

أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني

The impact of the external auditor's disclosure on improving the quality of his legal report

بن يحي خديجة^{1*}، بابنات عبد الرحمان²

¹ جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مخبر التمويل، مالية المؤسسة، مالية الأسواق،

benyahia.khadidja@univ-ouargla.dz

² جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مخبر إدارة وحوكمة، تجديد وأداء المنظمات،

a.babenette@gmail.com

تاريخ القبول: 2022/11/17

تاريخ الاستلام: 2022/09/10

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر إفصاح المراجع الخارجي في تحسين جودة تقريره القانوني، وتكمن أهمية الدراسة في إبراز دور المراجع الخارجي في الإفصاح في التقرير المعد من طرفه، لذلك قام الباحثان بتصميم إستبانة إلكترونية وزعت على عينة من 50 مفردة ما بين محاسبات وخبراء محاسبين، وتم الإستعانة ببرنامج SPSS V28 في تحليل البيانات وإختبار الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى إدراك أفراد العينة لأهمية إفصاح المراجع الخارجي في تقريره القانوني كان إيجابيا، بالإضافة إلى وجود أثر لإفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي على تحسين جودة تقريره القانوني، وعلى عكس ذلك أثبت الباحثان عدم وجود أثر لإفصاحه عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة، وقد فسر ذلك بإهتمام المراجع الخارجي بالإفصاح عن المعلومات العامة للتعبير عن الرأي لتحسين جودة تقريره القانوني أكثر من أي معلومة أخرى.

الكلمات المفتاحية: إفصاح المراجع، مراجع خارجي، جودة تقرير، تقرير قانوني.

تصنيف JEL: M49

Abstract :

The study aims to identify the impact of the external auditor's disclosure on improving the quality of his legal report. The importance of the study lies in highlighting the role of the external auditor in disclosure in the report prepared by him. Therefore, the researchers designed an electronic questionnaire distributed to a sample of 50 individuals between account keepers and accountants experts. The V28 SPSS program was used in analyzing the data and testing hypotheses. The study concluded that the sample members' awareness of the importance of the external auditor's disclosure in his legal report was positive, in addition to the existence of an impact of the external auditor's disclosure of general information in the general report for expressing an opinion on improving the quality of his legal report. On the contrary, the researchers proved that there was no effect of his disclosure of information. This was explained by the external auditor's interest in disclosing public information to express his opinion to improve the quality of his legal report more than any other information.

Keywords : Auditor disclosure, external auditor, report quality, légal report.

Jel Classification Codes: M49

1. مقدمة:

إزداد الإهتمام في الآونة الأخيرة بجودة تقرير المراجع الخارجي خاصة بعد إنهيار الشركات الكبرى العالمية بسبب التقارير غير الصادقة التي يصدرها المراجع الخارجي وغياب فيها الإفصاح والشفافية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الشركات. وبما أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها (عمامرة و زرفاوي، 2018)، أصبح من الضروري توسيع الإفصاحات في التقرير القانوني للمراجع الخارجي لإسترجاع الثقة من قبل أطراف ذوي المصلحة، ولتحقيق ذلك لا بد من الإهتمام بمحتواه ولغته وشكله.

قد تكون الإدارة أقل صراحة في مناقشتها مع المراجع الخارجي لتجنب إفصاح هذا الأخير عن المعلومات كانت تعتبرها الإدارة في فترات سابقة معلومات سرية بذلك أصدر المشرع الجزائري القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والتي ألزمت هذا الأخير (مراجع الخارجي) القيام بالإفصاح عن المعلومات العامة للتعبير عن الرأي والإفصاح عن المعلومات الإضافية في تقريره النهائي القانوني وتم إجراء تعديلات لمحتوى التقرير طبقا لما جاء في المعيار التدقيق الجزائري رقم (700).

وحسب ما سبق جاءت هاته الدراسة للبحث عن تأثير إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني، وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي:

1.1 التساؤل الرئيسي للمشكلة

مامدى تأثير إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني ؟

كإجابة محتملة للسؤال الرئيسي يسعى الباحثين إلى إختبار الفرضية الرئيسية التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تأثير إفصاح المراجع الخارجي وتحسين جودة تقريره القانوني.
- ولمعرفة صحة أو عدم صحة الفرضية الرئيسية السابقة تم تقسيمها إلى فرضيتين ثانوية تتمثل في:
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تأثير إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي وتحسين جودة تقريره القانوني.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تأثير إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة وتحسين جودة تقريره القانوني.

2.1 أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة الكشف عن مدى وجود علاقة بين الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودة تقريره القانوني، بالإضافة إلى الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي الذي يختلف عن الإفصاح في التقارير المالية؛
- معرفة أثر إفصاح المراجع الخارجي على المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي وتحسين جودة تقريره القانوني؛
- معرفة أثر إفصاح المراجع الخارجي على المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة وتحسين جودة تقريره القانوني.

3.1 منهجية الدراسة:

قام الباحثان بإستخدام المنهج الوصفي للبناء النظري للدراسة، كما تم الإستناد على المعلومات من مصادر ثانوية في الجزء النظري من الدراسة عن طريق الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، ومن المجلات المحكمة، ورسائل دكتوراه. أما فيما يخص الجزء الميداني فقد تم الإعتماد على جمع البيانات الأولية عن طريق الإستبانة التي تم توزيعها على عينة من المراجعين الخارجيين، كما تم تفرغها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS نسخة رقم 28 ، وحساب المؤشرات الإحصائية والمتمثلة في المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، الإنحدار الخطي البسيط.

- متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: تحسين جودة التقرير القانوني للمراجع الخارجي.

المتغيرات المستقلة: 1- إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي.

2- إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة.

2. دراسات سابقة:

نحاول التطرق إلى دراسات سابقة في الموضوع من أجل الوقوف على مختلف جوانبه.

1.2 تحليل أهداف ونتائج الدراسات السابقة:

-دراسة طبشوش سارة، مشري حسناء، (2022)، بعنوان: مدى إلتزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وزعت على المدققين الخارجيين في ولاية سطيف، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود التزام من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بدرجة أعلى من المتوسط، كما بينت الدراسة أيضا أن موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها المدقق الخارجي لاتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي من عدمه. من التوصيات ضرورة تعزيز درجة تطبيق هذا المعيار وذلك من خلال توعية المدققين الخارجيين بأهمية ووجوب تطبيقه (طبشوش و مشري، 2022، الصفحات 759-779)؛

-دراسة مصطفى كاظمي النجف أبادي، مكي شهد دحام حسون، (2018)، بعنوان: دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المدقق الخارجي في تدعيم مبدأ الإفصاح والشفافية للمصارف العراقية الخاصة وتكمن أهمية البحث في إبراز دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف لتكون شاملة وكافية لمواجهة استخدامات الأطراف كافة، الأمر الذي يكسب البيانات المالية مزيدا من الثقة والشفافية وقد استخدم الباحث المنهج الوثائقي في إتمام الجانب النظري، واستخدم المنهج الوصفي (دراسة حالة) في إتمام الجانب العملي من الدراسة، وتم جمع البيانات الأولية في الدراسة الميدانية باستعمال الاستبانة التي صممت لهذا الغرض، فضلا عن استخدام برنامج (SPSS) لمعالجة البيانات إحصائيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من الإفصاح عن جميع البنود والعناصر والمعلومات والبيانات في القوائم المالية بالقدر الكافي وبدون استثناء لتكون شاملة وكافية لتلبية احتياجات كافة الأطراف (كاظمي و شهد، 2018، الصفحات 294-312)؛

-دراسة Imen Fakhfakh Sakka, Anis Jarbouy (2015)، بعنوان: خصائص المدقق الخارجي، حوكمة الشركات وجودة تقارير المراجعة

