دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق – دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة–

The role of the Algerian Auditing Standards in reducing the audit expectations gap –An exploratory study of the opinions of auditors and accountants in Algiers–

حابي أحمد[1]، جاب الله عبد الرحمان[2]

Ahmed Habi[1], Abderrahmane Djaballah[2]

[1] جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، habi.ahmed@univ-alger3.dz

[2] Université du Québec en Outaouais (كندا)، abderrahmane.djaballah@uqo.ca

تاريخ الاستلام: 2020/09/01 تاريخ القبول:16 /2021/07 تاريخ النشر: 2021/07/29

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، وذلك من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم إستبيان إلكتروني لعينة متكونة من 85 محافظ حسابات وخبير محاسبي، وتحليل البيانات التي جمعت من خلاله باستخدام أسلوب الإحصائية الوصفية، واختبار(ت) للعينة الواحدة. أظهرت النتائج أن المشاركين في هذه الدراسة إتفقوا على وجود فجوة توقعات في الجزائر، وهي نتاج عن عدم توافق توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء محافظي الحسابات. وأن أسباب هذه الفجوة ترجع إلى ثلاث أطراف، والمتمثلة في أولا مستخدمو القوائم المالية، ثانيا محافظي الحسابات، وثالثا الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق. كما أنهم إتفقوا بشدة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم إلى حد كبير في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق، محافظي الحسابات.

تصنيفاتJEL: M42, C83.

Abstract

This study aims to identify the role of the Algerian Auditing Standards in reducing the audit expectations gap from the point of view of auditors and accountants in Algiers. To achieve this, we administrated an online survey to a sample of 85 auditors and accountants via their emails, and the obtained data is analyzed using the descriptive statistical method and one

[1] **المؤلف المرسل**: حابي أحمد، **الإيميل**: Habi.ahmed82@yahoo.fr

sample t-Test. The results show that the participants of this study agreed that there is an expectation gap in Algeria, which is the consequence of inconsistent expectations of financial statement users regarding auditors' performance. According to them, the reasons for this issue are due to three parties which are the financial statement users, auditors, and auditing professional bodies and organizations. Also, the participants strongly agreed that the Algerian Auditing Standards contribute greatly to narrowing the expectations gap in Algeria.
Keywords: Audit expectation gap, Algerian Auditing Standards, Auditors.
JEL Classification Codes: M42, C83

1.مقدمة:

لقد نشأت مشكلة فجوة التوقعات في مهنة التدقيق نتيجة لعدم التطابق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من أداء محافظي الحسابات (Chye Koh and Woo, 1998)، حيث لقيت هذه الفجوة محاولات عديدة لفهمها وتحديد نطاقها وأسباب وجودها، واختلفت وجهات النظر في أسبابها وسبل تضييقها، فمنهم من يرى أن السبب مرتبط بالتوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، ومنهم من يرى أن السبب يرتبط بالأداء غير المرغوب فيه لمحافظي الحسابات وأن توقعات مستخدمي القوائم المالية معقولة.

يعتبر البحث في أسباب فجوة التوقعات في مهنة التدقيق ومحاولة تضييقها من أهم مطالب أصحاب مهنة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية، ولعل معايير التدقيق سواء أكانت الدوليه منها أم المحليه هي أحدى أهم آليات ووسائل حل هذه المشكله.

اشكالية الدراسة:

بناء على ماسبق ومع تبني الجزائر للمعايير تدقيق محلية، يمكن طرح السؤال الرئيس كالتالي:

ما مدى مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق؟

يتفرع عن هذا السؤال الرئيس إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- هل توجد فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر وفيما تتمثل أطرافها من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة؟

- هل توجد أسباب مؤدية لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر؟ ومن المسبب لها من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة؟
- فيما تتمثل المعايير الجزائرية للتدقيق التي تساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة؟

فرضيات الدراسة:

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها، والتي تأتي على النحو التالي:

- توجد فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر وتوجد عدة أطراف لها؛
- توجد عدة أسباب مؤدية لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر؛
- هناك عدة معايير جزائرية للتدقيق تساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر.

أهمية وأهداف الدراسة:

حظيت فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بالعديد من الدراسات من قبل الباحثين سوءا كانوا مهنيين أو أكاديميين في العديد من الدول (Olojede et al., 2020)، إلا أن هذه الدراسات لم يتم اسقاطها على البيئة الجزائرية وخاصة مع تبني الجزائر للمعايير مراجعة محلية، وعليه تأتي هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير الجزائرية التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الكتب العلمية والمراجع والأبحاث، إضافة إلى دراسة إستطلاعية لآراء محافظي والحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تسهم في دور معايير الجزائرية التدقيق في تقليص فجوة توقعات في مهنة التدقيق.

