وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي – الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

شعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة

دراسة التحليلة لفجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر دراسة ميدانية

(عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين لدى ولاية الوادي)

إعداد:

- أحمد شيحاني
- عبد السلام حابي
- طاهر عبد الستار
- مروان باي

المشرف:

د. سردوك فاتح

د. سالمي محمد الدينوري	**أستاذ**	**جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**
د. عابي خليدة	**أستاذ**	**جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**
د. بن عمر بشير	**أستاذ**	**جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**

الموسم الجامعي 2022/2021

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة على سيدنا محمد حبيبنا المختار

الحمد لله وفقنا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدي جهد هذا العمل المتواضع إلى أمي نبع الحنان التي لم تبخل عليا بجهدها ووقتها لكي أصل لهاته المرحلة.

إلى روح أبي محمد العيد الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جناته

وإلى القلوب الطاهرة والرقيقة والى من علموني علم الحياة وإلى أخي الغالي عبد الرزاق

و إلى أخواتي حفظهم الله وإلى كل أصدقائي واخص بالذكر خالد وعبد السلام ومروان

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والحمد لله الذي وفقني لها ذا اليوم فالشكر موصول

وإهدائي اجل بيه كل من: أهدي تخرجي وحصاد ما زرعته في سنين طويلة في سبيل العلم إلى

والدَي العظيمين الذَين تعبا واجتهدا على بذل كل الجهود لكي أواصل مسيرة تعليمي حتى

وصلت على هذه الحظة الغالية، لكما مني خالص البر

وإلى كل من ساهم وأشار وأعان على إكمال هذا العمل إلى فقيدي الغالي عليا كثيرا والذي كان

يتمنا وصولي لهاذا اليوم جدي رحمه الله لك مني دعوات الرحمة والمغفرة وإلى كل الأحبة والأهل

خاصة اخي الاكبر احمد شيحاني

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين الحمد الله الذي علم بل قلم

علم الانسان مالم يعلم أهدي ثمرة جهدي إلى صاحبت

الفضل على التي مهما فعلت وقلت لا أُفيها حقها، الى من الجنة تحت أقدامها إلى

سيدةُ قلبي وسيدةُ النساء حفظها الله ورعاها

أمي الغالية

إلى نور دربي وسندي فلحياة، إلى من تحمل من أجلي متاعب الدنيا وعلمني أصول الحياة حفظك الله ورعاك

أبي الغالي

إلى كافة أخوتي وأخواتي وجميع أولادهم، حفظكم الله ورعاكم وثبت قلوبكم على طاعته.

إلى كافة الأهل والأقارب، أبنائهم وبناتهم.

عناء هذا الجهد إلى كل من جمعني بهم القدر وعشت معهم أيام لا تنسى

إلى جميع أساتذة ودكاترة معهد علوم اقتصادية خاصة وبجامعة حمه لخصر الوادي عامة

الإهداء

أهدي ثمرة عملي إلى التي حق فيها القول الجنة تحت أقدام الأمهات إلى صدر الرحب الحنون أمي الغاليةٍ سعادٍ أمد الله في عمرها

وإلى نعمتي وسندي ومن كان له أكبر الفضل في تربيتي وتعليمي والذي تعب وكد من أجل راحتي حتى أشتد عودي إلى الذي أصل لدي العز والجد أبي العزيزٍ البشيرٍ أطال الله في عمره

إلى محضن الصبر والأخوة ومصدر العون والسند إخوتي وأخواتي حفظهم الله

وإلى رفيقة دربي زوجتي الغالية حفضها الله

إلى كل الأصدقاء والزملاء إلى كل الأساتذة الكرام جزاهم الله عنا كل خير

شُكرْ وَتقدير

قال صلى الله عليه وسلم

"من اصطنع إليكم معروفا فجازوه فان عجزتم عن مجازاته

فدعوا له حتى يعلم أنكم شكرتم إن الله شاكر يحب الشاكرين"

فالشكر والحمد لله سبحانه وتعالى حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على سيدنا وحبيبنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام وعلى آلة وصحبه الطاهرين.

من باب العرفان وبالفضل أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذنا الغالي علينا الدكتور.

سرحوك فائم

لتفضله علينا والإشراف على ما قدمه لنا من النصح والتوجيه لنا والإرشاد فقد كان نعم المشرف جزاه الله كل الخير وأتمنى من الله أن يجزيه عنا خير الجزاء.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى رصد وتحليل مكونات فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات، والتي تعتبر مشكلة معاصرة عامة لا يمكن استثناء أي بيئة مراجعة منها، وهذا إسقاطا على بيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من خلال الوقوف على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وما ينتظره منهم المجتمع المالي من جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة الخارجية، والتي تتمثل في المهام والمسؤوليات والخدمات المنتظرة من المراجعين في ظل ما يحكم مهنة المراجعة من تشريعات وطنية، وتوافقا مع المعايير الدولية للمراجعة وهذا لغياب كلي لمعايير وطنية للمراجعة، مما يتيح لنا رصد فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر وتحليل مكوناتها

أجريت الدراسة بالاعتماد على أسلوبين متكاملين الأول وثائقي (وصفي) بالاطلاع على عدد من الأدبيات لتوضيح الخلفية النظرية للتحفيزات الجبائية والاستثمار الفلاحي، أما الأسلوب الثاني مسحي (تحليلي) عن طريق دراسة استكشافية من خلال الاستبيان كأداة لجمع البيانات، إذ تم قياس معامل الصدق حيث أنه تم التوصل إلى درجة عالية من الثبات لعينة مكونة من (40) فردا تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS.V22) وأدوات إحصائية وصفية موجه إلى الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، المراجعة الخارجية للحسابات، مسؤوليات المراجع، مهام المراجع.

Abstract:

This study aims to monitor and analyze the components of the expectations gap for external audit, which is considered a general contemporary problem from which no audit environment can be excluded, and this is a projection on the environment of professional practice of external audit in Algeria, by standing on the tasks and responsibilities of the external auditor in Algeria, From the point of view of the external auditors, and what the financial community expects of them from all groups benefiting from external audit services, which are represented in the tasks, responsibilities and services expected from the auditors in light of the national legislation governing the audit profession, and in line with international auditing standards, and this is due to the total absence of national standards for auditing. , which allows us to monitor the expectations gap for the external audit in Algeria and analyze its components

The study was conducted based on two complementary methods, the first is documentary (descriptive) by looking at a number of literature to clarify the theoretical background of fiscal incentives and agricultural investment, and the second method is survey (analytical) through an exploratory study through the questionnaire as a tool for data collection, since the validity coefficient was measured as it was Reaching a high degree of reliability for a sample of (40) individuals. The data was analyzed using the statistical package (SPSS.V22) and descriptive statistical tools directed at accounting experts, account keepers.

Keywords: expectations gap, external audit, auditor responsibilities, auditor tasks.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(2–1)	يوضح اسئلة الجزء الثاني من الاستبيان	34
(2–2)	يوضح عبارات الاستبيان ومعاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان	36
(2–3)	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	38
(2–4)	الخصائص العامة لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney)	39
(2–5)	حليل لخصائص العينة الأولى للدراسة	40
(2–6)	تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة	42
(2–7)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينتي الدراسة حول المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجع	44
(2–8)	يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى	46

قائمة الاشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	يوضح محددات العرض والطلب على المراجعة	10
(2-1)	يمثل معايير المراجعة	12
(1-2)	يمثل يوضح تحليل لخصائص العينة الاولى للدراسة للجنس والمستوى التعليمي	40
(2-2)	يوضح تحليل لخصائص العينة الاولى للدراسة العمر والخبرة	41
(3-2)	تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة	42
(4-2)	يوضح التحليل المقارن لمهام مسؤوليات المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمستفيدين من خدماتهم	45
(5-2)	يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى	47

فهرس محتويات

الفهـــــــرس

العنوان	الصفحة
إهداء	**I**
تشكر	**II**
ملخص الدراسة	**III**
الفهرس	**IV**
فهرس الأشكال والجداول	**V**
المقدمة	**VI**
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	**07**
تمهيد	**07**
المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة	**08**
المطلب الأول: المدخل في مراجعة الحسابات	**08**
أولا: مفهوم مراجعة الحسابات	**08**
ثانيا: الطلب الاقتصادي على المراجعة	**09**
ثالثا: محددات ومكونات نظرية المراجعة	**10**
رابعا: معايير مراجعة الحسابات	**11**
المطلب الثاني: مفهوم فجوة التوقعات، مكوناتها	**12**
أولا: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها	**13**
ثانيا: الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي ودوره في فجوة التوقعات	**13**

ثالثا: مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ ودورها في فجوة التوقعات في المراجعة.	**14**
رابعا: مسؤولية المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة، ودورها في فجوة التوقعات	**16**
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	**20**
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	**20**
أولا: الدراسات العربية السابقة الخاصة بالفجوة التوقعات	**20**
ثانيا: الدراسات العربية السابقة الخاصة المراجعة الخارجية	**23**
ثالثا: الدراسات الأجنبية	**24**
المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة	**27**
أولا: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	**27**
ثانيا: أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	**28**
ثالثا: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة	**29**
خلاصة الفصل الأول	**30**

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لدى محافظي حسابات وخبراء حسابات بولاية الوادي	**32**
تمهيد	**32**
المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان	**33**
المطلب الأول: عرض الاستبيانين	**34**
المطلب الثاني: تحليل الاستبيان.	**35**
المبحث الثاني: التحليل المقارن واختبار الفرضيات	**40**
المطلب الأول: التحليل المقارن للمهام والمسؤوليات الحالية المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر	**40**
المطلب الثاني: التحليل المقارن للمهام والمسؤوليات المنتظرة من المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر	**42**

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	**44**
خلاصة الفصل الثاني	**49**
خاتمة	**VII**
قائمة المراجع	**VIII**
الملاحق	**IX**

مقدمـــــــة

ان ما نشهده اليوم من انهيارات لكبريات الشركات العالمية كبيرة نتيجة لأخطاء محاسبية أو تجاوزات لأخلاقيات المهنة، يؤدي إلى تغيير مستمر وبشكل دائم لبعض المعايير المحاسبية واعتماد معاير جديدة تفي بالأغراض المنوطة من أجلها، وما يتبعه من ضرورة تطوير مراجعة الحسابات ومعاييرها كشاهد على مصداقية مخرجات المحاسبة، مما يؤدي إلى تقليل حالات التلاعب والغش والحد من انتشارها لحماية مصالح الدول وتحقيق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي لأفرادها. حيث توالت انهيارات العديد من المؤسسات والشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة ارنون، أدلفيا، تايكو وورلدكوم اكسيروكي، وبنك ليمان وغيرها. حيث كان الاتهام في أسباب هذه الإخفاقات والانهيارات ا دائما ينصب على دور مراجع الحسابات، حيث أن ظهور الأزمات والفضائح المالية، وانهيارات الشركات، قد أثار العديد من التساؤلات وعلامات الاستفهام حول العلاقة بين إدارة المنشاة الاقتصادية ومراجع الحسابات وأصحاب المصلحة، والى أي مدى حدوث تلاعب من جانب الادارة أو حدوث تواطؤ مع مراجع الحسابات يمكن أن يضر بمصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى ذات المصلحة بالمنشأة والتي تعتمد على قوائمها المالية في اتخاذ مختلف قراراتها .

وفي ظل هذا الطرح، تسعى هذه المذكرة الى تحليل مشكلة فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة وعامة لا يمكن استثناء أي بيئة مراجعة منها، والتي تعترف مهنة المراجعة في معظم الدول المتقدمة بوجودها، أي أنها تمس كل الدول في الممارسة المهنية للمراجعة، والتي لا يمكن تجاهلها أو الادعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، وتعتبر فجوة التوقعات أحد أهم القضايا التي تواجهها مهنة المراجعة في الوقت الحالي والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء تقارير المراجعين وجودة خدماتهم

سعيا وراء تحديد سبل تضييق فجوة التوقعات فقد عمدت مختلف الدول خاصة منها المتقدمة التي تلعب فيها البورصة دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية إلى تضييق هذه الفجوة عن طريق دعم استقلال المراجع، تطوير المراجعة بأبعادها النظرية والتطبيقية والعمل على عقلنة احتياجات الجمهور .

ففجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته، والمرتبطة بالوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة والمجتمع المالي بصفة عامة، والتي تعتبر محاولة تقليصها من أهم آليات تطوير مراجعة الحسابات، بدراسة متطلبات جميع الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات المراجعة.