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في التأثير المشترك لآليات الحوكمة الداخلية مع آراء المراجع الخارجي على جودة تقارير التدقيق. اعتمدت الدراسة على عينة من 28 شركة تونسية مدرجة في البورصة التونسية (TSE) خلال الفترة 2006-2013. في هذا الصدد، ولمزيد من توحيد الأدلة لتقديمها، تم إجراء دراسة تجريبية تطبق بيانات لوحة الانحدار متعدد المتغيرات. أظهرت النتائج التي تم التوصل إليها بشكل جيد أن الإفصاح في الوقت المناسب هو في المتوسط حوالي 155 يوما ليتم التخلي عنه بشكل يتجاوز الحد الأقصى التنظيمي، وأن 21,43% فقط من الشركات تلقت رأي تدقيق "معدل". وبالتالي، فقد أظهرت نتائج الدراسة استمرار تأثيرات الاستبدال بين فعالية الرقابة كما تم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة أو من قبل هيكل الملكية في السعي للحصول على سمعة تدقيق خارجي أكثر جودة، من أجل ضمان معلومات سريعة وموثوقة (Fakhfakh Sakka & Jarbouy, 2015, pp. 109-116)

-دراسة أحمد عبد الله العمودي، (2014)، بعنوان: أثر رأي المراجع الخارجي عن مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات على قرارات المستثمرين " دراسة ميدانية على المنشآت المالية ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية"

هدفت هذه الدراسة تقويم مدى توافق وجهات نظر مراجعي الحسابات والمستثمرين حول أهمية البنود الواجب الإفصاح عنها لتحديد كفاية الإفصاح، وتقويم مدى ملائمة تقرير المراجع عن الإفصاح في القوائم المالية مع المحتوى الفعلي للتقارير المالية للشركات اليمنية. ودراسة مدى تلبية محتوى التقارير المالية لحاجات المستثمر المؤسسي. ومن ثم دراسة العلاقة بين رأي المراجع عن مستوى الإفصاح في التقارير المالية وإتخاذ القرارات الإستثمارية.

وقد توصلت الدراسة إلى مايلي: عدم وجود إختلاف معنوي بين مراجعي الحسابات من جهة والمستثمر المؤسسي من جهة أخرى حول أهمية البنود الواجب الإفصاح عنها لتحديد كفاية الإفصاح في القوائم المالية للشركات. أن القوائم والتقارير المالية الحالية للشركات وما تحتويه من إيضاحات لا تلبية حاجات المستخدم. أن رأي مراجع الحسابات عن كفاية الإفصاح في التقارير المالية لا يتوافق مع المحتوى الفعلي لهذه التقارير. أن رأي المراجع عن درجة الإفصاح والتفسير لبنود القوائم المالية يؤثر في توجهات المستثمر في إتخاذ القرارات الإستثمارية (العمودي، 2014، الصفحات 249-278)؛

-دراسة Clea Beatriz Macagnan, Flávia Verônica Silva Jacques، (2014)، بعنوان: الإفصاح عن المعلومات في تقارير المراجعة.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان مستوى المعلومات الواردة في تقارير التدقيق مرتبطاً بالتباين في متوسط أسعار الأسهم المتداولة بعد الإفصاح واستند إلى عينة من الشركات التقليدية المدرجة في سوق رأس المال البرازيلي من 2005 إلى 2009. من بين 255 شركة، تم استبعاد 44 كياناً مالياً لأنها تعمل في بيئات تنظيمية وتنافسية تختلف عن الشركات الأخرى المدروسة. كان لدى الشركات المختارة تقرير تدقيق واحد على الأقل خلال فترة 5 سنوات (2005 إلى 2009)، مما أدى إلى عينة نهائية من 33 شركة وإجمالي 165 ملاحظة. حللت الدراسة أولاً محتوى المعلومات في تقارير المراجعة، ثم أجريت التحليلات الإحصائية لمقارنة البيانات. تشير النتائج إلى أن زيادة الإفصاح عن طريق تقرير التدقيق وعند النظر في مؤشر معين يوفر للمستثمرين تقييماً أفضل للشركة، مما قد يقلل من عدم التماسق المعلوماتي ويرفع مستوى الثقة في الشركة الخاضعة للتدقيق. استخلص الباحث أن المؤشر الوحيد ذي الصلة بالنموذج إحصائياً هو الإفصاح عن الممارسات المحاسبية الذي له تأثير تفسيري إيجابي على متوسط تباين سعر السهم، وبالتالي فإن الإفصاح عن هذه المعلومات في تقارير التدقيق يزيد من التباين في متوسط سعر سهم الشركات (المدرجة في العينة) (Flavia Veronica & Clea Beatriz, 2014) ؛

-دراسة محمد سعيد دحبور، (2009)، بعنوان: مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ضرورة قيام المراجع الخارجي بالإفصاح الكامل في تقريره المعدل وكيفية تحسين مستوى وجودة تقرير المراجع الخارجي عن البيانات المالية المنشورة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة بالإعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وهذه الاستبانة وزعت على المراجعين الخارجيين ومدراء البنوك وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة، حيث بلغ عددها (150) إستبانة، وبلغت الردود (138) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة (92%)، وتم استخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام العديد من الاختبارات. توصلت الدراسة أن وجود اهتمام بدرجة متوسطة لدى مراجع الحسابات الخارجي لمسؤولياته تجاه المنشأة محل التدقيق بخصوص أثر استمرارية المنشأة وإكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات وإكتشاف نواحي القصور والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة على الإفصاح الإعلامي في تقريره. ومن التوصيات الدراسة يجب وضع وصياغة تفسيرات واضحة بخصوص نوع الرأي بالتقرير الذي يجب على المراجع الخارجي إصداره

في حالة استجابة إدارة المنشأة للإفصاح الذي يراه المراجع ضرورياً، حيث أن المعيار الدولي للتدقيق رقم (230) أشار إلى أنه يمكن للمراجع أن يتحفظ في التقرير أو يمتنع عن إبداء الرأي بسبب عدم وجود ذلك الإفصاح (دحبور، 2009)؛

-دراسة صبيحي، حسني عبد الجليل، (2002)، بعنوان: دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية.

هدفت الدراسة إلى بحث دور الإفصاح في إظهار جميع البيانات والمعلومات والحقائق الجوهرية عند إعداد التقارير والقوائم المالية للمنشآت في البيئة المصرية بهدف مساعدة مستخدمي هذه التقارير والقوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة التي تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال، ولقد أجريت دراسة تحليلية على القوائم المالية التي تعرضها الشركات في البيئة المصرية، وخلصت الدراسة إلى أن للإفصاح دور فعال في القرار الاقتصادي، ومن أبرز ما أوصت به الدراسة أن يتضمن الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي معلومات مالية وأخرى غير مالية تتعلق بالماضي والحاضر والمستقبل وضرورة تدعيم الدور الرقابي لهيئة سوق المال في مجال نشر المعلومات (صبيحي، 2002، الصفحات 1-58)؛

2.2 التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال تحليلنا للدراسات السابقة التي تم عرضها نستنتج أن أغلبها إتفقت على أن إفصاح المراجع الخارجي في تقريره القانوني يضمن معلومات مالية وغير مالية سريعة وموثوقة للأطراف ذوي المصلحة وتساعد في اتخاذ قراراتهم الإستثمارية، وفي دراستنا هذه سنحاول تحليل أثر المتغير المستقل المتمثل في إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي، والإفصاح عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة، على المتغير التابع المتمثل في تحسين جودة تقريره القانوني.

3. تعاريف بمصطلحات الدراسة:

1.3 تعريف الإفصاح:

مصطلح الإفصاح راجع لنظريتين نظرية الوكالة ونظرية الإشارة حيث ظهرت النظرية الأولى مع تعدد الشركاء وظهور مسيرين غير ملاك وظهرت النظرية الثانية مع تزايد نشاط المؤسسات داخل الأسواق المالية (العايب، 2017، صفحة 15).

فالإفصاح هو كل المعلومات التي تقدمها الإدارة للأطراف ذوي المصلحة من (المساهمين، الملاك، رؤساء الأقسام المستثمرين في السوق المالي، المحليين، الموردين...) بهدف إعلامهم أو تزويدهم بما قد يفيدهم ويؤثر على قراراتهم الاقتصادية اتجاه المؤسسة، إما بشكل الإجباري فتقدم ما يلزمها القانون والمنظمات المختلفة التي تتعامل معها بالتوسع في الإفصاح فتقدم معلومات إضافية في التقرير القانوني أو بشكل الاختياري لتستقطب المزيد من المهتمين بنشاط المؤسسة ولتحقق أهداف محددة من وراء هذا العرض (العايب، 2017، صفحة 20).

