

حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر
-دراسة لأراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين-

The limits of the external auditor's independence in the practice of non-audit services in Algeria
- A study of the views of a group of professionals and academics -

الدكتور هشام بن حميدة
benhamida_hichem@yahoo.fr
جامعة امحمد بوقرة بومرداس

الدكتور عبد الرحمان بن عيسى
benaissaabd@yahoo.fr
جامعة امحمد بوقرة بومرداس

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر تقديم مكاتب التدقيق لخدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات، باعتبار أن تقديم مثل هذه الخدمات لنفس العميل أو لعميل آخر من شأنه تشتيت جهود المدقق وتركيزه، كما يشكل تهديدا لاستقلاليته.

قصد توضيح هذه العلاقة، فقد تم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بخدمات غير خدمات التدقيق، مع ذكر أهم أشكال هذه الخدمات، وتبيان علاقة ذلك مع معيار الاستقلالية الواجب توفره في مدقق الحسابات، عند أدائه لمهام التدقيق الأساسية. هذه الأخيرة التي ينبغي الفصل بينها وبين الخدمات الثانوية الأخرى. ولقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير دائم لخدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية عمل المدقق الخارجي وجودة الخدمات التي يقدمها في الجزائر. وهذا حسب الدراسة الميدانية التي قمنا به لأراء مجموعة من المهتمين والمهنيين في ميدان المحاسبة وتدقيق الحسابات في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: خدمات التدقيق، خدمات غير خدمات التدقيق، استقلالية المدقق، جودة التدقيق.

Abstract

The purpose of this study is to highlight the impact of the provision of independent audit services by audit offices on the independence of the auditor, since the provision of such services to the same client or to another customer would distract the auditor's efforts and focus, as well as a threat to his independence.

In order to clarify this relationship, the various concepts related to services other than audit services were presented, with the most important forms of these services being described, and the relationship with the standard of independence required by the auditor in performing the basic audit functions. The latter should be separated from other secondary services.

The study found that there is no permanent impact of non-audit services on the external auditor's independence and quality of service in Algeria. This is according to the field study that we have done for the opinions of a group of interested and professionals in the field of accounting and auditing in Algeria.

Key words: Audit Services, Non-Audit Services, Auditor's Independence, Audit Quality.

مقدمة

يمارس مدققوا الحسابات في الجزائر مهام التدقيق والمصادقة على الحسابات باعتبارها المهام الأساسية الموكلة إليهم، حيث يتم تحديد المجال الذي يمكنهم ممارسة المهنة ضمنه، في ظل الالتزام بالقيود القانونية والعرفية التي تفرضها خصوصية المهنة. إلا أن ذلك لا يمنعهم من ممارسة مهام ثانوية أخرى، على غرار الخدمات الضريبية، والاستشارية وغيرها من الخدمات التي من شأنها أن تدر عليهم بمداخل إضافية غير تلك الناتجة عن تأدية مهام التدقيق. حيث يمكن أن تشكل تلك الأتعاب الثانوية نسبة معتبرة من إجمالي الأتعاب التي يحصلها مكتب أو شركة التدقيق، والتي من الممكن أن تفوق نظيرتها المتأدية من مهام التدقيق العادية. مما قد يدفع بالمدققين إلى التركيز على المهام الثانوية وإهمال المهام الأساسية للتدقيق، أو ما يعرف بالخدمات غير خدمات التدقيق.

إن وجود مثل هذه الخدمات التي يمكن أن يقدمها مدققوا الحسابات، من شأنه أن يخلق نوع من الإهمال لديهم فيما يخص مهام التدقيق الموكلة إليهم، باعتبارها لا تعود عليهم بأتعاب معتبرة مقارنة بالأتعاب التي يحصلون عليها من خدمات غير خدمات التدقيق، والتي تكون في الغالب بأقل جهد وأقل تكلفة وبوسائل بسيطة. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فقد تستخدم هذه الخدمات كإجراءات لتوجيه أراء المدققين فيما تعلق بإبداء رأيهم حول صدق وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات والشركات التي يفحصون حساباتها، وهذا عندما تمنح لهم هذه الخدمات كمزايا إضافية داخل نفس المؤسسات.