1-الإشكالية الرئيسية:

إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي، من أجل تلبية متطلبات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتهم؟

2- التساؤلات الفرعية:

- ✓ إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات الحالية لمراجع الحسابات الخارجي.
- ✓ إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول توقعات المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسئوليات مراجع الحسابات الخارجي.

4- فرضيات الدراسة:

للإجابة عن مجمل هذه التساؤلات ومعالجة مشكلة الدراسة فقد اعتمد الباحث على الفرضيات التالية:

- ✓ لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات الحالية لمراجع الحسابات الخارجي.
- ✓ لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول توقعات المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسئوليات مراجع الحسابات الخارجي.

5- تحديد إطار الدراسة

ان تحليل مشكلة فجوة التوقعات يتطلب النظر إليها من على مستوى الممارسين لمهنة المراجعة وكذلك جميع الأطراف المستفيدة والمهتمة بالمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من أجل تتبع تغيراتها وتحليليها والوصول إلى سبل وآليات تطويرها لتحقيق جميع الأهداف المرجوة منها محليا ودوليا، لهذا حددنا إطار الدراسة من خلال العناصر التالية:

6- حدود الموضوع

تتطرق هذه الدراسة إلى المراجعة الخارجية للحسابات بغض النظر عن باقي التصنيفات الأخرى للمراجعة، كما سنتطرق لها في الفصل الأول.

تنحصر حدود هذه الدراسة بمشكلة فجوة التوقعات في المراجعة ومحاولة تحليل ومعالجة هذه المشكلة، وقد تم التركيز على هاته المشكلة من خلال تحليل مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي الحالية وكذلك المتوقعة من جميع الجهات المستفيدة من خدماتها.

إن الاستبيان المصمم لاختبار فرضيات الدراسة موجه إلى جميع الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة، وليس فقط للمراجعين الخارجيين للحسابات.

– الحدود المكانية

ترتبط هذه الدراسة بواقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر بأخذ ولاية الوادي كدراسة حالة، وهذا من خلال استبيان موجه لمراجعي الحسابات في الجزائر، وجميع الأطراف المستفيدة من خدماتهم.

– الحدود الزمنية

سيتم اعتماد استبيان موجه الى مجتمع الدراسة الذي تم اختياره، للفترة من 2022/05/10 ال 2022/06/10

– الجوانب الموضوعية:

- ينبع اختيارنا لهذا الموضوع بالدرجة الأولى، والتركيز على مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة كونها مشكلة عامة تؤثر على الممارسة المهنية للمراجعة، كما أن فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة، في حد ذاتها تشمل ضمنيا جملة من المشاكل المعاصرة الأخرى
- إن مهنة المحاسبة والمراجعة تعتبر من أكثر المهن التي تشهد تطورا بارزا وملحوظا في الآونة الخيرة وهذا ما نلمسه كذلك على المستوى الوطني من خلال اعتماد جملة معايير المراجعة الوطنية، وهذا تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومجمل المشاكل التي تواجهها، هذا كله يكسب هذا الموضوع أهمية كبيرة كمشروع دراسة.
- قلة الدراسات في هذا الموضوع مما يكسبه الأولوية في الدراسة والإثراء.

5 – أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة أساسا في الأهداف المرجوة منها من خلال ما يلي:

- كما تكمن اهمية هذه الدراسة في الوقوف على مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة والتي تعتبر من أهم المشاكل المعاصرة لمراجعة الحسابات وتشخيصها في ظل البيئة الحالية.
- محاولة إعطاء تصور لإطار مهام ومسؤوليات وخدمات مهنة المراجعة من خلال آراء مختلف أطراف المجتمع المالي بالجزائر.
- تهم هذه الدراسة المجتمع بجميع شرائحه المهتمة بعملية المراجعة بتعريفه بمسؤوليات المراجع وتعريف المراجع باحتياجات المجتمع ليبذل العناية الكافية والمطلوبة، فإذا تفهم المجتمع لدور المراجع وكذلك المراجع للمسؤوليات والواجبات التي عليه سيؤدي ذلك لتضييق وتقليص فجوة التوقعات.

6 – أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحليل مكونات فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية في الجزائر كدراسة استكشافية لفتح المجال لدراسة سبل وآليات تقليصها.
- محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال مناقشة الهياكل والمعايير والأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات، وآليات وسبل تحقيق ذلك، ودوره في تطوير الممارسة المهنية.

7 – منهج وأدوات الدراسة.

سيتم اعتماد مناهج متعددة تجاوبا مع الموضوع، حيث سيعتمد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بالتطور التاريخي للمراجعة والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بالإطار النظري للمراجعة إضافة إلى تشخيص مشكلة فجوة التوقعات وأسبابها ومكوناتها، إضافة الى اعتماد منهج دراسة الحالة لتحليل مشكلة فجوة التوقعات بعينة الدراسة.

وسيتم تجميع المعلومات الأولية من خلال استبيان موجه إلى المراجعين الخارجيين في الجزائر من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين، وجميع الجهات المهتمة بمهنة المراجعة من مدراء ماليين ومستثمرين وباحثين وبصفة

عامة جميع فئات المجتمع المالي المهتمة بمهنة المراجعة والمستفيدة من خدماتها، وتحليلها باستخدام برنامج (EXCEL 2019)، وبرنامج التحليل الإحصائي. (SPSS 24.0).

8- خطة وهيكل البحث

من أجل معالجة الإشكالية والتساؤلات المطروحة، واختبار الفرضيات، فقد تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث يتناول الفصل الأول الادبيات النظرية والدراسات السابقة، كما يتناول الفصل الثاني الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

تمهيد

يعتبر مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة والبحث في محاولة تضييقها من أهم مطالب المراجعين والمهنيين بل والمجتمع بأسره، وذلك بهدف الوصول إلى استعادة الثقة المنشودة في المهنة من جديد. ولما كان هناك اتجاه عالمي نحو تطبيق مبادئ الحوكمة لما لها من آثار جيدة على إعداد وتوفير قوائم مالية معدة وفقا لمعايير ومعالجات محاسبية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وتوفر الإفصاح والشفافية عن البيانات المالية وغير المالية بما يفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية، وتوفر مصداقية للقوائم المالية لدى مستخدميها، وذلك لأنها تنفذ من خلال مجموعة من القواعد والتنظيمات القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية والتي توجه وتحكم الإدارة في أدائها لعملها وتحدد مسئوليتها تجاه المساهمين وأصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات بما يضمن زيادة الإفصاح والشفافية وحماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها وباستخدام المفاهيم الحديثة وتطبيقاتها في الحد من المشكلات الموجودة والعمل على معالجتها، يمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية التي تنحصر في الإجابة على السؤال.

لذا فقد خصصنا هذا الفصل إلى دراسة فجوة التوقعات ومراجعة الحسابات الخارجية حيث قسمناه إلى مبحثين:

- ✓ **المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة**
- ✓ **المبحث الثالث: الدراسات السابقة**

المبحث الاول: الأدبيات النظرية للدراسة

تتمثل المراجعة في مجموعة المبادئ والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمه الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية لنتيجة أعمال المشروع من حيث الربح والخسارة وكذا المركز المالي في نهاية فترة محددة.

المطلب الأول: المدخل في مراجعة الحسابات

أولا: مفهوم المراجعة الخارجية.

تعرف المراجعة الخارجية على أنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة

– ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقرير المالي للمنشأة خلال فترة معينة[1].

– وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إعطاء رأي فني محايد حول صحة المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرين، والبنوك[2].

– تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل على إنها نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة[3] .

– وعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية : "Association Accounting American » هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة يمكن أن نقول بأن المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات

---

[1]–أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص16، 17

[2]–محمد التهامي طواهر، **المراجعة الخارجية وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،ط2006،1،ص30

[3]–محمد السيد سرايا، **المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص39.

المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب[4].

ثانيا: الطلب الاقتصادي على المراجعة

ينشأ الطلب على المراجعة في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية ومن خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، ومن منظور نظرية الوكالة القائمة بين الأصيل والوكيل، حيث أن أي تعارض في المصالح بين الأصيل والوكيل، أي أنه لن توجد مراجعة ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، كما أنه يحكم على فعاليتها وجودة أدائها.

وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بيانا بالمفاهيم الأساسية حددت فيه العناصر التي تخلق الطلب على خدمات المرجعة كما يلي:

- التعارض بين معدي القوائم المالية (إدارة الشركة) والمستفيدين من المعلومات المحاسبية لهذه القوائم (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بخلاف الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى التحيز في إنتاج المعلومات.
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.
- الخبرة السابقة والمطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.
- العوامل المؤثرة على استغلال المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

ومعنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين ومجمل الأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة، وإدارة الشركة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فان هذا ما يطرح إشكالية التحيز في إعداد القوائم المالية. علاوة على ذلك إن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وبما أن مستخدمي المعلومات على العموم يفتقرون للخبرة في المجال المحاسبي، أو يوجد ما يعيقهم من التحقق المباشر من هذه المعلومات التي يستخدمونها، فمن مجمل هذه العوامل تظهر مدى الحاجة للمراجعة.[5]وعموما نقول أن الطلب للمراجعة يعود إلى:

---

[4]- مسعود صديقي، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** "المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات"، جامعة ورقلة،ص25.

[5]- خليدة عابي، **دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2016، ص 102، منشورة

أ- نظرية الوكالة بين المساهمين والمسيرين:

يرى (Jensen Meckling,1976) أن الاختلاف في المصالح بين المسيرين والمساهمين يرتبط عكسيا مع طبيعة الملكية، أي أنه كلما انفصلت الملكية عن التسيير زاد هذا الاختلاف، أما بالنسبة ل (Fama, Jensen, 1983)فيرى أن يتحمل المساهم تكلفة تتبع المسير ورصده إن كان يسير وفقا لما يحقق للمساهم مصلحته أولا وتعرف هذه التكاليف باسم تكاليف الرقابة، كما أن المسير يتحمل تكاليف ونفقات ليبدي سلوكه الجيّد، ويبرهن للمساهم بأن التسيير يخدم مصلحته و تُعرف هذه التكاليف بتكاليف التبرير.

ب- علاقة الدائنين بالإدارة:

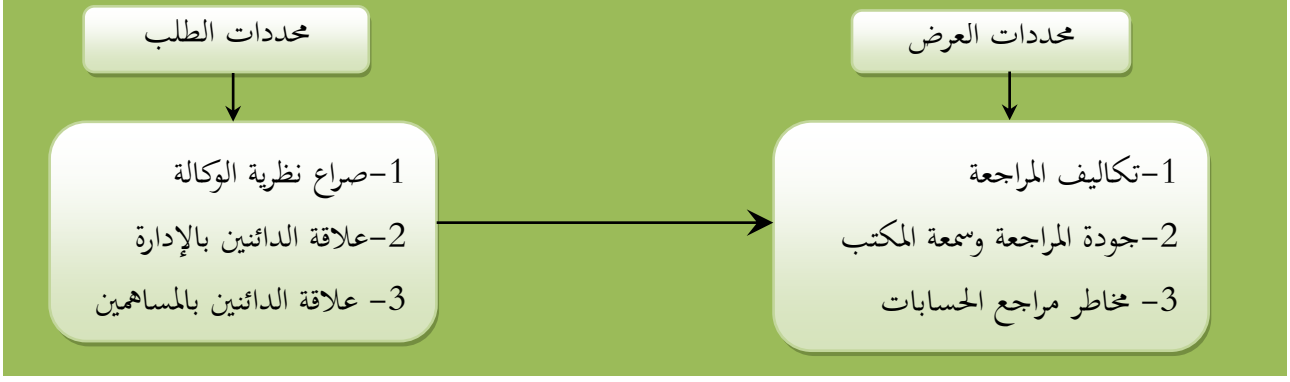
قد تستغل الإدارة سلطتها في استعمال الأموال المقترضة بالطريقة التي تعظّم منافعها الخاصّة، من أرباح وحوافز ومكافآت وقد يتم ذلك دون علم الدائنين

ج- علاقة الدائنين بالمساهمين:

قد يفضّل الملاك التحوّل من مشروع أقل خطورة تمّ الاتفاق عليه مع الدائنين إلى مشروع أكثر خطورة دون علم الدائنين، وذلك بسبب رغبتهم الجامحة في تحقيق أعلى عائد يعود عليهم لا على الدائنين.[6]

مما سبق نستنتج أن الطلب على عملية المراجعة يزداد نتيجة بروز الحاجة إلى تحسين العلاقة بين الأطراف الثلاثة السابقة المساهمين، المسيرين والدائنين، فالتعامل بين هذه الأطراف ينتج عنه صراع وكالة،

الشكل رقم (01-01): يوضح محددات العرض والطلب على المراجعة



المصدر: نقل بتصرف: فاتح سردوك، موسى رحماني مجلة العلوم الانسانية، العدد 34، 35 ،2014 جامعة محمد خيضر، بسكرة ص 194

[6]- حمادي نبيل، **أثر الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2012، ص 48، منشورة

رابعا : معايير مراجعة الحسابات

تعتبر المعايير عنصرا رئيسيا في نظرية المراجعة، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم المراجعة، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة. كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، وتعبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني. كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية. [7]

وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمراجع وطبيعة عملية المراجعة للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل.

