

التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي

The Auditor's Commitment to Professional Ethics and its Impact on the Effectiveness of External Audit

د. هيري آسيا

د. ولد باحمو سمير

جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر

جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر

hiriassia@univ-adrar.dz

samirouldbahammou@univ-adrar.dz

تاريخ القبول: 2020/08/30

تاريخ الاستلام: 2020/03/08

الملخص: هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع مدى ادراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة، واجوى الباحثان هذه الدراسة على عينة من المحاسبين واصحاب العلاقة بتقرير مدقق الحسابات من خلال تحليل وجهات النظر عن طريق الاستبيان، وخلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يلتزم بالأخلاقية المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة، إضافة إلى ان اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء، كما يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق، وبالتالي استيعاب مستخدمي تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: الاخلاقيات، التدقيق الخارجي، الجودة، الفعالية، المحاسبة.

Abstract: This study aimed to explore the extent to which the users of auditing report understand the importance of effective auditing quality by adhering to professional ethics. The researchers conducted this study on a sample of accountants and stakeholders in the auditor's report through analyzing different views through a questionnaire. The study concluded that the external auditor adheres to the professional ethics of justice when providing important information. In addition to the fact that the external auditor's interest in his profession increases the number of clients. The effective external audit increases trust in the auditor's report, and therefore the audit report's users understand the importance of effective auditing quality.

Key Words: Accounting, Effectiveness, Ethics, External Audit, Quality.

JEL Classification: M42.

*مرسل المقال: ولد باحمو سمير (samirouldbahammou@univ-adrar.dz)

مقدمة:

تعددت المكاتب والشركات التي تقوم بتقديم خدمات التدقيق المالي والإداري في بيئة إدارة الأعمال، وجل هذه المكاتب ينتهي عملها بتقديم تقرير مفصل عن مدى عدالة القوائم المالية بالمؤسسة محل التدقيق، هذا التقرير والذي يفترض به ان يكون الأساس الموثوق الذي تبنى عليه عديد القرارات الجوهرية قد يكون مضللاً لمتخذي القرار رغم شموله على الشروط الشكلية وهذا نتيجة لعدم استيفاءه على الجودة المطلوبة.

وتتجلى جودة التدقيق في تحلي المدقق بالأخلاقيات المهنية والمعايير المتعلقة بالجودة وحسن الأداء، بحيث لا يقف المدقق عند تقديم تقريره على الشروط الشكلية، بل ويجب ان يستحضر كافة المقومات الأخلاقية التي تجعل منه نموذجاً للشخصية القوية ومحلاً للثقة.

إشكالية الدراسة: من أجل بلوغ المدقق لأعلى فعالية في جودة تقريره، يسعى إلى الامام بمختلف النقاط المشككة للعمل الاخلاقي والتي تصنع الفارق في نهاية المطاف بالتفاف القرارات المتخذة حوله، ومن هنا نضع الاشكالية التالية: ما مدى استيعاب مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في الجزائر لفاعلية جودة التدقيق من خلال تحلي مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة ؟

فرضيات الدراسة: من خلال الإشكالية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- يستوعب مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في الجزائر مدى أهمية فاعلية جودة التدقيق في اتخاذ القرارات المثلى
- مدققو الحسابات بالجزائر يتحلون بالأخلاقيات المهنية اللازمة اثناء قيامهم بمهامهم.

منهج الدراسة: تم الاعتماد في هذه الدراسة منهجين، المنهج الوصفي والمنهج التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع الذي يعتمد على وصف المعلومات وتحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية.

أداة الدراسة: من الاجابة على اشكالية الدراسة تم استخدام اداة الاستبيان لاستقصاء وجهات نظر الاطراف ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات، من خلال استبانة مكونة من 46 عبارة موزعة على عينة مكونة من 144 مفردة، وتمت معالجة نتائج هذا الاستقصاء باستخدام البرنامج الاحصائي للدراسات الانسانية SPSS.

