

دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية
دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري
Auditor's role in the meeting the needs of the financial statements users
Case study of a sample of accountants in Algerian south-east states

د. محمد بشير غوالي*
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ملخص: يرى اصحاب الشركات ان على المراجع اكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية على الرغم من القيود المفروضة عليه، "قيود الوقت، الأتعاب، القوانين، المعايير" وعدم امكانية اعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة من ان القوائم المالية خالية من الأخطاء، ولتوضيح مدى اثر ذلك على قدرة خدمة المراجعة في تحقيق الرضا للمستفيدين من خدمات المراجعة، استخدمنا استمارة استبيان وزعت على المراجعين المسلحين في جدول المصف الوطني للجنوب الشرقي وبعض مستخدمي القوائم المالية ممثلة في المدراء الماليين لبعض الشركات ومسيري البنوك ومفتشى الضرائب، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية: الجهل بدور المراجع في ابداء الراي على القوائم المالية، الاعتقاد بان اكتشاف الغش من مهام المراجع، تحفضات تجاه فتح السوق للمكاتب الاجنبية.

الكلمات المفتاح: مراجعة، غش، جودة المراجعة، ضغوط المراجعة، مستفيدين من خدمات المراجعة.

Abstract: Despite the constraints imposed on the auditor such as time, fees, regulations, standards and free from errors, company owners believe that the auditor must discover all irregularities in the financial statements, To show the impact of this on the auditor's ability to achieve the satisfaction of the beneficiaries of audit services, we used a questionnaire distributed to a sample consist of same auditors and financial statements users. Cfos, for some companies ,bank managers and tax inspectors in the Algerian south-east states ,we got the following conclusions, the ignorance of auditor's role to express an opinion on the financial statements, the belief that the discovery of fraud is the auditor's task and the reservations about opening the market to foreign offices.

Keywords: audit, fraud, audit quality, pressure of audit, beneficiaries of audit services

Jel classification code : C12, M41, M42

مقدمة: ان الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجعة في اي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيهها، فرغم وجود التعارض بين مصالح كل هذه الأطراف يبقى الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو ابداء الراي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات. وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الاموال وأسواق المال الامر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا اذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وابدى راية في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها. بالرغم من أن الغرض الرئيسي لمهنة المراجعة هو ابداء الراي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا انه يبقى امام تحد كبير يتعلق بكيفية ارضاء الأطراف المستفيدة من خدماته.

لا يوجد اتفاق واضح حول دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية فهناك العديد من الانتقادات وجهت للمهنة خاصة بعد فضيحة اثرون وما نتج عنها من تداعيات. ولقد أدى هذا الاختلاف الى ظهور ما يسمى بفجوة التوقعات اي فجوة بين ما يتوقع مستخدموا القوائم المالية وبين ما يتوقع المراجعون. وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

هل يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعة الذاتية من جهة؟ وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى؟

للإجابة على هذا التساؤل تم تناول الدراسة من زاويتين شق نظري نتعرض فيه لبعض الاديبيات التي تناولت موضوع المراجعة والمشكلات المرتبطة بها، وشق تطبيقي يعتمد على توزيع استمارة استبيان على المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة وذلك لاختبار الفرضية التالية:

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

* gmohamedbachir@yahoo.fr

- مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش؛ - العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

أولاً : الدراسة النظرية

1- المفاهيم الأساسية للمراجعة

أدى انتشار استخدام الوسائل الآلية الإلكترونية إلى حدوث تطوراً كبيراً في أساليب وإجراءات المراجعة إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة فمزال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثيلاً عادلاً للمركز المالي للشركة محل المراجعة.

تقوم عملية المراجعة بكاملها على فرضية أساسية وهي، أن البيانات المالية وغير المالية المعدة من قبل إدارة الشركة تفتقر للثقة التي تمثل أساساً يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، فالمستخدم الداخلي أو الخارجي للبيانات المحاسبية يبحثون عن درجة الثقة التي تحققها تلك البيانات.

المراجعة بصورة رئيسية هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف إتحاد المحاسبين القانونيين الأمريكي المراجعة بأنها، "إجراءات منظمة من أجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستخدمين"

تعتبر المعايير من المقومات الأساسية لأي مهنة فهي بمثابة المبادئ العلمية والعملية التي يعملون حسبها وهذه المبادئ والمعايير تكون متعارف عليها من قبل جميع الممارسين والعاملين في مجال معين، إذا هنالك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها ومن هذه المهن مهنة المراجعة ففي معظم بلدان العالم توجد معايير مراجعة متعارف عليها وكل المراجعين والمحاسبين يعملون حسب ما يرد في المعيار، وأول من أصدر هذه المعايير هو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وصدرت في سنة 1954 في كتيب تحت عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها.

2-الإخلاقيات

قدم دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين المهنيين مبادئ أساسية للأخلاقيات واجبة التطبيق على كافة المحاسبين تتمثل في الآتي :

1.2. النزاهة والموضوعية : يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم وأمين عند أداء الخدمات المهنية، وتتضمن أنواع تلك الخدمات المهنية خدمات المحاسبية والمراجعة والضرائب والاستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية، يفرض مبدأ الموضوعية التزام على كافة المحاسبين المهنيين بأن يكونوا صادقين وعادلين وأمناء ذهنياً بالإضافة إلى تحررهم من أي تعارض في المصلحة.¹

2.2. الكفاية الفنية والعناية الواجبة² : إن المحاسب المهني بموافقتهم على تقديم الخدمات المهنية يشير ضمناً أنه ذو كفاية فنية لأداء الخدمات، وتتطلب الكفاية الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين بالتطورات في مهنة المحاسبة وبصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبون عند موافقتهم على أداء الخدمات المهنية التي ليس لديهم كفاية في تنفيذها، ما لم يحصلوا على نصيحة أو مساعدة من أحد المؤهلين فنياً بها، كما يتعين على المحاسبين أن يؤدوا كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة وكفاية واجبة كما يجب أن يكون لديهم التزام مستمر للحفاظ على المعرفة والمهارة المهنية.

3.2. السرية : يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين التزام تجاه سرية المعلومات عن أمور العميل (صاحب العمل) المطلوب في مسار الخدمات المهنية ويجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أدائهم الخدمات المهنية حيث يجب عليهم عدم استخدام أو الإفصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة أو ملائمة، حيث توجد مسؤولية عن سرية الاحتفاظ بالمعلومات التي يتم التعرف عليها عند أداء خدمة التأكيد والاستمرار في ذلك حتى بعد انتهاء علاقة العمل بين المحاسب والعميل أو المحاسب وصاحب العمل.³

كما يجب على المحاسبين أيضاً أن يتأكدوا بالإضافة لأنفسهم، من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم والمستشارين الخارجيين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات ويجب أن لا يتم استخدامها عن طريق هؤلاء الذي يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف ثالث.

3- مسؤوليات المراجع الخارجي

1.3. مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش : تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.

2.3. مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه : إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينهما وبالتالي فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله أي الشركة التي يراجع حساباتها ، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية "مسؤولية عقدية".

3.3. المسؤولية تجاه الطرف الثالث : يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد ، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم للتلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه ، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية).
تتعدّد المسؤولية القانونية بنوعها العقدية والتقصيرية ضد المراجع بتوافر ثلاثة أركان هي :
- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية .
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

4.3. المسؤولية المهنية للمراجع : يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية ، وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له .
إن المراجع الخارجي يعرض على الشركات وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية ، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله . كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمّله المراجع من مسؤولية ، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبّقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

5.3. المسؤولية الجنائية للمراجع : المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل. ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات ، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاوي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى .

4- الضغوط التي يتعرض لها المراجع

1.4. الضغوط المرتبطة بمكتب المراجعة : هناك العديد من الضغوط التي تواجه مراجع الحسابات يكون مصدرها مكتب المراجعة هي :

أ- **ضغظ الموازنة التقديرية للوقت :** تعتبر الموازنة التقديرية للوقت هامة جداً لشركات المراجعة ، حيث لها العديد من الوظائف حيث تستخدم كأساس لتحديد الأتعاب ولتقدير التكاليف وللرقابة على إنجاز المهام وتقييم الأداء، وتستخدم أيضاً لتخصيص الأفراد على المهام⁴ وقد أدت المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء إلى ضرورة تقليل المكاتب لأتعابها لجلب أكبر عدد ممكن من العملاء، ومما لا شك فيه فإن ضيق الوقت سوف يؤدي إلى الشك حول مدى فعالية عملية المراجعة.

ب- **ضغظ الإذعان للمشرّفين (الرؤساء) :** وهو يشير إلى إمكانية قيام المشرف (الرئيس) بالضغط على المرؤوسين في صورة تعليمات غير ملائمة (غير صحيحة) لاتخاذ قرارات معينة قد تخالف المعايير المهنية والأخلاقية، وقد قام Dezoort and Lord بدراسة تأثير ضغظ الإذعان على أحكام مراجعي الحسابات وذلك اعتماداً على نظرية Milgram للإذعان للسلطة حيث تم تخصيص 146 مراجع من أحد مكاتب المراجعة العالمية عشوائياً على ثلاث مجموعات لمعالجة ضغظ الإذعان وباستخدام تحليل ANOVA (تحليل التباين) توصلت الدراسة إلى أن :
- المراجعين الذين تعرضوا للضغظ من المدير أكثر احتمالاً لمخالفة المعايير المهنية عن هؤلاء الذين لم يتعرضوا للضغظ.

- المرجعين الذين تعرضوا لضغظ من الشريك يكون له تأثير أكبر من المدير .
- ميل الفرد نحو السلطة ليس له تأثير جوهري على المراجع.

ج- **التعارض بين التكلفة والجودة :** تواجه مكاتب المراجعة مشكلة التوفيق بين التكلفة والجودة، حيث أن البقاء والاستمرار من الناحية الاقتصادية يتطلب تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة وبالتالي ينعكس ذلك على أداء المراجع حيث يواجه بنفس المشكلة. وقد أشار Arens and Loebbecke إلى ذلك التعارض بأن المكاتب حتى تعمل بصورة تنافسية يجب أن تنسم بالكفاءة والفعالية، أي يجب أن تقوم بجمع الأدلة الكافية لمقابلة المعايير المهنية ويجب أن تؤدي عملية المراجعة بالكفاءة والجودة المطلوبة وفي نفس الوقت تدني أو تحقق الرقابة على عنصر التكاليف.

د- **ضغظ الزملاء في مكاتب المراجعة :** مما لا شك فيه فإن سلوك الفرد يرتبط بسلوكيات الأفراد المحيطين به، ولا شك فإن سلوكيات الأفراد المحيطين بفرد قد تشكل ضغظاً عليه وتدفعه نحو سلوك معين، وقد أشار Loeb إلى أن الاتجاهات

الأخلاقية لمجموعة الزملاء في المكتب قد تؤثر على رد فعل مراجع الحسابات لضغوط العميل عليه، حيث أن مجموعة الزملاء في المكتب ربما تمثل عمليات تسهيل لتشجيع أو عدم تشجيع المراجع لمخالفة المعايير المهنية. وقد أوضح Lightner وزملاءه أن ضغط الزملاء على المراجع يؤثر في سلوكه وأدائه، شأنه في ذلك شأن المعتقدات والقيم الذاتية للمراجع، وكذلك أوضح Lightner وزملاءه أن ضغوط الزملاء غير الرسمية قد تؤثر في تقرير المراجع عن الوقت المنقضي في عملية المراجعة بأقل من الوقت الفعلي فمثلا المراجع قد يدرك أن المراجعين الآخرين (الزملاء) في نفس الشركة التي يعمل فيها قد يقومون بالتقرير عن الوقت بأقل من الفعلي ربما يجد أن أدائه غير كفاء مقارنة بالزملاء، أو أن يشعر أن زملائه في فريق المراجعة أكثر مهارة في أداء المهام الموكلة لهم، مما يمثل ضغطا عليه للتقرير عن الوقت بأقل من الوقت الفعلي.

2.4. الضغوط المرتبطة بالجوانب السلوكية والإدراكية للمراجع : وهي الضغوط التي يكون مصدرها المراجع ذاته ومنها :

أ- **التعارض بين المصلحة الذاتية للمراجع والتزامه بالمعايير المهنية :** حيث يتمثل هذا التعارض في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع بين مصلحته الذاتية (دالة هدفه الذاتية) والتزامه بالمعايير المهنية، وتتمثل دالة هدف المراجع (مصلحته الذاتية) في تعظيم عدة عناصر هي العائد المادي الذي يحصل عليه والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والسمعة المهنية وبالتالي قد يجد المراجع نفسه في موقف يستطيع أن يستفيد ماديا بمخالفة المعايير المهنية⁵ وقد اهتمت الجهات التشريعية والمجامع المهنية في معظم دول العالم بهذا التعارض المحتمل ووضعت القواعد التي تؤكد على عدم استقلالية المراجع في حالة وجود مصالح شخصية له في الشركة محل المراجعة، حيث اعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC أن المراجع غير مستقل إذا كان له منفعة مادية في الشركة محل المراجعة.

ب- **إدراك المراجع للمسؤولية :** تناولت العديد من الدراسات تأثير إدراك المراجع للمسؤولية على تصرفاته وأحكامه، فقد اهتمت دراسة Johnson and Kaplan بتأثير المسؤولية على أحكام المراجع وذلك من خلال إجراء تجربة على مجموعة من المراجعين من إحدى شركات المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وتتعلق التجربة بتقييم خطر تقادم 20 عنصر من عناصر المخزون وقد تم تخصيص الأفراد عشوائيا على مجموعتين حيث المراجعين في مجموعة المسؤولية تم إخبارهم بأن أحكامهم سيتم مراجعتها وسيطلب منهم تفسير وتبرير الأحكام في حين أن المراجعين في المجموعة الأخرى (مجموعة الرقابة) تم إخبارهم بأن أحكامهم تكون بدون ذكر الاسم. وقد تم إجراء مقارنة بين أحكام المجموعتين من حيث الإجماع (مدى الاتفاق بين المراجعين في لحظة زمنية معينة على نفس الشيء) والثبات (المدى الذي يقوم فيه المراجع باتخاذ نفس الأحكام لنفس الحالات) والرؤية الذاتية (مدى إدراك المراجع لعملية صياغة الأحكام) وقد توصلت الدراسة إلى أن إدراك المراجعين للمسؤولية تؤدي إلى زيادة الإجماع وزيادة الرؤية الذاتية وبالتالي زيادة مقدرتهم على تبرير الأحكام للغير ولأنفسهم، وقد دعمت دراسة Messier and Quilliam نتائج الدراسة السابقة حيث أوضحت أن المسؤولية تؤدي إلى استخدام عمليات تفكير إدراكي أكثر تعقيدا والبعد عن أساليب التفكير السطحية مما يعني معالجة تحليلية معمقة للبيانات المتاحة وبالتالي تؤدي إلى زيادة الإجماع (الاتفاق) بين المراجعين. وفي دراسة أخرى قام Lord بفحص تأثير المسؤولية على رأي المراجع حيث أوضحت الدراسة أن المراجعين المسؤولين عن قراراتهم أكثر احتمالا للتحفظ في آرائهم عن المراجعين غير المسؤولين عن قراراتهم.

3.4. الضغوط المرتبطة بعملاء المراجعة : هناك العديد من الضغوط يواجهها مراجع الحسابات والمرتبطة بالشركة محل المراجعة ومنها :

أ- **التعارض بين المراجع والشركة محل المراجعة (إدارة وملاك) :** يمكن تعريف التعارض بين المراجع والشركة محل المراجعة (العميل) على أنه خلاف أو نزاع يحدث عند مستوى اتخاذ القرارات⁶ وتعتبر قضية التعارض بين المراجع والعميل تهديدا خطيرا لاستقلال المراجع وقد لاقت هذه القضية اهتمام كل من الباحثين والمسؤولين عن تنظيم مهنة المراجعة فقد ركزت لجنة Cohen على تلك القضية حين أوضحت في تقريرها أن مهمة المراجع المستقل غالبا ما تكون إقناع أو إرغام إدارة العميل في تنفيذ مالا يرغبون في تنفيذه. وقد اهتمت الجهات التشريعية والمهنية في العديد من الدول بتلك المشكلة بأن جعلت عملية تعيين وعزل المراجع من مسؤولية الجمعية العمومية للمساهمين، إلا أنه بالنظر إلى الواقع الفعلي نجد أن مجلس الإدارة يكون له اليد العليا في ذلك من خلال تأثيره على المساهمين.

ب- **التعارض بين المراجع والأطراف الأخرى (الطرف الثالث) :** تعتبر العلاقة بين المراجع والأطراف الأخرى علاقة وكالة ضمنية نشأت هذه العلاقة من خلال العرف المهني وإن كان المراجع وكيلا عن الأطراف الأخرى وممثلا لمصالحهم إلا أن دالة هدفه قد تتعارض مع دالة هدف الأطراف الأخرى، فالمراجع يسعى لتعظيم منفعته (دالة هدفه الذاتية) والممثلة في العائد المادي والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والاحتفاظ بسمعة جيدة، في حين أن الأطراف الأخرى تسعى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية وبالتالي فإن تحقيق مصلحة الأطراف الأخرى قد تكون على حساب مصلحة المراجع وكذلك فإن تحقيق مصلحة المراجع قد تكون على حساب مصلحة الأفراد الأخرى.