وقد عرفها إبراهيم شاهين على أنها :"مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء".[8]

ويقول الباحثان SCHANDL &. J.SHARL أنه لا يمكننا أن نتصور وجود مراجعة بدون معايير، فهذه الأخيرة لازمة لإبداء الرأي ويجب علينا أن نقبل هذا الفرض بدون إثبات، فالأحكام التي نقوم بإصدارها بدون افتراض معايير معينة هي أحكام غير منطقية، والمعايير هي التي تحدد نوعية الحكم، وهي بذلك تمثل وحدة القياس اللازمة لكي نعبر عن رأينا.[9]

نشير إلى أن إصدار معايير المراجعة المتعارف عليها من قبل الهيئات المهنية المختصة الدولية والمحلية على مستوى الدول كان له الأثر الكبير في تطوير المهنة ورفع مستوى المراجعين وتقليل التفاوت بينهم، بالإضافة إلى تنظيم العلاقة فيما بينهم وعلاقاتهم بعملائهم والهيئات المهنية التي ينتمون إليها.

وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية مثلما يوضحها الشكل الموالي:

---

[7]- إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية**، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد05، 1995، ص 33

[8]- إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية**، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05 ،1995 ، ص 36.

[9]- صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 45

الشكل رقم (01-02): يمثل معايير المراجعة

المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، (ترجمة: د. محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 42

المطلب الثاني: مفاهيم نظرية لفجوة التوقعات

من المعروف بأن مستخدمي البيانات المالية يعتمدون على تقرير مراقب الحسابات من خلال قراءتهم له، والافتراض القائم هنا بأن هناك فهم تام لفحوى تقرير مراقب الحسابات وتفاصيله وهدفه. ولكن الواقع العملي يشير الى عدم صحة هذا الافتراض من خلال وجود اختلاف أو تباين بين اهداف التدقيق المعلنة من جهة وبين توقعات مستخدمي تقرير مراقب الحسابات من جهة أخرى لذلك قد تطرقنا في هذا المطلب لمفاهيم النظرية لفجوة التوقعات.

أولا: مفهوم فجوة توقعات ومكوناته

1- تعريف فجوة التوقعات

التعريف الأول: " على أنها الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المراجعون أنفسهم كما تُعرّف فجوة التوقعات على أنها تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعون وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع ". [10]

التعريف الثاني: "يعرف بانه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع المتغيرات من حوليا ومؤامتها لتصل إلى أهدافها، وهذا يتطلب من المؤسسة ان تتوفر لديها دوما أبرز المعلومات والبيانات المتوفرة في القطاع التي تعمل فيه وإحداثيا، وكذلك يتطلب ان تكون المؤسسة منفتحة على من حوليا من منظمات وأسواق وتؤمن بالتغيير الذي يساهم في بقائها واستمراريتها، وان تقوم بمراجعة عماميتها وأنشطتها باستمرار"[11].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن فجوة التوقعات عبارة عن تباين واضح بين متغيرين إثنين هما: توقعات مستخدمي القوائم المالية، وأداء مراجعي الحسابات بغض النظر على مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات سواء كان ناقصا أو كاملا، والتي اختلفت من كاتب إلى آخر.

2- مكونات فجوة التوقعات

إن فجوة التوقعات يمكن توضيح وتحليل محتواها من خلال ثلاث مستويات كما يلي :[12]

* **المستوى الأول:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذها المراجعة .
* **المستوى الثاني:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع
* **المستوى الثالث:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة

ووفقا لهذه المستويات فان فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من:

---

[10]- الصبان محمد سمير، هلال عبد لله عبد العظيم، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 ص21.

[11]- الصحن عبد الفتاح محمد، راشد رجب السيد، درويش محمود ناجي، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999ص 136.

[12] -PORTER Brenda : An empirical study of the audit expectation-performance gap, Accounting and Business Research, Winter 1993, Vol 24, Iss 93، p 50

أ . **فجوة المعقولية Reasonableness Gap**: التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجع، وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.

ب . **فجوة الأداء Performance Gap**: التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى قسمين:

* الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، ويطلق عليها فجوة عدم الكفاية أو القصور في معايير المراجعة وتمثل هذه الفجوة من جهة اخرى الفجوة بين مسؤوليات المراجع التي تراعي جانب الربحية للمراجع التنفيذ والأداء، ومسؤوليات المراجع وفق التشريعات والمعايير المهنية.

* الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له، ويطلق على تلك الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في الأداء.

ثانيا: الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي ودوره في فجوة التوقعات

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن أراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

وقد ناقش موتز وشرف "Sharaf and Mautz" استقلال المراجعين من وجهة نظر المجتمع، وخلصا على أنه على الرغم من أن المراجعين المزاولين للمهنة يفترض فيهم دائما الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائما [13]

[13] -Mautz, R.K. and sharaf, H.A. **the philosophy of auditing "Sarasota**: American accunting association" "1961" p 43.

فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمير كي لي ميتكالف."Metacalf Lee "ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المديرين للشركة عميل المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل المراجعة، ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها[14]

كما يرى البعض الأخر أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين إن يحافظوا دائما على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، ويؤكد على ذلك موتز "Mautz "بقوله من المحتمل أن يقوم المراجع عن غير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذه للقرارات في عملية المراجعة.

ويؤكد على هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين حيث يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد العميل، أنظر على سبيل المثال: [15]

وعلى العكس من ذلك ترى لجنه كوهين أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات،

[14] -U.S senate, "**subcommittee on reports, accounting and management of the committee on reports**, accounting and Management of the committee on Government operations, Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study, U.S Government printing office 1976.p 65

[15] -Waller D. **time to get ride of true and fair**? The accountant's magazine، December 1990, p. 53.

لأنه الأكثر علماً و دراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة[16]

وكذلك فإن بعض الباحثين يجادلون أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة لا يمكن أبداً أن تؤثر على استقلال المراجعين، حيث أن الخوف من فقد العميل يقابله دائماً الخوف من أن يفقد المراجعين سمعتهم ومن ثم استمرار يتهم في مزاولة المهنة أن هم فقدوا استقلالهم، أنظر مثلا [17]

ومع ذلك فإن الواقع العملي لا يؤيد هذا الرأي، ويؤكد على عدم كفاية الاستقلال الحقيقي للمراجعين ومن وجهات النظر السابقة المتعارضة يتبين بوضوح أن استقلال المراجعين ما زال محل جدل ومناقشة مما يهدد دور المراجع في المجتمع، ويؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.[18]

ثالثا: مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ ودورها في فجوة التوقعات في المراجعة.

عرف الغش بأنه "التلاعب المقصود في عرض المعلومات المالية سواء كان إخفاء أو تعديلا للبيانات، والقيام بعملية التدليس والتضليل من أجل الحصول على منافع خاصة".

ويأخذ الغش أشكالا كثيرة ومختلفة، منها ما هو إخفاء عجز أو سرقة أو التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال، وتتم ممارسته بطرق مختلفة حسب أهميته واستمراريته، وقد يكون غشا محكما بحيث يصعب كشفه بالتدقيق العادي، أو غشا بسيطا بحيث يمكن كشفه بالإجراءات العادية التي يقوم بها المراجع ضمن ممارسته لعمله، ويعتبر الغش الذي تمارسه الإدارة مشكلة كبيرة وصعبة للمراجع خاصة إذا اعتمد على رأي الإدارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وكذلك استخدم نظام العينات في التدقيق، ولكن يمكن القول إنه مع التقنيات الحديثة لاختيار العينات تكاد تقل هذه الخطورة.

أما بالنسبة لمسؤولية المراجع عند اكتشاف الغش فإن معايير مراجعة الحسابات تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة وتعتبر بمثابة مقياساً للأداء المهني وبمثابة النموذج أو النمط الذي يستخدم في الحكم على

[16] -American institute of certified **public accountants the report of the commission to study the auditors responsibility** "Cohen committee report" "New York: AICPA 1978."p 76

[17] -Woolf, E. "1986" **auditing to day Englewood cliffs**, N.J. prentice – Hall international, 3 rd edition, "1986"p 32.

[18] -Russell, G. "1986" **all eyes on accountants, time**, April 1986, p. 62.

نوعية العمل الذي يقوم به المراجع وكذلك تحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة لقيامه بالفحص إذ من الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المراجع المسؤولية في حال ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.

أن عدم اكتشاف الغش الذي ينتج عن الاختلاسات التي تحدث خلال الفترة التي يقوم المراجع الخارجي بالفحص خلالها لا يعني أنه أهمل أو قصر في عمله فهو ليس مسؤولا عنها إذا ما تم الفحص بمهارة وعناية مهنية طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها وإذا ما أنجز جميع الالتزامات التي تعهد بها "[19]

ولا بد من العلم بان الغرض الرئيسي للفحص الذي يقوم به المراجع ليس اكتشاف الغش أو الاختلاسات والتلاعب بالبيانات المالية، لأن التركيز على ذلك يجعل عملية الفحص باهظة التكاليف وأنه من الأوفر للمجتمع وللمنشأة الاعتماد في هذا المجال على نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن إجمال النقاط التالية لأخذها بعين الاعتبار عند تحديد مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الغش والاختلاس:[20]

- نطاق عملية المراجعة التي كلف بها المراجع ومدى التزامه بها.

- المسؤول عن عدم اكتشاف الغش، هل هو إهمال المراجع أو إهمال الشركة في عدم تصميم نظام رقابه داخلية قوي، ولكن حديثا أصبح المدقق يساعد الشركة في تصميم نظام الرقابة الداخلية ووضع أي تعديل عليه.

- الظروف المحيطة هل كانت كفيلة بإثارة الشك حول ناحية من النواحي التي أهمل المراجع في الاستفسار عنها، مما أدى إلى عدم اكتشاف الغش.

ونرى انه لا يوجد حد فاصل للحكم على أساسه باعتبار المراجع مسؤولا عن عدم اكتشاف الغش وإنما يرتبط ذلك بطبيعة الغش ومدى إحكامه وكذلك مدى التزام المراجع بمعايير التدقيق المتعارف عليها وخاصة معيار بذل العناية المهنية الكافية، وإن وجود الغش والتلاعب والاختلاسات له تأثير كبير على استمرارية الشركة في أداء أعمالها الاعتيادية التي من أجلها أنشئت، وإن كان هذا الغش والتلاعب ممكن اكتشافه فإن المراجع باكتشافه له والتقرير عنه قد ساهم في استمرار الشركة وتجنبها الفشل، وإذا لم يقم المراجع بدوره اللازم في

[19]- الصحن، عبد الفتاح، وعمر حسين، **دراسات في المحاسبة المالية** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ،1977 ص16.

[20]- عطا الله، محمود شوقي، **دراسات و بحوث في مراجعة** ، دار النهضة العربية، مصر، 1987، ص165

الفحص، وأدى ذلك إلى فشل الشركة فانه يكون قد قصر في أداء واجباته مما يعرضه للمساءلة، وتندرج عليه كافة المسؤوليات السابقة .

رابعا: مسؤولية المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة، ودورها في فجوة التوقعات

إن مسؤولية المراجع عن تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية بنجاح مرتبطة بالأنواع السابقة من المسؤولية التي تتعرض لها وهي المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية والمسؤولية المهنية والمسؤولية عن اكتشاف الغش والتلاعب: (21)

ولما كانت القوائم المالية مبنية على أساس فرض الاستمرارية ويعني استمرار المنشاة في عملها وليس في نية أصحابها تصفيتها أو إنهاء أعمالها، فإن حصول ما يهدد قدرة المنشأة على الاستمرار ثم فشل المنشأة يؤدي إلى اختلال فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية ويعتمد عليه الكثير من الأسس والمبادئ المحاسبية، وبالتالي فإن اعتماد المراجع على وجود هذا الفرض عند قيامه بالفحص وكتابة تقريره يجعله يبني عمله بطريقة سليمة وصحيحة.