محاور الدراسة:

الدراسة الحالية مقسمة إلى ثلاث أقسام بالإضافة الى المقدمة والخاتمة. القسم الأول يتطرق إلى مفهوم فجوة التوقعات في مهنة التدقيق ومكوناتها والاسباب المؤدية لها. أما القسم الثاني فهو يعالج تبني الجزائر الى مجموعة من الإصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق، والتي تهدف إلى تنظيم وضبط هذه المهنة. وفي القسم الثالث نتناول الدراسة الإستطلاعية لآراء محافظي الحسابات في الجزائر العاصمة وذلك من خلال عرض وتحليل نتائجها.

2. مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها والأسباب المؤدية لها:

1.2. مفهوم فجوة التوقعات:

لقيت فجوة التوقعات إهتمامًا كبيرًا من قبل الباحثين سوءًا كانوا مهنيين أو أكادميين، بحيث تعددت تعريفاتها والأسباب التي رجحت لحدوثها، وتعددت الزوايا التي ينظر إليها من خلالها، فالبعض يستخدمها للتباين بين محافظ الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في نطاق واجبات ومسئوليات محافظ الحسابات وفق ما تقتضيه المهنة، في حين يستخدمها البعض الآخر للاختلاف في الأداء المهني لمحافظ الحسابات من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه لمستخدمي القوائم المالية، فيما يستخدم آخرون للإشارة إلى التباين في أهداف التدقيق بين مهنة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية (حابي و شبايكي حفيظ، 2015، صفحة 215).

وتشير فجوة التوقعات بشكل عام إلى الفجوة أوالاختلاف بين الواقع والتوقع ويقصد بالواقع هو واقع مهنة التدقيق. أما المتوقع، فهو ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من محافظ الحسابات (حابي و شبايكي حفيظ، 2015، صفحة 215).

ومن ثم، يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها الفرق بين مايقوم به أو يمكن أن يقوم به محافظ الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به محافظ الحسابات على أساس توقعات مستخدمي القوائم المالية المطلوبة منهم (راضي، 2011، صفحة 21).

2.2. مكونات فجوة التوقعات:

تتكون فجوة التوقعات في مهنة التدقيق من جزئين أساسيين نذكرهما كالتالي (حابي و شبايكي حفيظ، 2015، صفحة 215):

1.2.2. فجوة المعقولية (فجوة الجهل): هي الفجوة التي تنتج عن الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من محافظ الحسابات، وما يستطيعون القيام به بصورة معقولة (الأداء المعقول للإنجاز).فهي تنم عن توقعات غير معقولة.

2.2.2. فجوة الأداء: هي الفجوة التي تنتج عن الاختلاف بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية ولما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات، وأدائهم الفعلي. فهي تنم عن توقعات معقولة وأداء غير مرغوب فيه. وتنقسم هذه الفجوة بدورها إلى قسمين وهما:

- **فجوة قصور المعايير (فجوة عجز المعايير)**: هي عبارة عن الاختلاف في المهام التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية أن يقوم بها محافظ الحسابات بصورة معقولة، والمهام المحددة لهم في ظل معايير المهنة الصادرة عن الهيئات والتنظيمات المهنية المتعارف عليها. مما يعني أنه على محافظ الحسابات تأدية دورهم وفق ما تتطلبه معايير المهنة، في حين يكون مستخدمو القوائم المالية منتظرين منهم دورا أفضل دون أن يعرفوا القيود وحدود المعايير التي يعمل في ظلها؛
- **فجوة نقص الأداء (فجوة عدم كفاية الأداء)**: هي عبارة عن الاختلاف بين ما يطلب مستخدمو القوائم المالية من محافظ الحسابات أداءه وفق الالتزام بالمعايير، وأدائهم الفعلي. وتنتج هذه الفجوة عن عدم التزام محافظ الحسابات بالمعايير، أو عدم فهمه لها، أو عدم تطبيقها بطريقة صحيحة وسليمة.

يتضح مما سبق أن فجوة التوقعات في مهنة التدقيق ترتبط بثلاثة أطراف أساسية، يتمثل الطرف الأول في مستخدمي القوائم المالية والطرف الثاني في محافظ الحسابات، والطرف الثالث في الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق. هذه الأطراف لها دور أساسي في توسيع أوتضييق فجوة التوقعات.

وبناء على ماتقدم يمكن أن نستخلص أن فجوة التوقعات هي نتاج تباعد مسافتي عنصريها (توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء محافظ الحسابات)، فكلما تباعد العنصران كلما اتسعت المسافة، وبالتالي تتسع الفجوة، وكلما تقارب العنصران كلما ضاقت المسافة، وبالتالي تضيق الفجوة.

3.2. الأسباب المؤدية لفجوة التوقعات:

بحسب Adeyemi and Uadiale (2011) هناك العديد من الأسباب المؤدية لفجوة التوقعات، فمنها أسباب تعود لمستخدمي القوائم المالية، وأسباب تعود لمحافظ الحسابات، وأخرى تعود للهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق.

1.3.2. الأسباب المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية: ترجع هذه الأسباب لعدم فهم مستخدمي القوائم المالية لدور ومسئولية محافظ الحسابات، وتدخل هذه الأسباب تحت فجوة المعقولية، ويمكن تقسيم هذه الأسباب إلى ثلاثة وهي كالتالي:

- **المراجع كضمان لدقة القوائم المالية وقدرة المؤسسة على الإستمرارية:** يعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية بأن واجبات محافظ الحسابات يدخل في صلبها توفير ضمانات بشأن دقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والغش، وباستمرارية المؤسسة وقدرتها على الوفاء بكافة التزاماتها المالية، وأن مجرد تقديم المراجع تقريرا نظيفا يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة وقدرتها

على الاستمرارية في النشاط، هذا الاعتقاد أدى إلى إيجاد وتعميق فجوة التوقعات (نقولا ترزي، 2013، صفحة 63).

– **المُرَاجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والأعمال غير الشرعية:** تمثل هذه الأسباب أحد المجالات الجوهرية في تشكيل فجوة التوقعات، فيعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن المسؤولية والهدف الأساسي لمحافظ الحسابات هو الكشف عن الأخطاء والغش والأعمال غير الشرعية. وأن التقرير النظيف يعني أن محافظ الحسابات قد اكتشف كل الأخطاء والغش والأعمال غير الشرعية، أثناء فترة التدقيق (نقولا ترزي، 2013، صفحة 73).

فاكتشاف هذه الأخطاء غير الشرعية أصبح هدفا ثانويا وبطريقة غير مباشرة لمحافظ الحسابات. إذ يعتبر محافظ الحسابات غير مسئول عنها، وخاصة التي لم يكتشفها أثناء مرحلة تدقيقه للحسابات، باعتبارها لاترتكز على عمله المهني، ولكن لايجب استبعادها كليا، بل يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الكافية لاكتشافها، وتقديم الاقتراحات لعلاجها، وخاصة التي لها أهمية نسبية كبيرة على نتائج أعمال المؤسسة (الوقاد و ديان، 2010، صفحة 100).

2.3.2. الأسباب المرتبطة بمحافظ الحسابات: وترجع هذه الأسباب للأداء غير المرغوب فيه لمدقيقي الحسابات وتدخل ضمن فجوة نقص الأداء، ويمكن تقسيمها إلى سببين، وهما كالتالي:

– **الشك في استقلالية محافظ الحسابات:** إن فقد محافظ الحسابات استقلاله يكون قد فقد السبب في وجوده حيث أن الهدف من عملية التدقيق هو الحصول على رأي فني مستقل ومحايد حول مدى صدق وشرعية حسابات القوائم المالية، وبالتالي عندما يفقد المدقق استقلاله سيكون الأداء الفعلي له مختلفا عن الأداء المتوقع منه، وبالتالي تنشأ فجوة التوقعات، وإن من أهم الأسباب التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات المنافسة الشديدة، وتقديم الخدمات الأخرى غير التدقيق.

إن وقوع محافظ الحسابات تحت ضغط المنافسة يجعله يتردد كثيرا في التحفظ في تقاريره عن القوائم المالية خوفا من فقدان العميل (جربوع، 2004، صفحة 372).

كذلك. تقديم مدقيقي الحسابات لخدمات أخرى غير التدقيق لعملائهم من الشركات تعتبر تهديدا حقيقيا لاستقلالهم، لأنها تخلق تعارضا في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمة التدقيق فإنه يكون لديهم دائما الدافع على تأكيد نجاحهم. فمثلا عندما يطلب منهم القيام بتصميم نظام المعلومات

المحاسبية لعميلهم في شكل خدمة من غير خدمة التدقيق، وبعد ذلك يطلب منهم تدقيق سلامة هذا النظام في إطار خدمة التدقيق، فإنه يكون لديهم الدافع على تأكيد نجاحه (جربوع، 2004، صفحة 372).

