعيين) من العوامل القوية المحددة لفجوة توقعات التدقيق في بنوك أموال الودائع في نيجيريا (Aminu Bebeji & et al, 2022, pp. 1-12).

للتعرف على تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية جاءت دراسة نسرين أحمد منصور (2013): من خلال استبيان على عينة بلغت 124 من مكاتب وشركات التدقيق بقطاع غزة، وتبين من خلال نتائج أن إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية المراجعة من أهم العوامل المحددة لدور اللجنة، وأن هناك أثر لوجود فترة التهدة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بوجود فترة التهدة هو رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله بوزن نسبي 77.42%، وأيضاً في مصر (منصور، 2013، الصفحات 1-145) وفقاً لدراسة أشرف محمد إبراهيم منصور (2017): من خلال عينة (الإدارات العليا في شركات المساهمة والأكاديميين والمراجعين الخارجيين)، بحيث قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث عن طريق توزيع استبانة على عينة الدراسة والتي كانت مكونة من 225 مفردة 75 يمثلون الإداريون، 75 يمثلون الأكاديميون، 75 يمثلون المراجعون الخارجيون، وقد تم التوصل إلى أن كل من الإدارة العليا في شركات المساهمة ومكاتب المراجعة تعارض تطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، إلا أنهما يؤيدان التدوير الإلزامي لشريك المراجعة أو التدوير الاختياري لمكتب المراجعة، تفضل الأطراف المعنية بمهنة المراجعة تطبيق التدوير المؤقت للمراجع الخارجي وتفضل هذه الأطراف أن يكون التدوير الإلزامي للمراجعين الخارجيين في بعض القطاعات الاقتصادية (منصور، 2017، الصفحات 91-155). وفي دراسة أخرى بمصر وهي دراسة إيهاب محمد كامل عاشور (2018): من أجل تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والتناوب الإلزامي للمراجع وجوداً وعملية المراجعة، اعتمد الباحث على أسلوب تحليل المحتوى Content Analysis في فحص التقارير المالية لعدد 60 شركة مدرجة في البورصة المصرية في الفترة من عام 2014 إلى عام

2018، وبلغت إجمالي المشاهدات 300 مشاهدة، وتوصل الباحث البحث إلى أن هناك علاقة طردية بين خصائص لجنة المراجعة (استقلالية أعضاء اللجنة، الخبرة المالية والمحاسبية، حجم اللجنة) وجودة المراجعة، وتشير النتائج أيضا إلى وجود علاقة سلبية معنوية بين التناوب الإلزامي للمراجع وجودة المراجعة (عاشور، 2018، الصفحات 1-43).

ليس من السهل تحديد جودة التدقيق بسبب وجود العديد من العوامل المتنوعة التي تؤثر على الجودة. وفقا للورقة التشاورية الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)، فإن جودة التدقيق هي القضية المهمة التي تتطلب المزيد من الاهتمام وفقا لدراسة (Seokyoung Hwang, Bharat Sarath, Seung-youb Han (2022): التي تناول فيها ما إذا كانت أنشطة مراقبة الجودة (QC) التي تقوم بها شركات التدقيق، مرتبطة باستقلالية المراجع. وباستخدام عينة من الشركات الكورية حيث يكون الكشف عن ساعات مراقبة الجودة إلزاميا في التقارير السنوية للشركات العميلة، بحيث توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نسبة ساعات مراقبة الجودة إلى إجمالي ساعات التدقيق. وتكون هذه العلاقة أكثر وضوحا بالنسبة للعملاء المهمين اقتصاديا. و أيضا أن جهود مراقبة الجودة التي تبذلها شركات التدقيق تكون فعالة في الحفاظ على الاستقلال إلا عندما يكون لدى الشركات العميلة أنظمة حوكمة شركات أفضل (Seokyoung Hwang, Bharat Sarath, & Reiner Quick, Daniel, Sanchez Toledano Joaquín Sanchez Seung-youb Han, 2022, pp. 1-16) وفي دراسة (Toledano (2024): الاستكشافية بهدف تحديد التدابير البديلة التي من شأنها تعزيز استقلالية المراجع، شمل الاستبيان النهائي 50 إجراء محتملا لزيادة الاستقلال وطب من المشاركين في إسبانيا فقد تم تقييم تأثير هذه التدابير على استقلالية المدقق وأدى ذلك إلى 62 استجابة قابلة للاستخدام من المدققين، و إلى 252 استجابة قابلة للاستخدام من المستثمرين غير المحترفين ومن النتائج ليس فقط المستثمرين غير المحترفين، بل أيضا المدققين، يدعمون تنفيذ العديد من الأدوات ويصنف المستثمرون غير المحترفين التدابير المتعلقة بالمراقبة والضوابط والعقوبات على أنها مفيدة بشكل خاص. وبالمثل يرى المدققون أن تدابير الرقابة مفيدة ولكنهم يصنفون معظم العقوبات في مرتبة أقل من تلك التي يفرضها المستثمرون غير المحترفين (Reiner Quick & Daniel Sanchez Toledano, 2024, pp. 1-23).

2.2. مفهوم استقلال المراجع الخارجي:

لقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يكون مستقلا عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقا لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة التدقيق الدولية على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلا وأمينًا ومخلصًا بعمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو اطلاعه بأن ينال من تجرده، كذلك يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته (محمد فضل سعد و خالد راغب الخطيب، 2009، صفحة 67).