وإن فشل المنشآت أو ضعف قدرتها على الاستمرار له مؤشرات مختلفة منها ما يستطيع المراجع التوصل إليه خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به لتحقيق أهداف التدقيق المتعارف عليها، ومنها ما يحتاج إلى إجراءات خاصة ومعقده تتطلب من المراجع خبرة كافية وتحتاج إلى جهود وفحوصات خاصة وقد تتطلب تكاليف إضافية وحتى لو بذل المراجع كل العناية المهنية الكافية فإنه قد لا يتوصل إلى ذلك، لذلك فإن المراجع يكون مسؤولا إذا قصر في تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار مع قدرته على ذلك وضمن الفحص العادي وعندها فإنه يتعرض للمسؤولية المهنية والجنائية والمدنية لأنه قد يكون ألحق الضرر بالعميل والمجتمع وخالف التعليمات المتعلقة بالمهنة .

وقد أشارت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية "أن على مراجع الحسابات أن يكون مهتما بترتيب وإعادة تسجيل الأصول والالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكده حول قدرة المنشأة على الاستمرار فإن على المراجع أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي.

21 Braga, Viorica. "Business continuity, a constant issue for managers and auditors." Annals of Spiru Haret University (2010): 173.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة التي عالجت جوانب البحث

أن الدراسات السابقة لها أهمية بالغة في تدعيم أي بحث جاري، لأنها تتوفر على الكثير من لمعلومات بغية الاستفادة منها في جميع مراحل البحث، فهي توفر المعلومات النظرية، والبيانات والشواهد الواقعية لتكون انطلاقة بين على أساسها البحث. وموضوع دراستنا الحالية هو موضوع حديث نوع ما، هذا ما يفسر نقص في هذا الصدد خاص الدراسات خاصة الدراسات التي إلى نفس المتغيرات المتداولة في هذه الدراسة.

وفيما يلي نقوم بعرض ما توصل إليه الباحث من دراسات تتعلق بمتغيرات الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

وقد تم تقسيم الدراسات السابقة إلى، دراسات عربية ودراسات أجنبية.

أولا: الدراسات العربية

1- الدراسات خاصة بالفجوة التوقعات

- دراسة رشيدة خالدي، بعنوان" :دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر (2016):

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية ،ومدى مساهمتها في تضييق من الفجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات الثانوية، و استخدام المنهج التاريخي بغية الوصول فجوة التوقعات، وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة، الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم و تمهين مراجعي الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى أهمية

أحد عشرة معيار من معايير الدور المباشر والغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات، كما أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بالثقافة المالية

– محمد بهاء الدين إبراهيم احمد،" إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة– دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2000: اهتمت هذه الدراسة بضرورة تحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة والعمل على تضييق هذه الفجوة من خلال إتباع مراقب الحسابات وإلزامه بتطبيق نشرات معايير المراجعة وذلك بهدف محاولة استعادة الثقة في مهنة المراجعة والمحاسبة من قبل المجتمع وتقليل عدد الدعوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين ومنشآت المراجعة، مع وضع إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ضرورة تعديل مسئوليات مراقب الحسابات بخصوص اكتشاف التقارير المالية الاحتيالية.
- التأكيد على تطبيق أسلوب مراجعة النظراء.
- ضرورة استخدام مدخل الشك المهني عند إجراء عملية المراجعة.
- البحث اقتصر فقط على توضح دور المراجع ومسئوليته عن فجوة التوقعات دون توضيح دور المجتمع أيضا في حدوث هذه الفجوة في حين أن هناك جزء لا يمكن تجاهله من فجوة التوقعات يرجع بصفة رئيسية على التوقعات غير المعقولة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

عبد الناصر سيد درويش ،" دراسة اختباريه للآثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (SAS 99) في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية كلية التجارة، جامعة القاهرة،2003:

وتهدف هذه الدراسة إلى فحص فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على البيئة والمجتمع المصري حيث توصلت الدراسة إلى وجود تباين في اعتقادات كلا من المجتمع ومراقبي الحسابات مما أدى إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة المهنية المصرية وخصوصا في نقطة مسئوليات المراجع وطالبت الدراسة بضرورة التركيز على متخذي القرارات، وكذلك العمل على إصدار تقرير المراجعة المفصل، والتأكيد على نزاهة مراقبي الحسابات، وفي النهاية طالبت بضرورة العمل على زيادة إدراكات مستخدمي القوائم المالية وزيادة مستوياتهم

التعليمية حتى يتم تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، ويتفق الباحث مع الدراسة في أنها تسعى إلى تحسين الاتصالات الخارجية مع مستخدمي القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة المفصل والعمل على زيادة إدراكات مستخدمي القوائم المالية وتوسيع إطار المراجعة وإجراءاتها.

2_ الدراسات الخاصة مراجعة الحسابات الخارجية:

–عبد الله عبد الحميد، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، ضمضمة عبد الرحمن. مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة احمد دراية، قسم علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير 2016/2017: وحاول الباحث من خلال هذه الدراسة معالجة الإشكال التالي: ما المقصود بمراجعة الحسابات في ظل المعايير المتعارف عليها وما علاقتها بالمعايير الدولية وما مدى تطبيق هذه المعايير فعليا في الجزائر؟ وتهدف هذه الدراسة إلى عرض ملخص للمعايير التدقيق الدولية وتبين دورها وأهمتها بالنسبة للمراجعين الخارجين والاطلاع على أراء المتخصصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة وعلى الانفتاح الاقتصادي من جهة أخرى.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- ✓ لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في العديد من الجوانب في مهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصور يجعل المهنة أمام الصعوبات تؤثر على فعالية المعلومة المالية.
- ✓ ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسات وفقا المعايير الدولية.
- ✓ يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان.

– مراد بوديـاب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل ة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة وإدارة مالية جامعة محمد الصديق بن حيي – جيجل– 2014/2015،:هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة. لقد تم التطرق في الجانب النظري من هذه الدراسة إلى الإطار الفكري للمراجعة الخارجية من خلال مفهومها ومبادئها ومعاييرها بالإضافة إلى إطارها العملي من خلال مسار تنفيذ عمل مراجع

الحسابات وقد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية عمل انتقادي جوهره استقلالية وحياد موضوعية المراجعة الخارجية بعد مناقشة الإطار النظري لقوائم المالية فما تم التوصل إلى أن الحكم عمى جودة القوائم المالية تتم بناء عمى مجموعة من المعايير وهذه الجودة تحتاج إلى توفير متطلبات، لعل أهمها المراجعة الخارجية من خلال إجراءات تدقيق القوائم المالية.

في الجانب التطبيقي من الدراسة تم توزيع استبيان عمى مجموعة من مراجعي الحسابات ممثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين عمى مستوى واليتي جيجل وميلة وقد تم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات التي من أهمها أن التزام هؤلاء المراجعين بإجراءات المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما، التي تساهم أساهما كبيرا في تحسين جودة القوائم المالية.

وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ عرفت المراجعة الخارجية تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الاقتصادية.
- ✓ تهدف المراجعة الخارجية إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها لممركز المالي الحقيقي لمؤسسة محل المراجعة.
- ✓ يقوم المدقق عند أدائه لمهامه بإتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد لمعمل.
- ✓ تحكم عمل مراجع الحسابات مجموعة من المحددات النظرية (الفروض، المبادئ، المعايير، الحقوق، الواجبات، المسؤوليات) التي تساعده في ضبط الممارسة المهنية.
- ✓ نظرا لأهمية القوائم المالية لمختلف الأطراف المستفيدة منيا وجب وجود شخص محايد مستقل وخارجي يعمل على طمأنة هذه الأطراف من خلال تقريره الذي يبين مدي عدالة هذه القوائم المالية واحترامها لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3-دراسة دراسة فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية لحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم، جامعة محمد بوضياف مسيلة، المقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستر في إدارة الأعمال 2003- 2004: ويهدف هذا البحث الى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما من أجل الوصول الى تحقيق التوفيق بين ما تحققه مراجعة الحسابات وبين ما

تنتظره مختلف الأطراف منها، وهذا ما يطلق عليه بمحاولة التقليص من الفجوة التوقعية، وهو ما يعتبر ميدان دراسة مستقل بذاته. كما يهدف هذا الموضوع الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملاءمة في ظل المتطلبات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير، وفي ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة.

وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي بالدرجة الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وكذلك مجمل المعلومات المحاسبية الخارجية والتي تعتبر أساسا للقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية للحسابات المحكمة.
- ✓ إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة فيما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.
- ✓ إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فان حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص، تحقيق وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة.
- ✓ تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من

- ✓ بيئة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون اعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني.

4- دراسة دهيمي بالقاسم، العيفة فتحي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة لنجارة الألمنيوم بالمسيلة، المذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر الأكاديمي في تخصص تدقيق ومراقبة التسيير سنة 2016 -2017: تهدف هذه الدراسة الى معرفة كانت إشكالية البحث كالاتي: " ما أثر المراجعة الخارجية على تعزيز مصداقية القوائم المالية"؟ وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة

الحالة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة هي:

- ✓ تعتبر المراجعة الخارجية مهنة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدة صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- ✓ الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهنة المراجعة من شأنها ضمان الخصائص النوعية للقوائم المالية.
- ✓ عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع.
- ✓ عدم توفر المؤسسة على قسم مستقل للمراجعة الداخلية.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

R. Dixon and A.D. Woodhead," An investigation of the expectation gap in Egypt ",Managerial Auditing Journal; Vol. 21 No. 3,2006.

وتهدف هذه الدراسة إلى فحص فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على البيئة والمجتمع المصري حيث توصلت الدراسة إلى وجود تباين في اعتقادات كلا من المجتمع ومراقبي الحسابات مما أدى إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة المهنية المصرية وخصوصا في نقطة مسئوليات المراجع وطالبت الدراسة بضرورة

التركيز على متخذي القرارات ، وكذلك العمل على إصدار تقرير المراجعة المفصل ، والتأكيد على نزاهة مراقبي الحسابات،وفى النهاية طالبت بضرورة العمل على زيادة إدراكات مستخدمي القوائم المالية وزيادة مستوياتهم التعليمية حتى يتم تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، ويتفق الباحث مع الدراسة في أنها تسعى إلى تحسين الإتصالات الخارجية مع مستخدمي القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة المفصل والعمل على زيادة إدراكات مستخدمي القوائم المالية وتوسيع إطار المراجعة وإجراءاتها.

-Pascal DUMONTIER، La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien HEC Université de Genève:

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير بعض هياكل الحوكمة (أي هيكل الملكية والمديونية وتكوين مجلس الإدارة) على الطلب على جودة التدقيق الخارجي الأفضل. نحن نفهم جودة التدقيق كجزء من دراستنا من قبل المدقق الخارجي الشهير ("كبير" / "غير كبير"). بناءً على عينة من 98 شركة تونسية عمومية محدودة غير مالية، تؤكد نتائجنا فرضية الاستبدال بين، من ناحية، الرقابة التي يمارسها أصحاب الكتل والسيطرة التي يمارسها المستثمرون المؤسسون، ومن ناحية أخرى، الطلب على. جودة متمايزة للمراجعة الخارجية. تظهر النتائج وجود ارتباط إيجابي بشكل ملحوظ بين وجود مديرين خارجيين مستقلين في مجلس الإدارة والطلب على جودة التدقيق. ومع ذلك، لا يمكن تحديد علاقة بين مستوى المديونية وجودة التدقيق المطلوبة. الحجم والتشتت الجغرافي وحالة الإدراج وعمر الشركة هي عوامل محددة في اختيار مدقق خارجي ذي سمعة عالية.

النتائج التي تم الحصول عليها في دراستنا.

تكشف هذه النتائج أولاً عن وجود تأثير بديل بين الرقابة التي يمارسها أصحاب الكتل والمستثمرون المؤسسون وتلك التي يوفرها مدقق خارجي ذو سمعة عالية (قبول الفرضيات H1a و H1b).

من ناحية أخرى، يبدو من الاختبارات الإضافية التي أجراها هذا البحث أنه في الشركات التونسية غير المدرجة، ولا سيما الشركات العائلية وغير المدرجة، فإن قوة المستثمرين المؤسسيين مهمشة للغاية في مواجهة الطلب على جودة تدقيق متمايزة. خارجي (رفض الفرضية H1b). ويفسر ذلك، من بين أمور أخرى، انخفاض مشاركة المؤسسات في رأس مال هذه الشركات.