1. مفهوم التدقيق الخارجي:

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على انه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقاييس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين (طواهر، 2003، صفحة 45).

وعرف التدقيق الخارجي على أنه "الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة" (سرايا، 2002، صفحة 41).

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع" (نصر و وآخرون، 2013، صفحة 9).

ومما سبق، يمكن اعتبار التدقيق الخارجي على أنه فحص انتقائي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي في محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير.

2. تطور أهداف التدقيق الخارجي:

يهدف مدقق الخارجي إلى تقديم رأي في محايد في كون القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي لمؤسسة محل التدقيق، ويمكن وصف تبلور هذا الهدف عبر التاريخ في الجدول التالي (المطارنة، 2006، صفحة 18) :

الجدول 01: أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقيق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس	تحديد الاختبارات تفصيل	غير مهمة
		مبدئي	
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960	مراقبة التخطيط، تقييم نتائج الأعمال	اختباري	اهتمام جوهري للبدء
حتى الآن	تحقيق الرقابة الاجتماعية وغيرها		بعملية التدقيق

المصدر: (المطارنة، 2006، صفحة 18).

3. فعالية التدقيق الخارجي:

1.3 مفهوم فعالية التدقيق الخارجي:

حسب المعيار الدولي للتدقيق 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) فإن فعالية التدقيق تعني تنفيذ السياسات والاجراءات الرقابية للجودة والتي صممت للتأكد من أن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير او الممارسات الوطنية المناسبة (IFAC، 1994، صفحة 3).

ويمكن تعريفها على أنها تحقيق أهداف التدقيق الخارجي من حيث التأكيد من أن جميع العمليات المحاسبية المالية تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة (الذبية و ابو قبع، 2017) .

ومما سبق، يظهر لنا أن عملية التدقيق ليست فقط مجرد اعداد تقرير عن عدالة القوائم المالية، وإنما هي برنامج متكامل ومعقد يبدأ بتحديد الاهداف وينتهي بتحقيقها، وعليه، يمكن أن نضع تعريفا شاملا لفعالية التدقيق كما يلي: تتمثل فعالية التدقيق في مدى تقليل الانحراف الحاصل بين تحديد الاهداف الكلية للتدقيق وبين تحقيق هذه الاهداف، فإذا كان تقرير التدقيق يمنح الثقة في القوائم المالية فإن فعالية التدقيق تمنح الثقة في التقرير في حد ذاته، وبالتالي اطمئنان مستعملي التقرير على سلامة قراراتهم المتخذة بناء على هذا التقرير. ويمكن اعتبار فعالية التدقيق على انها نجاح المدقق في وضع خطة عمل ملائمة وتكوين فريق عمل مناسب من أجل انجاز المهمة التدقيقية، ويتم قياس هذه الفعالية بحجم الثقة الممنوحة في التقرير النهائي، فكلما كانت هناك ثقة كبيرة في تقرير المدقق، كلما دل ذلك على وجود فعالية كبيرة في عمل المدقق، والعكس.

2.3. الاعتبارات المتحكمة في فعالية التدقيق:

اختلفت الاتجاهات المحددة للاعتبارات المتحكمة في فعالية التدقيق من حيث مصدرها ترتيبها وحجم تأثيرها على المدقق، إلا أنها اتفق جميعها على أنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير الذاتية للمدقق ومعايير أدائه المهني، وفيما يلي سوف نضع أهم الاعتبارات التي تؤثر على فعالية التدقيق:

أ. الاعتبارات الذاتية:

تعتبر متطلبات الأداء الفعال للتدقيق بمثابة نقطة الانطلاق لأي مدقق في أدائه المهني، وفي مقدمة هذه المتطلبات نجد المتطلبات الذاتية المتعلقة بالشخص المدقق في حد ذاته، فحصول المدقق على تكوين علمي ومهني جيد من شأنه ان يسمح للمدقق بوضع خطط مدروسة وميعارية تقلل من الانحرافات عن الاهداف المسطرة، كذلك فإن استقلالية المدقق وتخلصه من كافة الضغوط والمضايقات في العمل من شأنها جعل المدقق يعمل بكامل أرياحية الامر الذي يرفع من تركيزه، وبالتالي زيادة الفعالية، في حين تعتبر العناية المهنية التي يبذلها المدقق كالمسمة الفنية لأي عمل والتي تضفي طابع الموضوعية على التقرير (ولد باحمو، 2017، صفحة 27).

ب. اعتبارات الأداء:

بعد وضع المدقق لأرضية الفعالية من خلال الاعتبارات الذاتية، يواجه أثناء المهمة التدقيقية أشكال مختلفة للعمليات التشغيلية داخل المؤسسات، الامر الذي يحتم عليه البحث عن عناصر اخرى للفعالية، ويعتبر الحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية من بين أهم العوامل التي تزيد من الفعالية التدقيقية، فكلما زاد الحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية كلما زادت الفعالية، والعكس، كذلك مما يزيد من فعالية التدقيق جودة أدلة الاثبات التي يتحصل عليها المدقق، فكلما كانت ادلة الاثبات أكثر حسما وإقناعا، كلما كانت هناك فعالية كبيرة، والعكس (ولد باحمو، 2017، صفحة 29).

وتعتبر عملية الاخراج النهائي للتقرير لا تقل أهمية في فعالية التدقيق، ذلك بأن الهدف من التقرير هو إيصال المعلومة الصحيحة بشكل واضح وبصورة كافية وملائمة، فكلما زاد الوضوح والكفاية والملائمة، كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مستوى فعالية التدقيق.

4. اخلاقيات المدقق الخارجي:

من اجل الحصول على نتائج عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين باصدار معايير للتدقيق تساعد المدققين على اداء مهامهم، هذه المعايير ورغم قيمتها الفنية العالية الا انها تحتاج إلى عنصر اضافي مكمل لها، ويتمثل هذا العنصر في مجموعة الاخلاقيات والسلوكيات التي ينبغي لأي مدقق التحلي بها، والتي من شأنها رفع مستوى الاحترام والثقة في المدقق كشخص، وكمهنة.

ويمكن اعتبار العناصر التالية من أهم السلوكيات والاخلاقيات التي يكتسب المدقق بها ثقة مستعملي القوائم المالية واحترامهم (هيري، 2018، الصفحات 56-57):

- **الثقة:** من خلال عدم لجوء المدقق إلى الغش والخداع والتضليل.
- **الصدق:** من خلال الاقرار بالأخطاء المعثور عليها باستخدام ادلة الاثبات.
- **الوفاء:** من خلال حفاظه على الاسرار التي اطلع عليها والتي لا تشترط القوانين والاعراف الافصاح عنها.
- **الكاريزما:** من خلال اكتساب شخصية قوية تسمح له بأن يكون هو صاحب القرار فيما يدلي به من رأي.
- **الالتزام:** من خلال عدم استخدام معرفته الواسعة للأطر والاجراءات في خرق الاتفاقيات واستغلال الثغرات بغير وجه حق.
- **الجديّة:** من خلال التحلي بروح المسؤولية فيما يتعلق بالتبعات الناجمة عن نتائج قراراته.
- **المرونة:** من خلال تصرفاته تجاه المؤسسة وعمالها والتي هي احسن قدر المستطاع في حدود المسموح به قانونا.
- **الاجتهاد:** من خلال سعيه المستمر في محاولة تخطي مستواه المهني في كل مرة.
- **الانتماء:** من خلال ادراكه بأنه يعمل داخل مجتمع مترابط وبالتالي يتقيد بأعراف هذا المجتمع وقوانينه، وأن عمله سينتفع به الكثيرين.