ولقد أدت كثرة الدعاوي ضد المراجعين إلى تعديل في معايير ممارسة المهنة ليصبح المراجع مسؤول أمام الطرف الثالث عن الإهمال العادي بدل الغش والتلاعب، حيث تكبدت مكاتب المراجعة في كثير من دول العالم في السنوات القليلة الماضية نفقات باهظة من جراء تلك الدعاوي، فعلى سبيل المثال، كانت نفقات الدعاوي القضائية تمثل 7% من الدخل الإجمالي لمكاتب المراجعة الستة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1990، ثم ارتفعت تلك النسبة إلى 14% عام 1992، ثم وصلت إلى 19.4 عام 1993، ودفع مكتب المراجعة Ernst & Young وحده في عام 1992 أربعة مائة مليون دولار في قضية انهيار مؤسسات الادخار والقروض في الولايات المتحدة، وبخلاف تلك النفقات، انعكست زيادة الدعاوي القضائية على مبالغ التأمين وأقساطه

وأصبح متوسط تكلفة أكبر دعوى قضائية في المملكة المتحدة 487 مليون جنيه إسترليني في حين أن التأمين متاح هو 30 مليون جنيه فقط، وقد استمر الوضع نحو الأسوأ حتى وصل إلى نقطة لم تستطع فيها مكاتب المراجعة الكبرى الحصول على تأمين لنشاطها، وإذا أتيح فهو بأقساط مرتفعة جدا، فقد لاحظ مجمع المحاسبين القانونيين الكندي فيعام 1996 أن تكاليف التأمين قد تضاعفت عشر مرات مقارنة بتكاليف التأمين قبل سبع سنوات فقط (عبيد و لطف ، 2011، الصفحات 26-27).

تطرق المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) إلى المسؤوليات العامة للمراجع الخارجي عند القيام بمراجعة القوائم المالية فهو يوضح الأهداف العامة للمراجع ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع الخارجي من تحقيق تلك الأهداف ويوضح المعيار أيضا المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة للمراجع الخارجي على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمراعاة معايير المراجعة.

3.2. قواعد السلوك المهني للمراجع الخارجي

تعرف الأخلاقيات بشكل عام على أنها مجموعة المبادئ والقيم وتتمثل في التشريعات، القواعد التنظيمية، موثيق العمل للجماعات المهنية ويعد تواجد سلوك أخلاقي في المجتمع أمرا ضروريا لضمان سير العمل على نحو منظم ومحافظ ويمكن النظر إلى الأخلاقيات على أنها المادة التي تعمل على تماسك المجتمع (القريشي، 2011، صفحة 43)، في عام 1990 قام الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك (مجموعة قواعد مهنة المحاسبة) وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني، حيث أن الهدف من وضع هذه القواعد هو (رفاعة، 2018، الصفحات 19-20):

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتهم وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى؛
 - تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
 - بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات؛
 - تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق عن عمله.
- ويقدم ميثاق الاتحاد الدولي للمحاسبين لأخلاقيات المحاسبين المهنيين مبادئ أساسية ذات طبيعة عامة وليس المقصود استخدامها لحل المشكلات الأخلاقية للمحاسب المهني في حالة معينة ومع ذلك، فإنه يوفر إرشادات مفصلة فيما يتعلق بالتطبيق العملي للأهداف والمبادئ الأساسية فيما يتعلق بعدد من المواقف النموذجية التي تحدث في مهنة المحاسبة.
- إن عملية إرساء المبادئ الأخلاقية عملية معقدة في فرنسا واليابان تعد القواعد الأخلاقية مسألة قانونية، في الولايات المتحدة الأمريكية وسنغافورة والمكسيك والمملكة المتحدة، يتم تطوير المعايير وتنظيمها من قبل الهيئات المهنية (Rick Hayes , Roger Dassen, & Arnold Schilder Phili, 2005, p. 76). بحيث تم صدور في يوليو 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية قانون بإسم Sarbanes-oxley وهو يطبق بصفة أساسية على الشركات العامة بهدف إصلاح محاسبي ومن أجل حماية المستثمرين بوجه عام، وقد خلق هذا القانون مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة (PCAOB)، كما أعطاه وضع مسؤولية وأخلاقيات المهنة واستقلاليتها بالإضافة إلى معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة على الشركات العامة (لطفي، 2008، صفحة 17).

4.2. رقابة الجودة للمراجع الخارجي

أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة، ومن جانب منشأة المحاسبة، تشمل رقابة الجودة الوسائل التي يتم

استخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي للمنشأة المحاسبة والإجراءات التي تقوم بها (الفين أرينز وجيمس لوبك، 2009، صفحة 44).

وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشأة المحاسبة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها، وفي ماي 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة ابتداء من جانفي 1997 وهي: (الحياذ والأمانة والموضوعية: إدارة الأفراد: قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة: أداء عملية المراجعة: المتابعة أو المراقبة) (الفين أرينز وجيمس لوبك، 2009، الصفحات 44-45).

في تعريف لرقابة الجودة على التدقيق أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقا لما جاء بمعيار الدولي رقم (220) المعاد صياغته عام 2002 عرفها فيه بأنها عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي أجراها فريق التدقيق والاستنتاجات التي توصل إليها لوضع تقرير التدقيق، هذا وقد أكدت لجنة معايير التدقيق الدولية في الفقرة الثانية من المعيار رقم (220) على الآتي: يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على شركة التدقيق وعلى مستوى التدقيق الفردي، كما نصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على: على شركة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كفاءة أداء التدقيق قد تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة (رزق 2015، صفحة 290).

يشرح مكتب محاسبة الحكومة الأمريكية (GAO) عام 2015 مفهوم جودة التدقيق على النحو التالي: هو تدقيق يتم إجراؤه وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS) لتوفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية المدققة والمعلومات ذات الصلة معروضة وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما وليس متحرفة بشكل جوهري سواء كان ذلك بسبب أخطاء أو احتيال" (Saputra, 2015, P 349). كما عرفها مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة (PCAOB) على أنها تلبية احتياجات المستثمرين لإجراء عمليات تدقيق مستقلة وموثوقة واتصالات قوية مع لجنة التدقيق.