وفقًا للنتائج التي حصل عليها Niemi و Sundgren (2003) في السياق الفنلندي، تكشف نتائج دراستنا مرة أخرى أن المديونية لا تشكل آلية فعالة للرقابة على المديرين في إطار الشركات التونسية، ولا تمارس أي تأثير. بناء على طلب جودة أفضل للمراجعة الخارجية (رفض الفرضية H2).

تظل هذه النتيجة صالحة أيضًا عندما يتم إجراء الاختبارات على عينة مكونة حصريًا من قبل شركات تونسية غير مدرجة، وشركات عائلية، وشركات عائلية وغير مدرجة. هذا لا يدعم النتائج التي حصل عليها فرانسيس وويلسون (1988) وكوبلي وآخرون (1995) وهاي آند ديفيس (2004) ويكشف عن بعض الخصائص الخاصة بالسياق التونسي. علاوة على ذلك، تظهر النتائج وجود تأثير تكامل بين الرقابة التي يمارسها مدراء خارجيون مستقلون والجودة المطلوبة للمراجعة الخارجية (التحقق من صحة الفرضية H3). وتنطبق نفس الملاحظات أيضًا في إطار النتائج الناتجة عن الاختبارات الإضافية لهذه الدراسة.

John Bendermacher, IIAL'audit interne et l'audit externe Des rôles distincts dans la gouvernance organisationnelle 2010:

تهدف الدراسة الى معرفة الاهتمامات والأدوار والمسؤوليات والأنشطة المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون هم مكمل ومتشابه في بعض الأحيان. في بعض الحالات، حتى أنها تتزامن. على سبيل المثال، عند المستمعين أداء التحليل الداخلي والخارجي بكفاءة المعاملات، عندما يصبحون على علم بنظم الحوكمة وإدارة المخاطر والسيطرة على المنظمة أو في النهاية، عندما تتطور وتبادل التقارير.

هذا ليس مفاجأة، مثل كل دور يقوم على نهج المهنية وهو تمارس وفقًا للمعايير المناسبة. الانشغالات الواجبات المهنية للمراجع الخارجي تتعلق بعدم الدقة والأخطاء التي قد تؤثر على الحسابات المنظمات (المعلومات المالية). المستمعين داخلي، في غضون ذلك، استفسر عن مجموعة واسعة موضوعات مثل الحوكمة وإدارة مخاطر أنظمة الرقابة الداخلية (المعلومات غير مالي). ضع في اعتبارك أن التدقيق الداخلي

وأن المراجعة الخارجية ليست في منافسة ولا في نزاع، ولكن على العكس من ذلك، فإنهما يكملان بعضهما البعض. كلاهما ضروري للحكم الرشيد ويجب أن يكون يجتمع ويتعاون.

ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن هناك اختلافات كبيرة وعلى وجه الخصوص، على مستوى محيط التدخل كل. الاختلافات، ملخصة أدناه، في كثير من الأحيان القليل معروف، وأحيانًا يساء فهمه، ويشكل مصدرًا الارتباك لأصحاب المصلحة.

المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة

أولا: المقارنة بين الدراسات السابقة المحلية والدراسة الحالية

- سنحاول في هذا المطلب التعقيب على الدراسات السابقة بذكر أوجه التشابه وأوجه الاختلافات بينها وبين الدراسة الحالية، بالإضافة إلى ذكر أهم النقاط التي استفاد منها الطلبة.

1- أوجه التشابه بين الدراسات السابقة محلية والدراسة الحالية:

تشابهت الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة في المنهج المتبع بالدراسة النظرية وكذلك التطبيقية، والأساليب الإحصائية وغيرها من أوجه التشابه نذكرها كالآتي:

- تشابهت **دراسة" رشيدة خالدي** " مع الدراسة الحالية في هدفها إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، وفي استخدامها للمنهج الوصفي في الجزء النظري، واعتمادها لمنهج دراسة حالة من خلال الاستبيان، كما أنها استخدمت أيضا برنامج الحزم الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS.
- تشابهت **دراسة " محمد بهاء الدين إبراهيم احمد** " مع دراستنا الحالية في توضيح بضرورة تحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة، مع التعرف على أراء بعض المستفيدين من خدمات المراجعة واستخدام المنهج الوصفي في الجزء النظري، وكذلك نجد التشابه في الجزء التطبيقي حيث اعتمد منهج دراسة الحالة من خلال الاستبيان.
- تشابهت **دراسة " عبد الناصر سيد درويش** " مع الدراسة الحالية في الكثير من النقاط، مبررات اتساع فجوة التوقعات في المراجعة بين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات وبين توقعات المجتمع والأطراف المستفيدة من خدمات عملية المراجعة، بالإضافة إلى أنها استخدمت المنهج الوصفي في الجزء النظري والمنهج التحليلي في الجزء التطبيقي.
- **دراسة " عبد االله عبد الحميد** " تشابهت مع الدراسة الحالية فيما المقصود بمراجعة الحسابات اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وفي تعريف وتسليط الضوء على مراجعة الحسابات.
- **دراسة " فاتح سردوك** " كانت أوجه التشابه بينها وبين الدراسة الحالية في إظهار الى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، ما تحققه مراجعة الحسابات.

- تشابهت **دراسة " دهيمي بالقاسم "** مع الدراسة الحالية في أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، وأيضا في المنهج الوصفي التحليلي الذي اعتمدته للدراسة الميدانية.
- تشابهت دراسة **R. Dixon and A.D. Woodhead** مع الدراسة الحالية أنها قامت بدراسة فحص فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق وقد ركزت أكثر على دراسة فجوة التوقعات في بيئة ومجتمع مصري وما هي أهم معوقاتها.

2- تشابهت دراسة **Pascal DUMONTIER** مع الدراسة الحالية بأنها قامت بدراسة جانب جودة التدقيق الخارجي الأفضل واعتمادها لمنهج دراسة حالة من خلال الاستبيان، كما أنها استخدمت أيضا برنامج الحزم الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS

3- أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة المحلية والدراسة الحالية:

سنحاول ذكر أهم أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كالآتي:

- اختلفت **دراسة " رشيدة خالدي "** مع الدراسة الحالية في تحديد دور معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات.
- اختلفت **دراسة " محمد بهاء الدين إبراهيم احمد "** مع دراستنا الحالية من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة.
- لم تختلف **دراسة " عبد الناصر سيد درويش "** كثيرا عن الدراسة الحالية، دراسة اختباريه للآثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (SAS 99) في تضييق فجوة التوقعات دون التطرق للمراجعة الخارجية للحسابات.
- **دراسة " عبد االله عبد الحميد "** اختلفت مع الدراسة الحالية في هدفها مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دون تطرق الى فجوة التوقعات.
- **دراسة " مراد بوديـاب "** اختلفت مع دراستنا دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم وعدم التطرق لدراسة فجوة التوقعات.
- لم تختلف **دراسة " فاتح سردوك "** مع الدراسة الحالية. دور المراجعة الخارجية لحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دون تطرق لفجوة التوقعات مع اختلاف في عدد العينة
- تختلف دراسة **دهيمي بالقاسم** أنها تطرقت أو قامت بدراسة أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم دون التطرق إلى فجوة التوقعات.

- تختلف دراسة **R. Dixon and A.D. Woodhead** لا يوجد اختلاف يذكر.
- تختلف دراسة **Pascal DUMONTIER** دراسة تأثير بعض هياكل الحوكمة (أي هيكل الملكية والمديونية وتكوين مجلس الإدارة) على الطلب على جودة التدقيق الخارجي الأفضل دون التطرق للفجوة التوقعات .

4- أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

من خلال إلمامنا بمجموعة لا بأس بها من الدراسات السابقة الخاصة بكل من التدريب والإبداع التنظيمي، استفدنا في الكثير من النقاط نذكر منها الآتي:

- الاستفادة في اختيار منهج الدراسة والأساليب الإحصائية.
- الاستفادة في عرض الإطار النظري.
- الاستفادة في تكوين الاستبانة.
- الاستفادة من المراجع التي اعتمدت عليها الدراسات السابقة لتوفير الوقت والجهد.

خلاصة الفصل

بعدما تمت معالجة جوانب هذه الدراسة تم التوصل إلى أن القيام بعملية المراجعة لابد على المراجع أن يتقيد بمجموعة من المعايير لتطبيق مهنة المراجعة وإصدار تقريره النهائي لعل أهمها تميزه بالاستقلال الذهني والمهني، حيث يجب أن لا يخضع لأية ضغوطات من أية جهة كانت سواء الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية، وكذا التزامه بالعناية المهنية اللازمة للخروج في النهاية بتقرير ذو جودة عالية يلبي احتياجات مستخدميه، ونظرا لأن المراجع الخارجي مقيد بعاملي الوقت والتكلفة فلابد عليه أن يعتمد على عمل المراجع الداخلي ولكن في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

كما يمكن أقول ان فجوة التوقعات في بيئة المراجعة أو ببساطة "فجوة التوقعات" هي مصطلح يستخدم للدلالة على الفرق في توقعات مستخدمي القوائم المالية وتوقع مدقق الحسابات فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية. ويمكننا أيضا أن نفسرها على أنها تمثل الفرق بين ما يعتقده مستخدمو المعلومات المالية حول فعالية عملية المراجعة وما يعتقد المدقق، ويمكن أيضا أن تفسر على أنها تنتج عن الفرق بين توقعات المستخدم والمراجع نفسه على مسؤوليات المدقق، ويمكن أيضا أن ترجع إلى الاختلاف في الفهم بشأن طبيعة عملية المراجعة. والمطلوب من المدقق الحد من مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول للحصول على تأكيد معقول، ولكن ما هو معقول؟ هذا يمكن أن يكون مختلفا من وجهتي نظر المدقق ومستخدمي القوائم المالية وهذا ما يخلق فجوة التوقعات.

الفصل الثاني

تمهيد

ان الاطار التحليلي لدراستنا يرتكز حول مكونات فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وفقا للمحددات النظرية لفجوة التوقعات ومكوناتها، ولمعالجة هذه الاشكالية تم صياغة فرضيات الدراسة من خلال اعتماد استبيان موجه الى فئتي الدراسة واللذان يمثلان المجتمع المالي، من المراجعين الخارجيين كالطرف المقدم لخدمات المراجعة من جهة، وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة من جهة أخرى، وهذا تطلب صياغة دقيقة ومحكمة لمكونات الاستبيان لسهولة استيعابها من طرف المشاركين في الاستبيان، واعتماد جملة من الطرق والأساليب الاحصائية من أجل تحليل نتائج هذا الاستبيان بالنسبة لكل طرف من طرفي الدراسة. لذلك فلقد تم تقسيم هذا الجزء من الدراسة وفقا لعرض الاستبيانين من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الاحصائية المستخدمة.

وبالتالي فان هذا الفصل ينقسم الى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: عرض الاستبيان

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول: عرض الاستبيان

ان عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الاستبيان
- مجتمع وعينة الدراسة.
- الأساليب الاحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من جزئيين، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك، بينما اختص الجزء الثاني برصد ملامح فجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية بالجزائر، حيث يتكون الجزء الثاني للاستبيان من تسعة وعشرين سؤالا واستفساريا تخص مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك من أجل رصد ملامح فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر من خلال العناصر التالية:

أ – المهام والمسؤوليات التي يمارسها ويلتزم بها المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر (المهام والمسؤوليات **الحالية** وفق القوانين والتشريعات في الجزائر، وهذا في ظل غياب معايير وطنية للمراجعة أو اعتماد لمعايير دولية، وهذا بتاريخ الدراسة).

ب – المهام والمسؤوليات التي يتوقعها المجتمع المالي (المستفيدين من خدمات المراجعة)، من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وهذا من خلال جملة من الدراسات من ما تم التطرق له في الدراسة النظرية وكذلك جملة من المهام والمسؤوليات الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

والجدول رقم (01) يمثل تقسيم أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان حسب المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، والمهام والمسؤوليات التي يتوقعها المستفيدون من خدمات المراجعة.

الجدول رقم (02-01) : يوضح اسئلة الجزء الثاني من الاستبيان

أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان (فجوة التوقعات في المراجعة- مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر-)	
من السؤال رقم 1 – 18	المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر.
من السؤال رقم 19 – 29	توقعات المجتمع لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر.

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا عنى الاستبيان

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع وعينة البحث.

أما فيما يتعلق بمجتمع البحث فيتكون من الآتي:

- الشريحة الأولى المعنية بهذا الاستبيان والتي تمثل وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر هي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين.