الإفصاح يعتبر مبدءاً من المبادئ المرتبطة بتقرير المراجع ويشير هذا المبدء إلى مراعاة أن يفصح المراجع كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات (www.compta-213.com).

وعلى ضوء ما سبق يرى الباحثان أن الإفصاح هو ضرورة حتمية تحتاجها أطراف ذوي المصلحة في تقارير المراجع الخارجي، لهذا خول المشرع لشخص مؤهل بذلك وهو المراجع الخارجي الذي يسمى في الجزائر بمحافظ الحسابات بالإفصاح في تقريره القانوني عن جميع المعلومات العامة للتعبير عن الرأي إضافة إلى معلومات خاصة تقيد في إتخاذ القرار.

1.1.3 أنواع الإفصاح:

الإفصاح يعتبر هدف مهم من أهداف التدقيق وهو نوعان حسب درجة إلزامه منه الإجباري الذي تركز عليه التشريعات المحلية والمنظمات المحاسبية الدولية والذي يطلبه أو يستفيد منه الأطراف ذوي المصلحة (الملاك، المساهمين، المستثمرين.....) ومنه الإختياري الذي يطلبه المحيط الإقتصادي للمؤسسة.

الإفصاح الإلزامي: في معظم البلدان حول العالم، يطلب المشرع من المديرين الإفصاح عن المعلومات المالية للسماح لمختلف أصحاب المصلحة بتكوين فكرة عن الوضع المالي للشركات، هذه التشريعات مهمة بشكل خاص للمستثمرين الذين يوافقون على تمويل الشركات والذين يتحملون مخاطر كبيرة، لأن أجورهم غير مؤكدة.

ومع ذلك، فإن الأحكام التنظيمية مختلفة ليست متجانسة، وتختلف في المضمون والشكل على المستوى الدولي (المعايير المحلية والمعايير الدولية). حيث تحدد هذه المعايير على وجه الخصوص مقدار المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها من قبل المديرين (الميزانية العمومية، بيان الدخل، الملاحق، جدول التدفقات النقدية، المعلومات القطاعية،.. إلخ)، وكذلك تواتر الإفصاح عن (معلومات سنوية، نصف سنوية، ربع سنوية (Schatt, 2010, p. 4).

الإفصاح الاختياري: وهو النشر الاختياري للمعلومات المالية وغير المالية وذلك من خلال التقارير السنوية ويتم ذلك بحافز ذاتي من المؤسسة لإعلام متخذي القرارات بهدف تحقيق منافع اقتصادية (بوشايب، 2016).

2.3 تعريف المراجع الخارجي:

يطلق عليه إسم محافظ الحسابات في القانون الجزائري مثلما نصت عليه المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 42 بتاريخ 11 جوان 2010، وقد يكون فردا أو جهة (شركة)، ويعد الشخص المؤهل قانونا بممارسة بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. وحسب المادة 23 من القانون 10-01 يقوم المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) بمجموعة من المهام للوصول إلى إعداد تقرير نهائي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو المسير،
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها.
- يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه (المادة 23، القانون 10-01).
- تحرير التقرير النهائي.

3.3 تعريف تقرير المراجع الخارجي:

في بداية ظهور التدقيق الإلزامي كان تقرير المراجع الخارجي يتكون من فقرة واحدة وتسمى شهادة (Audit Certificate)، يشهد فيها المراجع بأن البيانات المالية وبالأخص الميزانية تعطي صورة حقيقية وعادلة (كنتور، صلعة، و حمزة، 2021، صفحة 100)، ثم تغير الأمر حيث أصبح يسمى بالتقرير (Rapport) الذي يتكون من فقرة واحدة يبين فيها المراجع الخارجي رأيه بدلا من شهادته، حيث يعطي رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وكاملة للتأكد من صحة المعلومة، ثم تطور التقرير ليتكون من فقرتين رئيسيتين وهما فقرة المقدمة وفقرة الرأي ثم أصبح متكون من ثلاث فقرات إلى أن أصبح بشكل جديد حسب المعيار التدقيق الدولي (700) يتكون من ستة فقرات وهي:- عنوان التقرير- الجهة التي يوجه لها التقرير - الفقرة التمهيدية (الإفتتاحية)- فقرة تبين مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية- فقرة تبين مسؤوليات المراجع الخارجي- فقرة الرأي، بالإضافة إلى تاريخ التقرير وعنوان المراجع وتوقيعه.

وعليه فالنقلير المراجع الخارجي هو الحوصلة النهائية لمهمة مراجعة الحسابات التي يقوم بها المراجع الخارجي خلال أداء مهامه التي تنص عليها المادة 23 من القانون 10-01، تخرج بالشكل النهائي حسب معيار التدقيق الجزائري (700)، وتجدر الإشارة إلى أن إضافة إلى مهام المراجع الخارجي "يشهد، يفحص، يبدي رأيه، يقدر، يعلم" يقوم كذلك بالإفصاح عن بعض المعلومات الخاصة في تقارير إضافية تضاف للتقرير العام للتعبير عن الرأي.

وهناك نوعين من التقارير التي يعدها المراجع الخارجي التقرير القانوني والتقرير التعاقدية.

التقرير القانوني: يفرضه القانون ويتمثل في المراجعة السنوية التي يقوم بها محافظ الحسابات بطلب من طرف المساهمين، يعد تقريرين خلال السنة تقرير إبتدائي (المرحلي) خلال الستة أشهر الأولى من السنة المالية، وتقرير نهائي بعد إقفال السنة المالية في 12/31/ن، الهدف منه إبداء الرأي (خلاصي، 2020، صفحة 469).

التقرير التعاقدية: يتم دون إلزام قانوني بطلب من المديرية العامة أو مجلس الإدارة للإطمئنان على حالة الشركة، غير محدد المدة الزمنية بل محددة حسب الإتفاقية، الهدف منه ليس إبداء الرأي بل تقييم وضع الشركة من خلال الإعتماد على عنصر من عناصر القوائم المالية حسب الطلب.

4.3 تعريف إفصاح المراجع الخارجي:

إفصاح المراجع الخارجي وهو إبراز الوجه الحقيقي لكل من يريد أن يعرف معلومات عن الوضع المالي الذي تحدده القوائم المالية والجداول المصاحبة لتلك القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة.

يعتبر إفصاح المراجع الخارجي من معايير إعداد تقرير المراجعة لأن الهدف الرئيسي لهذا الأخير هو إعلام الأطراف ذوي المصلحة بالرأي الذي يراه المراجع الخارجي والتقرير الذي يصيغه برأي فني محايد إضافة إلى تقارير خاصة.

التعبير عن الرأي:

يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية والتعبير عن الرأي بـ المصادقة بدون تحفظات، أو المصادقة بتحفظات أو رفض المصادقة على المخالفات والأخطاء أو رفضها عند وجود مانع للقيام بمهمة:

- المصادقة بدون تحفظات: يصادق المراجع الخارجي بدون تحفظات عندما تكون القوائم المالية محل المراجعة تتصف بالانظام والصدق، وتعتبر عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير تدقيق بدون تحفظات فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية (خنيش، 2020، صفحة 144).

- المصادقة بتحفظات: يصادق المراجع الخارجي بتحفظات عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء والإختلالات المكتشفة لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، وفي هذا الشكل من المصادقة يجب أن يقوم المراجع الخارجي بصياغة وتقدير التحفظات بدقة ووضوح، وكذا تحديد طبيعة ومحتوى التحفظات ومدى تأثيرها على الحسابات وعلى نتيجة السنة المالية.

- رفض المصادقة: يرفض المراجع الخارجي المصادقة عند إكتشاف الأخطاء والإختلالات تفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، ولهذا لا بد على المراجع إدراج الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه في الرفض لتمكين جميع الأطراف ذوي المصلحة من إتخاذ القرارات اللازمة عن دراية، كما ينتج رفض المصادقة أيضا من: (بوعبيدة و بلقاضي، 2019، صفحة 125).

• وجود ضغوطات التي تمارس عليه من طرف الإدارة أو عدم تعاونها معه،

• عدم وجود أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه الفني.