وعلى المستوى الدولي فقد تم تنظيم إجراءات الجودة وفق معيار دولي هو المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) - رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020، صفحة 30)

5.2. العوامل المؤثرة في الإستقلالية

يجب أن يقوم المدقق بعمله وفي جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وهذا يعني أن يكون المدقق مستقلا من الناحيتين الفعلية والذهنية، فالاستقلالية الذهنية لا تكفي، ولا يمكن تحقيقها إلا بالاستقلالية المادية، ركزت أغلب الدراسات حول استقلالية المراجعين على إيجاد أهم العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجعين، ومن خلال ذلك يمكن تصنيف العوامل المؤثرة على استقلال المراجع على النحو التالي:

❖ **لجان المراجعة** (Yan Zhang, Jian Zhou, & Nan Zhou, 2007, p. 305):

إن الرقابة الداخلية في المنشأة تقع ضمن اختصاص لجنة المراجعة، وبالتالي لا تلعب لجنة المراجعة دورا رقابيا مهما لضمان جودة التقارير المالية ومساءلة الشركات فحسب، ولكنها تعمل أيضا كآلية مهمة للحوكمة، لأن مخاطر المحتملة التقاضي والإضرار بالسمعة كبيرة، والتحديات التي يواجهها أعضاء لجنة المراجعة تضمن قيام أعضاء اللجنة هؤلاء بمسؤولياتهم بفعالية، وبالتالي المتوقع أن الشركات التي لديها لجان مراجعة عالية الجودة تكون أقل عرضة لنقاط ضعف في الرقابة الداخلية مقارنة بالشركات التي لديها لجان مراجعة منخفضة الجودة.

وتم التوصل إلى أن أهمية الثقافة المالية والخبرة لدى أعضاء لجنة التدقيق، وأن أعضاء لجنة المراجعة الذين لديهم معرفة بإعداد التقارير المالية والتدقيق هم أكثر عرضة لفهم أحكام المراجعين ودعمهم في النزاعات مع الإدارة مقارنة بالأعضاء الذين ليس لديهم مثل هذه المعرفة، علاوة على ذلك، فإن الأعضاء ذوي المعرفة المالية هم أكثر عرضة لمعالجة واكتشاف الأخطاء الجوهرية، ويمكن لأعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية أيضا أداء أدوارهم الرقابية في عملية إعداد التقارير المالية بشكل أكثر فعالية، على سبيل المثال اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

❖ الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة:

إن المراجع المهني يجب دائما أن يكون يقظا تجاه الفرص التي تمثل خدمة لعميله، وبغض النظر عن قيمة تلك الخدمات للمنشأة محل المراجعة فإن خطر محتمل يتعين على المراجعين أن يضعوه في ذهنهم في السنوات الحديثة فإن الأتعاب المدفوعة عن طريق عملاء المراجعة إلى مراجعهم عن خدمات بخلاف المراجعة قد تزايدت لحد كبير في كثير من الحالات حيث زادت بدرجة كبيرة عن أتعاب المراجعة ويوضح الجدول رقم (1) تلك الحقيقة، حيث يشير إلى أنه في عام 2000 بلغت أتعاب المراجعة لعشرة من الشركات المسجلة في سوق أسهم لندن حوالي 63 مليون جنيه إسترليني، في حين بلغت الأتعاب المدفوعة الأخرى عن خدمات إضافية بخلاف المراجعة حوالي 181 مليون جنيه إسترليني (لطفي، فلسفة المراجعة، 2009، الصفحات 74-75).

تشير حالات فشل التدقيق البارزة، مثل تلك التي حدثت في شركتي إنرون وورلدكوم، إلى أن المدققين يستسلمون للضغوط التي يمارسها العملاء المهمون، ويفشلون في الاستقالة حتى عندما لا يكون من الممكن إدارة المخاطر التي يتعرض لها العميل، ومع ذلك، في حين أن اعتماد أتعاب مراجعي الحسابات على العملاء المؤثرين قد يكون حافزا لضعف الاستقلال، إلا أن هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تمنع مثل هذا الضعف (Tom Adams, Jagan Krishnan, & Jayanthi Krishnan, 2021, p. 16).

لقد كان المنظمون دائما يشعرون بالقلق إزاء ضعف استقلالية المدقق عندما تكون شركة العميل أو موظفيها الرئيسيين في وضع يسمح لهم بالتأثير على المدقق وعلى مر السنين تم وضع قواعد لمنع أو ردع مثل هذا التأثير، على سبيل المثال حظر قانون Sarbanes—oxley توفير بعض الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق من قبل شركات التدقيق لعملاء التدقيق لديها، وفرض فترة تهدئة مدتها عام واحد للمدققين السابقين الذين يقبلون مناصب رئيسية لدى العميل الذي قاموا بمراجعته.

❖ دوران المراجع الخارجي:

قد تنبع التهديدات التي تواجه استقلالية المراجع من الضغوط الاجتماعية أو الاقتصادية، بموجب النظرية الاقتصادية، يكون لدى شركات المراجعة حافز اقتصادي للحفاظ على علاقة مستمرة مع عميل التدقيق من أجل الحصول على أرباح من عمليات التدقيق المستقبلية، وعندما تتوقع شركة المراجعة وجود علاقة مستقبلية مستمرة، قد تقوم شركة المراجعة بالتدقيق بشكل أقل يقظة وتكون أكثر استعدادا للتوافق مع أساليب محاسبية مشكوك فيها لحماية مصالحهم، إن إلزام شركة المراجعة بالتناوب يحد من تدفق الأرباح من عمليات التدقيق المستقبلية، مما يقلل من الحوافز الاقتصادية لشركة المراجعة للعمل بطريقة أقل استقلالية. ومن خلال تقليل هذه الحوافز الاقتصادية، من المتوقع أن يؤدي فرض أفق زمني محدود من شأنه أن يعزز استقلالية المراجع (Steven E. Kaplan & Elaine G. Mauldin, 2008, p. 182).