- الشريحة الثانية المعنية بهذا الاستبيان هي المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وتشمل كل من مدراء المؤسسات العمومية والخاصة ومدراء المالية والمحاسبة والمستثمرين ومسؤولي القروض في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأساتذة والباحثين الأكاديميين في الجامعات الجزائرية ومراكز البحث، وبصفة عامة فان أي طرف يستفيد من القوائم المالية للمؤسسات التي تخضع لأعمال المراجعة الخارجية للحسابات، في مختلف عمليات اتخاذ القرار، يعتبر مستفيدا من خدمات المراجعة.

ولقد تم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئات السابقة، حيث تم الاختيار العشوائي للمراجعين الخارجيين للحسابات في ولاية الوادي من ضمن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر. أما المستفيدين من خدمات المراجعة فتم اختيار عينة عشوائية من الأكاديميين ومدراء المؤسسات ومدراء المالية والمحاسبة وجملة من المستفيدين من خدمات المراجعة.

استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين من خلال ارسال 30 استبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني بالاستعانة بمجلس المصف الوطني السابق، من أجل ارسال نسخة الكترونية من الاستبيان لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، حيث تم الحصول على 27 منها، تم رفض 4 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما

استهدف الاستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة، عن طريق ارسال 57 استبيان بالتسليم المباشر والبريد الالكتروني، حيث تم الحصول على 45 منها، رفض 05 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة ولاحتوائها على أجوبة متناقضة.

تجدر الاشارة أنه لتسهيل مهمة الاجابة على الاستبيان من خلال النسخة المرسلة بالبريد الالكتروني، فقد تم اعداد نسخة من خلال برنامج (2021EXCEL)، تتيح الاجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الاجابة والحفظ دون التغيير في مضمون الاستبيان.

2. الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الاستبيان ولو جزئيا، بالمناطق الجغرافية لولاية الوادي، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية أفريل 2022 إلى غاية نهاية ماي 2022.بينما ارتبط الاستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية لولاية الوادي، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية أفريل 2022 إلى غاية بداية شهر جوان 2022.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان يرى الباحث ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS STATICS 24.0):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.
- مقياس ليكرت
- تحليل البيانات (اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي Mann-Whitney)

1. الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة. ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية ، حيث اعتمد في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف اجزاء الاستبيان حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون

والمستفيدون من خدمات المراجعة)، ويعتمد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي في الجزائر.

2. حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العاليين. إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. أما الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، أي يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها ولا يقيس غيرها أو يقيس ظاهرة أو سمة أخرى معها. وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة. ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (02)، ويلاحظ من الجدول أن معظم القيم ألفا كرونباخ قريبة من الواحد مما يعني أن عبارات الأجزاء ثابتة ومستقرة، وكذلك قيمة الثبات لإجمالي الاستبيان ألفا كرونباخ هي 0.662، وهي تعتبر نسبة مقبولة للثبات في اداة الدراسة.

الجدول رقم (02-02): يوضح عبارات الاستبيان ومعاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	العبارات	الفا كرونباخ
1	الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.	29	.882
2	الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.	29	.881
3	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.	29	.876
4	التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.	29	.885
5	الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.	29	.879
6	الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.	29	.882
7	اشتمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.	29	.888
8	تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.	29	.883
9	تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.	29	.883
10	تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.	29	.879
11	تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	29	.883
12	تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.	29	.887
13	التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.	29	.887
14	التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهمته وتوفير الوسائل اللازمة.	29	.882
15	التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.	29	.882

16	التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.	29	.885
17	الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.	29	.882
18	التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.	29	.882
19	التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الادارة فقط.	29	.881
20	مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا.	29	.884
21	ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ	29	.886
22	التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤوليته.	29	.885
23	ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.	29	.878
24	أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.	29	.883
25	أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.	29	.884
26	تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.	29	.881
27	اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.	29	.879
28	تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.	29	.879
29	التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.	29	.880
	الاجمالي	29	0,886

المصدر: من اعداد الطلبة استنادا الى نتائج برنامج (IBM SPSS STATICS 21.0)

لحساب صدق العبارات داخل كل محور من أجزاء الاستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي كما يوضحها الجدول رقم (02). ويلاحظ من الجدول أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.886 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الاستبيان.

3. مقياس ليكرت

اعتمد مقياس (ليكرت) في اعداد هذه الاستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الاستبيان، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها، حيث ان اعداد الاستبيان وفقا لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (03). كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي:

$0.8 = \frac{4}{5}$ ، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (03) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (02-03): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

درجة المساهمة	الوزن	قيمة المتوسط المرجح
موافق بشدة	1	من 1 إلى أقل من 1.80
موافق	2	من 1.8 إلى أقل من 2.6
غير متأكد	3	من 2.6 إلى أقل من 3.4
غير موافق	4	من 3.4 إلى أقل من .24
غير موافق بشدة	5	من 4.2 إلى أقل من 5

المصدر: من اعداد الطلبة

4. تحليل البيانات :

من اجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الاستبيان (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدماتهم)، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة، والتحليل المقارن لآراء الدراسة حسب أجزاء للاستبيان.

اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) أو (U) :

استخدم فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات، والذي يرمز له بـــــ (U)، كونه يعتبر بديلا لا معلمي للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطين لمجتمعين، والمبني على أساس عينتين مستقلتين، أي أن هذا الاختبار بديل أفضل لاختبار (t)، ويفضل استخدام اختبار (U) خاصة إذا كانت العينتان مختارتان من مجتمعين لا يتبعان توزيعا طبيعيا.

والجدول رقم (04) يوضح مختلف الخصائص وطريقة الحساب لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney).

الجدول رقم (02-04): الخصائص العامة لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney)

العنصر	الحساب	الشرح
μ_u	$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}$	الوسط
σ_u	$\sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$	التباين
n	n1 حجم العينة الأولى n2 حجم العينة الثانية	كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي
r	الرتبة	يتم اعتماد مجموع الرتب المناظرة لمشاهدات إحدى العينتين
U	$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1$	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whiteny
Z	$\frac{U - n1n2/2}{\sqrt{\frac{n1n2(n1+n2+1)}{12}}}$	قيمة إحصاء الاختبار Z

Source: Sheng Yue & ChunYuan Wang, **The influence of serial correlation on the Mann–Whitney test for detecting a shift in median**, Water Resources Publications; Volume 25, Issue 3, San Francisco, March 2002,p 326.

يستخدم اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) لمعرفة هل يوجد فرق معنوي (ذو دلالة احصائية) بين متوسط إجابات العينتين على الأسئلة المتعلقة بكل جزء من الاستبيان (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة في الجزائر).

- فرض العدم (**H0**) : لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي
- الفرض البديل (**H1**): توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي

وسيتم اعتماد مستوى معنوية 5%، فإذا كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (**H0**) وقبول الفرض البديل (**H1**)، أي توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين. أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05) فهذا معناه قبول فرض العدم (**H0**) ورفض الفرض البديل (**H1**)، أي أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل الاستبيان بالنسبة لكل طرف من عينة الدراسة من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدماتهم، وهذا بالنسبة لجزئي الاستبيان، من تحليل لخصائص عينة الدراسة، الى مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: تحليل الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين

1. تحليل خصائص عينة الدراسة:

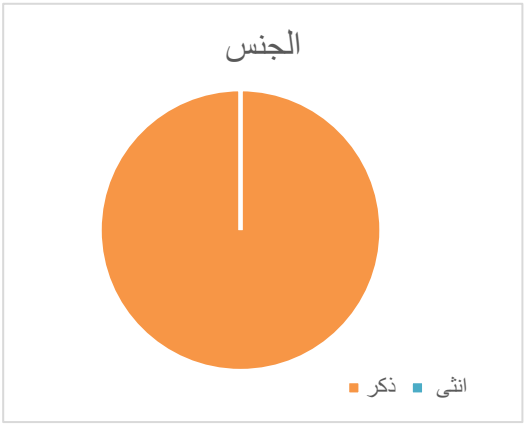
سيتم تحليل عينة الدراسة حسب عدة خصائص كما يوضحه الجدول رقم (05)، من الخصائص التالية: (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المهنة،)

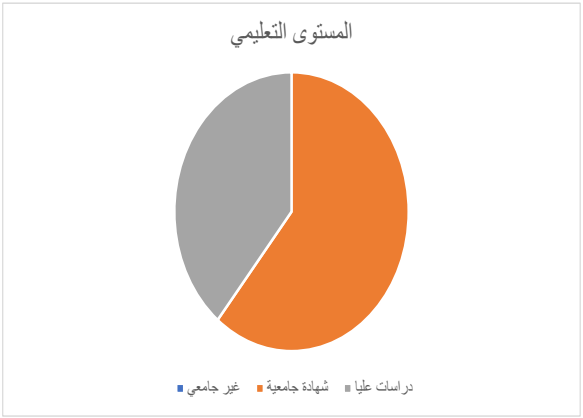
الجدول رقم (02-05) : تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة

الجنس	التكرار	النسبة	العمر	التكرار	النسبة	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	الخبرة	التكرار	النسبة
انثى	0	0.00%	**اقل من 30 سنة**	4	17.39%	**غير جامعي**	0	0.00%	**اقل من 5 سنة**	2	8.70%
ذكر	23	100.00%	**من 31 الى 40**	7	30.43%	**شهادة جامعية**	14	60.87%	**من 6 الى 10**	9	39.13%
			من 41 الى 50	8	34.78%	**دراسات عليا**	9	39.13%	**من 11 الى 15**	8	34.78%
			اكثر من 50	4	17.39%				**اكثر من 15**	4	17.39%

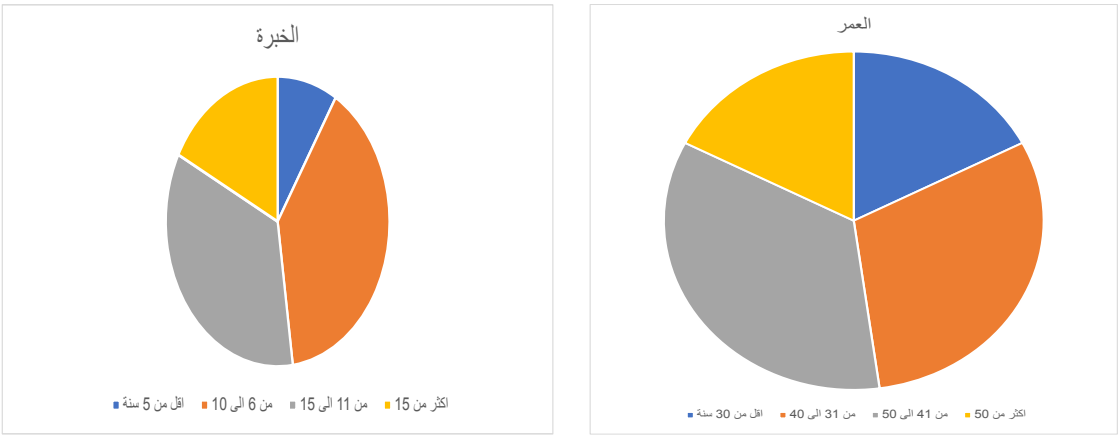
المصدر: من إعداد الطلبة استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

الشكل (02-01): يمثل يوضح تحليل لخصائص العينة الاولى للدراسة للجنس والمستوى التعليمي





الشكل رقم (02-02): يوضح تحليل لخصائص العينة الاولى للدراسة العمر والخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

أ- تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس: من خلال الجدول رقم (05) ، يلاحظ أن العينة الأولى كانت كلها من الذكور، وهذا يدل على أن هذه المهنة محتكرة نسبيا من قبل الذكور كون الممارسة المهنية لها غير مرتبطة بمنطقة محددة بل انها تشمل مختلف المؤسسات بالتراب الوطني، اضافة الى انخفاض اعتماد محافظ الحسابات والخبير المحاسبي الممنوح للإناث بالجزائر مقارنة بالذكور المرخص لهم بذلك.

ب – تصنيف عينة الدراسة حسب العمر: من خلال الجدول رقم (05)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع لكون أن نسبة 100 % تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، بينما ، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توافرها في الشخص المراجع وهي ليسانس في التخصص للحصول على اعتماد المراجع، وهو ما يفسر عدم وجود غير الجامعيين في فئة المراجعين.