التقارير الخاصة:

يقوم المراجع الخارجي بإرفاق تقرير التعبير عن الرأي بتقارير خاصة، يقدم فيها النتائج والملاحظات التي توصل إليها من خلال مراجعة بعض العمليات الخاصة المنصوص عليها قانونا حسب ما جاء في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013. (القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، 30 أفريل 2014). التقارير الخاصة المتمثلة في 15 تقرير من بينها:

- تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات.

- تقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير حول تطور النتيجة للسنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب الحصة في الشركة.

- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

-تقرير حول إستمرارية الإستغلال.

5.3 تعريف جودة تقرير المراجع الخارجي:

يعرف بأنه حرص المراجع بأن تكون جميع إجراءات وإختبارات وأدلة التقرير التي يستخدمها من خلال ممارسته المهنية تتم ضمن المعايير المهنية، وبالشكل المطلوب الذي يخلي مسؤوليته من أية أخطاء كبيرة تقع في القوائم المالية المدققة، وبأن يتمكن في النهاية من إصدار رأي مهني مستقل ومحاييد يخفف ما يعرف بفجوة التدقيق (حسام محمد، 2018، صفحة 9).

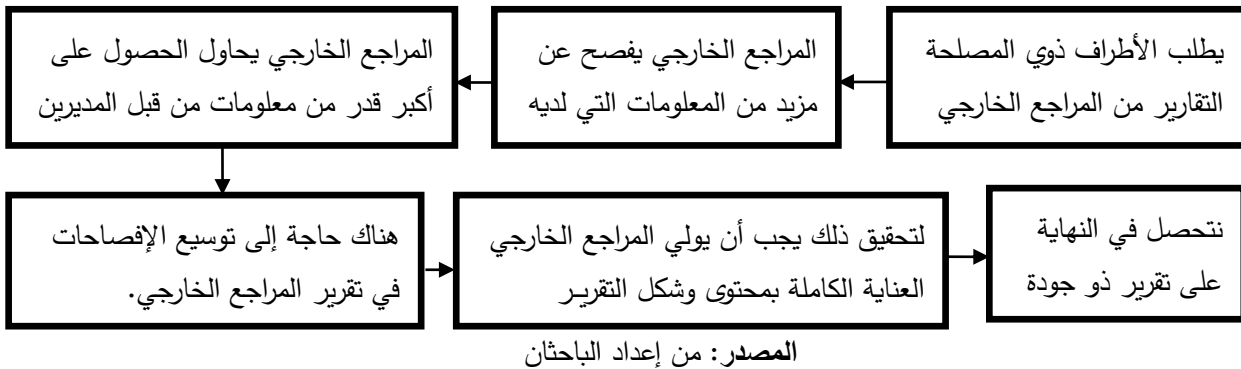
تعرف جودة تقرير المراجع الخارجي: وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية ودقة وما تحققه من منفعة متوقعة لمستخدمي التقرير، عن طريق إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية المعمول بها (السريحي، 2019، صفحة 134).

وعلى ضوء ما سبق يرى الباحثان أن جودة تقرير المراجع الخارجي هي خروج تقرير المراجع الخارجي بشكله النهائي من حيث الشكل والمضمون، وتحريره وتوحيد محتوياته بالإفصاح الجيد عن المعلومات المدعمة بالأدلة والفرائن التي تعكس حقيقة وضع الشركة، وذلك حتى يتسنى للأطراف ذوي المصلحة من سهولة قراءة التقرير وفهم محتوياته.

4. طبيعة العلاقة بين الإفصاح المراجع الخارجي وجودة تقريره القانوني:

بما أن إفصاح المراجع الخارجي في تقريره القانوني يؤدي إلى خروجه في شكله النهائي بجودة، فإنه وجب على المراجع توسيع الإفصاحات في تقريره لإسترجاع الثقة من قبل الأطراف ذوي المصلحة وتقليل فجوة التوقعات.

الشكل 3: العلاقة بين إفصاح المراجع الخارجي وجودة تقريره القانوني



5. الجانب التطبيقي للدراسة:

1.5 منهج الدراسة:

للإحاطة بكل جوانب الإشكالية المطروحة من خلال هذه الدراسة والتي تتمحور بشكل رئيسي حول قياس أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني وذلك من وجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين في الجزائر، عمد الباحثان إلى اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاستناد على البيانات الثانوية في الجزء الخاص بالأدبيات النظرية من هذه الورقة من خلال اعتماد المراجع والمصادر والدراسات السابقة والبحوث المنشورة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل كلي أو جزئي، أما فيما يخص هذا الجزء التطبيقي من الدراسة تم الاعتماد على المنهج التجريبي وذلك بالاعتماد على الدراسة الميدانية والتي مكنت من جمع البيانات اللازمة بالاعتماد على الاستبانة، ليمت بعد ذلك محاولة بناء نموذج قياسي يحدد أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني كمتغير تابع في هذه الدراسة.

2.5 مجتمع وعينة الدراسة:

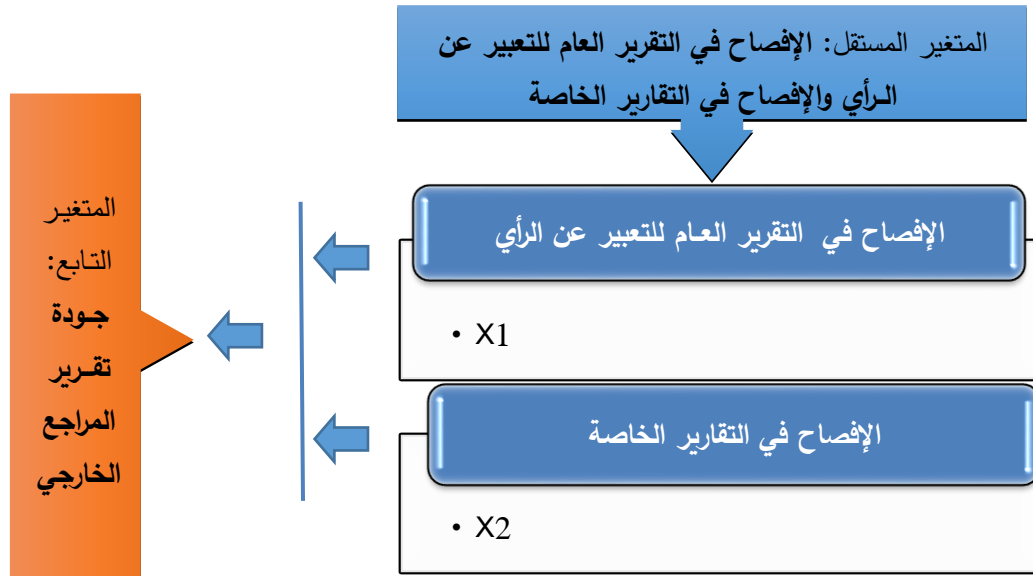
يمثل مجتمع الدراسة جميع مفردات الظاهرة قيد البحث، ويقصد به جميع أفراد أو وحدات أو مشاهدات موضوع الدراسة، (Blankenship, 2009, p. 82) أما العينة فهي جزء من المجتمع المستهدف ويشترط أن تكون لها نفس خصائص هذا المجتمع،

(Robert & al, 2009, p. 70) وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتمثل في كل المهنيين ذوي العلاقة بوظيفة الرقابة الخارجية بالمؤسسات الاقتصادية ويتعلق الأمر في حالة الدراسة التي بين أيدينا (محافظي الحسابات؛ والخبراء المحاسبين) ونظرا لعدم قدرة الباحثين على تحديد مجتمع الدراسة بشكل دقيق لغياب الإحصائيات وصعوبة التواصل مع كل مفردات المجتمع التي تضم الخصائص المستهدفة من خلال هذه الدراسة تم الاعتماد على طريقة المعاينة العشوائية والتي تعتبر أفضل طريقة للمعاينة لأنها تحافظ على الخصائص الإحصائية للمجتمع المستهدف، أين تم توزيع الاستبيان بطريقة عشوائية على 50 مفردة وذلك عن طريق المقابلة الشخصية أو باستخدام الوسائل الالكترونية كاستبيانات GOOGLE ووسائل التواصل الاجتماعي حيث تم استخدام فقط 40 استمارة من بينها (31 استمارة) صالحة للتحليل وذلك لعدم جدية المستجوبين في الإجابة عن الاستمارات 09 التي تم إلغاؤها، وبالتالي يصبح حجم العينة المعتمدة في هذه الدراسة (N=31) وهو عدد جد كافي لتطبيق الاختبارات القياسية والإحصائية المعتمدة في هذه الدراسة.