أشارت الدراسات إن فترة التدقيق القصيرة قد تنطوي على مخاطر بالنسبة للمراجعين ذوي المعرفة والقدرات الفنية الأقل، ولذلك، يمكن أن تتأثر جودة تقرير التدقيق بمدة التدقيق و بشكل عام يكون لدى المدققين حافز أكبر لإصدار تقرير تدقيق نظيف أو مقبول في السنوات الأولى من مهامهم، ومن وجهة نظر العميل، فإن الاحتفاظ بالمدقق للفترة القادمة يمكن أن

يعتمد على إصدار تقرير تدقيق غير متحفظ. ولذلك، إذا علم المدققون أن العملاء يفكرون في تبديلهم، فقد يؤثر ذلك على نوع تقرير التدقيق (Seyed Mahmoud HOSSEINNIKANI, Helena INÁCIO, & Rui MOTA, 2014, p. 246).

يرى مؤيدو التناوب الإلزامي أن مدة الخدمة القصيرة في شركة التدقيق يمكن أن تعزز استقلالية المراجع بسبب تجنب العلاقة الشخصية الوثيقة بين المراجعين وإدارة العميل، لدى العديد من البلدان حاليا مبادئ توجيهية إلزامية لتناوب شركات التدقيق؛ وقد اشترطت إيطاليا تناوب شركات التدقيق منذ عام 1975، والبرازيل منذ عام 1999، واشترطت سنغافورة تناوب شركات التدقيق في البنوك المحلية منذ عام 2002. وكانت دول أخرى عديدة، بما في ذلك النمسا وكندا واليونان وإسبانيا وسلوفاكيا، تشترط حتى الآن التناوب الإلزامي لشركات التدقيق. وبالمثل، هناك طلبات متزايدة على لجان التدقيق للتفكير في التناوب الطوعي للشركات كوسيلة لتحسين جودة التدقيق. تفترض هذه الدعوات للتناوب الطوعي لشركات التدقيق أن جودة التدقيق ترتفع عند الاستعانة بشركة تدقيق جديدة (Gana Kafiya Wakil, Mohd Norfian Alifiah, & Alhaji Al, 2019, p. 920).

❖ أتعاب المراجع الخارجي:

لقد تم استخدام أتعاب التدقيق كعامل مهم لجودة التدقيق في العديد من الدراسات وعلى الرغم من ارتفاع أتعاب التدقيق، فإن بعض العملاء مهتمون أكثر باستخدام شركات التدقيق الكبيرة. يعتقد العملاء أن شركات التدقيق الكبيرة لديها قدر أكبر من الرقابة والضمان من أجل الحصول على جودة أعلى للمراجعة، وفي ما يتعلق بكفاءة المدقق وتخصصه، بما في ذلك المعلومات الفنية والتعليم المستمر، تقوم شركات التدقيق الكبيرة بتعيين متخصصين أفضل مقارنة بالشركات الصغيرة الحجم، لذلك كلما زاد حجم شركة التدقيق، كلما كان تخصص المدقق (وجودة التدقيق) أعلى متوقعا وبالتالي يتم تحقيق أتعاب تدقيق أعلى، ومع زيادة الطلب على جودة التدقيق الأعلى بالإضافة إلى الأنشطة الإضافية، من المتوقع أن تتحمل الشركات أتعاب تدقيق أعلى، ومن ناحية أخرى، يمكن أن تتأثر سمعة شركات التدقيق سلبا بالعملاء ذوي المخاطر العالية وبالتالي، بسبب هذه التأثيرات، لا شك أن شركات التدقيق الكبرى تفرض أتعاب تدقيق أعلى (Seyed Mahmoud HOSSEINNIKANI, Helena INÁCIO, & Rui MOTA, 2014, p. 247).

3. الإطار التطبيقي

1.3 الطريقة وأدوات الدراسة

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى استكشاف آراء ممارسي المهنة حول المقترحات ومدى ملائمتها:

❖ المجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لعينة من ولايات الجنوب الشرقي من الوطن، بحيث تم توزيع بشكل عشوائي مجموع 750 استبيان إلكتروني، وتم الرد من طرف 45 مستجوب فقط وبعد الفحص لمختلف الإجابات تم استخدام 42 استمارة وذلك بإلغاء 3 استمارات تم تحديد بأنها غير صالحة للدراسة، كما هو موضح في الجدول رقم (2).

❖ أساليب جميع البيانات

تم الاعتماد في عملية جمع البيانات اللازمة على نوعين رئيسيين من الأدوات هما:

- المسح المكتبي: وذلك لجمع البيانات الثانوية لتحديد الإطار النظري للدراسة، حيث تم الحصول عليها من بعض الكتب المتخصصة في مجال التدقيق بالإضافة إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي تمت حول الموضوع:

– الاستبيان: من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الورقة، ارتأينا أن الأسلوب الأنسب لجمع البيانات هو الاستبيان وهذا نظرا لطبيعة هذه الدراسة، أين تم استخدام 42 استمارة على عينة شملت 10 ولايات مختلفة من الوطن. وتحتوي قائمة الاستبيان على أسئلة مقسمة في:

– المحور الأول: يحتوي على معلومات شخصية حول المستجوبين؛

– المحور الثاني: وهو مجزأ إلى ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: آراء المستجوبين حول دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، وتضمن 10 عبارات؛

الجزء الثاني: آراء المستجوبين حول دور الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي، وتضمن 10 عبارات؛

الجزء الثالث: آراء المستجوبين حول دور الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي، وتضمن 10 عبارات.

❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام كل من برنامج SPSS وبرنامج Microsoft office Excel لتفريغ ومعالجة المعطيات.

والأدوات الإحصائية المستخدمة: لتحليل بيانات الدراسة:

– الوسط الحسابي والانحراف المعياري: لقياس واستطلاع اتجاهات عينة الدراسة تجاه العبارات التي وردت في الاستبيان والوصول إلى مستوى أو درجة التطبيق،

– Cronbach's Alpha: لقياس مدى ثبات قائمة الاستبيان.