— **إنخفاض جودة الأداء لمحافظ الحسابات** (البامرني و علاوي الشجيري، 2010، صفحة 298): أي الأداء المعيب لمحافظ الحسابات إزاء واجباتهم، والذي يعود إلى نقص العناية المهنية أو نقص المعرفة أو الخبرة، كما أن الضغط على أجور المراجع قد يؤدي إلى إنفاق وقت أقل يساهم في نقص الأداء المهني المطلوب لتغطية ذلك

كذلك تواجد مجموعة من العوامل نذكر أهمها فيما يلي :

- قبول أتعاب قليلة عن عمليات تدقي لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة؛
- تأدية خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنويا؛
- اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم؛
- زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب التدقيق الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة التدقيق.

3.3.2. الأسباب المرتبطة بالهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق: ترجع هذه الأسباب إلى قصور الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق في إصدار معايير للمحاسبة والتدقيق، فالقصور في إصدار معايير للمحاسبة ينتج عنه قصور في التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في توقعات مستخدمي القوائم المالية.

فالقصور عن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك على الرغم من إرتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالتدقيق مباشرة (جربوع، 2004، صفحة 381).

كذلك بالنسبة للقصور في إصدار معايير للتدقيق ينتج عنه قصور في أداء محافظ الحسابات، فأداء محافظ الحسابات مقيد بالالتزام بما تتطلبه هذه المعايير. في حين يكون مستخدمو القوائم المالية منتظرين منهم أداء أفضل دون أن يعرفوا القيود وحدود المعايير التي يعمل في ظلها. وهذا مايؤدي إلى فجوة التوقعات.

3. إسهامات المعايير الجزائرية للتدقيق في تنظيم وضبط مهنة التدقيق:

اتجهت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى تبني مجموعة من الإصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق، منها إصدار مجموعة من معايير التدقيق تحت مسمى المعايير الجزائرية للتدقيق (م. ج.ت) ، والهدف منها تنظيم وضبط مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، بحيث يعتمد عليها كإطار مرجعي محلي لمزاولة مهنة التدقيق. لقد تم اصدر هذا المعايير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة التابعة لوزارة المالية. بحيث تم اصدار **16** معيارًا تم تبنيها في أربعة إصدارات. ومن خلال مراجعة هذه المعايير واستنادا لدراسات سابقة (Adeyemi and Uadiale, 2011 ; Boterenbrod, 2017) نستنتج أن هناك ستة* معايير ممكن أن تكون مرتبطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بفجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر والتي نستعرضها كالآتي:

1.3.م.ج.ت رقم (560) أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة (C1): تطرق هذا المعيار لمسؤوليات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد اقفال الحسابات وهذا في اطار تدقيقه للقوائم المالية، فمساهمة هذا المعيار في تضييق فجوة التوقعات تكمن في تحديد مسؤولية المدقق تجاه الاحداث اللاحقة، وتظهر هذه الاحداث سواءا بعد أو بين تاريخ اعداد القوائم المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق، أو بعد تاريخ إعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية للمستخدميها.

2.3.م.ج.ت رقم(580) التصريحات الكتابية(C2): يعالج هذا المعيار التصريحات الكتابية و إلزامية المدقق تحصيلها من طرف إدارة المؤسسة في إطار تدقيق القوائم المالية. وإلزامية تأكيد إدارة المؤسسة بأنها قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، وخاصة بما يتعلق بإعداد القوائم المالية. فمساهمة هذا المعيار في تضييق فجوة التوقعات تكمن في إيضاح مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد القوائم المالية، وإلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية في إطار جمع أدلة وقرائن إثبات. فمن خلالها تتوضيح مسؤولية المدقق وتقل اتجاه مستخدمي القوائم المالية.

3.3.م.ج.ت رقم(500) العناصر المقنعة(C3): يعتمد المدقق في الإدلاء برأيه على أدلة وقرائن إثبات، فيعتبر هذا المعيار كمرشدًا للمدقق في عملية جمع أدلة وقرائن الأثبات عند تدقيق القوائم المالية، ويتناول

* سيتم الاعتماد على هذا المعايير الستة في الدراسة الاستطلاعية بحيث سيتم الترميز لها كالآتية: الرمز C_1 للمعيار رقم560؛ والرمز C_2 للمعيار رقم 580؛ والرمز C_3 للمعيار رقم500؛ والرمز C_4 للمعيار رقم700؛ والرمز C_5 للمعيار رقم520؛ والرمز C_6 للمعيار رقم570.

مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، للحصول على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من مصادر موثوقة معتمدة ومستقلة، لكي تكون عملية التدقيق تعبر عن الصورة الحقيقة للوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق، ولهذا يساهم هذا المعيار بشكل إيجابي في تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.

4.3.م.ج.ت رقم(700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية(C4): إن الهدف النهائي من خدمات التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول شرعية وصدق حسابات القوائم المالية. وأن مسؤولية المدقق اتجاه القوائم المالية تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير. ولا بد من الاشارة إلى أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة. وبالتالي جاء هذا المعيار لتحديد واجبات ومسؤوليات المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول القوائم المالية، كما يحدد شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق للقوائم المالية. فمن خلال توضيح واجبات ومسؤوليات المدقق تتضح مسؤولياته اتجاه مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما يترتب عنه تضييق لفجوة التوقعات.

5.3.م.ج.ت رقم(520) الاجراءات التحليلية(C5): تناول هذا المعيار استخدامات الإجراءات التحليلية ومسؤوليات المدقق اتجاها خاصة عند قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعده عند تكوين إستنتاج عام على القوائم المالية. وتلعب الإجراءات التحليلية دورًا هامًا في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، والتي من خلالها يتمكن المدقق من تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن في عملية المراجعة، الأمر الذي يساعد في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.

6.3.م.ج.ت رقم(570) استمرارية الاستغلال(C6): يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية وإنعكاساتها على تقريره. فمسؤولية المدقق هنا تكمن في وجهة نظره حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض إستمرارية المؤسسة في نشاطها لفترة لا تزيد عن سنة واحدة، أو وجود شك بفرض الإستمرارية هنا على المدقق إبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيدية للموضوع الذي يلقى الضوء على مشكلة الإستمرارية، إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديد لمسؤولية المدقق في تحديد مدى إستمرارية المؤسسة محل التدقيق وعدم الإشارة بإستمرارية المؤسسة في تقريره لا يعد ضمانا لقدرة المؤسسة على الإستمرار (بن حركو و زواش، 2018، صفحة 189).

4. دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة:

يتناول هذا المحور عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية، من خلال تحليل آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة بشأن دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات مهنة التدقيق، وإختبار فرضيات الدراسة، حيث سيتم التطرق فيه إلى الآتي:

1.4. أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة ولاختبار فروضها قام الباحثين بإستخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، وتم توجيهها لأفراد عينة الدراسة متمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المرخص لهم في الجزائر العاصمة، ولقد أعتمد في إعداده على مجموعة من الأفكار التي تم الحصول عليها من قراءة الدراسات السابقة في هذا الموضوع، وبعد أن تبلورت تلك الأفكار تم صياغة مجموعة من الفرضيات تخدم الدراسة.

وقد اشتمل الاستبيان على ثلاث صفحات، تضمن الصفحة الأولى منه خطاب موجه للفئة المستهدفة، والصفحة الثانية والثالثة مكونة أربعة المحور الأول مخصص لخصوصيات عينة الدراسة متمثلة في أسئلة خاصة بالمؤهل العلمي والمهني وسنوات الخبرة، أما المحاور الثلاثة الأخرى خصصت لفرضيات الدراسة بحيث يتكون كل محور من مجموعة من الأسئلة. يمكن تلخيص هذا المحور الثلاث مع الرموز المستعملة كمايلي:

A: المحور الثاني مخصص للفرضية الأولى والتي هي" **هناك عدة مكومات لفجوة التوقعات لمهنة التدقيق في الجزائر"**؛

B:المحور الثالث مخصص للفرضية الثانية والتي هي"**تعود أسباب فجوة التوقعات إلى أسباب تعود لمستخدمي القوائم المالية، وأسباب تعود لمحافظي الحسابات، وأخرى تعود للهيئات والتنظيمات المهنية للمراجعة"**؛

C: المحور الرابع مخصص للفرضية الثالثة والتي هي **"هناك العديد من معايير الجزائرية للتدقيق تساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.**

وكذالك قد تم إعداد أسئلة الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الخماسي، وهو مقياس باسم الباحث "Likret"، يؤكد على موافقة المفردة مع الخيار أو العبارة، وذلك بتحديد المستويات من علاقة

قوية موجبة إلى قوية سلبية، ويعتبر من أكثر المقاييس استخداما، ويقوم هذا المقياس على استخدام خمسة خيارات لقياس مدى الموافقة، نعرضها حسب الجدول التالي:

جدول رقم (01): درجة إجابة المبحوثين

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

المصدر:من إعداد الباحثين

2.4. توزيع الاستبيان:

بعد اطمئنان الباحثين من ناحية صدق وثبات الاستبيان باستخدام ألفا كرنباخ، قاما بترجمته إلى استبيان الالكتروني باستخدام نماذج Google Forms، بعد إتمامه في شكله النهائي وأصبح جاهزًا في شكل رابط موقع* (استبيان الالكتروني) تم إرساله إلى **85** محافظ حسابات وخبراء محاسبين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر العاصمة باستعمال البريد الالكتروني الخاص بهم، وذلك بعد الحصول عليه من قائمة المسجلين في الجداول الرسمية لممارسة المهنة. بعد إتمام إرسال الاستبيان تم تلقي الإجابات بعد مدة، وقد كان الرد بطريقة أوتوماتيكية من خلال نماذج Google Forms إلى البريد الالكتروني الخاص بالباحثين المخصص للردود. بحيث تم الردود على **62** استمارة، وكانت نتيجة الفرز للإجابات: **60** استمارة صالحة من مجموع الاستمارات الموزعة وتم اعتمادها كعينة للدراسة، واستبعد **02** استمارة غير صالحة للدراسة مع عدم الرد على **23** استمارة. وإعتماد الردود الصالحة كعينة للدراسة.

3.4. الأدوات الإحصائية المستعملة في معالجة بيانات الدراسة:

تمت معالجة بيانات الدراسة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS** والذي مكننا من استخراج:معامل ألفا كرونباخ؛ المتوسط الحسابي؛ الانحرافات المعيارية؛ اختبار **T**.

4.4. قياس صدق وثبات الاستبيان:

لتأكد من صدق وثبات الاستبيان تم حساب معامل ألفا كرنباخ، وكانت قيمته حسب ردود المستجوبين على جميع الأسئلة **90 %** بحيث تعتبر هذه القيمة أكبر من الحد الأدنى **60%**، وهذا يعني

* **للاطلاع على الاستبيان الالكتروني انقر في الرابط**: https://0i.is/K9b2

توفر درجة عالية من الإتساق والثبات الداخلي للإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق الدراسة وتحليل نتائجها. وهذا كما هو موضح في الجدول رقم:**02**.

الجدول رقم: 02 يبين الإتساق والثبات الداخلي بإستخدام معاملات المصدقية لألفا كرنباخ

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الثاني– يبين وجود فجوة التوقعات في مهنة التدقيق و الأطراف المكونة لها في الجزائر.	03	0.8902
المحور الثالث– يبين أسباب فجوة التوقعات في مهنة التدقيق و الأطراف المسبب لها في الجزائر.	05	0.9318
المحور الثالث– يبين أسباب فجوة التوقعات في مهنة التدقيق و الأطراف المسبب لها في الجزائر.	06	0.9195
النتائج الاجمالية	14	0.90227

المصدر:من إعداد الباحثين

5.4. تحليل خصائص العينة:

عند تحليل البيانات الديمغرافية التي تم تجميعها من الاستبيان تبين أن خصائص عينة الدراسة كانت كمايلي:

1.5.4.توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يظهر من تحليل البيانات أن **71.67%** من أفراد عينة الدراسة يحملون شهادة ليسانس، وأن **18.33%** منهم حملة شهادة الماجستير والدكتوراه. وبذلك يبلغ حملة شهادات ليسانس **90 %**. وهذا دليل على تمتع أفراد عينة الدراسة بمستوى علمي يؤهلهم للإجابة بدراية وموضوعية على أسئلة الدراسة.

2.5.4.توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

يظهر من تحليل البيانات أن **60 %** من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بمستوى عالي من الخبرة لا يقل عن **15** سنة، في حين تبلغ نسبة حديثي الخبرة الذين لاتتجاوز مدة خبرة **5** سنوات **11.67%**. أما ذوي مستوى الخبرة المتوسط فهم **28.33%**. ويعكس ذلك مستوى الجدية، ومدى العقلانية والشعور بالمئسولية لدى المستجبيين في الاجابة على أسئلة الاستبيان.

3.5.4.توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهنية:

يظهر من تحليل البيانات أن أفراد عينة الدراسة تركزت بشدة لدى فئة محافظي الحسابات والتي قدرت نسبتها **80 %**، وتليها فئة الخبراء المحاسبين والمقدر نسبتهم بـ **12%**، وتعتبر هذه النتائج المسجلة جيدة ومفيدة بالنسبة لموضوع الدراسة، وذلك لأن فئة محافظي الحسابات هم المخولون للقيام بمهام التدقيق الخارجية القانونية، أما الخبراء المحاسبون فلهم حق ممارسة التدقيق القانونية والتعاقدية معًا بصفة منفصلة وهم المخولون الوحيدون لتقديم الخدمات الاستشارية بصفة تعاقدية.