3.5 نموذج ومتغيرات الدراسة:

يتمثل المتغير التابع بهذه الدراسة في جودة التقرير القانوني للمراجع الخارجي أما المتغير المستقل فهو يعبر عن المحور الأول من الاستبيان والذي يتضمن مجموعة من الأسئلة حول إفصاح المراجع الخارجي وينقسم المتغير المستقل إلى بعدين رئيسيين حيث يتناول البعد الأول الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي أما البعد الثاني من المحور السابق فيتناول مجموعة من الفقرات التي تتمحور حول الإفصاح في التقارير الخاصة، وبشكل عام يمكن عرض الشكل الفرضي الذي يلخص نموذج الدراسة على النحو التالي:

الشكل 1: النموذج الفرضي للدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الدراسات السابقة

4.5 طريقة جمع البيانات:

لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال هذه الدراسة والمذكورة سلفا قام الباحثين ببناء وتصميم استبانة بالاعتماد على ما جاء في الأدبيات التطبيقية السابقة والتي تناولت موضوع البحث الذي بين أيدينا بشكل كلي أو جزئي كدراسة (حسام محمد، 2018) ودراسة (دحيور، 2009) ودراسة (Flavia Veromica & Clea Beatriz, 2014) بالإضافة إلى استشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقلين المهني والأكاديمي وقد اشتمل الاستبيان على جزأين رئيسيين، يضم الجزء الأول الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية للمبحوثين (المهنة، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية) أما الجزء الثاني فيحتوي على محورين أين يضم المحور الأول

والخاص بالإفصاح عن الرأي في التقرير العام للتعبير عن الرأي والتقارير الخاصة (الفقرة 1- الفقرة 14) ببعدين رئيسيين يضم كل بعد سبعة فقرات، في حين تم التركيز في المحور الثاني من خلال هذه الاستبيان على جودة تقرير المراجع الخارجي (الفقرات 15-22).

في نفس السياق فقد تم الاعتماد على مقياس (LIKERT) ليكارت الخماسي لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل فقرة من فقرات هذا الاستبيان بناء على تمركز الأوساط الحسابية لإجابات أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات الاستبيان في الفئات الخاصة بدرجات مقياس ليكارت الخماسي. (انظر الجدول رقم 1)

الجدول 1: يوضح قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له

المستوى	المتوسط المرجح	
منخفض جدا	من 1,00 إلى 1,7	غير موافق بشدة
منخفض	من 1,80 إلى 2,59	غير موافق
متوسط	من 2,60 إلى 3,39	محايد
مرتفع	من 3,40 إلى 4,19	موافق
مرتفع جدا	من 4,20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

5.5 الاتساق الداخلي وصدق الأداة الدراسة:

بهدف التأكد من الصدق وثبات للاستبانة المعتمدة في هذه الدراسة وقياس درجة الاتساق الداخلي بين كل فقرة من فقراتها والمحور المكون لها عمد الباحثان إلى استعمال مقياسين رئيسيين وهما مقياس معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والمعامل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه (انظر الجدول رقم 3) بالإضافة إلى معامل (ألفا كرومباخ) وكانت النتائج الخاصة بهذا المعامل بالنسبة لكل بعد من أبعاد هذا الاستبيان ومحاوره والمعامل الكلي كما هي موضحة في الجدول الموالي رقم 2:

الجدول 2: إحصائيات الموثوقية

Cronbach's Alpha	عدد العبارات	
0.859	22	معامل الثبات العام
0.790	14	المحور الأول
0.717	7	البعد الأول
0.844	7	البعد الثاني
0.859	8	المحور الثاني

المصدر: من اعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات البرنامج SPSS V28

بالرجوع إلى الجدول السابق يظهر أن قيمة المعامل الكلي الخاص بكل فقرات الاستبيان بلغ (0.85) وهو معامل جد مرتفع لأنه يتجاوز القيمة المرجعية (0.6)، كما بلغ معامل الثبات لمحور الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والتقارير الخاصة (0.79)، أما معامل الثبات الخاص بالمحور الثاني فقد بلغ (0.85) الأمر الذي يدل على أن الاستبيان بجميع محاوره يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد على البيانات الأولية بدرجة عالية من الموثوقية.

فيما يخص الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول والثاني فيظهر من خلال الجدول (رقم 3) أن كل معاملات الارتباط بين فقرات هذا المحور والمعامل الكلي للمحور دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%) كما أن القيمة الاحتمالية (SIG=0.0) الخاصة بمعاملات ارتباط جودة فقرات المحورين الأول والثاني أقل من القيمة الحرجة (0.05)، بالإضافة إلى أن قيمة R المحسوبة

أكبر من القيم الجدولية المقابلة لها والتي تساوي (0.320)، ويمكن القول بأن فقرات المحورين الأول والثاني متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول 3: الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

جودة تقرير المراجع الخارجي		الإفصاح في التقارير الخاصة		الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي	
Pearson Corr	Sig. (2-tailed)	Pearson Corr	Sig. (2-tailed)	Pearson Corr	Sig. (2-tailed)
1		1		1	
عبارة 15	.620**	عبارة 8	.555**	عبارة 1	.544**
عبارة 16	.664**	عبارة 9	.838**	عبارة 2	.703**
عبارة 17	.807**	عبارة 10	.854**	عبارة 3	.387*
عبارة 18	.729**	عبارة 11	.814**	عبارة 4	.791**
عبارة 19	.755**	عبارة 12	.698**	عبارة 5	.528**
عبارة 20	.797**	عبارة 13	.786**	عبارة 6	0.19
عبارة 21	.431*	عبارة 14	.357*	عبارة 7	.536**
عبارة 22	.744**				

المصدر: من اعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V28

6.5 الأدوات الإحصائية والمقاييس المستخدمة:

قصد معالجة المعطيات المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية وهي: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ألفا كرونباخ، الانحدار الخطي المتعدد، التكرارات والنسب، كما تم إعطاء المقاييس للمتوسط الحسابي كالتالي:

- وصف عينة الدراسة:

من خلال الجدول (رقم 4) تبين أن الفئة الأكثر تمثيلا من حيث المهنة هي فئة محافضي الحسابات ونسبة بلغت (78.1%) في حين أن نسبة فئة الخبراء المحاسبين بلغت (21.9%) وهذا لأن مزاولي مهنة محافضي الحسابات في الجزائر أكثر من الخبراء المحاسبين كما نعلم كذلك أن إعداد التقرير القانوني من مهام محافضي الحسابات إلى أنه يؤهل قانونا الخبراء المحاسبين لممارسة وظيفة محافضي الحسابات وهذا حسب المادة 18 من قانون 10-01؛ فيما يخص المؤهل العلمي للمبجوثين يظهر أن غالبية مفردات العينة متحصلين على شهادتي الليسانس والماستر ونسبة قدرت بـ (37.5%) يلي ذلك الفئة المتحصلين على شهادة الدكتوراه ونسبة (15.6%) ثم الحاصلين على شهادة الماجيستر بنسبة (9.4%) الأمر الذي يمكن تفسيره بأن من شروط ممارسة هذه المهنة الحصول على شهادة جامعية أو شهادة معترفا بمعادلتها وهذا لما جاء في المادة 08 من قانون 10-01.

فيما يتعلق بالخبرة فيظهر أن غالبية مفردات العينة ذوي خبرة عالية تتجاوز (15 سنة) بنسبة بلغت (43.8%) وهو أمر يدل على كفاءة وقدرة مفردات العينة للإجابة على قرار الاستبيان بدرجة عالية من الثقة نظرا لخبرتهم الواسعة في هذا المجال، يلي ذلك فئة الذين تتراوح خبرتهم بين (10 و 15 سنة) بنسبة (31.3%) لتأتي فئتين تنحصر خبرتهم بين (5 و 10 سنوات) و(أقل من 5 سنوات) في المرتبة الثالثة والرابعة من حيث نسبة تمثيلهم لعينة الدراسة.