– One-Sample Statistics: لقياس مدى وجود دلالة إحصائية للفرق بين الوسط الحسابي للفرضيات (متغيرات الدراسة) ومتوسط القياس،

– One-Sample Test: لاختبار فرضيات الدراسة المستقلة،

– Independent Samples Test: لقياس ما إذا كان هناك فروق (بين عينتين) في آراء عينة الدراسة من خلال خصائصها بشأن فرضيات أو متغيرات الدراسة،

– T-Test: لقياس اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة في ضوء خصائصها لصالح أي فئة.

❖ ثبات أداة الدراسة (الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان)

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ للمحاور الثالث تقدر بـ 0,948؛ 0,907؛ 0,936 على التوالي، أما ألفا كرونباخ الكلية تقدر بـ 0,948 أي 94.8% وهي تفوق الحد الأدنى 60% وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الدراسة إذا أعيد تطبيق الاستبانة على نفس العينة في نفس الظروف.

❖ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:

– يوضح الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (1.2857 و1.6667)، أي بدرجة موافقة تتراوح من متوسطة إلى عالية.

– يوضح الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات لدور الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (1.4762 و2.0000)، أي بدرجة موافقة تتراوح من متوسطة إلى عالية.

- يوضح الجدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات دور الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (1.0476 و 1.7619)، أي بدرجة موافقة تتراوح من متوسطة إلى عالية.

2.3 اختبار الفرضيات

❖ اختبار الفرضيات: يتم اختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وهو المستوى المتعارف عليه في مثل هذه الدراسات.

- اختبار One-Sample Test: اختبار فرضيات الارتباطات بين المتغيرات:

لإجراء هذا الاختبار تم صياغة الفرضية بالشكل التالي:

اختبار الفرضية الأولى:

H0 : لا توجد أهمية للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

H1 : توجد أهمية للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

من خلال برنامج SPSS فإن تحليلنا لهذه النتيجة من الجدول رقم (7) نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور هو 1.45238 وقيمة t هي 16.962 عند مستوى دلالة Sig يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 0.05 أي نرفض الفرضية الصفريّة H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 أي أن توجد أهمية للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي مما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية .

إختبار الفرضية الثانية:

H0 : لا توجد أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي.

H1 : توجد أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي.

من خلال برنامج SPSS فإن تحليلنا لهذه النتيجة من الجدول رقم (8) نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور هو 1.65238 وقيمة t هي 16.579 عند مستوى دلالة Sig يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 0.05 أي نرفض الفرضية الصفريّة H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 أي أن توجد أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي مما يتطلب آليات لضمان الحياد والموضوعية في عمل المراجعين.

إختبار الفرضية الثالثة:

H0 : لا توجد أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

H1 : توجد أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

من خلال برنامج SPSS فإن تحليلنا لهذه النتيجة من الجدول رقم (9) نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور هو 1.40000 وقيمة t هي 23.109 عند مستوى دلالة Sig يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 0.05 أي نرفض الفرضية الصفريّة H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 أي أن توجد أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي، مما يرفع من مصداقية القوائم المالية.

4. تحليل ومناقشة النتائج

1-4 تحليل النتائج

❖ تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

يظهر من خلال الجدول رقم (10) أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي للعينة المستجوبة والمحاور الثلاث: دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي؛ دور الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي؛ دور الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي، حيث بلغت (F) قيمة (0.891) (3.781) (0,601) على التوالي وذلك عند مستوى معنوية (0.115) (0,032) (0,553)، كما لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة لأفراد العينة المستجوبة والمحاور الثلاث، حيث بلغت (F) قيمة (1,652) (1,863) (0.804) على التوالي وذلك عند مستوى معنوية (0,194) (0,152) (0,329)، كما لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العمر لأفراد العينة المستجوبة والمحاور الثلاث، حيث بلغت (F) قيمة (1,825) (3,417) (3,138) على التوالي وذلك عند مستوى معنوية (0,175) (0,043) (0,055). ومنه عدم وجود اختلاف في آراء أفراد العينة انطلاقاً من مستواهم التعليمي وخبرتهم وعمرهم.

❖ تحليل اختبار العينات المستقلة (Independent Samples Test):

يظهر من خلال الجدول رقم (11) لاختبار العينات المستقلة، أن القيم ذات دلالة إحصائية إذا كانت ($\text{Sig} < 0.05$)، مما يشير إلى تباين في نتائج الاختبار حول مدى وجود وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات فئات (خبراء ومحافظي الحسابات) العينة تجاه المحاور الثلاث المتعلقة للدراسة، حيث بلغت (F) 2.291؛ 3.920 على التوالي في مقابل مستوى معنوية (0.773؛ 130.3؛ 0550) على التوالي، ما يؤكد أن لجان المراجعة، آلية الدفع، والرقابة على الجودة هي العوامل مهمة لدعم استقلالية المراجع الخارجي.

2-4 مناقشة النتائج

بعد عملية التحليل والتفسير واختبار الفرضيات توصلت الدراسة بالمقارنة مع الدراسات السابقة:

- في ما يتعلق ب: أهمية لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي.
من خلال الجدول رقم (04) يتضح أن درجة موافقة أفراد العينة على أهمية لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي عالية بمتوسط حسابي قدره (1.4524) وانحراف معياري بلغ (0.55491)، وبالتالي توجد أهمية للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وهذا يتوافق مع دراسة كل من Yan Zhang, Jian Zhou, Nan Zhou ودراسة Tiphaine Compernelle توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في ما بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على الحكم في مدى أهمية لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي.
- في ما يتعلق ب: أهمية الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي.
من خلال الجدول رقم (05) يتضح أن درجة موافقة أفراد العينة على أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي عالية بمتوسط حسابي قدره (1.6524) وانحراف معياري بلغ (0.6524)، بالتالي توجد أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي وهذا يتوافق مع دراسة كل من محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان ودراسة Addisu Abebe et al توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في ما بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على الحكم في مدى أهمية للدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي.