5. الدراسة التطبيقية:

1.5. الأساليب الإحصائية المستعملة:

أعتمد في هذا البحث على التحليل العاملي الاستكشافي لمعرفة البنية العاملية التي توضح مدى فعالية التدقيق الخارجي وأخلاقيات هذه المهنة، أي محاولة اكتشاف العوامل الكامنة التي تبين ذلك، مع العلم أن التحليل العاملي يعتمد على احتساب معاملات الارتباط بين المتغيرات من اجل تحديد أهم العوامل المؤثرة.

2.5. المجتمع وعينة الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية تم جمع المعلومات اللازمة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في جميع الأفراد أو الأشخاص الذين يستعملون أو يعتمدون على نتائج التقرير الذي يعده المدقق الخارجي، اختيرت عينة حجمها 144 من المجتمع بالاعتماد على أسلوب العينة الحصصية المختارة من ثلاث فئات وهي فئة المديرين، فئة المحاسبين وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات التي تطبق التدقيق الخارجي، سواء كانت مؤسسات خاصة أو عامة، ومن ثم تفريغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام مؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

3.5. أداة الدراسة:

تم تجميع بيانات من استبيان تضمن ستة وأربعون عبارة، منها واحد وعشرون عبارة تتعلق بفعالية التدقيق الخارجي والباقي يتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، مقاسة بمقياس ليكارد من التقسيم 1 (موافق تماماً) إلى 5 (غير موافق تماماً)، تم إدخال البيانات في الحزمة الإحصائية SPSS باستعمال الرموز والبيانات الممثلة في الجدول رقم (01) التالي:

الجدول 02: متغيرات الدراسة

الرقم	الرمز	العبارة
01	X11	يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء
02	X12	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق
03	X13	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل
04	X14	يزداد الاهتمام بالتدقيق الخارجي عند تقديم أداء أفضل
05	X15	يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار
06	X21	تعتبر الدقة أمر ضروري في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق الخارجي
07	X22	يعد احترام الوقت أمراً مهماً بالنسبة للمدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهامه
08	X23	تتجلى فعالية التدقيق الخارجي في قدرة المدقق على تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة
09	X24	تمثل فعالية التدقيق الخارجي في قدرة اجابة المدقق عن الاستفسارات الموجهة إليه من طرف مجلس الإدارة
10	X25	يساهم المدقق الخارجي في التخطيط والاشراف على المساعدين أثناء العمل
11	X26	تعتمد فعالية التدقيق الخارجي على وضع برنامج فعال له
12	X27	يعمل المدقق الخارجي على تقديم توصيات للمؤسسة حول فحص نظام الرقابة الداخلية
13	X28	يعتبر التدقيق المستندي أحد المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي
14	X29	يعتمد المدقق الخارجي على الجرد المفاجئ والدوري عند مطابقة الأصول
15	X31	يحتاج المدقق الخارجي عند ابداء رأي فني محايد إلى بدل العناية الكافية
16	X32	متابعة المستجدات العلمية في مجال تطوير النظم المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية أمر مهم للمدقق الخارجي
17	X33	كلما تمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة كلما زاد ذلك في فعالية التدقيق الخارجي
18	X34	يتمثل التدقيق الخارجي الفعال في أداء كامل الإجراءات طبقاً لمعايير التدقيق الدولية
19	X35	يعتبر التخطيط والتوجيه امان مهمان لتحقيق فعالية في التدقيق الخارجي
20	X36	يعد الاحتفاظ بملفات العمل مهم بالنسبة للتدقيق الخارجي الفعال
21	X37	تكنولوجيا المعلومات من الوسائل الضرورية التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي
22	Y21	اتسام المدقق الخارجي بالاستقامة في عمله
23	Y22	قدرة المدقق الخارجي على تأكيد المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها
24	Y23	تميز المدقق الخارجي بقدرته على تحسين عمله واتقانه
25	Y24	اعتماد المدقق الخارجي المبادئ المحاسبية الموضوعية في شكل معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي
26	Y25	قدرة المدقق الخارجي على التحرر من المؤثرات غير المهنية أثناء تأديته مهامه
27	Y26	اهتمام المدقق الخارجي بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيء لها