ج- تصنيف عينة الدراسة حسب العمر والخبرة: من خلال الجدول رقم (06)، نلاحظ أن خبرة أفراد العينة لا تتلاءم إلى حد ما مع الفئات العمرية، حيث تم تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 5 سنوات، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 17.39%، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 30.43% ، وهو ما يعبر عن الفئة العمرية الثانية مضاف لها جزء من المتأخرين في ممارسة المهنة من الفئة الأولى، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 34.78% ، أما الفئة الرابعة للخبرة تمثل نسبة 17.39%

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان الموجه لفئة المستفيدين من خدمات المراجعة.

1. تحليل خصائص عينة الدراسة

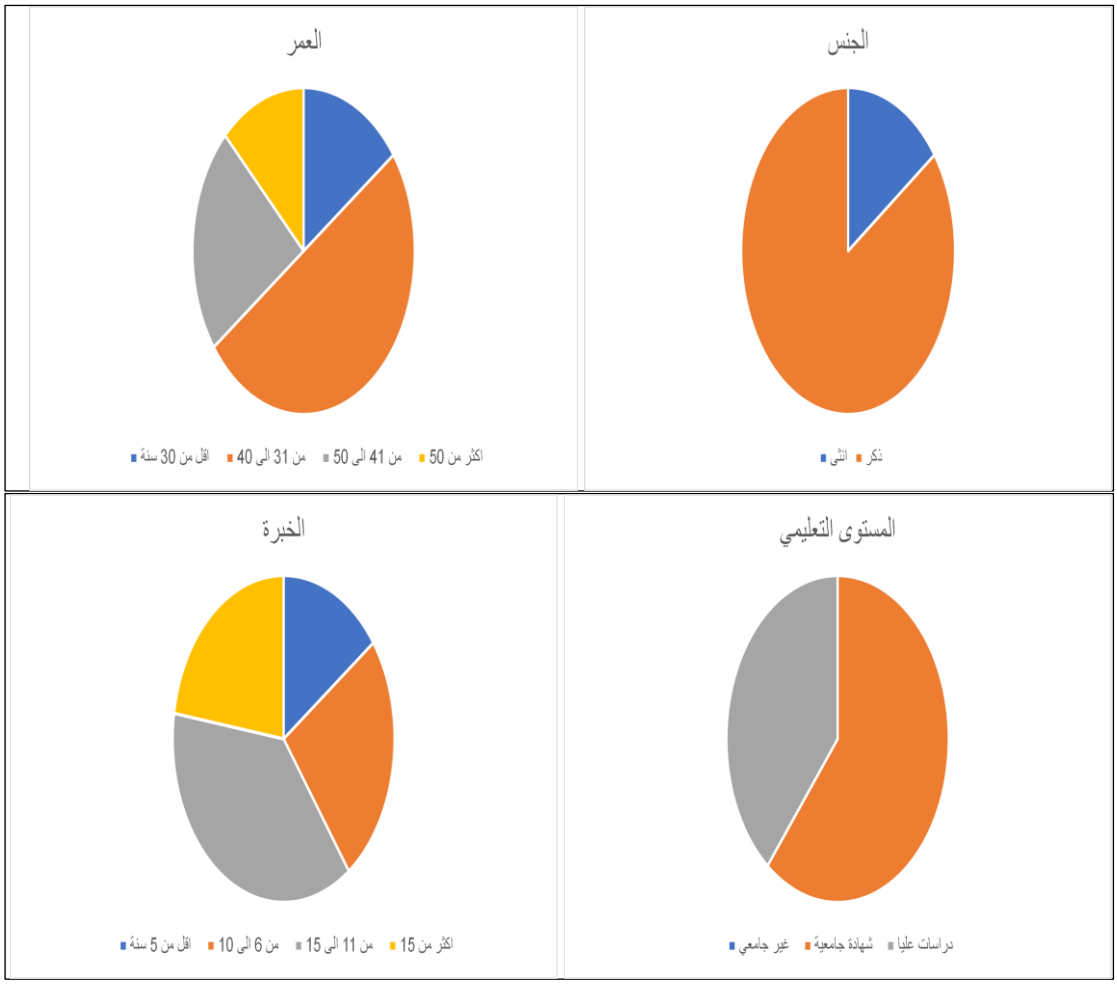
سيتم تحليل عينة الدراسة حسب عدة خصائص كما يوضحه الجدول رقم (05)، من الخصائص التالية: (الجنس. العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المهنة).

الجدول رقم (02-06): تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة

الجنس	التكرار	النسبة	العمر	التكرار	النسبة	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	الخبرة	التكرار	النسبة
انثى	6	15.00%	**اقل من 30 سنة**	6	26.09%	**غير جامعي**	2	5.00%	**اقل من 5 سنة**	6	15.00%
ذكر	34	85.00%	**من 31 الى 40**	20	86.96%	**شهادة جامعية**	27	67.50%	**من 6 الى 10**	10	25.00%
			من 41 الى 50	9	39.13%	**دراسات عليا**	11	27.50%	**من 11 الى 15**	15	37.50%
			اكثر من 50	5	21.74%			0.00%	**اكثر من 15**	9	22.50%

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

الشكل رقم (02-03): يوضح تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

أ- تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس : من خلال الجدول رقم (06) ، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون85.00% بينما تمثل الإناث15.00% أي ، ويرجع هذا لكون عينة الدراسة تشمل المدراء ومدراء المالية والمحاسبة ومسؤولي القروض في البنوك وبعض المستثمرين الخواص، وبعض الموظفين في المصالح الحكومية كالضرائب، اضافة الى الأكاديميين من اساتذة جامعيين، ومن خلال اعتماد الباحثين بدرجة كبيرة على التسليم المباشر وبالرجوع الى قاعدة للاستبيان لوحظ أن هذه الوظائف يشغلها الذكور بنسبة كبيرة جدا مقارنة بالإناث.

ب- تصنيف عينة الدراسة حسب العمر: من خلال الجدول رقم (05)، فقد تم تقسيم عينة الدراسة حسب العمر الى أربع فئات بمعدل عشر سنوات للفئة العمرية، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 26.09%، بينما تمثل الفئة العمرية الثانية نسبة 86.96%، بينما الفئة العمرية الثالثة تمثل نسبة 39.13 ، في حين أن الفئة العمرية الرابعة تمثل نسبة 21.74%.

ج- تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي: من خلال الجدول رقم (05)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع نسبيا، حيث أن نسبة 95.00% تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه ، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 5% ، ويرجع هذا

التمثيل إلى طبيعة الوظائف التي تمثل المستفيدين من خدمات المراجعة والتي تتطلب الشهادات الجامعية اضافة الى الخبرة، اضافة الى كون عينة الدراسة تشمل على 22 أستاذا جامعيا في التخصص، اضافة الى أن نسبة غير الجامعيين في العينة تمثل بعض الموظفين الذين يشغلون مناصبهم في ظل عدم وجود شهادة جامعية، وهذا باشتراط الخبرة الكبيرة التي تشترط في ذلك المنصب.

د- تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة: من خلال الجدول رقم (05)، فقد اعتمد تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 05 سنوات، حيث تمثل الفئة الأول نسبة 15.00% ، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 25.00%، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 37.50% ، وبالنسبة للفئة الرابعة للخبرة فإنها تمثل نسبة 22.50%. ويلاحظ أن معدل الخبرة يعتبر مرتفعا نسبيا بعينة الدراسة حيث أن 85% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق الخمس سنوات، وهذا يعتبر مؤشرا جيدا من حيث الاجابة على أسئلة محاور الاستبيان، ويجعل من هذه العينة الفئة المؤهلة مهنيا للإجابة على هذا الاستبيان.

المطلب الثالث: التحليل المقارن واختبار الفرضيات

ان اختبار فرضيات الدراسة، سيتم من خلال التحليل المقارن بين فئتي عينة الدراسة، بالنسبة لمسؤوليات ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

1. التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر

باعتماد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طرفي الاستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للاستبيان من مهام ومسؤوليات حالية ومتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، فقد تم ترتيب هذه المهام والمسؤوليات تصاعديا حسب أهميتها، ويوضح الجدول رقم (07) أن المهام والمسؤوليات المتفق عليها من وجهة نظر الراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، والتي تلقى قبولا عاما على كونها تمثل المهام والمسؤوليات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر. والجدول رقم (07) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمختلف إجابات العينتين حول المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجع.

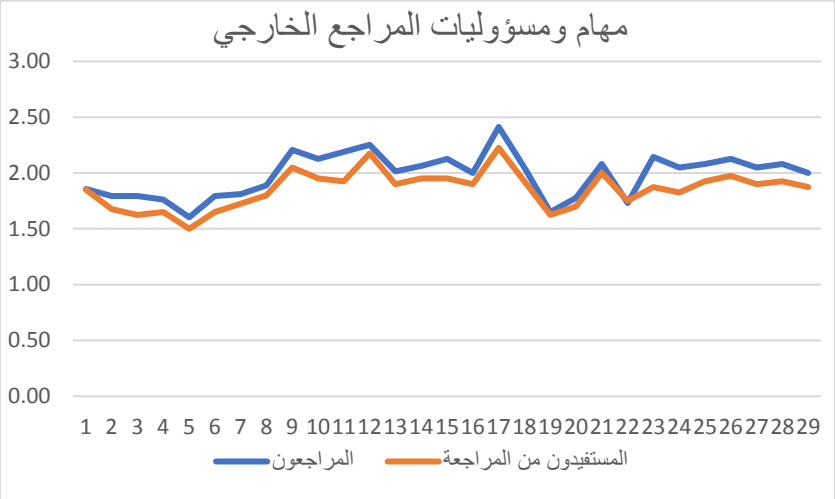
والجدول رقم (02-07) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينتي الدراسة حول المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجع

السؤال	المتوسط الحسابي		الانحراف المعياري	
	المراجعون	المستفيدون من المراجعة	المراجعون	المستفيدون من المراجعة
1	1.86	1.85	0.931	0.931

0.699	0.699	1.68	1.79	**2**
0.826	0.826	1.63	1.79	**3**
0.665	0.665	1.65	1.76	**4**
0.661	0.661	1.50	1.60	**5**
0.919	0.919	1.65	1.79	**6**
0.564	0.564	1.73	1.81	**7**
0.650	0.650	1.80	1.89	**8**
1.034	1.034	2.05	2.21	**9**
0.793	0.793	1.95	2.13	**10**
0.820	0.820	1.93	2.19	**11**
1.092	1.092	2.18	2.25	**12**
0.751	0.751	1.90	2.02	**13**
0.644	0.644	1.95	2.06	**14**
0.707	0.707	1.95	2.13	**15**
0.622	0.622	1.90	2.00	**16**
0.978	0.978	2.23	2.41	**17**
1.142	1.142	1.93	2.05	**18**
0.676	0.676	1.63	1.65	**19**
0.552	0.552	1.70	1.78	**20**
0.517	0.517	2.00	2.08	**21**
0.447	0.447	1.75	1.73	**22**
0.759	0.759	1.88	2.14	**23**
0.728	0.728	1.83	2.05	**24**
0.747	0.747	1.93	2.08	**25**
1.085	1.085	1.98	2.13	**26**
0.682	0.682	1.90	2.05	**27**
0.703	0.703	1.93	2.08	**28**
0.696	0.696	1.88	2.00	**29**

المصدر: من إعداد الطلبة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 26.0

الشـــكل رقم (02-04): يوضـــح التحليل المقارن لمهام مســـؤوليات المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمستفيدين من خدماتهم



المصدر: من إعداد الطلبة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 26.0

2. اختبار فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضيات التي تعالج اشكالية الدراسة، وتتمثل هذه المحاور في ما يلي:

رصد ملامح فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر (الفرضية الفرعية الأولى والثانية).

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل اختبار فرضيتي الدراسة بالنسبة لطرفي العينة بالاستبيان، تجدر الاشارة انه قد خصص الجزء الثاني من الاستبيان لرصد ملامح فجوة التوقعات، وذلك باقتراح مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وهذا بدمج المهام والمسؤوليات الحالية وكذلك المتوقعة من المراجع الخارجي في نفس الجزء من الاستبيان، وهذا لترك المجال لتحديد أهمية هذه العناصر لعينة الدراسة، حيث ان مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر تحكمها القوانين والتشريعات(القانون 10-01 لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر) في ظل غياب معايير وطنية أو اعتماد لمعايير دولية للمراجعة.