مقترحات لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي

دراسة من وجهة نظر عينة من خبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر

- في ما يتعلق ب: أهمية الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

من خلال الجدول رقم (06) يتضح أن درجة موافقة أفراد العينة على أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي عالية وبمتوسط حسابي قدره (1.4000) وانحراف معياري بلغ (0.39261)، بالتالي توجد أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي وهذا يتوافق مع دراسة كل من Seokyoung Hwang , Bharat Sarath, Seung-young Han ودراسة Reiner Quick , Daniel, Sanchez Toledano Joaquín Sanchez Toledano .

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في ما بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على الحكم في مدى توجد أهمية للرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

5. خاتمة:

إن القوائم المالية المفصح عنها هي مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع الخارجي هي إضفاء المصدقية عليها من خلال عملية التدقيق، فمن الأمور المهمة جدا للمهنة أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلالية المراجع وسهته هذه الثقة بأي أدلة تفيد عدم وجود هذا الاستقلال، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال، لذلك تكون هناك حاجة ملحة إلى وجود إجراءات أكثر صرامة ضد احتمال فقدان المراجعين لاستقلاليتهم.

تعتبر استقلالية المراجع الخارجي جانبا أساسيا في المهنة، وتوصلت الدراسة الميدانية التي قمنا بها إلى النتائج التالية:

- التأكيد على أن استقلالية المراجع الخارجي تزيد من خلال الدور الذي تلعبه لجان المراجعة خاصة في الحد من الخلافات مع الإدارة، وأيضا للدور المهم في دراسة خطة عمل المراجع الخارجي والتأكد من أن الشركة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
- التأكيد على أن استقلالية المراجع الخارجي تزيد من خلال الدور الذي يلعبه الدفع غير المباشر للأتعاب إلى بالنظر إلى إمكانية تقديم المراجع لخدمات أخرى كاستشارة للعميل محل المراجعة دون التأثير على استقلاليته، وكذلك أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يؤدي إلى متابعة مدى التزام المراجع بسلوكيات وأداب المهنة والحد من ما يخالف ذلك.
- التأكيد على أن استقلالية المراجع الخارجي تزيد من خلال الدور الذي تلعبه الرقابة على الجودة خاصة في ما يتعلق بالجزاءات القانونية المفروضة على مجالس الإدارة التي تحيد عن التشريعات المتعلقة بتعيين أو عزل المراجع الخارجي، وكذلك أن قيام جهات محايدة بتحديد الأتعاب يفعّل دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية.

6. قائمة المراجع:

8. Ken Y, C., Randal J., E., & Jo-Lan , L. (2005). Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 1(2), 119-146.
9. Le Doan Minh Duc et, & al., (2020). FACTORS AFFECTING THE AUDITOR INDEPENDENCE: APPROACH OF THE SUBJECT AND FRAMEWORK IN FINANCIAL STATEMENT AUDITING IN VIETNAM. *JOURNAL OF SOUTHWEST JIAOTONG UNIVERSITY*, 55(4), 1-14.
10. Addisu Abebe , & et al. (2021). Factors Influencing External Auditors' Independence of Private Audit Firms in Ethiopia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 12(11), 20-30.
11. Aminu Bebeji , & et al. (2022). Independence factors influencing audit expectation gap in listed deposit money Banks in Nigeria. *Journal of Accounting and Taxation*, 14(1), 1-12.
12. Compernelle, T. (2009). La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit. *Cairn.info*, Association Francophone de Comptabilité, 3(15), 91-116.
13. Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *The British Accounting Review*, 43, 173-185.
14. Gana Kafiya Wakil, Mohd Norfian Alifiah, & Alhaji Al. (2019). Auditor Independence Threats and Factors. *international Journal of Recent Technology and Engineerin*, 8, 920.

15. Reiner Quick , & Daniel Sanchez Toledano,. (2024). Measures for enhancing auditor independence: Perceptions of spanish non-professional investors and auditors. European Research on Management and Business Economics, 30(2), 1-23.
16. Rick Hayes , Roger Dassen, & Arnold Schilder Phil. (2005). PRINCIPLES OF AUDITING (An Introduction to International Standards on Auditing) (éd. Second Edition). UK: ,Pearson Education,.
17. Seokyoung Hwang, Bharat Sarath, & Seung-youb Han. (2022). Auditor independence: The effect of auditors' quality control efforts and corporate governance. , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 47, 1-16.
18. Seyed Mahmoud HOSSEINIAKANI, Helena INÁCIO, & Rui MOTA. (2014). A Review on Audit Quality Factors. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 4(2), 246.
19. Steven E. Kaplan, & Elaine G. Mauldin. (2008). Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors. Journal of Accounting and Public Policy(27), 182.
20. Tom Adams, Jagan Krishnan, & Jayanthi Krishnan. (2021). Client influence and auditor independence revisited: Evidence from auditor resignations. Account. Public Policy(40), P16.
21. Yan Zhang , Jian Zhou, & Nan Zhou. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. Journal of Accounting and Public Policy, 26(3), 300-327.
22. أبو زيد الشحنة رزق. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. الطبعة الأولى: دار وائل للنشر والتوزيع .
23. أشرف محمد إبراهيم منصور.. (2017). رؤية تحليلية إنتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، (دراسة ميدانية). مجلة الفكر المحاسبي، 21(1)، 155-91.
24. الفين أريز، وجيمس لوبك . (2009). المراجعة مدخل متكامل. (ترجمة محمد عبد القادر الديسلي، المترجمون) المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
25. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2020). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
26. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes—oxley. مصر: دار النهضة العربية.
27. أمين السيد أحمد لطفي. (2009). فلسفة المراجعة.. مصر: دار الجامعية .
28. إيداد رشيد القريشي.. (2011). التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا (الإصدار الطبعة الأولى). العراق: الدر الكتب والوثائق.
29. إيهاب محمد كامل عاشور. (2018). تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والتناوب الإلزامي للمراجع وأثرها على جودة المراجعة (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية). مجلة الفكر المحاسبي، 23(3)، 43-1.
30. تامر مزيد رفاعة. (2018). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقات على دوائر العمليات في المنشأة (الإصدار 2019-20). الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
31. دراسة محمد أسامة /إبراهيم أبو القمصان. (2007). العوامل المؤثرة على إستقلالية وحياد المراجع الخارجي(دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة-فلسطين). رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 1-220.
32. سعد شريم عبيد، وحمود بركات لطف . (2011). أصول مراجعة الحسابات. (الطبعة الثالثة، المحرر) صنعاء اليمن : الأيمن للنشر والتوزيع .
33. محمد الخير بشير صالح. (2017). دور المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية للعلوم والتكنولوجيا. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا أطروحة دكتوراه .
34. محمد فضل سعد، و خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات (الإصدار الطبعة الأولى). الأردن: دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع.
35. نسرين أحمد منصور. (2013). مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية. رسالة ماجستير، جامعة الإسلامية بغزة، 45-1.
36. وائل حسين محمد محمود.. (2020). الدفع غير المباشر لأتعايب المراجعة كمدخل لدعم استقلال المراجع الخارجي (دراسة ميدانية). مجلة الفكر المحاسبي، 24(4)، 493-651.