28	Y27	قدرة المدقق الخارجي على تحديد الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها
29	Y28	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز
30	Y29	اتسام المدقق الخارجي بالكفاءة المهنية
31	Y31	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة في عمله
32	Y32	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند القيام بعملية التدقيق
33	Y33	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند تقديم التقرير
34	Y34	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة
35	Y35	صدق وأمانة المدقق الخارجي في تأديته عمله
36	Y36	مصادقية المدقق الخارجي في المعلومات الواردة في القوائم المالية
37	Y37	التزام المدقق الخارجي بالعدل في تقديم المعلومات المهمة
38	Y41	قدرة المدقق الخارجي على تطوير عمله
39	Y42	مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته
40	Y43	توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله
41	Y44	توفر المدقق الخارجي على المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعماله
42	Y45	قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي
43	Y46	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات مهمة في الوقت المناسب
44	Y47	توفر المدقق الخارجي على الخبرة المناسبة للقيام بأعماله
45	Y48	دراية المدقق الخارجي وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق
46	Y49	قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستبيان

4.5. التحليل الإحصائي:

يتم التحليل الاحصائي من خلال إجراء التحليل العاملي الاستكشافي عبر أربع مراحل أولها تحليل مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المقاسة، ثم استخراج العوامل، ثم استعمال طرق التدوير من أجل الحصول على عوامل ذات معنى، وأخيراً حساب الدرجات العاملية على كل العبارات (تيغزة، 2012، صفحة 23).

أ. المرحلة الأولى: تحليل مصفوفة الارتباطات: يمثل الجدول الموالي مصفوفة الارتباطات في الجزء العلوي والدلالة الإحصائية لمعاملات الارتباط في الجزء السفلي، حيث تم حذف عدد من العبارات التي كانت دلالتها الإحصائية غير معنوية، وإعادة التحليل كل مرة إلى أن تم الوصول إلى هذه المجموعة من العبارات.

الجدول 03: مصفوفة الارتباطات

مصفوفة الارتباطات																					
		x11	x12	x13	x14	x28	y24	y28	y34	y37	y43	y46	y47	y48	y49	x11	x12	x13	x14	x28	
.009	.009	.002	.000	.002	.182	.153	.159	.209	.225	.157	.169	.214	.139	.216	.196	.238	.333	.238	.1,000	x11	
.000	.000	.000	.000	.002	.239	.237	.158	.290	.390	.318	.275	.306	.308	.188	.439	.352	.392	1,000	.238	x12	
.000	.000	.000	.000	.000	.168	.244	.195	.212	.244	.215	.212	.155	.203	.190	.284	.330	1,000	.392	.333	x13	
.009	.009	.000	.000	.000	.002	.151	.218	.282	.222	.338	.283	.146	.144	.209	.196	1,000	.330	.352	.238	x14	
	.009	.000	.000	.000	.009	.266	.251	.282	.233	.244	.219	.180	.349	.235	.221	1,000	.196	.284	.439	.196	x28
.004	.004	.001	.011	.012	.005	.183	.231	.184	.279	.269	.196	.293	.368	.300	1,000	.221	.257	.190	.188	.216	x36
.002	.002	.006	.007	.000	.049	.441	.459	.464	.459	.396	.337	.417	.403	1,000	.300	.235	.209	.203	.308	.139	y24
.000	.000	.043	.032	.000	.005	.345	.439	.385	.345	.445	.542	.478	1,000	.403	.368	.349	.144	.155	.306	.214	y28
.015	.041	.005	.005	.000	.022	.408	.525	.392	.406	.452	.591	1,000	.478	.417	.293	.180	.146	.212	.275	.169	y34
.004	.000	.005	.005	.000	.030	.338	.571	.453	.424	.488	1,000	.591	.542	.337	.196	.219	.283	.215	.318	.157	y37
.002	.000	.002	.000	.000	.003	.391	.491	.503	.475	1,000	.488	.452	.445	.396	.269	.244	.338	.244	.390	.225	y43
.002	.004	.005	.005	.000	.006	.514	.556	.474	1,000	.475	.424	.406	.345	.459	.279	.233	.222	.212	.290	.209	y46
.000	.000	.010	.029	.028	.028	.559	.748	1,000	.474	.503	.453	.392	.385	.464	.184	.282	.282	.195	.158	.159	y47
.001	.004	.002	.002	.002	.033	.574	1,000	.748	.556	.491	.571	.525	.439	.459	.231	.251	.218	.244	.237	.153	y48
.001	.035	.022	.002	.014	.014	1,000	.574	.559	.514	.391	.338	.408	.345	.441	.183	.266	.151	.168	.239	.182	y49

