الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعة التحدي
كلية الاقتصاد

الدراسات العليا
قسم المحاسبة

الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي

دراسة نظرية تطبيقية على مستخدمي تقرير المراجع الخارجي في البيئة الليبية.

إعداد الطالبة

فاتن خالد تميم عبد القادر

رقم القيد (015314)

إشراف

د. عبدالعزيز أعبيد أبوبكر

قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة التحدى

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير)
في تخصص المحاسبة

العام الجامعي 2006 / 2007 م

جامعة التحـــــــدي
كلية الاقتصـــــــاد
قسم المحاسبـــــة

الاستجابة السلوكية لتقرير المـــــــــــراجع الخارجي
دراسة نظرية تطبيقية على مستخدمي تقرير المراجع الخارجي في البيئة الليبية

إعداد الطالبة
فاتن خالد تميم عبد القادر

لجنة الإشراف والمناقشة :

1 – د. عبد العزيز اعبيد ابوبكر ..... مشرفاً ورئيساً

2 – ا.د مصطفي بكار محمود ..... ممتحناً خارجياً

3 – د. مسعود عبدا لحفيظ البدري ..... ممتحناً داخلياً

أ. فتحي مسعود المهلهل
أمين مكتب الدراسات العليا بالكلية

يعتمد :
أ. علي محمد عبد السلام
أمين اللجنة الشعبية للكلية

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ لا يُنفِقُونَ نَفَقَةً صَغِيرَةً وَلا كَبِيرَةً وَلا يَقْطَعُونَ وَادِيًا إِلا كُتِبَ
لَهُمْ لِيَجْزِيَهُمُ اللهُ أَحْسَنَ مَا كَانُوا يَعْمَلُونَ. ﴾.

صدق الله
العظيم

الآية 121 من سورة التوبة

الإهْـــــدَاء

إلى والـــدى أطـَـال اللهُ فى عُمرِهمـَا

إلى أسرتى التى قـَـدّمت لى كُـــل

العَـــون والمُسـَاعدة فى إظـــهَـــار

هـــذا العمـــل ....

شكـــروتقديـــــر

الحمد الله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين أما بعد..

لابد أن أسجل وأثمن المساعدات القيمة والتوجيهات والنصائح المفيدة التي قدمها لي أستاذي الفاضل الدكتور /عبدالعزيز إعبيد أبوبكر المشرف على هذه الدراسة والتي كان له الأثر الطيب في عملي.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري وإمتناني للأستاذ/جمعة يونس ناجي مدير مصرف ليبيا المركزي – سرت لمساعدته في توزيع الاستبيان على المصارف التجارية فرع سرت والأستاذ/ محمد عمران الأبيض موظف بمصرف ليبيا المركزي – طرابلس والذي ساعد في توزيع الإستبيان على المصارف التجارية طرابلس ,الأخ /أحمد عطية الساعدي لمساعدته في توزيع الإستبيان في مدينة بنغازي, والأخ/حمد صالح الزوبي لمساعدته في توزيع الإستبيان في الكفرة, والأخ /جميل المجبري لمساعدته على توزيع الإستبيان في الواحات .كما أتوجه بالشكر والتقدير للعاملين بمكتبة الكلية والمكتبة المركزية ومكتبة مركز بحوث العلوم الاقتصادية .

كما أتقدم بالشكر إلى كل موظفي مصرف ليبيا المركزي لتشجيعهم لي على مواصلة دراستي العليا .

وأخص بالشكر زوجي /على عطية الساعدي الذي كان خير عون لي ووقف إلى جاني في ظروف البحث الصعبة وشجعني على تجاوزها في سبيل مواصلة دراستي العليا

جزى الله الجميع عني كل خير

البـــاحث

المحتـــويـــات

الموضوع	الصفحة
الآيـــة.....	أ
الإهداء.....	ب
الشكر والتقدير.....	ج
المحتويات.....	د
فهرس الجداول.....	ح
فهرس الأشكال.....	ط
ملخص الدراسة.....	ى
الفصل الأول : الإطـــار العـــام للدراسة	
1-1 مقدمة	1
1-2الدراسات السابقة	2
1- 3 مشكلة الدراسة.....	7
1-4 أهمية الدراسة.....	10
1-5 أهداف الدراسة	11
1- 6 فرضيات الدراسة.....	12
1- 7 نموذج الدراسة.....	12
1- 8 منهجية الدراسة.....	13
1- 9 مجتمع الدراسة.....	13
1- 10 مصادر جمع المعلومات.....	14
1- 11 الأساليب الإحصائية.....	14
1- 12 حدود الدراسة.....	14
1- 13 محتويات الدراسة.....	15
الفصل الثاني : المحاسبة والمراجعة كنظام إتصال للمعلومات المحاسبية	
2-1مقدمة.....	16
2-2 المحاسبة كنظام إتصال للمعلومات.....	17
2-2-1 تطور المحاسبة كنظام إتصال	17
2-2-2 نظام المعلومات المحاسبي.....	17
2-2- 3 أهداف نظام المعلومات المحاسبي.....	18

20	2-3- القوائم المالية كقناة إتصال للمعلومات المحاسبية.....
21	2-3-1أهداف التقارير المالية .....
22	2-3-2 المستخدمون للمعلومات الواردة بالقوائم المالية .....
25	2-3-3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .....
28	2-4- المراجعة كقناة إتصال إضافية للمعلومات المحاسبية.....
28	2-4-1 توفير البيانات المالية عن الوحدة الاقتصادية .....
28	2-4- 2 الحاجة الى بيانات غير متحيزة .....
30	2-4-3 العوامل التي يجب على المراجع أن يأخذها في الإعتبار بالنسبة للمعلومات.....
	فصل الثالث : الإستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي
31	3-1مقدمة.....
31	3-2 الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي .....
32	3-3- صياغة تقرير المراجع الخارجي وتأثيرة على سلوك مستخدمي المعلومات .....
32	3-3-1 تطور صياغة تقرير المراجع الخارجي.....
36	3-3-2 أنواع تقرير المراجع الخارجي.....
38	3-3- 3 الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف للمراجع الخارجي.....
40	3-4 أهم الاتجاهات الحديثة بشأن تدعيم الدور التأثيري لتقرير المراجع الخارجي .....
43	3- 5 تطوير المحتوى الإخباري لتقرير المراجع الخارجي.....
43	3-6 تأثير التحفظ على سلوك قارئ التقرير .....
44	3-6-1 أهم أنواع التحفظات التي لها تأثير على سلوك مستخدم التقرير.....
48	3-7- تغيير المراجع الخارجي.....
48	3-7-1 أثر ظاهرة تغيير المراجع الخارجي .....
48	3-7-1-1 أثر ظاهرة تغيير المراجع على استقلاليته.....
50	3-7-1-2 الانعكاسات الاقتصادية لظاهرة تغيير المراجع الخارجي على المنشأة .....
51	3-7-2 العوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجع الخارجي .....
52	3-7-2-1 العوامل المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي .....
53	3-7-3 العلاقة بين نوع التقرير وتغيير المراجع الخارجي .....
	فصل الرابع :تحليل البيانات واختبار الفرضيات
55	4-1 مقدمة.....
56	4-2 مجتمع الدراسة.....
57	4-3الأساليب الإحصائية.....
57	4-4أداة الدراسة.....

4-4-1 تقسيم أسئلة الإستبيان.....	58
4-4-2 إختبار ثبات أداة الدراسة.....	59
5- تحليل البيانات.....	60
4-5-1 خصائص عينة الدراسة.....	60
4-5-1-1 المؤهل العلمي.....	60
4-5-1- 2 تخصص المشاركين.....	61
4-5-1-3 الخبرة العملية للمشاركين.....	62
4-5- 2 تحليل الجزء الثاني من الإستبيان.....	62
4-5-2-1 مدى موافقة المشاركين حول تميز مصطلحات التقرير بالغموض والفنية و التكرار.....	63
4-5-2-2مدى موافقة المشاركين على إستخدام بعض الألفاظ التي تبين رأي المراجع الخارجي بالتقريرللتظيف	66
4-5-2-3 مدى موافقة المشاركين على أن وجود كلمة ماعدا أو بإستثناء يعني ذلك أنهم أمام تقريرسالب	67
4-5-2-4 مدى موافقة المشاركين على تفسير تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها	68
4-5-2-5 مدى موافقة المشاركين على أن تغيير المراجع الخارجي يولد شكوك إتجاة المنشأة محل المراجعة	69
4-5-2-6 مدى موافقة المشاركين على أن إنسحاب المراجع الخارجي يؤثر على قرار مستخدم التقرير بغض عن رأي المراجع الجديد	69
4-5-2- 7 مدى موافقة المشاركين على أن بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الخارجيين الذين يتحفظون بطرق مختلفة	70
6- اختبار الفرضيات.....	70
4-6-1 اختبار الفرضية الأولى	71
4-6-2 اختبار الفرضية الثانية	72
4-6-3 اختبار الفرضية الثالثة	73
4 -6-4 إختبار الفرضية الرابعة	74
4-6-5 اختبار الفرضية الخامسة	74
4-6-6 اختبار الفرضية السادسة	75
4-6-7 اختبار الفرضية السابعة	76
النتائج والتوصيات.....	78
النتائج.....	78
التوصيات.....	79
قائمة المراجع.....	80
الملحق.....	
صحيفة الإستبيان.....	
ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	صفحة
4 –1	جدول القوائم الموزعة والمستلمة من عينة المجتمع.....	56
4–2	المؤهل العلمي للمشاركين بالدراسة.....	60
4–3	تخصص المشاركين بالدراسة.....	61
4–4	خبرة المشاركين بالدراسة.....	62
4–5	آراء المشاركين حول غموض مصطلحات صياغة التقرير.....	63
4–6	آراء المشاركين حول ألفاظ إبداء الرأي النظيف بالتقرير.....	66
4–7	آراء المشاركين حول الألفاظ المستخدمة عند تأكد أو عدم تأكد المراجع من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية.....	67
4–8	آراء المشاركين حول تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها	68
4–9	آراء المشاركين حول تغيير المراجع الخارجي.....	69
4–10	آراء المشاركين حول إنسحاب المراجع الخارجي.....	69
4–11	آراء المشاركين حول عمل بعض الإدارات على تغيير مراجعيها المتحفظون.....	70
4–12	نتائج إختبار الفرضية الأولى One Sample T-test.....	71
4–13	نتائج إختبار الفرضية الثانية One Sample T-test.....	72
4–14	نتائج إختبار الفرضية الثالثة One Sample T-test.....	73
4–15	نتائج إختبار الفرضية الرابعة One Sample T-test.....	74
4–16	نتائج إختبار الفرضية الخامسة One Sample T-test.....	75
4–17	نتائج إختبار الفرضية السادسة One Sample T-test.....	75
4–18	نتائج إختبار الفرضية السابعة One Sample T-test.....	76

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنـــــــوان الشكـــــــل	ص
1	يبين أثر المعلومات على متخذي القرار	20
2	العلاقة بين النظام المحاسبي و مختلف الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية	24
3	المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية كنظام اتصال	29

ملخص الدراسة

ركزت هذه الدراسة على تقرير المراجع الخارجي من حيث ما يحمله من مؤثرات قد تكون سلبية على قرار مستخدم التقرير من بينها لغة التقرير والتحفظ الوارد بالتقرير وتغيير المراجع الخارجي وما لهذه المؤثرات من تأثير على قارئ التقرير.

وقد هدفت الدراسة إلى إيضاح مفهوم جديد للمراجعة كنظام إتصال للمعلومات ودراسة مدى تأثير أسلوب صياغة التقرير والتحفظ الوارد بالتقرير وتغيير المراجع الخارجي على مستخدم التقرير ولتحقيق هدف الدراسة والإجابة على تساؤلات الدراسة قام الباحث بصياغة فرضيات وهي:

1- يوجد غموض وتفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي.

2- يصدر عن مستخدم التقرير ردود فعل غير متساوية حول الألفاظ التي تبين رأي المراجع الخارجي بصورة حقيقية – صادقة – عادلة – صحيحة – واضحة .

3- يجد مستخدم التقرير أن إستخدام كلمتي ماعدا وبإستثناء تكون في حالتي أن المراجع متأكد أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .

4- يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ ويرجعه لوجود مفاوضات بين المراجع والإدارة حول التحفظ .

5- تغيير المراجع الخارجي يؤثر على قرار مستخدم التقرير إذا ينتج عنة شكوك تجاه المنشأة .

6- يؤثر إنسحاب المراجع الخارجي من عملية المراجعة على قرار مستخدم التقرير بغض النظر عن رأي المراجع الجديد .

7- تعمل بعض الإدارات على تغيير مراجعيها الذين يتحفظون على القوائم المالية بطرق مختلفة .

ويمثل مجتمع الدراسة الفئات الأكثر ارتباطا بموضوع الدراسة وهم مستخدمي التقرير (من موظفي الإئتمان بالمصارف التجارية ــ مصلحة الضرائب ــ مراجعي جهاز الرقابة الشعبية ــ الهيئة العامة لتمليك الشركات والوحدات الاقتصادية العامة) في مُدن بنغازي , طرابلس ,سرت ,الكفرة ,الواحات .

أما منهجية الدراسة فقد قام الباحث بإتباع المنهج الاستقرائي والاستنباطي والتجريبي وكان بالإطلاع وجمع الكتب والدوريات والدراسات السابقة والتي حصل من خلالها على بيانات شكلت الجانب النظري، ووضع الفرضيات ثم أختبار هذه الفرضيات بعد للحصول على البيانات الأولية من صحيفة الاستبيان والتي تم تصميمها وتحليلها باستخدام أسلوب SPSS وذلك من خلال المتوسطات الحسابية والإنحراف المعياري وإختبار .T-test

وقسمت الدراسة إلى:

الفصول الأول :الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: المحاسبة والمراجعة كنظام إتصال للمعلومات المحاسبية

الفصل الثالث :الإستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي

الفصل الرابع :تحليل البيانات وإختبار الفرضيات .

وبعد تحليل البيانات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها:/

1) يرى مستخدم التقرير أنه من المجدي تعديل بعض الألفاظ بألفاظ أكثر استخداماً وإفصاحاً عن وضع الشركة وفق معايير إعداد التقرير
2) يرى مستخدم التقرير أن تقرير المراجع الخارجي لا يوفر الثقة الكافية لمستخدمية حول المعلومات المنشورة عن القوائم المالية
3) يرى مستخدم التقرير أن المحتوى الإخباري للتقرير لا يتناسب مع احتياجاته كمستخدم للتقرير .
4) يفضل مستخدم التقرير مصطلح قمنا بمراجعة على مصطلح قمنا بفحص إذ يوفر له ثقة أكثر
5) يرى مستخدم التقرير أن التقرير يتضمن مصطلحات فنية مكررة ونمطية يصعب على القارئ غير المتخصص فهمها .
6) يحتاج مستخدم التقرير إلى إدراج مصدر للمعلومات وإيضاحات التي يراها المراجع ضرورية .
7) يحتاج مستخدم التقرير الى تفاصيل أكثر وتعريف لبعض المصطلحات الواردة بالتقرير .
8) يفضل مستخدم التقرير مصطلح حقيقية في التعبير عن أبداء الرأي النظيف بالتقرير ويفضله عن غيره ويأتي بعدة مصطلحات صحيحة وواضحة وعادلة وصادقة بالترتيب .

9) يستجيب مستخدم التقرير للفظ " فيما عدا وبإستثناء ويعتقد أن المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية فهو يشعر بأنه أمام تقرير سالب .

10) يوحى تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها أن هناك مفاوضات تمت بين المراجع والإدارة وأن التحفظ كان أكثر جسامة .

11) يوحى تغيير المراجع الخارجي أو إنسحابة أنه يوجد خطب ما في القوائم المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة ولا يدفع هذه الشكوك إصدار تقريراً نظيفاً من قبل المراجع الجديد .

12) يعتقد مستخدم التقرير أن هناك بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الذين يتحفظون على قوائمها بطرق مختلفة .

ومن خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:/

1. يوصي الباحث بالتغلب على عقبات توصيل المعلومات عن طريق تقرير المراجع الخارجي بتحسين لغة التقرير والإبتعاد عن الألفاظ الدخيلة أو المصطلحات الفنية المعقدة التي لا يفهمها قارئ التقرير غير المتخصص وقد يجد المتخصص صعوبة في فهمها .
2. تطوير المحتوى الإخباري للتقرير سعياً وراء إرضاء مستخدم التقرير حيث إنه هو المستهدف من هذه الخدمة وله الحق في معرفة التفاصيل التي قد تفيده في فهم الوضع المالي بصورة أكثر دقة .
3. على نقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا تحديد الأهمية النسبية لبعض الألفاظ التي يفضلها المستخدم الليبي و توفر له شعور بثقة أكبر في المعلومة الواردة بالتقرير.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة:

بدأت الإتجاهات الحديثة بالإهتمام بدراسة العلاقة بين المحاسبة المالية والمراجعة من جهة والسلوك الإنساني المترتب على ما تنتجه من معلومات من جهة أخرى ، ووجد الكثير من العوائق التي تمنع الوصول الإنسيابي للمعلومات لمستخدميها ، وقد أرجعت هذه العوائق في الإتصال لعدة أسباب، و كلاً أرجعها حسب رأيه وتخصصه.

فهناك من أرجعها إلى وجود فجوة في عملية التفسير حيث أن المراجعة هي عملية تهدف بالأساس إلي تقييم البيانات المالية وتعتمد في مراحلها على الحكم الشخصي وبالتالي عدم الفهم الجيد بين المراجعين والمستخدمين ، يؤدي إلى تفسيرات مختلفة لهذا الرأي الذي أبداه المراجع في تقريره ومن الأمور الأساسية التي تؤدي إلى زيادة سوء الفهم وتعدد التفسيرات هو ما يتصف به التقرير من مصطلحات فنية ورمزية وعبارات متكررة (ذنيبات،2003 ،108).

إذن التفسيرات المتباينة الناتجة عن لغة التقرير يكون لها استجابات مختلفة على قارئ التقرير، ولكن هناك مؤثران آخران يؤثران في سلوك المستخدم ، فليست الصياغة هي المؤثر الوحيد ولكن التحفظ الوارد بالتقرير وتغيير المراجع الخارجي يؤثران بصورة متفاوته في قارئ التقرير.

فقد أجريت العديد من الدراسات الميدانية التي تحاول تفسير العلاقة بين التحفظ الوارد بالتقرير وقرارات مستخدمي التقرير، ووجدت أن التحفظ بمثابة مؤثر على سلوك متخذ القرار وأن قراره يتأثر بالتحفظ الوارد بشكل ملحوظ (شاهين ،1987، 11).

كما أن تفسير ظاهرة تغيير المراجع الخارجي يفيد في تفسير أحد جوانب العلاقة بين المراجع والعميل ،الأمر الذي قد يؤثر على طبيعة مهنة المراجعة الخارجية ، مما يستلزم البحث في طبيعة تغيير المراجع وانعكاسها على استقلال المراجع من وجهة نظر مستخدم التقرير(السيد ،1996، 55).

وعلية ستحاول هذه الدراسة الوقوف على الآثار للمؤثرات الثلاثة ،صياغة التقرير ،التحفظ الوارد ، تغيير المراجع الخارجي ومدى تأثيرها على متخذ القرار.

2-1 الدراسات السابقة:

لقد حظيت مشكلة الإستجابة السلوكية لمستخدمي التقرير بإهتمام أكاديمي ومهني من قبل الباحثين والتنظيمات المهنية، فقد أجريت العديد من الدراسات لبحث إنطباعات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وآرائهم حول تقرير المراجع الخارجي ومن أبرز هذه الدراسات:

1- دراسة (Firth, 1978,PP642-650):

تناولت دراسةFirth "تأثير تقارير المراجع المتحفظة على قرارات الإستثمار" الدراسة تضم1500 شركة من أضخم الشركات البريطانية التي إحتوت تقاريرها على تحفظات من مراجعيها على قوائمها المالية خلال الفترة 1975/1973 ف ، وقام بتحليل أثر نشر تقرير المراجع الخارجي المحتوي على هذه التحفظات ، وكانت أهم النتائج التي توصل إليها كالأتي :

- وجد أن بعض أنواع التحفظ لها تأثير فعال ، وقد درس تأثير التحفظات خلال أربعين يوم من نشر التقرير المحتوي على التحفظ ، وقد وضع جداول كاملة لهذه التحفظات ولاحظ إستمرار التراجع في الأثر (الفروقات اليومية بين نسبة الفرق بين السعر الفعلي والمتوقع) وكان أكبر إنخفاض متعلق بالتحفظات على " قيمة الأصول" و"الإستمرارية".

2- دراسة(Fried & Schiff ، 1981، PP326-341):

تناول الباحثان الأمريكيان Fried and Schiff دراسة "تغيير المراجع الخارجي وأثره على السوق المالي " لمجموعة من الشركات التي قامت بتغيير مراجعيها وتبلغ 48 شركة ، وقد توصلوا إلى أن هناك ردة فعل سلبي مصاحب لفترة إعلان التغيير في أسعار الأوراق المالية الخاصة بالشركات التي أعلنت التغيير .

وهذا يعني إحتمال توقع القارئ للتقرير لأنباء سيئة عن القوائم المالية لهذه الشركات التي غيرت مراجعيها.

3 - دراسة(Chow & Rice A:1982PP35-53)

تناول Chow and Steven Rice دراسة "آراء المراجع المستقل وأسعار الأسهم" تهدف الدراسة إلى بيان العلاقة بين التحفظ الوارد وأسعار الأوراق المالية ، باستخدام الأساليب الإحصائية لمعرفة مدى الإرتباط بين التحفظ الوارد بالتقرير وأسعار الأوراق المالية ، وكانت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وكانت على عينة مكونة من 90 شركة أعطيت لها تقريراً غير متحفظ ، و 90 شركة أعطيت لها تقريراً متحفظ وتوصلت إلى أن هناك إرتباط سالباً بين وجود تحفظات في تقارير المراجعين وبين أسعار الأوراق المالية الخاصة بهذه الشركات

بالرغم من أن الباحثان حريصان على بيان حدود بحثهما وخاصة أنه مبني على عينة صغيرة ومحددة.

4- دراسة (Chow &.Rice b: 1983 PP334-326)

أجريا كلاً من Chow and Steven J.Rice دراسة بعنوان "آراء المراجع المتحفظ وتغيير المراجع " هذه الدراسة ركزت على تأثير آراء المراجع المتحفظ على تغيير المراجع وأخذت عينة عشوائية من سجلات هيئة الأسواق المالية ، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها

- إن الشركات تغيير مراجعيها الذين يتحفظون خصوصاً بعد تكرار إستلامهم لتقارير متحفظة.
- إن هذه الشركات ليست من الضرورة أنها ستتلقى تقريراً نظيفاً بعد التعامل مع مكتب مراجع جديد.

5- دراسة(Bailey et al 1983،PP355-369):

لقد أجرى Bailey وآخرون تجربة تضمنت مجموعتين من الأفراد ،المجموعة الأولى من الملمين إلماماً وافياً بالقوائم المالية وتقارير المراجعة من خريجي تخصص محاسبة الذين إجتازوا إمتحان المحاسب القانوني CPA ، والمجموعة الثانية مكونة من طلبة يدرسون المحاسبة على علم وافٍ بالقوائم المالية ولكنهم غير ملمين بتقارير المراجعة ، حيث لم يدرسوا مادة المراجعة بعد.

وكان من بين أهداف هذه التجربة معرفة ما إذا كان الأفراد سيدركون رسالة المراجع (التقرير) بطريقة مختلفة إذا إختلفت معلوماتهم عن تقرير المراجع ، وأشار إلى أن التقرير بصياغته الحالية(في ذلك الوقت) غير مفهومه للكثيرين من المتخصصين وكذلك بالنسبة لغير المتخصصين والذي من المفترض أن يكون موجهة إليهم.

6- دراسة (Dillard & Jensen،1983 ،PP787-789)

أجرى الباحثان Jesse F. Dillard and Daniel L. Jensen دراسة بعنوان "تقرير المراجع الخارجي وتحليل الأداء" ففي عام 1983 سحب مجلس معايير المراجعة مقترحاته لتوضيح لغة التقرير في الشكل القصير لتقرير المراجع الخارجي (التقرير المختصر) ، وكانت الدراسة تختبر الاستجابة لدى مُعدّي التقرير (المراجعين) ، ومستخدمين البيانات المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن:

- الاستجابات المختلفة للمجموعات المختلفة توحي بأن التقرير به غموض ، وقليلاً ما يتم الإتفاق على فهم التقرير ومسئولية المراجع.

7- دراسة(Smith،1986،PP108-95)

أجرى Smith دراسة بعنوان " المراجع بين تنازلات الأداء وتغيير المراجع " وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت ثمة علاقة بين تقرير المراجع الذي يحتوى على تحفظات جوهرية ، وتغيير المراجع أم لا وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أغلب الشركات تسعى لتغيير مراجعيها بعد تلقي هذه التحفظات منهم .

8- دراسة (شاهين ، 1987 ، 1-21) :

أجريت هذه الدراسة في البيئة المصرية بعنوان " الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي " وتهدف هذه الدراسة على بناء نموذج وصفى للمراجعة كنظام توصيل معلومات ، وتوصلت الدراسة إلى وجود غموض في تقرير المراجع الخارجي ، ووجود تأثير سلبي على قارئ التقرير عند ورود أي تحفظ أو تغيير المراجع الخارجي .

9- دراسة (موسى ، 1992 ، 80-86):

أجريت هذه الدراسة بالبيئة الليبية بعنوان "إستقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق" أستنتج موسى مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات ، أهمها إن التقرير الحالي لا يفيد مستخدم المعلومات المالية من حيث المحتوى الإخباري للتقرير إذ لا يوفر حجم ونوعية معينة من المعلومات المطلوبة من قبل مستخدمي تقارير المراجع.

10- دراسة (خليفة ، 1994 ، 211-240):

أجريت هذه الدراسة بعنوان "العلاقة بين نوع تقرير المراجعة وعزل المراجع في ظل وجود أو عدم وجود لجنة للمراجعة بالشركة تحديد العوامل المؤثرة تغيير مراجع وتوصلت إلى نتيجة أن تقرير المراجعة الذي يحتوي على تحفظات جوهرية ليس بالأمر الهين إنه تماماً كوضع لافتة على باب الشركة مكتوب فيها " على المصارف والدائنون أن يحترسوا وعلى حملة الأسهم أن يأخذوا حذرهم .

11- دراسة (شريعة ، 1994، 87-95):

أجريت هذه الدراسة في البيئة الليبية بعنوان " مسئولية المراجع الخارجي " وقد ركزت الدراسة على مسئولية المراجع الخارجي كما أن هذه الدراسة من الدراسات التي أجريت على البيئة الليبية ، وألقت الضوء على مشاكل المراجعة ، ومرورها بظروف صعبة من عدم تحديد

واضح لمسئولية المراجع في ذهن المستخدم وهذا يعنى عدم وصول التقرير كما يجب له ، حيث يطالبة المستخدم بأكبر من إمكانيته ، وما يميز دراسة الباحث عن دراسة شريعة هي أن شريعة نظر من زاوية واحدة هي زاوية المسئولية فقط بينما لم يدرس عوامل أخرى يعاني منها المستخدم للمعلومات التي ينتجها المراجع الخارجي.

12- دراسة (جامعة أسيوط ، 1995، 116-142):

الدراسة بعنوان" تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مراجع الحسابات الخارجي كمدخل لتحسين الإفصاح المحاسبي في شركات الأعمال المصرية (دراسة نظرية تطبيقية)،استهدفت الدراسة محاولة لإيجاد الوسيلة الملائمة لتطوير وظيفة المراجع ، وتحسين جودة المحتوى الإخباري لتقريره بما يخدم الوظيفة الإعلامية للمحاسبة ، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي: وجود قصور في تقارير المراجع الخارجي عن الإفصاح الكافي عما يحتاجه مستخدمو المعلومات خاصة في ظل تعدد الفئات ، وتنوع احتياجاتهم كم تبين تغيب دور المنظمات المهنية في مصر عن الساحة الفكرية والعلمية ، والذي ترتب علية جمود مهنة المحاسبة والمراجعة .

13- دراسة (السيد ، 1996 ، 55- 93) :

أجرى السيد دراسة بعنوان "الإنعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجع " من وجهة نظر الشركات في الواقع المصري ، استهدفت الدراسة تحديد الانعكاسات ، والعوامل المسببة لحدوث تغيير المراجع وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير لحدوث ظاهرة تغيير المراجع مرتبطة بنوع تقرير المراجع ، وأتعاب عملية المراجعة ، وظروف المنشأة محل المراجعة .

14- دراسة (ناجي ، 1997 ، 54-80) :

أجريت هذه الدراسة على البيئة الليبية لتقييم تقرير المراجع الخارجي ، ومن خلال النتائج التي توصل إليها تم الإستدلال على عدد من المعطيات التي تشير إلى أوجه القصور التي تكتنف مهنة المراجعة وخاصة تقرير المراجع الخارجي والمتمثلة في:

- توجد مخالفات في تطبيق معايير إعداد التقرير عند إعداد تقارير المراجعة في ليبيا مع وجود إختلاف في طريقة الإعداد والصياغة.
- يقوم معظم المراجعين 91% بذكر عنوان مكتب المراجعة بالكامل في التقرير.

- وجد أن ما نسبته 20% من المراجعين يضعون للتقرير عنواناً "شهادة المراجع" وهناك من يقوم بوضع عنوان للتقرير وأغلب المراجعين يضعون للتقرير العنوان المناسب.
- وجد أن ما نسبته 23% من المراجعين يؤرخون التقرير بتاريخ إعداد الميزانية وهذا مخالف للواقع العملي لوجود فترة زمنية بين إعداد التقرير وتاريخ الميزانية.
- يوجد إختلاف في تنظيم فقرات التقرير فوجد أن 41% فقط من المشاركين يكتبون التقرير من ثلاثة فقرات في حالة كونه متحفظاً.
- يوجد في تقرير المراجعة في ليبيا بعض الجمل التي ليس لها علاقة بالتقرير ومثال ذلك: إفتتاح التقرير بالبسملة، والتحية والسلام، وانتهاءه ببيان عدد الصور في ذيل التقرير.
- وجود بعض الجمل الغامضة والتي تحتمل التأويل في التقرير.

15-دراسة (العمارى ، 1997 ، 60-70) :

أجريت هذه الدراسة في البيئة الليبية بعنوان" فجوة التوقعات في المراجعة" وقد توصلت لمجموعة من النتائج أهمها :عدم وجود صياغة موحدة لتقرير المراجعة، وأرجعت الصعوبات التي تواجه المراجعة إلى وجود فجوة التوقعات وظهور التفاسير المتباينة لرأى المراجع.

في هذه الدراسة أرجعت أسباب الهوة بين ما يتوقعه المستخدمين للمعلومات وبين ما ينتجه المراجع من معلومات إلى عدة صعوبات ، ولكن لم تبحث الدراسة في تأثير مؤثرات على توقعات المستخدم فإذا كانت الصلة بين المراجع والمستخدم بها فجوة فربما تكون الفجوة بسبب عدم قيام التقرير كحلقة وصل فعالة بين المستخدم والمراجع الخارجي، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها.

16- دراسة(ذنيبات ، 2003 أ ، 108-128):

أجرى ذنيبات دراسة بعنوان " بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها " وذلك من وجهة نظر المراجعين ومديري الشركات المساهمة العامة في الأردن ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه توجد توقعات معقولة ، وتوقعات غير معقولة لكل من المراجعين ومديري الشركات وأن هناك دلائل على وجود جهل فيما يتعلق بالتوقعات غير المعقولة .

ولإن كان الباحث قد أختلف في تفسير المشكلة حيث أرجع ذنيبات السبب في فشل التواصل بين المراجعين ومديري الشركات لوجود إختلاف بين ما يطلبه المدراء ، وما يقدمه المراجع (فجوة التوقعات) بينما الباحث يحاول الربط بين عوامل إستنتجها ومدى تأثيرها في

تحسين التواصل بين المراجع ، والمستخدمين بتحسين صورة التقرير الذي قد يكون عقبة اتصال بينهما.

17- دراسة (ذنيبات ، 2004 ب ، 259-276):

أجرى ذنيبات دراسة بعنوان "الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي " دراسة ميدانية من وجهة نظر مديري الشركات ومدققي الحسابات الخارجيين في الأردن " وإستهدفت الدراسة تحديد معاني فقرة الرأي في التقرير النظيف لمراجع الخارجي ، وتحديد الأهمية النسبية للمعاني التي إختارها ، وبالتالي معرفة المعاني الأكثر أهمية وقد تبين من الدراسة أن المفاهيم الأساسية التي تعتبر عادة من أهم مضامين فقرة إبداء الرأي في تقرير المراجع هي تطابق مع المبادئ المحاسبية ، والتطابق مع المتطلبات القانونية.

1-3 مشكلة الدراسة:

تمر مهنة المحاسبة والمراجعة بظروف صعبه (عدم إنسجام المتطلبات بين ماتنتجة المراجعة وحاجة مستخدمي المعلومات) في الكثير من الدول وخاصة التي تعد فيها هذه المهنة قد خطت خطوات متقدمة، فقد ترتب على ذلك تزايد حالات الغش الإدارى وفشل المنظمات و انخفاض ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة ، وبالتالي فإن تحسين جودة تلك التقارير يعتبر أمراً ضرورياً لكل من الإدارة والمراجعين (العماري ، 1997 ، 7).

وباللإضافة إلى الدور الأساسي والفعال الذي تلعبه المراجعة داخل نظام الرقابة بأكمله فوظيفة المراجعة أساس لا غنى عنه ، وأن غيابها سيترتب عليه نتائج وخيمة فالمراجعة عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة ، وقرائن إثبات عن إفتراضات بوقائع وأحداث إقتصادية ، بطريقة موضوعية وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الإفتراضات وتطابقها مع المعايير المحددة ، وإيصال نتيجة كل ذلك إلى الأطراف المعنية ، وبذلك إعتبرت المراجعة قناة إتصال إضافية لتحديد مقدار الثقة في المعلومات التي وصلت عن طريق قناة الإتصال الأساسية الخاصة بنظام المحاسبة المالية.

وعليه فإن أي مؤثر يؤثر على إيصال هذه الرسالة بشكلها المراد لها يعد عائق في تحقيق دور تقرير المراجع الخارجي ، ومن المثيرات التي يحتويها التقرير صياغة التقرير ، فطريقة صياغة التقرير ومدى وضوحه وتطوره يؤثر على الطريقة التي يفهم بها وقد تطور التقرير كما هو معروف وكانت هذه التطورات استجابة لعوامل شتى بعضها مهني وبعضها تشريعي وبعضها

استجابة لضغوط الرأي العام والظروف الاقتصادية وتطور التقرير في الولايات المتحدة نموذجا لهذا الوضع (George 1975 16-34،).

وقد كان التقرير الخارجي موضع إهتمام كبير في مختلف الدول ، سواء في قوانين الشركات الخاص بها أو في توصيات منظماتها المهنية ، وقد بدا ذلك واضحاً في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا كما إهتمت قوانين الشركات البريطانية المتعلقة بالتقرير، ومعايير المراجعة البريطانية الصادرة عام 1980 بهذا الشأن (شاهين ، 1987 ، 10).

ولقد تعرض تقرير المراجع بصورته القديمة لعدة إنتقادات بإعتباره يصاغ في قالب رمزي ومهني بحيث لايفهمه إلا المتخصصون، ولقد دعا هذا الوضع بعض الكتاب البريطانيين إلى التساؤل: "إن المراجعين يتحدثون إلى بعضهم البعض بواسطة التقرير، ولكن أليس من المجدي أن يتحدثون إلى غيرهم من قراء القوائم والتقرير؟ ثم يتساءلون أيضا هل يوضح أسلوب الصياغة الحالي لقارئ التقرير غير المتخصص ما تتضمنه عملية المراجعة وما يعنيه التقرير وما هو مغزاه؟" (135 ، 1985 ، Hatherly).

كما أشارت إدارة مفتشي وزارة التجارة البريطانية في إحدى القضايا إلى أن المراجعين يستخدمون لغة "كهنوتية" ويعتبرونها لغة واضحة ، في حين أنها لا هي تشبه اللغة العادية ولا هي معروفة بدقة لدى المتخصص ، وفي الولايات المتحدة الأمريكية أشار تقرير لجنة مسئوليات المراجعين التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين إلى عدة إنتقادات أساسية في التقرير المستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية ،من بينها استخدام مصطلحات فنية غامضة بالنسبة للقارئ غير المتخصص، عدم إيضاح مسئوليات المراجع بطريقة واضحة، إستخدام لغة نمطية لا تختلف ، تحول لغته إلى لغة رمزية، عدم النص صراحة أن القوائم المالية مقدمة من الإدارة وأن مبادئ المحاسبة المناسبة لهذه الظروف قد تم استخدامها، وأن المراجع يستخدم تقديره الشخصي في المراجعة ، كما أوضحت اللجنة المذكورة أنه نتيجة لذلك الوضع فإن القراء لايفهمونه فهما واضحا ، وأشارت إلى أن الرسالة المفترض إرسالها – نتيجة لذلك – غير واضحة ، وهى بوضعها الحالي مجرد رسالة ضمنية (شاهين ، 1987 ، 11).

ونتيجة لذلك فقد إستجابت لجنة معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي واقترحت تعديلات للتقرير النمطي ، المستخدم كأن تضاف كلمة مستقل "محايد" إلى عنوان التقرير ليصبح تقرير المراجع المستقل "المحايد" ، والتأكيد بصورة واضحة بأن القوائم مقدمة من الإدارة وما إلى ذلك من إضافة فقرات وحذف فقرات أخرى ،ولكن لم يحل ذلك دون المطالبة بمزيد من

التعديلات وهذا ما ذكرته دراسة قام بها مجمع المحاسبين القانونيين (CPA) في عام 1989ف لتحديد مدى فهم تقرير المراجعة الجديد ، واتضح من الدراسة أن صياغة معيار للتقرير الجديد لم تؤثر على فهم المصرفيين وكان ذلك ما حذا بمجلس معايير المراجعة إلى إصدار التقرير المعدل والذي يعتبر شرحاً وليس تغييراً لدور المراجع أما المستخدمين فقد كانت قناعتهم ضعيفة بالنسبة لتقارير المراجعين القديمة منها والجديدة سواء بسواء، وهكذا تكون الحاجة ماسة للمزيد من العمل لزيادة مؤثرية التقارير لدى المستخدمين ، كما أن معدلات الرضا المتدنية عن كلا النوعين من التقارير – القديم والجديد – أمر يبعث على القلق (17 ، 1994 ، Michael).

فكما أن صياغة التقرير ليست المؤثر الوحيد على فهم التقرير، فالتحفظات يعتبرها بعض مستخدمين التقرير تعني وضعاً سيئاً وفقا لرسالة المراجع ،وأن درجة السوء تختلف باختلاف درجة جسامة التحفظ ،وينعكس ذلك في محاولة الإدارة التغلب على هذا الوضع مما يؤدى إلى تأخير نشر القوائم المالية والتقرير أحيانا ويؤدى نشر التحفظ إلى التأثير على قيم الأوراق المالية الخاصة بالشركة ،إذا تصور القراء أن التحفظ جسيم وفى بعض الحالات قد تؤدى المشاكل الناتجة عن هذه التحفظات إلى تغيير المراجع ،ولما كان تقرير المراجعة الذي يحتوى على تحفظات جوهرية يعطى انطباعا سيئا عن الشركة محل المراجعة لذلك لا نجد غرابة في عزل المراجعين من قبل الشركة التي أصدر ضدها التحفظ (خليفة،1994 ، 212).

يتضح مما سبق أن مجموعة المؤثرات من غموض الصياغة والشكوك التي تأتى ضمنياً من التحفظات وتغيير المراجع الخارجي ، قد يأخذها البعض على إنها مؤشرات غير جيدة فإن هذه المواضيع أخذت تطرح نفسها على ساحة البحث دولياً، ولكن ما هو الوضع في ليبيا خاصة وأن التطور الإقتصادى في البيئة الليبية الذي تحول جذريا في عقد التسعينيات نحو الخصخصة للشركات وظهور الشركات المساهمة الخاصة ،والتي لم تجد سوقا للأوراق المالية مما ترتب عليه الدعوة لإنشاء سوق أوراق مالية وقد عزز حاجة ليبيا لسوق مالي نظامي صدور قانون رقم (1) لسنة 1993ف بشأن المصارف والنقد والائتمان وقرار اللجنة الشعبية العامة الصادر في سنة 1993ف بشأن لائحة تملك المنشآت والوحدات الاقتصادية (القماطي ، بدون ، 27) نقلاً عن (العماري ،1997، 63) .

وهذا التحول زاد من أهمية التقرير كقناة اتصال سليمة لمتخذي القرار، و بالرجوع إلى قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425 ميلادية المادة الخامسة عشر يوجد بها إشارة إلى أن تقرير المراجع الخارجي به نقص بالمعلومات وعدم وضوح حيث ألزم في البند (1) أن لا

مانع أن يقوم الجهاز بالاتصال بالمراجع الخارجي وإعطائهم التوجيهات المتعلقة بطريقة الفحص وأن يوافوا الجهات بالتقارير التي يعدونها بشأن مهامهم المكلفين بها ،وللجهاز أن يقوم بمراجعة هذه التقارير وأن يستوفى ما يشوبها من نقص أو عدم وضوح ،أو أن يكلف المراجعين المذكورين بهذا الاستيفاء وإذا لم يكتفي بالتقرير المقدم من هؤلاء المراجعين بعد استيفائها ،يمكن أن يقوموا بما يروه من مراجعات خاصة في هذا الشأن ، ونستخلص من السابق أن عدم وصول رسالة التقرير في ليبيا إلى مستخدميه أمر وارد جداً.

وهذا بدوره يوحي بوجود مشكلة في تأدية تقرير المراجع الخارجي بصورتة الراهنة بإعتباره رسالة موجهة إلى المستخدمين (المرسل إليهم) كون تقرير المراجع هو وسيلة الاتصال بين المراجع ومستخدمي التقرير، وهذا يعنى أن هذه الوسيلة تعانى مما تعانى منه وسائل الاتصال من مشاكل ومعوقات (283 ، 1989 ، Belkaoui).

فالإتصال يتميز بالرمزية وبالتالي فإن إمكانية التفسير الخاطئ لرسالة المراجع تكاد تكون مشكلة مرافقة لعملية المراجعة ، ولا يكاد يخلو منها تقرير، وأن سوء الفهم أو التفسير مرتبط بشكل أساسي بلغة التقرير التي تتميز برمزيتها إلى درجة عالية (Adey،1981،PP57).

وعليه فإن المراجعة كنظام إضافي للمعلومات قد لا يكون وسيلة فعالة للاتصال بين المراجع ومستخدمي البيانات المالية المراجعة.

وبالتالي فإن مشكلة البحث تم صياغتها في مجموعة التساؤلات التالية :

هل يفسر التقرير المعد من قبل المراجع الخارجي تفسيراً خاطئاً من قبل المستخدمين له؟

وهل يعاني تقرير المراجع الخارجي كوسيلة إتصال مما تعاني منه وسائل الإتصال التسلسلي الأخرى من عقبات لفظية وعقبات إدراكية ؟أو بمعنى آخر هل للتأثيرات الثلاثة (صياغة التقرير ، التحفظ الوارد ، تغيير المراجع الخارجي) تأثير على المستخدم حيث يقود الى الفهم الخاطئ مما يؤدي الى التظليل ؟

1-4 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

1- تنبُع أهمية هذه الدراسة من أهمية ما يمثله تقرير المراجع الخارجي بالنسبة لمستخدمي التقرير أو صانعي القرار،وإن المعلومات الواردة بالتقرير تعطي مصداقية للمعلومات والبيانات الواردة في التقارير المالية.

2- تكمن أهمية الدراسة في زيادة الجدل والنقاش حول مسألة فاعلية عملية الإتصال بين المراجع الخارجي ومتخذي القرار، حيث إن تقرير المراجع الخارجي قد لا يُفهم بالشكل الصحيح ويترتب على ذلك إتخاذ قرارات خاطئة.

3- نظراً لإتجاة الإقتصاد الليبي نحو خصخصة الشركات ومؤسسات القطاع العام وحاجة المستثمر إلى معلومات موثوق فيها ،ولذلك سوف يتطلب ضرورة التصديق على المعلومات والبيانات الواردة بالقوائم المالية من قبل المراجع الخارجي .

4- مما سبق يمكن القول إن تقرير المراجع الخارجي يمكن أن يشكل أساساً لتطور مهنة المراجعة في ليبيا ،حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه وتوصيلة إلى مستخدمي القرار والمستفيدين من تقريره بالشكل المطلوب .

5- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات المهتمة بالإستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي في بيئة المراجعة بليبيا.

6- ستكون هذه الدراسة محاولة لتحديد المؤثرات التي تحُول دون فهم تقرير المراجع الخارجي إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا، وذلك بهدف تحديد المعلومات التي تبدو غامضة لغير المتخصصين وأن يفهم قارئ التقرير أوعلى الأقل يدرك بوضوح أن هناك جوانب يحتاج فيها إلى الرجوع إلى متخصص بدلاً من إتخاذ قرار خاطئ إذا ما ثبت عدم وصول التقرير بشكل جيد.

1-5 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1- طرح مفهوم للمراجعة كنظام توصيل معلومات ، وعرض جهود الباحثين والمنظمات المهنية في هذا المجال.

2- دراسة مدى تأثير إسلوب صياغة تقرير المراجع الخارجي على الإستجابة السلوكية لمستخدمي تقرير المراجع.

3- دراسة مدى تأثير التحفظات الواردة بتقرير المراجع على الإستجابة السلوكية لمستخدمي تقرير المراجع.

4- دارسة مدى تأثير عملية تغيير المراجع الخارجي على الإستجابة السلوكية لمستخدمي تقرير المراجع.

1-6 فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة والإجابة على تساؤلاتها يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1- يوجد غموض وتفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي.

2- يصدر عن مستخدم التقرير ردود فعل غير متساوية حول الألفاظ ،التي تبين رأي المراجع الخارجي بصورة حقيقية – صادقة – عادلة – صحيحة – واضحة .

3- يجد مستخدم التقرير أن أستخدام كلمتي ماعدا وباستثناء تكون في حالتي أن المراجع متأكد أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .

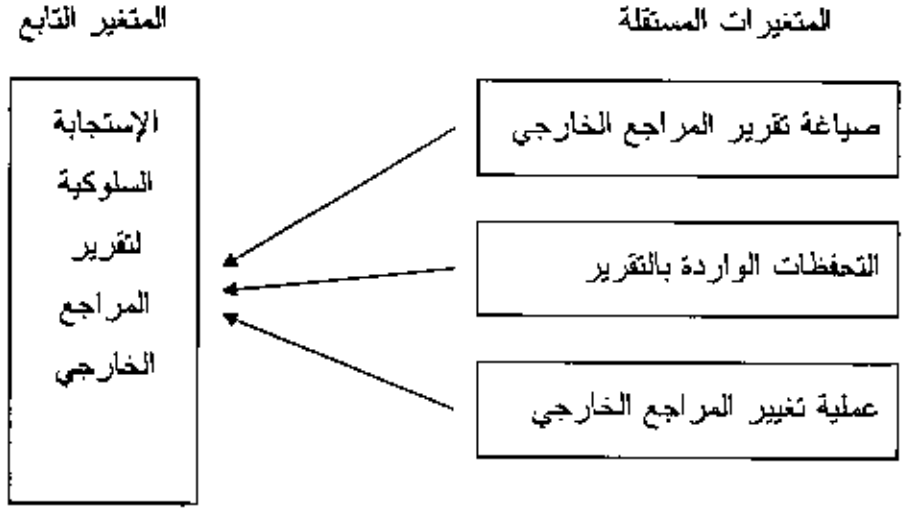
4- يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ ،ويرجعه لوجود مفاوضات بين المراجع والإدارة حول التحفظ .

5- تغيير المراجع الخارجي يؤثر على قرار مستخدم التقرير ،إذا ينتج عنة شكوك إتجاة المنشأة .

6- يؤثر إنسحاب المراجع الخارجي من عملية المراجعة على قرار مستخدم التقرير بغض النظر عن رأي المراجع الجديد .

7- تعمل بعض الإدارات على تغيير مراجعيها الذين يتحفظون على القوائم المالية بطرق مختلفة .

1-7 الإطار النظري للدراسة:



1-8 منهجية الدراسة:

يُعرف المنهج بأنه أسلوب من أساليب التنظيم الفعال لمجموعة من الأفكار المتنوعة الهادفة لكشف عن حقيقة تشكيل ظاهرة – مشكلة – ما، ويمكن من خلاله تحديد نوع التصميم الذي يختاره الباحث لدراسة هذه المشكلة ،ولغرض تحقيق أهداف الدراسة فإن الباحث صمم الدراسة وفقا للمنهج (الإستقرائي – الاستنباطي – التجريبي) حيث بدأ الباحث بجزئيات وأفتراضات تحصل عليها من قراءة الأدب والبحوث السابقة كمحاولة للوصول لقضايا عامة , ويكون ذلك بالتحكم بالمتغيرات الداخلة في إطار البحث بإستثناء عوامل محددة وذلك من أجل التعرف على قوتها وإتجاهها (التجريبي).

وبإتباع المنهج الإستقرائي ،والإستنباطي ، والتجريبي تم تحقيق أهداف الدراسة حيث يقوم بملاحظة الجزئيات والحقائق والمعلومات الفردية والتي تساعد في تكوين إطار لنظرية يمكن تعميمها وعادة ما ينتهي بمجموعة من الفروض التي تستطيع تفسير الملاحظات والتجارب ثم تحقيق هذه الفروض بعد إختبارها ويساهم ذلك في التوصل الى إجابات الأسئلة وهذا هو المنهج الاستقرائي، أما الإستنباطي وهو إتجاة معاكس للاستقرائي وليس مناقضا له . حيث ينتقل من المبادئ والنتائج والعموميةالتي تقوم على البديهيات، والمسلماتالى الجزئيات ويمكن القول أن الأسلوب الأستقرائي يهدف الى التحقق من الفرضيات بإختبارها في ظل ظروف معينة، أما الإستنباطي فهو الذي ينشأ من وجود إستفسار علمي ثم يعمل الباحث على جمع البيانات والمعلومات وتحليلها لإثبات صحة الإستفسارأو رفضة ، ويمكن القول أن هناك علامة تبادلية بين الاستقرائي والاستنباطي. أما المنهج التجريبي فهو حيث يبدأالباحث بجزئيات وإفتراضاتتحصل عليها من قراءة الأدب والبحوث السابقة كمحاولة للوصول الى قضايا عامة ، وذلك من خلال دراسة المؤثرات أسلوب صياغة التقرير، والتحفظات الواردة به ، وعملية تغيير المراجع الخارجي على الإستجابة السلوكية لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي عن طريق تصميم إستبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة ، وتحليل الإجابات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS بصورة تساعد للوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة .

1-9 مجتمع الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من الفئات الأكثر إرتباطاً بموضوع الدراسة وهم:

طالبي الخدمة من جهات عامة مستخدمة لتقرير المراجع الخارجي من موظفي الإئتمان بالمصارف تجارية ، وموظفي بمصلحة ضرائب ، ومرجعين تابعين لجهاز الرقابة الشعبية ،

الهيئة العامة لتمليك الشركات والوحدات الاقتصادية العامة في مدن بنغازى – طرابلس- سرت – الكفرة –الواحات وذلك للأسباب التالية:

تم اختيار كلاً من بنغازي وطرابلس حيث إنهما مراكزا تجارة نشطة وقد تم ضم كلاً من سرت والواحات والكفرة ولم يتم ضم مدن أخرى ليتناسب مع إمكانيات الباحث .

1-10 جمع البيانات و المعلومات:

1- مصدر مكتبي: وشملت الدراسات السابقة والأطر النظرية ذات الصلة بموضوع البحث.

2- مصدر ميداني: شملت تصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة بهدف جمع البيانات المتعلقة بآراء الفئة المستهدفة بالدراسة حول الاستجابة السلوكية للتقرير المراجع الخارجي .

1-11 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

يستخدم الباحث البرنامج الإحصائى (SPSS) وذلك لتحليل البيانات إعتماداً على أهداف الدراسة وفرضياتها ويستخدم الآتي:

- الإحصاء الوصفي: حيث تم إستخدام المتوسطات والإنحراف المعياري بهدف عرض النتائج ووصف الإجابات التي إنبثقت عنها أسئلة الدراسة.

-إختبار ثبات أداة الدراسة:تم استخدام إختبار الفا كرونباخ (Cornobach).

- إختبار One Sample T.test لإختبار الفرضيات

1-12 حدود ونطاق الدراسة:

تم وضع إطار ونطاق الدراسة وفق مجموعة من المحددات التي تحقق أهداف الدراسة حيث إقتصرت الدراسة على ما يلي:

1- توضيح المفاهيم الأساسية والإطار الفكري لجوانب نظام المعلومات المحاسبية دون التطرق لمؤثرات المشاكل التي يخضع لها المحاسب في إعداد البيانات المحاسبية، أو الأهمية النسبية والإفصاح في المعلومات المحاسبية ،أوالعوامل المختلفة لتغيير المراجع الخارجي إلا في حدود ما يفيد موضوع الدراسة حيث يمكن طرحها بتوسع في دراسات مستقلة.

2- يشمل مفهوم الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي أسلوب صياغة التقرير والتحفظ الوارد دون التطرق لأنواع التحفظ المؤثرة بالتقرير، وأياً منها أكثر تأثيراً ،ونكتفي بوجود التأثير من عدمة ، وذلك لعدم وجود أسواق مالية تعكس هذا التأثير في البيئة الليبية .

3- تقتصر الدراسة على الحدود المكانية في كلاً من بنغازي وسرت وطرابلس والواحات والكفرة

1-13 تم تقسيم هذه الدراسة كمايلي :

- الفصل الأول:الإطـــــار العام للدراسة
- الفصل الثاني:المحاسبة والمراجعة كنظام إتصـال للمعلومات المحاسبية
- الفصل الثالث:الإستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي
- الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات .

الفصل الثاني

المحاسبة والمراجعة كقناة إتصال للمعلومات المحاسبية

2-1 مقدمة:

يختص هذا الفصل بتقديم موضوع المحاسبة المالية كنظام إتصال للمعلومات المحاسبية ونتعرض بإختصار لتطور المحاسبة كنظام اتصال، وتحديد أهداف المحاسبة كنظام للمعلومات وتحديد المخرجات الرئيسية لهذا النظام ،والمتمثلة في القوائم المالية المختلفة ،وسنحدد بإختصار الأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي المعلومات ، وأهمية المعلومات المالية المحاسبية لكل الأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قرارات رشيدة ودور المراجعة كقناة إضافية للمعلومات

2-2 المحاسبة كنظام اتصال للمعلومات:

حتى يمكن فهم نظام المعلومات علينا تعريف النظام System ويمكن تعريف النظام كما عرفه (ثناء ، 2003 ، 9) "بأنه إطار متكامل له هدف واحد أو أكثر من هدف وهو يقوم بالتنسيق فيما بين الموارد المطلوبة لتحويل المدخلات إلى مخرجات".

بينما يرى (الفيومي ، 1999 ،61) أنه لا يوجد تعريف موحد للنظام ويمكن تلخيص عدة خصائص للأنظمة:

- إن تكون الأنظمة من عناصر مترابطة.
- تشكل عناصر الأنظمة الفرعية من مكونات مختلفة وتحاول تحقيق بعض الأهداف.
- الأنظمة وخاصة المفتوحة لها مدخلات ومخرجات.
- هيكل ومدخلات ومخرجات النظام قد تكون من الأفراد أو الطاقة أو المعلومات.

لذلك يعرف الفيومي النظام " بأنه مجموعة من الأجزاء المتداخلة مع بعضها البعض لتحقيق هدف ما".

أما المعلومات Information هي منتج نظام المعلومات، وهنا يجب التفرقة بين البيانات Date والمعلومات، فالبيانات هي حقائق خام وقد تكون أرقام أو رموز وهي تمثل مدخلات نظام المعلومات ،وبالتالي فإن المعلومات هي بيانات تم تحويلها إلى معلومات وذلك بتشغيلها (ثناء،2003، 10).

2-2-1 تطور المحاسبة كنظام اتصال:

إرتبط تطور المحاسبة بتطور المجتمعات فكان الهدف الأول للمحاسبة تسجيل العمليات المالية بنظام يكفل الرجوع إليه، وبطريقة تنظمها القوانين لتكون السجلات والمستندات كدليل للإثبات عند الحاجة وفى ظل إنتشار المشروعات الفردية، وشركات التضامن كان الهدف من المحاسبة تحديد علاقة المشروع بالمشروعات الأخرى، ومتابعة التغيير الذي يطرأ على القيم المالية وتحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة،وفى القرن التاسع عشر حدث الإنقلاب الصناعي وأستخدمت الآلات وتطلب ذلك إقامة المشروعات ،وبالتالي الحاجة إلى أموال كثيرة وأصبح رأس المال هو حجر الزاوية في تكوين المشروعات ،على مختلف نشاطها وأثر ذلك على حجم المشروعات وشكلها القانوني وظهرت شركات الأموال ومن أهمها " الشركات المساهمة" وإنفصال الإدارة عن الملكية وظهور الإدارة المتخصصة وأصبحت مسئولة أمام الجمعية العمومية عن تقديم تقارير عن أعمالها، ولذلك واكبت المحاسبة تطور العلوم الإقتصادية والإدارة وأساليب التحليل الكمي وإعتمدت على الأساليب الرياضية والإحصائية وعلوم الكمبيوتر في توفير المعلومات التي تحتاجها الأطراف المعنية، لتمكنها من إتخاذ القرارات الرشيدة، ويؤيد ذلك تعريف معهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية المحاسبة "على أنها نظام منتج للمعلومات الأساسية اللازمة للإدارة وتقويم الأنشطة في منظمة ما وتأخذ هذه المعلومات شكل تقارير تهدف إلى مساعدة الإدارة في أداء وظيفتها في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات بالإضافة إلى الوفاء بمسئولياتها تجاه بعض الجهات الخارجية من مستثمرين ودائنين وهيئات حكومية وذلك عن طريق عرض صور صادقة عن نتائج الأعمال ومركزها المالي" (رضوان ، 2005 ، 7 – 10).

وهكذا أستجابة المحاسبة لمتطلبات وحاجة مستخدميها وتطور بيئتها وتطورت لكي تواكب مدى إعتماد المستخدمين للمعلومات ، وهكذا كانت تتشكل وتتبلور حسب حاجات المجتمع وتطورة .

2-2-2 نظام المعلومات المحاسبي:

توجد علاقة قوية جداً بين المحاسبة ونظم المعلومات فنظام المعلومات المحاسبي هو نظام معلومات منهجي، يشمل كل الخصائص (شبكة الإتصال – وسيلة تحويل البيانات – وتخزينها– وإدخال وإخراج البيانات) بالإضافة إلى خصائص تنفرد بها عن خصائص نظم المعلومات ،وهذه الخصائص مصدرها طبيعة المحاسبة التي تتعلق بالتأثير الإقتصادي للأحداث التي تؤثر على أنشطة المشروع ،وعلى ذلك يقبل نظام المعلومات المحاسبي البيانات الإقتصادية الناتجة من

الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، ويتم التعبير عن معظم هذه العناصر من البيانات في شكل مالي (السيد، 1987 ، 21).

2-2-3 أهداف نظام المعلومات المحاسبي:

يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى توفير المعلومات لمختلف الأفراد والجهات التي تستخدمها سواء أكانت جهات خارجية أم جهات داخلية ،فالجهات الخارجية مثل المستثمرين الحاليين والمقترضين والجهات الحكومية والمصارف ،تحتاج كل مجموعة منها إلى معلومات متعددة متنوعة حتى يمكنها تقييم الأداء الحالي للمنشأة والتنبؤ بأدائها في المستقبل وتعتبر القوائم المنشورة – قائمة الدخل، قائمة المركز المالي – من أهم مصادر المعلومات لهذه الجهات الداخلية المتمثلة في الإدارة والعاملين وتتوقف إحتياجاتهم من المعلومات على المستوى الإداري والوظيفي التي يقوم بها مستخدم المعلومات مثلا:

1- يقوم نظام المعلومات المحاسبي بتوفير المعلومات الملائمة لإحتياجات كل مستوى إداري.

2- يقوم نظام المعلومات المحاسبي بتجميع وتجهيز هذه البيانات وحفظها وتقديمها في صورة معينة، لمساعدة مستخدمها في عملية إتخاذ القرارات،حيث يقوم باستخلاص بعض النتائج وتقديمها كمعلومات إلى متخذي القرارات.

3- نظام لإتخاذ القرارات ،حيث أن النظام المحاسبي يقوم بإتخاذ القرار أي تحديد القرار المناسب الذي يفترض أن يقوم به مستخدم المعلومات المحاسبي فيصمم النظام المعلومات المحاسب في هذه الحالة لتجميع وإعداد البيانات وإنتاج معلومات اللازمة لقرار معين وفقاً لمعايير أعدت مسبقاً لكي يتم إصدار قرار ما (الفيومي، 1999 ، 90).

ويتحقق الهدف الأساسي للنظام المحاسبي في التوصيل من خلال توفير نوعية جيدة وملائمة من المعلومات المحاسبية لمستخدمين متعددين، بغرض إشباع حاجاتهم لهذا النوع من المعرفة بما يساهم في تحقيق الأغراض القرارية المختلفة، ويتم التوصيل – أي الوظيفة الإعلامية أو الإخبارية للمحاسبة – من خلال ما تنتجه الوحدة الاقتصادية من معلومات متضمنة في قوائمها وتقاريرها المالية ، حيث يتم مراجعة ما تحتويه تلك القوائم عن طريق مراجع خارجي تدعيماً للرسالة الإعلامية (أسيوط ، 1995 ، 9).

والإتصال عملية تفاعلية بين شخصين أو أكثر إذ يبادر المرسل (Sender) بعملية إرسال (Transmission) الرسالة (Massage) إلى المرسل إليه أو المستلم (Receiver) فرداً كان أو جماعة، ولا يقتصر محتوى الرسالة على الحقائق، بل يتعداها إلى الأحاسيس والإتجاهات بشأن

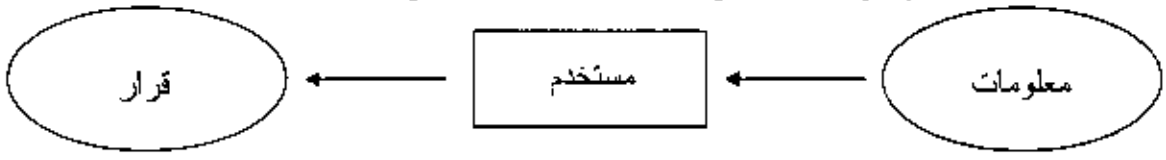
الحقائق ويرافق ذلك في الغالب أحاسيس وإتجاهات المرسل نحو المستلم ،وليس المستلم سالباً بل أنه يستجيب بإرسال رسالة مقابلة أي التغذية العكسية ،التي تأخذ شكل آخر من السلوك الذي يشير إلى إستلام الرسالة (الشماع، 2002، 267).

إن المعلومات المحاسبية كجزء من نظام معلومات شامل يمكن أن يكون لهُ دور إيجابي مهم على سلامة تلك القرارات المتخذة في البلدان النامية، حقيقة يمكن القول إن نجاح أي خطة يعتمد إلى حد كبير على مدى وفرة وصحة المعلومات التي تبنى عليها الخطط (الكيلاني ،19، 67).

إن الإتجاهات العلمية الحديثة تنظر للمحاسبة بإعتبارها نظاماً لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها،لترشيدهم في إتخاذ القرارات، وقد سيطرت نظرة المحاسبة كنظام توصيل للمعلومات على الأبحاث المحاسبية في الوقت الحالي.

ويوضح Davies وآخرون أن صورة المحاسبة المالية كنظام توصيل للمعلومات تتلخص في إن المحاسبة المالية تتلقى بيانات مالية من البيئة تعتبر مثير لسلوك المحاسب الذي يعمل على فرزها لغرضين الأول: تحديد نتيجة الأعمال الإجمالية للمشروع عن فترة زمنية معينة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات ويظهر ذلك بقائمة الدخل، والثاني: في إظهار المركز المالي الذي يوضح الأصول والحقوق المملوكة للمشروع من ناحية وإلتزامات الغير، وكذلك حق الملكية من ناحية أخرى بالإضافة إلى القائمة المالية التي توضح مصادر الأموال وأوجه إستخدامها وتعتبر هذه القوائم أحد القوائم الرئيسية للمعلومات المحاسبية، التي تساعد المستخدمين لهذه المعلومات في التعرف على أحوال المشروع المالي، وفي تقويم أداءه والتنبؤ بالمستقبل وإتخاذ بعض القرارات، كما تخدم هذه القوائم إدارة المشروع باعتبارها أداة لترجمة مدى قيامها بمسئولياتها تجاه المالكين والمقرضين والمستثمرين، وذلك بحكم دلالة المعلومات التي تحتويها القوائم الخاضعة لمجموعة من المعايير المحاسبية التي تؤثر على صدق هذه الدلالة ،وواقعيتها وتفسير النتائج وكما هو موضح بالشكل رقم (1) فالمرسل هنا هو المحاسب يرسل رسالته عن طريق قناة الإتصال إلى المستقبل (مستخدمي المعلومات) ويقوم المحاسب بفرز المثيرات من البيئة ثم تحويلها إلى لغة محاسبية ثم إرسالها في شكل معين إلى مستخدمها (307-318، Davies et al،1982).

في حين أن Hoftede and Kinard يوضحان العلاقة بين المعلومات المحاسبية كوسيلة اتصال وبين السلوك الإنساني في شكل نموذج مبسط وفقاً لما هو موضح بالشكل رقم (2).



الشكل رقم (2) يبين اثر المعلومة على متخذ القرار

(Thomas and Kinard 1970 p 43:44)

وهما يتفقان مع Davies في أن هذا المفهوم يعتبر تطوراً في صورة المحاسبة المالية لأنه ركز على فكرة المنفعة للمعلومات المحاسبية لمستخدميها، وذلك بدلاً من الصورة القديمة التي كانت تعتبر أن المحاسبة هي مجرد فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والوقائع المالية ...الخ" وهى نظرة تعتبر المحاسبة سجل تاريخي والمحاسب عارضا لهذا التاريخ ومفسراً له.

وتتمشى هذه الإتجاهات مع المفهوم الذي جاءت به لجنة المفاهيم الأساسية لنظرية المحاسبة ،حيث عرفت المحاسبة بأنها: عملية تمييز وقياس وإتصال معلومات اقتصادية إلى مستخدمي هذه المعلومات لمعاونتهم في ترشيد أحكامهم وقراراتهم.

يتكون النظام المحاسبي للمشروع من الوسائل والطرق والإجراءات والنماذج المستخدمة في تسجيل وتلخيص الأنشطة المالية للمشروع، وبناءاً على ذلك فإن الوظيفة الأولى للنظام المحاسبي هي توفير التسجيل المنتظم للعمليات والأنشطة اليومية للمشروع ،وتكون الوظيفة الثانية للنظام المحاسبي بعد وظيفة التسجيل هي وظيفة تبويب الأحداث، ثم تلخيص المعلومات المحاسبية في صورة نافعة ومفيدة في شكل تقارير مالية، ويتم تصميم تلك التقارير في صورة تفي بالاحتياجات من المعلومات للجهات المختلفة التي تستخدم تلك المعلومات (316 ، 1982 ، Davies et al).

وحيث أن هدف نظام المعلومات المحاسبي تتركز على مدى الإستفادة من المخرجات التي تعد ذات أهمية للوفاء بإحتياجات مستخدميها فمن باب أولى الإهتمام بهذه القناة وتسليط الضوء على مدى وصولها بشكل جيد ودون تحريف لهذة المعلومات.

2-3 القوائم المالية كقناة اتصال للمعلومات المحاسبية:

إن القوائم المالية تفيد الأطراف الخارجية، التي تهتم بأعمال المشروع، وتلخص القوائم المالية عمليات المشروع عن فترة زمنية محددة ،عادة شهر أو ستة أشهر أو سنة، وتشمل القوائم

المالية على قائمة الدخل – قائمة المركز المالي – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغير في حقوق الملكية (نور ، 2003 ، 87).

لقد أشارت دراسة (Skogsvil 1998 pp362-379) إلى أن المنشآت تصدر قوائمها المالية في ضوء إطار الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة في الدولة، واعتمادها على المرونة الكامنة في المبادئ السائدة فيها ،حيث إن بعض الإفصاحات حول القياس الفعلي وتجميع الأرقام المحاسبية التي يمكن النظر إليها على إنها إفصاحات اختيارية، مثل بعض الإفصاحات التي تتضمن أرقام محاسبية أكثر تحليلاً من تلك الواردة في القوائم المالية الإلزامية، على سبيل المثال معرفة ماهو الأثر على الأرقام المحاسبية في حالة استخدام مبادئ بديلة في القياس أو إعداد تنبؤات عن أرقام محاسبية.

2-3-1 أهداف التقارير المالية:

تهدف التقارير المالية إلى توفير المعلومات، بحيث تكون مفيدة للمستثمرين والمقرضين والماليين وإلى المستخدمين الآخرين،من أجل إتخاذ قرارات رشيدة للإستثمار والإقراض وغيرها بحيث تكون هذه المعلومات واضحة وشاملة لأولئك الذين لديهم فهم معقول للنشاطات الإقتصادية وأعمال المنشآت، أيضا توفر معلومات للمستخدمين بحيث تساعدهم في تقييم المبالغ والتوقيت والخطورة لصافي المتدفقات النقدية المستقبلية إلى الشركات المرتبطة بها،وكذلك توفير معلومات حول مصادر المشروعات والمتطلبات المتعلقة بتلك المصادروالتغيير فيها(الفداغ ، 2003 ، 12).

ولقد شكلت في الولايات المتحدة الأمريكية لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1973 لغرض إعداد تقرير حول أهداف القوائم المالية عرفت بإسم لجنة تروبلد (True blood Committee) والتي قدمت مجموعة من الأهداف وهي كالأتي:

1- يعتبر الهدف الرئيسي للقوائم المالية هو تزويد متخذي القرار بالمعلومات لاتخاذ القرارات الإقتصادية.
2- تقديم معلومات تخدم المستخدمين الذين تتوفر لديهم سلطة محدودة، أو إمكانية محدودة أو مصادر محدودة للحصول على المعلومات، والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر للمعلومات لتقييم النشاط الإقتصادي للمشروع.
3- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.
4- تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الربحية للمشروع.

5- تقديم معلومات مفيدة في الحكم على مقدرة الإدارة في استخدام موارد المشروع لتحقيق هدفه الأساسي.

6- تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة ،وتقييم المقدرة الربحية للمشروع ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية في موضوعات التفسير أو التقييم أو التنبؤ أو التقدير.

7- تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة على الربحية وتقديم معلومات عن القيم الجارية عندما تختلف جوهريا عن التكاليف التاريخية، وفيما يخص الأصول والخصوم فيجب تجميعها في مجموعات أو فصلها في بنود مستقلة .

8- تقديم قائمة عن الربح الدوري تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الربحية للمشروع ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب .

9- تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع ويجب أن تُقر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة، إذ أن هذه القائمة يجب أن توضح المعطيات التي تتطلب حداً أدنى من قبل معد هذه القائمة.

10- من أهداف القوائم المالية التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ، ويجب التزويد بالتنبؤات المالية عندما تزيد هذه التنبؤات من قابلية الاعتماد والوثوق بتنبؤات المستخدمين.

11- ومن أهداف القوائم المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح هو هدف تقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة ويجب أن تعمم مقاييس الإنجاز بالاعتماد على الأهداف المحددة.

12- تقرعن تلك الأنشطة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس والتي تؤدي دوراً مهماً في وسطها الإجتماعي (حنان ، 1992، 267).

2-3-2 المستخدمون للمعلومات الواردة بالقوائم المالية:

توفر التقارير والقوائم المالية معلومات هامة للعديد من طوائف المستفيدين والمستخدمين ولعل أبرزهم ما يلي:

1- المستثمرون والمساهمين:

حيث تمدهم التقارير المالية بمعلومات عند درجة المخاطر المرتبطة برأس المال وإجمالي العائد ،الذي تحققه الشركة على رأس المال المستثمر، فضلاً عن المعلومات الأخرى المفيدة في

إتخاذ قرارات شراء أو بيع أو الإحتفاظ بأسهمهم، بالإضافة إلى المعلومات الخاصة بمدى مقدرة المنشأة على الإستمرارية.

2- المقترضون والبنوك والمؤسسات المالية:

حيث تمدهم بمعلومات عن قدرات وإمكانيات المنشأة على سداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها في مواعيد إستحقاق تلك الديون.

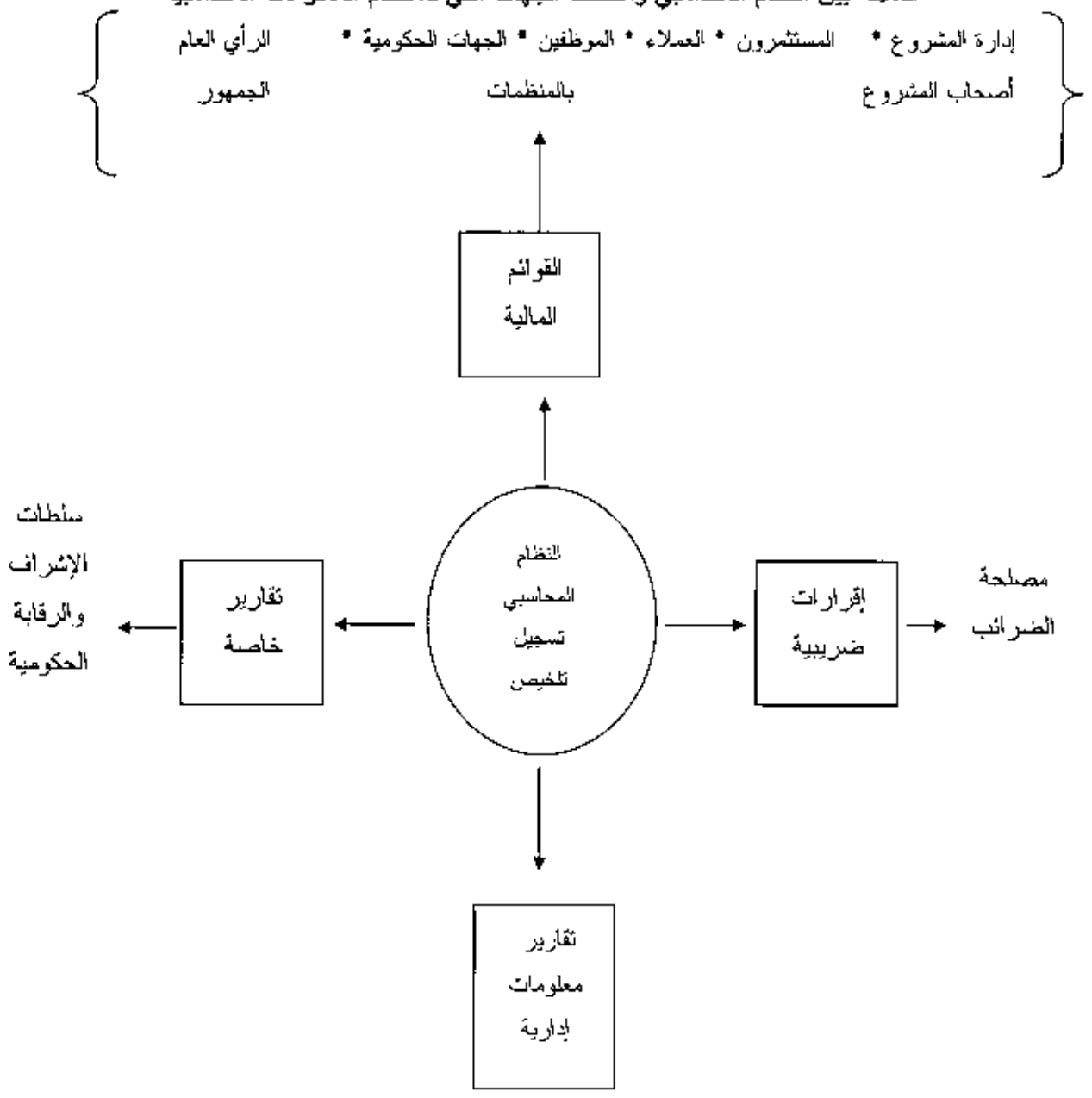
3- العاملون بالمنشأة:

حيث تمدهم بمعلومات عن قدرات الربحية لدى الشركة ،ومدى استقرارها وقدرتها على منح المكافآت والمزايا الأخرى للعاملين وخطط وبرامج التقاعد والمعاشات.

4- الأجهزة الحكومية:

وتتمثل تلك الأجهزة عموماً في هيئات سوق المال والبورصة ومصلحة الضرائب ومصلحة الشركات ،وما إلى ذلك ،وتوفر التقارير المالية لتلك الجهات معلومات تمكن من معرفة وتحديد طبيعة وحجم مصادر الأموال واستخداماتها بالنشاط ومدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح وما يرتبط بها، لذا يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يتعرفوا على القيود المفروضه على المقاييس المحاسبية التي ترد في تلك القوائم المالية وحدود إستخدامها ،حتى يتوصلوا إلى إستنتاجات سليمة من وراء إستخدام تلك المعلومات (أرسانيوس ، 1999، 21).

العلاقة بين النظام المحاسبي ومختلف الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية



إدارة المشروع الداخلية

الشكل رقم (3)

(نور ، 2003 ، 19)

2-3-3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

وفقا لنشرة مجلس معايير المحاسبة المالية الذي يؤسس ويضع المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك يحدد الإجراءات المستخدمة لتلك المعايير المحاسبية، فإن البيانات والمعلومات يستخدمان فى معظم الأحيان كمترادفين، إلا إنه يجب التفرقة بينهما بحيث يشير كل منهما إلى مفهوم مختلف ،ويمكن الإرتكاز على ثلاثة معايير للتفرقة بين البيانات والمعلومات:

- المعيار الأول: يمكن النظر إلى البيانات والمعلومات من زاوية تأثيرهما على إتخاذ القرارات،فالبيانات عبارة عن مجموعة حقائق منعزلة لا تفيد في عملية إتخاذ القرارات أما المعلومات فهي عبارة عن بيانات أعدت بأسلوب يسمح بأن يبنى عليها رأياً أو أن يتخذ قراراً.
- المعيار الثاني: يمكن النظر إلى البيانات والمعلومات من زاوية تأثيرهما على السلوك فالبيانات عبارة عن إشارات أو علامات أو رموز لا تؤثر في سلوك من تصل إليه، في حين أن المعلومات عبارة عن أشارات أو رموز تؤثر في سلوك من تصل إليه.
- المعيار الثالث: يمكن النظر إلى البيانات والمعلومات من زاوية تشغيل البيانات، فالبيانات تمثل المادة الخام أو مدخلات نظام المعلومات المحاسبي في حين أن المعلومات تمثل المخرجات الناتجة من تشغيل نظام المعلومات، وسواء كانت المعلومات لها تأثير محتمل على القرارات أو على سلوك المستخدم فإنها تتصف بخصائص نوعية، إن الهدف الرئيسي من تحديد خصائص للمعلومات المحاسبية هو وجود مجموعة من المعايير التي تمكننا من تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية،ولقد بوب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA هذه الخصائص كالتالي:

- خصائص أساسية:

أ- **الملائمة**: يجب أن تكون المعلومات ملائمة حتى تكون مفيدة ونافعة، والمعلومات الملائمة هي تلك التي تطابق احتياجات متخذي القرارات ، وأشارت بأنه لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن ترتبط بالهدف أو الغرض المطلوب تحقيقه، وأن توفر معلومات غير ملائمة أكثر ضرراً من عدم توفير معلومات، وذلك لأن توفير المعلومات غير الملائمة لن يترتب عليه إتخاذ قرارات غير سليمة فقط وإنما يؤدى إلى إستغناء المستخدم عن الحصول على المعلومات الملائمة، كما أن المبالغ التي أنفقت في تجميع هذه المعلومات وتحليلها تعتبر في هذه الحالة خسائر، ولذلك

تزيد قيمة المعلومات كلما زادت درجة إشباعها لحاجات متخذي القرارات ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون:

- **متوفرة في توقيت مناسب:** تعتبر وصول المعلومات في الوقت المناسب أمراً مهما فلا قيمة للمعلومات إذا لم تصل في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات، ولكي يكون التوقيت مناسباً لابد أن يكون وقت تشغيلها وتجهيزها بدورة مناسبا، فتوفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات لا يمثل الهدف الوحيد لنظام المعلومات المحاسبي ،وإنما من المهم أيضا ملائمة المعلومات في توقيتها فلا فائدة من توفير هذه المعلومات بعد القرارات وقد تفيد أو لا تفيد في قراراً تالي.
- **لها القدرة على التنبؤ:** إن القدرة التنبؤية للمعلومات تمثل الخاصية الواجب توافرها لكي تكون المعلومات ملائمة ،لأن مستخدم المعلومات المحاسبية عند إتخاذه لأي قرار يمارس صراحة أو ضمناً نوعاً من التنبؤ لذلك فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة تنبؤية بالنسبة لحدث معين هي الأفضل.
- **التغذية المرتدة للمعلومات:** أي أن المعلومات التي تتوفر كمخرجات من نظام المعلومات المحاسبي ،ترتد مرة أخرى إلى النظام ،وذلك من أجل أجراء مقارنة بين النتائج التنفيذ الفعلي والنتائج المخطط لها ،وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ب- الوثوق: يقصد بالوثوق أن يكون مستخدم المعلومات المحاسبية واثقاً ومعتمداً عليها، وإلا فسيلجأ إلى مصادر أُخرى توفر ما يحتاج إليه من معلومات، ولكي تكون المعلومات موثوقاً فيها فيجب أن تتوفر لها الخصائص التالية:

- **القابلية للتحقق:** توفر القابلية للتحقق درجة عالية من التأكد بأن المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الإقتصادية.
- **عدم التحيز:** إن إتصاف المعلومات المحاسبية بعدم التحيز يحقق لها الثقة المطلوبة، حيث يلجأ إليها المستخدم وكله ثقة من دقتها وسلامة ما تم التوصل إليه ،وتكمن أهمية هذه الخاصية في أن المعلومات المحاسبية تستخدم بمعرفة أطراف مختلفة ذات مصالح متعارضة في علاقتهم بالمنشأة، ومن ثم تطبيق هذه الخاصية يضمن عدم تحيز المعلومات لفئة أو مجموعة فئات من مستخدمي هذه المعلومات على حساب مصالح فئة أو فئات أخرى .
- **الصدق أو الأمانة في** عرض المعلومات المحاسبية، يقصد بأمانة عرض المعلومات المحاسبية المطابقة بين المقياس المستخدم والحدث أو الموضوع محل الدراسة الذي يجب أن يقيسه المقياس (نور ، 2003 ، 49-56).

- **كم أن هناك خاصية ثانوية وهى:**

القابلية للمقارنة: تعنى أن المعلومات المحاسبية تصبح أكثر فائدة لمستخدميها عندما يتم عرضها بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة مع المنشآت المماثلة، أو ما بين الفترات المالية المختلفة لنفس المنشأة، ومن الجدير بالذكر أن لمبدأ الثبات أهمية كبيرة على كفاءة خاصية القابلية للمقارنة فالثبات على تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لأخرى يزيد من فائدة المعلومات المحاسبية.

- **وهناك قيدان رئيسيان على الخصائص السابقة هما:**

- **خاصية التكلفة:** يتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية توظيف موارد معينة وبالتالي فإن ذلك يؤدى إلى ضرورة معرفة المنافع التي تنتج عن تكلفة توفير مثل هذه المعلومات لذلك على متخذ القرار أن يوازى بين تكلفة الحصول على المعلومات والفائدة أو المنفعة التي سوف تعود على متخذ القرار من تلك المعلومات.
- **خاصية الأهمية النسبية:**إن خلط المعلومات الهامة وغير الهامة يقلل من فائدة المعلومات وقد يؤدى إلى تضليل مستخدميها حيث أن:/.

1- تكدس المعلومات بشكل تفصيلي سيؤدى إلى عدة نتائج غير مرغوب فيها مثل إرباك المستخدم العادي لأنه لن يستطيع التمييز بسهولة بين المعلومات الهامة والأقل أهمية.

2- إن المحلل المالي سيجد صعوبة في أداء مهمته وسوف يحتاج إلى إعادة تجميع بعض العناصر وذلك بغرض تكوين مجموعات ذات معنى في التحليل.

3- سيحتاج المراجع الخارجي إلى مدة أطول لتنفيذ مهمته مما سوف ينعكس في شكل رفع تكلفة أداء هذه الخدمة (الربيدى ، 2002 ، 28).

- **خاصية خاصة بمستخدم المعلومات المحاسبية:**

القابلية للفهم: تعنى خاصية القابلية للفهم انه حتى تتحقق للمعلومات المحاسبية لاستجابة المطلوبة فيجب أن تكون هذه المعلومات مفهومة، وخاصة أن ما يتم توصيلية من معلومات يخضع لتفسير المستخدم ولقد تضمن تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية انه لنقل صورة دقيقة عن النشاط حيث يجب أن تكون المعلومة مفهومة ولاتحتمل الفهم الخطأ أو اللبس(وليم توماس وهنكى، 1989، 17)..

2-4 المراجعة كقناة إتصال إضافية:

2-4-1 توفير البيانات المالية عن الوحدات الاقتصادية:

إن المحاسبة المالية توفر المعلومات عن الموارد الإقتصادية للوحدة الإقتصادية ،وما تتحمله من إلتزامات في وقت محدد من الزمن وذلك لمساعدة المستثمرين والموردين والأطراف الخارجية الأخرى في إتخاذ القرارات، كما تعد تقاريرعن التغيرات في الموارد والإلتزامات خلال فترة معينة ويطلق عادة على مثل هذه النتائج المزاعم الاقتصادية (Economic Assertions) أو القوائم المالية ،ويتم عادة إعداد هذه القوائم المالية للمنشآت بأنواعها المختلفة من شركات مساهمة وغير مساهمة أو مجموعة الشركات المندمجة المؤسسات التي لا تهدف إلى ربح كالوحدات الحكومية، وبالطبع فإن مثل هذه المزاعم الاقتصادية لا تقتصر على القوائم المالية، وإنما يمكن أن تشكل بالإضافة إلى ذلك بيانات إحصائية وخرائط إيضاحية وما إلى ذلك من معلومات مفيدة لكننا غالباً ما نستخدم مصطلاح البيانات المالية للتعبير عن القوائم المالية، بالإضافة إلى ما يلحق بها من ملاحظات وخرائط أو بيانات أخرى تتعلق بها، وعلى الرغم من أن المراجع سوف يعمل على توصيل وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية المعنية بالأمر (توماس وهنكى، 1989، 29).

2-4-2 الحاجة إلى بيانات غير متحيزة:

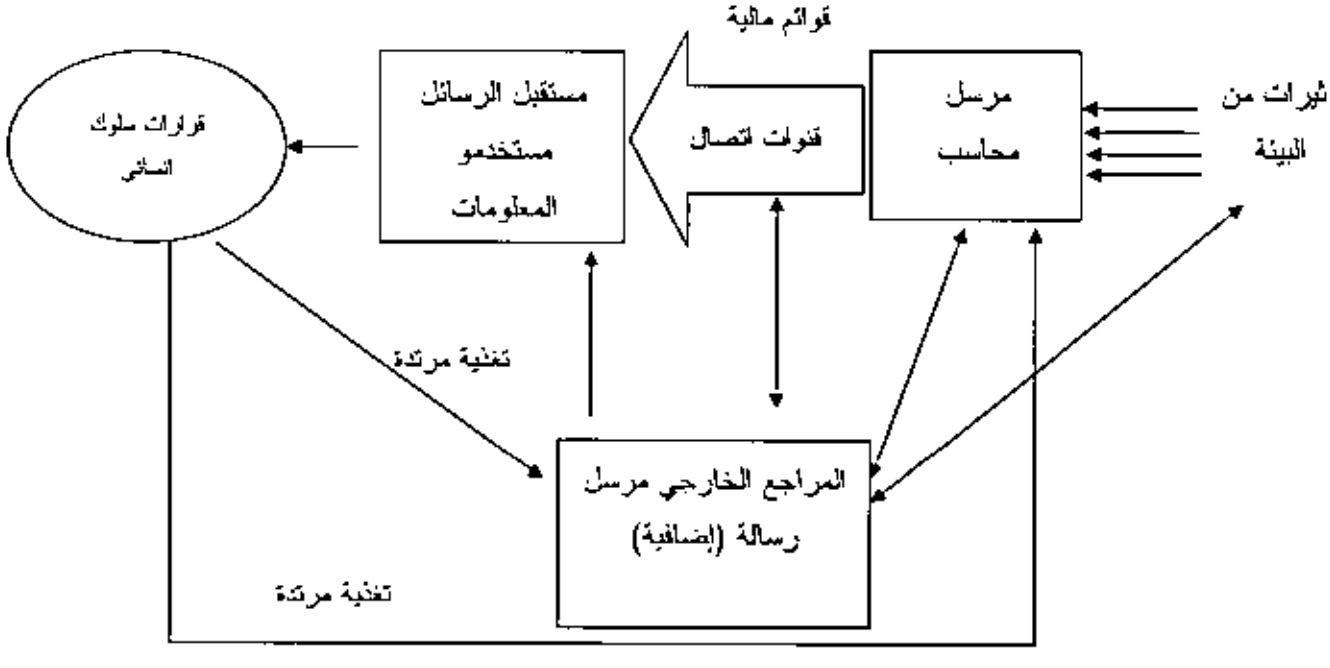
إن مهمة إعداد المعلومات المالية يقوم بها المحاسب، ويكون هو الذي يقع على عاتقة هذه المسئولية، ويستخدم خبرته كمحاسب وذلك لتجميع وتنسيق وتلخيص المعلومات المالية وهى تتكون عادة من تقليص البيانات التفصيلية إلى شكل سهل ومفهوم، دون إختبار تأكيد هذه المعلومات ،ولا تسمح الإجراءات المنفذة والمصممة للمحاسب لإبداء رأيه عن مدى صحة هذه المعلومات المالية ،إلا إذا كان مستخدم المعلومات المالية يريد الحصول على بعض الفائدة من خبرة المحاسب وعنايته المهنية في إعداد المعلومات المالية (معيار المراجعة المصرية رقم 100 : 2000 : 13).

ولكن تبقى هذه الإستفادة محدودة جداً ،لأنه عادة ما يتمثل معدي المعلومات المالية في المديرين الماليين بالمنشآت ،بالإضافة إلى العاملين عند مستويات المسئولية المختلفة بهذه المنشآت حيث أن معدي المعلومات المالية يكون لهم أهدافهم التشغيلية الخاصة، إلا أنه قد يفترض أن كل فرد منا يضع أهمية خاصة لتعظيم مصالحته الخاصة،أي أن أهداف معدي المعلومات المالية غالباً ما تختلف عن تلك الأهداف الخاصة بمستخدمي هذه المعلومات، فمثلا بينما نجد أن مستخدمي

المعلومات المالية يسعون للبحث عن تلك البيانات التي تساعدهم على إتخاذ قرارات تعظيم ثرواتهم ، فإننا نجد أن مقدم هذه المعلومات يحرصون على تقديم تلك المعلومات التي من شأنها تحسين صورة المنشأة التي يعملون بها، وبالتالي تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها، ومما لاشك فيه أن مثل هذه التحفيزات يمكن أن تؤدى إلى وجود قدر من التحيز الشخصي عند إعداد هذه البيانات، كما أن تعدد العمليات المالية يجعل خطأ تسجيل هذه المعلومات وارد ،وإزاء ذلك فإننا ندرك أن المعلومات المالية غير المراجعة لا يمكن الإعتماد عليها كثيراً (توماس و هنكى، 1989 ،28).

وهكذا نلاحظ أن أهمية فكرة إعتبار المراجعة قناة إتصال تنبع من الدور الذي تلعبه في إستكمال ما بدأته المحاسبة لتوصيل معلومة أكثر ثقة لدى مستخدم المعلومات، كما يرتبط المراجع بالمعلومات المالية عندما يرفق تقريره على هذه المعلومات أو يوافق على أستخدام أسمه في ارتباط مهني، وإذا لم يكن المراجع مرتبط مهنياً فلا تقع على عاتقة مسئولية تجاه أي طرف ثالث.

المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية كنظام اتصال



شكل رقم (4)

(شاهين ، 1987 ، 21)

2-4-3 العوامل التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار بالنسبة للمعلومات هي:

- يجب على المراجع أن يكون لديه دراية كبيرة عن المعلومات المحاسبية التي تخدم أغراض المراجعة ، القائم بها وتتضمن التنبؤات وبيانات السوق.
- يركز المراجعون التقليديون إهتمامهم أساساً على المعلومات المالية ،إلا أن هناك المعلومات ترتبط بمعلومات غير مالية يجب تقويمها من أجل تحديد مدى ملاءمتها وتجانسها ،حيث تساعد دراسة العلاقة بين تلك المعلومات في أداء مهمة المراجعة.
- يمكن للمراجع تحديد درجة الثقة في البيانات التي تقدم إليه من خلال ما تم تجميعه من معلومات نتيجة قيامة بمراجعة حسابات العميل في السنوات السابقة، وتقييم نظم الضبط الداخلي والمراجعة التفصيلية لعمليات وأرصدة العميل.
- إمكانية الحصول على معلومات تتعلق بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة يساعد توافر معلومات مالية عن الصناعة التي تعمل فيها المنشأة على إجراء المقارنات المطلوبة بشرط تطابق المنشآت موضوع المقارنة في كافة الظروف (الغنيمى،1996، 23).

الفصل الثالث

الإستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي

3-1 مقدمة:

يعتبر تقرير المراجع الخارجي من أهم مكونات عملية المراجعة، إذ يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، كما يعتبر وسيلة الإتصال بين المراجع ومستخدمي المعلومات المالية المراجعة، وكذلك تعتبر فقرة الرأي في تقرير المراجع أهم الفقرات ،حيث إنها تعبرعن نتيجة عملية المراجعة (التميمى ،1998، 185) ،وبالتالي فإنه لابد من الإهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم .

3-2 الإستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي:

إن الذي يحرك السلوك ويعطيه القوة والإتجاه هو الدافع (Motive) والإثارة (Arousal)، فالنظام السلوكي يدرك المؤثرات الخارجية ويحدد معانيها ويصل منها إلى إستنتاجات محددة، ويصل الأمر بالنظام السلوكي في النهاية إلى موقف يتسم بتعدد البدائل أو الفرص السلوكية المطروحة، أي إلى موقف يحتاج فيه الإنسان إلى إتخاذ قرار،وعملية إتخاذ القرار هي عملية عقلانية رشيدة تتبلور في البحث والمفاضلة والمقارنة بين البدائل والإختيار، والمعنى الشائع لإتخاذ القرارات هو إختيار بديل معين من بين بدائل مختلفة للسلوك أو التصرف (السلمي ، 2003 ، 255).

كما أن إستخدام النظرية السلوكية تعطى تفسيرات للسلوك تختلف عما قدمته بعض النظريات، حيث ترى هذه النظرية أن الأنماط السلوكية للأفراد لا تتولد نتيجة لوجود دوافع داخلية في النفس البشرية، بل تتولد نتيجة مؤثرات إستجابة قد تكون سالبة (خاطئة) وقد تكون إستجابة موجبة (صحيحة) (اللوزي ، 1999، 61-62) .

والسلوك الإستجابي أو ما يسمى أيضاً برد الفعل الإنعكاسي هو السلوك الذي تتحكم به المثيرات التي تسبقه، فبمجرد حدوث المثير يحدث السلوك ،ولذا نقول أن المثير يأتي بالسلوك الإستجابي (الخطيب ، 2001، 17).

وعلى إعتبار أن المثيرات الثلاثة المؤثرة على إستجابة مستخدمي تقرير المراجع الخارجي (موضوع هذه الدراسة) هي صياغة التقريروالتحفظ الوارد وتغيير المراجع الخارجي . علية نتناول صياغة التقريركالتالي:-

3-3 دور صياغة تقرير المراجع الخارجي في التأثير على سلوك مستخدمي المعلومات:

إن كون تقرير المراجع هو وسيلة الإتصال بين المراجع ومستخدمي التقرير، يعنى أن هذه الوسيلة تعانى مما تعانى منه وسائل الإتصال من مشاكل ومعوقات (Belkaoui 1989 281-292).

فالاتصال يتميز بالرمزية، وبالتالي فإن إمكانية التفسير الخاطئ لرسالة المراجعة تكاد تكون مشكلة مرافقة لعملية المراجعة ولا يكاد يخلو منها تقرير، وأن سوء الفهم أو التفسير مرتبط بشكل أساسي بلغة التقرير التي تتميز برمزيتها إلى درجة عالية ،حتى أن معظم المفاهيم والعبارات المستخدمة في التقرير هي من النوع الفني وليست من اللغة الطبيعية ذات الإستخدام اليومي، وأن أستخدام المصطلحات الفنية التي تتميز برمزيتها تعتبر من أهم أسباب التي تؤدى إلى إتساع فجوة التوقعات وظهور التفاسير المتباينة لرأى المراجع (Adey 1981 57-58).

3-3-1 تطور صياغة تقرير المراجع الخارجي:

شهد تقرير المراجع الخارجي تطورات مختلفة في مختلف أقطار العالم، وقد إرتبط تطور التقرير إلى حد بعيد بتطور أهداف المراجعة، وكذلك شهدت فقرة الرأي تطورات مختلفة منذ بداية ظهور عملية المراجعة بشكلها المنظم في أواسط القرن الثامن عشر، إلى أن إستقر الأمر في الوقت الحاضر على استخدام عبارة تعطى صور حقيقية وعادلة (Give a true and Fair view) أو عبارة تظهر بعدالة (Present Fairly) وذلك بناء على متطلبات معايير المراجعة الدولية (Guy & Sullivan ، 1988، 36).

فقد وجهت إنتقادات للتقرير بصورته القديمة من بينها أنه يصاغ في قالب رمزي ومهني بحيث لا يفهمه إلا المتخصصون، مما دعا هذا الوضع إلى التساؤل أن المراجعين يتحدثون إلى بعضهم البعض بواسطة التقرير ولكن أليس من المجدي أن يتحدثوا أيضا إلى غيرهم من قراء القوائم والتقرير (Hatherly & Skuse، 1991 ، 115-130).

كما أشارت لجنة مسؤوليات المراجعين التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين في تقرير لها أن هناك عدة إنتقادات أساسية في التقرير من أهمها ما يلي: (شاهين ، 1987 ، 11):

1- إستخدام لغة نمطية لا تختلف، وتحول لغته إلى لغة رمزية.

2- عدم النص صراحة على أن القوائم المالية مقدمة من الإدارة، وأن مبادئ المحاسبة المناسبة لهذه الظروف قد أستخدمت، وأن المراجع يستخدم في تقريره الحكم الشخصي في المراجعة.

3- إستخدام مصطلحات فنية غامضة بالنسبة للقارئ غير المتخصص.

4- عدم إيضاح مسؤوليات المراجع بطريقة واضحة.

ونتيجة لهذا التقرير فقد استجابت لجنة معاييرمسئوليات المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي واقترحت تعديل التقرير النمطي المستخدم وفقاً لما يلي:

1- ينص على أن تضاف كلمة مستقل "محايد" إلى عنوان التقرير، بدلاً من التعبير المستخدم هو تقرير المراجع عن كذا يصبح تقرير المراجع المستقل "المحايد".

2- التأكيد بصورة واضحة بأن القوائم المالية مقدمة من الإدارة.

3- تضاف فقرة بأن المراجعة تهدف إلى الحصول على التأكيد بأن القوائم المالية خالية من أي أخطاء جوهرية، وأن هذه التأكيدات تأكيدات معقولة ولكنها ليست مطلقة.

4- إستبدال مصطلح قمنا بفحص Examined إلى قمنا بمراجعة Audited.

5- يضاف إلى الفقرة الخاصة، بأن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فقرة أخرى توضح أن تطبيق هذه المعايير يحتاج إلى تقدير شخصي من المراجع في تحديد طبيعة وحجم الإختبارات وغيرها من الإجراءات وفى تقييم نتائجها.

6- تحذف كلمة عادلة Fairly بحيث تصبح العبارة كما يلي "في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تمثل المركز المالي للشركة X في حين أن العبارة الأصلية تنص على أنها تمثل بصورة عادلة المركز المالي.

كما أن الوضع يختلف في بريطانيا حيث ينص على عبارة "صادق وعادل" "True and Fair" أي بزيادة كلمة صادق True، وذلك بناء على متطلبات قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1844 الذي أشار إلى أنه على مجلس إدارة الشركة المساهمة التأكد من أن دفاتر الشركة متوازنة وحقيقية وعادلة ، ثم عدلت لتصبح تعطى صورة حقيقية وصحيحة حيث بقيت هذه العبارة مستخدمة في فقرة الرأي في تقارير المراجعين في بريطانيا حتى عام 1948 (Parker & Ynmey ، 1994، 60-64).

وكان ذلك مرتبط بأهداف المراجعة في ذلك الوقت والمتمثلة في اكتشاف الغش وحماية الإستثمارات ، ولكنه تغير فمنذ بداية الأربعينيات أصبح الهدف هو زيادة موثوقية المعلومات من أجل المساهمة في إتخاذ القرارات الإقتصادية عن طريقة إعطاء تأكيد معقول عن مدى عدالة البيانات المالية وخلوها من الإنحرافات المادية، وذلك أدى إلى تغيير العبارات المستخدمة في فقرة

الرأي من تعطى صورة حقيقية وصحيحة – Give a true and Correct view إلى تعطى صورة حقيقية وعدالة – Give a true and Fair view (Sharer & Turley ،1991 ، 49).

حيث كان الشعور السائد خاصة من قبل من ينظمون شؤون المهنة في بريطانيا، أن أستخدام كلمة صحيحة Correct بدلاً من عادلة Fair هو أكثر صرامة ،ويؤدى إلى شعور قارئ التقرير بأن البيانات المالية خالية من أية إنحرافات (Rutherford ، 1985، 483).

وقد أرتبط هذا التغيير أيضا بتغيير نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع حيث تغير من مراجعة كاملة وتفصيلية إلى مراجعة إختبارية(Carmichael & Winters، 1982، 20).

إلا أن التغييرات التي مر بها هذا المفهوم لم تأت بجديد لتوضيح معانية الحقيقية حيث أن التغيير قد يكون أكثر رمزية ،وبالتالي فإن الغموض لا يزال يكتنف المدلولات والمعاني الحقيقية لهذا المفهوم (Sikka ، 1992 ، 392-349).

ويعتبرآخرون أن هذا المفهوم يشبه بقية المفاهيم الدقيقة حيث أنها من الصعب أن تثبت على حال أو يحدد لها معنى ،وذلك لأن المراجعة هي عملية بناء إجتماعي وبالتالي فإن المفاهيم المستخدمة هي من نتاج البناء الإجتماعي ،وتأخذ نفس الطبيعة من حيث القابلية للتغيير والقابلية للتفسيرات المختلفة، إلا أنه بالرغم من الغموض الذي يكتنف معنى هذا المفهوم فإن غالبا ما يرتبط بالتطابق والأنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (أو معايير المحاسبية الدولية) ومع القوانين وأنظمة ذات العلاقة (Rutherford ، 1985 ، 483 – 494).

ومن الواضح أن تقرير المراجع الخارجي تطور ومر عبر التاريخ بتطورات تتعلق بشكله ومحتواه، وذلك من أجل الحصول على تقرير يمكن المراجع من توصيل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وسهل، إذا كان تقرير المراجع في بداية ظهور المراجعة الإلزامية في المملكة المتحدة في أواسط القرن الثامن عشر يتكون من فقرة واحدة ويسمى شهادة المراجعة (Audit Certificate) حيث يشهد فيه المراجع أن البيانات المالية وبالأخص الميزانية تعطى صورة حقيقية وصحيحة (Dicksee ، 1967 ، 23-19).

وكما ذكرنا أنه قد كان هناك إنسجام بين هدف المراجعة في ذلك الوقت وبين طبيعة التقرير ومحتواه ،حيث كان الهدف الأساسي للمراجعة هو إكتشاف الغش والخطأ وكان المراجع يقوم بمراجعة جميع مفردات المجتمع ودون إستخدام العينات، وكذلك كان يشهد أن البيانات المالية صحيحة (Humphrey et al 1991 ، 21-3).

وتم تغيير الأمر بحيث يطلق على رسالة المراجع اسم تقرير بدلاً من الشهادة ،ويتكون التقرير من فقرة واحدة يبين فيها فقرة الرأي ما إذا كانت البيانات المالية تعطى صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة وقد تعرض التقرير للكثير من التعديل التي تتعلق بمحتويات هذه الفقرات وكثيراً ما كان التعديل شكلياً لا يأتي بشيء ذي أهمية (Skuse & Hatherly، 1991، 130-5).

وفى أواخر الثمانيات بدأ التركيز على التقرير كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات حيث تم تعديل التقرير إلى ما يسمى التقرير المطول Expanded Audit Report وقد تبنت المعايير الدولية للمراجعة هذا التقرير المطول فأصبح التقرير المعياري النظيف ويتكون من ثلاثة فقرات رئيسية تشمل:

- **فقرة المقدمة:** ويبين المراجع في هذه الفقرة أنواع القوائم المالية التي تم تدقيقها والفقرات المالية التي تغطيها هذه البيانات والشركة ذات العلاقة ،ويبين أن مسؤولية المراجع مقتصرة على مراجعة البيانات المالية لإعطاء رأى في مدى عدالتها وأن الإدارة هي المسئولة عن إعداد هذه البيانات المالية.
- **فقرة النطاق:** وتبين هذه الفقرة طبيعة ونطاق ومحددات عملية المراجعة حيث يبين المراجع أنه قام بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية من أجل الحصول على تأكيد معقول لكون البيانات المالية خالية من الإنحرافات المادية ويبين في هذه الفقرة بعض المعلومات عن طبيعة عملية المراجعة حتى يساعد مستخدمي التقرير في الحصول على قدر معقول من الفهم عن طبيعة المراجعة ومسؤوليات المراجع.
- **فقرة إبداء الرأي:** وهى الفقرة الأهم في تقرير المراجع الخارجي ويبين في هذه الفقرة رأيه في البيانات المالية وما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ويشير إلى معايير المحاسبة الدولية وإلى القوانين والأنظمة (جمعة ،حلمي، 2002 ، 19 – 23).

وبناء على النتائج التي يتوصل إليها المراجع فقد يقوم بإصدار أنواع أخرى من التقارير بدلاً من التقرير المعياري النظيف، فقد يصدر تقريراً غير معياري على شكل تقرير نظيف مع فقرة شرح أو تحفظ أو معاكسة أو قد يمتنع عن إصدار الرأي فإذا أصدر المراجع تقريراً غير معياري فإنه يقوم بإجراء بعض التعديلات على التقرير المعياري وحسب الحالة فقد يقوم بإضافة فقرة شرح توضيحية بعد فقرة الرأي للتأكيد على قضية معينة دون تحفظ أو قد يضيف فقرة

توضيحية قبل فقرة الرأي يبين فيها التحفظ على أمر معين حيث يبين بعد ذلك أن البيانات المالية تعطى صورة حقيقية وعادلة بإستثناء ما تم ذكره في فقرة التوضيحية التي تسبق فقرة الرأي أو يبين أن البيانات المالية لا تعطى صورة حقيقية وعادلة بناءاً على فقرة توضيحية تسبق فقرة الرأي وإذا لم يتمكن المراجع من الخروج بنتيجة واضحة نتيجة لعدم التأكد بسبب الظروف أو بسبب قيود الإدارة فإن المراجع قد يمتنع عن إعطاء الرأي إذا كان يعتقد أن تأثير عدم التأكد أساسي (جوهري) (ذنيبات، 2004 .أ ، 262).

3-3-2 أنواع تقرير المراجع الخارجي:

يمكن تصنيف التقرير على حسب إبداء الرأي:

أ- تقرير المراجعة النظيف المعياري:

يعد تقرير المراجعة النظيف القياسي الشكل الأكثر انتشارا للتقرير حيث يتم استخدامه في 90% من حالات التقرير بالمراجعة إجراء تقرير النظيف القياسي:

1- اسم التقرير تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنوانا للتقرير وأن يحتوى كلمة "المحايد" إذا يتمثل العنوان الملائم في تقرير المراجع المحايد ويرجع السبب أن يشعر المستخدمون أن المراجعة قد تم القيام بها عن نحو غير متحيز في كافة مراحلها

- وهنا يرى الباحث أن الإشارة الضمنية لهذه الكلمة تحتاج إلى بحث لكي نقف على الإستجابة السلوكية أي تأثير لغة التقرير على مستخدمي التقرير _

2- المخاطبون :يوجه التقرير عادة إلى المساهمين.

3- المقدمة : وتوضح فقرة المقدمة أنواع القوائم التي تم مراجعتها بما في ذلك المركز المالي والفترات المحاسبية لكل من قائمتي الدخل والتدفقات النقدية ويتم الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية هي من مسئولية الإدارة، والى أن مسئولية المراجع تنحصر في إبداء الرأي ويتمثل الهدف من ذلك توصيل معلومات مضمونها أن الإدارة هي المسئولة عن أختيار ما يلائمها من إجراءات المحاسبة المتعارف عليها وإتخاذ القرارات المتعلقة بالقياس والإفصاح عند تطبيق هذه المبادئ.

4- فقرة المجال: فقرة تبين ما قام به المراجع في عملية المراجعة يجب ذكر إتباع المعايير المراجعة المتعارف عليها ،ويلي ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة.

5- فقرة إبداء الرأي: يتم في الفقرة الأخيرة من التقرير المعياري عرض النتائج التي توصل إليها المراجع ويمثل هذا الجزء جانباً هاماً من التقرير لأنه عادة ما يشار إلى تقرير

المراجعة على أنه رأى المراجع ويتم في هذه الفقرة الإشارة إلى توضيح النتائج التي توصل إليها من خلال الحكم المهني والذي يكون يعبر فيه عن رأيه الخاص وليس بيان يشكل حقيقة أو ضمان مطلق.

6- اسم منشأة المحاسبة: يحدد الاسم لمنشأة المحاسبة التي قامت بأداء المراجعة والمراجع الذي قام بأدائها.

7- تاريخ تقرير المراجعة: يحدد هذا التاريخ اليوم الذي تم فيه أستكمال المراجعة وخصوصا الإجراءات الميدانية الأكثر أهمية وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسئولية المراجع عن فحص الأحداث ذات الأهمية النسبية التي وقعت بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية. (عبد الله ، 2000 ،211 – 231).

ويؤدى خروج التقرير عن التقرير النظيف القياسي إلى إقناع المستخدمين ذوى المعرفة بأن المراجع يرغب فى نقل معلومات إضافية لهم، أو في تقليص قدر المعلومات التي يتم نقلها إليهم ،وفى حالات حرجة قد يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه أن هناك تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقوائم المالية، ولكن عادة ما يكون الخروج عن التقرير المعياري النظيف بسبب وجود أمور أقل جوهرية عن ذلك ،وعلى الرغم من ذلك يجب أن يتوفر في المعلومات سمة الملائمة الممكنة للمستخدمين وإلا لن يقوم المراجع بإدراجها في التقرير.

ب- النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة:

يتم كتابة الفقرات الثلاثة بالتقرير المعياري بدون تعديل مع إضافة فقرة تفسيرية تنص "تم إجراء المراجعة على نحو كامل والتوصل إلى نتائج مرضية عن عرض القوائم المالية بعدالة ولكن يرى المراجع أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير" والأسباب لإضافتها:

- عدم التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- وجود شك بشان إستمرار الشركة محل المراجعة.
- التركيز على أمر ما.
- إشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير.

ج- تقرير المراجع السلبي: (Adverse Opinion)

يتم إستخدام الرأي السلبي فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف، أو التضليل على النحو يتسم بالأهمية النسبية، وأنها لا تعبر عن عدالة المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات المالية ،وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويمكن

إصدار التقرير السلبي فقط عندما يتوافر للمراجع _بعد إجراء الفحص الملائم_ القناعة بعدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي (Disclaimer of Opinion)

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المراجع عن أبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المراجع على الإقتناع بصدق القوائم المالية ، وقد ترجع ضرورة الامتناع عن أبداً الرأي إلى وجود حدود على مجال المراجعة أو عدم حياد علاقة المراجع بالعميل وفقا لما قرره ميثاق السلوك المهني، وفي كلتا الحالتين تمنع المراجع من أبداء رأيه عن القوائم المالية (على ، 2002، 19).

ويمكن تقسيم التقارير حسب محتواها من المعلومات ،وعليه فهناك نوعان من التقارير التقرير المختصر والمطول وتنص نشرة معايير المراجعة رقم 29 أن نموذج تقرير المراجعة المختصر يختص فقط بالقوائم المالية الأساسية (المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، التغير في المركز المالي) وبعض الملاحظات عن السياسات المحاسبية والجداول التفصيلية التي تخص بنود القوائم أما التقرير المطول Long – Form Audit Report فهو يحتوى على القوائم المالية الأساسية وتقرير المراجعة المعتاد المختصر و معلومات إضافية معينة مثل حسابات تفصيلية تخص البنود، عرض تاريخي موجز لبعض البنود، بيانات إحصائية،تحليلات لعنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية الأساسية (توماس، هنكى 1989 ، 130 – 131).

بعد التعرف على أنواع تقارير المراجع الخارجي، يتضح أن فقرة أبداء الرأي مهمة جداً وقد تم الإهتمام بها وتعرضت لتطورات تاريخه لتحسين فهمها، وشمل هذا التغير تعديل فقرة الرأي من حيث المحتوى واللغة من أواسط القرن الثامن عشر حتى أستقر الأمر في الوقت الحاضر على عبارة تعطى صورة عادلة أو بعبارة أخرى تظهر بعدالة، ويعود تاريخ استخدام العبارات الأساسية في فقرة أبداء الرأي من تقرير المراجع الخارجي إلى سنة 1844 (ذنيبات : أ : 2004: 260).

3-3-3 الدلالات التفسيرية لفقرة أبداء الرأي في التقرير النظيف للمراجع الخارجي:

يعتبر تقرير المراجع الخارجي من أهم مكونات عملية المراجعة حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية ،كما يعتبر وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي البيانات المالية المراجعة وكذلك تعتبر فقرة الرأي في تقرير المراجع من أهم الفقرات حيث أنها هي التي تعبر عن نتيجة عملية المراجعة (370 – 356، Bailey et al, 1983).

وعليه فإنه من المهم الإعتناء بدراسة شكل التقرير ومحتواة ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم وبشكل رئيسي إعطاء القسط الأكبر من الإهتمام لفقرة الرأي من حيث المحتوى واللغة، حيث كون تقرير المراجع هو وسيلةالإتصال بين المراجع ومستخدمي التقريريعنى أن هذه الوسيلة تعانى مما تعانى منه وسائل الاتصال من مشاكل ومعوقات(Belkaoui1989 292-281)

فالإتصال يتميز بالرمزية وبالتالي فإن إمكانية التفسير الخاطئ لرسالة المراجع تكاد تكون مشكلة مرافقة لعملية المراجع ولا يكاد يخلو منها وأن سوء الفهم أو التفسير مرتبط بشكل أساسي بلغة التقرير التي تتميز برمزيتها إلى درجة عالية (Auditing Committee 1987، نقلا : Adey،1981، 57 -58).

وقد شهدت فقرة الرأي تطورات مختلفة منذ بداية ظهور المراجعة في أواسط القرن الثامن عشر ،إلى أن إستقر الأمر في الوقت الحاضر على إستخدام عبارة صورة حقيقية وعادلة Give a True and Fair View أو عبارة تظهر بعدالة وذلك بناء على متطلبات معايير المراجع الدولية. (Gaa ، 1991 ، 107-82).

ويعود تاريخ إستخدام العبارات الأساسية في فقرة الرأي من التقرير إلى سنة 1844 وذلك بناء على متطلبات قانون الشركات الإنجليزية لسنة 1844 الذي أشار إلى أنه على مجلس إدارة الشركة المساهمة التأكد من أن دفاتر الشركة متوازنة وحقيقية وعادلة ثم عدلت لتصبح تعطى صورة حقيقية وصحيحة حيث بقيت هذه العبارة مستخدمة في فقرة الرأي في تقارير المراجعين في بريطانيا حتى عام 1948 (Parker & Yamey ، 14،1994).

وكانت النظرة السائدة إلى هذه العبارة أنها مرتبطة بالهدف الأساسي لعملية المراجعة في ذلك الوقت،والمتمثل في اكتشاف الغش وحماية الاستثمارات، ولكن التغير في أهداف المراجعة وإعتبار الهدف الأساسي منذ بداية الأربعينات هو زيادة موثوقية المعلومات من أجل أعطاء تأكيد معقول عن مدى عدالة البيانات المالية وخلوها من الإنحرافات المادية ،أدى إلى تغيير العبارة المستخدمة في فقرة الرأي من تعطى صورة حقيقية وصحيحة إلى تعطى صورة حقيقية وعادلة . (Sharer & ،Turley 1991PP49)

حيث كان الشعور السائد خاصة من قبل من يتولون تنظيم شئون المهنة في بريطانيا أن كلمة صحيح بدلا من عادلة هو أكثر صرامة ،ويؤدى إلى شعور قارئ التقرير بأن البيانات المالية خالية من أية إنحرافات ،وقد أرتبط هذا التغير أيضا بتغير نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع حيث تغير من مراجعة كاملة و تفصيلية إلى مراجعة اختباري ، إلا أن التغيرات التي مر بها هذا

المفهوم لم تأت بجديد لتوضيح معانية الحقيقية ،حيث أن التغيير كثيراً ما يستبدل بكلمة فنية تتميز برمزيتها بكلمة أخرى قد تكون أكثر رمزية، وبالتالي فإن الغموض لا يزال يكتنف المدلولات والمعاني الحقيقية لهذا المفهوم (أذنيبات ، 2004 ، أ ، 263).

وقد أشار(392 ،1992، Sikka،) إلى أن هذه المفاهيم تشبه مفاهيم المراجعة الأخرى حيث أنها من الصعب أن تثبت على حال أو يحدد لها معنى قطعي وذلك لأن المراجعة هي عملية بناء إجتماعي وبالتالي فإن المفاهيم المستخدمة هي من نتاج البناء الإجتماعي وتأخذ نفس الطبيعة من حيث القابلية للتغير والقابلية للتفسيرات المختلفة.

وبناء على ما تقدم نظرا لما يكتنف تقرير المراجع الخارجي وفقرة الرأي بالتحديد من غموض بالرغم من التطورات التي شهدها شكل وطول محتوى التقرير عبر التاريخ ، فإن من المهم إخضاع هذا الموضوع للدراسة والبحث وضرورة إيجاد نظرية للمراجعة تبين مفاهيمها الغامضة.

أن المفاهيم المستخدمة في تقرير مراجع الحسابات الخارجي للتعبير عن نتيجة عملية المراجعة يكتنفها نوع من الغموض والجدل حول معانيها والرسالة التي يمكن أن توصلها إلى مستخدمي التقرير (Parker & Yamey1994،194).

وقد أشار كثير من الباحثين إلى أن هذه المفاهيم تحاط بنوع من الغموض حتى بالنسبة للمحاسبين ومراجعي الحسابات، وأن هذه المفاهيم لم تعرف تعريفاً شافياً وواضحاً منذ بداية إستخدامها وحتى الوقت الحاضر، لذلك فإنها قد تعنى أموراً مختلفة لمختلف الفئات المستخدمة لتقرير المراجعين (McGee ، 1991 ، 83-107).

كما لاحظنا من السابق أن أشكال التقرير متعددة ومتغيرة وفقاً للبيئة والموقف الذي يريد المراجع الخارجي أن يعكسه لطالبي ومستخدمي التقرير عن حالة الوحدة الإقتصادية محل المراجعة ، كما تعرضنا في السابق للعديد من مشكلات الإتصال التي تعرقل وصول رسالة المراجع الخارجي كما يريدها فعلاً وقد تبنى قرارات خطأ على أساس فهم خاطئ وعليه فإن هناك إتجاهات حديثة تدعم الدور التأثيري لتقرير المراجع الخارجي.

3-4 من أهم الاتجاهات الحديثة بشأن تدعيم الدور التأثيري لتقرير المراجع الخارجي :

نظراً لأهمية تقرير المراجع الخارجي لتوصيل رأيه الفني المحايد لمستخدمي القوائم المالية ،فمازال الاهتمام بهذا التقرير في تزايد مستمر بغية زيادة فعاليته في خدمة مستخدميه.

ومن أهم الاتجاهات الحديثة بشأن تقرير المراجع الخارجي أهم سُبل تدعيم الدور التأثيري للتقرير في سلوك مستخدميه ما يلي:

- **تقديم التقرير في توقيت مناسب:**

أياً كان نوع الرأي الفني الذي يوصله التقرير، فأنه يحمل رسالة لها محتوى معلوماتي يؤثر في سلوك مستخدمي التقرير ومن المرغوب من وجهة نظر مستخدمي التقرير خاصة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية، أن يقدم لهم التقرير في توقيت مبكر كلما أمكن.

وعادة ما يؤثر تأخير التقرير سلباً على مدى تأثيره في سلوك مستخدميه لأنهم يبررون التأخير بأسباب كثيرة مثل التأخر في عملية المراجعة ، نقص كفاءة المراجع الخارجي ، الوضع السيئ للمنشأة ، ضعف هيكل الرقابة الداخلية ، إحتمال وجود تحريف في القوائم المالية وزيادة إحتمال أن يكون رأى المراجع الخارجي متحفظاً أو معاكساً.

- **خبرة وسمعة المراجع الخارجي:**

كلما كان المراجع الخارجي ذا خبرة مهنية كلما كان أكثر كفاءة في صياغة رأيه المحايد، وكلما كان أكفأ في إعداد وعرض التقرير في توقيت مناسب ، كان أكثر قدرة على الدفاع عن رأيه الذي تضمنه التقرير (على ،2002 ، 200).

وطبقا لمفاهيم سلوكيات المراجعة يمكن أن يستوفي تقرير المراجع الخارجي مقومات الإتصال من خلال التغلب على عقبات الإتصال بشكل عام وهي:

أولاً: العقبات الإدراكية:

وهي الفروقات في طرق إدراك الأفراد حسب بيئتهم وكيفية تنظيمهم وفهمهم وتتبع هذه الفروقات من الخبرات الوظيفية المتفاوتة والخلفيات الإجتماعية وتؤثر هذه الفروقات في تفسير الأفراد للرسائل أي أن الفرد يتسلم الرسالة ويفسرها في ضوء تجاربه السابقة.

ثانيا: العقبات اللفظية:

حيث أن كل منظمة مهنية تخاطب نفس العاملين بالمهنة بلغة خاصة لتسهيل الإتصال والفهم ،ولكنها تبدو غريبة لغيرهم، ويستعمل الأفراد المتخصصون المصطلحات الفنية تلك متناسين الآخرين بالإضافة لذلك فإن بعض الكلمات لا تدل على نفس المعنى للطرفين في عملية الإتصال المرسل والمستلم.

ثالثا: عقبات الاتصال المتسلسل:

هناك إحتمال لتحريف الرسالة عندما يتم إرسالها من فرد لآخر،ويسمى هذا التحريف بأثر الإرسال المتسلسل ومثل هذا التحريف في الإتصال العمودي والأفقي على السواء، وكلما إزداد عدد حلقات السلسلة كلما إزداد إحتمال التحريف.

رابعا: العبء المضاف للمعلومات:

قد تصبح منظومة المعلومات معيبة ،إذا سمح لها أن تنقل حجماً أكبر من المعلومات في الإتصال مما تستطيع تحمله، فهو عبء معلوماتي مضاف حيث يزداد سيل المعلومات عندما تحصل تغييرات أساسية في البيئة، فإنخفاض حجم المبيعات بشكل غير متوقع يدفع المستخدم للمعلومة إلى الحاجة إلى مزيد من التقارير والمقابلات ،مما يخلق تكدس معلوماتي يؤخر التوصل إلى الحلول المطلوبة (الشماع ، 2002 ، 278).

وعلى المراجع الخارجي أن يبحث عن الآليات الملائمة للتغلب على مثل هذه المعوقات في المراجعة ومن هذه الآليات ما يلي:

1- المعلومات المضافة: وذلك من خلال تقرير مطول لمن يريد مزيد من المعلومات وبما لا يلغى التقرير النمطي المختصر.
2- التغذية العكسية: وذلك من خلال الإعتماد على قنوات وأدوات تمكنه من الوقوف على أو قياس رد فعل مستخدمي التقرير نحو الرسالة التي يحملها، ومن الأدوات، الإستقصاء، ومناقشات الجمعية العمومية والأبحاث.
3- التنسيق بين اللغة والثقافة: وذلك بأن يستعمل المراجع الخارجي لغة يفهمها مستخدمو التقرير وعمل إيضاحات تتمشى مع ثقافاتهم ومدى إستيعابهم.
4- يجب على المراجع الخارجي أن يدعم الدور السلوكي لمحتوى تقريره في إتجاه إيجابي ويتحقق ذلك من خلال الاستجابة لآراء وتعليقات مستخدمي التقرير في حدود المعايير وتحديث لغة ومحتوى التقرير ،ليواكب أهم التطورات في البيئة و عدم تأخير تقديم التقرير لمستخدميه واستكشاف آرائهم في التقرير وردة فعلهم نحوه. (علي ،2002 ،201).

3-5 تطوير المحتوي الإخباري لتقرير المراجع الخارجي:

إلا أن هناك مجموعة من التوصيات لتفعيل دور تقرير المراجع الخارجي وكانت أهمها تفعيل الدور الإخباري للتقرير، ويرى أنه من المهم التركيز على معايير المراجعة والقواعد الأساسية لعمل المراجع الخارجي ،والقوانين الخاصة بالشركات والتي نذكرها كما يلي:

1- يتطلب معيار الإفصاح المطلوب في تقرير مراجع الحسابات أن يتم الإفصاح عن جميع الحقائق الهامة والجوهرية في القوائم المالية المنشودة، حتى تظهر بوضوح وبصورة ملائمة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة أيضاً ،الإفصاح عن أية معلومات إضافية أخرى قد لا تظهرها القوائم المالية ويرى المراجع أهميتها ،وتحقيقاً لكفاية الإفصاح يجب أن تحتوى التقارير المالية المنشورة لشركات قطاع الأعمال العام على مجموعة من القوائم الإضافية بعد مراجعتها.

2- يعتبر معايير المراجعة بمثابة قواعد أساسية مرشدة للعمل ينبغي على المراجع الإلتزام بها عند أدائه لواجباته المهنية ،حيث تستخدم تلك المعايير لقياس دقة أعمال المراجع والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة ذاتها، وفى هذا الشأن ينبغي على المنظمات المهنية الاهتمام بدراسة المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة وتحديدها في ضوء الإرشادات والتوصيات التي أصدرتها المنظمات المهنية في أمريكا وإنجلترا وغيرها من الدول، مع الأخذ في الإعتبار ظروف ومتطلبات البيئة.

3- إصدار قانون في الشركات وفى قانون المنظمة المحاسبية بحيث ينص صراحة على أنواع القوائم المنشورة مع إحتوائها على القوائم الإضافية ويحدد دور ومسئولية مراجع الحسابات إزاء تلك القوائم.

وتحقيقاً لكفاية فعالية الإفصاح المحاسبي تصبح التقارير الفترية Interim Reports ذات أهمية خاصة في هذا المجال بإعتبارها مصدر للمعلومات المستمرة التي يسعى إليها الأطراف الداخلية والخارجية على حد سواء، فتلك التقارير إعتبرت في الولايات المتحدة شرطاً لازماً للقيد في البورصة كما ألزمت هيئة سوق المال SEC المراجعين بإخضاع تلك التقارير للمراجعة (العراقي ، 1988 ، 111-160).

3-6 تأثير التحفظ على سلوك قارئ التقرير

إن التحفظ الوارد بالتقرير يعتبر بمثابة مؤثر على قارئ التقرير، وتختلف درجة هذا التأثير تبعاً لمدى فهم القارئ، وجسامة التحفظ نفسه ،كما أن التحفظات الواردة بالتقرير بمثابة

رسالة موجهة إلى قارئ التقرير ومعنى هذه الرسالة أن هناك خطأ ما في القوائم المالية ،وبطبيعة الحال فإن ذلك معناه أنه بإستثناء هذا التحفظ أو التحفظات فإن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة عادلة وصادقة ،ويتضح من الدراسات الميدانية التي أجريت في بعض الدول الغربية إلى أن التحفظات تؤثر تأثيراً سلبياً على أسعار الأوراق المالية، وبعد نشر التقرير يحدث إنخفاض في أسعار الأسهم ، غير أن أكبر إنخفاض كان ذلك الذي صاحب التحفظات المتعلقة بقيم الأصول ،وتلك المتعلقة بالإستمرارية _ ويقصد بالإستمرارية هنا وضع خاص بالسوق البريطانية لبعض أنواع الشركات التي تعتمد في تمويلها بصفة أساسية على تمويل خارجي من البنوك – وتتعلق ملاحظات الإستمرارية بقدرة الشركة على البقاء إذا سحبت هذه البنوك تمويلها بحيث تفلس هذه الشركات نتيجة لذلك غير أن التأثير لبعض أنواع التحفظات الأخرى الشكلية أو الخفيفة الأثر كان أقل (شاهين، 1987 ، 12).

فقد أوضح (مايكل قيرث) في دراسته أن الأبحاث وجدت أنواع معينة من التقارير المتحفظة للمراجع الخارجي تحتوى على معلومات هامة،والتي يستخدمها المستثمرون في اتخاذ قراراتهم المالية كما يؤكد أيضا أن المستثمرين يتأثرون بدرجات مختلفة على حسب التحفظ الوارد بالتقرير، وتتجلى هذه التأثرات بالإختلاف في سعر الأسهم والتي تحدث فور الكشف عن تقرير المراجع، ويكون الأثر سالباً أي تنخفض الاسعاربوجود التحفظ ويزداد الانخفاض تبعاً لزيادة أهمية التحفظ من وجهة نظر المستثمر كما أن هناك أفتراضات من البحوث في مهنة المراجعة:

3-6-1 أهم أنواع التحفظات التي لها تأثير على سلوك مستخدمي التقرير

كانت ثلاثة أنواع من التحفظات:

1- تحفظات تتعلق بقدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل.

2- تحفظات تتعلق بحقيقة وعدالة البيانات المالية.

3- تحفظات تتعلق بقيمة الأصول.

وحيث أن المستثمرين يفرقون بين الأسباب التي بني عليها المراجع رأيه ،إذن يجب على المراجع أن يعطى تحديداً للأسباب التي شملت التحفظ وهذا يعزز من قيمة المعلومات الواردة بتقرير المراجع الخارجي ،وهذا مهم خاصة في وقتنا الحالي مع العدد الكبير من قيود المراجعة، فيجب أن تكون هذه القيود محددة وتشتمل على تقدير المبالغ على سبيل المثال الإحتياطي للديون المشكوك فيها حيث يمكن التعبير عنها بعبارات إحتمالية وأن كان هذا يعتبر مثالي أو نظري وغير عملي ومرهق للمراجع إلا أن هناك تأكيدات في الغالب بضرورة اتخاذ بعض الخطوات

على الفور لتعزيز وتحديد القيود والتحفظات في تقرير المراجع الخارجي (Firth l ,pp 642—650,1978)

كما بين كلاً من Chee and Steven أن مع بداية الثمانينات أخذ النقاد والهيئات في وضع معايير المحاسبة،وركزوا إنتباههم كثيراً على المراجعين،وكان التركيز الأكبر حول إفتراض أن المراجع الكفء ينقل معلومات مخالفة لما يحاول المدراء كتمانها وإخفائها، حيث وضحت الدراسات السابقة التي تعرض لها الباحثان إن رأى المراجع المتحفظ يحتوى على بعض إحتمال وجود عجز وقصور في إبداء رأى المراجع وعلى الأبحاث أن تتوجه نحو حل عدم التأكد، هذا كما يجب البحث أيضا بين الأنواع المختلفة لتحفظات وتأثيراتها المختلفة وأكد الباحثان على أن التقرير المحتوى على تحفظ يؤدى إلى إنخفاض أسعار أسهم الشركة (Chee and Steven ،1982 ، 50).

كما أوضحت دراسة Whittred.G.P أن بعض الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية تبين أن هناك إرتباطاً بين عدم إبداء الرأي و التحفظ الوارد بتقريراً متحفظ، و إستنتاج أن التحفظ ليس هو المؤثر الوحيد بل قد يصل قارئ التقرير إلى إعتبار أن حالة عدم قدرة المراجع على إبداء الرأي وحالة الرأي السالب (الميزانية لا تعبر عن المركز المالي ... الخ) ترجع لوجود تحفظ وإعتبار أن كل تقرير غير نظيف هو تقرير به تحفظ ،وكما توسع ليذكرأن تأخير نشر القوائم المالية المراجعة وصدور تقرير يوجد به تحفظ عنها ، أن التأخير كان بسبب التحفظ ، وكلما زاد التأخير ومحاولات الربط والتفسير تزداد، و هذا التأثير يرجعه لسببين أولهما المفاوضات بين المراجع وإدارة المنشأة بشان التحفظ والثاني هو أن وجود تحفظ معناه زيادة وقت المراجعة نفسها (Whitterd. 1980 ، 577-563)

ويستلخص من الصورة الشاملة التي يمكن تكوينها من الدراسات التي أجريت في ثلاث دول هي بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا، إلى أن هناك تشابها كبيراً بينها في القول بأن التحفظات تعنى وضعاً سيئاً وفقا لرسالة المراجع ،وأن درجة السوء تختلف بإختلاف درجة جسامة التحفظ وينعكس ذلك في محاولة الإدارة التغلب على هذا الوضع ،مما يؤدى إلى تأخير نشر القوائم المالية والتقرير كذلك ويؤثر نشر التقرير المتحفظ إلى تأثير على سلوك مستقبل التقرير حيال الشركة إذا تصور القارئ أن التحفظ جسيم وفى بعض الحالات قد تؤدى المشاكل الناتجة عن هذه التحفظات إلى تغيير المراجع (شاهين ،1987 : 14).

إن تقرير المراجع الذي يحتوى على تحفظ جوهري (تحفظات تتعلق بالاستمرارية – وقيمة الأصول) ليس بالأمر الهين، أنه تماما كوضع لافته حجر على باب الشركة، على البنوك والدائنين أن يحترسوا، وعلى حملة الأسهم والسندات أن يأخذوا حذرهم.

ولما كان تقرير المراجعة الذي يحتوى على تحفظات جوهرية يعطى انطباعاً سيئاً عن الشركة محل المراجعة ، لذلك لا نجد غرابة في أن إدارات الشركة تحاول بشتى الطرق تجنب الحصول على النوع من تقارير المراجعة حتى ولو أدى الأمر إلى عزل المراجع لهذا نجد دائماً أن المراجع الخارجي في حالة خوف وقلق من إصدار تقرير بتحفظات جوهرية عن الشركة محل المراجعة، حتى إذا إقتضت الظروف المحيطة حصول الشركة على هذا التقرير وذلك خوفاً من يؤدى ذلك إلى عزله فيفقد بذلك أحد العملاء ،وقد أدت المنافسة الشديدة بين المراجعين في الولايات المتحدة الأمريكية من أجل الحصول على أكبر عدد من العملاء إلى تفاقم هذه المشكلة، وقد أثارت مشكلة الزيادة المطردة في حالات عزل المراجعين في الأونة الأخيرة قلقاً شديداً في داخل وخارج مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية خاصة وأن بعض الدراسات قد أثبتت وجود علاقة بين نوع التقرير الذي يصدره المراجع عن الشركة محل المراجعة وعزل المراجع (خليفة، 1994 ، 213).

ولكن لابد من الإشارة إلى أن هذه الأبحاث قد أجريت في بيئات مختلفة متطورة نوعاً ما في مهنتي المحاسبة والمراجعة عن البيئة الليبية، التي مازال مستخدم المعلومات المحاسبية لم يتطور إلى الدرجة التي يدرك فيها الكثير من جوانب المهنة كذلك اختلاف الثقافة سوى لمستخدم المعلومات أو البيئة ككل وهذا يجعل للبحوث السابقة حدود في تعميم نتائجها.

بدا واضحاً من مجموعة الدراسات الميدانية المختلفة أن التحفظات الواردة لتقرير المراجع تأثر تأثيرا سلبياً على سلوك المستخدمين ،وقد تبين أن ذلك يتوقف على مساحة التحفظ من وجه نظر المستخدمين كما تشير الدراسات إلى إحتمالات قيام بعض إدارات الشركات بالعمل بطريقة مختلفة على تغيير مراجعيها الذين يتحفظون على القوائم المالية ،وأن القوائم المالية يتأخر نشرها في حالة وجود تحفظات في تقارير مراجعيها ،ومن المحتمل أن يكون ذلك نتيجة لزيادة وقت المفاوضات بين الإدارة والمراجع حول التحفظ، كما قد يكون راجعاً إلى زيادة وقت المراجع (شاهين ، 1987 ، 14).

وقد ركزت كثير من الدراسات على تقرير المراجع الخارجي من حيث دراسة مدى تأثير تقرير المراجع الخارجي على أسعار الأسهم، وتأثيره على قرارات الإقراض لدى المصارف

وقرارات المستثمرين، وكذلك ركزت كثير من الدراسات على فقرة الرأي بالذات ومدلولات هذه الفقرة وذلك لما لهذه الفقرة من الأهمية البالغة.

فقد أجريت (Walnizer&Chambers ،1991،PP،213-197) دراسة تاريخية للتطورات التي مرت بها المفاهيم الأساسية في فقرة الرأي منذ إصدار أول قانون للشركات في بريطانيا 1844، وبعد تحليل البيانات التاريخية المختلفة خرج الباحثان بنتيجة تفيد أن العبارات المستخدمة في تقرير المراجع الخارجي، والتي أيضا أعدت البيانات المالية لتحقيقها سواء كانت صادق وعادل أو صحيحة وعادلة هي تعبيرات بلغة تهدف إلى أعطاء مستخدمي البيانات المالية صورة عن مدى تمثيل هذه البيانات للحقيقة الاقتصادية، وأن الأسعار السوقية للممتلكات والأصول الأخرى هي أفضل تعبير عن حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.

وفي دراسة تحليلية في إطار المنهج التفسيري قام (Stacy ، 1997 ، 705)

بدراسة وتحليل البيانات الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة في بريطانيا والجدل المدون الذي كان يدور في أروقة المجمعات المهنية بين المراجعين والذي يتعلق بمضامين ومدلولات عبارة تعطى صورة حقيقية وعادلة وقد بين أن معظم النقاش في الموضوع يدور حول معنى محدد لهذا المفهوم وهو التطابق مع القواعد المحاسبية المستخدمة يبين أن هذا المضمون مبنى بشكل أساسي على التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية حيث أن توقعاتهم تتأثر بإستمرار وبشكل متزايد بالقواعد أو المعايير المحاسبية المستخدمة ،وقد بين في دراسته التحليلية أن هذا المفهوم يعطى صورة حقيقية وعادلة في تناقص مستمر، وأنه كلما كان بالإمكان تطوير إطار نظري شامل لممارسة المهنة كان ذلك أفضل وفي دراسة مماثلة قام (Cook 1997) بتحليل المنافع التي تعود على معدي البيانات المالية ومستخدميها والمشرفين على وضع المعايير المهنية في بريطانيا نتيجة استخدام مفهوم تعطى صورة حقيقية وعادلة، حيث قام في أطار المنهج التفسيري بتحليل التشريعات الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة في بريطانيا، وقد بين أن إستخدام هذا المفهوم يشير إلى أن البيانات المالية تعكس جوهر الحقيقة الإقتصادية، وأنه يؤكد على واجبات معدي البيانات تجاه التقارير التي يصدرونها، وقد أشار كذلك إلى أن هذا المفهوم يزود هذه الفئات المختلفة بدرجة من الحرية في تفسير من أجل الابتعاد عن المعنى التي تفيد للتأكيد المطلق (ذنيبات ، 2004 ، 262).

ولقد شكل هذا الإطار دليلاً واضحاً لدى المراجعين فيما يتعلق بالمعلومات التي تعطي صورة حقيقية وعادلة، وفي النهاية لابد من الإشارة إلى فهم هذا المصطلح قائم بشكل أساسي على

توقعات معقولة لمستخدمي البيانات المالية، وأن هذه التوقعات تتأثر بشكل كبير جداً بالمعايير المحاسبية ،بالتالي فإنه يتعين على الذين يتولون مهمة تطوير المعايير أن يأخذوا بالحسبان تلبية الرغبات المعقولة لمستخدمي البيانات المالية، وهذا بالتالي سيؤدى إلى توحيد مدلولات هذه المفهوم.

3-7 تغيير المراجع الخارجي

شهدت فترة نهاية الثمانينات إهتماماً متزايداً من جانب المنظمات المهنية والباحثين بدراسة ظاهرة تغيير المراجعين ، وإن كانت معظم هذه الدراسات قد تركزت في الولايات المتحدة الأمريكية، باستثناء دراسة تجريبية أجريت في أستراليا وأخرى حديثة في المملكة المتحدة عام 1995؛ وبوجه عام يمكن أن تتركز أهمية دراسة ظاهرة تغيير المراجعين فيما يلي:

أولاً: إن دراسة ظاهرة تغيير المراجعين تفيد في تفسير أحد جوانب العلاقة بين المراجع والعميل الأمر الذي قد يؤثر على سلوك المستخدمين للمعلومات.

ثانياً: قد يتأثر إستقلال المراجع الخارجي بآثار سلبية وإيجابية نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين مما يستلزم البحث في طبيعة العلاقة بين ظاهرة التغير وإستقلال المراجعين من وجهة نظر مستخدمي أو مستقبلي تقرير المراجع الخارجي (السيد ، 1996 ، 55)

ولم تشهد البيئة الليبية دراسة تجريبية شاملة عن هذه الظاهرة رغم تزايد الاهتمام بمعدلاتها والآثار التي يمكن أن تترتب عن حدوثها، وسوف نتعرض لهذه الظاهرة ولكن بحدود ما يهمنا من تأثيرها على سلوك المستخدم أي في إطار هذه الدراسة ونترك المجال مفتوحا لدراسة أخرى، لذلك سيلزم لتغطية هذا الموضوع دراسة الآتي:

- أثر ظاهرة تغيير المراجعين.
- العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

3-7-1 أثر ظاهرة تغيير المراجع الخارجي :

يترتب على حدوث ظاهرة تغيير المراجعين العديد من الإنعكاسات يمكن أن تؤثر على كل من المراجع والمنشأة محل المراجعة كما قد يمتد هذا التأثير إلى المستخدمين لتقرير المراجع وذلك على النحو التالي:

3-7-1-1 آثر ظاهرة تغيير المراجع على استقلاليته:

يعتبر تغيير المراجعين أحد الأدوات الهامة التي يمكن أن تعتمد عليها إدارة العميل في الضغط على المراجع ،وذلك بإرغامه على قبول تطبيق إدارة العميل أو عدد من الممارسات

المحاسبية التي تفضلها أو يتعرض لإنهاء خدماته، أي أنه إذا كانت السلطة التي تخضع لها أعمالها المراجعة هي نفسها السلطة التي بيدها إنهاء خدمات المراجع فإن هناك إحتمال كبيرا أن يحاول المراجع استرضاء هذه السلطة حتى لا يفقد الدخل الناتج عن هذا العمل (أبو زيد ، 1988 ، 114).

ونتيجة لما سبق فقد حاول المشرعون تجنب ذلك كما هو الحال بالنسبة للمشروع المصري الذي حاول الحد من تأثير إستخدام تغيير المراجعين كأداء للتأثير على إستقلالية المراجع حيث أوضحت المادة (103) من القانون (159) لسنة 1981 على ضرورة عدم تدخل إدارة شركات الأموال في قرار تغيير المراجع، وأن يقتصر هذا الحق على الجمعية العمومية، ورغم هذه الضوابط إلا أن هناك من يرى أن الإدارة تستطيع أن تتدخل في عملية عزل المراج وتعيين آخر بدلاً منه عن طريق إقناع كبار المساهمين والذين يملكون نسبة عالية من الأسهم ولهم تأثير على الأخرين ، بأن تغيير المراجع الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم وبالتالي يتجاوب هؤلاء مع الإدارة ويتم التغيير (أبو الحسن ، 1993 ، 39).

وفي محاولة من جانب بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC للحد من الآثار السلبية لظاهرة تغيير المراجعين على إستقلالهم، فقد ألزمت الشركات العامة التي تقوم بتغيير المراجعين إعتباراً من نوفمبر 1978 بإعداد ما يسمى بنموذج K-8 ونشرها للجمهور والتي توضح عن أسباب الخلاف (326 ، 1981 ، Soliff & Fried).

وفي عام 1988 أصدرت بورصة الأوراق المالية الأمريكية تعليمات جديدة تطالب الشركات العامة بمزيد من الإفصاح عن أوجه الخلاف، بحيث لا يقتصر ذلك على أمور محاسبية بل يمتد إلى جوانب أخرى مثال ذلك : نظام الرقابة الداخلية والشهادات أو الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من إدارة الشركة (13 ، 1988 ، Herdman & Neary).

وتجدر الإشارة إلى أن التعليمات السابقة كان الهدف منها تحديد أوجه الخلاف بين الإدارة وبين المراجع وكيفية الإفصاح عنها للجمهور لمعرفة ما إذا كانت أسباب الخلاف ترتبط بإستقلال المراجع أو أسباب أخرى ليس لها علاقة بذلك ولكن قد يكون لحدوث تغير المراجعين أثار إيجابية في نفس الجمهور على إستقلال المراجع الخارجي، خاصة في حالة طول فترة التعاقد بين مراجع وعميل ما، مما قد تنشأ عنه علاقات بين أفراد المراجعة وموظفي العميل وأتباع المراجع وعمل إجراءات مراجعة أقل فعالية وبذلك يكون تغيير المراجعين له أثار إيجابية تؤثر على إستقلال المراجع والعميل في هذه الحالات ،ولذلك فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد أوجب

على المراجع ألا يبقى مسئولاً عن تنفيذ عملية المراجعة في شركة ما أكثر من خمس سنوات متتالية. (السيد ، 1996 ، 62).

3-7-1-2 الانعكاسات الاقتصادية لظاهرة تغير المراجع على المنشأة:

يمكن أن تتأثر المنشآت محل المراجعة بآثار اقتصادية مباشرة وغير مباشرة نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وذلك كما يلي:

أ- الانعكاسات الاقتصادية المباشرة:

تتحمل المنشأت محل المراجعة مزيداً من التكاليف المباشرة نتيجة قرارها الخاص بتغيير المراجعين ،خاصة إذا ما علمنا أن قرار التغيير يتضمن مرحلتين: الأولى إتخاذ قرار بتغيير المراجع الحالي، والثانية إعتماد مراجع آخر جديد (668 ،1981، Wilson & Francis).

وفى هذا الصدد تتحمل المنشآت محل المراجعة تكاليف تسوية مستحقات المراجع الحالي وتكاليف البحث عن مراجع جديدة، حيث أن هناك مدى واسعاً من التكاليف المباشرة الناتجة عن تغيير المراجعين، يبدأ من تحمل المنشآت مقابل مساعدة المراجع لتفهم أنشطة وطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها حتى فشل المراجع المحتمل والناتج عن عدم وفاقة مع العميل، هذا من جانب ومن جانب أخر فإنه في الوقت الذي تتحمل فيه المنشأت تكاليف ناتجة عن تغيير المراجعين فإنه في الوقت ذاته يمكن أن تحقق وفورات إقتصادية من هذا التغيير يمكن أن ينشأ من خلال تخفيضات الأسعار Low Balling والتي يقدمها المراجعون للعملاء الجدد عن بداية التعاقد. (Williams ،1988 ،243)

وفى هذا الصدد أشارت نتائج الدراسات التجريبية إلي أن مكاتب المراجعة غالباً ما تمنح العملاء الجدد من تخفيضات في الأسعار في السنوات الأولى لعملية المراجعة، وعلى أن تغطي مكاتب المراجعة هذه الخسائر في السنوات التالية (267 ، 1988، Francis، & Simon).

ب- الإنعكاسات الاقتصادية غير المباشرة:

تشير نتائج الدراسات التجريبية إلى أن هناك آثار إقتصادية أخرى غير مباشرة تتأثر بها المنشآت محل المراجعة نتيجة تغيير المراجعين متمثلة في تأثير القيمة المستقبلية لمنشآت الأعمال والتي يمكن ملاحظتها من خلال أسعار أسهمها، وإن كانت هذه النتائج قد أختلفت في إتجاه أسعار الأسهم وذلك على النحو التالي:

في حين ترى بعض الدراسات أن تغيير المراجعين يؤدى في الغالب إلى إنخفاض أسعار الأسهم، ويرجع ذلك إلى أن المستثمرين يمكن أن يفسروا التغيير بأن هناك خلافا وقع بين المنشأة

والمراجع نتيجة بعض المشاكل الإقتصادية التي تعاني منها المنشأة وأن هناك معلومات سلبية يراد حجبها عن الجمهور، مما يترتب عليه هذا التغيير (Fried and Schiff 1981 ، 327).

بينما نجد دراسات أخرى تشير إلى أن التغيير يمكن أن يسهم في تدعيم مصداقية القوائم المالية ومن ثم التأثير بطريقة إيجابية على أسعار أسهم المنشآت خاصة إذا كان هذا التغيير من مكاتب مراجعة صغيرة الحجم إلى أخرى كبيرة الحجم (السيد ،1996، 102)

ويرى الباحث أن تأثير تغيير المراجعين على إتجاه أسعار أسهم المنشأة يرتبط بعوامل أخرى متشابكة، وأن كان أتجاه أسعار الأسهم في ليبيا ليس لها دور كبير بسبب عدم تطور البيئة الليبية في هذا المجال.

كما أن تأثير تغير المراجعين على إتجاه أسعار الأسهم تربطهما علاقة سالبة أي أن أسهم الشركة التي غيرت مراجعيها تواجه إحتمال إنخفاض سعرها والأمر يوحي بوجود أخبار سيئة مرتبطة بتغيير المراجع، وخاصة لو سبق تغييره إصداره لتقرير متحفظ ولكن تجدر الإشارة إلى أن الشركات التي لم توجد بها أي نزاع في تقاريرها ولكنها غيرت مراجعيها تعرضت أيضاً إلى آثار سالبة ولكن بنسبة أقل (Fried & Schiff ، 1981 ، 333).

وفي ضوء ما سبق يتضح أن هناك إنعكاسات هامة لظاهرة تغيير المراجعين على كل من المراجع والمنشأة محل المراجعة ومستقبلي نبأ هذا التغير (الطرف الثالث).

3-7-2 العوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين:

ويرى (السيد، 1996،86) والذي قام بدراسة الظاهرة في البيئة المصرية ،والذي تتلخص أهم نتائجه بشأن العوامل المتسببة في حدوث ظاهرة تغيير المراجعين بأن هناك أكثر من عامل مختلف، وبعض هذه العوامل يتعارض مع الأخر، ولكنه أكد أن أهم العوامل التي تؤدى لتغيير المراجع هي تغييرات في الإدارة العليا في المنشأة محل المراجعة وإصدار تقرير متحفظ عن مخالفات توجد بالمنشأة للقوانين واللوائح، كم أنه يوصى بأن لا تكون فترة العلاقة بين المراجع والعميل طويلة جداً أو قصيرة جداً لان كليهما له أثار سلبية على مستقبل التقرير وما يؤديه ذلك من شكوك على إستقلالية المراجع، كما إنه من الضروري دراسة هذه الظاهرة على إدراك الطرف الثالث نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجع.

ويرى السيد أنه من المناسب تقسيم العوامل في هذا المجال إلى إتجاهين متلازمين هما:

- إتجاه أفقي يرتبط بزيادة عدد العوامل التي يمكن أن تتسبب في حدوث الظاهرة.

- إتجاه رأسي يهتم بتحليل أكثر عمقاً للعوامل المحتملة وذلك لوصول إلى عوامل فرعية يمكن أن تكشف إلى حد كبير وبدرجة دقة أكبر عن أسباب حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وقد يوب (العوامل) في مجموعات أربعة كما يلي:

3-7-2-1 العوامل المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي:

من المحتمل عند إصدار المراجع تقريراً غير نظيف (سلبي أو متحفظ) أن يؤدى ذلك إلى تغيير المراجع، وذلك لأن التقرير غير النظيف يؤدى إلى التأثير بشكل سلبي على أسعار أسهم الشركة (المنشأة) فالخلاف ما بين المراجع والإدارة يمكن أن يؤدي إلى تخفيض مكانة الإدارة، مما يدفع المنشأة إلى تغيير المراجع .

ويرى الباحث أنه لما كان إصدار المراجع تقريراً غير نظيف له أسباب كثيرة متنوعة تختلف في تأثيرها على ظاهرة تغيير المراجعين فإنه من المناسب بحث هذه الأسباب وعلاقتها بظاهرة تغيير المراجعين وذلك بشكل أكثر تحليلا على النحو التالي:

أ- وجود تعثر (أزمات) مالية لدى المنشأة محل المراجعة:

تحاول المنشأة التي تعاني من تعثر أو أزمات مالية في الغالب إجراء الكثير من التغيرات في الطرق المحاسبية لحساب الدخل مقارنة بالمنشأة التي تتسم بقوة مركزها المالي حيث تحاول المنشأة المتعثرة حجب أو تأخير المعلومات السلبية وذلك من خلال إتباع سياسات إفصاح التي من شأنها أن تحسن وضعها وقد يترتب على ذلك إصدار المراجع تقريراً يعبر عن رأى متحفظ أو سلبي أما بشأن سياسات الإفصاح المتبعة أو بسبب حالات عدم التأكد التي يمر بها العميل وفى هذه الحالة تتزايد إحتمالات تغييره .

ب- خلافات بين المراجع والعميل حول تطبيق المبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة:

قد يصدر عن المراجع تقريراً غير نظيف بسبب وجود خلافات لم تحسم بينه وبين العميل بشأن بعض المبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة وفى هذه الحالة تتزايد إحتمالات تغييره.

وفى هذا الصدد أشارت نتائج دراسة Krishnan،1994 أن الخلافات التي تحدث بين المراجع والعميل بشأن القضايا المحاسبية هو عامل هام يؤدى إلى تغيير المراجع، كما أوضحت دراسة أعدها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين عام 1979 بشأن تحديد أوجه الخلاف بين المراجعين والمنشأة التي قامت بتغيير مراجعيها، إتضح أنها ترتبط بوجود خلافات حول تقييم الأصول، توقيت الإعتراف بالإيرادات والمصروفات، وإجراءات المراجعة (السيد، 86،1996).

ج- مخالفة العميل للوائح والقوانين:

تعمل منشآت الأعمال في ظل قوانين وأنظمة تنظمها الدولةوكذلك يحددها النظام الأساسي لهذه المنشأة ويعتبر المراجع مسئولا عن الإفصاح عن حالات مخالفة المنشآت للوائح والقوانين طبقاً للمادة (6) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر مما يضطره إلى إصدار تقرير متحفظ وفى مثل هذه الحالات من المحتمل أن يؤدى ذلك إلى تغييره ومن هذا الصدد أشارت نتائج دراسة (Roberts et al,1990,227) إلى أن هناك دلالة إحصائية في الشركات التي خضعت للدراسة (271) شركة وتوصلت إلى أن إحتمالات تغيير المراجعين تتزايد فى حالة تقريره عن مخالفة المنشأة للقوانين والأنظمة السائدة.

3-7-3 العلاقة بين نوع التقرير وتغيير المراجع الخارجي:

قام Coe and Palmon،1982 بدراسة العلاقة بين نوع التقرير المراجعة وبين تغيير المراجعين بإستخدام أسلوب مربع كاي وقد قام الباحث في هذه الدراسة بفحص التقارير السنوية لـــ 494 شركة من اكبر الشركات الأمريكية وكذلك التقارير السنوية لـــ 566 شركة صغيرة خلال الفترة من 1973 حتى 1976 وقد تم فحص التقارير السنوية في كل سنة لتحديد نوع تقرير المراجعة الذي حصلت عليه الشركة، وما إذا كان قد تم عزل المراجع في أي سنة عقب حصول الشركة على تقرير بتحفظات جوهرية، وقد أشارت نتائج هذه الدراسة أيضا إلى وجود علاقة قوية بين نوع تقرير المراجعة وبين عزل المراجع، حيث يتم في معظم الأحيان عزل المراجع عقب إصداره لتقرير مراجعه بتحفظات جوهرية عن الشركة محل المراجعة.

ولقد قام Eichensher and Shields،1983 بإرسال قوائم إستقصاء للمديرين الماليين بجميع الشركات التي قامت بتغيير المراجع خلال سنتي 1976 - 1977في بريطانيا لتحديد العوامل التي أدت إلى عزل المراجع، وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن الخلاف على أتعاب المراجعة، وعدم وجود علاقة عمل طيبة بين المراجع وبين موظفي الشركة محل المراجعة كانت من بين الأسباب الرئيسية التي أدت إلى تغيير المراجع، كما أشارت نتائج هذه الدراسة أيضا إلى أن نوع تقرير المراجعة لم يكن من بين العوامل التي أدت إلى تغيير المراجع، لعل هذه النتيجة الأخيرة نتيجة متوقعة حيث أنه من الصعب على إدارة الشركة الإعتراف بأن عملية عزل المراجع كانت نتيجة لنوع تقرير المراجعة الذي حصلت عليه الشركة.

قام McConnell،1984 بدراسة 784 حالة تغيير مراجع خلال الفترة من 1974 وحتى 1978 لتحديد نسبة الحالات التي تم فيها تغيير المراجع بسبب الخلاف حول النواحي المحاسبية،

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن نسبة هذه الحالات بلغت 14% فقط من إجمالي الحالات التي تم فيها تغيير المراجع، وقد أوضح الباحث في هذه الدراسة أن النسبة الحقيقية للحالات التي يتم فيها تغيير المراجع بسبب الخلاف حول النواحي المحاسبية أكثر من ذلك بكثير لأنه في معظم الأحيان لا يتم الإفصاح عن أن التغيير قد تم بسبب الخلاف حول بعض النواحي المحاسبية ،حيث أن هذا الإفصاح ليس من صالح الشركة ولا المراجع، فبالنسبة للشركة فإن هذا الإفصاح قد يعد بمثابة تصريح ضمني أن إدارة الشركة قد عزلت المراجع لإحلاله بآخر أكثر تفهماً وعلى إستعداد لإصدار تقرير مراجعة أفضل من سابقه، أما بالنسبة للمراجع فقد لا يكون في صالحه الإفصاح عن أنه من ذلك النوع من المراجعين الذي تحدث بينهم وبين الشركات خلاف حول النواحي المحاسبية لأن هذه البيانات تنشر وقد يؤثر ذلك على فرص حصول المراجع على عملاء في المستقبل، ويلقي التعليق التالي الضوء على هذه الحقيقة "إن الحالات التي يتم فيها عزل المراجع بسبب الخلاف حول النواحي المحاسبية تمثل أكثر من الثلث، ومع ذلك هل يمكن إثبات ذلك؟! ذلك لأنه إذا كان هناك أي خلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول النواحي المحاسبية فإنه ليس في صالح أي منهما الإفصاح عن ذلك لأن هذا يعطي إنطباعاً سيئا عن كليهما، ومن هنا فإن عن طريق الإتفاق المشترك بين المراجع المعزول، وإدارة الشركة يتم إختلاق أي سبب أخر غير السبب الحقيقي لنشره" (خليفة ،1994، 222-223)

وهكذا من السابق نلاحظ أن تغير المراجع الخارجي يحمل الكثير من التفسيرات في ذهن القارئ فماذا عن الوضع في البيئة اليبية هل يقوم المستخدم اليبي بالتأثير من تغيير المراجع وهل يتوسع في التفسيرشأنه شأن المستخدمين في البيئات الأخرى .

الفصل الرابع

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

4-1 مقدمـــــــة:

تناولت الدراسة بالفصل الثاني المحاسبة والمراجعـــة كنظـــام اتصـــال للمعلومـــات المحاسبية ،وتعرض لتطور المحاسبة كنظام اتصال ،وأهداف النظام المعلومـــات المحاســـبي وأهداف التقارير المالية ، والمستخدمين للمعلومات والحاجة إلـــى بيانـــات غيـــر متحيـــزة ، والعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار بالنسبة للمعلومات ، وتناول الفصل الثالث الاســـتجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي من حيث ثلاث عوامل ،دور صـــياغة تقريـــر المراجـــع الخارجي في التأثير على سلوك مستخدمي التقرير ،والدلالات التفسيرية لفقـــرة الـــرأي فـــي التقرير النظيف للمراجع الخارجي, وأهم الاتجاهات الحديثة بشأن تدعيم الدور التأثيري لتقرير المراجع الخارجي ، وتطوير المحتوى الإخباري للتقرير ، وأهم أنواع التحفظات التـــي لهـــا تأثير على سلوك مستخدمي التقرير ، وآثر ظاهرة تغيير المراجع الخارجي علـــى مســـتخدم التقرير ، والعوامل المرتبطة بالتقرير ، العلاقة بين التقرير وتغيير المراجع الخارجي ، وكانت الدراسة تهدف للبحث في مدى تأثير هذه العوامل على استجابة مستخدم التقرير .

وعليه تمت صياغة الفرضيات للإجابة عن أسئلة الدراسة ويشمل هذا الفصل على توضيح أداة جمع البيانات (استمارة الاستبيان) المستخدمة في هذه الدراسة وتحليل البيانات المتحصل عليها , واختبار فرضيات الدراسة باستخدام أسلوب SPSS [Statistical Package For Scierees] واستخدمنا اختبار One Simple T- test ومن ثم التوصل الى مجموعة من النتائج والتوصيات

ويتضمن هذا الفصل الأتي **أولاً :الدراسة التطبيقـــية وأدواتـــها**

ثانياً : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً :/ الدراسة التطبيقية وأدواتها :

4-2 مجتمع الدراسة :

حيث أن الدراسة تهتم بالاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي, أي أنها تتركز على مستخدمي التقرير في الأجهزة المختلفة في مدن طرابلس بنغازي سرت ,الواحات ,الكفرة. وقد تم أخذ عينة متمثلة في موظفي قسم الائتمان بالمصارف التجارية الفرعية والأهلية , ومصلحة الضرائب , والهيئة العامة لتمليك الشركات والوحدات الاقتصادية العامة , و المراجعين التابعين لجهاز التفتيش و الرقابة الشعبية وقد تم توزيع 60 استبيان سلمت جميعها للمشاركين بالدراسة وأمكن الحصول على 55 استبيان تبين أن عدد المكتمل البيانات 51 استبيان وبهذا تكون نسبة الردود 91.7% تقريباً وهي نسبة تعد مقبولة إحصائياً.

جدول رقم (4-1)

جدول القوائم الموزعة والمستلمة من عينة المجتمع

البيان	استمارات موزعة	استمارات مستلمة	غير صالحة للتحليل	استمارات صالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
موظفي قسم الائتمان بالمصارف	20	19	3	16	%95
موظفو قسم الشركات بمصلحة الضرائب	15	14	-	14	%93
موظفي جهاز التفتيش والرقابة الشعبية	20	19	-	19	%95
الهيئة العامة للتمليك	5	3	1	2	%40
الإجمالي	60	55	4	51	%91.7

4-2-1 عينة الدراسة :

نظراً لصعوبة الاتصال بجميع مفردات مجتمع الدراسة الدراسة (المسح الشامل) , وخاصة الفئة المستهدفة للدراسة (مستخدمي المعلومات المحاسبية) لتعذر حصرهم , وكذلك صعوبة الاتصال بهم لذلك فقد تم الاعتماد على عينة من مجتمع الدراسة لإجراء الاختبار عليها, ومن ثم تعميم النتائج , واقتصرت عينة الدراسة على المستخدمين الذين أمكن تحديد عناوينهم , والاتصال بهم , والموجودين وقت الدراسة , ولأن مجتمع الدراسة غير متجانس , فقد اتبع أسلوب العينة الطبقية العشوائية , حيث يقسم المجتمع إلى طبقات وتؤخذ عينة عشوائية من كل طبقة ، وتستخدم هذه الطريقة كثيراً في الحياة العملية لدراسة السلوك وعند استخدام العينة

الطبقية . أي تقسيم المجتمع الأصلي إلى طبقات فإن حجم العينة يجب ألا يقل عن 30مفـردة ونظراً لاحتمال عدم رجوع بعض الاستبيانات فقد وزعت (60) (العمارى ,2003, 125)نقلاً عن (بانكروفت,أوسليفان, 1998, 102)

4-3 الأساليب الإحصائية :

- **أسلوب الإحصاء الوصفي** : ويقصد بالإحصاء الوصفي مجموعة الطرق الإحصائية التي تستخدم في جمع وعرض البيانات بالجدول أو الرسوم الهندسية , وقد أستخدم الحاسـوب في إجراء التحليلات الإحصائية الطويلة والمعقدة والذي يكون عادة مبـرمج لأداء عمـل معين وقد تم استخدام برنامج SPSS ,وبالاعتماد على التكرارات والنسب المئويـة وقـوة الاتجاهات للمتغيرات تم وضعها بالجداول
- **المتوسط الحسابي** : مجموع المفردات على عددها يعطي المتوسط الحسـابي ويكـون المتوسط الفرضي 3 حيث تم استخدام مقياس ليكرت بخمسة أبعاد .

توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة على بنود الإجابة للأسئلة ذات الصيغة الإيجابية

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

- **الانحراف المعياري** : ويكون الانحراف المعياري معبراً عن التشتت حيـث أنـه الجـذر التربيعي لمتوسط مربعات انحراف القيم عن متوسطها , وكلما قل الانحراف المعياري عن 1 صحيح كان دليلاً على تقارب إجابات المشاركين وإذا زاد عن 1 صحيح دل ذلك علـى تشتت في إجابات المشاركين .
- **تم استخدام** one Simple T-test لاختبار فرضيات الدراسة , ويكـون ذلـك بمقارنـة T المحسوبة مع T الجدولية , بهدف اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة وعلية نقبـل أو نرفض الفرضية عند مستوى معنوية 0.05 أي بمستوى ثقة 95%.
- **القرار الإحصائي (قرار الرفض أو القبول)** : ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية (عند مستوى معنوية 0.05), وتقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من t الجدولية , وكذلك ترفض الفرضية إذا كانت القيمة الاحتمالية (P) أصغر من مستوى المعنوية 0.05, وتقبل الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 (Sweeney, Williams , 1990, P347).

4-4 أداة الدراسة :

يستخدم الاستبيان بكثرة في الدراسات لأنه أنسب وسيلة مساعدة في جمع البيانـات عـن الظواهر الإجتماعية القابلة للقياس ,والاستبيان هو عدد من الأسئلة المحددة ترسل عادة بالبريد

أو اليد الى عينة من الأفراد ويطلب منهم الإجابة عنها كتابة فلا يتطلب الأمر شرحاً مباشراً أو تفسير من الباحث, وللاستبيان مجموع من المزايا والعيوب أهمها: (زكي , ياسين " 1992 . " 207-206) .

- **مزايا الاستبيان :**

1 – يعتبر الاستبيان أقل وسائل جمع البيانات تكلفة سواء في الجهد المبذول أو المال.

2 – يمكن الحصول على البيانات من عدد كبير من الأفراد عن طريقه وفي أقل وقت

3 – يتوفر للاستبيان ظروف التقنيين أكثر مما تتوفر لوسيلة أخرى نتيجة للتقنين في الألفاظ وترتيب الأسئلة وتسجيل الإجابات .

4 – يساعد الاستبيان في الحصول على البيانات التي قد يصعب على الباحث الحصول عليها إذا ما أستخدم وسائل أخرى .

5 – يوفر الاستبيان وقتاً للفرد للإجابة على أسئلة الاستمارة أكثر مما لو سئل مباشرة وطلب منه الإجابة عقب توجيه السؤال .

- **عيوب الاستبيان :/**

1 – يفقد الباحث إتصالة الشخصي بأفراد الدراسة .

2 – كثير من المصطلحات والكلمات تحمل أكثر من معنى مختلف للإفراد .

3 – لا يمكن استخدام الاستبيان إلا في مجتمع غالبيته تجيد القراءة والكتابة .

4 – عادة ما تشمل استمارة الاستبيان على أسئلة محددة , إذا لايمكن توجيه الكثير من الأسئلة لكي لا يتردد الأفراد في الإجابة عن الأسئلة .

5 – قلة العائد من الاستبيان.

6 – لا يمكن للباحث التأكد من صدق استجابات الأفراد .

4-4-1 تقسيم أسئلة الاستبيان:

تكون الاستبيان الخاص بالدراسة من جزئيين الجزء الأول من المعلومات العامة المتعلقة بالبيانات الشخصية للمشترك من مؤهل وتخصص عدد سنوات خبرة .

والجزء الثاني أسئلة تتعلق بمتغيرات الدراسة وتتكون من 25 سؤال وهي خاصة باختبار الفرضيات قسمت من السؤال 1الى 12 باختبار الفرضية الأولى :

يوجد غموض وتفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي .

ومن السؤال 13الى السؤال 17 باختبار الفرضية الثانية :

يصدر عن مستخدم التقرير ردود فعل غير متساوية حول الألفاظ التي تبين رأي المراجع الخارجي بصورة حقيقية , صادقة , عادلة , صحيحة, واضحة.

من السؤال 18الى السؤال 21 لإختبار الفرضية الثالثة :

يجد مستخدم التقرير أن استخدام كلمتي ماعدا وباستثناء تكون في حالتي أن المراجع متأكد أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .

وخصص السؤال 22 لاختبار الفرضية الرابعة :

يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ ويرجعه لوجود مفاوضات بين المراجع والإدارة حول التحفظ .

وخصص السؤال 23 لاختبار الفرضية الخامسة :

يرى مستخدم التقرير أن تغيير المراجع الخارجي يولد لدية تشكك اتجاه المنشأة مما يؤثر في قراره.

وخصص السؤال 24 لاختبار الفرضية السادسة :

يرى مستخدم التقرير أن انسحاب المراجع من عملية المراجعة يولد لدية شك في أداء المنشأة محل المراجعة حتى لو أصدر المراجع الجديد تقريراً نظيفاً.

وخصص السؤال 25 لاختبار الفرضية السابعة :

يرى مستخدم التقرير أن بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الخارجيين الذين يتحفظون على القوائم المالية بطرق مختلفة .

2-4-4 اختبار ثبات أداة الدراسة :

تم اختبار الصدق الظاهري للاستبيان عن طريق عرضها على بعض المستخدمين لتقرير المراجع الخارجي في مدينة سرت وهم عاملين بالمصارف التجارية ولوحظ عدم فهم الأسئلة مما أدى إلى أجراء بعض التعديلات الضرورية وبعد توزيع الاستبيان وجمعة تم اختبار ثبات المقياس عن طريق اختبار الفا كرنباخ حيث تم تطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة باستخدام برنامج Spss وقد تبين أن قيمة معامل الثبات الخاص بإجابات المستهدفين بالعينة لهم تساوي 79% وهذا المعدل يعد معاملاً مقبولاً إحصائياً وكان ذلك باستخدام معادلة الفا كرنباخ لاستخراج الثبات للاستبيان وهي :

$$\text{معادلة الفا كرنباخ} = \left(\frac{N}{N-1}\right)\left(1-\frac{\sum \partial^2 q}{\partial t^2}\right) = \alpha$$

α = معامل الثبات

I = مقدار ثابت

N = عدد البنود

$\partial^2 q$ = تباين كل بند من بنود المقياس

∂t^2 = تباين المقياس ككل

كما تم حساب صدق القياس باستخدام طريقة الصدق الذاتي (88.8%) والذي تم أحتسابة

$$V = \sqrt{\quad}$$

حيث أن :

V= درجة الصدق.

S = معامل الثبات (وهو هنا الفا كرنباخ).

ثانياً تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4- 5 تحليل البيانات :/

يتناول هذا الفرع من التحليل الوصفي للبيانات , بهدف التوصل إلى نتائج وصفية مبدئية حول فرضيات الدراسة واختبارها إحصائياً.

4-5-1 معلومات خاصة عن المشاركين (خصائص عينة الدراسة):

يستهدف الجزء الأول من الاستبيان معلومات عن المشاركين التي توضح خصائص المشاركين في الدراسة من مؤهلاتهم العلمية وخبراتهم العملية وتخصصاتهم ويمكن إيضاح ذلك من خلال التحليل التالي:

4-5-1-1 المؤهل العلمي :

يوضح الجدول (4-2) المؤهلات العلمية للمشاركين بالدراسة .

جدول رقم (4-2)

المؤهل العلمي للمشاركين بالدراسة

المؤهل العلمي	موظفي المصرف		موظفي الضرائب		موظفي الرقابة		موظفي التضليك		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
ماجستير	6	%37.5	-	-	1	%5.3	-	-	7	%13.7
بكالوريوس	4	%25	9	%64.2	18	94.7 %	1	%50	32	%62.8
معهد عالي	3	%18.75	3	%21.4	-	-	1	%50	7	%13.7
ثانوية	3	%18.75	2	%14.4	-	-	-	-	5	%9.8
الإجمالي	16	%100	14	%100	19	%100	2	%100	51	%100

نلاحظ من الجدول (4-2) أن ما نسبته 13.7% من إجمالي المشاركين الذين قاموا بتعبئة الاستبيان يحملون درجة الإجازة العليا الماجستير, وتتضمن هذه النسبة 37.5% بالمصارف التجارية , و5.3% من إجمالي المراجعين التابعين لجهاز الرقابة. 62.8% من إجمالي المشاركين بالدراسة من حملة درجة البكالوريوس ,وتتضمن هذه النسبة 25% من إجمالي موظفي المصارف التجارية و64.2% من إجمالي موظفي الضرائب ، و 94.7% من إجمالي موظفي

جهاز الرقابة و50% من إجمالي موظفي التمليك , وبذلك نجد أمن معظم المشاركين في الدراسة من حملة شهادة البكالوريوس كما يتبين من الجدول أن ما نسبته 13.7% من حملة شهادة المعهد العالي , ويمثل 9.8% من المشاركين خريجي الثانوية العامة ، وبذلك نجد أن المستخدمين المعلومات الواردة بالتقرير المراجع الخارجي ماعدا 5 ثانوية عامة غير متخصصة ، أي ما نسبته 90.2% يحملون البكالوريوس والماجستير و المعهد العالي من أجمالي المشاركين في الدراسة ونستنتج من ذلك أن أفراد العينة لديهم درجة مناسبة من الثقافة والدراية وهذا يرفع من مستوى الثقة في المعلومات والآراء المتحصل عليها من قبلهم بشكل يمكن الاعتماد عليه في تحقيق أهداف الدراسة .

4-5-1-2 **تخصص المشاركين :**

يوضح الجدول (4-3) تخصص المشاركين في الدراسة .

الجدول رقم (4-3)

تخصص المشاركين بالدراسة

التخصص	موظفي المصرف		موظفي الضرائب		موظفي الرقابة		موظفي التمليك		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
محاسبة	9	%56.25	7	%50	19	%100	1	%50	36	%70.5
اقتصاد	1	%6.25	2	%14.29	–	–	–	–	3	%5.9
إدارة أعمال	2	%12.5	3	%21.42	–	–	1	%50	6	%11.8
تمويل ومصارف	1	%6.25	–	–	–	–	–	–	1	%2
أخرى	3	%18.75	2	%14.29	–	–	–	–	5	%9.8
الإجمالي	16	%100	14	%100	19	%100	2	%100	51	%100

يبين الجدول (4-3) ما نسبته 70.5% من الأفراد المشاركين في الدراسة تخصصاتهم محاسبة، وتتضمن هذه النسبة 56.25% بالمصارف التجارية ، و50% منهم هم موظفي الضرائب ، 100% هم من موظفي الرقابة ، و50% هم من موظفي التمليك ، ونلاحظ أن نسبة المتخصصون في المحاسبة كانت 70.5% ويعود ذلك لطبيعة وظائفهم التي تتطلب هذا التخصص ، وكان وما نسبته5.9% من الإجمالي من المتخصصون في الاقتصاد,منهم 6.25% بالمصارف التجارية ، و منهم 14.29% موظفي ضرائب ، و 11.8% تخصصهم في مجال إدارة الأعمال ، تتضمن 12.5% من إجمالي موظفي المصارف ، و21.42% من إجمالي موظفي الضرائب , وكانت ما نسبته 2% من إجمالي المشاركين بالدراسة تخصصهم في مجال التمويل والمصارف، وهو موظف بالمصرف، وكان ما نسبته 5% من المشاركين يحملون مؤهلات أخرى غير متخصصة (ثانوية عامه) وبذلك نجد ما نسبته 90.2% من المشاركين من حملة التخصصات المحاسبة و الاقتصاد والإدارة والتمويل والمصارف , وهذا يؤهلهم للإجابة عن أسئلة الاستبيان في إدراكهم لما يعكسه تقرير المراجع الخارجي لديهم من آراء .

4-5-1-3 الخبرة العملية للمشاركين:

الجدول التالي يوضح الخبرة العملية للمشاركين بالدراسة .

الجدول رقم(4-4)

خبرة المشاركين بالدراسة

الخبرة	موظفي المصرف		موظفي الضرائب		موظفي الرقابة		موظفي التأمين		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
اقل من 5 سنوات	4	%25	3	%21.43	7	%36.84	-	-	14	%27.4
من 5 – أقل من 10 سنوات	5	%31.25	4	28.57	-	-	2	%100	11	%21.6
من 10 – أقل من 15 سنة	2	%12.50	1	%7.14	7	36.84			10	%19.6
من 15 فأكثر	5	%31.25	6	42.86	5	%26.32	-	-	16	%31.4
الإجمالي	16	%100	04	%100	19	%100	2	%100	51	%100

يشير الجدول (4-4) إلى توزيع المشاركين حسب خبراتهم ونلاحظ أن ما نسبته 27.4% تقل خبرتهم عن خمس سنوات ،وتتضمن ما نسبته 25% من إجمالي موظفين المصرف، و21.43% من إجمالي موظفي الضرائب ، وما نسبته 36.84% من إجمالي موظفي الرقابة ، وكانت ونسبة من تتراوح خبراتهم بين 5 سنوات وما فوق وتقل عن 10 سنوات لكل الفئات المشاركة في الدراسة كانت 21.6% تضمنت ما نسبته 31.25% من موظفي المصارف، و28.57% من إجمالي موظفي الضرائب ، بينما كان جميع الموظفين التابعين للهيئة العامة لتمليك الشركات والوحدات الاقتصادية تتراوح خبراتهم من 5 سنوات و 10 سنوات وهذا يعكس مدى خبراتهم في هذا المجال ،و كانت ما نسبته 19.6% من إجمالي المشاركين في الدراسة تتراوح خبرتهم من 10 سنوات وما فوق إلى أقل من 15 سنة ،31.4% إجمالي المشاركين ممن تزيد مدة خبراتهم عن 15 سنة وبذلك يمكن ملاحظة أن نسبة المشاركين التي تزيد نسبة خبرتهم عن 5 سنوات وما فوق هي 73% تقريباً (من 5 سنوات إلى أكثر من 15 سنة)وهذه يعني أن المشاركين يتمتعون بالخبرة الكافية في مجالهم ويعتبر ذلك ظاهرة حسنة وهذا يعني أنهم يمتلكون خبرة عملية لمعرفة مشاكل مهنة المراجعة وتمكنهم من أبداء رأيهم حول الموضوع .

4-5-2 تحليل الجزء الثاني:معلومات تتعلق بالاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي :

يتناول هذا الجزء تحليلاً وصفياً للبيانات الواردة في الجزء الثاني من الاستبيان المتعلقة بفرضيات الدراسة حول الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي لإظهار الإتجاة العامة للإجابات كمحاولة لتحقيق أهداف الدراسة وطلب من المشاركين الإجابة على كل سؤال وفقاً لمقياس ليكرت ،وفيما لي نعرض النتائج الإحصائية لآراء لمستخدمين

للتقرير فيما يتعلق بالأسئلة مع مراعاة أن موافق وموافق بشدة تشير في الإتجاة الإيجابي أي نحو تحقق فرضية الدراسة أما غير موافق وغير موافق بشدة تشير في أتجـــاة عـــدم تحقق الفرضيات في جميع الأسئلة ماعدا السؤال 4 و6 حيث تمـــت صـــياغتهما عكـــس الأسئلة الأخرى .

4-5-2-1 مدى موافقة المشاركين على تمييز مصطلحات التقرير بالغموض والفنية والتكرار

لتحليل وأختبار بيانات الفرضية الأولى تم تحليل البيانات المتحصل عليها من الاســـتبيان والموضحة بالجدول رقم (4 -5) وصفياً والتي تتضمن الأسئلة الخاصة بغمـــوض وفنيـــة تكرار الصياغة الخاصة بتقرير المراجع الخارجي , تبين الإجابـــات عـــن الأســـئلة آراء المستخدمين لتقرير المراجع الخارجي حول تميز مصطلحاته بأنها فنية مكـــررة يصـــعب فهمها من قبل مستخدم التقرير ويتم مقارنة المتوسطات بالجدول مع المتوسط الإفتراضي 3.000 وفق مقياس ليكرت فما يقل عن 3.000 يعنى رفض المشاركين وعدم موافقتهم على السؤال بينما من تزيد عن 3 فيعني موافقتهم على السؤال والمتوســـط الحســـابي = 3.000 فيعنى أن المشاركين يقفون موقف محايد من السؤال.

(الجدول رقم 4-5)

آراء المشاركين حول غموض مصطلحات صياغة التقرير

رقم السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تو الاتجاه %
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
1	6	11.8	26	50.9	5	9.8	13	25.5	1	2	3.45	1.06	22.5
2	9	17.6	30	58.8	6	11.8	5	9.8	1	2	3.80	0.91	40.0
3	4	7.8	25	49.0	5	9.8	12	23.5	5	9.8	3.21	1.18	10.5
4	2	3.9	15	29.4	9	17.6	19	37.3	6	11.8	2.76	1.12	(11.8)
5	4	7.8	16	31.4	10	19.6	18	35.3	3	5.9	2.99	1.11	0.5
6	3	5.9	17	33.3	3	5.9	20	39.2	8	15.7	2.74	1.24	(13)
7	3	5.9	22	43.1	6	11.8	20	39.2	-	-	3.15	1.27	7.5
8	9	17.6	32	62.7	7	13.7	3	5.9	-	-	3.92	0.74	46.0
9	12	23.5	11	21.6	11	21.6	15	29.4	2	3.9	3.31	1.24	15.5
10	15	29.4	23	45.1	5	9.8	8	15.7	-	-	3.88	1.01	44.0
11	25	49.0	22	43.1	3	5.9	1	2.0	-	-	4.39	0.69	69.5
12	19	37.3	24	47.1	5	9.8	3	5.9	-	-	4.15	0.83	57.5

نلاحظ من الجدول (4-5) في السؤال رقم (1) أن ما نسبته 62.7% موافقون (نسبة موافـــق بشدة وموافق على السؤال رقم 1) بإتجاه إيجابي قوته 22.5%, ومتوسط 3.45 أي أكبـــر مـــن المتوسط الافتراضي، وذلك يعني موافقة المشاركين على وضع تعديلات على ألفـــاظ تقريـــر المراجع الخارجي وفق معايير إعداد التقرير, كما وافق ما نسبته 76.4% بإتجاه إيجابي قوتـــه 40%على السؤال (2) أنه من المجدي تعديل بعض الألفاظ بالتقرير بألفاظ أكثـــر اســـتخداماً

وإفصاحاً عن وضع المنشأة محل المراجعة وهذا يعني أن تعديل بعض الألفاظ بالتقرير بألفاظ أكثر استخداماً ، وإفصاحاً أمر يوافق علية مستخدم التقرير كما نلاحظ أن المتوسط لهذا السؤال هو 3.8 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي 3.000, و بإنحراف معياري (0.91) ويشير ذلك لاتفاق في الآراء حول هذه الفقرة حيث أنه أصغر من واحد صحيح ، كما وافق ما نسبته 56.8% على السؤال (3) بإتجاه إيجابي قوته 10.5% بأن إضافة كلمة محايد إلى عنوان التقرير يزيد من ثقة المستخدم للتقرير، وهذا ما تم اقتراحهَ سابقاً من قبل لجنة معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي كاستجابة لمعالجة أوجه القصور بالتقرير ، وكان متوسطه 3.21 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي وهذا يعني موافقة المشاركين بالدراسة على أن إضافة كلمة محايد لعنوان التقرير تزيد من ثقته كمستخدم ، كما وافق ما نسبته 33.3% على السؤال (4) وهو أن تقرير المراجع الخارجي الحالي يعطي رأياً محايدا حول القوائم المالية و رفض (نسبة غير موافق وغير موافق بشدة) ما نسبته 49.1% بإتجاه سلبي قوته 11.8% وكان المتوسط 2.74 أي أقل من المتوسط الافتراضي وهذا يعني عدم قبول المشاركين في الدراسة بأن التقرير الحالي يعطي رأياً محايداً حول القوائم المالية ، كم كان الانحراف المعياري1.12 وهذا يعكس تشتت في الآراء بين المشاركين ، وعندما تم توجيه سؤال(5) بأن تقرير المراجع الخارجي لا يعطي الرأي المحايد حول عدالة القوائم المالية كانت الموافقة علية بنسبة 39.2% بإتجاه ضعيف 0.5% وكانت نسبة الرفض 41.2% وكان المتوسط 2.99 أي مساوي تقريباً للمتوسط الافتراضي وهذا يعني أن المشاركين يفضلون الوقوف موقف محايد من هذا السؤال .

وفي السؤال (6) عن مدى موافقة المشاركين بأن تقرير المراجع الخارجي يوفر ثقة كافية لمستخدم التقرير عن المعلومات المنشورة في القائم المالية وافق ما نسبته 39.2% ورفض ما نسبته 54.9% بإتجاه سالب قوته 13% وبمتوسط 2.74 أي أقل من 3.000 . وهذا يعني أن المشاركين يرون أن تقرير المراجع الخارجي لا يوفر الثقة الكافية لمستخدم التقرير حول المعلومات المنشورة في القوائم المالية .

وفي السؤال (7) عن مدى موافقتهم على أن المحتوى الإخباري للتقرير لا يتناسب مع احتياجاتهم كمستخدمين للتقرير وافق ما نسبته 49% ورفض ما نسبته 39.2% بإتجاه إيجابي قوتة 7.5% ، وبمتوسط 3.15 وهذا يعني عدم تناسب المحتوى الإخباري للتقرير مع احتياجات مستخدمة.

وفي السؤال(8) عن تفضيل المستخدم للتقرير لمصطلح " قمنا بمراجعة " على " قمنا بفحص" إذا يعتبرونه غير في المعنى وزاد في الفهم ، وكان ذلك أحد مقترحات لجنة معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لتعديل التقرير النمطي ومن الجدول نلاحظ موافقة

المشاركين على ذلك حيث وافق ما نسبته 80.3% بإتجاه إيجابي قوته 46%على أن مصطلح "قمنا بمراجعة" يغير ويزيد من الفهم، ويفضلونه على مصطلح " قمنا بفحص" ، ونلاحظ أن المتوسط كان 3.92 أي أكبر من المتوسط الافتراضي 3.000 وهذا يدل على موافقة المشاركين وكان الانحراف المعياري 0.74 أي أقل من واحد صحيح ويعني ذلك إجماع المشاركين على الموافقة على تفضيل مصطلح " قمنا بمراجعة " على مصطلح " قمنا بفحص" .

وفي السؤال (9) عن رأي المستخدم في أن تقرير المراجع الخارجي يتضمن مصطلحات فنية مكررة ونمطية يصعب على القارئ المتخصص فهمها، كانت الموافقة بنسبة 74.5% بإتجاه إيجابي قوتة 15.5%ورفض ما نسبته 33.3% وكان المتوسط 3.31 وبمقارنته مع المتوسط الافتراضي نجدة أكبر من المتوسط الافتراضي وهذا يعني صعوبة وصول التقرير إلى المراجعين أنفسهم والقارئ المتخصص في مجال المحاسبة والمراجعة .

وفي السؤال (10) عن رأي المستخدم في أن التقرير يتضمن مصطلحات فنية مكررة ونمطية يصعب على القارئ غير المتخصص فهمها ، كانت الموافقة بنسبة 74.5% ورفض ما نسبته 15.7% بإتجاة قوته 44% ، وبمتوسط 3.88 ونلاحظ أن نسبة الموافقة على السؤال (10) نفس نسبة الموافقة على السؤال (9) وهنا وافق المشاركون على أن تقرير المراجع لا يصل بشكل صحيح إلى القارئ غير المتخصص والمتخصص سواء بسواء وإن كان المتوسط في السؤال (10) كان 3.88 أي أن المشاركين كانت موافقتهم أكبر على عدم فهم القارئ غير المتخصص للتقرير بإتجاة إيجابي قوته 44%

وفي السؤال (11) عن أن نسبة الرضا لدى المستخدم ستكون أكبر إذا أدرج المراجع الخارجي في تقريره مصدر المعلومات والإيضاحات التي رآها المراجع ضرورية ، وافق ما نسبته 92.1% على أن المستخدم يفضل إدراج المراجع لمصادر معلوماته وبعض الإيضاحات وكان المتوسط 4.39 والانحراف المعياري 0.69 و بإتجاه إيجابي قوته 69.5% وهذا يعني وجود موافقة واتفاق على حاجة المستخدم للأكثر من التفاصيل الواردة بالتقرير

وفي السؤال (12)عن احتياج المستخدم لتفاصيل أكثر وتعريف المصطلحات المستخدمة وافق ما نسبته 84.4% بإتجاة إيجابي قوته 57.5 %وهذا يعني موافقة المستخدم للتقرير لتعريف المصطلحات وبعض الإيضاحات لمحتوى التقرير وكان المتوسط 4.15 وانحراف معياري 0.83 وهذا يعني إجماع في الاتفاق على تعريف بعض المصطلحات .

4-5-2-2 مدى موافقة المشاركين على استخدام بعض ألفاظ التي تبين رأي المراجع بالتقرير النظيف.

ولمعرفة مدى الاتفاق على الألفاظ التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقريره تم اختيار بعض المفاهيم في عرض رأي المراجع الخارجي بالتقرير النظيف والتي تعتبر أهم التعابير التي يعتمدها المراجع الخارجي في تقريره ومن تحليل البيانات يتبين التالي:

(الجدول رقم4- 6)

آراء المشاركين حول ألفاظ أبداء الرأي بالتقرير النظيف

رقم السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط	الانحراف المعياري	قوة الإتجاه
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
13	14	27.5	19	37.3	11	21.6	6	11.8	1	2	3.76	1.05	38.0
14	12	23.5	11	21.6	14	27.5	13	25.5	1	2	3.39	1.16	19.6
15	11	21.6	11	21.6	19	37.3	10	19.6	-	-	3.45	1.04	22.5
16	10	19.6	18	35.3	16	31.4	7	13.7	-	-	3.60	0.96	30.0
17	10	19.6	15	29.4	18	35.3	7	13.7	1	2	3.50	1.02	25.0

نلاحظ من الجدول (4-6) في السؤال (13) وكان عن تفضيل المستخدم إدراج فقرة "تشهد بأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة حقيقية المركز المالي " وافق ما نسبته 64.8% بإتجاه إيجابي قوته 38%على استخدام مصطلح حقيقية وكان المتوسط 3.76 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي وكذلك أكبر من المتوسطات الخاصة بالفقرات الأخرى وبالتالي نستنتج قبول هذا المصطلح من قبل المستخدم أكثر من المصطلحات الأخرى .

وفي السؤال (14) بتكرار نفس السؤال السابق ولكن بإستخدام مصطلح تظهر بصورة صادقة المركز المالي ، قبل ما نسبته 45.1% بإتجاة إيجابي قوته 19.6% وبمتوسط 3.39 وانحراف معياري 1.04 ويعني موافقة المشاركين ويوجد تشتت في الآراء.

وفي السؤال (15) بالسؤال عن استخدام مصطلح عادلة وافق ما نسبته 43.2% بإتجاة إيجابي قوته 22.5% ورفض ما نسبته 19.6%و بمتوسط 3.45 وهذا يعني موافقة المشاركين على استخدام هذا المصطلح ولكن يوجد تشتت في الأراء .

وفي السؤال (16) كان عن مدى موافقة المشاركين على استخدام مصطلح صحيحة في التعبير عن رأي المراجع النظيف وافق ما نسبته 54.9% بإتجاة إيجابي قوته 30.0% ورفض ما نسبته 13.7% وبمتوسط 3.60 وانحراف معياري 0.96 وهذا يعني اتفاق المشاركين على قبول هذا المصطلح .

وفي السؤال (17) كان عن مدى موافقة المشاركين على استخدام مصطلح واضحة وافق ما 49% بإتجاة إيجابي قوته 25% ورفض ما نسبته 15.7% وبمتوسط 3.50 وانحراف معياري 1.02 وهذا يعكس موافقة المشاركين على هذا المصطلح ، وهناك تشتت في آراءهم حول هذا المصطلح ونلاحظ أن موافقة المشاركين على المصطلحات كانت متفاوتة حيث كانت المتوسطات أكبر من 3.000 وكان أكبر متوسط للإجابات عن السؤال 13 حول مصطلح حقيقية وهذا يعني وجوده في المرتبة الأولى و يليه مصطلح صحيحة السؤال 16 ثم بالتوالي مصطلح واضحة17 وعادلة15 وصادقة 14 و نلاحظ أن ردود الفعل كانت مختلفة حول الألفاظ وهذا يعني أن المستخدم للتقرير يفضل استخدام مصطلح حقيقية على المصطلحات الأخر .

4-5-2-3 مدى موافقة المشاركين على أن وجود كلمة ماعدا وباستثناء يعني ذلك أنهم أمام تقرير سالب.

لمعرفة مبدئياً مدى إدراك مستخدم التقرير الفرق بين التقرير المتحفظ أو أنه بمجرد وجود تحفظ يعتبر نفسه أمام تقرير سالب

الجدول رقم (4-7)

آراء المشاركين حول الألفاظ المستخدمة عند تأكد أو عدم تأكد المراجع من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية

رقم العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط	الانحراف المعياري	قوة الإتجاة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
18	13	25.5	24	47.1	8	15.7	5	9.8	1	2	3.84	0.98	42.0
19	10	19.6	22	43.1	9	17.6	9	17.6	1	2	3.60	1.05	30.0
20	12	23.5	25	49.1	9	17.6	5	9.8	-	-	3.85	0.89	42.5
21	12	23.5	29	56.9	5	9.8	5	9.8	-	-	3.94	0.96	47.0

نلاحظ من الجدول(4-7) أن السؤال (18) عن مدى موافقة المشاركين أن استخدام كلمة " فيما عدا " تكون في حالة أن المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية وافق ما نسبته 72.6% بإتجاة إيجابي قوته 42% وهذا يعني أن المستخدم للتقرير لا يفرق بين التقرير السالب والمتحفظ وكان المتوسط 3.84 والانحراف المعياري 0.98 أي يوجد اتفاق بين المشاركين على اعتبار أن التقرير الوارد به عبارة ماعدا يكون المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .

وفي السؤال (19) عن مدى موافقة المشاركين حول استخدام " فيما عدا " في حالة أن التحفظ يكون غير مؤثر على عدالة القوائم المالية كانت نسبة الموافقة 62.7 بإتجاة إيجابي قوته 30%ورفض ما نسبته 19.6% وبمتوسط 3.60 وانحراف معياري 1.05 وهذا يعني أن المشاركين وافقوا على أن التقرير المتحفظ ليس تقريراً سالباً ولكن يوجد تشتت في الآراء ،ونلاحظ من

السؤالين السابقين أن المستخدم للتقرير لم يتخذ موقف واضح ووافق على السؤالين بصيغتهما المختلفة وإن كان موافقته على السؤال (18) كان أكبر من السؤال (19) .

وفي السؤال (20) عن مدى موافقة المشاركين على استخدام كلمة " باستثناء " في حالة أن متأكد من تأثير التحفظ وافق ما نسبته 72.6% بإتجاة إيجابي قوته 42.5%ورفض ما نسبته 9.8% وبمتوسط 3.85 وانحراف معياري 0.98 وهذا يعني موافقة المشاركين كذلك على أن مصطلح باستثناء يكون في حالة أن المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية، وكان هناك اتفاق في الآراء بين المشاركين على الموافقة .

وفي السؤال (21) عن مدى موافقة المشاركين على استخدام كلمة " باستثناء " في حالة أن المراجع غير متأكد من تأثير التحفظ ، وافق ما نسبته 80.4% بإتجاة إيجابي قوته 47% بمتوسط 3.94 وانحراف معياري 0.96 وهذا يعكس موافقة المشاركين والاتفاق في الآراء بينهم ونلاحظ أن جميع المتوسطات كانت أكبر من 3.000 وذلك يعكس موافقة المشاركين كما نلاحظ أن متوسط السؤال 21 " باستخدام كلمة باستثناء إذا كان المراجع غير متأكد من تأثير التحفظ " كان 3.9 , وكان أقل متوسط هو 3.6 الخاص بالسؤال 19" استخدام فيما عدا إذا المراجع غير متأكد من تأثير التحفظ" وكذلك نلاحظ متوسط كلاً من السؤالان 20 , 18 متقاربتان أي استخدام كلمتي باستثناء وماعدا في حالة كان المراجع متأكد من تأثير التحفظ حيث = 3.8 تقريباً وهذا يعكس أن المستخدم بمجرد إطلاعه على فقرة ماعدا أو باستثناء يعتقد أنه أمام تقرير سالب وهذا يتفق مع ما توصلت له دراسة شاهين وذكاء حيث توصلت إلى أن وجود تحفظ في التقرير يعني أن وضع الشركة سيء.

4-5-2-4 مدى موافقة المشاركين على تفسير تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها

(الجدول رقم4-8)

آراء المشاركين حول تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها.

رقم السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط	الانحراف المعياري	أداة النتيجة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
22	11	21.6	20	39.2	11	21.5	6	11.8	3	5.9	3.58	1.13	29

من خلال الجدول (4-8) بالسؤال عن رأي المشاركين في أن من المحتمل أن يكون تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها , يرجع لوجود هذا التحفظ حيث يوجد مفاوضات بين الإدارة والمراجع حول التحفظ ، وافق ما نسبته 60.8% بإتجاة إيجابي قوته 29% من المشاركين وكان المتوسط = 3.58 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي =3 وذلك يعكس موافقة المشاركين على أن المستخدم الليبي للتقرير يوافق على وجود علاقة بين التحفظ

الوارد في القوائم المالية وتأخر نشر هذه القوائم المالية وبرجعة لوجود مفاوضات بين الإدارة والمراجعة حول هذا التحفظ ونلاحظ أن الانحراف المعياري 1.1 وهذا يعكس التباين في الآراء.

4-5-2-5 مدى موافقة المشاركين على أن تغيير المراجع الخارجي يولد شكوك اتجاه المنشأة محل المراجعة .

الجدول رقم (4- 9)

أراء المشاركين حول تغيير المراجع الخارجي

رقم السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط	الانحراف المعياري	أدنى الاتجاه
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
23	13	25.5	22	43.1	3	5.9	11	21.6	2	3.9	3.49	1.13	24.5

من خلال الجدول (4-9) بالسؤال عن رأي المشاركين حول تغيير المراجع الخارجي الذي أجرى عملية المراجعة في السنة السابقة ،إلى مراجع جديد في السنة الحالية، يؤثر على قراره إتجاة المنشأة محل المراجعة، وافق ما نسبته 68.6% بإتجاة إيجابي قوته 24.5% ورفض ما نسبته 25.5% وكان المتوسط 3.49 أكبر من 3.000 وذلك يعكس موافقة المشاركين على أن تغيير المراجع الخارجي الذي أجرى عملية المراجعة في السنة السابقة، إلى مراجع جديد في السنة الحالية ، يؤثر في قرار مستخدم التقرير حول المنشأة محل المراجعة ، أي أن المستخدم للتقرير يتأثر بمجرد تغيير المراجع كما كان الانحراف المعياري 1.1 وهذا يعكس التباين في آراء المشاركين .

4-5-2-6 مدى موافقة المشاركين على انسحاب المراجع الخارجي يؤثر على قرار مستخدم التقرير بغض النظر عن رأي المراجع الجديد .

الجدول رقم (4-10)

أراء المشاركين حول انسحاب المراجع الخارجي

رقم السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط	الانحراف المعياري	أدنى الاتجاه
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
24	9	17.6	21	41.2	10	19.6	8	15.7	3	5.9	3.64	1.19	32.0

نلاحظ من الجدول(4-10) أنه بالسؤال عن رأي المشاركين حول انسحاب المراجع الخارجي من عملية المراجعة واستلام عملية المراجعة من قبل مراجع آخر، يولد لديك تشكك في أداء المنشأة محل المراجعة ،ولو أصدر المراجع الجديد تقريراً نظيفاً ، وافق ما نسبته 58.8% بإتجاة إيجابي قوته 32%ورفض ما نسبته 21.6% وكان المتوسط أكبر من المتوسط الافتراضي 3.000 حيث كان المتوسط 3.64 وهذا يعكس موافقة المشاركين على الربط بين

انسحاب المراجع من عملية المراجعة والشكوك الناتجة عنه في أداء المنشأة محل المراجعة حتى لو أصدر المراجع الخارجي الجديد تقريراً نظيفاً ويشير الانحراف المعياري لوجود تشتت في الآراء .

4-5-2-7 مدى موافقة المشاركين على أن بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الخارجيين الذين يتحفظون على القوائم المالية بطرق مختلفة.

الجدول (4-11)

آراء المشاركين حول عمل بعض الإدارات على تغيير مراجعيها المتحفظين

رقم السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط	الانحراف المعياري	قوة الاتجاه
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
25	12	23.5	27	52.9	4	7.8	7	13.8	1	.2	3.82	1.01	41

نلاحظ من الجدول (4-11) أنه بالسؤال عن رأي المشاركين في أن بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الخارجيين , الذين يتحفظون على القوائم المالية , وافق ما نسبته 76.4% بإتجاة إيجابي قوته 41%وكان المتوسط أكبر من 3.000 وعلية يعكس ذلك موافقة المشاركين على أن هناك شكوك حول الإدارات التي تعمل على تغيير مراجعيها المتحفظون على القوائم المالية ،ويكون المستخدم للتقرير متأثر بتغيير المراجع ويتوسع في شكوكه نحو الإدارة ، كما أن الانحراف المعياري كان أكبر من واحد صحيح وهذا يعكس تشتت في آراء المشاركين .

4-6 اختبار الفرضيات :/

بإستخدام أختبار One Simple T-test وذلك للوصول قاعدة تمكن من أتخاذ قرار قبول أو رفض الفرضية وهذا مايسمى بإختبار الفرضية ويكون ذلك بإحتساب T المحسوبة ومقارنتها مع قيمة T الجدولية عندى مستوى معنوية 0.05 ونتخذ قرار برفض فرضية العدم إذا كانت القيمة T الإحصائية المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية وفيما عدا ذلك نتخذ قرار قبول فرضية العدم .

ويتم أحتساب T بالمعادلة التالية :/

$$T = \frac{X-M}{S/\sqrt{n}}$$

حيث T هي المحسوبة

X= متوسط الإجابة الخاصة بعينة الدراسة

M= قيمة مسبقا يراد إختبارها

S= تباين العينة يستعان به بدل تباين المجتمع

N= عدد مفردات العينة

ولقد تم تطبيق الاختبارات بأستخدام spss لاحتساب T المحسوبة عند المتوسط المفترض (3.000) وفقا لمقياس ليكرت المستخدم في الاستبيان.

ويتم مقارنته P-vaiue مع 0.05 حيث اذا كانت 0.05 ≤ P-vaiue فإنه يتم رفض فرضية العدمHo وقبول H1

وإذا كانت 0.05 ≥ P-vaiue نقبل فرضية العدم ونرفض فرضية البديلة

4-6-1أختبار الفرضية الأولى :

ولاختبار الفرضية الأولى تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) : لا يوجد غموض ولا تفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي ."

الفرضية البديله(H1) :"يوجد غموض وتفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي ."

$$H0: M \leq 3.000$$
$$H1: M \geq 3.000$$

ولإثبات صحة أو خطأ هذا الفرض أجري اختبار (t) لعينة واحدة وجاءت النتائج كما يلي جدول رقم (4-12)

نتائج اختبار الفرضية الأولى One Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N-1	مستوى الدلالة	متوسط الأراء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الإحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
الفرضية الأولى	50	0.05	3.48	1.676	7.686	.000	قبول الفرضية

نلاحظ من الجدول (4-12) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلق بالأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى يساوي 3.48 وبمقارنته مع المتوسط الافتراضي نجد أنه أكبر من متوسط أداة القياس (3) , و بلغت قيمة T المحسوبة = 7.686 وهي أكبر من قيمة T الجدولية =1.676 وبمستوى (Pv=0.00) مما يدل على أن الألفاظ هي السبب الرئيسي الأكثر أهمية في الاستجابة السلوكية وبما أن القاعدة هي قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من أو تساوي قيمة T الجدولية ونرفض فرضية العدم إذا كانت قيمة Tالمحسوبة أكبر من أو تساوي قيمة Tالجدولية وبما أن الدلالة Pv=0.00 أي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية H1

وبناء عليه :/ نقبل بوجد غموض وتفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي ."

نرفض فرضية العدمoH: لا نقبل بوجد غموض وتفاسير متباينة في المصطلحات المستخدمة في صياغة تقرير المراجع الخارجي.

4-6-2 اختبار الفرضية الثانية:/

ولاختبار الفرضية الثانية تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) : يصدر عن مستخدم التقرير ردود فعل متساوية حول الألفاظ التي تبين رأي المراجع بصورة حقيقية , بصورة صادقة, بصورة عادلة , بصورة صحيحة ,بصورة واضحة .

الفرضية البديله(2H) :" يصدر عن مستخدم التقرير ردود فعل غير متساوية حول الألفاظ التي تبين رأي المراجع بصورة حقيقية , بصورة صادقة, بصورة عادلة , بصورة صحيحة ,بصورة واضحة .

جدول رقم (4-13)

نتائج اختبار الفرضية الثانية One Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N-1	مستوى الدلالة	متوسط الأداء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
الثانية	50	0.05	3.54	1.676	4.644	.000	قبول الفرضية

نلاحظ من الجدول (4-13) أن المتوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلق بالفرضية الثانية بلغ 3.54 وهو أكبر متوسط أداة القياس (3) ، وقد بلغت قيمة T المحسوبة = 4.644 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية =1.676 وبمستوى(Pv=0.00) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية , وبما أن القاعدة هي قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية ونرفض فرضية العدم إذا كانت قيمة Tالمحسوبة أكبر من قيمة Tالجدولية وبما أن الدلالة Pv=0.00أي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية 2H وهذا يعني أن نقبل الفرضية البديلة :يصدر من مستخدم التقرير ردود فعل غير متساوية حول ألفاظ التي تبين رأي المراجع بصورة حقيقية , بصورة صادقة, بصورة عادلة , بصورة صحيحة ,بصورة واضحة .

و نرفض فرضية العدم:H0: يصدر من مستخدم التقرير ردود فعل غير متساوية حـــول ألفاظ التي تبين رأي المراجع بصورة حقيقية , بصورة صادقة, بصورة عادلة , بصـــورة صحيحة ,بصورة واضحة .

4-6-3 اختبار الفرضية الثالثة :/

ولاختبار الفرضية الثالثة تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) : لا يجد مستخدم التقرير أن استخدام كلمتي ماعدا وباستثناء تكون في حالتي أن المراجع متأكد أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .

يجد مستخدم التقرير أن استخدام كلمتي ماعدا وباستثناء تكون في حالتي أن المراجع متأكد أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .

الفرضية البديلة(3H):

يجد مستخدم التقرير أن استخدام كلمتي ماعدا وباستثناء تكون في حالتي أن المراجع متأكد أو غير متأكد من تأثير التحفظ علىعدالة القوائم المالية .

جدول رقم (4-14)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة One Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N=I	مستوى الدلالة	متوسط الأراء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الإحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
الثالثة	50	0.05	3.81	1.676	8.971	.00	قبول الفرضية

تلاحظ من الجدول (4-14) أن المتوسط الحسابي بلغ 3.81 وهو أكبر مـــن متوســـط أداة القياس (3) وقد بلغت قيمة T المحسوبة = 8.971 وهي أكبر من قيمـــة Tالجدوليـــة =1.676 وبمستوى (0.00=Pv) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية , وبما أن القاعـــدة هي قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة Tالجدوليـــة , ونـــرفض فرضية العدم إذا كانت قيمة Tالمحسوبة أكبر مـــن قيمـــة Tالجدوليـــة وبمـــا أن الدلالـــة Pv=0.00أي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 فإننا نرفض فرضـــية العـــدم , ونقبـــل الفرضية الثالثةH3 :أي يجد مستخدم التقرير في البيئة الليبية أن استخدام كلمة ماعـــدا أو باستثناء في حالتي إذا كان المراجع متأكد من تأثير التحفظ أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية سواء نرفض فرضية العدمH0: :لا يجد مستخدم التقرير في

البيئة الليبية أن استخدام كلمة ماعدا او باستثناء في حالتي إذا كان المراجع متأكد من تأثير التحفظ أو غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية سواء.

4-6-4 اختبار الفرضية الرابعة :/

ولاختبار الفرضية الرابعة تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) : لا يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ ويرجعه لوجود مفاوضات بين المراجع والإدارة حول التحفظ .

الفرضية البديلة(4H):يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ ويرجعه لوجود مفاوضات بين المراجع والإدارة.

جدول رقم (4-15)

نتائج اختبار الفرضية الرابعةOne Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N-1	مستوى الدلالة	متوسط الأراء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الإحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
الرابعة	50	0.05	3.58	1.676	3.703	.001	قبول الفرضية

نلاحظ من الجدول (4-15) أن المتوسط الحسابي 3.58 أكبر متوسط أداة القياس (3) وقد بلغت قيمة T المحسوبة = 3.703 وهي أكبر من قيمة T الجدولية =1.676 وبمستوى (0.01=Pv) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية , وبما أن القاعدة هي قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة Tالجدولية ونرفض فرضية العدم إذا كانت قيمة Tالمحسوبة أكبر من قيمة Tالجدولية وبما أن الدلالة 0.01=Pvأي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية 4H وهذا أن يعني:

أنه يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ ويرجعه لوجود مفاوضات بين المراجع والإدارة حول التحفظ نرفض فرضية العدمOH : لا يجد مستخدم التقرير أن هناك علاقة بين تأخر نشر القوائم المالية ووجود التحفظ .

5-6-4 اختبار الفرضية الخامسة :

ولاختبار الفرضية الخامسة تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) : إن تغيير المراجع لا يؤثرعلى قرار مستخدم التقريـــر إتجـــاه المنشأة محل المراجعة إذ يولد لديه شك أتجاة المنشأة .

الفرضية البديلة(5H):إن تغيير المراجع يؤثر على قرار مستخدم التقرير إتجـــاه المنشـــأة محل المراجعة إذ يولد لديه شك أتجاه المنشأة .

جدول رقم (4-16)

نتائج إختبار الفرضية الخامسة One Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N-1	مستوى الدلالة	متوسط الأراء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الإحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
الخامسة	50	0.05	3.82	1.676	5.800	.00	قبول الفرضية

نلاحظ من الجدول (4-16) أن المتوسط الحسابي 3.82 أكبر متوسط أداة القياس (3) وقد بلغت قيمة T المحسوبة = 5.800 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية =1.676 وبمستوى (Pv=0.00) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية , وبما أن القاعدة هي قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة Tالجدولية ونرفض فرضية العدم إذا كانت قيمة Tالمحسوبة أكبر من قيمة Tالجدولية وبما أن الدلالة Pv= 0.00 أي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة5H: يؤثر تغيير المراجع على قرار مستخدم التقرير أتجاه المنشأة محل المراجعة نرفض فرضية العدم0H : لا يؤثر تغيير المراجع على قرار مستخدم التقرير أتجاه المنشأة محل المراجعة .

4-6-6 اختبار الفرضية السادسة :/

ولاختبار الفرضية السادسة تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) :لا يؤثر انسحاب المراجع على قرار مستخدم التقريـــر بغـــض النظر عن رأى المراجع الجديد .

الفرضية البديلة(6H):يؤثر انسحاب المراجع على قرار مستخدم التقرير بغض النظر عن رأى المراجع الجديد .

جدول رقم (4-17)

نتائج اختبار الفرضية السادسة One Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N-1	مستوى الدلالة	متوسط الأداء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
السادسة	50	0.05	3.49	1.676	3.076	.000	قبول الفرضية

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي 3.49 أكبر متوسط أداة القياس (3) وقد بلغت قيمة T المحسوبة = 3.076 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية =1.676 وبمستوى (Pv=0.00) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية , وبما أن القاعدة هي قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة Tالجدولية ونرفض فرضية العدم إذا كانت قيمة Tالمحسوبة أكبر من قيمة Tالجدولية وبما أن الدلالة Pv= 0.00 أي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 أي نقبل H6: يؤثر انسحاب المراجع على قرار مستخدم التقرير بغض النظر عن رأى المراجع الجديد .ونرفض فرضية العدمH0: لا يؤثر انسحاب المراجع على قرار مستخدم التقرير بغض النظر عن رأى المراجع الجديد.

4-6-7 اختبار الفرضية السابعة :/

ولاختبار الفرضية السابعة تمت صياغتها إحصائياً كمايلي :

الفرضية الصفرية (H0) : لا تعمل بعض الإدارات على تغيير مراجعيها الخارجيين الذين يحفظون على القوائم المالية.

الفرضية البديلة(7H): تعمل بعض الإدارات على تغيير مراجعيها الخارجيين الذين يحفظون على القوائم المالية .

جدول رقم (4-18)

نتائج اختبار الفرضية السابعة One Simple T-test

الفرضية	درجة الحرية N-1	مستوى الدلالة	متوسط الأداء	T الجدولية	T المحسوبة	القيمة الاحتمالية	نتيجة قبول الفرضية البديلة
السابعة	50	0.05	3.45	1.676	3.164	.000	قبول الفرضية

نلاحظ من الجدول (4-18)أن المتوسط الحسابي 3.45 أكبر متوسط أداة القياس (3) وقد بلغت قيمة T المحسوبة = 3.164 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية =1.676 وبمستوى (Pv=0.00) مما

يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبما أن القاعدة هي قبول فرضـــية العـــدم إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة Tالجدولية ونرفض فرضية العدم إذا كانـــت قيمـــة Tالمحسوبة أكبر من قيمة Tالجدولية وبما أن الدلالة Pv-0.00 أي أقل من المستوى المقبول لدينا 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة H7 وهـــذا يعنـــي أن نقبـــل أن مستخدم التقرير يرى أن بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الخـــارجيين الـــذين يحفظون على القوائم المالية و نرفض فرضية العدمH0: لا يرَ مستخدم التقرير أن بعـــض الإدارات تعمل على مراجعيها الخارجيين الذين يحفظون على القوائم المالية.

النتائج والتوصيات

النتائج :

1) يرى مستخدم التقرير أنه من المجدي تعديل بعض الألفاظ بألفاظ أكثر استخداماً وإفصاحاً عن وضع الشركة وفق معايير إعداد التقرير
2) يرى مستخدم التقرير أن تقرير المراجع الخارجي لا يوفر الثقة الكافية لمستخدمية حول المعلومات المنشورة عن القوائم المالية
3) يرى مستخدم التقرير أن المحتوى الإخباري للتقرير لا يتناسب مع إحتياجاته كمستخدم للتقرير .
4) يفضل مستخدم التقرير مصطلح قمنا بمراجعة على مصطلح فمنا بفحص إذ يوفر له ثقة أكثر .
5) يرى مستخدم التقرير أن التقرير يتضمن مصطلحات فنية مكررة ونمطية يصعب على القارئ غير المتخصص فهمها .
6) يحتاج مستخدم التقرير الى إدراج مصدر للمعلومات وإيضاحات التي يراها المراجع ضرورية .
7) يحتاج مستخدم التقرير الى تفاصيل أكثر وتعريف لبعض المصطلحات الواردة بالتقرير .
8) يفضل مستخدم التقرير مصطلح حقيقية في التعبير عن أبداء الرأي النظيف بالتقرير ويفضلة عن غير ويأتي بعدة مصطلحات صحيحة وواضحة وعادلة وصادقة بالترتيب .
9) يستجيب مستخدم التقرير للفظ " فيما عدا وبإستثناء ويعتقد أن المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية فهو يشعر بأنه أمام تقرير سالب .
10) يوحى تأخر نشر القوائم المالية المتحفظ عليها أن هناك مفاوضات تمت بين المراجع والإدارة وأن التحفظ كان أكثر جسامة .
11) يوحى تغيير المراجع الخارجي أو إنسحابة أنه يوجد خطب ما في القوائم المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة ولايدفع هذه الشكوك إصدار تقريراً نظيفاً من قبل المراجع الجديد .
12) يعتقد مستخدم التقرير أن هناك بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الذين يتحفظون على قوائمها بطرق مختلفة .

التوصيات :

1) أوصي بالتغلب على عقبات التوصيل للمعلومات عن طريق تقرير المراجع الخارجي بتحسين لغة التقرير والإبتعاد عن الألفاظ الدخيلة أو المصطلحات الفنية المعقدة التى لا يفهمها قارئ التقرير غير المتخصص وقد يجد المتخصص صعوبة في فهمها .
2) تطوير المحتوى الإخباري للتقرير سعياً وراء إرضاء مستخدم التقرير حيث إنه هو المستهدف من هذه الخدمة ولة الحق في معرفة التفاصيل التي قد تفيده في فهم الوضع المالي بصورة أكثر دقة .
3) أوصي بالعمل على وضع إطار نظري للمراجعة ووضع معايير مقبولة وتكون متعارف عليها لمزاولي المهنة.
4) أوصي بإدراج المراجع الخارجي لمصدر المعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية
5) أوصي بتحديد الأهمية النسبية لبعض الألفاظ التي يفضلها المستخدم الليبي و توفر له شعور بثقة أكبر في المعلومة الواردة بالتقرير.
6) أوصي بعمل ملاحق أو ملاحظات عن أسباب تغيير المراجع الخارجي أو إنسحابة وأن توضح بشكل مختصر الأسباب التي أدت لتغيير المراجع أو إنسحابة .
7) أوصي بالتعمق بدراسة أثر التحفظ على مستخدم التقرير الليبي على حدى والوقوف على أثر هذا التحفظ لمعرفة أكثر وأهم التحفظات تأثيراً وماهيتها وتحديد علاقتها بتأخر نشر القوائم المالية .
8) يجب على المراجعين التدريب المستمر ومتابعة تطورات التوصيل وأهم ما يمكن إضافته الى التقارير لتصبح أكثر فعالية وتوصيل للمعلومة .
9) زيادة وعي المستخدمين المعلومات المحاسبية ، بضرورة الرجوع لمتخصص في مجال المحاسبة والمراجعة للاطلاع على أوضاع الشركات التي يريد معرفة وضعها المالي .

المراجع العربية

أولاً الكتب:

1. ابوزيد، حسن محمد "دراسات في المراجعة" الجزء الاول ، طبعة ثالثة ، دار الثقافة العربية ,القاهرة سنة 1988.ص 114.
2. الفيومي ، محمد "نظم المعلومات المحاسبية مع التطبيق على قواعد البيانات" كلية التجارة, جامعة الاسكندرية, دار الجامعة ,الطبعة بدون, سنة 1999.ص. 90.
3. القماطي،سالم مفتاح "إمكانية إنشاء سوق في ليبيا دور المؤسسات والاسواق المالية في اعادة هيكلية الاقصاد" ص. 27.
4. الشماع ,خليل محمد حسن ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ، الاردن، دار المسيرة ، طبعة ثالثة ، سنة 2002ف ,1423 و.ر .ص 278.
5. اللوزي، موسى "التطوير التنظيمي اساسيات ومناهج حديثة" ، جامعة الاردنية ، دار وائل للنشر ، عمان ، طبعة الاولى, سنة 1999اف.ص 61-62 .
6. السلمي، على "السلوك التنظيمي" دار الغريب للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ,سنة 2003ف.ص.255.
7. التميمي، هادى "المدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" مركز كحلون للكتب ,عمان, الطبعة بدون ، سنة 1998.ص.185.
8. الخطيب، جمال "تعديل السلوك الانساني" دليل العاملين فى المجالات التربوية والتنسيق والاجتماعية ، مكتبة الفلاح للنشر ، الطبعة الرابعة ، سنة 1421 هـ. 2001ف.ص 17.
9. الفداغ، الفداغ "المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول" ، دار المضيق ، الطبعة الثانية ، سنة 2002ف.ص 12.
10. السيد,مصطفى " نظام المعلومات المحاسبي ".دار الجامعة الاسكندرية, طبعة بدون ,1987اف .ص.21.
11. الكلادة ، ظاهر ، محفوظ جودة " أساليب البحث العلمي " الأردن دار زهران 1999 ، ص 150.
12. ثناء ,على القباني "نظام المعلومات المحاسبية" ، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2002-2003.ص.9 .

13. جمعة، احمد حلمى "مسئولية المدقق بشأن التقرير عن القوائم المالية عند التطبيق معايير التدقيق الدولية , جمعية مدققى الحسابات القانونيين الاردنيين , عدد 49 لسنة 2002.ص 19-23

14. حنان، رضوان حلوة " الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة" مكتبة الثقافة للنشرة ,سنة1996.ص. 267.

15. رضوان، عبدالباسط "المحاسبة الادارية والموازنات" دار الاسراء للطباعة ,2005 طبعة بدون.ص.7-21.

16. زكي _ محمد ياسين " منهج البحث العلمي " دار الاسكندرية, طبعة بدون, سنة 1992ص .207-206.

17. على عبدالوهاب نصر "المراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة" دار نشر, الطبعة بدون, سنة 2002. ص19. 200.

18. عبدالله، أمين خالد "علم تدقيق الحسابات " دار وائل للنشر, الطبعة بدون, سنة 2000.ص 231-211.

19. نور، احمد "مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرفية" دار الجامعيه , الطبعة بدون ,سنة 2003ف.ص. 49-56.

20. وليم توماس امر سون هنكى – تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد "المراجعة بين النظرية والتطبيق" , دار المريخ , المملكة العربية السعودية , طبعة بدون 1989 .ص. 29-89.

ثانياً : الدوريات والمجلات العلمية

1. أبو الحسن , على أحمد " الاسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني " دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية " الإدارة العامة " , مجلة المال والتجارة ,يناير عدد 193 , 1993 ص.39.

2. أرسانيوس، بدر "تأثير عوامل الخطر البيئة على الحكم الشخصى للمراجع الخارجى للتقرير عن التقديرات المحاسبة وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية", دراسة اختبارية, مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الأدارية) , جامعة القاهرة , كلية التجارة ببنى سويف , القاهرة , سنة (9) العدد 1 مارس 1999.ص.21.

3. الكيلانى، عبدالكريم الكيلانى "الربط بين المحاسبة واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى البلدان النامية" ,البحوث الاقتصادية ,المجلد الثانى , العدد الاول ,ربيع 1990.

4. السيد، هشام عبدالحي " الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين في الواقع المصري" مجلة الدراسات المالية والتجارية, عدد الاول , يناير 1996 , السنة السادسة , جامعة التجارة بني سويف.ص.55-93.

5. العراقي , العراقي "دور التقارير المالية المنشورة في تنشيط سوق الاوراق المالية " المجلة العلمية لكلية التجارة , جامعة أسيوط , العدد 14 سنة, الثامنة ديسمبر 1988.ص.111-160.

6. الباحث مجهول "تطوير المحتوى الاخباري لتقرير مراجع الحسابات الخارجي -مدخل تحسين الافصاح المحاسبي لشركات القطاع في الاعمال المصرية" دراسة تطبيقية , المجلة العلمية لكلية التجارة , جامعة أسيوط ,عدد (22) ديسمبر 1995 السنة الخامسة عشر, ص.116-142.

7. السيد، هشام عبدالحي "الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة في المراجعة في الواقع المصري" , مجلة الدراسات المالية والتجارة , كلية تجارة بني سويف , عدد (1) يناير 1996 سنة (6).ص.55-93.

8. خليفة ,ذكاء محمد "العلاقة بين نوع تقرير المراجعة وعزل المراجع في ظل عدم وجود لجنة للمراجعة بالشركة وأثر ذلك على استقلال المراجع" المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الأزهر ,العدد 20 يوليو 1994 ,ص.211-240.

9. ذبيات، على عبدالقادر "الدلالات التفسرية لفقرة الرأى فى التقرير النظيف لمدققى الحسابات الخارجي" , دراسة ميدانية من وجهة نظر مديرى الشركات ومدققى الحسابات الخارجين فى الاردن , مجلة الدراسات و العلوم الادارية , المجلد 31 العدد (2) لسنة 2004 تصدر عن الجامعة الاردنية , عمان.ص.259-276

10. ذيبيات، على عبدالقادر "بنية فجوة التوقعات فى التدقيق واسبابها" مجلة الدراسات و العلوم الادارية , المجلد 30 العدد (1) سنة 2003ف , جامعة الاردنية , عمان.ص.108-128.

11. شاهين ,إبراهيم عثمان "الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي" المجلة العلمية لكلية التجارة , جامعة حلوان, المجلد 11 العدد 3-1 لسنة 1987.ص.10-21

12. الغنيمي، هانى "استخدام اساليب المراجعة التحليلية – لترشيد إداء الفحص المحدود للتقارير الدورية" مجلة الدراسات المالية والتجارة ,العلوم الإدارية , عدد (2) يوليو 1996 , سنة سادسة.ص. 23.

ثالثاً: مراجع أخرى:

1. ناجى .على مسعود "تقييم تقرير المراجع الخارجي فى ليبيا" رسالة ماجستير غير منشورة , كلية الاقتصاد , جامعة قاريونس , لسنة 1997.ص. 54-80.

2. موسى ،علي محمد "استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاريونس ، لسنة 1992م. ص . 79-86.
3. شريعة ،ابوبكر فرج "مسئولية المراجع الخارجي في ليبيا" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاريونس ، لسنة 1994.ص. 50-60.
4. العمارى. إمبأركة سالم "فجوة التوقعات بين مراجعى الحسابات ومستخدمية المعلومات في ليبيا أسبابها والإسلوب المقترح لتضييقها" رسالة ماجستير غير منشورة_كلية الاقتصاد ، جامعة قاريونس سنة 2003.ص. 59-70.
5. قانون جهاز الرقابة الشعبية رقم (11) لسنة 1425 ميلادية العدد 4 ص 182-185.
6. قانون رقم (13) لسنة 1371او.ر بتقرير بعض الأحكام في شأن التفتيش والرقابة الشعبية والتطهير ص 8-15.
7. معيار المراجعة المصري رقم (100) لسنة 2000 ف ص 13 .
8. النشرة الإقتصادية الصادرة عن مصرف ليبيا المركزي " التطورات المصرفية والنقدية في الإقتصاد الليبي خلال الفترة (1993- 2000) الربع الرابع ، 2001ف ، المجلد 41 ص 5-10.
9. الزبيدى، محمد "خصائص المعلومات المحاسبة وفق FASB" 2002.ص 27-28. 2005/12/24 ف. www. Googl.com

المراجع الإنجليزية

Books:

1. Anderson, Sweeney , Williams , Statistics for business and economics, West publishing company , 1990.p347

2. Adey L." The Audit Report "Subject to ..." Misunderstanding? Accountancy. 1981 .pp , 57-58

3. Porter, B. Principles of Extern ad Auditing in New Zealand The Dunmore New Zealand.1992.p227

4. Parker. R.H. and Yamey.B.S Accounting History: Some British Contributions, Clarendon Press Oxford. 1994.pp 60-64

5. Chambers R.J. and Wolnizer P.W." A True and Fair view of Position and Results. The historical Back road Accounting. Business and Financial history 1 (2) 1991.pp 197-213

6. George Cochrane, The Auditors Report: Its evolution in U.S.A, edited by Carmichael, D.R. and Willingham, "Perspectives in Auditing 1975"pp 16-34

7. Chastney, R.J. "True and Fair view history meaning and Impact of the 4th directive occasional Institute of Chartered Accountints in Engiand and wales London. 1975 . P.6

8. Carmichael,DR and Winters, A 1982 The Evolutien of the Audit Reporting: In Nochols, PR. And Stettler H.F (Eds), sy mposium. VI: Proceedings of the 1982. Touche.p.20

9. Davis. S.W. Menon Kishnagcpal and Gargth Morgon "The Imax that have shaped Accounting theory" accounting organizations and society vol 7 No. 4,pp35-160

10. Dicksee LR "Auditing A Practical Mannal for Auditors "18th ed., Gee and Co., London. . 1967.pp19-23

11. Hatherly .D.J and Skuse P C B: "Audit Reports Edited" by Kent D Sharer. M and Turley S In: "Current Issues in Auditing" (London: Harper and Row Publishers 1985) pp 135

12. Hatherly, D.J and Skuse P.C.B." Audit Reports, in Sherer M. and Turley, S. (Eds), Current Issues in Auditing, Paul. Chapmen London . 1991.pp115-130

13. Humphrey, C.G." Audit Expectations in Sherer M. and Turley, S. (Eds), Current Issues in Auditing 2nd cd, Paul Chapman Publishing Ltd London.1991.pp .3-21

14. Herdman., R.K and R.D Neark" the SEC is Changing the Rules for Changing Auditor's Financial Executive vol.9 No. 3 July – August 1988.pp.13

15. Gee J.G The Expectations Game" Regulation of Auditors by Government and the Profession, Gritical Perspectives on Accounting, 2 (1) 1991.pp.107-82

16. Ross/University of Kansas sysmposinm on Auditing Proolems University of Kansas.1991.pp.1-20.

17. D. Sherer M. and Turley.S "Audit Reports" edited by kent in : "Current Issues in Auditing" London: Harper and Row Publishers 1991.p.49

18. Sikka.P.. Audit Policy Making in the VK" The Case of The Auditor's Considerations in Respect of Going Concern Enropean Accounting Reuiew, 1 (2). 1992.pp392-349

periodicals:

1. Bailey III. Joseph. M. Bylinski and Michael.D Shields. "Effects of Audit Report Wording chang on the Perceived Message. Journal of Accounting Research vol. 21 No.2 Autumn 1983. Printed in U.S.A ,pp 369-355.

2. Belkaoni " Accounting and Language Journal of Accounting Literature vol. 1 No 8. . 1989 .pp 281-292

3. Chow, Chee W. and Rice Steven J. Rice "Qualified Audit Opinions and Share Prices an Investigation "Auditing A Journal of Pracitee and Theory vol. 1 No. 2 winter 1982pp35-53.

4. Chow, Chee W. and Rice Steven J. Rice "Qnalified Audit Opinions and Auditor Switching" The Accounting Review. Vol.LIVII. No. 2 April 1983.pp 326-334

5. Guy D. and Sullivan. I.. The Expectations Gap Auditing Spandards, Journal of Accountancy vol 4 No4.1988.pp36

6. Firth, Michael "Qualified Audit Reports : Their Impact on Investment Decisions" The Accounting Review vol.LIII, No. 3, July 1978.pp 650-642

7. Fried and Allen Schiff "CPA Switches and Associated Market Reactions" The Accounting Review. Vol III No. 2 April 1981.pp.341-326

8. Framcies Jere R. and Earl R Wilson Auditor Changes: Ajoint That of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation the Accounting Review.vol 3 No 1 October 1981.pp.668

9. Hofstedt, Thomas R. and Kinard James C, : "A strategy for Behavioral Accounting Research" The Accounting Review, vol. No. 1 January 1970 pp 43-33

10. Hofstedt, Thomas R. and Kinard James C. "A Strategy for Behavioral Accounting Research" The Accounting Review, vol.III No.1 January 1970 pp 43-33.

11. Jesse F. Dilard and Paniel L. Jensen "The Auditor's Report" An Analysis of Opinion. The Accounting Review vol. II No. 4 October 1983.pp.787-798.

12. Rutherford B.A. The True and Fair view Doctrine: A search for Explication, Journal of Business Finance and Accounting.vol 5 No 8 1985.pp.483-494.

13. Stacy.G True and Fair view: A UK auditor's perspec tive the Europeon Accounting Rieview 1(2). 1997.pp.705

14. Smith Apuditor "Subject to.." Opinions, Disclaimers, and Auditor Changes Auditing – A Journal of Practice Theory vol. 6 No. 1 Fall 1986.pp95-108

15. Simon. D.T and Jeer R Frances in the Effects of Auditor Change on Audit Fees: Test of Price Cutting and Price Recovery the Accounting Review. vol II No 2 April 1988.pp.267

16. Whittred ;G;P:Audit Qualification and the Ti,eliness of corporate Annual Reports , the Accounting Rreview ; vol Mlv/NO4 October1980.pp577-563

17.Willims, David D "The Potential Determinants of Auditor Change Journal of Business Finance and Accounting vol 1 No 3 . Summer 1988.pp.243-230

Governance vol

1. American Institute of Certified Public Accountants Auditing Standards Executive Committee, Statement (New York: AUCPA 1973)

2. McGee. A. the Trul and Fair view. Debate: P Study in the legal Regulation of Accounting the Modern Law. 1991.pp.83-107

3.Auditing "Practices committee true and fair APC" londan1978. pp 60-63

الملحـــــق

الإستبيـــان

الجزء الأول :/ المعلومات العامة

يرجى التكرم بالإجابة عن الأسئلة وذلك بوضع علامة (/) أمام الفقرة المناسبة :/

1. **المؤهل العلمي :**
   - دكتـــــوراه ( )
   - ماجستـــــير ( )
   - بكالـــوريـــوس ( )
   - ثانوية عامـــة ( )

2. **التخصص:**
   - محاسبـــــــة ( )
   - إدارة أعمـــــال ( )
   - اقتصـــــــاد ( )
   - تمويل ومصارف ( )
   - تخصص آخر يذكر( )

3. **عدد سنوات الخبرة في مجال عملك الحالي:**
   - أكـــــــثر مـــــن 15 سنـــة ( )
   - من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنـــة ( )
   - من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ( )
   - أقـــــــل مـــن 5 سنـــــوات ( )

ثانياً : بيانات تتعلق بمغيرات الدراسة :

الرجاء قراءتها جيداً ثم وضع علامة " / " في الخانة التي تعبر عن رأيك بما هو قائم حالياً :

السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أقترح وضع تعديلات على تقرير المراجع الخارجي وفق معايير إعداد تقارير المراجع					
أترى من الجدي تعديل بعض الألفاظ بالتقرير بألفاظ أكثر استخداماً وإفصاحاً عن وضع المنشأة محل المراجعة ؟					
أتوافق على أن إضافة كلمة محايد إلى عنوان التقرير يزيد من ثقة المستخدم في التقرير .					
أتوافق على أن تقرير المراجع الخارجي الحالي يعطي رأياً محايداً حول عدالة أو عدم عدالة القوائم المالية .					
أتوافق على أن تقرير المراجع الخارجي الحالي لا يعطي الرأي المحايد حول عدالة أو عدم عدالة القوائم المالية .					
أتوافق على أن تقرير المراجع الخارجي يوفر ثقة كافية لمستخدم التقرير عن المعلومات المنشورة في القوائم المالية .					
أتوافق على أن المحتوى الإخباري للتقرير لا يتناسب مع احتياجاتك كمستخدم للتقرير .					
أتفضل مصطلح " قمنا بمراجعة " على " قمنا بفحص " حيث تعتبره غير في المعنى وزاد في الفهم .					
أتعتبر أن تقرير المراجع الخارجي يتضمن مصطلحات فنية مكررة ونمطية يصعب على القارئ المتخصص فهمها .					
أتعتبر أتقرير المراجع الخارجي يتضمن مصطلحات فنية مكررة ونمطية يصعب على القارئ غير المتخصص .					

السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أتوافق على أن نسبة الرضا لديك ستكون أكثر إذا أدرج المراجع الخارجي في تقريره مصدر المعلومات والإيضاحات التي رآها ضرورية					
أتوافق على أن من المهم نشر التفاصيل اللازمة وتعريف المصطلحات المستخدمة في التقرير إذ أنك تحتاج لشرح أكثر .					
أتفضل أن تدرج الفقرة التالية بالتقرير النظيف " نشهد بأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة حقيقة المركز المالي .					
أتفضل أن تدرج الفقرة التالية بالتقرير النظيف " نشهد بأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة صادقة المركز المالي .					
أتفضل أن تدرج الفقرة التالية بالتقرير النظيف " نشهد بأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة عادلة المركز المالي .					
أتفضل أن تدرج الفقرة التالية بالتقرير النظيف " نشهد بأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة صحيحة المركز المالي					
أتفضل أن تدرج الفقرة التالية بالتقرير النظيف " نشهد بأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة واضحة المركز المالي					
أتفضل استخدام كلمة " فيما عدا " إذا كان المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية					

السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أتفضل استخدام كلمة " فيما عدا " إذا كان المراجع غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية					
أتفضل استخدام كلمة"باستثناء " إذا كان المراجع متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .					
أتفضل استخدام كلمة "باستثناء " إذا كان المراجع غير متأكد من تأثير التحفظ على عدالة القوائم المالية .					
تجد أن من المحتمل أن يكون تأخر نشر القوائم المالية يرجع لوجود تحفظ بتقرير المراجع الخارجي حيث يوجد تفاوض بين الإدارة والمراجع .					
أتجد أن تغيير المراجع الخارجي الذي أجرى عملية المراجع في السنة السابقة إلى مراجع جديد في السنة الحالية يؤثر على قرارك اتجاه المنشأة محل المراجعة .					
أتجد أن انسحاب المراجع الخارجي من عملية المراجعة واستلام عملية المراجعة من قبل مراجع أخر يولد لديك تشكك في أداء المنشأة محل المراجعة حتى لو أصدر المراجع الجديد تقريراً نظيفاً .					
أتجد أن بعض الإدارات تعمل على تغيير مراجعيها الخارجين الذين يتحفظون على القوائم المالية.					

انتهت الأسئلة

Al tahadi University
The faculty of economic

Department of accounting

The behavioral response of the external Auditor report

Prepared by

Faten Khalid Tamem

Supervised by

Dr.Abd al Aziz Ebaid Abu Baker

This research is submihed as complementary requirements to obtain M.SC in accounting.

5/9/2007

Abstract

This study concentrates on the external Auditor report in terms of the effects that can be negative on the decision of report's user such as report language, discretions and replacement of the external Auditor; this can make reasonable effects over the repot user.

It aims to provide a new concept of the audition as a communication system for the data and to study the distance of the effects might result out of making the report, in addition to the discretions within, and replacing the external Auditor.

In order to achieve the aim of the study and to provide answers for its questions the researcher mad some proposals as follows:

- There is a confusion and different interpretation in the expressions used in the report by the external Auditor.
- The report user has different reactions regarding the expressions that show the Auditor views such as actual, honest, fair, accurate and clear.
- The report user finds out that using the words " unless and except " by the Auditor, happens when the Auditor is sure or unsure of the discretions effect the fairness of financial Statements.
- The report user is relating between delaying the reveal of the financial rolls and the discretions. In fact, he refers this to the negotiations between the Auditor and the management about the distance of discretions.
- Replacing the external Auditor by the firm could effect the decision of report user and leads to suffusions against the firm.
- Withdrawal of the Auditor from the audition also could affect the decision of report user regardless the view of the new Auditor.

- The report user see that some managements are responsible for the absence of their external Auditor who reserve the financial rolls in different ways.

The researcher condsiders the descriptive methodology is a suitable method for the humanities so; it is uses in this research. Some books, periodicals and previons studies are uses in this study to formulate the theoretical side. The main data has released from a questionnaire journal that designed and analyzed thru (SPSS) way by applying the arithmetic means, standard deviation and T. test.

Study lirnits:-

The study limits involve the cities, which are in the study community like "Tripoli, Benghazi, Sirte, Al Kofra and Alwahaat ".

The researcher took from the community a sample of the groups that have relation with the external Auditors report like commercial banks, tax administration, conveyance administration and the general peoples control organization.

The study had the following results:-

- There is confusion in the reports information, because the words and expressions used in the report have symbolic and technical features. The reader who uses the report in the Libyan medium cannot understand many expressions.
- There is no difference between the report user in the Libyan medium and in other mediums. He/ she cannot find a difference in using words like: "actual, honest, fair, accurate and clear". He / she use the word "actual" which make him/ her feel more confident than the others do.
- When there are discretions in the financial Statements, the report user in the Libyan medium feels that there is a problem affect the fairness of the financial rolls. As we know if the discretions affect the fairness of the financial rolls, there will not be a reserved report but a negative report. However, the Libyan users consider them the same.

- The report user in the Libyan medium expands in explaining the discretions mentioned in the report about the financial rolls and the delay of revealing these rolls. He / she build a relation between delaying the reveal of the financial rolls and the discretions.
- He / she make a connection between the external Auditor and his / her decision about the firm that is responsible for the audition. He / she expects that when the external Auditor makes a negative or reserved report so the firm administration which is responsible for the examination will replace him / her.