7. الملاحق:

جدول رقم (1): الأتعايب المدفوعة مقابل خدمات المراجعة والخدمات الأخرى إلى أكبر عشرة شركات مسجلة في سوق

أسهم لندن عام 2000

الشركة	أتعايب المراجعة بالمليون جنيه إستريلي	أتعايب بخلاف المراجعة بالمليون جنيه إستريلي	المراجع أو منشأة المحاسبة العامة
BP plc	20.0	36.4	Ernst & Young
Vodafone Group plc	1.0	16.0	Deloitte & Touche
HSBC Holding plc	18.4	10.7	KPMG
Astra Zeneca plc	2.3	9.9	KPMG
Royal Bank of scotland plc	4.9	8.3	Pricewaterhouse coopers
Lloyds TSB plc	4.0	32.0	Pricewaterhouse coopers
Bovclays Bank plc	4.6	27.0	Pricewaterhouse coopers
Telecommunications plc	2.7	19.1	Pricewaterhouse coopers
Diagea plc	2.5	7.0	KPMG
Cable & wireless plc	2.5	14.5	KPMG
الإجمالي	62.9	180.9	

المصدر: (لطفي، فلسفة المراجعة.. 2009، صفحة 76)

مقترحات لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي

دراسة من وجهة نظر عينة من خبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر

الجدول (2): عينة الدراسة من ممارسي المهنة

الرقم	الفئة	الاستبيانات المستلمة	الاستبيانات المستعملة
01	محافظ حسابات	30	28
02	خبير محاسب	15	14
المجموع		45	42

من إعداد الباحثين على أساس مخرجات برنامج SPSS

المعلومات	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	مجموع المحاور
عدد الأسئلة	10	10	10	30
معامل الثبات	0,948	0,907	0,936	0,948

المصدر: الإعداد بالاعتماد على استمارات الاستبيان.

الجدول رقم (4): التحليل الإحصائي الوصفي لدور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي

المحور الأول	السؤال	إنحراف معياري	المتوسط	الترتيب
Q1	هل تعتقد أنه يمكن للجنة المراجعة أن تؤدي إلى ترشيح المراجع الخارجي الذي تتوافر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة المناسبة	.63575	1.2857	7
Q2	هل تعتقد أن لجنة المراجعة ضرورية في اختيار المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وعزله والتقليل من ضغط الإدارة عليه في حالة إصداره تقرير متحفظ	.74041	1.5238	2
Q3	هل ترى أن تدخل لجنة المراجعة ضرورية في تحقيق التنسيق والتشاور بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وإدارة الشركة.	.80070	1.4286	4
Q4	هل ترى أن لجنة المراجعة مهمة في دراسة خطة عمل المراجع الخارجي والتأكد من أن الشركة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.	.80359	1.5238	2
Q5	هل ترى أنه يمكن للجنة المراجعة متابعة مدى التزام المراجع بسلوكيات وأداب المهنة والحد من السلوكيات المخالفة لذلك.	.74041	1.4762	3
Q6	هل تعتقد أنه يمكن للجنة المراجعة الفصل في النزاعات والمشاكل التي تقع بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.	.84584	1.6667	1
Q7	هل تعتقد أنه يمكن للجنة المراجعة من متابعة عمل المراجع الخارجي ودراسة ملاحظاته وتوصياته وتحفظاته.	.74041	1.4762	3
Q8	هل تعتقد أن لجنة المراجعة ضرورية لدعم جودة تقرير المراجع الخارجي والذي ينعكس إيجاباً على ثقة المتعاملين مع الشركة	.73726	1.4286	4
Q9	هل ترى أن لجنة المراجعة مهمة لزيادة من فعالية حوكمة الشركات وذلك من خلال الإشراف والمتابعة على المراجعة الخارجية.	.73093	1.3810	5
Q10	هل ترى أن لجنة المراجعة ضرورية لتوفير آليات وقنوات سرية للإبلاغ عن المخالفات وتشجيع الإبلاغ عن أي انتهاكات أو تنازلات دون خوف أو تهديد.	.72134	1.3333	6
المتوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري الكلي		.55491	1.4524	-