أ- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

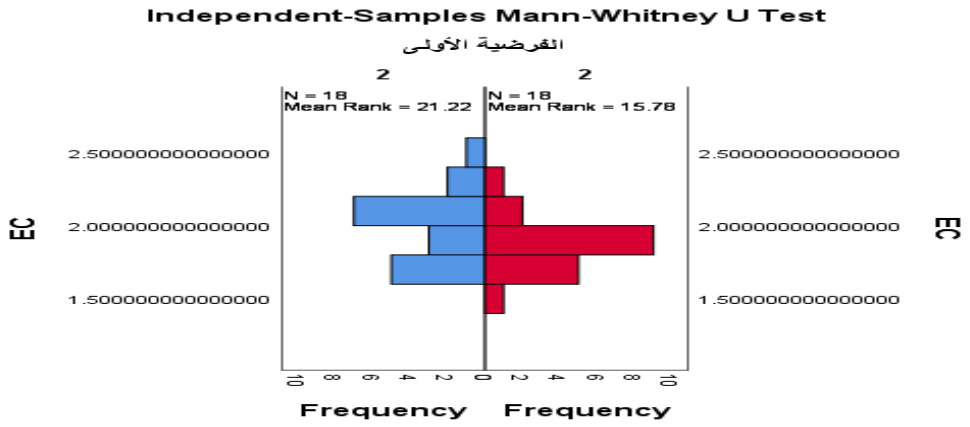
كما يوضحه الجدول رقم(08)، بلغت قيمة الاحتمال 0.126 وهي أكبر من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (**H0**)، وبالتالي قبول الفرض البديل(**H1**)، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات **الحالية** للمراجع الخارجي للحسابات.

الجدول رقم (02-08): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى

الفرضية	طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	(U)	Z	الاحتمال	الدلالة
للفرضية الفرعية الاولى	المراجعون الخارجيون للحسابات	23	21.22	0.000	-1.551	0.126	غير دال
	المستفيدون من خدمات المراجعة	40	15.78				

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 26.0

الشكل رقم (02-04): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى



المصدر: مخرجات التحليل ببرنامج SPSS 26.0

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (21.22)، أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة(15.78)، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين أكبر من متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة باحتمال قدره (0.126).

ونستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر لديهم قبول أقل لمهام ومسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

ب- اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

كما يوضحه الجدول رقم(10)، بلغت قيمة الاحتمال 0.026 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (**H0**)، وبالتالي قبول الفرض البديل (**H1**)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات

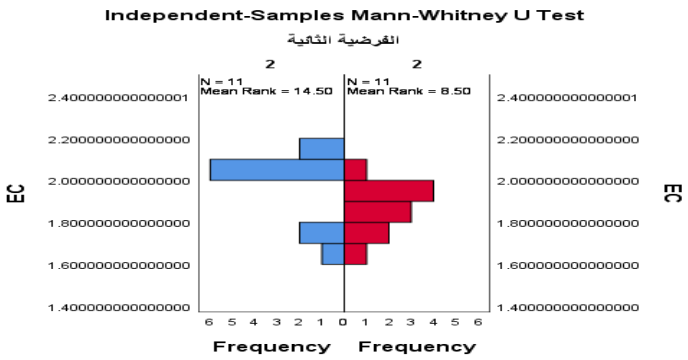
الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول **توقعات** المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي.

الجدول رقم (02-08): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الثانية

الفرضية	طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	(U)	Z	الاحتمال	الدلالة
للفرضية الفرعية الاولى	المراجعون الخارجيون للحسابات	23	14.50	4.000	-2.172	0.026	غير دال
	المستفيدون من خدمات المراجعة	40	8.50				

المصدر: من إعداد الطلبة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 26.0

الشكل رقم (02-05): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الثانية



المصدر: مخرجات التحليل ببرنامج SPSS 26.0

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (14.50)، أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة(8.50)، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة باحتمال قدره (0.0005).

ونستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر لديهم قبول أكبر للمهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

خلاصة الفصل

من خلال نتائج الدراسة الميدانية ومجمل المهام التي لم يتفق عليها طري المجتمع المالي من مراجعين ومستفيدين من خدماتهم، نجد أن بالرغم من أن بعض المهام أقرتها جملة من التشريعات الوطنية المنظمة للمهنة، فلم يتفق عليها الطرفين، وتم الاتفاق على جملة من المهام التي اشتملتها المعايير الدولية للمراجعة، وهذا ما يظهر عدم التحديد والادراك لمهام ومسؤوليات المراجع، وامكانية اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالتوافق مع اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة.

الخاتمـــــــة

الخاتمة

نتائج الدراسة الميدانية

1- النتائج المستخلصة من رفض الفرضية الفرعية الأولى.

- يوجد اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر. وهذا يجسد وجود فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر كمشكلة معاصرة، حيث أنه بالرغم من أن المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر تحكمها القوانين والتشريعات ولا سيما القانون 10-01، فانه لم يتفق حولها المجتمع المالي، حيث يظهر هذا أن فجوة التوقعات للمراجعة في الجزائر تعتبر كبيرة نسبيا وتتكون من عدة فجوات فرعية.

- وجود فجوة قصور في الأداء للمراجعة في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول مسؤوليات المراجع الخارجي الحالية. والأداء الفعلي للمراجعين الخارجيين.

2- النتائج المستخلصة من رفض الفرضية الفرعية الثانية.

- وجود فجوة قصور في المعايير للمراجعة في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول مسؤوليات المهام المتوقع الالمام بها من المراجع الخارجي.

3- النتائج المستخلصة من رفض الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية.

- وجود اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

– وجود فجوة أداء للمراجعة الخارجية في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي، حيث تتشكل هذه الفجوة وتنتج من قصور في أداء المراجعين الخارجيين في الجزائر، وكذلك قصور في معايير المراجعة في الجزائر.

– وجود فجوة المعقولية للمراجعة في الجزائر، نظرا لاختلاف آراء المجتمع المالي في الجزائر حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي، والتي ترجع الى التوقعات الغير المعقولة من المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي، والتي يتوقعها المجتمع المالي في الجزائر، ويجسد هذه التوقعات الغير معقولة من المجتمع المالي عدم وجود معايير مهنية للمراجعة في الجزائر، وتبقى الممارسة المهنية تخضع للقوانين والتشريعات في ظل المستوى الأدنى للأداء، وهذا ما يجسد فجوة المعقولية.

من خلال نتائج الدراسة الميدانية ومجمل المهام التي لم يتفق عليها طرفي المجتمع المالي من مراجعين ومستفيدين من خدماتهم، نجد أن بالرغم من أن بعض المهام أقرتها جملة من التشريعات الوطنية المنظمة للمهنة، فلم يتفق عليها الطرفين، وتم الاتفاق على جملة من المهام التي اشتملتها المعايير الدولية للمراجعة، وهذا ما يظهر عدم التحديد والادراك لمهام ومسؤوليات المراجع، وامكانية اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالتوافق مع اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة.

التوصيات

ان دراستنا لموضوع فجوة التوقعات وتحليل مكوناتها ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، من خلال الجانب النظري للموضوع، ومجمل التحليل للنتائج التي تم الوصول اليها بالدراسة الميدانية، يمكن طرح التوصيات التالية:

– ضرورة اعتماد معايير مهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل نقص وعدم اكتمال القوانين والتشريعات التي تحكمها في الجزائر، وغياب المستويات المثلى للأداء التي تحددها المعايير الوطنية والدولية.

– تفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر، من حيث اعداد مشاريع معايير وطنية للمراجعة، والتوفيق مع المعايير الدولية، واعتماد مدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، من أجل تحسين مستوى الأداء المهني، ودعم جودة الخدمات.

– تدعيم استقلال المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية، وتفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.

– زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية، والربط بين الباحثين بالجامعات والهيئات المهنية لرفع مستوى مهنة المراجعة والمتطلبات المعاصرة لها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: مراجع العربية

1- الكتب

- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
- محمد التهامي طواهر، **المراجعة الخارجية وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2006.
- محمد السيد سرايا، **المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- الصبان محمد سمير، هلال عبد الله عبد العظيم، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 .
- الصحن عبد الفتاح محمد، راشد رجب السيد، درويش محمود ناجي، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- الصحن، عبد الفتاح، وعمر حسين، **دراسات في المحاسبة المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1977.
- عطا الله، محمود شوقي، **دراسات و بحوث في مراجعة**، دار النهضة العربية، مصر، 1987.

2- المذكرات والأطروحات الجامعية:

- خليدة عابي، **دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2016.

- حمادي نبيل، **أثر الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012.

- صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

3-مجلات

- إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية**، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد05، 1995.
- حنان لونيس، **محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي رقم 41**، مجلة مخبر العلوم الاقتصادية، العدد 01، 2020.
- سعيداني محمد السعيد ورزيقات بوبكر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث/مارس 2018.
- سيد محمد، **الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 09سبتمبر2013.
- مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، جامعة بسكرة، العدد 04 ديسمبر 2008.
- منى كامل حمد، **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي**، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثلاثون، 2013.

2- مؤتمرات وملتقيات

- مسعود صديقي، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** "المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات"، جامعة ورقلة.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

1- PORTER Brenda : An empirical study of the audit expectationperformance gap, Accounting and Business Research, Winter 1993, Vol 24, Iss 93.

2- Mautz, R.K. and sharaf, H.A**. the philosophy of auditing "Sarasota**: American accunting association" "1961"

3- U.S senate, "**subcommittee on reports, accounting and management of the committee on reports**, accounting and Management of the committee on

Government operations, Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study, U.S Government printing office 1976.

4- Waller D. **time to get ride of true and fair**? The accountant's magazine، December 1990.

5- American institute of certified **public accountants the report of the commission to study the auditors responsibility** "Cohen committee report" "New York: AICPA 1978.

6- Woolf, E. "1986" **auditing to day Englewood cliffs**, N.J. prentice – Hall international, 3 rd edition, "1986".

7- Russell, G. "1986" **all eyes on accountants, time**, April 1986.

8- Braga, Viorica. "Business continuity, a constant issue for managers and auditors." Annals of Spiru Haret University (2010).

الملاحـــق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

سيدي / سيدتي المحترم (ة).

تحية طيبة وبعد.

الاستبيان الذي بحوزتكم يتضمن مجموعة من المحاور المتعلقة بموضوع بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة تحت عنوان:

عنوان الدراسة: دراسة تحليلية لفجوة التوقعات بالجزائر– دراسة حالة–.

الموضوع: استبيان موجه لإجراء دراسة استقصائية حول فجوة التوقعات بالجزائر – دراسة حالة –.

تهدف هذه الدراسة الى اختبار مدى القابلية لدى المجتمع المالي بالجزائر لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكاتب وشركات المراجعة في سياق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وعلى ذلك فقد قامت الباحثون بتصميم هذا الاستبيان، من خلال كما يلي:

- ✓ **القسم الأول:** يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.
- ✓ **القسم الثاني:** المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي بالجزائر
- ✓ **القسم الثالث:** المهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي بالجزائر

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان

	.....			
الجنس	– ذكر ☐	– أنثى ☐		
	– أقل من 25 سنة ☐	– أقل من 35 ☐	– أقل من 50 ☐	– أكثر من 50 ☐
المؤهل العلمي (الشهادة)	– غير جامعي ☐	– ليسانس ☐	– ماجستير أو دكتوراه ☐	– شهادة أخرى ☐
	– أقل من 5 سنة ☐	– أقل من 10 ☐	– أقل من 15 ☐	– أكثر من 15 ☐

المهنة	– محافظ حسابات ☐	– خبير محاسبي ☐	– مهنة أخرى حددها .....

القسم الثاني: المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي بالجزائر

من فضلك حدد مدى موافقتك على المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي بالجزائر						
رقم السؤال	السياسات والإجراءات درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.					
2	الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.					
3	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.					
4	التأكد من احترام شروط وقوانين ابرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.					
5	الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.					
6	الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.					
7	اشتمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.					
8	تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.					
9	تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.					
10	تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.					
11	تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.					
12	تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.					
13	التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.					
14	التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهمته وتوفير الوسائل اللازمة.					
15	التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.					
16	التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.					
17	الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.					
18	التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.					
القسم الثالث: المهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي بالجزائر						
من فضلك حدد مدى موافقتك على المهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي بالجزائر						
19	التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الادارة فقط.					
20	مسؤولية المراجع في توصيل اوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا.					
21	ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ او التحريف،					
22	التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.					

23	ان يعتمد المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل					
24	أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.					
25	أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.					
26	تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.					
27	اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.					
28	تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.					
29	التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.					

ملاحـــظات واقتراحـــات	
1	.....
2	.....
3	.....
4	.....
5	.....
6	.....
7	.....
8	.....
9	.....