يمكن أن يتعرض مدققوا الحسابات إلى ضغوط هم في غنى عنها، إذا ما حاولوا تقديم خدمات غير خدمات التدقيق، نتيجة تشتيت جهودهم بينها وبين مهام التدقيق الأساسية، ناهيك عن التهديد الذي قد تتعرض له استقلاليتهم إذا ما قدموا تلك الخدمات داخل نفس المؤسسات أو الشركات التي كلفوا فيها بالقيام بمهام تدقيق الحسابات والمصادقة عليها. وعليه يظهر لنا جليا أن تقديم خدمات غير خدمات التدقيق إلى جانب خدمات التدقيق، من شأنه التأثير على استقلالية مدققي الحسابات بمناسبة أدائهم لمهام التدقيق التي تتطلب نوعا من الاستقلالية.

وعلى هذا الأساس يمكن طرح التساؤل الموالي:

- هل هناك تأثير جوهري لتقديم خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر على استقلالية مدقق الحسابات عند ممارسته لمهام التدقيق؟

فرضيات الدراسة:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين مكانة خدمات غير خدمات التدقيق داخل مكاتب التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي في الجزائر؛
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين تقديم خدمات غير خدمات التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي في الجزائر؛
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين جودة أداء خدمات غير خدمات التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي في الجزائر؛

الدراسة النظرية: محددات استقلالية مدقق الحسابات في الجزائر في ظل تقديم خدمات غير خدمات التدقيق

تقدم مكاتب المراجعة في الجزائر على غرار المكاتب في باقي دول العالم، بصفة عامة مجموعة متنوعة من الخدمات التي تدخل ضمن اختصاصاتهم، والتي تختلف قيمة الأتعاب التي يتحصلون عليها من خلال ممارستهم لهذه الخدمات، كما تختلف الوسائل الواجب توفرها للقيام بذلك. الأمر الذي من شأنه توزيع قدرات المراجعين على هذه الخدمات، والزيائن التي تربطهم بها عقود توريد خدمات. الأمر الذي من شأنه التأثير على كفاءة واستقلالية المراجع.

أولاً: ماهية خدمات غير خدمات تدقيق الحسابات

1. خدمات مكاتب التدقيق

لعل أهم المشكلات العملية التي يدور حولها الجدل في أوساط مهنة التدقيق والمرتبطة بالدرجة الأولى بالاستقلال، هي تلك الخدمات التي دأب على تقديمها بعض المدققين للإدارة، كالمساعدة في تصميم النظام المحاسبية، أو انجاز التراكم المحاسبي، أو وضع البرامج اللازمة لتدريب العاملين على تشغيل الحاسوب أو الإشراف على نشرة الاككتاب. حيث أن تقديم خدمات كهذه من شأنه أن يهدد حياد مدقق الحسابات، إذ يجعله يساهم في إعداد عمل من الممكن أن يقوم بتدقيقه لاحقاً.¹

حيث يمكن عرض أهم أنواع خدمات غير خدمات التدقيق فيما يلي:

تقدم مكاتب التدقيق العديد من خدمات التصديق والضمان، وتشتمل هذه الخدمات أنشطة عديدة، يمكن عرضها فيما يلي:²

1.1. إمسك الدفاتر المحاسبية: حيث تقدم مكاتب التدقيق باعتبارها مكاتب محاسبة خدمات مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية للمؤسسات والشركات التي تمتلك عدد محدود من الموظفين أو نظرا لعدم خبرتهم فيما تعلم بمسك الدفاتر المحاسبية، في هذه الحالة يقدم مكتب التدقيق لإعداد القوائم المالية وإرفاقها بتقرير حول ذلك، والذي لا يقدم أي ضمان لمستخدمي هذه القوائم المالية.

2.1. الخدمات الضريبية: حيث تقوم مكاتب التدقيق والمحاسبة بإعداد التصريحات الضريبية للأفراد والشركات، سواء كانوا عملاء تدقيق أو ليسو عملاء تدقيق. بالإضافة إلى ذلك، تقوم لإعداد إقرارات الضرائب العقارية وتخطيط الضرائب وغيرها من الخدمات الضريبية. حيث تمارس معظم مكاتب التدقيق والمحاسبة هذه الخدمات. في بعض دول العالم، تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى، لأن القانون يسمح للمدقق القانوني تمثيل العميل أمام السلطات الضريبية.³

3.1. الخدمات الاستشارية: تقدم معظم مكاتب التدقيق والمحاسبة خدمات استشارية تساعد من خلالها عملائها في إدارة مؤسساتهم بكفاءة، وتتراوح هذه الخدمات بين الاقتراحات المتعلقة بتحسين النظام المحاسبي، إدارة المخاطر، تكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية، عمليات الاندماج، وغيرها من الخدمات الاستشارية التي تخصص لها المكاتب الكبيرة أقسام متخصصة في ذلك.

2. خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

1.2. مسك الحسابات: يمكن لمدقق الحسابات في الجزائر مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.⁴

2.2. الخبرة المحاسبية: يمارس مدقق الحسابات بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون بصفة تعاقدية للخبرة المحاسبية.⁵

3.2. المصادقة على الحسابات: يمارس مدق الحسابات بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، حيث تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.⁶

4.2. تصفية الشركات والخبرة القضائية: يمكن تعيين مدققي الحسابات بصفتهم محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.⁷

5.2. الاستشارة والتعاون مع هيئة السوق المالي: يؤهل مدقق الحسابات قانونا لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. كما يمكن الاستعانة به للقيام بكل تحليل تكميلي أو إجراء عمل معاينة تراه لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ضروريا، خاصة فيما تعلق بالتدقيق والتثبت حول صدق المعلومات الموفرة من طرف الشركات التي تلجا إلى الدعوة العلنية للادخار.⁸

ثانياً: المقتضيات التنظيمية لاستقلالية مدقق الحسابات في الجزائر

لقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من المقتضيات التي من شأنها ضبط مسألة استقلالية مدقق الحسابات في الجزائر، بمناسبة أدائه للمهام المنوطة به، حيث تم من خلالها مراعاة عدم إمكانية ممارسته لمهام متعارضة فيما بينها في نفس الوقت أو التمتع بصفات تحول دون السماح له بممارسة مهنة التدقيق نهائيا.

تتمحور هذه المقتضيات بين حالات تنافي مؤقتة وبين موانع دائمة، تمنع مدقق الحسابات من تأدية مهام غير مهام التدقيق في نفس الوقت، حيث يمكن عرض هذه المقتضيات فيما يلي:⁹

1. الموانع

يتوجب على المراجع الخارجي عند قيامه بمهمة المراجعة الخارجية للشركات أو أي هيئة في الجزائر، الامتناع عن ما يلي:

- مراقبة الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده.

2. حالات التنافي

تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا وأخلاقيا، كان لزاما تجنب الوقوع في وضعيات منافية لمهنة المراجع الخارجي، والمتمثلة في:

- كل نشاط تجاري ولاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا تتنافى مع مهام المراجع الخارجي مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

الدراسة الميدانية: أثر ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات في الجزائر

قصد إسقاط الجانب النظري للدراسة، والتمكن من معرفة واقع الممارسة المهنية لخدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر ومدى تركيز ممارسي مهنة التدقيق على هذا النوع من الخدمات مقارنة مع الخدمات الأساسية الموكلة لهم، بمناسبة أدائهم لمهامهم لصالح المؤسسات التي عينوا بها وبصفة تكميلية، أو بمعزل عن هذه المهام. كل هذا من أجل معرفة مدى تأثير ذلك على استقلالية وكفاءة المدققين في أداء مهام التدقيق الرئيسية الموكلة لهم، في ظل الضوابط القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر والمرتبطة بهذا الشأن.

أولاً: إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته

1. إعداد الاستبيان

تم إعداد استبيان يحتوي على جزئين، تضمن الجزء الأول منه المعلومات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، والمتمثلة في كل من الدرجة العلمية، التخصص، الخبرة المهنية، وكذا المهنة. بينما تضمن الجزء الثاني مجموعة من الأسئلة المرتبطة بالموضوع من أجل معرفة آراء أصحاب الاختصاص من أكاديميين ومهنيين حول مدى تأثير استقلالية مدقق الحسابات بخدمات غير خدمات التدقيق التي يمكن أن يؤديها لصالح المؤسسات التي عين بها أو لصالح عملاء آخرين، حيث قسمت هذه الأسئلة إلى ثلاثة محاور رئيسية، تتعلق بكل من :

- مكانة خدمات غير خدمات المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الجزائر؛
- مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر عند تقديم خدمات غير خدمات المراجعة؛
- مدى تأثير جودة خدمات المراجعة في الجزائر بخدمات غير خدمات المراجعة.