x36	.005	.012	.011	.001	.004	.000	.000	.000	.009	.001	.000	.014	.003	.014
y24	.049	.000	.007	.006	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y28	.005	.000	.032	.043	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y34	.022	.000	.005	.041	.015	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y37	.030	.000	.005	.000	.004	.009	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y43	.003	.000	.002	.000	.002	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y46	.006	.000	.005	.004	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y47	.028	.029	.010	.000	.000	.014	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y48	.033	.002	.002	.004	.001	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
y49	.014	.002	.022	.035	.001	.014	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
a. Determinant = .003														

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 20

يلاحظ من الجدول (02) أن جل معاملات الارتباط دالة إحصائياً، وأن معظم هذه الارتباطات تساوي أو تفوق (0.30)، كما نلاحظ أن المصفوفة تخلو من معاملات الارتباط التي تتعدى (0.80). أيضاً يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة Determinant تساوي 0.003 وهي أكبر عن 0.0001، فلا يوجد هناك مشكلة في وجود ارتباط ذاتي في المتغيرات، وبذلك نضمن تحقق الشرطين الأول والثاني اللذان ذكرهما د. محمد تيغزة في كتابه (تيغزة، 2012، الصفحات 87-88). والجدول الموالي يوضح اختبار KMO واختبار Bartlett's الذي نختبر من خلاله تحقق الشرطين الثالث والرابع اللذان ذكرهما د. محمد تيغزة.

الجدول 04: مقياس KMO واختبار Barlett

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.874
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	777.728
	Df	105
	Sig.	.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 20

يبين الجدول رقم (03) أن قيمة KMO أعلى من (0.5) وتساوي 0.874 وهي قيمة تنحصر بين 0.8 و 0.9 وبالتالي فهي قيمة جيدة جداً، وبذلك فإن حجم العينة يعتبر كافياً لإجراء التحليل العاملي، أما عن اختبار Bartlett's يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو دال معنوياً، منه نستنتج أن مصفوفة الارتباطات تتوفر على الحد الأدنى من معاملات الارتباط. وبهذا تم تحقق الشرطين الثالث والرابع.

ب. المرحلة الثانية: الاستخراج العوامل: في هذه المرحلة يتم استخراج الجذور الكامنة للعوامل والتي تكون قيمتها أعلى من الواحد الصحيح، وهذا يدل على حجم التباين المفسر من كل عامل (تيزغة، 2012، صفحة 92).