ج- التعارض بين الملاك والإدارة : تتميز الشركات الحديثة بانفصال الملكية عن الإدارة ولأن المدير قد لا يمتلك سوى نسبة ضئيلة من أسهم شركته فقد يكون لديه دوافع لتخصيص موارد الشركة بطرق ليست بالضرورة متفقة مع مصلحة الملاك الذين لا يشتركون في الإدارة وعلى الرغم من سيطرة الإدارة على كافة مصادر البيانات داخل الشركة إلا أنها لا تفصح عن القوائم المالية (التقارير الخارجية) إلا عن المعلومات التي تتفق مع مصلحتها، وقد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين الملاك والإدارة يكون له تأثير على سلوك المراجع ويظهر هذا السلوك جلياً من رغبة الإدارة في الحصول على تقرير مراجعة يعطي انطباعاً جيداً لدى الملاك حتى تستمر في الشركة في حين أن الملاك يرغبون في الحصول على تقرير يوضح مدى صحة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية حتى يتسنى لهم تقييم أداء الإدارة بصورة سليمة، لذلك فإن الاختلاف بين دوافع وأهداف كل من الملاك والإدارة قد يشكل ضغطاً كبيراً على عمل المراجع ويلقي بضلال الشك حول مدى استقلالية المراجع لأن انحيازه إلى فئة سيكون بالضرورة على حساب الفئة الأخرى.

د- التعارض بين المستويات الإدارية بعضها البعض : ينظر هذا النوع من التعارض إلى المستويات الإدارية في المؤسسة كسلسلة من العلاقات الوكالية، يكون فيها كل مستوى إداري وكيلاً عن المستوى الأعلى وأصيلاً بالنسبة للمستوى الأدنى ومن المتوقع وجود تعارض بين تلك المستويات الإدارية للفوز بالمكافآت والحوافز للحصول على قدر أكبر من الموارد النادرة المخصصة لهم، ومما لا شك فيه فإن لهذا التعارض تأثير على عمل المراجع حيث أن هذه المستويات الإدارية هي البيئة التي يمارس فيها المراجع فحصه تمهيداً لإصدار تقريره، فقد يعتمد مستوى إداري إخفاء بعض البيانات عن المراجع حتى لا يظهر بمستوى سيء بالنسبة للمستويات المنافسة.

ثانياً : الدراسة التطبيقية : تم تصميم استبيان اشتمل مجموعة من أسئلة تضمنت ثلاثة محاور، وقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من رقم (5) موافق بشدة إلى (4) موافق إلى (3) غير متأكد إلى (2) غير موافق إلى (1) غير موافق بشدة، ومن أجل تحسين مستوى صدق الأداة فقد تم عرض استمارة الاستبيان على بعض الأكاديميين لأخذ آرائهم حولها والاستفادة من تعليقاتهم وملاحظاتهم من حيث الصياغة النهائية للاستمارة، يتكون مجتمع البحث من كل من مراجعو الحسابات على أنهم طرفاً أساسياً يمثل وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة، والأطراف ذات العلاقة فتشمل كل من المدراء الماليين في الشركات الخاصة والعمومية ومفتشي مصلحة الضرائب وموظفي البنوك.

وفيما يتعلق بالطرف الأول من مجتمع البحث وهم المراجعين المتخصصين الممارسين في الجزائر فقد تم اختيار عينة عشوائية من واقع بيان مكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في منطقة الجنوب الشرقي وتشمل الولايات (ورقلة، غرداية، بسكرة الأغواط، وتمنراست)، وقد احتوى البيان على تفاصيل عن مكاتب المراجعة وأماكن وجودها في منطقة الجنوب الشرقي، حيث بلغ إجمالي مكاتب المحاسبين القانونيين والمحاسبين بمنطقة الجنوب الشرقي 149 مكتباً، وقد قمنا بتوزيع 200 استبيان على المراجعين المتخصصين الممارسين للمهنة بمكاتب المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى ثلاثة شهور تم جمع الاستبيانات، فكان المسترجع منها 150 استبانة أي بنسبة 75% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، وقد تم استبعاد 20 استبانة لعدم استكمال إجاباتها، وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات المستلمة الصالحة للتحليل 130 استبانة أي بما نسبته 65% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، أما بالنسبة للطرف الثاني من مجتمع البحث وهم الأطراف ذات العلاقة، فقد تم توزيع 200 استبيان على كل من المدراء الماليين العاملين في الشركات ومجموعة مكونة من مفتشي الضرائب للجهات الأربع لمنطقة الجنوب الشرقي، وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى ثلاثة شهور تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع منها 180 استبانة أي بنسبة 90% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، مع استبعاد 25 استبانة لعدم استكمال إجاباتها، وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات المستلمة الصالحة للتحليل 155 استبانة أي بما نسبته 77.5% من إجمالي الاستبيانات الموزعة. وقد تم تقسيم البحث إلى محورين، نتناول في المحور الأول مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، وفي الثاني محددات جودة عملية المراجعة.

- **الأساليب الإحصائية المستخدمة :** استخدمنا في تحليل النتائج الأساليب الإحصائية التالية :

الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية ؛ - مقياس ليكرت ؛ - اختبار الفروض بين المتوسطات.