ليتم بعد ذلك توزيع استبيان على أفراد العينة الكترونياً من خلال الاعتماد على برنامج drive،
لنتحصل في الأخير على 37 إجابة شكلت عينة الدراسة.

وفيما يلي، عبارات الاستبيان:

الجدول رقم (01): عبارات استبيان الدراسة الميدانية

رقم العبارة	العبارة	الأوزان		
		أبدا	أحيانا	دائما
المحور الأول: مكانة خدمات غير خدمات المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الجزائر				
01	- تقدم معظم مكاتب المراجعة في الجزائر خدمات غير خدمات المراجعة			
02	- تشكل خدمات غير خدمات المراجعة الجزء الأكبر من الأتعاب التي تحصلها مكاتب المراجعة في الجزائر			
03	- هناك العديد من مكاتب المراجعة التي تكتفي بتقديم خدمات غير خدمات المراجعة فقط			
المحور الثاني: مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر عند تقديم خدمات غير خدمات المراجعة				
04	- تقوم مكاتب المراجعة في الجزائر بتقديم خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة لنفس العميل			
05	- يصادق المراجع الخارجي بدون أي تحفظ على حسابات العملاء الذين يقدمون لهم خدمات غير خدمات المراجعة			
06	- يجمع المراجعون الخارجيون في الجزائر بين خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة على الرغم من علمهم من كونها تشكل حالات تنافي وموانع:			
المحور الثالث: مدى تأثير جودة خدمات المراجعة في الجزائر بخدمات غير خدمات المراجعة				
07	- لا تهتم مكاتب المراجعة التي تعتمد على الأتعاب المحصلة من خدمات غير المراجعة، بتقديم خدمات مراجعة			
08	- تحرص مكاتب المراجعة على تحسين خدمات غير المراجعة وإهمال نوعية خدمات المراجعة			
09	- تتأثر جودة خدمات المراجعة بكون أن المراجع يقدم خدمات غير خدمات المراجعة لنفس العميل، حيث أن هناك علاقة عكسية بينها			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي

كما تم اعتماد مقياس ليكارت الثلاثي المتضمن الأوزان كما يلي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الثلاثي المستعمل في الدراسة

العبارة	دائما	أحيانا	أبدا
الوزن	1	2	3
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، بدون معلومات نشر، ص: 538.

2. توصيف مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الأفراد الذين لديهم علاقة مباشرة بمهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث التكوين الاختصاص العلمي، أو من حيث المهن التي يمارسونها، بالإضافة إلى توفرهم على الخبرة المهنية التي من شأنها توجيه آرائهم، وعليه فإن عينة الدراسة تتكون من:

1.2. الدرجة العلمية: يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية كما يلي:

جدول رقم (03): توزيع أفراد العينة من حيث الدرجة العلمية

البيان	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
دكتوراه	13	% 35.1	% 35.1
ماجستير	1	% 2.7	% 37.8
ماستر	19	% 51.4	% 89.2
ليسانس	4	% 10.8	% 100
المجموع	37	% 100	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد العينة متحصلين على درجات علمية مختلفة، خاصة الشهادات لما بعد التدرج، الأمر الذي من شأنه تمكينهم من تقديم آراء موضوعية وعلمية باعتبارهم ذوي معرفة بالموضوع خاصة في شقه العلمي والنظري، دون إهمال باقي فئات العينة الذين يشكل معظمهم مهنيين من ذوي العلاقة بالمهنة.

2.2. التخصص: يتوزع أفراد عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي إلى:

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة من حيث التخصص

البيان	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
محاسبة	12	% 32,4	% 32,4
تدقيق	10	% 27,0	% 59,5
مالية	8	% 21,6	% 81,1
أخرى	7	% 18,9	% 100,0
المجموع	37	% 100,0	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من الجدول رقم (04)، نلاحظ أن معظم عناصر العينة من الاختصاصات التي لها علاقة مباشرة بمهنة التدقيق والخدمات المرتبطة بها، حيث أن أكثر من 80% من أفراد العينة ممن لهم علاقة مباشرة بالمهنة (محاسبة، تدقيق، مالية) بالإضافة على أقل من 20% ممن لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة، مما يعني إمكانية تقديمهم لأراء يمكن الاعتماد عليها في هذه الدراسة.