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الجدول رقم (5): التحليل الإحصائي الوصفي لدور الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي:			
المحور الثاني	السؤال	إ معياري	المتوسط
Q1	هل ترى أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يمكن أن يؤدي إلى تحديد الأتعاب بمستوي يتناسب مع حجم وجودة عملكم في الشركة محل المراجعة.	.74041	1.4762
Q2	هل تعتقد أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يحزر المراجعين من ضغوطات الإدارة المتعلقة بالأتعاب.	.85946	1.5714
Q3	هل ترى أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يحي مكاتب المراجعة الصغيرة من السماح بتجاوزات لمسايرة الأوضاع في ظل المنافسة الشديدة مع	.83478	1.7143
Q4	هل تعتقد أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يعزز من الشك المهني لدى المراجعين لشعورهم بوجود رقابة على أعمالهم.	.84584	1.6667
Q5	هل ترى أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يحد من قدرة الإدارة على إدارة الأرباح لشعورهم بوجود رقابة وإشراف إضافي على جودة التقارير.	.67130	1.4762
Q6	هل تعتقد أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يفعل من دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وتنظيم العلاقة بينه وبين الإدارة.	.85946	1.5714
Q7	هل ترى أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يقلل من ضغوط طول فترات ارتباط المراجعين مع الشركات محل المراجعة.	.84584	1.6667
Q8	هل تعتقد أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يؤدي إلى متابعة مدى التزام المراجع بسلوكيات و آداب المهنة والحد من ما يخالف ذلك.	.87818	1.7619
Q9	هل ترى أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يؤدي إلى تقديم المراجع لخدمات أخرى كاستشارة للعميل محل المراجعة دون التأثير على استقلاليتها.	.82639	2.0000
Q10	هل تعتقد أن الدفع الغير المباشر للأتعاب يحول دون سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء في بيئة العمل.	.73093	1.6190
المتوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري الكلي		.64590	1.6524

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الجدول رقم (6): التحليل الإحصائي الوصفي لدور الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي			
المحور الثالث	السؤال	إنحراف معياري	المتوسط
Q1	هل ترى بأن الجزاءات القانونية المفروضة على مجالس الإدارة التي تحيد عن التشريعات المتعلقة بتعيين أو عزل المراجع الخارجي كافية	.75900	1.7619
Q2	هل تعتقد ضرورة وجود هيئة رقابية تفرض جزاءات قانونية على مراجعي الحسابات الذين يثبت مخالفهم لأي من معايير الأداء	.74041	1.4762
Q3	هل ترى ضرورة وجود في قانون المهنة نص ملزم لتطبيق نظام مراجعة الضد Peer Review الذي يسمح بقيام مراجع آخر بفحص مدى التزام زميله بالعناية	.73726	1.4286
Q4	هل تعتقد أن قيام جهات محايدة بتحديد الأتعاب يفضي دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية.	.80070	1.5714
Q5	هل ترى ضرورة لضمان الرقابة على الجودة الإفصاح عن كافة الأعمال التي قدمها المراجعون الخارجيون وتفاصيل الأتعاب عن كل عمليات المراجعة.	.74041	1.4762
Q6	هل ترى أن هناك ضرورة لإنشاء نظام مراقبة عام لمراقبة جودة عمل المراجعين الخارجيين يجري عمليات تفتيش لضمان الامتثال لمتطلبات الاستقلال.	.74041	1.4762
Q7	هل ترى من المهم تطوير شبكة دعم من الزملاء المراجعين أو الهيئات المهنية لمناقشة ومعالجة أي مخاوف أو تعارضات تتعلق بالمهنة.	.50549	1.1905

مقترحات لزيادة دعم استقلالية المراجع الخارجي

دراسة من وجهة نظر عينة من خبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر

7	1.0476	.21554	هل ترى أن هناك أهمية لوجود برامج تدريب منتظمة لمساعدة المراجعين على تعزيز الوعي بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة والبقاء على اطلاع دائم	Q8
6	1.1905	.39744	هل تعتقد أن وجود معايير لمراقبة نوعية الخدمات المقدمة من قبل المراجعين تقلل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية	Q9
5	1.3810	.58236	هل تعتقد أن وجود نظام للرقابة على الجودة يؤدي إلى ضمان التدريب الفعال والتحديث المستمر للمعارف والمهارات ما ينعكس إيجاباً في مواجهة تحديات	Q10
-	1.4000	.39261	المتوسط الحسابي الكلي والانحراف المعياري الكلي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الجدول (7): يبين قيمة t والمتوسط الحسابي ومستوى المعنوية

المحور الأول	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى المعنوية
دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي	1.45238	16.962	0.000

المصدر: الإعداد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (8): يبين قيمة t والمتوسط الحسابي ومستوى المعنوية

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى المعنوية
دور الدفع الغير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي.	1.65238	16.579	0.000

المصدر: الإعداد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (9): يبين قيمة t والمتوسط الحسابي ومستوى المعنوية

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى المعنوية
دور الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي:	1.40000	23.109	0.000

المصدر: الإعداد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (10): اختبار (ANOVA)

المعلومات	المستوى التعليمي			الخبرة			العمر		
المحاور	المحور 1	المحور 2	المحور 3	المحور 1	المحور 2	المحور 3	المحور 1	المحور 2	المحور 3
F	0.891	3.781	0.601	1.652	1.863	0.804	1.825	3.417	3.138
مستوى المعنوية	0.115	0.032	0.553	0.194	0.152	0.329	0.175	0.043	0.055

المصدر: الإعداد بالاعتماد على معطيات برنامج SPSS

الجدول (11): يبين اختبار T للفئة (خبراء ومحافظي الحسابات)

المحور	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى المعنوية	F
دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي	0.12143	0.664	0.773	0.084
دور الدفع غير المباشر للأتعاب في دعم استقلال المراجع الخارجي	0.30714	0.273	0.031	2.291
دور الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجع الخارجي	0.04286	0.330	0.055	3.920

المصدر: الإعداد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS