جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم مالية ومحاسبية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب : بالرقي محمد الصالح

بعنوان :

دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية

دراسة ميدانية لعينة من مستخدمي القوائم المالية بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة :

خروبي يوسف	أستاذ محاضر قسم ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
مايو عبد الله	أستاذ محاضر قسم أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا ومقررا
موساوي عمر	أستاذمحاضر قسم ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم مالية ومحاسبية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب : بالرقي محمد الصالح

بعنوان :

دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية

دراسة ميدانية لعينة من مستخدمي القوائم المالية بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة :

خروبي يوسف	أستاذ محاضر قسم ب	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
مايو عبد الله	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا ومقررا
موساوي عمر	أستاذ محاضر قسم ب	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع لمن قال فيهما ربنا تبارك وتعالى:" **وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ۚ إِمَّا يَبْلُغَنَّ عِندَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُل لَّهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُل لَّهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا**".

إلى الوالدة الكريمة حفظها الله ورعاها ومتعها بدوام الصحة والعافية ورزقها العمل الصالح ورزقنا رضاها وطاعتها.

إلى الوالد الكريم حفظه الله وشفاه وثبت قلبه على الإيمان ورزقه حسن الختام ونيل رضا الرحمان.

أهدي ثمرة جهدي إلى كل من:

الزوجة الكريمة جزاها الله كل خير على صبرها وتشجيعها حتى إتمام العمل.

أخي عامر حفظه الله ووفقه لما يحبه ويرضاه وجعل قرة عين لمن رباه وفتح عليه أبواب الخير.

الأخ والصديق بالرقي مبارك وعائلته الكريمة لوقوفهم معنا في السراء والضراء.

رفيقا الدرب وصديقا العمر نور الأمين هباز وعبد الباقي بوراس

البراعم الصغار ينابيع السعادة وشموس الأمل:وليد،مروان،صلاح،جانة،هلال،أنيس.

طلبة العلم والمعرفة أينما كانوا وحيثما وجدوا .

محمد الصالـــح

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع فله الفضل والمنة والشكر.

واستنادا لحديث الرسول صلى الله عليه وسلم:"لايشكر الله من لايشكر الناس"

أشكر أستاذي المشرف الدكتور مايو عبد الله على قبوله الإشراف على هذا العمل فجزاه الله كل خير على توجيهاته القيمة ونصائحه الثمينة وملاحظاته الوجيهة.

الشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم قراءة هذا البحث وتقييمه فلم مني كل إحترام وتقدير على الجهد المبذول لتصويب هذا العمل.

أشكر الأخ والصديق الدكتور مناصرية رشيد على مساعدته لي في الجانب التطبيقي وقراءة الرسالة وتصويبها فجزاه الله كل خير.

الملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع دور المراجع الخارجي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية،وركزت على تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي ودراسة توقعات المجتمع المالي ومدى استجابة تقارير المراجعة الخارجية لطلبات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة .

وقد إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، ودراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال إعداد وتوزيع إستبانة على الفئة المستهدفة من مستخدمي القوائم المالية وتحليلها إحصائيا وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية(SPSS).

وخلصت الدراسة إلى أن إلتزام المراجع الخارجي بمسؤولياته ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية وإعداد تقارير مراجعة بناء على معايير التدقيق المتعارف عليها تساهم في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية. وأوصت الدراسة بضرورة تدعيم إستقلال المراجع الخارجي وتخفيض توقعات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة لتكون مقبولة ومنطقية وبضرورة الإلتزام بتقرير المراجعة النموذجي لغرض تحسين الإتصال بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:مراجع خارجي،مستخدمي القوائم المالية،تقارير المراجعة الخارجية،توقعات المجتمع المالي،معايير التدقيق.

Abstract:

This study addressed the issue of the role of the External Auditor in the needs of the users of the financial lists, focused on defining the responsibilities of the External Auditor and the financial community's expectations and the extent of the external audit reports in response to the requests of the parties benefiting from the audit services.

The study has adopted a descriptive approach in the theoretical side, a case study in the applied side through the preparation and distribution of identification on the target group of users of financial statements and analysis STATISTICALLY according to the program of the statistical package of Social Sciences (SPSS).

The study concluded that the External Auditor's commitment to its responsibilities and the expectations of the users of the financial statements and the audit reports based on generally accepted auditing standards contribute to meet the needs of users of financial statements. The study recommended the need to strengthen the independence of the External Auditor and the reduction of the expectations of the parties benefiting from the audit services to be acceptable and logical and the need for commitment to the audit report of the model law for the purpose of improving communication between the External Auditor and the users of financial statements.

Keywords: an external auditor, the users of the financial statements, the external audit reports, the financial community's expectations, the standards of scrutiny.

قائمة المحتويات

الإهداء..... III
الشكر..... IV
الملخص..... V
قائمة المحتويات..... VI
قائمة الجداول..... VII
قائمة الأشكال..... VIII
قائمة الملاحق..... IX
قائمة الرموز والإختصارات..... X
المقدمة..... أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية.....1
المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....3
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية: الأبحاث والدراسات العلمية السابقة.....20
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية.....30
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة..... 32
المبحث الثاني : نتائج الدراسة ومناقشتها.....37
الخاتمة.....54
المراجع.....59
الملاحق.....64
الفهرس.....76

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	مجتمع الدراسة	33
2-2	متغيرات الدراسة	33
3-2	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها	35
4-2	مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى مع تحديد التصنيف	35
5-2	معامل آلفا كرونباخ	36
6-2	توزيع العينة حسب الجنس	37
7-2	توزيع العينة حسب العمر	37
8-2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	38
9-2	توزيع العينة حسب التخصص	38
10-2	توزيع العينة حسب الخبرة	38
11-2	توزيع العينة حسب الوظيفة	39
12-2	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات العينة حول فقرات المحور الأول	39
13-2	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات العينة حول فقرات المحور الثاني	40
14-2	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات العينة حول فقرات المحور الثالث	41
15-2	العلاقات الإرتباطية بين جميع متغيرات الدراسة	46
16-2	الإرتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع	47
17-2	تباين خط الإنحدار	48
18-2	قيم معاملات خط الإنحدار	49
19-2	تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات العينة حسب الجنس	49
20-2	تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات العينة حسب العمر	50
21-2	تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات العينة حسب المستوى العلمي	50
22-2	تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات العينة حسب التخصص	51
23-2	تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات العينة حسب الخبرة	51
24-2	تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات العينة حسب الوظيفة	52

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	توزيع العينة حسب الجنس	37
2-2	توزيع العينة حسب العمر	37
3-2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	38
4-2	توزيع العينة حسب التخصص	38
5-2	توزيع العينة حسب الخبرة	38
6-2	توزيع العينة حسب الوظيفة	39
7-2	مدى ملائمة خط الإنحدار	48

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الإستبيان	65
02	الأساتذة المحكميين للاستبيان	68
03	نتائج spssبالنسبة للخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة	68
04	نتائج spss بالنسبة للإنحرافات المتوسطية والإنحراف المعياري لمحاور الإستبيان	70
05	معامل ألفا كرومباخ	71
06	إختبار فروض الإرتباطات بين المتغيرات	71
07	تحليل التباين الأحادي(ONE WAY ANOVA)لإختبار تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغير المتابع	74

قائمة الإختصارات والرموز

الإختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS240	International accounting standard N240	المعيار المحاسبي الدولي رقم240

المقـــدمة

أ.توطئة:

تعتمد مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل رئيسي على ثقة الجمهور لنجاحها في تقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة،وعلى الرغم من أن هناك تضارب المصالح والتوقعات والتوجهات بين مختلف المراجعين الخارجين من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية المدققة من جهة أخرى ،كان لابد على مزاولي هذه المهنة أن يأخذوا بعين الإعتبار المصالح المتنوعة لتلك الأطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة.

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل حول مصداقية القوائم المالية المعدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووفقا لمعايير التدقيق المعتمدة إلا أن للمراجع الخارجي دورا جوهريا يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة وإمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الإقتصادية من طرف مستخدمي تلك القوائم المالية.

ب.طرح الإشكالية:

لا يوجد إتفاق واضح حول دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ،حيث يمكن القول أن هناك إتجاها قويا ومتزايدا ينتقد أداء ونتائج عمل المراجع الخارجي خاصة بعد فضيحة **انرون** ،والتي أدت إلى إفلاس إحدى كبرى شركات المراجعة في العالم آرثر أندرسون (**Arthur Andersen**) ،مما أعاد الجدل حول موضوع ظهر في الثمانينات من القرن الماضي ومازال الجدل حوله مستمرا إلى الآن والذي أطلق عليه فجوة التوقعات (**Expectation Gap**).

فالمجتمع المالي يتوقع من المراجعين الخارجيين أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحيادية واكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع صدور القوائم المضللة للمستفيدين، بينما يتوقع المراجعون الخارجيون من مستخدمي القوائم المالية أن يفهموا واقع مهنة التدقيق وإمكانياتها وأهدافها.وهذا الاختلاف أدى إلى ظهور ما يسمى بفجوة التوقعات، مما شكل تحديا كبيرا للمراجع الخارجي يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماته وتلبية رغباتهم.

إن قضية عدم رضا مستخدمي القوائم المالية شغلت حيزا واسعا في الفكر المحاسبي واكتسبت إهتماما واسع النطاق من الجهات والإتحادات المهنية والمجاميع العلمية ذات العلاقة، كون أن محتويات تقرير المراجع الخارجي قد فقدت فاعليتها وأصبح لها إنعكاساتها السلبية على عملية إتخاذ القرارات.

من خلال ما سبق ، فإنه يمكن صياغة مشكلة بحثنا في السؤال الرئيسي التالي:

مالدور الذي يلعبه المراجع الخارجي لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

1. هل التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة قدرته على تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية؟
2. هل دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من آداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة؟
3. ما مدى ملائمة تقرير المراجع الخارجي لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية ؟

ت.فرضيات البحث:

على ضوء مشكلة البحث والتساؤلات الفرعية المطروحة، فإننا ننطلق من الفرضيات التالية:

1. تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة قدرته على تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛
2. دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من آداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة؛
3. تلبي تقارير المراجعة الخارجية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية مما يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.

ث.مبررات إختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار هذا الموضوغ في مبررات ذاتية وأخرى موضوعية :

1-المبررات الذاتية: وتتمثل فيمايلي:

- إرتباط موضوع البحث بتخصصنا دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛
- الميول الذاتي إلى مواضيع المراجعة.

2-المبررات الموضوعية: وتتمثل في:

- الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومساعدة مستخدميها على إتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة؛
- قلة البحث في الموضوع على المستوى الوطني في حدود علم الطالب.

ج. أهداف الدراسة وأهميتها:

سنسعى في هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان مسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي والقيود والضغوطات التي يتعرض لها؛
2. بيان مدى إستجابة محتوى تقرير المراجع الخارجي لحاجات مستخدمي القوائم المالية؛
3. معرفة حاجات وطلبات مستخدمي القوائم المالية المتوقع تلبيتها من طرف المراجع الخارجي؛
4. معرفة آراء ممارسي مهنة المحاسبة من المستفيدين من خدمات المراجعة حول مدى قدرة المراجع الخارجي على تلبية إحتياجاتهم من خلال توزيع استمارة إستبيان عليهم.

أما أهمية الدراسة فتتمثل في الدور الذي يضطلع فيه المراجع الخارجي لتحقيق أهداف وغايات مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات الاقتصادية لاسيما بعد الإنتقادات التي واجهتها مهنة التدقيق جراء ظهور ما يعرف بفجوة التوقعات .

ح.حدود الدراسة:

-الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع إستمارة الإستبيان وتاريخ إستلام آخر إستمارة من شهر (أفريل إلى شهر ماي 2017).

–الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة إستقصاء آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة من المستفيدين من القوائم المالية على مستوى ولاية ورقلة.

خ.منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

في إطار تحقيق هدف البحث إستخدم الطالب المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري .أما الدراسة الميدانية فقد إستخدم الطالب دراسة حالة من خلال استبانة تم تصميمها لهذا الغرض وقد تم تحليلها عن طريق برنامج spss واستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة.

د.صعوبات البحث:

تمكن صعوبات البحث فيما يلي:

1. عدم الجدية في الرد على الإستبيان وطول فترة استرجاع الإستبيانات الموزعة؛
2. قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛
3. عدم كفاية مدة إنجاز المذكرة لإعدادها بشكل أفضل.

ذ.هيكل البحث:

بغية دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي، إضافة إلى المقدمة والخاتمة اللتان تتضمنان العناصر المتفق عليها منهجيا.

في الفصل الأول "الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة " تطرقنا في المبحث الأول إلى الجانب النظري للدراسة ؛حيث تضمن المطلب الأول المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية ،وتضمن المطلب الثاني حاجات مستخدمي القوائم المالية .أما المطلب الثالث فقد تضمن مدى تلبية تقرير المراجع الخارجي لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية.بالنسبة للمبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة في الموضوع وأهم ما يميز دراستنا عن معالجة مشكلة الدراسة بالنسبة للمواضيع السابقة.

أما الفصل الثاني "الدراسة الميدانية" فقد خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الإستبيان الموجه لفائدة ممارسي مهنة المحاسبة من المستفيدين من القوائم المالية من أجل إستقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى إستيعابهم للمشكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقة

تمهيد:

تعتمد مهنة التدقيق بشكل رئيسي لنجاحها على ثقة مستخدمي القوائم المالية ،فرغم وجود تعارض بين مصالح طالبي خدمة المراجعة وعارضيها يبقى الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل حول مصداقية القوائم المالية ومدى عدالتها ووضوحها بشكل يسمح لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات مهنة التدقيق من أن تتخذ القرارات الإقتصادية المناسبة لها.

ولقد برز دور التدقيق الخارجي للقوائم المالية كأمر ضروري وغاية مطلوبة من أجل التأكد من شمول تلك القوائم لمعلومات كافية ومناسبة تحول دون تضليل مستخدمي تلك القوائم المالية، لاسيما بعد تزايد الطلب على خدمات المراجعة في ظل تنامي حجم المؤسسات وظهور شركات وأسواق المال .

رغم العديد من الإنتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة الخارجية يبقى للمراجع الخارجي دورا جوهريا، يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة، وابداء الرأي حول مصداقيتها تعزيزا للثقة بها ، ومحاولة إرضاء جميع الأطراف المستفيدة من خدماته لتمكينهم من إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع ؛حيث قمنا بتقسيمه الى مبحثين ؛ تطرقنا في المبحث الأول إلى الجانب النظري لموضوع البحث ؛ أين تناولنا المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية ، وتطرقنا إلى إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ومدى تلبية تق ارير المراجعة الخارجية لإحتياجاتهم ،وذلك من خلال ثلاث مطالب.أما فيما يتعلق بالمبحث الثاني ؛ فقد تناولنا فيه الأدبيات التطبيقية للموضوع بالتعرض إلى الدراسات السابقة للموضوع ومقارنتها بدراستنا وبيان مميزات دراستنا .

المبحث الأول: الأدبيات النظرية، مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية واحتياجات مستخدمي القوائم المالية

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية

الفرع الأول: ماهية المراجعة

أولا: تعريف المراجعة

قدمت العديد من التعريفات للمراجعة ومن أهمها:

1.تعريف (Bonnault et Germond):

تعرف المراجعة على أنها:" إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة،وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمباديء المحاسبية المعمول بها ،في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة "[1].

2.تعريف (Raffegeau , Jet al) :

المراجعة هي " فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات "[2].

3.تعريف جمعية المحاسبة الامريكية :

المراجعة هي" عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن ،بشكل موضوعي،التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ،وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[3].

ثانيا: أنواع المراجعة

يمكن تصنيف عملية مراجعة الحسابات إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواعا مختلفة لعملية مراجعة الحسابات[4] :

1. من حيث الحدود، المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية؛
2. من حيث الفحص، المراجعة التفصيلية والمراجعة الإختبارية؛
3. من حيث التوقيت، المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة؛
4. من حيث الإستقلال، المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية؛
5. من حيث الإلزام ، المراجعة الإلزامية والمراجعة الإختيارية.

---

[1] صديقي مسعود،محمد التهامي طواهر،**المراجعة وتدقيق الحسابات**،مطبعة مزوار،الوادي،الجزائر،الطبعة الأولى،2010،ص :10-11.

[2] محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثالثة،2008 ،ص:11.

[3] وليام توماس،أمرسون هنكي،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**،ترجمة أحمد حامد حجاج،كمال الدين سعيد،دار المريخ للنشر،الرياض،السعودية، 1989،ص:26.

[4] بن يخلف آمال،**المراجعة الخارجية في الجزائر**،مذكرة ماجيستير،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر،جانفي2002،غير منشورة ،ص:26.

وسوف نتناول التصنيفات السابقة ، وذلك على النحو التالي[1]:

1.تبويب المراجعة من حيث حدودها:

1.1.المراجعة الكاملة:

وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه،ولايعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة ، وإنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفرادات التي شملتها إختباراته ،حيث ان مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص .

2.1.المراجعة الجزئية:

وهي التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة؛ أي أن المراجعة تتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال بينما الجهة التي تعين المراجع هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها على سبيل الحصر،وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق أو حدود المراجعة المكلف بها .

2.تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص:

1.2.المراجعة التفصيلية:

وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيها يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

2.2.المراجعة الإختبارية:

وهي المراجعة التي تعتمد علىٌ إقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية،وتتم هذه المراجعة باعتماد المراجع أحد هذه الأساليب:

أ.التقدير الشخصي(العينات الحكمية).

ب.علم الاحصاء(العينات الإحصائية).

3.المراجعة من حيث التوقيت:

1.3.المراجعة النهائية:

هذا النوع من المراجعة مناسب للمنشئآت الصغيرة والمتوسطة الحجم،وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ،وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها ،كما أنها تؤدي إلى عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المراجع ومساعديه على المؤسسة ،بالإضافة الى أنها تؤدي إلى تخفيض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعمليه المراجعة.

[1] بن يخلف آمال، مرجع سابق، ص:26-29.

2.3.المراجعة المستمرة:

وهي التي يقوم فيها مراجع الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تتم أولا بأول خلال السنة المالية.

4.المراجعة من حيث الاستقلال:

1.4.المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي" وظيفة تحقيق وتقييم للمراقبة الداخلية والتي تمارس بطريقة دورية في المؤسسة لكي تساعد المسؤولين بمختلف مستوياتهم للسيطرة على نشاطاتهم وتحسينها أكثر"[1].

2.4.المراجعة الخارجية:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها" عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة ،بشأن الأحداث والتصرفات الإقتصادية،لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية وأصحاب المصلحة في المشروع" [2] .

5.المراجعة من حيث الإلزام[3]:

1.5.المراجعة الإلزامية:

تتم وفقا لإلزام قانوني تفرضه التشريعات القانونية ؛ فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده ،وذلك ضمانا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة.

2.5.المراجعة الإختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يتحتم القيام به،وإنما تطلبه المؤسسة الإقتصادية وخاصة شركات الأشخاص وشركات الأموال.

ثالثا: معايير المراجعة:

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها؛التي تصدرها الهيئات المهنية،وتلقى القبول العام،والتي تنعكس على الإجرءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة.وقد صنفت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية[4]:

1.المعايير العامة أو الشخصية General or Personal Standards

وتتضمن هذه المعايير كل من الاتي:

- التدريب والكفاءة أو التأهيل العلمي والعملي للمراجع؛

[1] رضا خلاصي ،**مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2013،ص:34.

[2] بلقاسم بعوج،**أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة،2014 ،ص:7.

[3] بلقاسم بعوج،مرجع سابق،ص:21.

[4] خالد امين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية** ،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان، الأردن،2007،ص:49.

- الإستقلال أو الحياد ،أي إستقلال المراجع في تفكيره وعمله وأن يكون الإستقلال ظاهريا وواقعيا؛
- العناية المهنية اللازمة أو الواجبة في عملية التدقيق برمتها وفي إعداد ووضع تقرير المراجعة النهائي.

2.معايير العمل الميداني Standards of FieldWork

وتتضمن هذه المعايير مايلي:

- التخطيط والإشراف وذلك للقيام بعملية التدقيق بالشكل المطلوب الذي يلبي طموحات ومتطلبات المستفيدين؛
- دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمها كأساس لمدى الإعتماد عليها.وتحديد مدى التوسع في إختبارات المراجعة واجراءاتها لإتمام الفحص.
- الإثباتات؛ أي أن يتم الحصول على الدليل الموضوعي الكافي من خلال الفحص والملاحظة والسؤال والمطابقة للوصول إلى أساس معقول للرأي المتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص.

3.معايير إعداد أو وضع التقرير: Standards of Reporting

وتتضمن هذه المعايير الآتي:

- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة هذا العام هي نفسها التي تم تطبيقها في الأعوام السايقة (الاتساق) ؛
- يذكر التقرير أن الافصاح مناسب في القوائم المالية وبدرجة مناسبة ومعقولة؛
- أن يحتوي التقرير إما التعبير عن رأي المراجع بشان مدى صحة القوائم المالية ككل أو بالتصريح بأنه لايمكن التعبير عنه في القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب أن يوضح المراجع أسباب ذلك الإمتناع.وفي جميع الحالات يجب أن يحتوي التقرير على طبيعة الفحص الذي قام به المراجع ودرجة مسؤليته عن ذلك.

رابعا: أهداف المراجعة[1]

تطورت أهداف المراجعة نتيجة عدة عوامل، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين:

أ.أهداف تقليدية:

ويمكن تلخيصها في مايلي:

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها؛
2. إبداء رأي فني إستنادا إلى أدلة و براهين على عدالة الكشوفات المالية؛
3. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات المحاسبية من أخطاء وغش؛
4. التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
5. مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

[1] بلقاسم بعوج،مرجع سابق،ص:10.

6. مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
7. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ب.أهداف حديثة:

إنتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير، وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية ، وخروج برأي فني محايد يبين ناتج المؤسسة من ربح أو خسارة و مركزها المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف:

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها،ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
2. تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
3. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي ومحددات عمله والضغوط المفروضة عليه

أولا:تعريف المراجع الخارجي

المراجع الخارجي هو الشخص المسؤول عن تدقيق حسابات المؤسسة مهما كان شكلها أو حجمها ، بهدف إعطاء رأي فني محايد حول صحة هذه الحسابات .كما يمكن تعريفه بأنه:"الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة إنتظام حسابات وقوائم المؤسسة المتعلقة بالجرد والإستغلال، طبقا لنص المادة06 من القانون رقم91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991"[1].

ثانيا. مسؤوليات المراجع الخارجي

1-مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش

حسب المعيار الدولي IAS240 فإن مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الادارة والمكلفين بالحوكمة.

وفي مجال تحديد مسؤوليات المراجع عن إكتشاف الأخطاء والغش؛ فإنه غير مسؤول عن منع الغش ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل يتضمن إجراءات اضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها[2].

[1]Ali mazouz,Sadi nacer eddine,**La pratique du Commissariat aux Comtes en Algerie**,Edition SNC Alger,1993,p :45.

[2] أرزاق أيوب محمد كرسوع،**مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة**،مذكرة ماجيستير غير منشورة،كلية التجارة،غزة،فلسطين،2008 ،ص:98-99.

2-مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه

إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينهما وبالتالي فإن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا من الناحية القانونية تجاه عميله؛ أي الشركة التي يراجع حساباتها ،ويتحمل مسؤوولية الإخلال بأحكام ذلك العقد[1] .

3-المسؤولية تجاه الطرف الثالث

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ،لذلك تعبر مسؤولية تقصيرية تجاه الأطراف المتضررة مصالحهم بسبب إعتمادهم على تقريره ،ففي معظم الحالات يتعرض المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم إكتشافهم للأخطاء والغش.

4-المسؤولية الجنائية للمراجع

يتعرض المراجع الخارجي للمسؤولية الجنائية أثناء أداء عمله[2]،وذلك إذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع .فعلى المراجع الخارجي إتخاذ كل الإجراءات اللازمة لإستبعاد الشك من خلال إبلاغ كافة الأطراف عن الخطأ أو الغش المكتشف .كما أنه يتحمل العقوبات المحددة قانونا عن كل تقصير بالتزام قانوني.ولاشك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأية خدمات واستشارات اخرى[3].

4-المسؤولية المهنية للمراجع

يتوقف تقييم وتقدير تقرير المراجع الخارجي على الجهات التي تستخدمه؛ على قدرته على تحمل المسؤولية.فالمراجع يعرض خبرته وخدماته ومايتمتع به من كفاءة ومهنية على الشركات والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ،وكلما زادت قدرته على تحمل المسؤولية زاد إحترام مستخدمي القوائم الماليه له .فالمراجع الناجح من يلتزم بالقواعد الأخلاقية للمهنة مما يزيد الثقة في نتائج أعماله[4].

ثالثا : الأخلاقيات المهنية للمراجع الخارجي

قدم دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين للأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين المهنيين مباديء أساسية للأخلاقيات واجبة التطبيق على كافة المحاسبين يمكن تلخيصها في مايلي[5]:

- ✓ **مبدأ الكمال**: L'intégrité يجب على المراجع أن يكون مستقيما، شريفا وصريحا، أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجعة؛

[1] محمد بشير غوالي،دور **مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**،مجلة الباحث،العدد رقم 12،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة،2013،ص:131.

[2] يونس عباس أكبر وآخرون،**نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية"دراسة تحليلية للمعايير والتدقيق المعتمدة**،مجلة الباحث للإدارة والإقتصاد،العدد السادس والثمانون،العراق،2011،ص:48.

[3] محمد بشير غوالي،مرجع سابق،ص:131.

[4] المرجع السابق،ص:131.

[5] شريقي عمر،**محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات"دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب"**،الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق،11-12 أكتوبر 2010،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة 20 أوت 1955سكيكدة،ص:02.

- ✓ **مبدأ الموضوعية:** L'objectivité أي على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا، منصفا وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة؛
- ✓ **مبدأ الإستقلالية:** L'indépendance أي أن يكون المراجع حرا، محايدا وغير متحيز في أداء مهامه؛
- ✓ **مبدأ الكفاءة:** La compétence على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة وذلك ببذل العناية المهنية والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة؛
- ✓ **مبدأ السرية:** Secret Professionnel على المراجع المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه، وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك. وينطبق هذا المبدأ على مساعديه؛
- ✓ **إحترام قواعد المهنة:** Respect des règles professionnelles على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء آدائه لعمله.

رابعا: الضغوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي

يمكن تصنيف الضغوط التي يتعرض لها المراجع حسب ثلاث حالات:

1.**ضغوط مرتبطة بمكتب المراجعة:** وتشمل:

1.1.ضغط الموازنة التقديرية للوقت: تعتبر ضغط الوقت أبرز الاسباب التي يلجأ إليها الممارسون لتبرير ممارسات المراجعة غير المنظمة؛ خاصة ضغوط موازنات الوقت ، ويؤدي ضيق الوقت الى التقليل من فعالية عملية المراجعة نظرا للتنافس الكبير بين مكاتب المراجعة للحصول على أكبر قدر ممكن من العملاء، وبالتالي تحصيل أتعاب أكثر.

2.1.ضغط الإذعان للمشرفين :يشير الى إمكانية قيام المشرف بالضغط على المرؤوسين في صورة تعليمات غير ملائمة لإتخاذ قرارات معينة قد تخالف المعايير المهنية والأخلاقية .

3.1.التعارض بين التكلفة والجودة : تواجه مكاتب المراجعة مشكلة التوفيق بين التكلفة والجودة؛ حيث أن بقاءها يتطلب تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة مما يؤثر على أداء المراجع.

4.1.ضغط الزملاء في مكاتب المراجعة: يؤثر ضغط الزملاء في العمل على سلوك وأداء المراجع،؛حيث أن مجموعة الزملاء في المكتب ربما تمثل تسهيل لتشجيع أو عدم تشجيع المراجع لمخالفة المعايير المهنية.

2.**الضغوط المرتبطة بالجوانب السلوكية والإدراكية للمراجع** : وتشمل:

1.2.التعارض بين المصلحة الذاتية للمراجع والتزامه بالمعايير المهنية: ويتمثل هذا التعارض في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع بين مصلحته الذاتية– كتعظيم العائد المادي والإحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والسمعة المهنية –والتزامه بالمعايير المهنية.

2.2.إدراك المراجع للمسؤولية: يؤثر إدراك المراجع للمسؤولية على تصرفاته وأحكامه ؛ فالمراجعون المسؤولون عن قراراتهم أكثر احتمالا للتحفظ في آرائهم عن المراجعين غير المسؤولين عن قراراتهم.

3.الضغوط المرتبطة بعملاء المراجعة :وتتمثل في:

1.3.التعارض بين المراجع والشركة محل المراجعة (إدارة وملاك) : والمقصود به الخلاف أو النزاع الذي يحدث عند مستوى إتخاذ القرارات، وتعتبر قضية التعارض تهديدا خطيرا لإستقلال المراجع.

2.3.التعارض بين المراجع والأطراف الأخرى (الطرف الثالث):تسعى الأطراف الاخرى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية ،ويسعى المراجع إلى تعظيم منفعته الذاتية؛ الأمر الذي يؤدى إلى التعارض بين تحقيق مصلحة كل طرف على حساب مصلحة الطرف الآخر.

3.3.التعارض بين الملاك والإدارة: الإختلاف بين دوافع وأهداف كل من الملاك والإدارة يشكل ضغطا كبيرا على عمل المراجع ، ويؤدي إلى الشك حول مدى إستقلالية المراجع .

4.3.التعارض بين المستويات الإدارية:تعتبر المستويات الإدارية البيئة التي يمارس فيها المراجع فحصه تمهيدا لإصدار تقريره.وقد يحدث أن يتعمد مستوى إداري إخفاء بعض البيانات عن المراجع حتى لايظهر بمستوى سيء بالنسبة للمستويات المنافسة.

المطلب الثاني: إحتياجات مستخدمي القوائم المالية

الفر ع الأول: مستخدمو القوائم المالية

تخدم القوائم المالية شرائح مختلفة من المستخدمين، ويمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة وقسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة؛ لأن مهمتهم تكمن في مساعدة وحماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة[1] :

أولا.المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة: يتمثل هاؤلاء المستخدمون في الفئات التالية:

1. **الدائنون:** يهتم الدائنون بالمعلومات المتعلقة بآجال الإستحقاق والقدرة على السداد[2]؛
2. **العاملون:** يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات، توفير المكافئات، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل[3]؛
3. **المستثمرون:** يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة بالاسهم[4]؛

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي،**المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2009،ص:14.

[2] فضالي إلياس،مداخلة بعنوان،**عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**،الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية والمؤسسة الإقتصادية الجزائرية"متطلبات التوافق والتطبيق"،معهد العلوم الإقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير ،المركز الجامعي سوق اهراس،يومي 25و26ماي2010

[3] صالح مرازقة،مداخلة بعنوان،**القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية**،الملتقى الدولي الأول حول الإقتصاد الإسلامي"الواقع ورهانات المستقبل"،معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،المركز الجامعي غرداية،بدون تاريخ،ص:08.

[4] شعيب شنوف،**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،الجزء الأول،طبعة2009،ص:184.

4. **الموردون والعملاء:** يهدف الموردون والعملاء إلى الحصول على معلومات تساعدهم على إتخاذ القرارات؛ لذا فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة مدى قدرة المؤسسة على الإستمرار ،ويركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل[1]؛

5. **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الإقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين ،وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بانشطتها وفرص إزدهارها[2].

ثانيا.المستخدمون ذوي المصلحة غير المباشرة: ويتمثلون فيمايلي:

1.المدققون: يعتبر المدقق وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقريره حول مدى سلامة وصحة البيانات الواردة في القوائم المالية، وبناء على رأيه الفني المتضمن في تقريره تتخذ الأطراف المستفيدة قراراتها المناسبه لها.

2.الحكومات ووكالاتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بالمعلومات الصادرة من المؤسسة عن طريق القوائم المالية بما يسمح لها بعملية توزيع الموارد،ولكي تتمكن من رسم بعض السياسات الإقتصادية على المستوى الوطني مثل إستخدامها على مستوى إدارة الضرائب لغرض إحتساب الضريبة على الأرباح .كما تعتبر وسيلة للتخطيط والمتابعة والإحصاء على مستوى المحاسبة الوطنية[3].

3.النقابات العمالية واتحاد العمال:تشمل هذه الفئة كل من العاملين والنقابات والإتحادات المهنية التي تمثلهم والذين يقومون بعملية تجميع المعلومات اللازمة للإطمئنان على مستقبل المؤسسة التي يعملون بها ،ومدى قدرتها على الإستمرار كمصدر دخل لهم[4].

4.المحللون الماليون: يهتم المستثمرون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد الذين يمثلون عملائهم ،فإن أي خلل في القوائم المالية والإيضاحات المتعلقة بها ينعكس على صحة التحليل، وبالتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء ،ويرى البعض أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على إجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعدهم في عملية إتخاذ القرار المناسب.

الفرع الثاني:إحتياجات مستخدمي القوائم المالية:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع الخارجي أن يقدم لهم النصائح فيما يتعلق باحتمال فشل أو تعثر الشركة محل التدقيق. كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية وعملية الغش التي تؤثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع إصدار القوائم المضللة .

إن توقعات مستخدمي القوائم المالية يمكن أن تكون معقولة أو غير معقولة حسب درجة إلمام المستخدمين بمهنة المراجعة

---

[1] فائز زهدي الشلتوني،مذكرة ماجستير بعنوان،**القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**،غيرمنشورة ،الجامعة الإسلامية فلسطين،2005،ص:33.

[2] شعيب شنوف،مرجع سابق،ص:185.

[3] أحمد برير،**جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**"حالة الجزائر"،رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،قسم العلوم التجارية،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014،ص:83.

[4] مدحت فوزي عليان وادي، ،**أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية**،مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية فلسطين،2006،ص:143.

كما يجب على المراجع أن يأخذ هذه التوقعات في إعتباره حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة. وكذلك لتجنب المشاكل من مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على تقريره في الحكم على المؤسسة محل المراجعة.وتتمثل توقعات مستخدمي القوائم المالية في العناصر التالية:

أولا.إستقلالية مراجع الحسابات:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية ان يحافظ المراجع عن استقلاله عند مزاولة عمله المهني .حيث يعتبر الإستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة الى خدمات المراجعة.غير أن المراجع يواجه عدة تهديدات تحد من استقلاله في الواقع العملي والتي ذكرناها سابقا .وبالرغم من ذلك فإن توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص محافظة المراجع على إستقلاله عند مزاولة عمله المهني تعتبر معقولة ومن الضروري العمل على تحقيقها[1].

ثانيا.مسؤولية المراجع على إعداد القوائم المالية:

يعتبر بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة .وهذا لايتفق مع ماتضمنته معايير المراجعة الدولية(معيار المراجعة الدولي رقم(700)تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية) .حيث أن مسؤولية إعداد تلك القوائم تقع على عاتق المؤسسة وليس المراجع .كما أن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من ابداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

مما سبق يتضح، أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وواجبات المراجع وفقا للمعايير المهنية فيما يتعلق بالمسؤولية عن إعداد القوائم المالية.كما أن توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية تعتبر توقعات غير معقولة. وسبب ذلك يعود إلى جهلهم وعدم إلمامهم بأمور المراجعة جيدا[2].

ثالثا.مسؤولية المراجع على إكتشاف الغش والأخطاء : ويتم ذلك من خلال تحقق الاهداف التالية:

1. يجب أن يكون هدف المراجع الخارجي إكتشاف حالات الغش والأخطاء والإحتيال؛
2. أن يوفر عمل المراجع الخارجي الضمان والتأكيد بعدم إرتكاب الغش بواسطة منتسبي المؤسسات موضوع التدقيق؛
3. إكتشاف الغش والتلاعب يصبح هدفا رئيسيا للمراجع الخارجي يتقدم على تدقيق الثقة في القوائم المالية والتحقق من دقة السجلات المحاسبية؛
4. مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف كل حالات التلاعب الهامة.

يتضح مما سبق أن الكثير من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المراجع يعتبر مسؤولا عن كل حالات الغش وليس الحالات الهامة فقط.كما يؤكد الكثير من الباحثين على أهمية وضرورة أن يتحمل المراجعون مسؤوليات أكبر لإكتشاف الغش نظرا لأن المجتمع يتوقع منهم إكتشاف كل حالات الغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة[1].

---

[1] عبد الرزاق خليل،رشيدة خالدي،مداخلة بعنوان،**القياس الكمي لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**"دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر"،الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الاغواط، يومي 20-21 نوفمبر2013،ص:06.

[2] المرجع السابق،ص:7.

رابعا .مسؤولية المراجع على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار: ويتضح ذلك من خلال:

1. الاعتقاد بأن تقرير المراجع الخارجي النظيف لايعني بالضرورة عدم وجود مشاكل مالية خطيرة تحيط بالمؤسسة وتعرضها لعدم القدرة على الإستمرار في نشاطها مستقبلا؛
2. التوقع من المراجع الخارجي التعمق في شؤون المؤسسة والقيام بدور فاعل في تحديد مدى الإفصاح عن إمكانية تعثر المؤسسة محل التدقيق أو إمكانية حدوث افلاس؛
3. التقرير النظيف الذي يقدمه المراجع الخارجي يضمن الحالة المالية للمؤسسة محل التدقيق وقدرتها على الإستمرار في نشاطها وبالتالي فإن حدث وإن فشلت المؤسسة فإن ذلك يعني فشل التدقيق .

مما سبق يتضح لنا أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وبين واجبات المراجع وفق المعايير المهنية بخصوص إذا ماكان تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط.ويمكن القول أن توقعات مستخدمي القوائم المالية تعتبر غير معقولة. وأنه من المعقول أن يتوقع مستخدمي القوائم المالية الإفصاح عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر وعدم التأكد.كما يجب على المراجع أن يكون واعيا ومدركا للتأثيرات الممكنة لتلك المخاطر على قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط[2].

خامسا.مسؤولية المراجع على إكتشاف التصرفات غير القانونية: ويتم ذلك من خلال تحقيق مايلي:

1. على المراجع الخارجي أن يقدم تأكيد بخصوص إكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تاثير هام على القوائم المالية؛
2. يعتقد مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع الخارجي مسؤولا عن إعداد القوائم المالية وضمان دقتها وصحتها ،كما أنه مسؤول على اكتشاف التلاعب والتصرفات غير القانونية بغض النظر عن تأثيرها الهام على تلك القوائم المالية.

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.ويمكن القول أن تلك التوقعات تعتبر توقعات معقولة.ورغم أهمية أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيض إمكانية إرتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن .بالإضافة إلى زيادة إمكانية إكتشافها في حالة إرتكابها .فإنه من الضروري توسيع نطاق مسؤوليات المراجعين بخصوص إكتشاف التصرفات غير القانونية[3].

---

[1] خليل عبد الرزاق،رشيدة خالدي،مرجع سابق،ص:8.

[2] المرجع سابق،ص:07-08.

[3] المرجع السابق،ص:09.

الفرع الثالث: فجوة التوقعات في مهنة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة العديد من الإنتقادات تعبر عن التباين الموجود بين إعتقادات مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات المراجع الخارجي وبين إعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات .وهذا ما أدى الى ظهور فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية .مما أدى إلى زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة،الأمر الذي ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسي لإتخاذ القرارات.

وسوف نتطرق بشيء من الإيجاز لفجوة التوقعات من حيث تعريفها وأسبابها وسبل تضييقها معتقدين أن تقليص فجوة التوقعات يسمح للمراجع الخارجي بتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

أولا.تعريف فجوة التوقعات:

1.تعريف Ojo,Marianne: هي الفرق بين مايتوقعه ويريده المجتمع ومستخدمي القوائم المالية وماتتوقع مهنة المراجعة تحقيقه من عملية المراجعة[1].

2.تعريف :Lee , 1994 هي التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراقبي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم؛حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراقبي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب[2].

ثانيا.أسباب فجوة التوقعات:

لم يتم الإتفاق بشكل قاطع على مسببات فجوة التوقعات في معظم أدبيات المراجعة،وهذا راجع إلى الإختلاف في البيئة وإلى درجة تقدم المنظمات المهنية ودور المراجعة في المجتمع ودرجة إستقلال مراجع الحسابات ومسؤوليته عن إكتشاف الأخطاء والغش في المراجعة ومدى وجود إتصال فعال في بيئة المراجعة ، وهذه الأسباب تقسم إلى اسباب خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة وأسباب أخرى تعود إلى مستخدمي القوائم المالية.

1.العوامل أو الأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة و المراجعة : وتتمثل في[3]:

- ✓ عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المراجع؛
- ✓ الشك في إستقلال المراجع؛
- ✓ إنخفاض جودة الأداء المهني؛
- ✓ الإتصال غير الفعال في بيئة المراجعة؛
- ✓ نقص الكفاءة المهنية؛
- ✓ القصور في التقارير المالية المنشورة؛
- ✓ مدى مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش والأخطاء؛

[1] Ojo Marianne, **Eliminating the Audit Expectaions Gap « Myth orReality**: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/متاح على الموقع, (أطلع عليه بتاريخ:2017/03/02).

[2] ابراهيم السيد المليجي، **دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر**،متاح على موقع: http://repository.ksu.edu.sa/jspui/handle/123456789/8269(أطلع عليه يوم 01 مارس 2017) ،ص:07.

[3] أحمد بريبر،مرجع سابق،ص:71-74.

- ✓ مدى مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية.

2.عوامل خاصة بمستخدمي القوائم المالية: وتتمثل في الاسباب التالية[1]:

1.2.نقص الثقافة عن المحاسبة والمراجعة لدي المستخدمين: يوجد قصور في نشر الوعي بالمفاهيم والمباديء والفروض للمحاسبة والمراجعة لدى فئة مستخدمي القوائم المالية ؛ مما يؤدي إلى عدم الإلمام والإدراك بماهية وأهداف المراجعة فيولد المزيد من التوقعات المبالغ فيها نحو الأعمال المدركة والفعلية مما يزيد من إتساع فجوة التوقعات في المراجعة.

2.2.التغير في توقعات المجتمع: ينشأ فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات المستخدمين الجديدة والاستجابة من قبل المهنة.

3.2.طرق تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة

تعددت الدراسات في الإقتراحات الخاصة بعناصر تقليص فجوة التوقعات في المراجعة،ومن الوسائل والسبل المتفق عليها نذكر[2]:

- ✓ تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ تدعيم إستقلال المراجع الخارجي؛
- ✓ التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين؛
- ✓ توسيع مسؤليات المراجعين؛
- ✓ تدعيم دور المنظمات المهنية؛
- ✓ دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات ويكون ذلك عبر عبر ثلاث خطوات:

أ- تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير؛

ب- الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هاؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة؛

ت- إقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك .

المطلب الثالث: مدى تلبية تقرير المراجع الخارجي لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية

الفرع الأول: مفهوم تقرير المراجع الخارجي

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على مايقوم به المراجع الخارجي من فحوص وإختبارات تبدأ بتخطيط أعمال المراجعة وتنتهي بالوصول إلى اعداد تقرير في نهاية عملية المراجعة.ويعبر المراجع عن رايه المهني في تقرير المراجعة ،ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل ،ولهذا ينبغي ان يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية[3].

لقد قدمت عدة تعاريف لتقرير المراجعة الخارجية والتي سنذكر منها مايلي:

---

[1] احمد برير،مرجع سابق،ص:75.

[2] المرجع السابق،ص:77-81.

[3] بن يخلف آمال،مرجع سابق،ص:141.

1. **تعريف"هادي التميمي"** : تقرير المراجع الخارجي بأنه"خلاصة ماتوصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الاخرى التي يراها ضرورية ،ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المراجع"[1].
2. **تعريف "مصطفى حسين خضير"** تقرير المراجع الخارجي بأنه:" الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية"[2].
3. **تعريف "محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي"** تقرير المراجع الخارجي بأنه:" المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية.وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة[3].

الفرع الثاني : طبيعة وأهمية تقرير المراجع الخارجي

في ظل تعارض المصالح بين طالبي خدمة المراجعة وعارضيها ولتخفيض حدة هذا التعارض يجب توفر ثلاث أركان أساسية بما يحقق التوازن بين الأطراف في رسم أهدافها ويحقق إستمرار المؤسسة وتتمثل هذه الأركان الثلاث فيمايلي[4]:

1. وجود مراجعة خارجية مستقلة؛
2. وجود معايير محاسبية مقبولة قبولا عاما؛
3. وجود معايرر مقبولة للمراجعة.

يعتبر المعيار الأخير من معايير المراجعة الأربعة المتعارف عليها الأكثر اهمية لإرتباطه بالتعبير عن الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة مع ذكر الأسباب في الإمتناع عن الرأي .وبإعتبار تقارير المراجعة كأداة الإتصال الأولى بين المراجع وجميع الأطراف فإن هذه الأداة كونها أداة إتصال ينبغي أن تحتوي على مايلي:

1. تحديد طبيعة المراجعة ودرجة تقييد المراجع لمسؤوليته بشكل واضح؛
2. ضرورة توحيد التقرير كوسيلة لتجنب الخلط وصعوبة تفسير المستخدمين لمضمونه حال حصول كل منهم على تقرير خاص؛
3. توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير وأن تكون واضحة ومفهومة.

كما أن تقرير المراجع الخارجي يجب أن يتضمن:

---

[1] حكيمة مناعي،مذكرة ماجستير،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر،مذكرة ماجستير غير منشورة**،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،قسم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة باتنة،2009 ،ص:57.

[2] حكيمة مناعي، مرجع سابق،ص:57.

[3] المرجع السابق ،ص:57.

[4] أحمد برير،مرجع سابق ،ص:100.

أولا.التقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها:

يشير معيار المراجعة الدولي رقم (700)المعدل إلى أنه يجب أن يحتوي تقرير المراجعة على إبداء واضح لرأي المراجع حول البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية،ووفقا لما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم(200)(هدف البيانات المالية)هو تمكين المراجع من إبداء رأي حول ماإذا كانت البيانات المالية المعدة في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد القوائم المالية المطبق.فالتزام المراجع بمعايير المراجعة يساهم في طمأنة مستخدمي القوائم المالية حول مصداقية القوائم المالية وعرضها بعدالة[1].

ثانيا.تقرير المراجعة عن فرض الإستمرارية:

تقوم البيانات المالية على عرض المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية،هذه المعلومات تكون متوفرة في القوائم المالية،لذا يجب تقييم قابلية المؤسسة على الإستمرارية[2].

الفرع الثالث : أنواع تقارير المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم تقارير المراجعة الخارجية الى[3]:

1.التقرير النظيف: يوضح التقرير النظيف رأي المراجع الإيجابي حول سلامة المعالجة المحاسبية ويعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمباديء المحاسبية المتعارف عليها،ويقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته واجراءاته .

2.التقرير المقيد(المتحفظ): يصدر هذا التقرير عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات وإعتراضات؛حيث يجب ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن،وفي حالة ماإذا كان التحفظ بأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الإمتناع عن إبداءالرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما اقتنع المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة .

3.التقرير السلبي:يصدر هذا التقرير عندما يعتقد المراجع الخارجي أن القوائم المالية مضللة وخاطئة ولاتعبر عن الواقع المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها .

4.تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي:يتم إصدراه حينما لايتمكن المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة إستخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية ومن جملة الأسباب المؤدية الى الإمتناع عن إبداء الرأي نذكر:

- ✓ عدم إستقلال المراجع الخارجي في عمله؛
- ✓ وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يسمح للمراجع بتكوين رأي حول صدق وعدالة القوائم المالية؛
- ✓ وجود حالة من عدم التأكد غير الإعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة وقد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية.

---

[1] شدري معمر سعاد،**التقارير المالية للمراجع وآثارها على إتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية"حالة تقرير المراجع حول سونلغاز"** أطروحة دكتوراه غير منشورة شعبة علوم التسيير،تخصص مالية المؤسسة،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة بومرداس،2015 ،ص:93

[2] شدري معمر سعاد،مرجع سابق ،ص:97.

[3] لندة قداري،**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"دراسة ميدانية"**، مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير،تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الوادي، 2015 ،ص:25-26.

الفرع الرابع : العناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي

حتى يستجيب تقرير المراجع الخارجي لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية لابد أن يتضمن العناصر الاساسية التي حددها المعيار الدولي لتقرير مراقب الحسابات رقم 700 الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) وهي كالتالي[1]:

1.عنوان التقرير: يجب ان يحتوي تقرير المراجع الخارجي على العنوان المناسب له .

2.الجهة التي يوجه اليها التقرير: يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أومجلس إدارة المؤسسة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

3.الفقرة الافتتاحية: وتتضمن العناصر التالية:

- تحديد القوائم المالية للمؤسسة موضوع التدقيق بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بتلك القوائم؛
- أن يتضمن التقرير بيان عن أن إعداد القوائم المالية هو من مسؤولية الإدارة وأن مسؤولية محافظ الحسابات هي إبداء الرأي بالقوائم المالية محل التدقيق.

4.فقرة النطاق :وتتضمن مايلي:

- وصفا لنطاق التدقيق وذلك بالنص على أن عملية المراجعة قد تم إنجازها وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو وفقا للمعايير والممارسات الوطنية المناسبة؛
- أن يتضمن التقرير بيان يفيد بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها للحصول على تأكيد مناسب حول فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة؛
- أن يصف التقرير عملية التدقيق كونها قد تضمنت فحصا على أساس الإختيار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم الماليةوتقييم المباديء المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم وكذلك تقييم التقارير المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم الماليةككل؛
- أن يتضمن التقرير بيانات من مراقب الحسابات تفيد بأن عملية التدقيق التي قام بها وفرت أساسا معقولا لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

5.رأي المراجع الخارجي: يجب أن ينص التقرير بشكل واضح على رأي المراجع الخارجي حول ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وصادقة وعادلة على المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة موضوع التدقيق طبقا لمعايير التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها.كما يجب أن يشير مراقب الحسابات إلى الإطار الذي إستندت إليه القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية.

6.تأريخ التقرير: يجب ان يكون تقرير المراجع الخارجي مؤرخا بتاريخ إكمال عملية المراجعة.

7.اسم وعنوان المراجع الخارجي.

[4] وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة(2012-2008)**"،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة،2013 ،ص:14-15.

8. توقيع المراجع الخارجي.

الفرع الخامس: تقرير المراجع الخارجي النموذجي

بسبب ظهور فجوة التوقعات في المراجعة وبغرض تحسين أداة الإتصال بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية فإنه قد تم إصدار المعيار رقم(58)والمعنون"تقرير المراجعة النموذجي"من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بخصوص تقارير المراجعين عن القوائم المالية مما نتج عنه تغيرات هامة وجذرية على تقرير المراجعة النمطي وصدور التقرير النموذجي الجديد ومما جاء فيه مايلي[1]:

1. إضافة فقرة إفتتاحية تتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة ومسؤولية المراجع على إبداء الرأي في تلك القوائم؛
2. الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر تأكيدا معقولا بأن القوائم المالية لاتتضمن تحريفات هامة؛
3. اضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة؛
4. عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الإتساق في تطبيق المباديء المحاسبية من عام لآخر وفي حالة عدم الإتساق في التطبيق فإنه من الضروري الإشارة إلى ذلك؛
5. إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

يهدف التقرير النموذجي الجديد إلى تضييق الفجوة بين المحتوى الفعلي المبلغ لمستخدمي القوائم المالية والرسائل المتوقعة من هذا التقرير،ولقد روعي في التقرير الجديد والذي تبنته معايير المراجعة الدولية وأصدرته كنموذج يتعين الإلتزام به في معظم دول العالم التي تلتزم بالمعايير الدولية ،مايلي[2]:

1. أن يبصر التقرير بدور المراجعة وطبيعتها؛
2. أن يحدد بوضوح مسؤولية المراجع وأن يفرق بينها وبين الإدارة؛
3. أن يحدد الهدف من الفحص والأخطاء التي يسعى للكشف عنها؛
4. أن يتلافى التحفظات غير الضرورية المشار إليها من قبل.

ونخلص مما سبق ،بأنه على مهنة المراجعة مراعاة إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ودراسة توقعاتهم المعقولة وتصحيح التوقعات غير المعقولة ومحاولة ترجمة إجتهاداتها في شكل تقارير المراجعة من خلال التعديلات المتتالية،بغرض تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة.

[1] أحمد برير،مرجع سابق،ص:102.

[2] أحمد برير ،مرجع سابق،ص:102.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية ،الابحاث والدراسات العلمية السابقة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

أولا. دراسة محمد بشير غوالي[1]

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى قدرة المراجع الخارجي على تحقيق رضا المستفيدين من خدماته في ظل وجود تعارض بين مصالح طالبي الخدمة وعارضيها وخاصة بعد فضيحة انرون ومانتج عنها من تداعيات تبلورت في ظهور مايسمى بفجوة التوقعات.حيث يرى أصحاب الشركات أن على المراجع إكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية على الرغم من القيود المفروضة عليه "قيد الوقت، الأتعاب،القوانين،المعايير" وبالتالي تتسع الفجوة بين توقعات كل طرف.

حاول الباحث صياغة إشكالية الدراسة بطرح التساؤل التالي:هل يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية من جهة؟ وتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية من جهة اخرى؟

للإجابة على هذا التساؤل تم تناول الدراسة من زاويتين ؛ شق نظري تعرض فيه الباحث لبعض الأدبيات التي تناولت موضوع المراجعة والمشكلات المرتبطة بها معتمدا على المنهج الوصفي، بينما تضمن الشق التطبيقي تصميم استبيان إشتمل مجموعة من الأسئلة وزعت على المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة ممثلين في المدراء الماليين لبعض الشركات ومسيري البنوك ومفتشي الضرائب بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، وذلك لإختبار فرضية الدراسة المصاغة كالتالي:

لا توجد فروق جوهرية بين عينة المراجعين وعينة المستفيدين من خدمات المراجعة من حيث العوامل المدرجة بالإستبيان تؤثر على الأداء المهني ورضا المستفيدين من خدمات المراجعة من حيث:

مسؤولية المراجع عن إكتشاف الاخطاء ، العوامل المؤثرة في على جودة المراجعة.

خلاصة الدراسة تبلورت في النتائج التالية:

1. وجود تفوات في درجة إدراك المجتمع المحاسبي والمراجعي بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة ومايجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى؛
2. وجود تفاوت في آراء أطراف المحيط المهني حول جوانب عدة تتعلق بطبيعة عمل المراجع ودوره ومسؤولياته؛
3. إختلاف آراء المحيط المهني في مدى تاثر مهنة المراجعة في الجزائر بجملة من التحديات المعاصرة؛
4. يعتقد أغلب مستخدمي القوائم المالية أن المراجع الذي لايكتشف الأخطاء وعيوب الإدارة لاداعي لوجوده في الشركة.

ثانيا. دراسة الدكتورة هبة حداد[2]

ركزت هذه الدراسة على دور مراقب الحسابات من خلال قيامه بالفحص الميداني لمركز نشاط الممول وتسجيل ملاحظاته والمعلومات التي إكتسبها من خلال زياراته المتكررة وبعض شواهد وقرائن الإثبات لهذه الملاحظات.لتأتي الخطوة الموالية المتثلة في

---

[1] محمد بشير غوالي،مرجع سبق ذكره.

[2] هبة حداد،**دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**، متاح على الموقع: http://www.academia.edu/10583619(أطلع عليه يوم01 مارس2017).

فحص الأوراق والمستندات والحسابات البنكية للعملاء والسجلات الممسوكة من طرف الممول طبقا للمباديء والمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

تتناول هذه الدراسة بالأخص مراجع الحسابات البنكية للعملاء الذي لم يعد يقتصر دوره على مجرد المراجعة الحسابية الروتينية ومطابقة الميزانية والحسابات البنكية للعملاء الختامية على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ؛ بل تعدى دوره إلى كونه الرقيب على أعمال الإدارة والحارس على حقوق المساهمين وغيرهم ممن لهم مصلحة بالشركة لذلك أصبح لزاما عليه أن يقوم بمراجعة إنتقادية منظمة وأن يصدر حكمه على نتائج تصرفات الإدارة بإبداء رأيه الفني المحايد عن نتائج رقابته وما إستخلصه من عملية المراجعة.

وخلصت الدراسة الى أن مسؤولية مدقق الحسابات البنكية للعملاء لا تحددها الأعراف المهنية والنقابات والجمعيات المهنية المحلية والدولية ؛وانما يحددها القانون المدني والجنائي،وقرارات المحاكم بناء على حيثيات كل حالة ومواصفاتها.

وقد ذكرت الباحثة بعض نظم القواعد والآداب المنظمة لمهنة مزاولة مراقبة الحسابات البنكية للعملاء نذكر منها:

1. مراجعة الحسابات البنكية للعملاء في مكتب من مكاتب مراقبي الحسابات البنكية للعملاء القانوينة ؛
2. ممارسة اعمال المحاسبة او مراقبة التفتيش على الحسابات البنكية للعملاء لدى احدى الوزارات ؛
3. ممارسة اعمال المحاسبة واعمال مراقبة الحسابات البنكية للعملاء لدى الشركات أو المؤسسات العامة أو الخاصة.

ثالثا. دراسة بوبكر أبي ميلود[1]

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي حول الكشف عن الغش من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى إلتزام مراجعي الحسابات بمسؤوليتهم المهنية بتعزيز قدرتهم على تحديد مخاطر الغش وتحديد العوامل التي تؤدي إلى إكتشافه.

وقصد الإجابة على إشكالية البحث المتحورة حول مدى مسؤولية المراجع الخارجي في إكتشاف الغش أعد الباحث دراسة ميدانية شملت عينة من المحاسبين لمعرفة رأيهم حول موضوع الدراسة من خلال الإجابة على أسئلة الإستبيان.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي غير ملزم قانونا باكتشاف الغش بل تتحمل الإدارة مسؤولية ذلك .ورغم ذلك فإنه ينبغي على المراجع بذل العناية الممكنة بممارسة الشك المهني وذلك في عملية التخطيط للمراجعة بإبداء رأي سليم وواضح ذو مصداقية وأكثر شفافية.

رابعا. دراسة الدكتور حسين أحمد دحدوح[2]

تناولت هذه الدراسة مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية وتحديد العوامل المؤثرة في إكتشافه من قبل مراجع الحسابات.

وهدف الباحث من الدراسة هو تحقيق الأهداف التالية:

[1] بوبكر أبي ميلود، ،**مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش"دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات"**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم التجارية،جامعة ورقلة،2015.

[2] حسين أحمد دحدوح،**مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المثرة في إكتشافه** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ،المجلد رقم 22،العدد الأول،2006.

1. إستعراض وتحليل الإصدارات المهنية التي تتعلق بمسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية؛
2. حصر العوامل المؤثرة في إكتشاف التضليل في التقارير المالية وترتيب هذه العوامل حسب أهميتها؛
3. وضع توصيات ومقترحات للمساهمة في تطوير مهنة المراجعة والنهوض بها .

وتمحورت إشكالية الدراسة في عدم وضوح مسؤولية مراجع الحسابات بخصوص إكتشاف التضليل كما هو وارد في المعايير الأمريكية والدولية لدى معظم المراجعين ،مما يؤدي إلى ضعف التحري لإكتشاف التحريفات المادية الناجمة عن الخطأ والغش في سجلات الشركات الخاضعة للمراجعة ،ومايترتب على ذلك من خلل في إجراءات المراجعة وفي النتائج التي يتم التوصل إليها واعتبر الباحث أن التضليل يمثل عجز التقارير المالية عن الإفصاح عن حقيقة المركز المالي للشركة عن قصد أو عن غير قصد.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج نذكر منها:

1. توجد العديد من العوامل مرتبطة بمراجع الحسابات تساعدة في إكتشاف التضليل في التقارير المالية من أهمها:كفاءة المراجع وخبرته المهنية، فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته؛
2. هناك عوامل مرتبطة بالمؤسسة وإدارتها تساعد المراجع في إكتشاف التضليل في التقارير المالية مثل امانة الإدارة ونزاهتها كفاءة إدارة المؤسسة؛
3. تتأثر إمكانية المراجع في إكتشاف التضليل في التقارير المالية بالعديد من العوامل المرتبطة بالإصدارات المهنية وأهمها:

- فعالية معايير المراجعة؛
- فعالية قواعد السلوك المهني وآدابه .

ومن بين التوصيات الي يوصي بها الباحث نذكر منها:

- الإهتمام بالتأهيل المهني والعلمي لمراقب الحسابات؛
- تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة بإكتشاف التضليل في التقارير المالية وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية أن يثقوا بآرائهم وبعدالة تقاريرهم في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمؤسسات.

خامسا. دراسة مسعيدعبد الحكيم لخضر[1]

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات في مساعدة القوائم المالية على تحسين أداء المؤسسة من خلال إبراز الدور الفعال الذي يلعبه مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ولتحقيق الغرض من الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة من مكاتب محاسبة وأساتذة مختصين لمعرفة آرائهم حول موضوع الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج نذكر منها:

[1] مسعيد عبد الحكيم لخضر ،**دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**،مذكرة ماستر غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،قسم العلوم التجارية،جامعة ورقلة،2016.

1. يقوم مراجع الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أن يثبت ملكية الأصل وكذا يتأكد من صحة تقييمه وتسجيله محاسبيا مما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية ؛
2. لابد أن يتبع مراجع الحسابات منهجية واضحة أثناء القيام بعملية المراجعة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير؛
3. تعتبر الكفاءة المهنية وإستقلالية المراجع من عوامل نجاحه في عمله وينعكس ذلك على إعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية .

الفرع الثاني : الدراسات السابقة باللغة الاجنبية

1. دراسة (Stephanie D, Moussali, O.Ronald gray and Gokhan Karahan)[1]

تطرقت هذه الدراسة إلى المسؤولية الملقاة على عاتق محافظي الحسابات في الكشف عن الغش والاخطاء الواردة بالبيانات المالية، وكذا نظام الرقابة الداخلية وقدرتة على كشف الأخطاء .كما تطرقت إلى حدود المسالة والشفافية للمراجعين تجاه مستخدمي القوائم المالية وضرورة تحقيق التوافق بين توقعات كل طرف.

ولأجل تحقيق الهدف من الدراسة قام الباحث بإجراء مقابلات مع أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الامريكية .

توصلت الدراسة إلى كون أن مهمة محافظ الحسابات الأساسية هي إكتشاف الأخطاء مع أن الإدارة لها دور كبير ومساهمة فعالة في حدوث الغش على مستوى القوائم المالية.

2. دراسة (Joe Sammut): [2]

ركزت هذه الدراسة بشكل كبير على العلاقة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وأنه لتحقيق رضا جميع الأطراف يلزم على محافظي الحسابات بذل العناية اللازمة لإكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية .

كما إعتبرت الدراسة القوائم المالية المصدر الرئيسي للبيانات المالية لذلك يلزم أن تحظى بالعناية اللازمة والدقة والموضوعية لتعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها،كما تناولت العوامل المؤثرة على عملية التدقيق .

[1] Stephanie D, Moussali, O.Ronald gray and Gokhan Karahan, **Illuminating the limits of Auditor Accountability for Fraud Detection through Historical study of internal control Evaluatio**n, Journal of Business, Industry and Economics Volume 17, Spirng, 2012.

[2] Joe Sammut , Are **Public Company Auditors Complicit in Financial Statement Fraud**, Mis Paper of Doctorate of Finance, SMC, University Zurich, March,2012.

3. دراسة (Abu-Hein, Iyad Hassan Hussein)[1]:

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول العوامل التي يمكن أن يستخدمها المراجعون وتؤدي إلى تحسين جودة خدمات التدقيق. تهدف الدراسة إلى تحديد مختلف العوامل التي تؤثر على جودة خدمات التدقيق وتساهم في تحسين جودة آداء مكاتب المراجعة . ولمعالجة موضوع الدراسة إعتمد الباحث على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري ، واستخدم الإختبارات الإحصائية المناسبة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي.

ومن بين أهم النتائج التي توصل اليها الباحث نسرد منها مايلي:

1. سمعة ومكانة مكاتب التدقيق تؤثر بشكل إيجابي على جودة تدقيق الحسابات وكسب رضا العملاء؛
2. إرتفاع حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق؛
3. التخطيط لعملية التدقيق يؤثر في جودة أعمال التدقيق.

4. دراسة (Douglas J.Skinner and Suraj Srinivasan)[2]:

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول إبراز أهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية .

وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم أدلة مراجع الحسابات في المؤسسات اليابانية وكذا التركيز على أهمية سمعة المراجع في تحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية ،كما ركزت بشكل خاص على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي .

واستعان الباحث في معالجة بحثه بالمنهج التحليلي التجريبي فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على سمعة المدققين والوسائل اللازمة للحصول على تدقيق ذو جودة عالية .اما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد غستخدم الباحث المنهج التجريبي من خلال دراسة عينة لمجموعة مؤسسات من اجل الوقوف على مشاكل الجودة في التدقيق .

[1]Abu-Hein, Iyad Hassan Hussein, **The Factors that Impact the Auditing Quality in View of Certified Auditors in Palestine**, unpublished Master thesis, Islamic University, GAZA, Palestine, 2005.

[2] Douglas J.Skinner and Suraj Srinivasan, **Audit Quality and Auditor, Reputation: Evidence from Japan**,: http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/accr-50198?code=aaan-site&journalCode=accre متاح على الموقع أطلع عليه يوم:(2017/03/02)

المطلب الثاني:علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

الفرع الأول:اوجه التشابه والإختلاف

أولا: الدراسات العربية

1.دراسة محمد بشير غوالي 2013:

تتشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف في معرفة دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وكذا من حيث المنهج المتبع .أما الإختلاف بين الدراستين يكمن في الدراسة التطبيقية ؛حيث قام الباحث بتوزيع 200 إستمارة إستبيان على المراجعين الممارسين للمهنة بمكاتب المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي ،كما قام بتوزيع 200 إستبيان على كل من المدراء الماليين العاملين في الشركات ومجموعة متكونة من مفتشي الضرائب للجهات الأربع لمنطقة الجنوب الشرقي. وبعد متابعة مستمرة لمدة ثلاث أشهر تم جمع الإستبيانات وتحليل النتائج.

أما في دراستنا فقد إعتمدنا على دراسة عينة عشوائية من مستخدمي القوائم المالية وقد قمنا بتوزيع 52 إستبيانا على بعض مستخدمي القوائم المالية في ولاية ورقلة.وبعد فترة زمنية إمتدت من شهر أفريل الى غاية شهر ماي 2017؛ حيث تم جمع الإستبيانات واستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة ثم تحليل النتائج.

2. دراسة الدكتورة هبة حداد

تتشابه الدراستان من حيث العنوان فقط، أما من حيث المضمون ؛فقد ركزت الباحثة على دور مراجع الحسابات البنكية للعملاء الذي إعتبرته الرقيب على أعمال الإدارة والحارس على حقوق المساهمين وغيرهم ممن لهم مصلحة بالشركة.

لم تتطرق الدراسة إلى مستخدمي القوائم المالية ولم تحدد إحتياجاتهم وطلباتهم ،كما أن طريقة معالجة الموضوع لاتتناسب مع عنوان البحث إضافة الى أن النتائج والتوصيات مستمدة من قانون ينظم مهنة مزاولة مراقبة الحسابات البنكية للعملاء ولم تكن مستمدة من صميم البحث.

في دراستنا يتفق العنوان مع منهجية البحث والنتائج المتوصل اليها مع إعتمادنا على الدراسة التطبيقية.

3. دراسة بوبكر أبي ميلود

تتشابه الدراستان من حيث كونهما يسلطان الضوء على بيان مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه الكشف عن الغش في القوائم المالية وبيان الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلي والإلتزام بمعايير التدقيق الدولية والمحلية للحكم على سلامة وصحة حسابات المؤسسة .

أما الإختلاف بين الدراستين يكمن في طبيعة الموضوع محل الدراسة والدراسة التطبيقية.فالباحث يتقصر موضوع بحثه على بيان مسؤولية المراجع في الكشف عن الغش في القوائم المالية. وتناولت دراسته الميدانية عينة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة.

بينما دراستنا تتناول كيفية تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي وركزنا في الجانب التطبيقي على دراسة رأي عينة من طالبي خدمة المراجعة متمثلة في فئات ثلاث من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجع لمعرفة رأيهم حول كيفية تلبية إحتياجاتهم وذلك من خلال التطرق إلى دراسة توقعاتهم وتحديد إحتياجاتهم وبيان مدى إدراكهم وفهم لدور المراجع الخارجي ومسؤليته في تلبية تلك الإحتياجات .

4. دراسة الدكتور حسين احمد دحدوح

تتشابه الدراستان من حيث أن إكتشاف التلاعب والأخطاء في التقرير المالية من قبل مراجع الحسابات يعتبر أحد أهم طلبات المجتمع المالي .فالباحث قد توسع في إستعراض وتحليل الإصدارات المهنية المتعلقة بمسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية بما يتناسب مع موضوع بحثه ،بينما في دراستنا تناولنا مسألة إكتشاف الغش والاخطاء والتضليل في التقارير المالية حينما تطرقنا الى طلبات مستخدمي القوائم المالية.

وتختلف الدراستان من حيث موضوع البحث والهدف منه ومنهج البحث وكذا الجانب التطبيقي؛ فالباحث في دراسته يهدف إلى البحث عن العوامل المؤثرة في إكتشاف التضليل في التقارير المالية والعوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات والمؤسسة والإدارة .بينما نعالج في دراستنا دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات المجتمع المالي وتحقيق رضاهم وكسب ثقتهم بالرغم من القيود والضغوطات المفروضة على عمل المراجعين.

5. دراسة مسعيدعبد الحكيم لخضر

تتشابه الدراستان من حيث موضوع الدراسة فدراسة الباحث موضوعها يدور حول"دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية " وموضوع دراستنا يدور حول نفس الموضوع "دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".كما إعتمدت الدراستان في الدراسة الميدانية على أداة الإستبيان لتقصي آراء العينة المستجوبة في موضوع الدراسة واستخدمتا المنهج التحليلي الوصفي .

أما الإختلاف بين الدراستين يكمن في العديد من الجوانب نذكر أهمها:

1. **من حيث الإشكالية المطروحة**:دراستنا تدور إشكاليتها حول مدى إستطاعة المراجع الخارجي تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ،أما دراسة الباحث تدور الإشكالية حول فيما يتمثل دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛

2. **من حيث مضمون البحث:** تختلف الدراستان من حيث أسلوب معالجة الموضوع وكيفية هيكلة البحث؛
3. **من حيث العينة المدروسة:** شملت دراسة الباحث عينة من المحاسبين متمثلة في محافظي الحسابات وأساتذة محاسبة بينما دراستنا تقتصر على عينة من مستخدمي القوائم المالية باعتبارها المستفيدة من خدمات المراجعة الخارجية ويمكنها الحكم على كفاءة المراجع وجودة عملية المراجعة .

ثانيا: الدراسات الاجنبية

1. دراسة (Stephanie D, Moussali, O.Ronald gray and Gokhan Karahan)

تعتبر مسألة الكشف عن الغش وبذل مراقبي الحسابات العناية اللازمة لكشف الأخطاء والتضليل في التقارير المالية مطلب المجتمع المالي ؛ حيث تتفق الدراستان من هذه الناحية.

وتختلفان من حيث الهدف فدراستنا تبحث في كيفية تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وتحقيق رضاهم ،بينما هذه الدراسة تهدف إلى فرض قيود للكشف عن الغش والتواطؤ بين الإدارة ومراجعي الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم. كما تختلف الدراستان من الناحية التطبيقية ؛ فقد اعتمدنا في دراستنا على أسلوب الإستبانة لتحقيق هدف البحث، بينما إعتمدت هذه الدراسة على أسلوب المقابلة مع كبار مكاتب المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية ،وبالتالي فالبيئة المحاسبية مختلفة بين الدراستين .

2. دراسة (Joe Sammut)

تتشابه الدراستان من حيث كون تركيز مستخدمي القوائم المالية على صدق وموثوقية القوائم المالية التي يعتبر مراقب الحسابات مسؤولا على صحة البيانات الواردة بها ولذلك كان الهدف من دراسة الباحث هو تحقيق علاقة بين الإدارة ومراجعي الحسابات لإقامة علاقة أوثق بين المراجعين والمستثمرين وكسب ثقة الجمهور في القوائم المالية .

تختلف الدراستان من حيث الهدف من البحث فدراستنا تتناول آلية تحقيق رضا وثقة مستخدمي القوائم المالية من قبل المراجع الخارجي من خلال التقارير التي يقوم بإعدادها.بينما هذه الدراسة تسلط الضوء على مسؤولية محافظ الحسابات عن إكتشاف الغش في القوائم المالية وتناول الشروط الثلاث في معيار التدقيق الدولي (IAS240).

3. دراسة (Abu-Hein, Iyad Hassan Hussein)

تتشابه الدراستان من حيث أن جودة خدمات التدقيق تؤدي إلى كسب رضا مستخدمي القوائم المالية وتلبي إحتياجاتهم فالباحث قد عالج العوامل التي إن سلكها المراجعون تعمل على تحسين جودة خدمات التدقيق وتساهم في تطوير آداء مكاتب التدقيق، مما ينجم عنه إكتسابها لشهرة وثقة المجتمع المالي ،وهذا ماتوصل اليه الباحث من خلال دراسته.

وتختلف الدراستان من حيث طبيعة موضوع البحث وأهميته وطريقة معالجته؛ فالباحث يسلط الضوء على العوامل المؤثرة في عملية التدقيق والتي تؤدي إلى تحسين جودتها، بينما في دراستنا نبحث عن دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

4. دراسة (Douglas J.Skinner and Suraj Srinivasan)

تتشابه الدراستان من خلال إبراز أن جودة الخدمات التي يقدمها المراجع تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية .كما إعتمدت الدراستان على المنهج التحليلي الوصفي .

في حين برز الإختلاف في معالجة الجانب التطبيقي للدراسة؛ ففي هذه الدراسة إعتمد الباحث على إستخدام إستبيان لدراسة عينة احصائية لمجموعة من المؤسسسات اليابانية لمعرفة آراء المدققين وأصحاب المؤسسات حول جودة التدقيق الداخلي.أما في دراستنا فقد إستخدمنا إستبيان لدراسة عينة من مستخدمي القوائم المالية حول دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجاتهم

الفرع الثاني:مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة

بعد أن تناولنا مميزات الدراسات السابقة وحددنا أوجه التشابه والإختلاف بينها وبين دراستنا يجدر بنا أن نعرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة كما هو محدد في النقاط التالية:

1. ميدان دراستنا التطبيقية يختلف عن ميدان الدراسة التطبيقية للدراسات السابقة؛ حيث ركزت دراستنا على معرفة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي ليتم تلبية إحتيجات مستخدمي القوائم المالية واستخدمنا عينة من المجتمع المالي للدراسة التطبيقية؛
2. تعتمد دراستنا على تحليل ودراسة إحتياجات وطلبات مستخدمي القوائم المالية وتوقعاتهم من الخدمات التي يقدمها المراجعون ومدى تلبيتها لإحتياجاتهم من خلال التقارير التي يعدها هاؤلاء المراجعون؛
3. محاولة التعرف على آراء مستخدمي القوائم المالية حول مدى رضاهم عن خدمات المراجعين الخارجيين والدور الذي يلعبه المراجع في تلبية إحتياجاتهم وذلك من خلال دراسة ميدانية شملت عينة من إثنان وخمسون مستخدما للقوائم المالية على مستوى ولاية ورقلة؛
4. معرفة دور المراجع الخارجي لتحقيق اهداف وغايات مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا للفصل الأول تبيّن لنا أنّ:

الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة الخارجية أن تحوز على ثقة الجمهور لنجاحها في تقديم خدمات لجميع الأطراف المستفيدة من مخرجات هذه المهنة ، وأن مسؤولية المراجع الخارجي تكمن في إبداء الرأي حول عدالة وصدق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .كما أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع الخارجي أن يكتشف الأخطاء الجوهرية وعملية الغش التي تؤثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع إصدار القوائم المالية المضللة .

إن طلبات المجتمع المالي تتلخص في إكتشاف الأخطاء والتقرير عنها وإكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية وكذا التقرير عن قدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها من عدمه.كما أن تقرير المراجع الخارجي حتى يلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية لابد أن يتضمن عناصر أساسية طبقا للمعيار الدولي لتقرير مراقب الحسابات رقم 700 الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

يهدف التقرير النموذجي الجديد إلى صيغة جديدة للتقرير للعمل على توضيح طبيعة التأكيدات التي يعطيها المراجع لمستخدمي هذا التقرير وذلك من أجل تضييق الفجوة بين المحتوى الفعلي المبلغ لمستخدمي القوائم المالية والرسائل المتوقعة من هذا التقرير .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من مستخدمي القوائم المالية ، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول مدى قدرة المراجع الخارجي على تلبية إحتياجاتهم.ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم إستمارة غستبيان تتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي إعتمد عليها الباحث في تحليل الدراسة .حيث لجئنا إلى العديد من المصادر أهمها الملتقيات الدولية والوطنية في مجال المراجعة والدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة ، وكذا آراء بعض الأساتذة المتخصصين في هذا المجال، ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، وسوف نتناول من خلال هذا الفصل المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.**
- **المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها.**

المبحث الأول : الطريقة والادوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض مجتمع وعينة الدراسة، وأهم الأدوات المستخدمة في الدراسة التي تم الإعتماد عليها في تنفيذ الدراسة الميدانية وتشمل (الأدوات الإحصائية المستخدمة، الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، منهج الدراسة المستخدم، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة وفق صدق أداة الدراسة وثباتها).

المطلب الأول: طريقة الدراسة

حيث يتم التطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة ومختلف الأدوات المستخدمة في الدراسة من أدوات إحصائية ومختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تم فيها صياغته، بدءاً من مرحلة إعداد الإستمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة ، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الإستمارات، ثم التطرق إلى هيكل الاستبيان .

الفرع الأول:مجتمع وعينة الدراسة

أولا:مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مستخدمي القوائم المالية وهم جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجع الخارجي؛حيث تتعدد حاجات كل طرف تبعا للغاية من إستخدامه للمعلومات الواردة بتقرير المراجع الخارجي حول مدى صدق وصحة البيانات الواردة بالقوائم المالية ؛والتي تساعدهم على إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة لهم.

ثانيا:عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في ثلاث فئات من مستخدمي القوائم المالية على مستوى ولاية ورقلة مكونة كما يلي :

1.المدراء الماليون للمؤسسات الإقتصادية:

تستفيد هذه الفئة باعتبارها مستخدم داخلي لتقرير المراجع الخارجي من المعلومات الواردة بالتقرير حول حقيقة المركز المالي لمؤسساتهم ،مما يساعدهم على تقييم الأداء ، والتخطيط الجيد من خلال تفعيل الترابط بين الأقسام والإستخدام الفعال لمصادر البيانات والموارد المتاحة، وبالتالي الوصول إلى إتخاذ القرارات المناسبة.

2.مسيرو البنوك:

يعتمد مسيرو البنوك على تقرير المراجع الخارجي في إتخاذ القرارات الإئتمانية .

3.مفتشو الضرائب:

يعتمد مفتشو الضرائب على تقرير المراجع الخارجي للتأكد من صدق وموثوقية البيانات الواردة بالقوائم المالية مما يساعدهم على تحديد الأوعية الضريبية، وتقدير الضريبة الواجبة الدفع، ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها الجبائية.

تم توزيع 52 إستبانة على عينة الدراسة و الجدول التالي يبين الإحصائيات الخاصة باستمارة الإستبيان :

الجدول (1-2)- يوضح مجتمع مجتمع الدراسة

البيان	الإستبانات الموزعة		الإستبانات المستلمة		الإستبانات المفقودة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
المدراء الماليون للشركات	20	%100	19	%95	01	%05
مدراء البنوك	12	%100	10	%83	02	%17
مفتشو الضرائب	20	%100	18	%90	02	%10
الإجمالي	52	%100	47	%90	05	%10

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الجدول (1-2)- يبين العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة و البالغ عددها إثنان و وخمسون إستمارة ؛ منها سبع وأربعون إستمارة تم استرجاعها،وهي والتي إعتمدنا عليها في التحليل وتمثل نسبة 90 % من حجم العينة المختارة و هي نسبة مرتفعة ، في حين لم يتم استرجاع خمس إستمارات لضياعها ما يمثل نسبة 10م % من حجم العينة المدروسة.

الفرع الثاني:متغيرات الدراسة

جدول رقم (2-2): يوضح متغيرات الدراسة

المتغيرات	
المتغير التابع	تقارير المراجعة الخارجية تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات
المتغير المستقل	دور المراجع الخارجي

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

أولا : الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال قوائم الإستبيان، تمت عملية تفريغ البيانات في Excel والاستعانة ببرنامج SPSS النسخة 19، حيث تم الإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك على النحو التالي :

1. إستخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة؛
2. إستخدام المتوسطات الحسابية؛
3. إستخدام الانحرافات المعيارية؛
4. أساليب تحليل الانحدار والارتباط لإثبات وجود علاقة بين دور المراجع الخارجي وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛

5. معامل الثبات معيار كرونباخ آلفا؛
6. إختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) .

الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

تمثل إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية التي يعتمد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، و المتمثلة في آراء مستخدمي القوائم المالية حول مشكلة الدراسة.ولكي تكون الإستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون يجب أن تمر عبر المراحل التالية:

أولا: مراحل إعداد الإستبيان

لقد تم تصميم إستبيان الدراسة عبر ثلاث مراحل كمايلي:

1.مرحلة التصميم الأولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الإستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تمّ صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- إستعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الإنتهاء من إعداد الأسئلة تمّ عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذالك بغية التأكد من سلامة بناء الإستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

2.مرحلة إعادة التصميم:

بعد المراجعة و الأخذ بعين الإعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، تمّ عرض الإستبيان على مجموعة من مستخدمي القوائم المالية للتأكد من وضوح و استيعاب الأسئلة من قبلهم، حيث مَكّنتنا هذه المرحلة الأخذ بعين الإعتبار الملاحظات و إتخاذ بعض التعديلات و التصميمات فيما يخص الأسئلة و صياغتها بطريقة مناسبة و واضحة.

3.مرحلة التصميم النهائي:

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالإستمارة، حيث تمّ الأخذ بعين الإعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة السابقة ومن ثم التصميم النهائي للإستمارة وتوزيعها مستعينين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- الإستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين وأصحاب المهنة) فيما يخص الإستمارات الموزعة في بعض المناطق.

أما عن طرق إسترجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لإختلاف طرق توزيعها ؛ حيث تم الحصول على الإجابة من خلال :

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- إستلام الإستمارات من قبل الزملاء الذين تم الإستعانة بهم.

ثانيا: هيكل الإستبيان

تتضمن إستمارة الإستبيان 29 سؤالا موزعة على قسمين كمايلي:

- **القسم الأول** : يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، و المتكون من ست فقرات والتي يتوقع أن تساعد الباحث على تفسيير النتائج.
- **القسم الثاني**: والذي من شأنه يعالج مشكلة الدراسة ويحتوي على (23) سؤالا هدفت الى مايلي:

- المحور الأول : يحتوي على 07 فقرات تدور حول تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دورة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛
- المحور الثاني : يحتوي على 06 فقرات تناولت فيه دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤوليات المراجع الخارجي يمكنه من أداء عمله بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة؛
- المحور الثالث: يحتوي على 10 فقرات تناولت تلبية تقارير المراجعة الخارجية لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تساعدهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.

وبهدف تيسير معالجة الإستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكرت ذي ثلاث درجات، لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الإستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم (3-2)- يوضح مجالات الإجابة عن اسئلة الإستبيان وأوزانها

1	2	3
غير موافق	**محايد**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب

وحسب الدراسات السابقة يقسم مقياس "ليكارت الثلاثي" كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (4-2): يوضح مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى (مقياس ليكارت)مع تحديد التصنيف

مجال المتوسط الحسابي المرجح	المستوى الموافق له	التصنيف
من**1** الى **1.66**	قليل	غير موافق
من**1.67** الى **2.34**	متوسط	محايد
من**2.35** الى **3**	مرتفع	موافق

حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى (1-3=2) ثم نقسمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (3/2=0.66) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:(من 1الى 1.66 قليل ومن 1.67الى 2.34متوسط ومن 2.35 الى 3 مرتفع).

ثالثا: صدق وثبات الإستبيان

لقد تم إجراء عدد من الإختبارات على الإستبيان للتأكد من صحته وثباته مستخدما في ذلك تحكيم الإستبيان من خلال محكمين متخصصين في هذا الموضوع، بالإضافة للإختبارات اللازمة للتحقق من الصدق والثبات.

1. صدق المحكمين :

ولغرض معرفة مدى وضوح أسئلة الإستبيان فقد تم عرضها على الأستاذ المشرف للتعرف على توجيهاته وكذلك أساتذة متخصصين في هذا المجال، وبعد ذلك تم صياغة العبارات بشكل ملائم وأكثر وضوحا وبساطة لتظهر في شكلها النهائي.

2. ثبات الاستبيان:

لقد تم فحص عبارات الإستبيان من خلال مقياس آلفا كرونباخ؛ الذي يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الإتساق الداخلي لفقرات الأداة بحيث يجب أن لا تقل قيمة المعامل عن 60% لكي نعتمد النتائج المتوصل إليها في البحث. والجدول (3-3) ،يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة 72.3 % وهي نسبة جد مقبولة احصائيا. حيث تعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات ، وهذا يعني أن هناك إستقرار بدرجة عالية في نتائج الإستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم اعادة توزيعه على أفراد العينة عدة مرات .

الجدول (5-2)- يبين معامل ألفا كرونباخ

الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
23	0.723

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها

يقدم هذا المبحث عرض لمختلف نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها من خلال جمع البيانات وتحليلها ومناقشتها وللوصول إلى نفي أو إثبات الفرضيات من خلال إستنتاجات الدراسة .

المطلب الأول : خصائص العينة المدروسة

نشير إلى أن جميع البيانات تم تبويبها باستخدام برنامج Excel2007والذي يعتبر مصدرا لكافة الجداول التي تضمنت النسب المئوية وكذا الأشكال البيانية المرافقة.

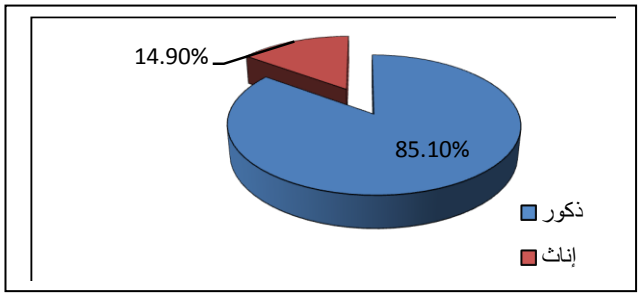
الفرع الأول : خصائص عينة الدراسة

قصد التعرف على الخصائص الديمغرافية للأفراد المشاركين في الدراسة الميدانية فإننا قمنا بتوزيع العينة حسب الخاصية كمايلي :

الجدول (2-6)- توزيع العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة
ذكور	40	85.10 %
اناث	07	14.90 %
المجموع	47	100%

الشكل (2-1)- توزيع العينة حسب الجنس

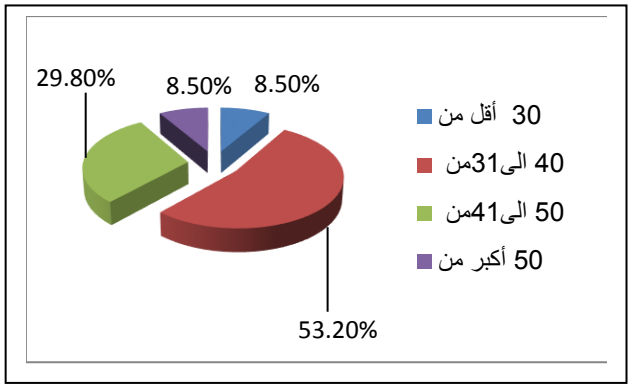


المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الجدول (2-7)- توزيع العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30	04	%8.50
31-40 سنة	25	%53.20
41-50 سنة	14	%29.80
أكبر من 50	04	%8.50
المجموع	47	%100

الشكل (2-2)- توزيع العينة حسب العمر



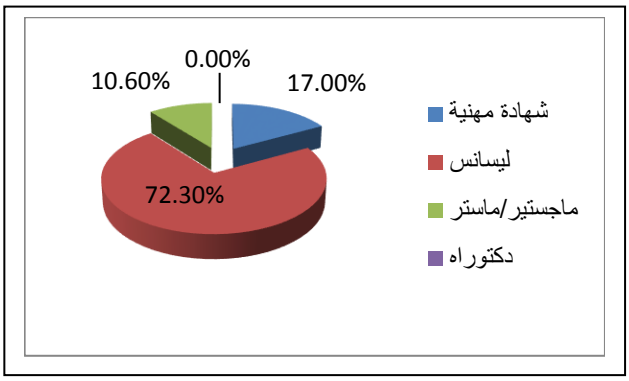
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الجدول (2-8)- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الشهادة	التكرار	النسبة
شهادة مهنية	08	%17.00
ليسانس	34	%72.30
ماجيستير/ماستر	05	%10.60
دكتوراه	0	0 %
المجموع	47	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الشكل (2-3)- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

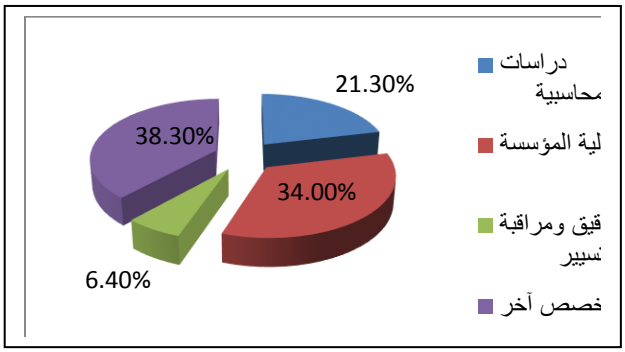


الجدول (2-9)- توزيع العينة حسب التخصص

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
دراسات محاسبية	10	%21.30
مالية المؤسسة	16	%34.00
تدقيق ومراقبة التسيير	03	%6.40
تخصص آخر	18	%38.30
المجموع	47	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الشكل (2-4)- توزيع العينة حسب التخصص

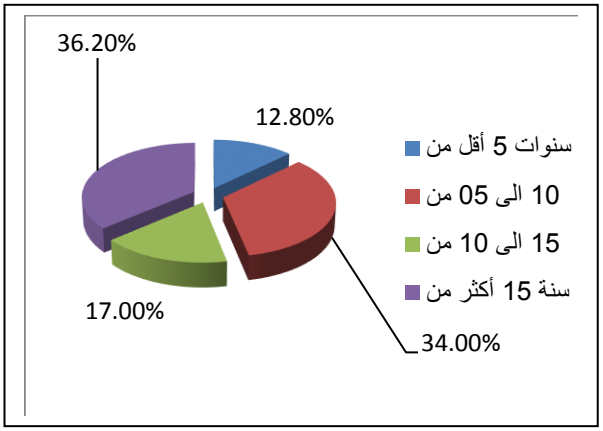


الجدول (2-10)- توزيع العينة حسب الخبرة

فئة الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	6	%12.80
05 – 10 سنوات	16	%34.00
10 – 15 سنة	8	%17.00
أكثر من 15 سنة	17	%36.20
المجموع	47	%100

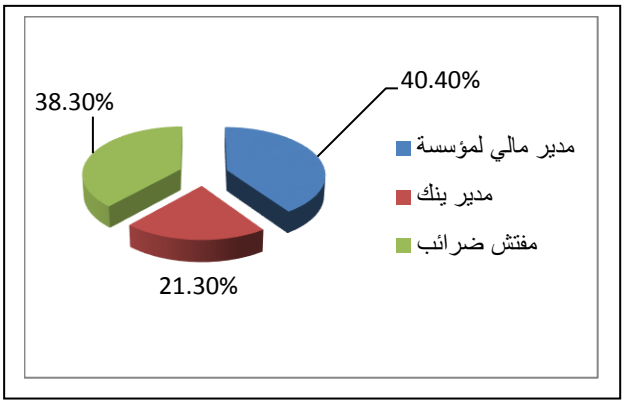
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الشكل (2-5)- توزيع العينة حسب الخبرة



الجدول (2–11)– توزيع العينة حسب الوظيفة **الشكل (2–6)– توزيع العينة حسب الوظيفة**

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدير مالي لمؤسسة	19	%40.40
مدير بنك	10	%21.30
مفتش ضرائب	18	%38.30
المجموع	47	%100



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الفرع الثاني : تحليل البيانات المتعلقة بمحاور الإستبيان

من أجل تحليل بيانات العبارات اعتمدنا على مقياس "ليكارت" ذي 3 درجات الذي تم ذكره سابقا، والنتائج التالية توضح ذلك:

أولا. نتائج المحور الاول: تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

جدول رقم (2–12): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات مستخدمي القوائم المالية حول تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	المراجع الخارجي غير مسؤول عن منع الغش وإنما يجب عليه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد إجراءات عمل برنامج التدقيق.	2.2979	0.83184	07	متوسط
2	إلتزام المراجع الخارجي بمسؤوليته المهنية مؤشر على كفاءته وقدرته على تقديم خدمات تحقق رضا جميع الاطراف المستفيدة.	2.7234	0.61510	02	مرتفع
3	تعاون الإدارة مع المراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة.	2.8936	0.42906	01	مرتفع
4	عند تماطل أو تواطؤ المراجع الخارجي في إكتشاف الغش فأنه يجب تغييره.	2.5319	0.71782	05	مرتفع
5	يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريرا لا يعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة.	2.5957	0.71200	03	مرتفع

6	لا يتردد المراجع الخارجي بإبلاغ الإدارة إذا كانت هي الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.	2.5745	0.74439	04	مرتفع
7	عدم فهم دور المراجع الخارجي لدى الكثير من مستخدمي القوائم المالية.	2.3830	0.70874	06	مرتفع
المتوسط العام		**2.5714**	**0.33036**	**---**	**مرتفع**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

ثانيا.نتائج دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة

جدول رقم (13–2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مستخدمي القوائم المالية حول دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة

الرقم	الفقرات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	المراجع الخارجي مسؤول على إستقلاله مهما كانت الظروف	2.4468	0.82905	04	مرتفع
2	المراجع الخارجي مسؤول على إعداد القوائم المالية	2.2553	0.89608	06	متوسط
3	المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف الغش والأخطاء	2.6809	0.59368	01	مرتفع
4	المراجع الخارجي مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار	2.4468	0.74625	03	مرتفع
5	المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف التصرفات غير القانونية	2.6170	0.67737	02	مرتفع
6	المراجع الخارجي مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف	2.2766	0.82626	05	متوسط
المتوسط العام		**2.4539**	**0.30808**	**---**	**مرتفع**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

ثالثا.نتائج تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية تؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.

جدول رقم (14-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة المدروسة حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم تؤدي الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.

الرقم	الفقرات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تقرير المراجع الخارجي ملائم وضروري بحيث يرفع من فاعلية إتخاذ القرارات.	2.7872	0.54916	05	مرتفع
2	جودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.	2.8298	0.48090	02	مرتفع
3	تقرير المراجع الخارجي بشكله الحالي ملائم للتغيرات المحاسبية الجديدة.	2.0638	0.81838	10	متوسط
4	تحديث لغة ومحتوى التقرير ليواكب أهم التطورات في بيئة الممارسة المهنية سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير.	2.8298	0.48090	03	مرتفع
5	إعداد تقرير المراجع الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمحلية يعكس مستوى العناية المهنية المبذولة للصول إلى رأي فني محايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة.	2.7660	0.42798	06	مرتفع
6	تقرير المراجع الخارجي الجديد المقترح من طرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية يلائم الواقع المهني الجزائري.	2.1702	0.96277	09	متوسط
7	تقديم تقرير المراجع الخارجي في وقت مبكر يزيد من قيمة المعلومات الورادة به مما يساعد المستخدمين على إتخاذ قراراتهم.	2.9362	0.60449	01	مرتفع
8	التقرير على قدرة المؤسسة على الإستمرارية في نشاطها يطمئن جميع الأطراف المستخدمة لرأي المراجع.	2.8085	0.71135	04	مرتفع
9	تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية ومسؤولية الإدارة عن إعدادها يقلص من فجوة التوقعات بين الطرفين.	2.6170	0.82233	08	مرتفع
10	يحرص تقرير المراجع الخارجي على تقديم تأكيد صريح حول إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة.	2.7234	0.79951	07	مرتفع
	المتوسط العام	**2.6532**	**0.39992**	**---**	**مرتفع**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

المطلب الثاني : مناقشة النتائج المتوصل إليها

الفرع الاول : تفسير وتحليل النتائج

أولا : خصائص عينة الدراسة

يظهر من خلال الجدول السابق رقم (2-6) بأن غالبية الأفراد كانوا من فئة الذكور التي تقدر بنسبة(85.10%)،بينما تمثل نسبة فئة الإناث 14.90%، و هذا يدل على هيمنة عنصر الذكور على ممارسي مهنة المحاسبة من المستفيدين من خدمات المراجعة مقابل عزوف الإناث على ممارسة مهنة المراجعة و المحاسبة بصفة عامة.

أما فيما يتعلق بمتغير العمر الموضح في الجدول السابق رقم (2-7) فقد تبين أن الأفراد الذين أعمارهم (من31 الى 40سنة) يمثلون أعلى نسبة تقدر بـ (53.20%) يلي ذلك الفئة العمرية (من 41 الى 50 سنة) بنسبة تقدرب(29.80%) ،بينما كانت نسبة مشاركة الفئتين العمريتين (أقل من 30سنة)و(أكبر من 50 سنة) بمايعادل (8.50%) لكل منهما.

النتيجة تدل على أن الفئة العمرية (من31 الى 40سنة) تمثل أغلبية عينة الدراسة، وهذا راجع لكون أغلب المسؤولين على الشركات والبنوك ومفتشي الضرائب يتم تعيينهم كمدراء خلال هذه المرحلة العمرية بعد إكتسابهم لخبرة مهنية وتتدرجهم في سلم الترقيات . كما أن هذه الفئة تسعى لإثبات قدراتها من خلال إجاباتهم وتفاعلهم مع أسئلة الاستبيان.

كما يتضح من الجدول رقم (2-8) المتعلق بالمؤهل العلمي أن المستوى التعليمي لأغلب أفراد عينة الدراسة هو جامعي حيث كانت نسبته 82.90% موزعة بين حاملي شهادة ليسانس بنسبة 72.30% وحاملي شهادتي ماجسيتير وماستر بنسبة10.60% في حين أن نسبة 17% من عينة الدراسة غير جامعيين ،كما أنه لايوجد فرد من عينة الدراسةيحمل شهادة الدكتوراه .ونفسر هذه النتائج كون أن أغلبية من يوظفون في المناصب العليا من مدير مالي أو مسير بنك أو مفتش ضرائب يشترط فيهم على الأقل الحصول على شهادة ليسانس نظرا لطبيعة مناصبهم التي تتطلب مستوى علمي عال يؤلهم لتحمل المسؤولية والقدرة على التسيير الجيد.أما بالنسبة للأفراد الحاصلين على شهادة مهنية فأغلبهم يعمل بقطاع الضرائب كون أن العديد من مفتشي الضرائب تلقوا تكوينا مكملا ليتم ترقيتهم إلى مفتشين .

تشير النتائج في الجدول رقم (2-9) أن معظم عينة الدراسة غير متخصصين في المحاسبة والمراجعة ويمثلون نسبة 38.3% ويعود ذلك لكون أن غالبية مسيرو البنوك يحملون شهادات متخصصة في المجال البنكي ،بينما مفتشو الضرائب يحملون شهادات متخصصة في المجال الجبائي ،كما أن البعض من مدراء الشركات يحملون شهادات متخصصة في العلوم القانونية والإدارية. أما بالنسبة لتخصص مالية المؤسسة فقد بلغت النسبة 34.0% من إجمالي العينة. في حين بلغت نسبة الأفراد المتخصصون في المجال المحاسبي 21.3% بينما لم تتعدى نسبة الافراد المتخصصون في التدقيق ومراقبة التسيير 6.4%.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-10) أن جل العينة المدروسة يكتسبون خبرة مهنية تفوق الخمس سنوات ويمثلون نسبة 87.20 % من إجمالي العينة. في حين بلغت نسبة من لهم خبرة تتراوح بين 05 إلى 10 سنوات 34.0% بينما من لهم خبرة تفوق 15 سنة يمثلون نسبة 36.2% من إجمالي العينة، وهي الفئة الغالبة على خبرة أفراد العينة، ويعود ذلك لكون أن اغلب من يعينون على رأس الشركات والبنوك ومفتشو الضرائب لابد أن يتوفر لديهم خبرة مهنية طويلة تؤهلهم للقيام بوظائفهم وتحمل مسؤولياتهم وتقديم الأفضل لمؤسساتهم.

تشير النتائج الإحصائية المتعلقة بمتغير الوظيفة في الجدول رقم(11-2) أن جل عدد أفراد العينة مدراء ماليون لشركات ومفتشو ضرائب ويمثلون نسبة 78.7% من العينة المدروسة، ويعود ذلك لكون أن هاتين الفئتين تعتمدان بشكل خاص على تقرير المراجع الخارجي لإتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة .بينما مدراء البنوك يمثلون نسبة 21.3% من إجمالي العينة نظرا لقلة البنوك التي تعتمد على تقرير المراجع الخارجي في اتخاذ القرارات الإئتمانية.

ثانيا :تحليل البيانات المتعلقة بمحاور الإستبيان

1. تحليل وتفسير نتائج المحور الأول من الإستبيان الخاص بتحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

يتضح من خلال الجدول رقم (12-2) أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور المتعلقة بالتحديد الواضح لمسؤليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية قد بلغ (2.5714) وبانحراف معياري (0.33036). كما نلاحظ أن الفقرة رقم 03 التي تنص على تعاون الإدارة مع المراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة قد إحتلت المرتبة الأولى وكانت أكثر أهمية بين بقية الفقرات بمتوسط حسابي قدره 2.8936.كما يشير الجدول الى أن الفقرة رقم 02 التي تنص على أن إلتزام المراجع الخارجي بمسؤوليته المهنية مؤشر على كفاءته وقدرته على تقديم خدمات تحقق رضا جميع الاطراف المستفيدة قد بلغ متوسطها الحسابي 2.7234 واحتلت المرتبة الثانية. في حين إحتلت الفقرة رقم 05 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.5957 والتي تنص على تعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريرا لا يعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة.

بالنسبة للفقرات رقم 06 و04و07 فقد إحتلت المراتب الرابعة والخامسة والسادسة على التوالي بمتوسطات حسابية 2.5745 و 2.5319و 2.3830 على التوالي. وفي الأخير تحصلت الفقرة رقم 01 على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2.2979 وانحراف معياري (0.83184).

كما نلاحظ أن أغلب العبارات في جدول المتوسطات الحسابية مرتفعة مما يعكس موافقة العينة عليها.وهذا يدل على وجود ارتباط كبير بين تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وبين معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

وقد بينت جميع الآراء أن التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته المهنية مؤشر على كفاءته وقدرته على تقديم خدمات ترضي جميع المستفدين وأن تعاونه مع الإدارة كفيل بتحقيق فعالية المراجعة.كما أنه يتحمل المسؤولية عند عدم بذله العناية اللازمة في إكتشاف الغش أو تقديم تقرير لايعكس الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة .

من كل ما سبق فإن إدراك وفهم مستخدمي القوائم المالية لدور ومسؤوليات المراجع الخارجي في ظل القيود والضغوطات والقوانين المتعلقة بمهنة المراجعة يزيد من قدرتهم على تقدير مدى تلبية إحتياجاتهم ويمكن المراجع من القيام بعملية المراجعة بجودة عالية.فمعرفة مستخدمو القوائم المالية لمهنة المراجعة يخفف من سقف توقعاتهم وبالتالي يقلص فجوة التوقعات بين الطرفين ويساهم في تمكين المراجع الخارجي من تلبية إحتيجاتهم.ومن هنا نقبل الفرضية البحثية H1ونرفض فرضية العدم H0 ونكون قد حصلنا على الجواب المتعلق بالسؤال الأول وفي هذا تأكيد على صحة الفرضية الأولى.

2. تحليل وتفسير نتائج المحور الثاني من الإستبيان الخاص بدراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في اطار مسؤوليات المراجع الخارجي تمكنه من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة

يتضح من خلال الجدول رقم (13-2) أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور المتعلقة بدراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤوليات المراجع الخارجي قد بلغ (2.4539) وانحراف معياري (0.38808) .كما يشير الجدول الى أن الفقرة رقم 03 قد إحتلت المرتبة الأولى بين فقرات المحور الثاني والتي تنص على أن المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف الغش والأخطاء قد تحصلت على متوسط حسابي 2.6809. أما الفقرة رقم 05 التي تنص على أن المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف التصرفات غير القانونية إحتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 2.6170 .كما احتلت الفقرة رقم 04 التي تنص على أن المراجع الخارجي مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها على المرتبة الثالثة ضمن الفقرات وبلغ متوسطها الحسابي 2.4468. أما كل من الفقرات رقم 01 و06 فقد احتلت المراتب الرابعة والخامسة على التوالي بمتوسطات حسابية 2.4468 و 2.2766 على التوالي. وفي الأخير تحصلت الفقرة رقم 02 على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2.2553 وانحراف معياري0.89608.

كما نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلب العبارات في جدول المتوسطات الحسابية مرتفعة مما يدل على ان اغلب مستخدمي القوائم المالية متفقون على جملة من التوقعات أو الإحتيجات التي يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا على تلبيتها ومن مهام المراجع الخارجي من منظور مستخدمي القوائم المالية:

- المراجع الخارجي مسؤول على إستقلاله مهما كانت الظروف؛
- المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف الغش والأخطاء؛
- المراجع الخارجي مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار؛
- المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف التصرفات غير القانونية.

من كل ما سبق فإنه على المراجع الخارجي أن يأخذ توقعات مستخدمي القوائم المالية في اعتباره حين القيام بعملية المراجعة وعليه أن يلبي التوقعات المعقولة أو المقبولة والمنطقية ويحاول تصحيح التوقعات غير المعقولة.

إن فهم المراجع الخارجي لطبيعة توقعات مستخدمي القوائم المالية يعتبر دافعا قويا لمحاولة تلبية تلك الطلبات مما يؤدي إلى رضا الأطراف المستفيدة من خدماته وبالتالي يبذل العناية المهنية لأن يؤدي عمله المهني بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة من خلال المصادقة على قوائم مالية تعبر بصدق عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة .

وبذلك نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البحثية H1 ونكون قد أجبنا على السؤال الثاني وأكدنا صحة الفرضية الثانية.

3. تحليل وتفسير نتائج المحور الثالث الخاص بتلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية تؤدي الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة

يتضح من خلال الجدول رقم (14-2) أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور الخاص تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة بلغ (2.6532) وانحراف معياري (0.39992).كما يشير الجدول رقم (10) الى أن الفقرة رقم 07 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.9362 وانحراف

معياري0.60449وقد نصت هذه الفقرة على أن تقرير المراجع الخارجي في وقت مبكر يزيد من قيمة المعلومات الورادة به مما يساعد المستخدمين على إتخاذ قراراتهم.في حين إحتلت كل من الفقرتين رقم 02 و04 المرتبتين الثانية والثالثة على التوالي بمتوسط حسابي 2.8298 وانحراف معياري 0.48090 لكل منهما.اما الفقرة رقم 08والتي تنص على أن التقرير على قدرة المؤسسة على الإستمرارية في نشاطها يطمئن جميع الأطراف المستخدمة لرأي المراجع فقد احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.8085 وانحراف معياري 0.71135 وبمستوى مرتفع.في حين الفقرتين رقم 06 و03 ترتيبها الأخير على التوالي ومستواهما متوسط مما يدل على أن إجابات أفراد العينة حيادية حيال عبارتيهما .

كما نلاحظ من خلال الجدول رقم (14-2) أن أغلب العبارات في جدول المتوسطات الحسابية مرتفعة مما يعكس موافقة العينة عليها.وهذا يدل على وجود ارتباط كبير بين تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات وزيادة الثقة في مهنة المراجعة، حيث أن اغلب أفراد العينة المدروسة متفقون حول العديد من المفاهيم المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي والتي نذكر منها:

- أن تقرير المراجع الخارجي ملائم وضروري بحيث يرفع من فاعية اتخاذ القرارات؛
- جودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة ؛
- تحديث لغة ومحتوى التقرير ليواكب أهم التطورات في بيئة الممارسة المهنية سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير؛
- التقرير على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في نشاطها يطمئن جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجع؛
- تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عن إبداء الراي في القوائم المالية ومسؤولية الإدارة عن إعدادها يقلص من فجوة التوقعات؛
- يحرص تقرير المراجع الخارجي على تقديم تأكيد صريح حول إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة.

من كل ماسبق فإن إلتزام المراجع الخارجي بإعداد تقرير طبقا لمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها مع الحرص على تحديث لغة ومحتوى التقرير وتقديمه في وقت مبكر والسعي لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الممارسة المهنية وتحديد مسؤوليتة حول إبداء رأيه في القوائم المالية يزيد من قيمة المعلومات الواردة بالتقرير ويقلص فجوة التوقعات بين الطرفين ويساعد الأطراف المستفيدة على إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة مما يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.وبالتالي نقبل الفرضية البحثية H1ونرفض الفرضية البحثية H0 ونكون بذلك قد حصلنا على الإجابة المتعلقة بالسؤال الثالث وفي هذا إثبات لصحة الفرضية الثالثة.

الفرع الثاني : ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

أولا:العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة

حيث تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان لمعرفة العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة ، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (15–2) يوضح العلاقات الارتباطية بين جميع متغيرات الدراسة

			أولا بعد: التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي	ثانيا: بعد دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية	المتغير التابع: تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي
Rho de Spearman	أولا:بعد التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي	Coefficient de corrélation	1.000	-.031-	.336*	.472**
		Sig. (bilatérale)	.	.835	.021	.001
		N	47	47	47	47
	ثانيا: بعد دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية	Coefficient de corrélation	-.031-	1.000	.417**	.820**
		Sig. (bilatérale)	.835	.	.004	.000
		N	47	47	47	47
	المتغير التابع: تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية	Coefficient de corrélation	.336*	.417**	1.000	.496**
		Sig. (bilatérale)	.021	.004	.	.000
		N	47	47	47	47
	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	Coefficient de corrélation	.472**	.820**	.496**	1.000
		Sig. (bilatérale)	.001	.000	.000	.
		N	47	47	47	47

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من جدول الإرتباطات السابق أن جميع العلاقات الارتباطية دالة إحصائيا وعند مستويات إيجابية بين أبعاد المتغير المستقل فيما يتعلق بالتحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية والمتغير التابع تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، حيث وجدنا أن اكثر بعد من أبعاد المتغير المستقل يؤثر على تلبية احتياجات المستخدمين هو بعد دراسة التوقعات بنسبة (41.7%) ومستوى دلالة (0.004)،وهو أقل من 0.05 وبالتالي فإن معرفة المراجع الخارجي لتوقعات مستخدمي القوائم المالية تؤثر على جودة تقريره حيث يحرص على تلبية تلك التوقعات في إطار مسؤولياته من خلال تقديم تقرير يعكس الوضعية الحقيقية المالية للمؤسسة ويحقق رضا جميع الاطراف المستفيدة.

كما تعتبر هذه القيمة إيجابية وذات إرتباط متوسط تؤكد على الدور الكبير الذي يلعبه المراجع الخارجي بعد دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في تقديم تقارير تلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تساعدهم على إتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

ومن العوامل التي تؤثر في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية إدراكهم لمسؤوليات المراجع الخارجي وفهمهم لدوره حيث يؤثر هذا البعد بنسبة تقدرب(33.60%) بمستوى دلالة (0.021)،وهو أقل من 0.05 وهي قيمة إيجابية وذات إرتباط متوسط تؤكد أنه كلما أدرك وفهم المجتمع المالي مسؤوليات المراجع الخارجي وصارت محددة بوضوح تمكن المراجع الخارجي من تلبية إحتياجاتهم .

هذه النتائج تدل على أنه يوجد أدلة وإثباتات كافية من بيانات العينة للقول أنه هناك تأثير بشكل مقبول وعلاقة ارتباطية متوسطة بين أبعاد المتغير المستقل ودورها في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ويعود سبب هذا الارتباط إلى أهمية كل من التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي ودراسة توقعات المجتمع المالي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم الماليةولكن بدرجات متفاوتة ،حيث وجدنا أن دراسة توقعات المجتمع المالي المعقولة تمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة وبالتالي تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

ثانيا.تحليل الانحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى

عند مستوى دلالة 0.05Entry ويمكن ذلك من خلال تحليل الإنحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى حيث المتغيرات المستقلة هي(التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي،دراسة توقعات المجتمع المالي)والمتغير التابع هو(تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية)،والجدول الموالي يوضح الإرتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع:

جدول رقم (16–2) يوضح الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع لموضوع الدراسة

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.418[a]	.175	.156	.36730

a. Valeurs prédites : (constantes),(MX) المتغير المستقل دور المراجع الخارجي

b. Variable dépendante, (MY) المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

نلاحظ من الجدول السابق أن معامل الارتباط الخطي بين المتغير المستقل (دور المراجع الخارجي)والمتغير التابع (تلبية تقارير المراجعة الخارجية لإحتياجات مستخدمي القوائم) ذو مستويات ايجابية حيث بلغت القيمة الإجمالية للعلاقة الإرتباطية فيما بين المتغيرين بـ (41.8%) وهي قيمة ايجابية وليست سلبية حيث تثبت وتؤكد على الدور المهم للمراجع الخارجي في تقديم تقرير يلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ،.ولإثبات هذه الإجابة نقوم بتحليل الانحدار الخطي وذلك باستخدام المربعات الصغرى عند مستوى معنوية 5% فإنه يتضح معامل الارتباط الذي يقيس العلاقة بين هذين المتغيرين يبلغ (41.8%) أي هناك ارتباط متوسط بينهما ،ومدى الدقة في تقدير المتغير التابع هو(17,5%) بمعنى ان (17,5%) من تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية يعود لدراسة توقعاتهم في إطار مسؤوليات المراجع الخارجي وكذلك وضوح مسؤولياته،والنسبة المتبقية (82,5%) ترجع لعدة عوامل أخرى أو عوامل عشوائية أو الخطأ .

ثالثا.تباين خط الانحدار

يوضح الجدول الموالي تحليل تباين خط الإنحدار والذي يدرس " مدى ملائمة خط الإنحدار للمعطيات "

جدول رقم (17–2): يوضح تحليل تباين خط الانحدار

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	df	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Regression	1.286	1	1.286	9.533	.003[a]
	Residual	6.071	45	.135		
	Total	7.357	46			

a. Valeurs prédites : (constantes), المتغير المستقل دور المراجع الخارجي

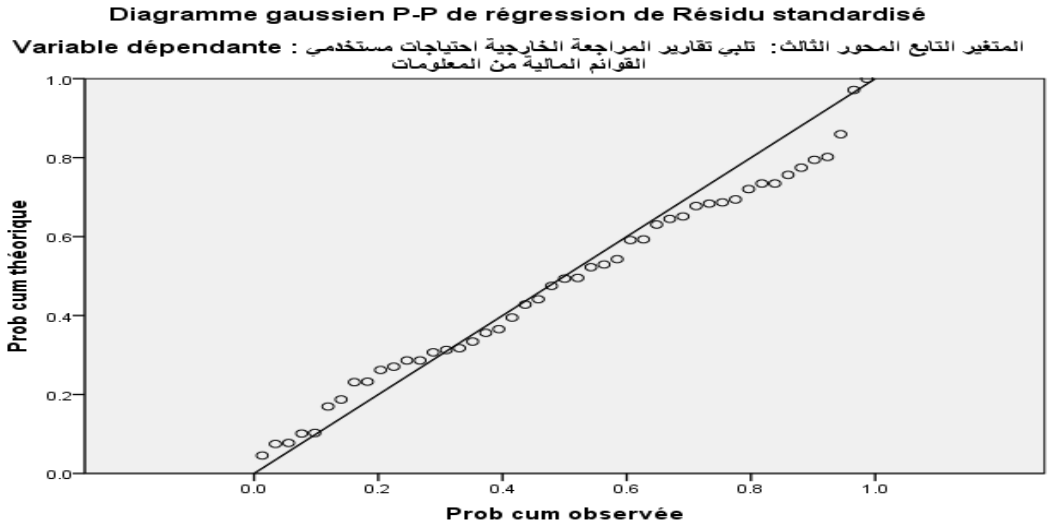
b. Variable dépendante : المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق نجد مايلي :

- مجموع مربعات الانحدار يساوي (1.286) ومجموع مربعات البواقي هو (6.071) ومجموع المربعات الكلي يساوي (7.357)؛
- درجة حرية الانحدار df هي 1 ودرجة حرية البواقي هي 45؛
- معدل مربعات الانحدار هو (1.286) ومعدل مربعات البواقي هو (0.135)؛
- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو (9.533)؛
- مستوى دلالة الاختبار (0.003) أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنرفضها وبالتالي خط الانحدار يلائم المعطيات. والشكل التالي يوضح ذلك :

شكل رقم(7–2):يوضح مدى ملائمة خط الإنحدار



المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

رابعا.دراسة معاملات خط الانحدار

الجدول الموالي يوضح قيم معاملات خط الانحدار:

جدول رقم (18–2): يوضح قيم معاملات خط الانحدار

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.004	.537		1.872	.068
	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	.656	.213	.418	3.088	.003

a. Variable dépendante : المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن :

-مقطع خط الإنحدار يساوي 1.004 الذي يمثل a من معادلة الخط المستقيم Y= a+bx، أما ميل خط الانحدارb في الجدول هو 0.656 وبذلك تصبح معادلة خط الإنحدار للمتغير Y=1.004+0.656x ،بحيثYمتغير تابع و X متغير مستقل.

-نتيجة اختبار tعلى فرضيات ميل خط الإنحدار للمتغير المستقل 3.088،ومقطع خط الإنحدار1.872

-كما نجد أن قيمة مستوى الدلالة الخاصة بالثابت (0.068) قيمة مرفوضة لأنها تحقق فرضية العدم لأنها أكبر من 0.05 بينما قيمة مستوى الدلالة الخاصة بالمتغير المستقل (0.003) قيمة مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة لأنها لأقل من 0.05 وبالتالي تصبح معادلة خط الإنحدار كما يلي : Y= 0.656X

خامسا.إختبار تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات إجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم تؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مستخدمي القوائم المالية لدور المراجع الخارجي تبعا للمتغيرات الشخصية التالية:(الجنس، العمر، المستوى التعليمي،التخصص العلمي، الخبرة المهنية ،الوظيفة)كماهو موضح في الجداول التالية :

1– متغير الجنس :

جدول رقم (19–2): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات اجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار حسب الجنس

ANOVA

المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.159	1	.159	.992	.325
Intra-groupes	7.198	45	.160		
Total	7.357	46			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير الجنس Sig=0. 325 كانت أكبر من مستوى المعنوية 5% وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمتغير الجنس على الإجابات حول مدى تلبية تقارير المراجعة الخارجية لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

2- متغير العمر

جدول رقم (20-2): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات اجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار حسب العمر

ANOVA

المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.222	3	.074	.447	.721
Intra-groupes	7.135	43	.166		
Total	7.357	46			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير العمر Sig=0.721 كانت أكبر من مستوى المعنوية 5%، وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمتغير الجنس على الإجابات حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات.

3- متغير المستوى التعليمي

جدول رقم (21-2): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات اجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار حسب المستوى التعليمي

ANOVA

المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.132	2	.066	.402	.671
Intra-groupes	7.225	44	.164		
Total	7.357	46			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

نلاحظ من الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير المستوي التعليمي Sig=0.671 كانت أكبر من من مستوى المعنوية0.05 وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي وإجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتاجاتهم،بمعنى أن المستوى التعليمي للعينة لم يؤثر على الاجابات هذا من جهة،ومن جهة اخرى اغلب افراد العينة مستواهم التعليمي حسن مما يؤثر في اجاباتهم بشكل جيد.

4- متغير التخصص

جدول رقم (22–2): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات اجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار حسب التخصص

ANOVA

المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.474	3	.158	.987	.408
Intra-groupes	6.883	43	.160		
Total	7.357	46			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي ان القيمة الإحصائية لمتغير التخصص Sig=0.408 كانت أكبر من من مستوى المعنوية0.05 ،وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص العلمي وإجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتاجاتهم،بمعنى ليست هناك فروقات بين اجابات العينة المدروسة تبعا لمتغير التخصص العلمي.

5– متغير الخبرة المهنية

جدول رقم (23–2): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات اجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار حسب الخبرة

ANOVA

المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.224	3	.075	.449	.719
Intra-groupes	7.133	43	.166		
Total	7.357	46			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغيرالخبرة Sig=0.719 كانت أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ،وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات اجابات العينة المدروسة وبين متغير الخبرة المهنية ،وبالتالي فإن عامل الخبرة لم يؤثر في اجابات افراد العينة.

6– متغير الوظيفة

جدول رقم (24–2): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات اجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجاتهم من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار حسب متغير الوظيفة

ANOVA

المتغير التابع تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.470	2	.235	1.502	.234
Intra-groupes	6.887	44	.157		
Total	7.357	46			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير الوظيفة Sig=0.234كانت أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ،وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات اجابات العينة المدروسة وبين متغير الوظيفة ،وبالتالي فإن عامل الوظيفة لم يؤثر في اجابات افراد العينة.

نخلص من خلال إختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA) أنه لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مستخدمي القوائم المالية وبين المتغيرات الشخصية لكون أن جميع القيم الإحصائية للمتغيرات الشخصية كانت أكبر من مستوى المعنوية 5% .

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الإستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من مجموعة من مستخدمي القوائم المالية ، وذالك من أجل معرفة أراء العينة حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي وقدرته على تحمل المسؤولية يمكن جميع الأطراف المستفيدة من خدماته من ادراك مدى قدرته على تلبية احتياجاتهم ،ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية يمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة وأخيرا تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية يؤدي الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة .

فمن خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن مجتمع الدراسة يتوافق مع أن تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ومن خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية تبين لنا موافقة عينة الدراسة على أن دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤوليات المراجع الخارجي تمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة.

بالنسبة للفرضية الثالثة تبين أن تلبية تقارير المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية يؤدي الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.

أما نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي تبين لنا أنه لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات مستخدمي القوائم المالية حول دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجاتهم تبعا للمتغيرات الشحصية .

الخاتمـة

تعتبر المراجعة الخارجية مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات ،حيث تمكن أصحابها من متابعة كل مايجري داخل المؤسسة ومدى كفاءة وأمانة القائمين على أموالهم بالإضافة إلى أهميتها لعدة أطراف يتعاملون مع المؤسسة .وإن الحكم على نجاح عملية المراجعة وتحقيق أهدافها منوط بالشخص الذي يمارس يمارس هذه المهنة، وباعتبار المراجع الخارجي المسؤول عن تدقيق حسابات المؤسسة مهما كان شكلها أو حجمها ، بهدف إعطاء رأي فني محايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية وجب عليه أن يتمتع بالخبرة والمهارة والكفاءة التي تسمح له بإبداء رأي فني محايد يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ،وإيصال هذا الرأي إلى كافة مستخدمي القوائم المالية سواء داخل المؤسسة كالمساهين ،أو من خارجها كالبنوك والموردين وإدارة الضرائب.

ونتيجة لتطور المؤسسات الإقتصادية وظهور شركات الأموال وأسواق المال تزايد الطلب على خدمات المراجعة وزادت توقعات مستخدمي القوائم المالية بشأن المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع، الأمر الذي أدى الى ظهور فجوة التوقعات والتي تشير إلى أن هناك فجوة بين مايتوقع المجتمع المالي من المراجع الخارجي أن يقوم به وبين مايتوقع المراجع من مستخدمي القوائم المالية أن يفهموا طبيعة عمله وماينبغي عليه القيام به في ظل قوانين وتشريعات المهنة وكذا الضغوط التي تواجهه أثناء تأدية عمله.
وبالرغم من أن الغرض الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية تعزيزا للثقة بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع الخارجي يبقى التحدي الأكبر يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماته وتلبية إحتياجاتهم.

وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول موضوع دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية حيث حاولنا فيه الإجابة على الإشكالية التالية : هل يستطيع المراجع الخارجي تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية؟

وعليه خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات وكذا إقتراحات تبدو ضرورية .

أولا: نتائج إختبار الفرضيات:

إنطلاقا من الجانب النظري و الدراسة الميدانية توصل الباحث بعد اختبار الفروض إلى مايلي:

ففي ما يخص الفرضية الأولى والتي تعلقت بتحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، فقد تحقق هذا الفرض بناء على آراء عينة الدراسة وخاصة بفهمها وإدراكها لطبيعة مسؤوليات المراجع الخارجي وأن التزامه بمسؤوليته المهنية مؤشر على كفاءته وقدرته على تقديم خدمات تلبي إحتياجات الأطراف المستفيدة . كما أن تعاون المراجع الخارجي مع الإدارة يزيد من فعالية عملية المراجعة .ويحمل مستخدمو القوائم المالية المراجع الخارجي المسؤولية عن تقديم تقرير لايعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة . وإذا ثبت أن الإدارة مسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ لايتردد المراجع الخارجي في إبلاغها . وبالتالي وضوح مسؤوليات المراجع الخارجي لدى الاطراف المستفيدة وتفهمهم لطبيعة عمله والدور الذي يقوم به يمكنه من أداء عمله بجودة عالية ببذل مزيد من العناية المهنية لإبداء رأي فني محايد يعكس الوضعية المالية للمؤسسة ويعبر بصدق عن مركزها المالي ونتائج أعمالها مما يعزز الثقة في مهنة المراجعة ويحقق رضا جميع الأطراف المستفيدة ، وبناء عليه نقبل الفرضية الأولى ونثبتها؛

أما بخصوص الفرضية الثانية و المتعلقة بدراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة فإن أغلبية أفراد العينة يؤكدون على أن معرفة المراجع الخارجي لهذه التوقعات وأخذها بعين الإعتبار حين القيام بمراجعة القوائم المالية تمكنه من أداء عمله بكفاءة عالية وتجنبه المشاكل الناجمة عن إتساع الفجوة بين توقعاته وتوقعات الاطراف المستفيدة ؛

أما فيما يخص المحور الثالث و المتعلق بتلبية تقارير المراجعة الخارجية لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تساعدهم على إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة مما يعزز الثقة في مهنة المراجعة فقد أجمع أغلب أفراد العينة على ضرورة ملائمة محتوى تقرير المراجع الخارجي لتلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود التي تفرضها المهنة .كما أن على المراجع الخارجي أن يضمن تقريره تقديم كافة الأدلة والبراهين التي تدل على سلامة وعدالة القوائم المالية وأن يستجيب للتطورات الحاصلة في بيئة الممارسة المهنية محليا ودوليا وأن يلتزم في إعداده على المعايير التي حددتها المنظمات المهنية. فإذا إلتزم المراجع بتقديم تقرير ذو محتوى يستجيب لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية فإن ذلك سيؤدي حتما إلى تعزيز الثقة في مهنة المراجعة والرضا عن الخدمات التي يقدمها المراجع لكافة الأطراف المستفيدة.وفي ذلك تأكيد وإثبات لصحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: نتائج الدراسة

1. تلعب المراجعة الخارجية دورا كبيرا في المؤسسة من خلال مساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية وإضفاء المصداقية على الكشوفات المالية الأمر الذي يؤدي الى إستمرار المؤسسة في نشاطها .
2. المهة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية بهدف التحقق من تطبيق المباديء والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة الى أخرى ،وإبداء رأي فني ومحايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية.
3. تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي بوضوح يضبط المهام الموكلة إليه ويشكل لدى مستخدمي القوائم المالية وعيا بضرورة إدراك تلك المسؤوليات عند تحديد مطالبهم واحتياجاتهم.
4. إلتزام المراجع الخارجي بأداء مهامه في إطار المسؤوليات الملقاة على عاتقه وفي ظل الإلتزام بالمباديء الأساسية لأخلاقيات المهنة مؤشر على نزاهته وكفاءته وقدرته على تقديم خدمات في مستوى توقعات مستخدمي القوائم المالية.
5. المراجع الخارجي غير مسئول عن منع الغش ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة نظام الرقابة الداخلي وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل ، مع حرصه على تبليغ الإدارة إذا كانت هي الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.
6. لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والأطراف المستفيدة يجب تحديد المستفيدين من تقارير المراجع الذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير كخطوة أولى،ثم تحديد مطالب واحتياجات هاؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة.وأخيرا اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الإحتياجات.

7. على المراجع الخارجي أن يأخذ توقعات مستخدمي القوائم المالية في اعتباره حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة، وكذا تجنب أي مشاكل من مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على تقريره في الحكم على المؤسسة محل المراجعة.
8. يعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة الإتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المدققة.كما أن صياغة التقرير يجب أن تكون في صورة واضحة وبسيطة وبلغة مفهومة من طرف قراءه وتعبر تعبيرا صادقا وأمينا على ماأسفرت عليه عملية المراجعة من ملاحظات وتوجيهات ونتائج،مع ضرورة وضع معايير ترشد المراجعين في إعدادهم للتقارير وصياغتها بشكل يسمح بتقديمها بصورة ترضي جميع الأطراف المستفيدة.
9. يحرص تقرير المراجع الخارجي على تقديم تأكيد صريح حول إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة.
10. تقرير المراجع الخارجي بشكله الحالي غير ملائم للتغيرات المحاسبية الجديدة كما أن نموذج تقرير المراجعة المقترح من طرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لايلائم واقع مهنة المراجعة في الجزائر.
11. ركزت الدراسات السابقة جلها على مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش والأخطاء في بيانات القوائم المالية كأحد أهم طلبات طالبي خدمة المراجعة وبينت آليات تحقيق خدمات تدقيقية بجودة عالية ترضي المجتمع المالي .في حين لم تتطرق إلى إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وآلية تلبيتها .بناء على ذلك فإن مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنها ركزت على معرفة آراء المستفيدين من خدمات المراجعة في الحكم على الخدمات التي يقدمها لهم المراجع الخارجي ومدى رضاهم عن تقريره المعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة موضوع المراجعة ومدى إستجابة هذا التقرير لتوقعاتهم .كما بينت الدراسة أن إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات المراجع الخارجي في ظل القوانين والظغوطات والمهنية يحدد بشكل واضح الدور الذي يلعبه المراجع لتلبية توقعاتهم.وبالتالي تتقلص فجوة التوقعات بين الطرفين وتزداد الثقة في مهنة المراجعة.

ثالثا: التوصيات

على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على المراجعين الخارجين ومستخدمي القوائم المالية وذلك في النقاط التالية:

- ✓ نقترح ضرورة تدعيم إستقلال المراجع الخارجي لتعزيز الثقة و المصداقية في القوائم المالية المراجعة، وذلك من قبل المنظمات المهنية و الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة؛
- ✓ أن تقوم المنظمات المهنية بحملات توعية إعلامية للمجتمع ولمستخدمي القوائم المالية لزيادة وعي الجمهور بفهم مهنة المراجعة؛
- ✓ تخفيض توقعات مستخدمي القوائم المالية إلى الحد الذي تصبح فيه هذه التوقعات منطقية ومقبولة؛

- ✓ دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية ومحاولة تلبية التوقعات المعقولة وتصحيح التوقعات غير المعقولة؛
- ✓ ضرورة الإلتزام بتقرير المراجعة النموذجي الذي تبنته معايير المراجعة الدولية بغرض تحسين الإتصال بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وتضييق الفجوة بين بين المحتوى الفعلي المبلغ لمستخدمي القوائم المالية والرسائل المتوقعة من هذا التقرير.

رابعا: آفاق الدراسة :

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، استطلاع آراء عينة من مستخدمي القوائم المالية حول الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي لتلبية إحتياجاتهم ، غير أن الدراسة الحالية لم تستوفي بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

1. دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية في ظل تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية؛
2. مامدى توافق تقرير المراجع الخارجي مع معايير المراجعة الدولية ؛
3. دور تقرير المراجعة النموذجي في تضييق فجوة التوقعات.

قائمة المراجع

أولا:المراجع باللغة العربية:

1.الكتب:

1. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر التوزيع،عمان،الأردن،2007.
2. رضاخلاصي،**مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2013.
3. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS** ،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،الجزء الأول ،طبعة2009.
4. صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزوارالوادي،الجزائر،الطبعة الأولى،2010
5. كمال الدين مصطفى الدهراوي،**المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**،المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية،مصر،2009.
6. محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،الطبعة الثالثة،2008 .
7. وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر،الرياض،السعودية؛1989.

2.البحوث الجامعية:

8. أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماجيستيرغيرمنشورة، جامعة ورقلة، 2014.
9. أرزاق أيوب محمد كرسوع،**مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة**،مذكرة ماجستيرمنشورة،غزة،فلسطين،2008.
10. آمال بن يخلف ، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستيير،جامعة الجزائر، جانفي2002.
11. بوبكر أبي ميلود، **مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش**، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2015.
12. بلقاسم بعوج، **أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماستر،جامعة بسكرة،2014.
13. حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،رسالة ماجيستير غير منشورة،جامعة باتنة،2009.
14. عبد الحكيم لخضر مسعيد،**دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**،مذكرة ماستر،جامعة ورقلة،2016.

15.فائز زهدي الشلتوني، **القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات المالية الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية** ، مذكرة ماجيستير غير منشورة،الجامعة الإسلامية فلسطين،2005.

16.لندة قداري،**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**،مذكرة ماستر،جامعة حمة لخضر الوادي،2015.

17.مدحت فوزي عليان وادي،**أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية**،مذكرة ماجستيرغير منشورة،الجامعة الإسلامية فلسطين،2006.

18.محمد سعاد شدري،**التقارير المالية للمراجع وآثارها على إتخاذ القرارات في ظل الأزمة المالية العالمية**،أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بومرداس،2015.

19.وسيلة بوخالفة ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** ، مذكرة ماستر ،جامعة ورقلة ،2013.

3.وقائع التظاهرات العلمية(المؤتمرات والملتقيات):

20.إلياس فضالي،**عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،ورقة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية والمؤسسة الإقتصادية الجزائرية"متطلبات التوافق والتطبيق"،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي سوق اهراس،يومي25و26 ماي2010.

21.صالح مرازقة،**القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية**،ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول الإقتصاد الإسلامي"الواقع ورهانات المستقبل"،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي غرداية،بدون تاريخ.

22.عبد الرزاق خليل،رشيدة خالدي،**القياس الكمي لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر"دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر"**،ورقة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الاغواط،يومي20 و21 نوفمبر2013.

23.عمر شريقي،**محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات"دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب"**،ورقة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر "الواقع والآفاق"،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 20 أوت1955 سكيكدة، يومي11و12أكتوبر2011.

4.المجلات العامة:

24.حسين أحمد دحدوح،**مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافها**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ،المجلدرقم22 ،العدد الأول2006،.

25.محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12،جامعة ورقلة،2013.

26.يونس عباس أكبر وآخرون، **نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية"دراسة تحليلية للمعايير والتدقيق المعتمدة"** ، مجلة الباحث للإدارة والإقتصاد ،العدد السادس والثمانون، العراق، 2011.

5.الإنترنت:

27.ابراهيم السيد المليجي،دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر،متاح على موقع:http://repository.ksu.edu.sa/jspui/handle/123456789/8269 (أطلع عليه يوم 01 مارس 2017).

28.هبة حداد، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ،متاح على موقع: http://www.academia.edu/10583619(أطلع عليه يوم01 مارس2017).

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية:

1.الكتب:

29. Ali mazouz, Sadi nacer eddine, **la Pratique du Commissariat aux Comtes en Algerie**, Edition SNC, Alger, 1993.

2.البحوث الجامعية:

30. Joe Sammut , Are **Public Company Auditors Complicit in Financial Statement Fraud**, Mis Paper of Doctorate of Finance, SMC, University Zurich, March,2012.

31. Abu-Hein, Iyad Hassan Hussein, **The Factors that Impact the Auditing Quality in View of Certified Auditors in Palestine**, unpublished Master thesis, Islamic University, GAZA, Palestine, 2005.

3. المجلات العامة:

32. Stephanie D, Moussali, O.Ronald gray and Gokhan Karahan, **Illuminating the limits of Auditor Accountability for Fraud Detection through Historical study of internal control Evaluatio**n, Journal of Business, Industry and Economics Volume 17, Spirng, 2012.

4.الإنترنت:

33. Marianne Ojo, **Eliminating the Audit Expectaions Gap « Myth orReality?**, Available on site : https://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/,,(See it with a date:02/03/2017).

34. Douglas J.Skinner and Suraj Srinivasan, **Audit Quality and Auditor, Reputation: Evidence from Japan**, Available on site: http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/accr-50198?code=aaan-site&journalCode=accre ,(See it with a date:02/03/2017).

قائمة الملاحق

الملحق رقم : 01

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية:العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم:العلوم التجارية

فرع:محاسبة ومالية

تخصص:دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستمارة إستبيان

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: **دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**،أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بمؤسستكم حول دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجاتكم كمستخدمي قوائم مالية.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في تحليل وتوضيح موضوع البحث أو لما سيترتب عليه من نتائج يمكن تعميمها ،نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة،علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

تفضلوا سيدي، سيدتي،فائق الإحترام والتقدير.

❖ ضع علامة (x) واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال:

أولا: معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** أقل من 30 ☐ من 31 الى 40 ☐
   من 41 الى50 ☐ أكبر من 50 ☐
3. **المؤهل العلمي:** شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐
   ماجيستير/ماستر ☐ دكتوراه ☐
4. **التخصص العلمي:** دراسات محاسبية ☐ مالية المؤسسة ☐ تدقيق ومراقبة التسيير ☐
   ☐ آخرحدده.....
5. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 05 الى 10سنوات ☐
   من 10 الى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐
6. **الوظيفة:** مدير مالي لمؤسسة ☐ مدير بنك ☐ مفتش ضرائب ☐

ثانيا : محاور الإستبيان

المحور الأول: تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
01	المراجع الخارجي غير مسؤول عن منع الغش وإنما يجب عليه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد إجراءات عمل برنامج التدقيق.			
02	إلتزام المراجع الخارجي بمسؤوليته المهنية مؤشر على كفاءته وقدرته على تقديم خدمات تحقق رضا جميع الأطراف المستفيدة.			
03	تعاون الإدارة مع المراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة.			
04	عند تماطل أو تواطؤ المراجع الخارجي في إكتشاف الغش فإنه يجب تغييره.			
05	يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريرا لايعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة.			
06	لايتردد المراجع الخارجي بإبلاغ الإدارة إذا كانت هي الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.			
07	عدم فهم دور المراجع الخارجي لدى الكثير من مستخدمي القوائم المالية.			

المحور الثاني: دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
01	المراجع الخارجي مسؤول على إستقلاله مهما كانت الظروف			
02	المراجع الخارجي مسؤول على إعداد القوائم المالية			
03	المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف الغش والأخطاء			
04	المراجع الخارجي مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار			
05	المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف التصرفات غير القانونية			
06	المراجع الخارجي مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف .			

المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية مما يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
01	تقرير المراجع الخارجي ملائم وضروري بحيث يرفع من فاعلية إتخاذ القرارات.			
02	جودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.			
03	تقرير المراجع الخارجي بشكله الحالي ملائم للتغيرات المحاسبية الجديدة.			
04	تحديث لغة ومحتوى التقرير ليواكب أهم التطورات في بيئة الممارسة المهنية سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير.			
05	إعداد تقرير المراجع الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمحلية يعكس مستوى العناية المهنية المبذولة للصول إلى رأي فني محايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة.			
06	تقرير المراجع الخارجي الجديد المقترح من طرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية سيلائم الواقع المهني الجزائري.			
07	تقديم تقرير المراجع الخارجي في وقت مبكر يزيد من قيمة المعلومات الورادة به مما يساعد المستخدمين على إتخاذ قراراتهم.			
08	التقرير على قدرة المؤسسة على الإستمرارية في نشاطها يطمئن جميع الأطراف المستخدمة لرأي المراجع.			
09	تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية ومسؤولية الإدارة عن إعدادها يقلص من فجوة التوقعات بين الطرفين.			
10	يحرص تقرير المراجع الخارجي على تقديم تأكيد صريح حول إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة.			

شكرا جزيلا على تعاونكم

الملحق رقم: 02

قائمة الأساتدة المحكمين للإستبيان:

الرقم	إسم الأستاد المحكم
01	د. مايو عبد الله
02	د.مناصرية رشيد
03	أ.بالضياف عبد الباقي

الملحق رقم:03

القسم الأول: نتائج SPSS بالنسبة للأسئلة الديمغرافية

Tableau de fréquences

توزيع العينة حسب الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	40	85.1	85.1	85.1
	2.00	7	14.9	14.9	100.0
	Total	47	100.0	100.0	

توزيع العينة حسب العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	4	8.5	8.5	8.5
	2.00	25	53.2	53.2	61.7
	3.00	14	29.8	29.8	91.5
	4.00	4	8.5	8.5	100.0
	Total	47	100.0	100.0	

توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	8	17.0	17.0	17.0
	2.00	34	72.3	72.3	89.4
	3.00	5	10.6	10.6	100.0
	Total	47	100.0	100.0	

توزيع العينة حسب التخصص العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	10	21.3	21.3	21.3
	2.00	16	34.0	34.0	55.3
	3.00	3	6.4	6.4	61.7
	4.00	18	38.3	38.3	100.0
	Total	47	100.0	100.0	

توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	6	12.8	12.8	12.8
	2.00	16	34.0	34.0	46.8
	3.00	8	17.0	17.0	63.8
	4.00	17	36.2	36.2	100.0
	Total	47	100.0	100.0	

توزيع العينة حسب الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	19	40.4	40.4	40.4
	2.00	10	21.3	21.3	61.7
	3.00	18	38.3	38.3	100.0
	Total	47	100.0	100.0	

الملحق رقم: 04

القسم الثاني: نتائج SPSS بالنسبة للإنحرافات المتوسطية والمعيارية لمحاور الإستبيان

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
المراجع الخارجي غير مسؤول عن منع الغش وإنما يجب عليه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد إجراءات عمل برنامج التدقيق.	47	2.2979	.83184
إلتزام المراجع الخارجي بمسؤوليته المهنية مؤشر على كفاءته وقدرته على تقديم خدمات تحقق رضا جميع الاطراف المستفيدة.	47	2.7234	.61510
تعاون الإدارة مع المراجع الخارجي يزيد من فعالية المراجعة.	47	2.8936	.42906
عند تماطل أو تواطؤ المراجع الخارجي في إكتشاف الغش فأنه يجب تغييره.	47	2.5319	.71782
يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريرا لا يعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة.	47	2.5957	.71200
لا يتردد المراجع الخارجي بإبلاغ الإدارة إذا كانت هي الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.	47	2.5745	.74439
عدم فهم دور المراجع الخارجي لدى الكثير من مستخدمي القوائم المالية.	47	2.3830	.70874
المراجع الخارجي مسؤول على إستقلاله مهما كانت الظروف	47	2.4468	.82905
المراجع الخارجي مسؤول على إعداد القوائم المالية	47	2.2553	.89608
المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف الغش والأخطاء	47	2.6809	.59368
المراجع الخارجي مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار	47	2.4468	.74625
المراجع الخارجي مسؤول على إكتشاف التصرفات غير القانونية	47	2.6170	.67737
المراجع الخارجي مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف	47	2.2766	.82626
تقرير المراجع الخارجي ملائم وضروري بحيث يرفع من فاعلية إتخاذ القرارات.	47	2.7872	.54916
جودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة.	47	2.8298	.48090
تقرير المراجع الخارجي بشكله الحالي ملائم للتغيرات المحاسبية الجديدة.	47	2.0638	.81838
تحديث لغة ومحتوى التقرير ليواكب أهم التطورات في بيئة الممارسة المهنية سيؤدي إلى تحسين جودة التقرير.	47	2.8298	.48090
إعداد تقرير المراجع الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمحلية يعكس مستوى العناية المهنية المبذولة للصول إلى رأي فني محايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة.	47	2.7660	.42798

تقرير المراجع الخارجي الجديد المقترح من طرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية يلائم الواقع المهني الجزائري.	47	2.1702	.96277
تقديم تقرير المراجع الخارجي في وقت مبكر يزيد من قيمة المعلومات الورادة به مما يساعد المستخدمين على إتخاذ قراراتهم.	47	2.9362	.60449
التقرير على قدرة المؤسسة على الإستمرارية في نشاطها يطمئن جميع الأطراف المستخدمة لرأي المراجع.	47	2.8085	.71135
تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عن إبداء الرأي في القوائم المالية ومسؤولية الإدارة عن إعدادها يقلص من فجوة التوقعات بين الطرفين.	47	2.6170	.82233
يحرص تقرير المراجع الخارجي على تقديم تأكيد صريح حول إكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة.	47	2.7234	.79951
المحور الأول: التحديد الواضح لمسؤوليات المراجع الخارجي	47	2.5714	.33036
المحور الثاني: دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤليات المراجع الخارجي	47	2.4539	.38808
المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات	47	2.6532	.39992
المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	47	2.5127	.25483

الملحق رقم : 05

معامل ألفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.723	23

الملحق 06:

إختبار فرضيات الإرتباطات بين المتغيرات

Variables introduites/supprimées[b]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	.	Entrée

Variables introduites/supprimées[b]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : الثالث المحور التابع المتغير :تقارير تلبي المعلومات من المالية القوائم مستخدمي احتياجات الخارجية المراجعة

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.418[a]	.175	.156	.36730

a. Valeurs prédites : (constantes), الخارجي المراجع دور المستقل المتغير

b. Variable dépendante : الثالث المحور التابع المتغير :تقارير تلبي المراجعة المعلومات من المالية القوائم مستخدمي احتياجات الخارجية

ANOVAb

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1.286	1	1.286	9.533	.003[a]
	Résidu	6.071	45	.135		
	Total	7.357	46			

a. Valeurs prédites : (constantes), الخارجي المراجع دور المستقل المتغير

b. Variable dépendante : الثالث المحور التابع المتغير :تقارير تلبي القوائم مستخدمي احتياجات الخارجية المراجعة المعلومات من المالية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.004	.537		1.872	.068
	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	.656	.213	.418	3.088	.003

a. Variable dépendante : الثالث المحور التابع المتغير :تقارير تلبي المعلومات من المالية القوائم مستخدمي احتياجات الخارجية المراجعة

Statistiques des résidusa

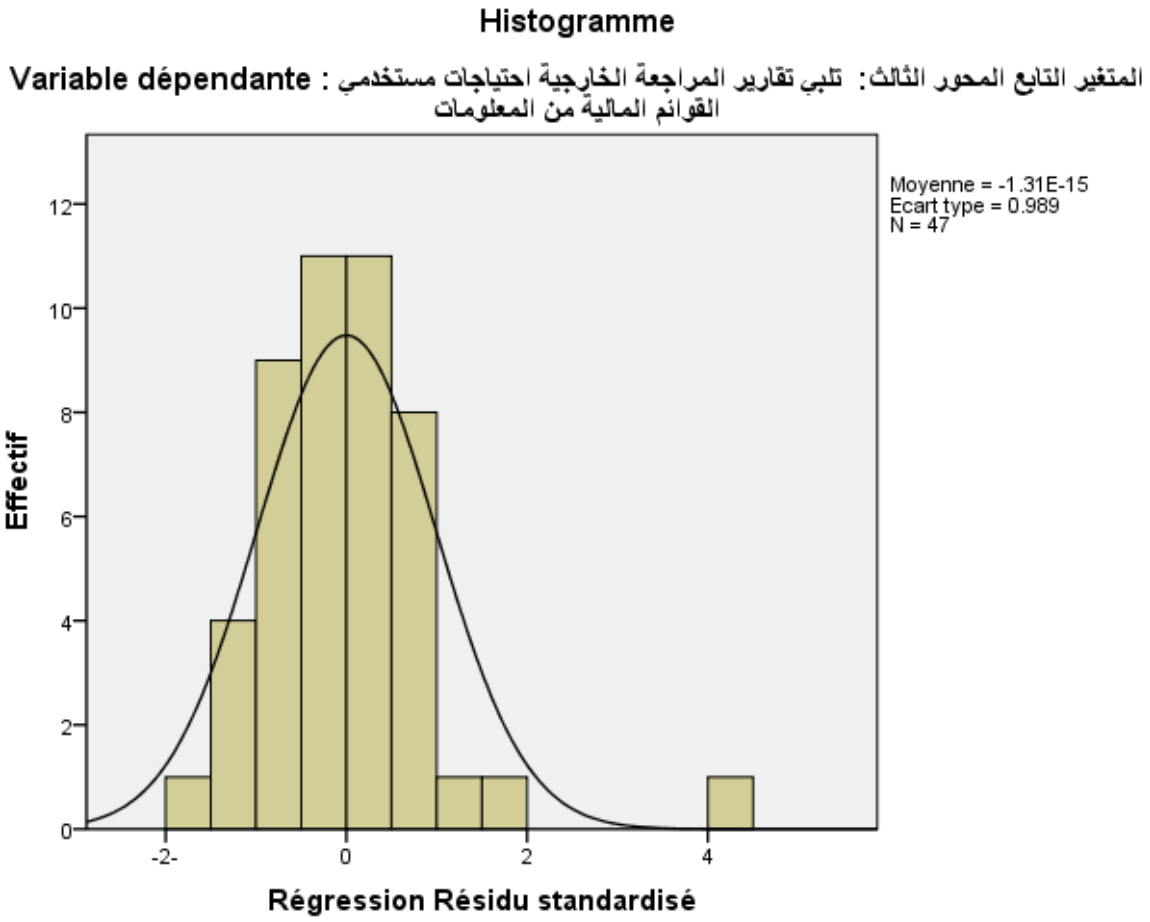
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2.1059	2.9730	2.6532	.16721	47
Résidu	-.62145-	1.62232	.00000	.36329	47
Erreur Prévision	-3.273-	1.912	.000	1.000	47
Erreur Résidu	-1.692-	4.417	.000	.989	47

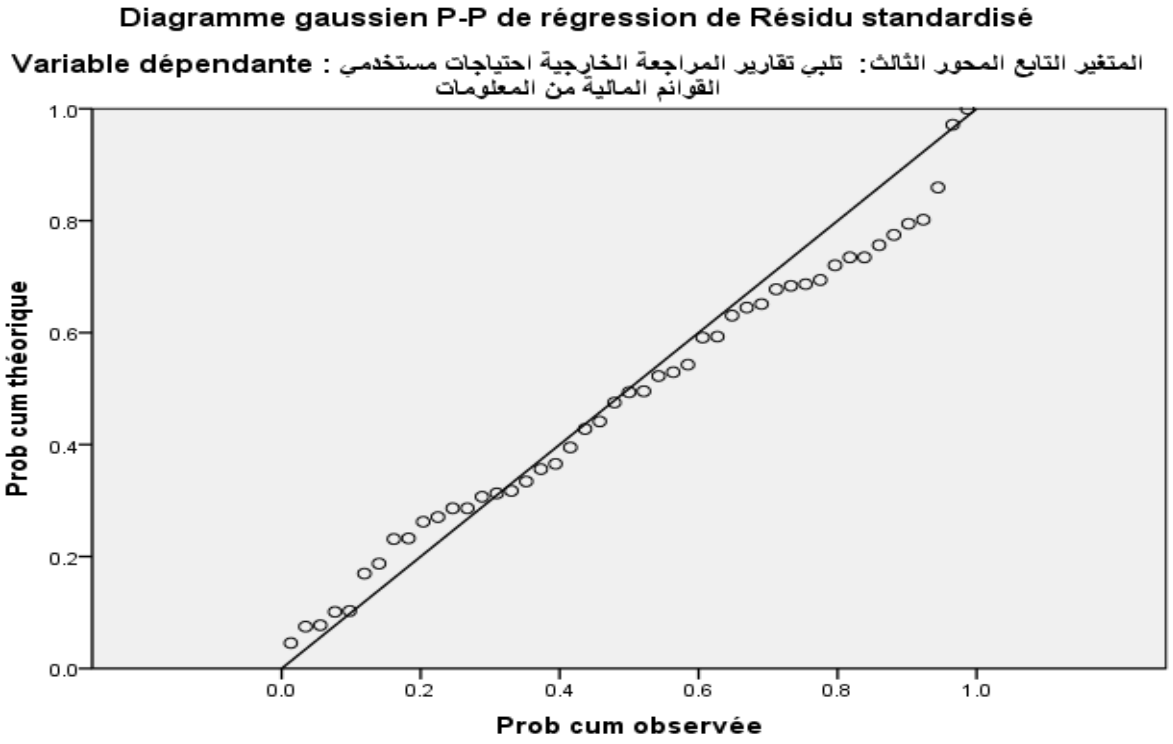
Variables introduites/supprimées[b]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المتغير المستقل دور المراجع الخارجي	.	Entrée

a. Variable dépendante : احتياجات الخارجية المراجعة تقارير تلبي :الثالث المحور التابع المتغير
المعلومات من المالية القوائم مستخدمي

Diagrammes





الملحق رقم:07

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

تحليلANOVAلمتغير الجنس

المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.159	1	.159	.992	.325
Intra-groupes	7.198	45	.160		
Total	7.357	46			

تحليلANOVAلمتغير العمر

المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.222	3	.074	.447	.721
Intra-groupes	7.135	43	.166		
Total	7.357	46			

تحليلANOVAلمتغير المستوى التعليمي

المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.132	2	.066	.402	.671
Intra-groupes	7.225	44	.164		
Total	7.357	46			

تحليلANOVAلمتغير التخصص

المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.474	3	.158	.987	.408
Intra-groupes	6.883	43	.160		
Total	7.357	46			

تحليلANOVAلمتغير الخبرة

المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.224	3	.075	.449	.719
Intra-groupes	7.133	43	.166		
Total	7.357	46			

تحليلANOVAلمتغير الوظيفة

المتغير التابع المحور الثالث: تلبي تقارير المراجعة الخارجية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.470	2	.235	1.502	.234
Intra-groupes	6.887	44	.157		
Total	7.357	46			

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص الدراسة	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال البيانية	VIII
قائمة الملاحق	IX
قائمة الرموز والإختصارات	X
توطئة	ب
طرح الإشكالية	ب
فرضيات البحث	ت
مبررات إختيار البحث	ت
أهداف الدراسة وأهميتها	ت
حدود الدراسة	ت
منهجية البحث والأدوات المستخدمة	ث
صعوبات البحث	ث
هيكل البحث	ث
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع و الدراسات السابقة	01
تمهيد	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية،مفاهيم أاساسية حول المراجعة الخارجية وحاجات مستخدمي القوائم المالية	03
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية	03
الفرع الأول: ماهية المراجعة	03
أولا: تعريف المراجعة	03
ثانيا: أنواع المراجعة	03
ثالثا: معايير المراجعة	05
رابعا: أهداف المراجعة	06
الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي ومحددات عمله والضغوط المفروضة عليه	07
أولا: تعريف المراجع الخارجي	07
ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي	07
ثالثا: الأخلاقيات المهنية للمراجع الخارجي	08
رابعا: الضوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي	09

المطلب الثاني: حاجات مستخدمي القوائم المالية	10
الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية	10
أولا: المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة	10
ثانيا: المستخدمون ذوي المصلحة غير المباشرة	11
الفرع الثاني: إحتياجات مستخدمي القوائم المالية	11
أولا: إستقلالية المراجع الخارجي	12
ثانيا: مسؤولية المراجع على إعداد القوائم المالية	12
ثالثا: مسؤولية المراجع على إكتشاف الغش والأخطاء	12
رابعا: مسؤولية المراجع على تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار	13
خامسا: مسؤولية المراجع على إكتشاف التصرفات غير القانونية	13
الفرع الثالث: فجوة التوقعات في مهنة المراجعة	14
أولا: تعريف فجوة التوقعات	14
ثانيا: أسباب فجوة التوقعات	13
المطلب الثالث: مدى تلبية تقرير المراجع الخارجي لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية	15
الفرع الأول: مفهوم تقرير المراجع الخارجي	15
الفرع الثاني: طبيعة وأهمية تقرير المراجع الخارجي	16
أولا:التقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها	17
ثانيا: تقرير المراجعة عن فرض الإستمرارية	17
الفرع الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية	17
الفرع الرابع: العناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي	18
الفرع الخامس: تقرير المراجع الخارجي النموذجي	19
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية،الأبحاث والدراسات العلمية السابقة	20
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	20
الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية	20
أولا: دراسة محمد بشير غوالي	20
ثانيا: دراسة الدكتورة هبة حداد	20
ثالثا:دراسة بوبكر أبي ميلود	21
رابعا: دراسة الدكتور حسين أحمد دحدوح	21
خامسا: دراسة مسعيد عبد الحكيم لخضر	22
الفرع الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	23
أولا: دراسة Stephanie D, Moussali, O.Rould Cary and Gokhan	23
ثانيا: دراسة Joe Sammut	23

ثالثا: دراسة Iyad Hassan Hessein Abuhem	24
رابعا: دراسة Douglas j.skinner	24
المطلب الثاني: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	25
الفرع الأول: أوجه التشابه والإختلاف	25
أولا: الدراسات العربية	25
ثانيا: الدراسات الأجنبية	27
الفرع الثاني: مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة	28
خلاصة الفصل الأول	29
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	30
تمهيد	31
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	32
المطلب الأول:طريقة الدراسة	32
الفرع الأول:مجتمع وعينة الدراسة	32
أولا: مجتمع الدراسة	32
ثانيا:عينة الدراسة	32
الفرع الثاني:متغيرات الدراسة	33
المطلب الثاني:الأدوات المستخدمة في الدراسة	33
الفرع الأول: الأدوات الإحصائية المستخدمة	33
الفرع الثاني:الأدوات المستخدمة في جمع البيانات	34
أولا:مراحل إعداد الإستبيان	34
ثانيا:هيكل الإستبيان	35
ثالثا:صدق وثبات الإستبيان	36
المبحث الثاني:نتائج الدراسة ومناقشتها	37
المطلب الأول: خصائص العينة المدروسة	37
الفرع الأول:خصائص عينة الدراسة	37
الفرع الثاني:تحليل النتائج المتعلقة بمحاور الإستبيان	39
أولا: نتائج تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي يساهم في معرفة دوره في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية	39
ثانيا: نتائج دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية تمكن المراجع الخارجي من أداء عملية المراجعة باعلى درجة ممكنة من الكفاءة	40
ثالثا: تقرير المراجع الخارجي يلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية مما يؤدي الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة	41

المطلب الثاني:مناقشة النتائج المتوصل إليها	42
الفرع الأول:تفسير وتحليل النتائج	42
أولا:خصائص العينة المدروسة	42
ثانيا:تحليل البيانات المتعلقة بمحاور الإستبيان	43
الفرع الثاني:ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها	45
أولا: العلاقات الإرتباطية بين المتغيرات المدروسة	45
ثانيا:تحليل الإنحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى	47
ثالثا :تباين خط الإنحدار	48
رابعا:دراسة معاملات خط الإنحدار	49
خامسا:إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدراسة فروق متوسطات إجابات مستخدمي القوائم المالية حول تلبية تقرير المراجع الخارجي لإحتياجاتهم تبعا للمتغيرات الشخصية	49
خلاصة الفصل الثاني	53
الخاتمة	54
قائمة المراجع	59
قائمة الملاحق	64
فهرس المحتويات	76