- **الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية :** يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها.

يوضح الجدول (1) عدد الاستبيانات المستلمة من كل من مراجعي الحسابات والأطراف ذات العلاقة، وقد تم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل محور⁸، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

- **اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي :** نستخدم في هذه الدراسة إحصائية⁹ Mann-Whitney التالية :

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1 + 1)}{2} - R_1$$

حيث : n حجم العينة و R الرتبة.

وفي هذا الاختبار كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي وهكذا تصبح $z = \frac{U - \mu_u}{\sigma_u}$ تتبع تقريبا توزيع طبيعي قياسي، حيث :

$$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}, \quad \sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$$

وجدير بالذكر أنه يكون هناك فروق معنوية ما بين الأطراف إذا وقعت قيمة إحصاء الاختبار z خارج منطقة حرجة محصورة ما بين قيمتين تحددان بناءً على مستوى المعنوية المستخدم من جداول التوزيع الطبيعي القياسي، وفي هذا البحث نستخدم مستوى معنوية 5% وبناءً عليه تكون المنطقة الحرجة ما بين القيمتين (1.96 و -1.96)، تم اختبار فرضيات الدراسة باستعمال اختبار Man whitney test، لاختبار وجود تباين في آراء عينتي الدراسة. نعتمد في اتخاذ القرار على القاعدة التالية : "تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي أكبر من مستوى المعنوية 5%، خلافه نرفض الفرضية العدمية."

المحور الأول مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش : كان الهدف من المراجعة في بداية ظهورها هو اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، إلا أنه بعد ظهور الشركات الكبيرة أصبح دور المراجع هو إبداء الرأي فقط عن مصداقية القوائم المالية في ضوء العينة التي شملها الفحص. وفي هذا البحث تم تقسيم اكتشاف الغش إلى مجموعة من العوامل، عوامل مرتبطة بالمراجع نفسه وأخرى مرتبطة بالشركة وفيما يلي نتائج الاختبار الإحصائي :

1. العوامل المرتبطة بالمراجع : نلاحظ من الجدول (2)، أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمراجع) وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 3.0 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 3.0 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن هذا لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق. نلاحظ أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين عينتي الدراسة بالنسبة للعوامل التالية :

– ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني ؛

– تجميع الأدلة والبراهين كما وكيفاً.

وقد كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل أقل من 0.05 بينما كانت أكبر بالنسبة لبقية العوامل، مما يعني أن العينة لا تؤيد قبول فرض العدم بالنسبة لهذه العوامل وتقبله بالنسبة للعوامل الأخرى المرتبطة بالمراجع، أي يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل.

2. العوامل المرتبطة بالشركة : نلاحظ من الجدول (3) أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالشركة)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 2.7 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 2.6 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق، مما يعني أن العينة تؤيد قبول فرض العدم بالنسبة لهذه العوامل.

المحور الثاني : محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية

1. عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك : تنقسم معايير المراجعة إلى معايير شخصية تتعلق بشخص المراجع ومعايير مهنية تتعلق بمنهجية العمل الميداني وأخرى تتعلق بكيفية إعداد التقرير، على المراجع الالتزام بها. بالنظر إلى الجدول (4) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص اثر عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك على الاداء المهني امراجع الحسابات) بالنسبة لفئة المراجعين وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 3.9، وسلبية بالنسبة لفئة المستفيدين من خدمات المراجعة حيث بلغ الوسط الحسابي لإجمالي هذه العوامل 3.3 ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق بين عينتي الدراسة بالنسبة للعوامل التالية :

– تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور القانون رقم 08/91.

– ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتكبدها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية.

– عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر.

– قلة عدد المكاتب المهنية الملتزمة بتطبيق الأنظمة المهنية الملزمة.

وقد كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل أقل من 0.05 بينما كانت أكبر بالنسبة لبقية العوامل، هذا يعني أن العينة لا تؤيد قبول فرض العدم بالنسبة لهذه العوامل وتؤيده بالنسبة لبقية العوامل المرتبطة بعدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك أي يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل.

2. استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة : بالنظر إلى الجدول (5) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص اثر استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة على الاداء المهني لمراجع الحسابات)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 2.6، بينما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 2.4 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق، بينما هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عيني الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا :

- مواكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي
- إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذين العاملين 0.065 و 0.381 على التوالي أكبر من 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية لهذه العوامل بمعنى انه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل، ويوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة للعوامل الأخرى.

3. احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب : بالنظر إلى الجدول (6) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص اثر احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب على الاداء المهني لمراجع الحسابات)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 3.3 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة، لإجمالي هذه العوامل 3.2 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق، بينما نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عيني الدراسة بالنسبة للعوامل التالية :

- القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب مهنية أجنبية قادرة على منافسة المكاتب المحلية؛
- محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى؛
- استخدام النفوذ والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها ملاك وشركاء المكاتب المحتكرة.

وقد كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل أقل من 0.05 بينما كانت أكبر بالنسبة لبقية العوامل، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض العدمي لهذه العوامل، وتقبله لبقية العوامل المرتبطة باحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب أي يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل.

4. انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية : بالنظر إلى الجدول (7) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص اثر انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية على الاداء المهني لمراجع الحسابات)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 2.7 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 2.4 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق، بينما نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عيني الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا العامل المتعلق بتوالي قدوم شركات مهنية أجنبية. حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذا العامل 0.597، أكبر من 0.05، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدمي بخصوص هذا العامل وترفضه بالنسبة للعوامل الأخرى.

خلاصة : تناولنا في هذا البحث دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتم ذلك من خلال التعرض لبعض الاديبيات ذات العلاقة وتحليل استمارة استبيان وكانت أهم الاستنتاجات :

- وجود تفاوت في آراء أطراف المحيط المهني حول جوانب عدة تتعلق بطبيعة عمل المراجع ودوره ومسؤولياته.
- اختلاف آراء أطراف المحيط المهني في مدى تأثر مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بمجموعة من التحديات المعاصرة .
- وجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع المحاسبي والمراجعي بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى.
- الغالبية العظمى من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن دور المراجع لا يختلف عن دور الشرطي الذي يتصيد أخطاء المارة ففي نظر هؤلاء المراجع الذي لا يكتشف الأخطاء والذي لا يكشف عيوب الإدارة فلا داعي لوجوده في الشركة، مما يدل على عدم استيعاب هؤلاء لمهمة المراجع وللدور الذي يلعبه.

ومن خلال ما سبق نوصي بما يلي :

- تفعيل دور الغرفة الوطنية في الحياة المهنية وزيادة التواصل مع التطورات المهنية عالمياً للاستفادة من كل ما يرفع المستوى المهني في الجزائر.
- يجب أن يدرك مستعملي القوائم المالية ان الهدف من المراجعة هو إبداء الرأي فقط وان مسؤولية المراجع هي مسؤولية وسائل وليست مسؤولية أهداف.

– على مراجع الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الأحوال بأن يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى نتائج محددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات وإنما عليه الالتزام بإثبات الكفاءة وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أي أن يلتزم ببذل عناية و ليس بتحقيق نتيجة.

ملاحق الجداول

جدول (1) : عدد الاستبيانات المستلمة

النسبة	العدد	نوع العمل
%46	130	مراجعي الحسابات
%54	155	الأطراف ذات العلاقة
%100	285	الإجمالي

المصدر : مُعد اعتمادا على بيانات الاستبيان

جدول (2) : العوامل المرتبطة بالمراجع

الاختبار الإحصائي			المستفيدون		المراجعون		العبارة
P	Z	U	معياري	الوسط	معياري	الوسط	
0,407	-0,829	9680,000	0.87	3.8	0.69	3.7	فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته
0,089	-1,702	9264,500	0.72	3.8	0.73	3.7	فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل
0,186	-1,322	9255,000	1.00	3.4	1.01	2.9	بذل العناية الكافية
0,962	-0,047	10045,000	1.15	3.0	1.09	3.0	الدراسة والتقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية
0,936	-,080	10022,000	1.47	3.0	1.48	3.0	استقلال المراجع وموضوعيته ونزاهته
0,121	-1,551	9067,500	1.29	2.2	1.00	1.9	التغيير الإلزامي للمراجع
0,060	-1,881	8848,000	1.31	2.8	1.18	3.1	التعليم المستمر للمراجع
0,008	-2,638	8450,000	0.99	4.0	0.49	4.4	رقابة الجودة على أعمال المراجع
0,044	-2,018	9190,000	0.55	4.1	0.27	4.0	تجميع الأدلة والبراهين كما وكيفا
0,000	-7,043	9190,000	0.93	2.0	1.24	3.0	ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني
0,578	-0,557	9730,000	0.93	2.1	0.95	2.1	تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم اكتشاف الغش
0,845	-0,195	9964,500	0.90	2.2	0.96	2.3	استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة
				3.0		3.0	المتوسط العام