3.2. الخبرة المهنية: يمتلك أفراد العينة المدروسة خبرات مهنية في مجال عملهم، يمكن عرضها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية

النسبة المؤوية المجمعة	النسبة المؤوية	التكرار	البيان
% 51,4	% 51,4	19	أقل من 05 سنوات
% 86,5	% 35,1	13	من 05 إلى 10 سنوات
% 94,6	% 8,1	3	من 10 إلى 20 سنة
% 100,0	% 5,4	2	أكثر من 20 سنة
	% 100,0	37	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من الجدول السابق، يلاحظ أن 50% من أفراد العينة يملكون خبرة مهنية تقل أو تقارب 05 سنوات، مما لا يسمح باعتماد آرائهم بدرجة عالية، إلا أن ما يقارب 50% المتبقية، يملكون خبرات متفاوتة، تتراوح بين 06 إلى أكثر من 20 سنة، وهم الذين يمكنهم توجيه الإجابات إلى الموضوعية أكثر، باعتبارهم ذوي خبرة كافية في ميدان التدقيق والخدمات المرتبطة به.

4.2. المهنة: يمكن توضيح توزيع عناصر أو أفراد العينة من حيث المهنة التي يمارسونها كما يلي:

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة من حيث المهنة

النسبة المؤوية المجمعة	النسبة المؤوية	التكرار	البيان
% 29,7	% 29,7	11	أستاذ جامعي
% 51,4	% 21,6	8	محافظ حسابات
% 56,8	% 5,4	2	خبير محاسب
% 100,0	% 43,2	16	أخرى
	% 100,0	37	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من الجدول رقم (06) يتضح أن ما يقارب 27 من أفراد العينة يمارسون مهنة التدقيق (محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية) حيث يمكن أن تكون آرائهم متحيزة للمهنة، بينما يشكل الأكاديميون ما يقارب 30 من أفراد العينة، مما يعني إمكانية تقديم آراء علمية موضوعية حول المهنة، ناهيك عن فئة المهنيين الأخرى التي لها علاقة بالمهنة، والت يمكن أن يرجح أصحابها الآراء حول موضوع الدراسة وتنوعها.

3. اختبار ثبات وصدق متغيرات الدراسة

بعد احتساب معامل ألفا كرانباخ، توصلنا إلى:

الجدول رقم (07): الاختبار الإجمالي لثبات مفردات الاستبيان

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,786	9

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

حيث تظهر لنا هذه القيمة أن معامل ألفا كرانباخ بقيمة: 0.728، مما يدل على أن ثبات متغيرات الدراسة جد مقبول وأن البيانات المتوصل إليها تدل على أن عناصر العينة تعكس مجتمع الدراسة، بشكل جد مقبول.

4. الاختبار الفردي لثبات مفردات الاستبيان

بعد احتساب معامل ألفا كرامباخ، يمكن اختبار ومعرفة أي العبارات التي من شأنها إضعاف ثبات المقياس، حيث توصلنا إلى :

الجدول رقم (08): الاختيار الفردي لثبات مفردات القياس

Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	البيان
,771	,468	11,842	16,13514	تقدم معظم مكاتب المراجعة في الجزائر خدمات غير خدمات المراجعة
,747	,592	10,111	16,00000	تشكل خدمات غير خدمات المراجعة الجزء الأكبر من الأتعاب التي تحصلها مكاتب المراجعة في الجزائر
,778	,376	11,536	15,72973	هناك العديد من مكاتب المراجعة التي تكتفي بتقديم خدمات غير خدمات المراجعة فقط
,788	,298	11,775	15,94595	تقوم مكاتب المراجعة في الجزائر بتقديم خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة لنفس العميل

,755	,546	10,411	15,75676	يصادق المراجع الخارجي بدون أي تحفظ على حسابات العملاء الذين يقدمون لهم خدمات غير خدمات المراجعة
,801	,161	12,497	16,05405	يجمع المراجعون الخارجيين في الجزائر بين خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة على الرغم من علمهم من كونها تشكل حالات تنافي وموانع
,776	,398	11,219	15,94595	لا تهتم مكاتب المراجعة التي تعتمد على الأتعاب المحصلة من خدمات غير المراجعة، بتقديم خدمات مراجعة
,728	,697	9,508	15,78378	تحرص مكاتب المراجعة على تحسين خدمات غير المراجعة وإهمال نوعية خدمات المراجعة
,727	,695	9,174	15,78378	تتأثر جودة خدمات المراجعة بكون أن المراجع يقدم خدمات غير خدمات المراجعة لنفس العميل، حيث أن هناك علاقة عكسية بينها

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من الجدول رقم (08)، يتضح أن كل مفردات الاستبيان جاءت بقيمة أقل من القيمة الإجمالية لمعامل الثبات ألفا كرومباخ، مما يعني أنه لا توجد أي عبارة من عبارات المحاور التي تؤثر على ثبات مفردات الاستبيان، وأن الاستبيان جد ثابت ومستقر، ولا توجد أي عبارة من شأنها إحداث تناقض في المقياس.