الجدول 05 : نسبة التباين المفسر

المتغير	البيانات المتعلقة بجميع الجذور الكامنة			البيانات المتعلقة بالجذور الكامنة التي تتعدى الواحد الصحيح		
	الجذور	التباين المفسر %	التباين المفسر التراكمي %	الجذور	التباين المفسر %	التباين المفسر التراكمي %
1	5.629	37.525	37.525	5.629	37.525	37.525
2	1.564	10.425	47.950	1.564	10.425	47.950
3	1.001	6.676	54.626	1.001	6.676	54.626
4	.914	6.092	60.718			
5	.889	5.925	66.644			
6	.813	5.423	72.066			
7	.700	4.666	76.733			
8	.649	4.329	81.062			
9	.556	3.706	84.769			
10	.506	3.376	88.144			
11	.470	3.133	91.277			
12	.424	2.828	94.105			
13	.384	2.557	96.662			
14	.297	1.978	98.640			
15	.204	1.360	100.000			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 20

يوضح الجدول رقم (04) نسبة التباين المفسر بطريقة المكونات الرئيسية Principal Component Analysis، حيث يلاحظ أن هناك ثلاث عوامل تفسر التباين الكلي لأنها أكبر من الواحد الصحيح، يفسر الأول

37.525 % من التباين الكلي، أما العامل الثاني يفسر ما نسبته 10.425 %، والعامل الثالث يفسر 6.676 % من التباين الكلي، وبالتالي فإن كل العوامل المميزة تفسر 54.626 % من التباين الكلي، ومنها يتم إهمال باقي العوامل التي لا تحقق الحد الأدنى للعوامل المميزة الواحد الصحيح.

ت. المرحلة الثالثة: مرحلة التدوير: يسهل التدوير على تأويل العوامل وتوضيح التشعبات، فالطريقة المتبعة في التدوير هي التدوير المتعامد Varimax rotation، والتي تبين النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول 06: تشيعات العوامل بعد التدوير

مصفوفة العوامل بعد التدوير			
	العوامل		
	1	2	3
y47	.814	.175	.160
y48	.783	.339	.140
y49	.624	.222	.177
y46	.543	.298	.259
y24	.448	.333	.248
y43	.426	.402	.352
y28	.251	.655	.218
y34	.359	.625	.138
y37	.373	.601	.193
x36	.127	.309	.297
x12		.253	.636
x13	.122		.589
x14	.172		.501
x28	.162	.186	.447
x11		.105	.423

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 20

يلاحظ من الجدول (05) أن العامل الأول يستقطب ستة متغيرات تمثلت في العبارات رقم y47، y48، y49، y46، y24، y43، المؤشر عليها بالرمادي في العمود الأول، أما العامل الثاني يستقطب أربعة متغيرات تمثلت في العبارات رقم y28، y34، y37، x36، المؤشر عليها بالرمادي في العمود الثاني، أما العامل الثالث يستقطب خمسة متغيرات تمثلت في العبارات x12، x13، x14، x28، x11، والمؤشر عليها بالرمادي في العمود الثالث. والجدول الموالي يوضح مصفوفة العلاقات الارتباطية بين العوامل بطريقة Principal Axis Factoring، بحيث ينبغي أن تفوق جل الارتباطات (0.30)، ولكن لا تفوق (0.80) (تيغزة، 2012، صفحة 105).

الجدول 07: مصفوفة العلاقات الارتباطية

مصفوفة الارتباطات بين العوامل			
العوامل	1	2	3
1	1.000		
2	.447	1.000	
3	-.632	-.505	1.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 20

يلاحظ من الجدول رقم (06) أن كل الارتباطات بين العوامل الثلاث تفوق (0.03) وتقل عن (0.08).
ث. المرحلة الرابعة: تسمية العوامل المستخرجة: من خلال نتائج مرحلة التدوير يمكن تبيان العوامل الجديدة، كل عامل يمكن تسميته على أساس العبارات المكونة له، فالعامل الأول يتكون من العبارات رقم y47، y48، y49، y46، y24، y43، وبالتالي يمكن تسميته كفاءة المدقق الخارجي المهنية، أما العامل الثاني فهو يتكون من العبارات

رقم y28، y34، y37، x36 وبالتالي يمكن تسميته حيادية المدقق الخارجي ونزاهته، والعامل الثالث والأخير يتكون من العبارات x12، x13، x14، x28، x11 وبالتالي يمكن تسميته أهمية التدقيق الخارجي.