المؤهل العلمي	النسبة	التكرار	عدد سنوات الخبرة	النسبة	التكرار
ليسانس	37,5	12	أقل من 05 سنوات	9,4	3
ماستر	37,5	12	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	15,6	5
ماجستير	9,4	3	من 10 سنوات إلى 15 سنة	31,3	10
دكتوراه	15,6	5	أكثر من 15 سنة	43,8	14
			المهنة	النسبة	التكرار
			خبير محاسب	21,9	7
			محافظ حسابات	78,1	25

7.5 عرض النتائج ومناقشتها:

- العرض والتحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة اتجاه محاور وأبعاد الاستبيان:

بالنظر إلى الجدول (رقم 5) فقد بلغ الوسط الحسابي العام الذي يتعلق بالبعد الأول (الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي) قيمة (3.77) بدرجة مرتفعة وبانحراف معياري قدر بـ (0.96) وهو أقل تماما من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت في إجابات أفراد العينة تجاه فقرات هذا المحور ونسبة موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور بلغت (75.53%) وهي نسبة مرتفعة أيضا الأمر الذي يدل على إجماع أفراد العينة بالموافقة على عبارات البعد الأول والخاص بالإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي العام، حيث احتلت الفقرة رقم (3) المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة في هذا البعد (يقوم المراجع الخارجي بذكر أدلة الإثبات المقنعة وأدوات الاختبار التي دفعته لبناء رأيه) وذلك بمتوسط حسابي (4.18) وانحراف معياري (0.82) أي غياب التشتت أيضا في إجابات أفراد العينة تجاه هذه الفقرة وبنسبة موافقة قدرت بـ (83.75%) وذلك لأن الإفصاح عن أدلة الإثبات المقنعة وأدوات الاختبار تساهم في بناء رأي صادق وهذا يؤدي إلى تحسين جودة تقريره القانوني في حين أن الفقرة رقم (4) احتلت المرتبة الأخيرة في البعد الأول (محتوى التقرير العام للتعبير عن الرأي كافي للمساهمين المحتملين لاتخاذ قرارات مالية بشأن مستقبل علاقتهم مع الشركة المدققة) بمتوسط حسابي (3.34) وانحراف معياري (1.28) بدرجة متوسطة وبوجود تشتت ملحوظ في إجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة وبدرجة موافقة قدرت بـ (66.87%) وهذا يدل على أن محتوى التقرير العام للتعبير عن الرأي غير كافي للمساهمين المحتملين لإتخاذ قراراتهم لهذا وجب عليهم الإطلاع على محتوى التقارير الخاصة لجمع كل المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرار. بالنسبة للبعد الثاني (الإفصاح في التقارير الخاصة) الجدول (رقم 6) بلغ الوسط الحسابي العام قيمة (4.16) وبدرجة مرتفعة مع انحراف معياري منخفض نسبيا (0.90) أي غياب تشتت في إجابات أفراد العينة عن هذا البعد بشكل عام ونسبة موافقة أفراد العينة على فقرات هذا البعد أيضا كانت جد مرتفعة أين بلغت (83.21%) الأمر الذي يدل على إتفاق أفراد العينة على هذا الرأي وقد احتلت الفقرة رقم (12) المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة في هذا البعد وذلك بمتوسط حسابي (4.46) وانحراف معياري (0.76) وبدرجة موافقة جد مرتفعة أيضا حول هذه الفقرة (يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن مؤشرات استمرارية الشركة) بنسبة بلغت (89.37%) تفسر هذه النتيجة أن الإفصاح عن مؤشرات إستمرارية الشركة أمر مهم يساهم في تحسين جودة تقرير المراجع وجعل الإهتمام بالتقرير من الأطراف ذوي المصلحة أما المرتبة الأخيرة فقد سجلت في الفقرة رقم (13) (يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن أسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة 20% على الأقل من رأس المال) وذلك بمتوسط حسابي (3.78) وهي درجة مرتفعة وانحراف معياري أكبر من الواحد (1.03) في حين أن درجة الموافقة أيضا عن هذه

الفقرة تعتبر مرتفعة حيث بلغت (75.62%) وهذا لأن إفصاح المراجع الخارجي عن أسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، تشترط أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس مال الشركة (القانون التجاري، المادة 619).

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي للمحور الثاني (جودة تقرير المراجع الخارجي) الجدول (رقم 7) قيمة (4.04) بدرجة مرتفعة وانحراف معياري قدر بـ (0.86) وهو أيضا أقل من الواحد وبالتالي غياب التشتت في إجابات أفراد العينة حول هذا المحور ونسبة موافقتهم على فقرات هذا المحور بلغت (80.85%)، الأمر الذي يدل على أن جودة التقرير مهمة في عملية المراجعة وبما أن التقرير هو الحوصلة النهائية لعملية المراجعة يجب أن يتم إعداده بجودة عالية ليتم قراءته بسهولة من طرف الأطراف ذوي المصلحة. وقد احتلت الفقرة رقم (20) المرتبة الأولى (غالبا ما يؤدي تقرير المراجع الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يتضمنها التقارير الخاصة) بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.84) ونسبة موافقة بلغت (85%) وهذا لأن المعلومات المفصح عنها في التقارير الخاصة مهمة لمستخدمي هذه التقارير كإفصاح عن (إجراءات الرقابة الداخلية، استمرارية الإستغلال، المبلغ الإجمالي لـ 05 أو 10 أشخاص الأعلى أجرا... وغيرها من الإفصاحات المهمة). أما المرتبة الأخيرة في الترتيب من حيث درجة الموافقة فقد كانت في العبارة رقم (21) (إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي يؤثر في مسؤوليته) بمتوسط حسابي (3.87) وبدرجة مرتفعة وانحراف معياري (0.90) بنسبة موافقة حول هذه الفقرة تعتبر مرتفعة قدرت بـ (77.50%) وهذا لأن مسؤولية المراجع ليست مرتبطة بالإفصاح عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي.

الجدول 5: الإحصاءات الوصفية لفقرات الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي

البعد الأول	رقم الفقرة	الفقرة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة	الترتيب	الاتجاه العام
الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي	1	يقوم المراجع الخارجي بوضع تحفظات في التقرير العام للتعبير عن الرأي بعد تقييم الأخطاء الجوهرية.	0,87	3,875	77,5	2	مرتفع
	2	يقوم المراجع الخارجي بالتأكيد على مسؤولية جميع الأطراف في ما يخص إعداد وصحة البيانات المدرجة في تقريره القانوني.	0,88	3,84	76,87	3	مرتفع
	3	يقوم المراجع الخارجي بذكر أدلة الإثبات المقنعة وأدوات الاختبار التي دفعته لبناء رأيه.	0,82	4,18	83,75	1	مرتفع
	4	محتوى التقرير العام للتعبير عن الرأي كافي للمساهمين المحتملين لإتخاذ قرارات مالية بشأن مستقبل علاقتهم مع الشركة المدققة.	1,28	3,34	66,87	7	متوسط
	5	يعبر محافظ الحسابات عن رأي مهني محايد في حالة إكتشاف تجاوزات غير قانونية في تقارير التي يعدها مجلس الإدارة.	0,89	3,812	76,25	4	مرتفع
	6	تؤثر طريقة تعيين محافظ الحسابات على درجة إفصاحه في التقرير العام للتعبير عن الرأي.	1,07	3,59	71,87	6	مرتفع

7	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة في التقرير العام للتعبير عن الرأي.	0,90	3,78	75,62	5	مرتفع
	المتوسط المرجح	0,96	3,77	75,53	الاتجاه العام	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V28

الجدول 6: الإحصاءات الوصفية لفقرات الإفصاح في التقارير الخاصة

البعد الثاني	رقم الفقرة	الفقرة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة	الترتيب	الاتجاه العام
الإفصاح في التقارير الخاصة	8	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن الحسابات المدمجة والمجمعة	0,97	3,87	77,5	5	مرتفع
	9	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات وعن الإمتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الشركة.	0,88	4,28	85,62	2	مرتفع جدا
	10	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.	0,97	4,21	84,3	4	مرتفع جدا
	11	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن مدى صدق التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية التي وضعتها الشركة.	0,91	4,25	85	3	مرتفع جدا
	12	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن مؤشرات استمرارية الشركة.	0,76	4,46	89,37	1	مرتفع جدا
	13	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن أسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة 20% على الأقل من رأس مال الشركة.	1,03	3,78	75,62	6	مرتفع
	14	يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عن الحالات الإستثنائية مثل (رفع وتخفيض رأس المال - إصدار قيم منقولة أخرى - توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم).	0,80	4,25	85	3	مرتفع جدا
		المتوسط المرجح	0,90	4,16	83,21	الاتجاه العام	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V28