جدول (3) : العوامل المرتبطة بالشركة

الاختبار الإحصائي			المستفيدون		المراجعون		العبارة
P	Z	U	معياري	الوسط	معياري	الوسط	
,452	-,751	9577,000	1.478	2.5	1.504	2.4	1-حجم الشركة
,694	-,394	8822,500	1.333	2.0	1.247	1.9	2-نتيجة الشركة
,954	-,057	10038,000	1.126	2.1	1.365	2.2	3-وجود هيكل تنظيمي واضح بالشركة
,108	-1,608	9024,500	1.438	3.1	1.270	3.4	4-كفاية الضوابط الرقابية الداخلية
,231	-1,197	9313,500	1.021	2.0	0.975	2.1	5-تعاون الإدارة مع المراجع
,111	-1,592	9073,000	1.096	3.8	0.923	4.0	6-تقديم البيانات المطلوبة للمراجع
,139	-1,478	9116,500	1.520	3.1	1.368	3.4	7-وجود برنامج معتمد لردع التضليل
				2.6		2.7	

جدول (4) : عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك

الاختبار الإحصائي			المستفيدون		المراجعون		العبارة
P	Z	U	معياري	الوسط	معياري	الوسط	
000	-5,688	6469,500	1.117	3.7	0.499	4.5	1-تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور القانون رقم 08/91
,014	-2,460	8555,000	1.065	4.0	0.540	4.4	2-غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة
,000	-9,802	3745,000	1.226	3.0	0.643	4.3	3- ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتكبدها المكاتب

							المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية
							- عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر
							-افتقار المكاتب للكفاءات المهنية التي تستطيع فهم وتنفيذ متطلبات الأنظمة المهنية
							عدم فاعلية دور المصنف الوطني في تقديم العون والمساعدة للمكاتب
							-قلة عدد المكاتب المهنية الملتزمة بتطبيق الأنظمة المهنية الملزمة
							المتوسط العام

جدول (5) : استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض آتاع المراجعة

الاختبار الإحصائي			المستفيدون		المراجعون		العبارة
P	Z	U	الوسيط	الوسيط	الوسيط	الوسيط	
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	1- مواكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	2- إمكانية تعويض تأثير انخفاض آتاع المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	3- عدم وجود مسطرة موحدة ملزمة ومقنعة تحكم تحديد آتاع المراجعة
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	4- إمكانية تقليص نطاق وعمق إجراءات الفحص دون التعرض للمساءلة النظامية
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	6- عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض آتاع المراجعة
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	7- إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الآتاع المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	8- عدم تقبل العملاء لزيادة مستويات آتاع المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التدريجي لأنشطتهم التجارية
							المتوسط العام

جدول (6) : احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب

الاختبار الإحصائي			المستفيدون		المراجعون		العبارة
P	Z	U	الوسيط	الوسيط	الوسيط	الوسيط	
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	1- الشهرة والتميز في أداء الخدمات المهنية
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	2- قناعة البنوك و الشركات الكبرى بكفاءة المكاتب المحتركة دون غيرها
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	3- محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	4- استخدام النفوذ والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها ملاك وشركاء المكاتب المحتركة
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	5- القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب مهنية أجنبية قادرة على منافسة المكاتب المحتركة
							المتوسط العام

جدول (7) : انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية

الاختبار الإحصائي			المستفيدون		المراجعون		العبارة
P	Z	U	الوسيط	الوسيط	الوسيط	الوسيط	
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	1- توالي قدوم شركات مهنية أجنبية
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	2- بروز أهمية جودة الأداء المهني كأساس لنجاح المكاتب
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	3- توجه المكاتب المحلية نحو إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية بهدف تطوير الأداء والتنظيم الداخلي
			معيارى	معيارى	معيارى	معيارى	4- تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق

							بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاولة المهنة في الجزائر .
,002	-3,170	8139,000	0.497	1.6	0.955	2.0	5-تعديل نظام الشركات المهنية فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بتملك حصة شراكة في المكاتب المهنية تخوله من ممارسة مراجعة الحسابات
,000	-4,474	8110,0	0.564	2.0	0.724	2.3	6-تقليص نطاق السلطات التنظيمية الممنوحة للمصنف الوطني للمحاسبين
				2.4		2.7	المتوسط العام

المراجع والإحالات :

				.109-108	2004	() .	- ¹
				.64	2006	()	- ²
				.64	2006	() .	- ³

⁴- OLIVIER HERRBACH, (le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier).
thèse de doctorat université de Toulouse, p 194

				.71	1993	77	() .	- ⁵
				.14-13	2000		(SPSS)	- ⁶
				. 381-380	2004		()	- ⁷