الجدول 08: مصفوفة التشعبات الفقرات بكامل بياناتها

	العوامل المستخرجة			قيم الشبوع أو الاشتراكيات
	كفاءة المدقق الخارجي المهنية	حيادية المدقق الخارجي ونزاهته	أهمية التدقيق الخارجي	
y47	.814			.353
y48	.783			.543
y49	.624			.560
y46	.543			.457
y24	.448			.361
y43	.426			.474
y28		.655		.442
y34		.625		.697
y37		.601		.599
x36		.309		.562
x12			.636	.516
x13			.589	.536
x14			.501	.735
x28			.447	.763
x11			.423	.595
الجذر الكامن	5.629	1.564	1.001	
نسبة التباين المفسر	37.525	1.564	6.676	نسبة التباين المفسر الكلي 54.626

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 20

خاتمة:

بعد إجراء كامل خطوات التحليل العاملي الاستكشافي على الاستبانة المتكونة من 46 عبارة والمتعلقة بفعالية التدقيق الخارجي وأخلاقيات مهنته، توصلنا إلى النموذج العاملي الثلاثي المتكون من ثلاث عوامل رئيسية يمكنها أن تلخص عبارات الاستبيان، ألا وهي: كفاءة المدقق الخارجي المهنية، حيادية المدقق الخارجي ونزاهته، أهمية التدقيق الخارجي. وعليه، تضع الدراسة النتائج التالية:

- يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء، كما يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق، وبالتالي استيعاب مستخدمي تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق.

- يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل.
- يمتلك المدقق الخارجي المقدرة على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز.
- يلتزم المدقق الخارجي بالأخلاقية المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة.
- يمتلك المدقق الخارجي مهارة تقديم المعلومات المهمة في الوقت المناسب، وأيضاً تقديم خدمات مهنية استشارية.
- ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة تنمية وعي المدققين بالتبعات المتأتبة من تقاريرهم وبالتالي ضمان بلوغ أعلى مستويات الفعالية.
- ضرورة تقنين المعايير المتعلقة بالجودة والأخلاقيات المهنية من أجل طمأنة مستخدمي تقرير مدقق الحسابات أثناء بنائهم لقراراتهم اعتماداً على التقرير.
- ضرورة تبني الأخلاقيات الحميدة السائدة في المجتمع الجزائري في شكل معايير لقياس جودة تدقيق الحسابات وبالتالي الانتقال بالمدققين من تطبيق شروط متعبة إلى القيام بأعراف ومسلمات بديهية.
- ويمكن ان تعتبر هذه الدراسة ارضية لدراسات لاحقة ترتبط جوهرياً بعلاقة الجودة مع اخلاقيات مهنة التدقيق، وايضا قياس الارتباط بين التحديث في المعايير مع التطور في أداء المدققين.

قائمة المراجع:

- IFAC. (1994). المعيار 220: رقابة الجودة لاعمال التدقيق. المعايير الدولية للتدقيق، 3-4.
- تيغزة محمد. (2012). التحليل العملي الاستكشافي والتوكيدي. الاردن: دار المسيرة.
- الذبية زياد عبد الحليم ، و ابو قبع حمزة يوسف. (2017). بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الصفحات 159-159.
- سرايا محمد السيد. (2002). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق. الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية.
- طواهر محمد التهامي. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- المطارنة غسان فلاح. (2006). تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية. الاردن: دار المسيرة.
- نصر عبد الوهاب ، و وآخرون. (2013). أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. مصر: دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع.
- هيري آسيا. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ادرار: جامعة احمد دراية.
- ولد باحمو سمير. (2017). دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة- حالة القطاع الصناعي بولاية أدرار. ادرار: جامعة احمد دراية.