الجدول رقم (09): اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول أن خدمات غير خدمات التدقيق تشغل حيزا معتبرا من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في الجزائر

العبارة	التكرارات			النسبة			المؤشرات الإحصائية		الوزن	الاتجاه
	أبدا	أحيانا	دائما	أبدا	أحيانا	دائما	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
1ع	09	00	28	75.7	00	24.3	,43496	1,7568	2	أحيانا
2ع	12	17	08	21.6	45.9	32.4	,73725	1,8919	2	أحيانا
3ع	04	23	10	27	62.2	10.8	,60155	2,1622	2	أحيانا
المحور 01										
							,43630	1,9369	2	أحيانا

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من خلا الجدول رقم (09) وبالاستعانة بجدول ليكارت الثلاثي نحصل على جدول اتجاهات للمحور الأول للاستبيان والمتعلق بمكانة خدمات غير خدمات المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الجزائر في صورة نهائية، والذي يتضح من خلاله الاتجاه العام لمفردات العينة نحو عدم الجزم بكون أن خدمات غير خدمات التدقيق تشغل حيزا معتبرا من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في الجزائر. حيث أنها قد تحتل تلك المكانة لدى العديد من المكاتب وليس أغلبها.

الجدول رقم (10): اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر عند تقديم خدمات غير خدمات التدقيق

العبارة	التكرارات			النسبة			المؤشرات الإحصائية		الوزن	الاتجاه
	دائما	أحيانا	أبدا	دائما	أحيانا	أبدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
ع4	08	23	06	21.6	62.6	16.2	1,94595	,621197	2	أحيانا
ع5	07	18	12	18.9	48.6	32.4	2,1351	,71345	2	أحيانا
ع6	09	25	03	24.3	67.6	8.1	1,8378	,55345	2	أحيانا
المحور 02										
							1,9730	,44706	2	أحيانا

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من خلال الجدول رقم (10) وبالإستعانة بجدول ليكارت الثلاثي نحصل على جدول اتجاهات للمحور الثاني للاستبيان والمتعلق بمدى تأثير استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر عند تقديم خدمات غير خدمات التدقيق، حيث تبين من خلال هذا الجدول أن معظم إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو القول بعدم ضرورة تأثير استقلالية المدقق الخارجي بسبب تقديمه لخدمات غير خدمات التدقيق، مع عدم إنكارهم إمكانية وقوع ذلك.

الجدول رقم (11): مدى تأثير استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر عند تقديم خدمات غير خدمات التدقيق

العبارة	التكرارات			النسبة			المؤشرات الإحصائية		الوزن	الاتجاه
	دائما	أحيانا	أبدا	دائما	أحيانا	أبدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
ع7	09	21	07	24.3	56.8	18.9	1,9459	,66441	2	أحيانا
ع8	09	15	13	24.3	40.5	35.1	2,1081	,77401	2	أحيانا
ع9	11	11	15	29.7	29.7	40.5	2,1081	,84274	2	أحيانا
المحور 01										
							2,0541	,65033	2	أحيانا

المصدر: مخرجات برنامج SPSS 25 المتعلقة بتحليل نتائج جمع استبيان الدراسة

من خلا الجدول رقم (11) وبالإستعانة بجدول ليكارت الثلاثي نحصل على جدول اتجاهات للمحور الثاني للاستبيان والمتعلق بإمكانية تتأثر جودة خدمات التدقيق في الجزائر بخدمات غير خدمات التدقيق، حيث يوضح الجدول أعلاه عدم وجود ارتباط دائم بين تقديم خدمات غير خدمات التدقيق من طرف مكاتب التدقيق في الجزائر وبين نوعية وجودة الخدمات التي يقدمونها فيما يخص خدمات التدقيق، بل يمكن وقوع ذلك ولكن ليس بصفة قطعية.

