

# دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

د. فاتح سردوك

جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي – الجزائر

FATEHBEBLIO@YAHOO.FR

## *Analytical study of the expectation gap in the environment Of external audit in Algeria*

Fateh serdouk

University Echahid Hamma Lakhdar, El-Oued – Alegria

Received: 12 July 2015

Accepted: 16 Nov 2015

Published: 30 Dec 2015

### ملخص:

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

**الكلمات المفتاحية:** فجوة التوقعات، المراجعة الخارجية للحسابات، مسؤوليات المراجع، مهام المراجع، توقعات المجتمع المالي.

رموز **Jel**: M42, D84, C12

### Abstract :

*This study aims to follow and analyze the components of the expectation gap of external audit in Algeria. Which are a contemporary general problem that we cannot exclude from any audit environment, according to the environment of the professional practice of external audit in Algeria. Relative to the point view of external auditors to the functions and responsibilities of external audit in Algeria, and the viewpoint and what expects the financial community. With all its categories, that benefits of external audit services, which consist of tasks and responsibilities expected of the auditors services required to what governs the auditing profession by national legislation, and in accordance with international standards of audit. In light of the total absence of national audit standards, allowing us to follow the audit expectation gap in Algeria and analyze its components.*

**Keywords:** expectation gap, external audit, Auditor responsibilities, Auditor Tasks, expectations of the financial community.

**Jel Classification :** C12, D84, M42

تمهيد:

يوجد جدل طويل الأمد بين مهنة مراجعة الحسابات والمجتمع من مستخدمي البيانات المالية، بشأن مسؤوليات مراجعي الحسابات اتجاه المستخدمين للقوائم المالية خاصة أثر فضائح انرون وورلدكوم، الفضائح التي أثارت الرأي العام للتحريض على الحوكمة، ودور الهيئات المهنية لفرض قيود صارمة في مجال حماية مصالحهم، فموضوع فجوة التوقعات قد لاقى اهتماما كبيرا من الباحثين في علم مراجعة الحسابات خاصة في العقدين الأخيرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءة لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في بيئة المراجعة، حيث أن مشكلة فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية تكتسي الصبغة العامة أي انه لا يمكن استثناء أي بيئة مراجعة منها، وبالتالي فهذا يتطلب الدراسة والتحليل لمكونات فجوة التوقعات بمختلف مستوياتها لكل بيئة مراجعة، من أجل وضع سبل واليات لتضييق هذه الفجوة والحد من آثارها إلى مستوى مقبول.

تتمحور إشكالية الدراسة حول رصد وتحليل مكونات فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وفقاً للمحددات النظرية لفجوة التوقعات، فالسؤال الرئيسي للدراسة صيغ كما يلي:

" إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم، حول مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر."

ولمعالجة هذه الإشكالية تم صياغة فرضيات الدراسة، في ظل نظرة وفهم الباحث لبيئة وظروف الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وما تتسم به بيئة المراجعة في الجزائر من غياب للمعايير المهنية، وقصور التشريعات التي تحكم مهنة المراجعة، وهذه الفرضيات هي:

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

تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية من خلال استبيان موجه الى فئتي الدراسة واللذان يمثلان المجتمع المالي بالجزائر، من المراجعين الخارجيين كالمطرف المقدم لخدمات المراجعة من جهة، وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة كالمطرف المستفيد بالخدمة من جهة أخرى.

أولاً. الدراسة النظرية

1. مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها:

إن مفهوم فجوة التوقعات متزامن مع مفهوم مراجعة الحسابات، وله جملة من المكونات المرتبطة بالأداء والمعايير، والتوقعات من المجتمع المالي لمسؤوليات المراجعة، وكذلك بعض التوقعات الغير معقولة من طرفه. وسيتم التطرق الى جملة من تعريفات فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات، وكذا الوقوف على تحليل مجمل مستوياتها ومكوناتها.

1.1. مفهوم فجوة التوقعات :

يعتبر (Carl D Liggio)<sup>1</sup> أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة، وعلى أنها تشير إلى الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة على نحو ما يفهم من قبل مراجع الحسابات، ومن قبل المستخدمين للبيانات المالية، وتجدر الإشارة أن بعض الكتاب يرجعون فجوة التوقعات إلى ما قبل استخدام هذا المصطلح، أي منذ بداية أعمال المراجعة للشركات في القرن التاسع عشر.<sup>2</sup>

كما كانت أول إشارة لظهور فجوة التوقعات مهنيا (من طرف الهيئات التي تنظم المهنة) من خلال التقرير الذي أصدرته لجنة كوهين (Cohen Commission) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1978م، والتي أشارت إلى وجود خلل وقصور في تقرير مراجع الحسابات الخارجي وفهم المستعملين الخارجيين لهذا التقرير، وأنه هو ما أدى إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة يرجع إلى أن المستخدمين لتقارير مراجع الحسابات يتوقعون من مراجعي الحسابات أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المنشأة، وأن يعدوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وعدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات.<sup>3</sup>

ومن أهم التعاريف لفجوة التوقعات بالمراجعة نجد، وكما عرفت (PPORTER BRENDA)<sup>4</sup>، بأن فجوة التوقعات تمثل الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجعي الحسابات، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراجعي الحسابات وفقا لتوقعات المجتمع المطلوبة منهم.

كما يعرف (LEE TOM)<sup>5</sup> فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراقبي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب.

وعرف ( جورج دانيال غالي) <sup>6</sup> فجوة التوقعات على أنها اختلاف الأداء المهني لمراجعة الحسابات من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه.

عرف فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية كل من (TALHA & SHAIKH)<sup>7</sup> أنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة على النحو المتوخى من جانب مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، أي هو الفجوة بين توقعات المجتمع من مراجعي الحسابات، وفقا لما يراه المجتمع و أداء المراجعين.

وبالتالي يمكن تعريف فجوة التوقعات في المراجعة في ظل ما تم التطرق اليه من تعريفات، على أنها تعبر عن الفجوة الموجودة بين مراجعي الحسابات والمجتمع المالي بصفة عامة حول مسؤوليات المراجع الخارجي، ومستوى جودة الأداء المهني المطلوب منه في ظل أدائه لعملية المراجعة بما يحكم هذه المهنة من أحكام ومعايير.

#### 2.1. مكونات فجوة التوقعات:

إن فجوة التوقعات يمكن توضيح وتحليل محتواها من خلال ثلاث مستويات كما يلي:<sup>8</sup>

1.2.1 المستوى الأول: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذها المراجعة.

2.2.1 المستوى الثاني: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع.

3.2.1 المستوى الثالث: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة.

ووفقا لهذه المستويات فان فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من:<sup>9</sup>

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

ب. فجوة الأداء **Performance Gap**: التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى قسمين:<sup>10</sup>

♦ الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، ويطلق عليها فجوة عدم الكفاية أو القصور في معايير المراجعة.

وتتمثل هذه الفجوة من جهة أخرى الفجوة بين مسؤوليات المراجع التي تراعي جانب الربحية للمراجع في التنفيذ والأداء، ومسؤوليات المراجع وفق التشريعات والمعايير المهنية، كما يوضحه الشكل رقم (01).

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

## 2. مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات بالجزائر:

تخضع مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر الى جملة من التشريعات والقوانين مما يجعلها عند المستويات الدنيا للأداء، وهذا في ظل غياب معايير وطنية تحكم الممارسة المهنية وتحدد المستويات المثلى للأداء، كذلك عدم الاعتماد للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث تخضع مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر للقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وجملة من المراسيم التنفيذية التي تدعم تفسيره وشرحه، والتي تبقى غير ملزمة بجوانب الممارسة المهنية ومتأخرة الصدور.

## 1.2. التوافق بين مهام ومسؤوليات المراجع بالجزائر والمعايير الدولية للمراجعة:

اشتمل القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المكمل له، على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي بالجزائر، والتي توافقت جزئياً مع جزء من نصوص المعايير الدولية (ISA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تتمثل في النقاط التالية:

## 1.1.2 حقوق وواجبات المراجع:

ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على ان عملية التعيين للمراجع تتم طبقا لدفتر الشروط الذي يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين، وكذلك خطاب التكليف.<sup>11</sup> وهو ما جاء في المعيار الدولي للمراجعة (ISA200) الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعيار (ISA210) الاتفاق حول أجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

## 2.1.2 مهام المراجع الخارجي الأساسي والمراجعين الثانويين:

وهو ما نصت عليه المواد 48، 47، 46، 49 من القانون 10-01.<sup>12</sup> وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي (ISA600) عمليات مراجعة البيانات المالية للمجموعة - اعتبارات خاصة - بما فيها ذلك عمل مراجعي العنصر أي الفروع.

3.1.2 مسؤولية المراجع بالنسبة رقابة الجودة:

نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لجنة المراقبة النوعية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.<sup>13</sup> وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي (ISA220) رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

4.1.2 مسؤوليات المراجع في التقرير:

حيث نصت المادة 25 من القانون 10-01 على إعداد التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.<sup>14</sup> وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة (ISA570) المنشأة المستمرة، جاء كما ورد في نص المادة رقم 25 على إعداد تقرير حول إجراءات المراقبة الداخلية، وهو ما يتوافق مع المعيار (ISA265) الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة.

## 5.1.2 مسؤولية المراجع في التوثيق:

نصت المادة 40 من القانون 01-10 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداءً من آخر سنة لانتهاء عهدة المراجع.<sup>15</sup> وهو ما يتوافق مع المعيار (ISA230) وثائق المراجعة.

## 2.2. قصور مهام ومسؤوليات المراجع بالجزائر في ظل المعايير الدولية للمراجعة:

إن القانون 01-10 والمراسيم التنفيذية التي تحكم الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، لم تشمل على جملة من مهام ومسؤوليات المراجع التي حددتها المعايير الدولية للمراجعة، والتي يمكن التطرق لها من خلال العناصر التالية:

- ♦ تقييم المخاطر.
- ♦ أدلة الإثبات وما مدى كفايتها و ملائمتها.
- ♦ عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية ( حجم العينة وحدودها و مدى تعبيرها ) .
- ♦ الأطراف ذات العلاقة.
- ♦ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع.
- ♦ مراعاة واعتماد عمل المراجعة الداخلية.
- ♦ الاستفادة من عمل الخبير.

## ثانيا. الدراسة الميدانية

## 1. عرض وتحليل الاستبيان:

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

## 1.1. عرض الاستبيانين

إن عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- ♦ مكونات الاستبيان
- ♦ مجتمع وعينة الدراسة.

## ♦ الأساليب الإحصائية المستخدمة.

## 1.1.1.1 مكونات الاستبيان:

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

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

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

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

## 2.1.1.1 مجتمع وعينة الدراسة:

أ. مجتمع البحث: أما فيما يتعلق بمجتمع البحث فيتكون من الآتي:

♦ المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، تجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من أن مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر تعتبر من مهام محافظي الحسابات، إلا أن الحاصل على اعتماد خبير محاسبي فإنه ضمناً يحمل اعتماد محافظ حسابات، وبالتالي فالشريحة الأولى المعنية بهذا الاستبيان والتي تمثل وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر هي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

♦ المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وتشمل كل من مدراء المؤسسات العمومية والخاصة ومدراء المالية والمحاسبة والمستثمرين ومسؤولي القروض في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأساتذة والباحثين الأكاديميين في الجامعات الجزائرية ومراكز البحث، وبصفة عامة فإن أي طرف يستفيد من القوائم المالية للمؤسسات التي تخضع لأعمال المراجعة الخارجية للحسابات، في مختلف عمليات اتخاذ القرار،

يعتبر مستفيدا من خدمات المراجعة، إلا أنه ونظرا لخصوصية الموضوع فإنه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، سواء من المدراء ومدراء المالية والمحاسبة في المؤسسات والبنوك، والأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.

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

#### ب. العينة المقصودة:

استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال ارسال 264 استبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني بالاستعانة بمجلس المصف الوطني السابق، من أجل ارسال نسخة الكترونية من الاستبيان لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 181 منها، تم رفض 8 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما استهدف الاستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة، عن طريق ارسال 150 استبيان بالتسليم المباشر والبريد الالكتروني، حيث تم الحصول على 113 منها، رفض 05 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة ولاحتوائها على أجوبة متناقضة.

تجدر الإشارة أنه لتسهيل مهمة الاجابة على الاستبيان من خلال النسخة المرسله بالبريد الالكتروني، فقد تم اعداد نسخة من خلال برنامج (EXCEL 2010)، تتيح الاجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الاجابة والحفظ دون التغيير في مضمون الاستبيان.

#### ج. قاعدة الاستبيان:

♦ **قاعدة الاستبيان الأول الموجه للمراجعين الخارجيين:** تتحدد قاعدة الاستبيان الأول الموجه للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر بعدد الأعمدة والأسطر الدالة على المتغيرات لكل استفسار تبعا لكل شخص، فتحدد ب 29 عمودا و 173 سطر حيث تمثل الأسطر الأشخاص، بينما تمثل الأعمدة الأسئلة المطروحة على المشاركين في الاستبيان، نشير إلى أنه تم اعتماد برنامج إكسل 2010 (excel 2010) لبناء هذا الإطار في ملف واحد يشمل جزئي الاستبيان، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر والأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 إلى الرقم 5 حسب إجابات المشاركين، لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS STATICS 21.0)، باستثناء الأسئلة المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كتمت بأرقام حسب الاختيارات لكل سؤال بالنسبة للجزء الأول من الاستبيان،

♦ **قاعدة الاستبيان الثاني الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر:** تتحدد قاعدة الاستبيان الثاني الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر بعدد الأعمدة

والأسطر الدالة على المتغيرات لكل سؤال تبعا لكل شخص، فتحدد بـ 29 عمودا و 108 سطرا، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر و الأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 إلى الرقم 5 لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS STATICS 21.0)، باستثناء أسئلة الجزء الأول من الاستبيان المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كتمت بأرقام حسب الاختيارات بالنسبة لكل سؤال.

♦ **الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:** اشتمل الاستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الاستبيان ولو جزئيا، بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية من وسط شرق غرب وجنوب، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية أفريل 2010 إلى غاية نهاية جويلية 2011.

ارتبط الاستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية، كونه يعالج تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في مواجهة فجوة التوقعات ورقابة جودة المراجعة كمشاكل معاصرة حسب وجهة نظر المجتمع المالي من المستفيدين من خدمات المراجعة بالجزائر، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية مارس 2010 إلى غاية نهاية ماي 2011.

3.1.1 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان يرى الباحث ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS STATICS 21.0):

أ. الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

ب. حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.

ج. مقياس ليكرت

د. تحليل البيانات ( اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي Mann-Whitney)

♦ **الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية:** حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة. ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، حيث اعتمد في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف اجزاء الاستبيان حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة)، ويعتمد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي في الجزائر.

♦ **حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات:** ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين. إن الثبات

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

لحساب صدق العبارات داخل كل محور من أجزاء الاستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي كما يوضحها الجدول رقم (02). ويلاحظ من الجدول أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.871 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان. باستثناء السؤال رقم 13 المتعلق بالتأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة، والسؤال رقم 16 المتعلق بالتأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته، والسؤال رقم 24 المتعلق باستعانة المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة، والسؤال رقم 28 المتعلق بتقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة. حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل منهما على التوالي 0.877 و 0.872 و 0.876 و 0.873، وهي متجاوزة للإجمالي مما يدل على أن هذان الأسئلة الأربعة لا تتفق مع العوامل الأخرى المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

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

$$0.8 = \frac{4}{5}$$

كما يوضحها الجدول رقم (03) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

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

**اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) أو (U):** استخدم فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات، والذي يرمز له بـ (U)، كونه يعتبر بديلا لا معلميا للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطين لمجتمعين، والمبني على أساس عينتين مستقلتين، أي أن هذا الاختبار بديل أفضل لاختبار (t)، ويفضل استخدام اختبار (U) خاصة إذا كانت العينتان مختارتان من مجتمعين لا يتبعان توزيعا طبيعيا.<sup>16</sup>

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

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

♦ **فرض العدم (H0):** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للعوامل المذكورة.

♦ **الفرض البديل (H1):** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للعوامل المذكورة.

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

## 2.1. تحليل الاستبيان:

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

### 1.2.1 تحليل الاستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين:

أ. تحليل خصائص عينة الدراسة: سيتم تحليل عينة الدراسة حسب عدة خصائص كما يوضحه الجدول رقم (05)، من الخصائص التالية:

★ الجنس      ★ العمر      ★ المؤهل العلمي      ★ الخبرة      ★ المهنة

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس:** من خلال الجدول رقم (05)، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 97,11% أي 168 ذكرا، بينما تمثل الإناث 2,89% أي بـ 5 إناث، فهذا يدل على أن هذه المهنة محتكرة نسبيا من قبل الذكور كون الممارسة المهنية لها غير مرتبطة بمنطقة محددة بل انها تشمل مختلف

المؤسسات بالتراب الوطني، إضافة إلى انخفاض اعتماد محافظ الحسابات والخبير المحاسبي الممنوح للإنانث بالجزائر مقارنة بالذكور المرخص لهم بذلك.

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب العمر:** من خلال الجدول رقم (05)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع لكون أن نسبة 98,84% تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 171 شخصا، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 1.73%، أي ما يمثل 03 أشخاص، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توافرها في الشخص المراجع وهي ليسانس أو محاسب معتمد زائد خبرة كبيرة، وهو ما يفسر وجود غير الجامعيين في فئة المراجعين. ومن خلال الربط بين المستوى التعليمي للعينة وعمر الأشخاص، نجد أن فئة غير الجامعيين تقع ضمن الفئة العمرية الرابعة، وهذا لاشتراط الخبرة الطويلة لغير الجامعيين للحصول على اعتماد محافظ الحسابات. ان كون المستوى التعليمي للعينة مرتفع يعتبر مؤشرا جيدا للدراسة، وهذا يجعل من عينة الدراسة الفئة المناسبة المؤهلة علميا للإجابة على أسئلة الاستبيان، وهذا لتخصص موضوع الدراسة.

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب العمر والخبرة:** من خلال الجدول رقم (06)، نلاحظ أن خبرة أفراد العينة لا تتلاءم إلى حد ما مع الفئات العمرية، حيث تم تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 5 سنوات، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 19,65% أي بـ 34 شخصا، في حين أن الفئة العمرية الأولى بها 4 أشخاص أعمارهم لا تتعدى 30 سنة، وبقي في هذه الفئة للخبرة 30 شخصا لهم خبرة يفترض أن تقع في الفئات العمرية الموالية، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 35,84% أي بـ 62 شخصا، وهو ما يعبر عن الفئة العمرية الثانية مضاف لها جزء من المتأخرين في ممارسة المهنة من الفئة الأولى، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 34,7% أي بـ 60 شخصا مضافا إليها جزء من المتأخرين من الفئات السابقة والموالية، والتي بها أشخاص لم يتحصلوا على الترخيص باكرا، ويرجع هذا إلى التأخر في منح الاعتماد من طرف الهيئة المهنية، أول لكونهم لم يمارسوا النشاط المهني مبكرا كذلك، أما الفئة الرابعة للخبرة تمثل نسبة 9,83% أي بـ 17 شخصا ما يمثل الفئة العمرية الرابعة ناقص المتأخرين إلى الفئات السابقة. والجدول رقم (06)، يوضح مقارنة بين الفئات العمرية وفئات الخبرة للمراجعين، حيث أن الفرق بالموجب يمثل التأخر في ممارسة مهنة المراجعة، ويوضح الجدول تأخر بمعدل 42 شخصا أي ما يعادل 24,28% كنسبة تأخر في الحصول على الاعتماد أو عدم الممارسة المبكرة لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث يتوزع هذا التأخر في الفئتين العمرية الثانية والثالثة.

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة:** بالرجوع إلى عينة الدراسة وتصنيفها وفق لمهنة المراجعين الخارجيين والتي تنقسم بين الخبير المحاسبي والذي ضمينا يحمل اعتماد محافظ حسابات. حيث نجد أن الخبراء المحاسبين يمثلون نسبة 7.51% من عينة الدراسة أي ما يقابل 13 خبيرا محاسبيا، وهي تمثل نسبة ضعيفة مقارنة بمحافظي الحسابات الذين يمثلون نسبة 92.49% أي ما يقابل 160 محافظا للحسابات، كما يوضحه الجدول رقم (07)، وتعتبر نسبة الخبراء المحاسبين منخفضة جدا، وهذا اخذا بعين الاعتبار أن 80.33% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق الـ 6 سنوات، ويرجع هذا الا أن اعتماد الخبير المحاسبي يمنح بعد اجراء امتحان الخبرة من طرف الهيئة

المهنية، وتجدر الإشارة الى أن امتحان الحصول على الخبرة المحاسبية لم يجرى منذ سنة 2002م، وهذا ما يفسر بصفة كبيرة انخفاض نسبة الخبراء المحاسبين بعينة الدراسة بالرغم من ارتفاع نسبة الخبرة المهنية في هذه العينة. ب. تحليل الجزء الثاني للاستبيان (المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر):

الجدول رقم (08) يوضح ترتيب المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للحسابات بالجزائر.

#### 2.2.1. تحليل الاستبيان الموجه لفئة المستفيدين من خدمات المراجعة

أ. تحليل خصائص عينة الدراسة:

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس:** من خلال الجدول رقم (05)، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 80,56% أي 87 ذكرا، بينما تمثل الإناث 19,44% أي ب 21 أنثى، ويرجع هذا لكون عينة الدراسة تشمل المدراء ومدراء المالية والمحاسبة ومسؤولي القروض في البنوك وبعض المستثمرين الخواص، وبعض الموظفين في المصالح الحكومية كالضرائب، إضافة إلى الأكاديميين من أساتذة جامعيين، ومن خلال اعتماد الباحث بدرجة كبيرة على التسليم المباشر وبالرجوع إلى قاعدة للاستبيان لوحظ أن هذه الوظائف يشغلها الذكور بنسبة كبيرة جدا مقارنة بالإناث في الجزائر.

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب العمر:** من خلال الجدول رقم (05)، فقد تم تقسيم عينة الدراسة حسب العمر إلى أربع فئات بمعدل عشر سنوات للفئة العمرية، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 14,81%، أي ب 16 شخصا، بينما تمثل الفئة العمرية الثانية نسبة 38,89%، أي ب 42 شخصا، بينما الفئة العمرية الثالثة تمثل نسبة 29,63%، أي ب 32 شخصا، في حين أن الفئة العمرية الرابعة تمثل نسبة 16,67%، أي ب 18 شخصا.

وبالرجوع إلى قاعدة الاستبيان والجدول رقم (05)، نجد أن 85,19% من عينة الدراسة تتعدى أعمارهم الثلاثين سنة، وهذا يرجع الى الخبرة المشترطة لشغل مناصب مرتبطة بالمحاسبة والمالية، على مستوى المؤسسات العمومية والبنوك، إضافة إلى التكوين الأكاديمي للأساتذة الجامعيين، وهذا ما يجعل هذه الفئة من المستفيدين من خدمات المراجعة يعتبر متوسط العمر بها مرتفع نسبيا.

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:** من خلال الجدول رقم (05)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع نسبيا، حيث أن نسبة 94,44% تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 102 شخصا، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 5,56%، أي ما يمثل 06 أشخاص، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الوظائف التي تمثل المستفيدين من خدمات المراجعة والتي تتطلب الشهادات الجامعية إضافة إلى الخبرة، إضافة إلى كون عينة الدراسة تشمل على 42 أستاذا جامعيًا في التخصص، إضافة إلى أن نسبة غير الجامعيين في العينة تمثل بعض الموظفين الذين يشغلون مناصبهم في ظل عدم وجود شهادة جامعية، وهذا باشتراط الخبرة الكبيرة التي تشتت في ذلك المنصب.

إن كون المستوى التعليمي للعينة مرتفع يعتبر مؤشرا جيدا للدراسة، وهذا يجعل من عينة الدراسة الفئة المناسبة المؤهلة علميا للإجابة على أسئلة الاستبيان، وهذا لتخصص موضوع الدراسة.

♦ **تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة:** من خلال الجدول رقم (05)، فقد اعتمد تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 05 سنوات، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 17,59% أي بـ 19 شخصا، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 38,89% أي بـ 42 شخصا، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 28,70% أي بـ 31 شخصا، وبالنسبة للفئة الرابعة للخبرة فإنها تمثل نسبة 14,81% أي بـ 16 شخصا. ويلاحظ أن معدل الخبرة يعتبر مرتفعا نسبيا بعينة الدراسة حيث أن 82,41% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق الخمس سنوات، وهذا يعتبر مؤشرا جيدا من حيث الاجابة على أسئلة محاور الاستبيان، ويجعل من هذه العينة الفئة المؤهلة مهنيا للإجابة على هذا الاستبيان.

ب. تحليل الجزء الثاني للاستبيان (المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)

الجدول رقم (08) يوضح ترتيب المهام والمسؤوليات الحالية والمتوقعة للمراجعة الخارجية للحسابات في

الجزائر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للحسابات بالجزائر.

3.2.1. التحليل المقارن واختبار الفرضيات:

إن اختبار فرضيات الدراسة، سيتم من خلال التحليل المقارن بين فئتي عينة الدراسة، بالنسبة لمسؤوليات

ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

أ. التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر :

باعتقاد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طريفي الاستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للاستبيان من مهام ومسؤوليات الحالية ومتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، فقد تم ترتيب هذه المهام والمسؤوليات تصاعديا حسب أهميتها، ويوضح الجدول رقم (08) أن المهام والمسؤوليات المتفق عليها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم، والتي تلقى قبولا عاما على كونها تمثل المهام والمسؤوليات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر. حيث أنه من أصل 29 مهمة ومسؤولية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر طرحت في الاستبيان على طريفي العينة، تم اتفاق الطرفين على 19 مهمة ومسؤولية كما يوضحها الجدول (08).

ب. اختبار فرضيات الدراسة :

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

يلي:

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

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل اختبار فرضيتي

الدراسة بالنسبة لطريفي العينة بالاستبيان، تجدر الإشارة انه قد خصص الجزء الثاني من الاستبيان لرصد ملامح

فجوة التوقعات، وذلك باقتراح مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وهذا بدمج المهام

والمسؤوليات الحالية وكذلك المتوقعة من المراجع الخارجي في نفس الجزء من الاستبيان، وهذا لترك المجال

لتحديد أهمية هذه العناصر لعينة الدراسة، حيث ان مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر

تحكمها القوانين والتشريعات (القانون 10-01 لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر) في ظل غياب معايير وطنية أو اعتماد لمعايير دولية للمراجعة.

♦ **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** كما يوضحه الجدول رقم (10)، بلغت قيمة الاحتمال 0.000 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (26,50)، أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة (10,50)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة باحتمال قدره (0.000). ونستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر لديهم قبول أكبر للمهام ومسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

♦ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** كما يوضحه الجدول رقم (10)، بلغت قيمة الاحتمال 0.001 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول توقعات المجتمع ككل المرتبطة بمهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (16,27)، أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة (6,73)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة باحتمال قدره (0.0005). ونستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر لديهم قبول أكبر للمهام والمسؤوليات المتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

**الخلاصة:**

1. النتائج المستخلصة من رفض الفرضية الفرعية الأولى:

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

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

2. النتائج المستخلصة من رفض الفرضية الفرعية الثانية:

♦ يوجد اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول المسؤوليات والمهام المتوقع الإلمام بها من طرف المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر. وهذا يجسد كذلك وجود فجوة التوقعات للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر كمشكلة معاصرة.

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

3. النتائج المستخلصة من رفض الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية.

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

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

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

كما أنه من خلال الدراسة الميدانية، يتضح انه تم الاتفاق ضمن المجتمع المالي على 19 مهمة ومسؤولية

للمراجع الخارجي بالجزائر كما لي:

- ♦ الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضع الحقيقية ونتائج الأعمال.
- ♦ التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.
- ♦ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ♦ اشمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- ♦ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.
- ♦ الإعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.

- ♦ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ♦ الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية.
- ♦ التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.
- ♦ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- ♦ التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة بمهمته وتوفير الوسائل اللازمة.
- ♦ التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للهيئة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.
- ♦ الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدعمة لفروع الشركة محل المراجعة.
- ♦ الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- ♦ التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالهيئات المسؤولة عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا وليس الإدارة فقط.
- ♦ التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس و/أو التحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.
- ♦ ممارسة الشك المهني واليقظة للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ أو التحريف
- ♦ اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.
- ♦ مسؤولية المراجع في توصيل أوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كلجان المراجعة مثلا.
- كما يتضح كذلك أن المراجعين والمستفيدين من خدماتهم لم يتفوقوا على 10 مهام ومسؤوليات للمراجع الخارجي للحسابات بالجزائر كما يلي:
- ♦ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.
- ♦ التأكد من احترام شروط وقوانين إبرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.
- ♦ التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.
- ♦ ضرورة أن يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير إلى مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.

♦ أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.

♦ التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

♦ التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.

♦ تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.

♦ أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.

♦ تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.

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

#### التوصيات:

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

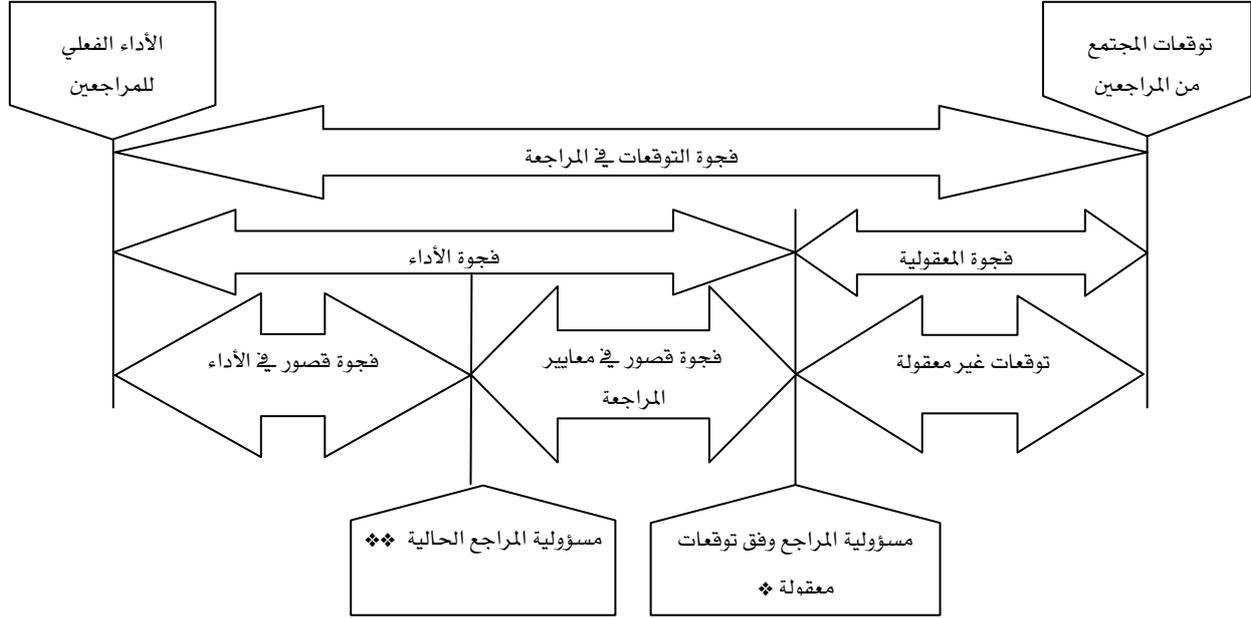
♦ ضرورة اعتماد معايير مهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، حيث أن مهنة المراجعة يعتبر مستوى أدائها عند المستوى الأدنى، في ظل نقص وعدم اكتمال القوانين والتشريعات التي تحكمها في الجزائر، وغياب المستويات المثلى للأداء التي تحددها المعايير الوطنية والدولية، والتي يسعى المهنيون إلى تحقيقها من أجل النهوض بالمهنة.

♦ وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تحت سلطة المهنيين المستقلين وبإشراف الجهات الحكومية، على غرار التجارب الدولية في الدول المتقدمة، في حين تتمثل السلطة الحكومية في مجال السلطة والإشراف على الهيئات المهنية للرقابة على جودة المراجعة الخارجية، على غرار مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) بالولايات المتحدة الأمريكية، والمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) بفرنسا.

- ♦ تفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر، من حيث اعداد مشاريع معايير وطنية للمراجعة، والتوفيق مع المعايير الدولية، واعتماد مدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، من أجل تحسين مستوى الأداء المهني، ودعم جودة الخدمات.
- ♦ تدعيم استقلال المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر من خلال تغيير المراجعين الخارجيين بصفة دورية الزامية، وتفعيل دور لجان المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة.
- ♦ زيادة فاعلية الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الاعلام والنشر للدوريات المهنية، والربط بين الباحثين بالجامعات والهيئات المهنية لرفع مستوى مهنة المراجعة والمتطلبات المعاصرة لها.

## ملحق الجداول والأشكال البيانية:

الشكل 01: يوضح مستويات ومكونات فجوة التوقعات للمراجعة



❖ مسؤوليات المراجع وفق التشريعات والمعايير المهنية.

❖ مسؤوليات المراجع التي تراعى جانب الربحية للمراجع في التنفيذ والأداء.

Source: PORTER Brenda: An empirical study of the audit expectation-performance gap, Accounting and Business Research, winter 1993, Vol 24, Iss 93, p 50.

الجدول 01: يوضح أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان

أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان (فجوة التوقعات في المراجعة- مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر-)	
المهام والمسؤوليات الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر.	من السؤال رقم 1 - 18
توقعات المجتمع لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر.	من السؤال رقم 19 - 29
مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي المقترحة وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	الأسئلة 20 22 24 27

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول 02: يوضح عبارات الاستبيان ومعاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	العبارات	الفا كرونباخ
1	الشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة في تمثيلها للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها.	29	0,870
2	الشهادة على احترام المنشأة محل المراجعة للمبادئ والمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية.	29	0,867
3	التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة محل المراجعة.	29	0,868
4	التأكد من احترام شروط وقوانين إبرام الاتفاقيات والعقود بين الشركة محل المراجعة وفروعها والأطراف الأخرى المتعاملة معها.	29	0,871
5	الاعلام عن كل حدث أو نقص قد يؤثر على استمرارية نشاط المنشأة محل المراجعة.	29	0,867
6	الشهادة على صحة ومصداقية الحسابات المدمجة والمدمجة لفروع الشركة محل المراجعة.	29	0,870
7	اشتمال تقرير المراجعة على المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدمجة لفروع الشركة محل المراجعة.	29	0,871
8	تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات بالمنشأة.	29	0,865
9	تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.	29	0,865

0,864	29	تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية.	10
0,868	29	تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	11
0,866	29	تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية نشاط المنشأة.	12
0,877	29	التأكيد على مسؤولية المراجع عن عدم تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.	13
0,867	29	التأكيد على مسؤولية المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة وتوفير الوسائل اللازمة.	14
0,867	29	التأكيد على مسؤولية المراجع التضامنية تجاه المنشأة و/أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.	15
0,872	29	التأكيد على مسؤولية المراجع التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمهنة المهنية، حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته.	16
0,863	29	الاحتفاظ بملفات المراجعة للزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.	17
0,867	29	التقرير للجهات القضائية المختصة عن عمليات الغش و/أو السرقة و/أو الاختلاس المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.	18
0,860	29	التأكيد على مسؤولية المراجع في الاتصال بالبيانات المسؤولة عن الحوكمة كإجان المراجعة مثلا وليس الإدارة فقط.	19
0,864	29	مسؤولية المراجع في توصيل أوجه القصور بالرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة كإجان المراجعة مثلا.	20
0,860	29	ممارسة الشك المهني وان يكون المراجع يقظاً للظروف التي قد تشير الى تحريفات محتملة ناتجة عن الخطأ	21
0,860	29	التوثيق لتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته به من أجل تحديد مسؤوليته.	22
0,865	29	ضرورة ان يضع المراجع ضمن مستندات المراجعة ما يشير الى مدى الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمتطلبات الخاصة بالاستقلال ومدى قبول والاستمرار مع العميل وكذلك طبيعة ونطاق ونتائج الاستشارات التي تمت خلال المهمة.	23
0,876	29	أن يستعين المراجع بخبير متخصص لتقدير القيمة العادلة محل المراجعة.	24
0,862	29	أن يشير المراجع في تقريره الى أنه قام بأداء مهامه بالحصول على تأكيد عن خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية.	25
0,867	29	تقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة.	26
0,865	29	اشتمال تقرير المراجعة على التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق.	27
0,873	29	تقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.	28
0,870	29	التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.	29
0,871	29	الإجمالي	

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

### الجدول 03: يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

درجة المساهمة	الوزن	قيمة المتوسط المرجح
موافق بشدة	1	من 1 إلى أقل من 1.80
موافق	2	من 2.6 إلى أقل من 1.8
غير متأكد	3	من 2.6 إلى أقل من 3.4
غير موافق	4	من 3.4 إلى أقل من 2.4
غير موافق بشدة	5	من 4.2 إلى أقل من 5

المصدر: من إعداد الباحث

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

العنصر	الحساب	الشرح
$\mu_u$	$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}$	الوسط
$\sigma_u$	$\sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$	التباين
n	n1 حجم العينة الأولى n2 حجم العينة الثانية	كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي
r	الرتبة	يتم اعتماد مجموع الرتب المناظرة لمشاهدات إحدى العينتين

القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whiteny	$U = n_1n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1$	U
قيمة إحصاء الاختبار Z	$\frac{U - n_1n_2/2}{\sqrt{\frac{n_1n_2(n_1+n_2+1)}{12}}}$	Z

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

الجدول 05: تحليل لخصائص العينة الأولى والثانية للدراسة

المستفيدون من خدمات المراجعة		المراجعون الخارجيون		الفئة	الخاصية
% النسبة	التكرار	% النسبة	التكرار		
19,44	21	2,89	5		الجنس
80,56	87	97,11	168		أنثى
					ذكر
					العمر
14,81	16	2,31	4		أقل من 3 سنة
38,89	42	43,93	76		من 31 الى 40
29,63	32	50,87	88		من 41 الى 50
16,67	18	2,89	5		أكثر من 50
		100	173		المؤهل العلمي
67,59	60	84,39	146		جامعي
5,56	6	1,73	3		غير جامعي
26,85	42	13,87	24		دراسات عليا
					الخبرة
17,59	19	19,65	34		أقل من 5 سنة
38,89	42	35,84	62		من 6 الى 10
28,70	31	34,68	60		من 11 الى 15
14,81	16	9,83	17		أكثر من 15
<b>100</b>	<b>108</b>	<b>100</b>	<b>173</b>		الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى نتائج برنامج (IBM SPSS STATICS 21.0)

الجدول 06: يوضح مقارنة بين فئات العمر وفئات الخبرة للمراجعين بعينة الدراسة

خصائص الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية						
الفروق		فئات الخبرة			فئات العمر	
السبب	الفرق	النسبة	التكرار	الخبرة	النسبة	التكرار
تأخر	30	19,7	34	أقل من 5 سنة	2,31	4
فائض	-14	35,8	62	من 6 الى 10	43,9	76
فائض	-28	34,7	60	من 11 الى 15	50,9	88
تأخر	12	9,83	17	أكثر من 15	2,89	5
		100	173		100	173
						الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى نتائج برنامج (IBM SPSS STATICS 21.0)

الجدول 07: يوضح التصنيف حسب المهنة للمراجعين الخارجيين

النسبة %	التكرار	المهنة
7,51	13	خبير محاسبي
92,49	160	محافظ حسابات
<b>100</b>	<b>173</b>	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى نتائج برنامج (IBM SPSS STATICS 21.0)

الجدول 08: التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات المراجع الخارجي للحسابات بالجزائر

ترتيب الأهمية	الاتفاق		درجة الموافقة		المتوسط الحسابي		الرقم الخاصة
	العينه 1	العينه 2	العينه 1	العينه 2	العينه 1 *	العينه 2 **	
16	1	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,63	1,83	1
7	3	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	2,23	2
3	10	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,61	1,84	3
4	9	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,61	2,03	4
9	8	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,69	2,71	5
1	6	اتفاق	موافق	موافق	1,80	1,99	6
12	14	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,60	2,38	7
5	4	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	1,97	8
8	12	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,62	1,95	9
15	2	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,70	1,91	10
2	17	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,77	2,39	11
10	15	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	2,05	12
18	7	عدم اتفاق	غير متأكد	موافق	2,75	2,43	13
23	11	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,75	1,99	14
14	19	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,69	2,38	15
11	13	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,59	2,62	16
19	21	اتفاق	موافق	موافق	1,80	2,37	17
27	18	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,74	2,56	18
6	20	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,77	2,40	19
17	27	اتفاق	موافق	موافق	1,84	2,57	20
21	22	اتفاق	موافق	موافق	1,83	2,52	21
22	16	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,84	2,60	22
25	26	عدم اتفاق	موافق بشدة	غير متأكد	1,75	2,66	23
20	23	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	2,44	2,69	24
29	24	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	1,84	2,84	25
24	5	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	2,49	2,62	26
26	29	اتفاق	موافق بشدة	موافق	1,79	2,58	27
28	25	عدم اتفاق	غير متأكد	غير متأكد	2,63	2,87	28
13	28	عدم اتفاق	موافق	غير متأكد	2,21	2,82	29

\* العينه 1: المراجعون الخارجيون للحسابات بالجزائر \*\* العينه 2: المستفيدون من خدمات المراجعين الخارجيين للحسابات بالجزائر

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى نتائج برنامج (IBM SPSS STATICS 21.0)

## الجدول: اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى والثانية

الدلالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طريقة الدراسة	
دال	0,000	-4,560	18,000	477,00	26,50	173	المراجعون الخارجيون للحسابات	الفرضية الاولى
				189,00	10,50	108	المستفيدون من خدمات المراجعة	
دال	0,001	-3,451	8,000	179,00	16,27	173	المراجعون الخارجيون للحسابات	الفرضية الثانية
				74,00	6,73	108	المستفيدون من خدمات المراجعة	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى نتائج برنامج (IBM SPSS STATICS 21.0)

## الإحالات والمراجع:

- 1- CARL D Liggio : *The expectation gap: The accountant's legal Waterloo, The CPA (pre-1986). Jul 1975. Vol 45, Iss 000007, p 23.*
- 2-Humphrey Christopher et autre : *The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation, Accounting and Business Research, Kingston Upon Thames, 1993, Vol 23, Iss 91A, p 395.*
3. جورج دانيال غالي، *تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 06.
- 4 -PORTER Brenda : *An empirical study of the audit expectation-performance gap, Accounting and Business Research, Winter 1993, Vol 24, Iss 93, p 49.*
- 5 -LEE Tom : *Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994,Vol 7, Iss 2, p30*
6. جورج دانيال غالي، المرجع السابق، ص06.
- 7 -Junaid M Shaikh, et Mohammad Talha : *Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2003. Vol 18, Iss 6/7, p 517.*
8. جورج دانيال غالي، المرجع السابق، ص7.
- 9 - PORTER Brenda, *opcit, p50.*
- 10 - *Idem.*
11. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، *يتعلق بتعلق بتعيين محافظي الحسابات*، المؤرخ في 27 جانفي 2011م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 23.
12. المواد 46، 47، 48، 49 من القانون رقم 10-01، *يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 11.
13. المادة 05 من القانون رقم 10-01، *يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 4.
14. المادة 25، من القانون رقم 10-01، *يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 7.
15. المادة 40 من القانون رقم 10-01، *يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 7.
16. Sheng Yue & ChunYuan Wang, *The influence of serial correlation on the Mann-Whitney test for detecting a shift in median, Water Resources Publications; Volume 25, Issue 3, San Francisco, March 2002,p 326.*