6.4.تحليل وإختبار فرضيات الدراسة:

1.6.4. اختبار الفرضية الأولى للدراسة:من أجل اختبار صحة الفرضية الأولى تم إجراء الاختبار التائي للجزء المتعلق بهذه الفرضية، والتي تنص على: " توجد فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر وتوجد عدة أطراف لها". ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل محور بقيمة إفتراضية هي **(3)**، وعند مستوى الدلالة α يساوي **5%** وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

–رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لـ (T) أو إذا كانت ($\alpha \leq 0.05$)؛

– عدم رفض الفرضية العدمية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية لـ (T) أو إذا كانت ($\alpha > 0.05$)؛

وتقدر قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة 5% ودرجة الحرية 559 بـ (1.96)، ولقد كانت نتائج هذا الاختبار بالنسبة للفرضية الأولى ممثلة وفقا للجدول رقم 03.

يتبين من الجدول رقم **03** بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاص بالفرضية الأولى أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ **3** وقيمة (**T**) المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أكبر من قيمة (**T**) الجدولية والمقدرة بـ**1.96**، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ **0.05**، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل متوسط الفرضية والمقدر بـ**3.6885** أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـ **3** وقيمة (**T**) المحسوبة والمقدرة بـ**25.058** أكبر من قيمة (**T**) الجدولية والمقدرة بـ**1.96** وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ **0.000** أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي **0.05**، وبالتالي نقوم برفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر وتوجد ثلاث أطراف لها.

الجدول رقم 03 : نتائج اختبار "T " للعينة الواحدة

الرموز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المحسوبة T	مستوى المعنوية Sig	الدلالة	القرار الاحصائي
A_1	3.2795	1.24795	20.827	5%	0.000	قبول الفرضية
A_2	3.2951	1.38256	18.614	5%	0.000	قبول الفرضية
A_3	4.4426	0.97510	35.584	5%	0.000	قبول الفرضية
النتائج الاجمالية	3.6885	1.14967	25.058	5%	0.000	قبول الفرضية

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على النتائج الاحصائية

2.6.4. اختبار الفرضية الثانية للدراسة: من أجل اختبار صحة الفرضية الثانية تم إجراء الاختبار التائي للجزء المتعلق بهذه الفرضية، والتي تنص على: "توجد عدة أسباب مؤدية لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر". وبنفس قاعدة اتخاذ القرار يتم رفض أو قبول الفرضية الثانية، والجدول رقم 04 يوضح نتائج هذا الاختبار.

يتبين من الجدول رقم **04** بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاص بالفرضية الثانية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ **3** وقيمة (**T**) المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أكبر من قيمة (**T**) الجدولية والمقدرة بـ**1.96**، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ **0.05**، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل متوسط الفرضية والمقدر بـ **4.0623** أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـ **3** وقيمة (**T**) المحسوبة والمقدرة بـ**32.125** أكبر من قيمة (**T**) الجدولية والمقدرة بـ**1.96** وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ **0.000** أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي **0.05**، وبالتالي نقوم برفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجد عدة أسباب مؤدية لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر، فمنها أسباب تعود لمستخدمي القوائم المالية، وأسباب تعود لمراجع الحسابات، وأخرى تعود للهيئات والتنظيمات المهنية للمراجعة.

الجدول رقم 04 :نتائج اختبار "T " للعينة الواحدة

الرموز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المحسوبة T	مستوى المعنوية Sig	الدلالة	القرار الاحصائي
B_1	3.4167	1.26614	20.902	5%	0.000	قبول الفرضية
B_2	4.0000	1.04881	29.787	5%	0.000	قبول الفرضية
B_3	4.3279	0.96127	35.164	5%	0.000	قبول الفرضية
B_4	4.0492	1.14639	27.587	5%	0.000	قبول الفرضية
B_5	4.4918	0.86839	13.56	5%	0.000	قبول الفرضية
النتائج الاجمالية	4.0623	0.98762	32.125	5%	0.000	قبول الفرضية

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على النتائج الاحصائية

3.6.4. اختبار الفرضية الثالثة للدراسة: من أجل اختبار صحة الفرضية الثالثة تم إجراء الاختبار التائي للجزء المتعلق بهذه الفرضية، والتي تنص على: "هناك عدة معايير جزائرية للتدقيق تساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر" وبنفس قاعدة اتخاذ القرار يتم رفض أو قبول الفرضية الثالثة، والجدول رقم 05 يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم:05 نتائج اختبار "T " للعينة الواحدة