الجدول 7: الإحصاءات الوصفية لفقرات جودة تقرير المراجع الخارجي

المحور الثاني	رقم الفقرة	الفقرة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة	الترتيب	الاتجاه العام
جودة تقرير المراجع الخارجي	15	يفرض المشرع الجزائري على المراجع الخارجي العديد من الالتزامات فيما يخص التقارير الخاصة.	0,77	4,09	81,87	3	مرتفع
	16	يفرض المشرع الجزائري على المراجع الخارجي العديد من الالتزامات فيما يخص التقرير العام للتعبير عن الرأي.	0,64	4,18	83,75	2	مرتفع
	17	تقرير المراجع الخارجي يتصف بالمصادقية في الإفصاح عن المحتوى الفعلي للتقارير الخاصة.	0,96	3,90	78,12	5	مرتفع
	18	تعتبر غالبا المعلومات التي يتضمنها تقرير التعبير عن رأي المراجع الخارجي على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية.	0,81	3,90	78,12	5	مرتفع
	19	غالبا ما يؤدي تقرير المراجع الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يتضمنها التقرير العام للتعبير عن الرأي.	1,01	4,06	81,25	4	مرتفع
	20	غالبا ما يؤدي تقرير المراجع الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يتضمنها التقارير الخاصة.	0,84	4,25	85	1	مرتفع جدا
	21	إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي يؤثر في مسؤوليته.	0,90	3,87	77,5	6	مرتفع
	22	إفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة يؤثر في مسؤوليته.	0,94	4,06	81,25	4	مرتفع
		المتوسط المرجح	0,86	4,04	80,85	الاتجاه العام	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS v 28

- اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها:

سيتم اختبار الفرضيتين الثانوية المطروحة من خلال هذه الدراسة بالاعتماد على تقدير نموذج قياسي يستهدف تحديد أثر كل من البعدين الخاصين بمحور إفصاح المراجع الخارجي على المتغير التابع والخاص بتحسين جودة تقريره القانوني وذلك باستخدام طريقة المربعات الصغرى (MCO) والتي تشترط مجموعة من الافتراضات التي يجب تحققها في بواقي تقدير نموذج الدراسة وعليه سيتم في المرحلة الأولى التحقق من الكفاءة الإحصائية للنموذج المقدر والتي يتم على أساسها قبول أو رفض الفرضيات المطروحة من خلال هذه الدراسة والتي تم صياغتها كما يلي:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha < 0.05$) لإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي على تحسين جودة تقريره القانوني".

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha < 0.05$) لإفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة على تحسين جودة تقريره القانوني".

- التحليل الإحصائي للنموذج المقدر:

بالنظر للجدول (رقم 8) يظهر أن معامل الارتباط الخطي بين بعدي الإفصاح في التقارير العامة للتعبير عن الرأي (X_1)، والإفصاح في التقارير الخاصة (X_2) والمتغير التابع (جودة تقرير المراجع الخارجي) بلغت (0.55%) وهي نسبة تعتبر مرتفعة ومقبولة على اعتبار أنها أكبر من (50%) أي يمكن القول بوجود علاقة ارتباط إيجابية بين المتغيرات المفسرة (أبعاد المحور الأول) والمتغير التابع، كما بلغت قيمة إحصائية فيشر (Fisher) الخاصة بتحليل التباين الأحادي ($ANOVA - F_{STAT} = 6.33$) وهي دالة من الناحية الإحصائية على اعتبار أن القيمة الاحتمالية المرتبطة بهذه الإحصاء بلغت (0.00) وهي أقل من القيمة الحرجة (0.05)، أي يمكن قبول الفرضية البديلة لهذا الاختبار والتي تنص على وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المفسرة والمتغير التابع لهذا النموذج، من جهة أخرى فقد بلغت القدرة التفسيرية للنموذج ($R^2 = 0.30$) أي أن المتغيرات المفسرة والخاصة ببعدي المحور الأول تساهم في تفسير ما نسبته (30%) من تغيرات في جودة تقرير المراجع الخارجي في حين أن النسبة الباقية (70%) تفسر من عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج ولكنها مدرجة في هامش الخطأ.

فيما يخص المعنوية الجزئية للمعلمة المرتبطة بمتغير (X_1) (الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي) فهي ظهرت دالة من الناحية الإحصائية حيث بلغت إحصائية ستودنت (Student) المرتبطة بالمعلمة سالفة الذكر ($T_{STAT} = 2.83$) وهي دالة من الناحية الإحصائية أكبر من القيمة الجدولية المقابلة لها عند مستوى المعنوية (5%) وهذا لأن القيمة الاحتمالية (SIG) الخاصة بها تساوي (0.00) أي أننا قبلنا الفرضية البديلة لاختبار ستودنت والتي تنص على معنوية المعلمة المرتبطة بهذا الأخير؛ فيما يخص المعلمة المرتبطة بمتغير (X_2) (الإفصاح في التقارير الخاصة) فلم تكن لها دلالة من الناحية الإحصائية حيث أن القيمة الاحتمالية الإحصائية ستودنت بالنسبة لهذه المعلمة بلغت (0.46) وهي أكبر من القيمة الحرجة (0.05) وبالتالي تم قبول الفرضية الصفرية لاختبار ستودنت والتي تنص على عدم معنوية هذه الأخيرة.

- اختبار الارتباط الذاتي بين الأخطاء والتعدد الخطي:

بالنظر إلى الجدول (رقم 8) أيضا فيظهر أن معامل التضخم (VIF) بالنسبة للمعلمتين النموذج المقدرتين (1.21) وهي تقل عن (10) كما أن قيم اختبار درجة التساهل (Tolerance) في الجدول (رقم 8) أكبر من (0.05) أين بلغت (0.82) للبعدين وهذا الأخير يعد مؤشرا على عدم وجود ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة كما يظهر من خلال ($DW = 1.99$) وهي قريبة من القيمة (2) وتقع في منطقة القبول (ما بين 1.38 و 2.62) أي عدم وجود مشكل الارتباط الذاتي بين الأخطاء والأمر الذي يؤكد الشكل (رقم 2) والخاص بشكل التوزيع الطبيعي لبواقي تقدير نموذج الدراسة.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي والاقتصادي لنموذج الدراسة والتي تؤكد كفاءة وجودة النموذج المقدر من الناحيتين الإحصائية والقياسية يمكن أن نرفض الفرضية الثانوية الأولى التي تنص على عدم وجود أي أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha < 0.05$) لإفصاح المراجع الخارجي على المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي وتحسين جودة تقريره القانوني وذلك على اعتبار أن المعلمة المرتبطة بالبعد الأول (الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي) دالة من الناحية الإحصائية كما تشير الإشارة المرتبطة بهذه المعلمة إلى الأثر الإيجابي لهذا البعد على المتغير التابع وبالتالي يوجد أثر لإفصاح المراجع الخارجي على المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي وتحسين جودة تقريره القانوني.