خلاصة

يعمل مدققوا الحسابات في ظل بيئة أعمال تتطلب قيامهم بعدة مهام ماعدا مهام التدقيق الخارجي للحسابات، على غرار خدمات التصفية ومسك الحسابات وكذا الخدمات الضريبية، التي من الممكن أن تشكل الأتعاب التي يحصلون عليها من خلال تقديمهم لهذه الخدمات، حصة معتبرة من إجمالي الأتعاب التي يحصلون عليها، مقارنة بخدمات التدقيق العادية. وهذا باعتبارهم خبراء وذوي اختصاص في هذه المجالات المحاسبية والجبائية وكذا القانونية والقضائية.

الملاحظ على هذه الخدمات وكذا الأتعاب المحصل عليها منها، هو إمكانية تأثيرها على عمل المدققين الخارجيين، بمناسبة تأديتهم لمهام التدقيق خاصة القانوني، حيث من شأنها تهديد تركيزهم وحيادهم وبالتالي استقلاليتهم وجودة الخدمات التي يقدمونها في مجال التدقيق، وهذا بالرجوع إلى الإغراءات المادية التي ممكن أن يواجهوها عند أداء خدمات غير خدمات التدقيق.

وعلى هذا الأساس فقد قمنا بدراسة ميدانية لمعرفة آراء وتوجهات بعض المهنيين والمهتمين بمهنة تدقيق الحسابات والخدمات الأخرى التي يمكن أن تقدمها مكاتب التدقيق، حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التي تم وضعها، كما يلي:

- لقد تم تأكيد صحة الفرضية الأولى، حيث أنه لا توجد بالضرورة علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين مكانة خدمات غير خدمات التدقيق داخل مكاتب التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي في الجزائر، وهذا حسب الاتجاه العام لأراء أفراد عينة الدراسة؛

- لقد تم تأكيد صحة الفرضية الثانية، باعتبار أنه لا توجد دائما علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين تقديم خدمات غير خدمات التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي في الجزائر، حيث عبرت غالب إجابات أفراد عينة الدراسة على ذلك؛

- الفرضية الثالثة مؤكدة، حيث لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين جودة أداء خدمات غير خدمات التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي في الجزائر، وهذا بصفة دائمة حسب نظرة أفراد عينة الدراسة لمسألة جودة الخدمات.

من خلال اختبار هذه الفرضيات السابقة الذكر، يمكن القول مجملا:

- على الرغم من المكانة التي تحتلها خدمات غير خدمات التدقيق، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة وجود ارتباط بين هذه المكانة وبين النتائج الممكن التوصل إليها عند أداء خدمات التدقيق العادية؛

- تتأثر استقلالية مدقق الحسابات في الجزائر بتلك الخدمات الإضافية الأخرى التي يقدمها سواء لنفس العميل أو لعملاء آخرين، وهذا نتيجة وجود إغراءات مالية، قد تعصف باستقلالية وحياد وكذا نزاهة المدقق، وانتهاجه لأساليب تجارية، إلا أن ذلك لا يعتبر قاعدة عامة في مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛
- يمكن لعملية تقديم خدمات غير خدمات التدقيق التأثير على نوعية وجودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وهذا نتيجة لتوزيع الجهد والوسائل المرصودة، وإهمال المهمة الرئيسية من طرف المدقق بسبب كبر حجم الأتعاب التي يحصلها من الخدمات الأخرى مقارنة بخدمات التدقيق، ولكن بصفة عامة تبقى هذه القضية محل اختلاف بين معظم المهتمين بالمهنة وممارسيها.

الهوامش

- 1- حسين القاضي، حسين دحروج، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص: 98.
- 2- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة- مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 67.
- 3- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق- من الناحية النظرية والعلمية، داروائل للنشر، الأردن، 2006، ص: 27.
- 4- القانون 01-10 المادة: 18، ص: 06.
- 5- القانون 01-10، المتعلق بمهنة المادة: 18 ص: 06.
- 6- القانون 01-10، المادة: 23، ص: 07.
- 7- نفس المرجع، المادة: 13، ص: 06.
- 8- آيت مولود فاتح، حماية الادخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم- تخصص القانون- كلية الحقوق والعلوم السياسية-، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2012، ص- ص: 329-330.
- 9- القانون 01-10، ص- ص: 11-12.