الرموز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المحسوبة T	مستوى المعنوية Sig	الدلالة	القرار الاحصائي
C_1	4.5246	0.53562	65.977	5%	0.000	قبول الفرضية
C_2	4.5410	0.53460	66.342	5%	0.000	قبول الفرضية
C_3	4.5410	0.53460	66.342	5%	0.000	قبول الفرضية
C_4	4.5574	0.53306	66.773	5%	0.000	قبول الفرضية
C_5	4.6066	0.52532	68.489	5%	0.000	قبول الفرضية
C_6	4.5902	0.52843	67.843	5%	0.000	قبول الفرضية
النتائج الاجمالية	4.5601	0.51732	68.846	5%	0.000	قبول الفرضية

المصدر:من إعداد الباحثين بالإعتماد على النتائج الاحصائية

يتبين من الجدول رقم 05 بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاص بالفرضية الثالثة أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ 3 وقيمة (T) المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء

أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة بـ 1.96، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة بـ 0.05، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل متوسط الفرضية والمقدر بـ 4.5601 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـ 3 وقيمة (T) المحسوبة والمقدرة بـ 68.846 أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة بـ 1.96 وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على أن هناك ستة معايير جزائرية للتدقيق من بين المعايير الصادرة تساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر.

5.الخاتمة:

حاولت هذه الدراسة توضيح دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق، وذلك من خلال عرض هذه الفجوة والأسباب المؤدية إليها، وكذلك عرض إسهامات المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليصها. ومن أجل هذا تم الإعتماد على دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة. وقد خرجت هذه الدراسة بنتائج كان من أهمها إتفاق محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على تأكيد وجود فجوة توقعات في الجزائر، و التي هي نتاج عن عدم توافق توقعات مستخدمي القوائم وأداء محافظي الحسابات. وأكدت الدراسة أن أهم أسباب هذه الفجوة في الجزائر كغيرها من البلدان مرتبطة بثلاث أطراف: الأول مستخدمو القوائم المالية، الثاني محافظي الحسابات، أما الطرف الثالث الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق والتي تلعب دورًا جوهريًا في تضييق فجوة التوقعات من خلال عملها الدائم على إصدار وتطوير معايير المحاسبية والتدقيق. كذلك اتفقوا بشدة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم إلى حد كبير في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر. وخلصت هذه الدراسة إلى أن فجوة التوقعات لا يمكن القضاء عليها كليا بل يمكن الحد منها أو تضييقها. كما أوصت على ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي حتى يتماشى مع التطورات الحالية التي تلبي إحتياجات مستخدموا القوائم المالية وهذا يساعد على تضييق فجوة التوقعات، كما أوصت أيضا على التسريع في إصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق وخاصة التي تساهم في عملية تضييق فجوة التوقعات.

6. قائمة المراجع:

1.أحمد حابي، ومليكة شبايكي حفيظ. (2015). فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات أسبابها وسبل تضييقها. مجلة الاقتصاد والتنمية ، 228-215.

2.المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي. (2013). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم: (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات – دارسة تحليلية لآارء مدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة – فلسطين (مذكرة ماجستير). كلية التجارة، غزة: جامعة غزة.

3.حسين أمين حسين البامرني، ومحمد حويش علاوي الشجيري. (2010). فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسير دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة في إقليم كوردستان العراق. مجلة تنمية الرافدين ، 291-315.

4.سامي محمد الوقاد، ولؤي محمد ديان. (2010). تدقيق الحسابات(1). عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

5.غنية بن حركو، وزهير زواش. (2018). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات. مجلة العلوم الانسانية ، 179-192.

6.محمد سامي راضي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.

7.يوسف محمود جربوع. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة. مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، 367-389.

8.Adeyemi, S and Uadiale, O. (2011), An empirical investigation of audit expectation gap in Nigeria. African Journal of Business Management. 5(19):7964–7971.

9.Boterenbrod, R. (2017), The audit expectation gap between companies and their auditors: an exploratory study. Global Business Review. 18(5):1124–1133.

10. Chye Koh, H. and Woo, E. (1998), The expectation gap in auditing, Managerial Auditing Journal. 13(3): 147–154.

11. Olojede, P., Erin, O., Asiriuwa, O and Usman, M. (2020), Audit expectation gap: an empirical analysis. Future Business Journal. 6(10).