فيما يخص الفرضية الثانوية الثانية والتي تنص على عدم وجود أي أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha < 0.05$) لإفصاح المراجع الخارجي عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة لتحسين جودة تقريره القانوني حيث أن المعلمة المرتبطة

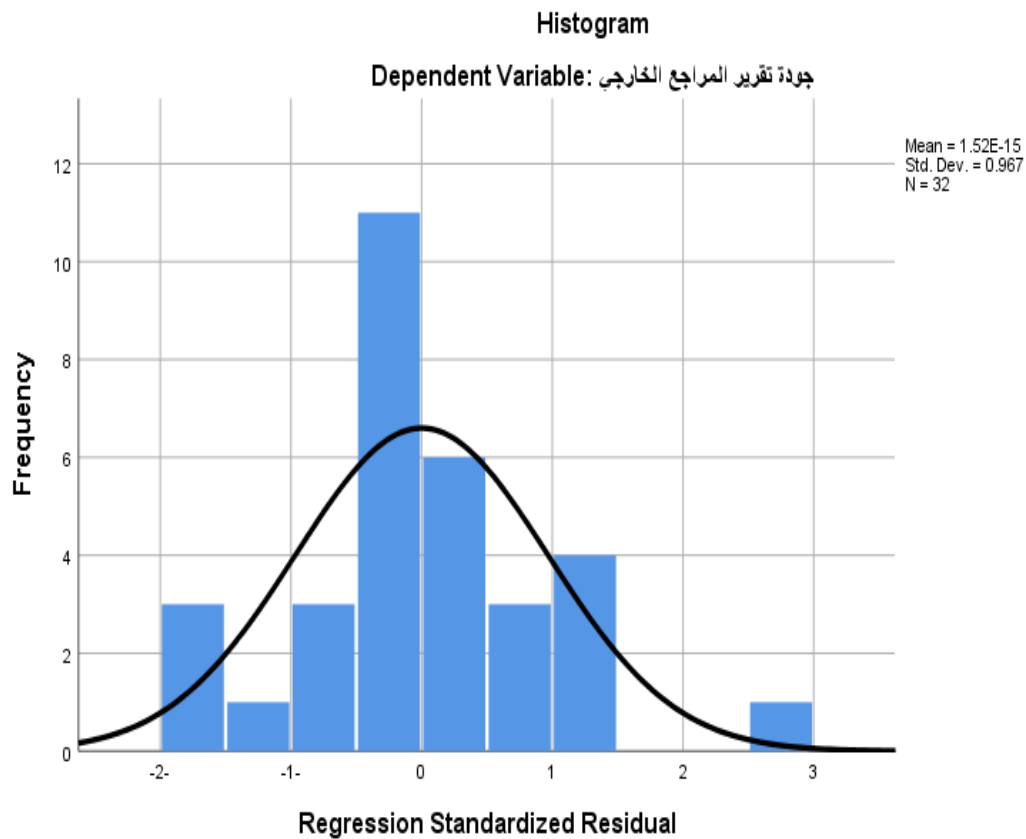
بالبعد الثاني من المحور الأول لم تكن لها أي دلالة من الناحية الإحصائية وبعبارة أخرى فهي تساوي الصفر من الناحية الإحصائية وبالتالي تم قبول الفرضية الثانوية الثانية وبالتالي لا يوجد أثر لإفصاح المراجع الخارجي في التقارير الخاصة وتحسين جودة تقريره القانوني.

الجدول 08: نتائج تحليل اختبار الانحدار الخطي المتعدد لتأثير إفصاح المراجع الخارجي في تحسين جودة تقريره القانوني

Model	Summary ^b							
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin Watson			
1	.551 ^a	0.304	0.256	0.51931	1.991			
a. Predictors: (Constant), الإفصاح في التقارير الخاصة، الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي								
b. Dependent Variable: جودة تقرير المراجع الخارجي								
ANOVA ^a								
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.		
1	Regression	3.417	2	1.709	6.335	.005 ^b		
	Residual	7.821	29	0.270				
	Total	11.238	31					
a. Dependent Variable: جودة تقرير المراجع الخارجي								
b. Predictors: (Constant), الإفصاح في التقارير الخاصة، الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي								
Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.396	0.774		1.804	0.082		
	الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي	0.570	0.201	0.485	2.838	0.008	0.820	1.219
	الإفصاح في التقارير الخاصة	0.119	0.160	0.127	0.744	0.463	0.820	1.219
a. Dependent Variable: جودة تقرير المراجع الخارجي								

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V28

الشكل 2: التوزيع الطبيعي للبواقي



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V28

6. خاتمة

يعتبر الإفصاح من الأساسيات لتحسين جودة التقرير القانوني للمراجع الخارجي، وقد حاولنا في هذه الدراسة مناقشة كل ما من شأنه إثبات ذلك من خلال إجابات أفراد العينة وما تم إستنتاجه من الدراسة أن إفصاح المراجع الخارجي في التقرير العام للتعبير عن الرأي كان له أثر إيجابي، وبمتوسط حسابي (3.77) حيث كانت المتوسطات الحسابية لكل فقرات هذا البعد ذات مستوى مرتفع، ومن جهة أخرى فالبعد الثاني الخاص بإفصاح المراجع في التقارير الخاصة ليس له أثر في تحسين جودة التقرير القانوني. ومن التوصيات:

- ضرورة إهتمام المراجع الخارجي بما جاء به القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 محتوى معايير تقارير،
- تطبيق ما جاء به المعيار التدقيق الجزائري (700) توحيد شكل التقرير القانوني.
- الإهتمام أكثر بإعداد تقرير ذو جودة من حيث التوسع في الإفصاحات.

7. قائمة المراجع

- Blankenship, D. (2009). Applied Research and Evaluation Methods in Recreation. USA: Human Kinetics, Without Edit.
- Fakhfakh Sakka, I., & Jarboui, A. (2015). External auditor's characteristics, corporate governance and audit reporting quality international journal of accounting and Economics studies. 03 (02), pp. 109-116.
- Flavia Veromica, S. J., & Clea Beatriz, M. (2014). Disclosure of information in audit reports. Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing, 14 (05).
- Robert, G., & al. (2009). Survey Methodology. 2nd Edition, 70. John Wiley & Sons.
- Schatt, A. (2010). l'influence des facteurs institutionnels sur la politique d'information financière des entreprises. une analyse à la lumière du cas français.
- www.compta-213.com. (بلا تاريخ). تاريخ الاسترداد 07 09 2022، من <https://www.compta-213.com/2022/02/audit-comptable.html>.
- أحمد عبد الله العمودي. (جوان 2014). أثر رأي المراجع الخارجي عن مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات على قرارات المستثمرين. مجلة جامعة حضر موت للعلوم الإنسانية، 11 (01)، الصفحات 249-278.
- إسماعيل خنيش. (2020). مدى إستقلالية المراجع الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية. مجلة قضايا معرفية، 2 (5)، الصفحات 140-149.
- القانون التجاري. (المادة 619).
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013. (30 أبريل 2014). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24.
- المادة 23. (القانون 01-10). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 29 جوان 2010، 7.
- حسن عبد الجليل صبيحي. (2002). دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية (1)، الصفحات 1-58.
- حسنية بوشايب. (2016). دور وأهمية الإفصاح الاختياري في القوائم المالية للمؤسسات، دراسة عينة من المؤسسات المساهمة في بورصة الجزائر. مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، 20 (2)، الصفحات 11-29.
- سارة طبشوش، و حسناء مشري. (جوان 2022). مدى إلتزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 05 (01)، الصفحات 759-779.
- سلطان علي أحمد السريحي. (2019). أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 20 (2)، الصفحات 130-150.

- عبد المطلب صباح حسام محمد. (2018). أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقري المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية). (رسالة ماجستير) . كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.
- عمر خلاصي. (ديسمبر، 2020). فعالية التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في حوكمة المؤسسات العمومية دراسة حالة لمؤسسة(OPGI). 16 (02)، الصفحات 467-475.
- فوزية العايب. (2017). أثر محددات الإفصاح المحاسبي والمالي على نوعية المعلومات الواردة في التقارير السنوية. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية . كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري.
- محمد السعيد دحبور. (2009). مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات. رسالة ماجستير . قسم المحاسبة والتمويل: الجامعة الإسلامية غزة.
- محمد بوعبيدة، و بلقاسم بلقاضي. (2019). تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، 8 (2)، الصفحات 119-137.
- مصطفى النجف أبادي كاظمي، ومكي دحام حسون شهد. (أوت، 2018). دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة. مجلة جامعة نابل للعلوم الصرفة و التطبيقية ، 26 (06)، الصفحات 294-312.
- نعيمة كنتور، سمية صلعة، و سايح حمزة. (2021). تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء. Journal of Economic Growth and Entrepreneurship ، 04 (04)، الصفحات 98-115.
- ياسمينه عمامرة، و عبد الكريم زرفاوي. (سبتمبر، 2018). أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة البحوث والدراسات التجارية (4)، الصفحات 307-327.