# دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات "دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين لولاية سطيف"

# The role of professional specialization of external auditor in narrowing the expectations gap "Field Study of the Views of a Sample of External Auditors in Region of sétif"

**ط.د سليم بلال [1] ، أ.د. بلال شيخي [2]** **Slim Bilal / Chichi Billal**

[1] جامعة بومرداس، مخبر: مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، الجزائر s.bilal@univ-boumerdes.dz

[2] جامعة بومرداس، مخبر: أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية chikhibillal@univ-boumerdes.dz

**تاريخ الاستلام: 11 /2020/09** **تاريخ القبول:19 /2020/12** **تاريخ النشر: 31 /2020/12**

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على كيفية مساهمة التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات، وتم التطرق إلى تعريف التخصص المهني وتبيان أهميته، إضافة إلى شرح مفهوم فجوة التوقعات والأسباب المؤدية لحدوثها. والسبل والوسائل الكفيلة لتقليصها وتضييقها، ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبيان لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة، وفي ضوء ذلك تم جمع وتحليل البيانات باستخدام النظام الإحصائي (SPSS) ليتم التوصل إلى نتائج ومقترحات البحث، حيث خلص في الأخير إلى وجود مجموعة من العوامل تتمثل في الكفاءة العالية وارتفاع درجة الاستقلالية، إضافة إلى القدرة على التنبؤ بعدم استمرارية المؤسسة والتي تقود إلى التخصص المهني لمحافظ الحسابات، والتي بدورها تنعكس إيجابا في تقليص فجوة التوقعات.

**كلمات مفتاحية:** التخصص المهني،محافظ الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، فجوة التوقعات.

**تصنيف JEL**: M41,M42,D84.

**Abstract:** This study aims to find out how the Professional spécialization of the external auditor contributes to reducing the expectations gap. The study touched on the définition of Professional spécialization and its importance, in addition to the concept of the expectations gap and the reasons leading to its occurrence, and the ways and means to reduce and narrow it, To conclude at the end that there is a group of factors represented in high efficiency and high dégrée of independence, in addition to the ability to predict the non-continuity of the institution that leads to the professional spécialization of the accounts, which in turn is reflected positively in reducing the expectations gap, to achieve the objectives of the research, the researchers designed a questionnaire to collect preliminary information from the sample studied, and taking into account data collection and analysis using the statistical system "SPSS" in order to 'get the résults and recommendations of the research.

**Keywords**: Professional spécialization; External auditor's; Users of financial statements; Expectations gap.

**Jel Classification Codes**: M41, M42,D84.

**Résumé:** Cette étude vise à découvrir comment la spécialisation professionnelle des commissaires aux comptes contribue à réduire l'écart des attentes, l'étude a abordé la définition de la spécialisation professionnelle et son importance, en plus du concept de l'écart des attentes et des raisons qui ont conduit à son apparition, ainsi que les voies et moyens pour le réduire, pour conclure à la fin, il existe un ensemble de facteurs représentés par une efficacité élevée et un degré élevé d'indépendance, en plus de la capacité de prédire la non continuité de l'entreprise qui conduit à la spécialisation professionnelle du commissaires aux comptes, qui a son tour se reflété positivement dans la réduction de l'écart des attentes. Pour atteindre les objectifs de la recherche, les chercheurs ont conçu un questionnaire afin de recueillir des renseignements préliminaires de l'échantillon étudié, et compte tenu de la collecte de données et l'analyse à l'aide du système statistique « SPSS » afin d'obtenir les résultats et les recommandations de la recherche.

**Mots-clés**: spécialisation professionnelle; commissaire aux comptes; les utilisateurs des états financiers; l'écart des attentes.

**Codes de classification de Jel** : M41, M42,D84**.**

المؤلف المرسل: سليم بلال، الإيميل: **s.bilal@univ-boumerdes.dz**

**1.مقدمة:**

تعتبر مهنة محافظة الحسابات من المهن التي تعنى بأهمية بالغة من طرف الشركة وكل الأطراف الأخرى التي تربطها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة وذلك منذ ظهور نظرية الوكالة، وهذا كون محافظ الحسابات يبدي رأيه الفني المحايد حول الوضعية المالية للشركة من خلال التقارير المالية التي تعدها، وبما أن محافظ الحسابات يعمل مع مختلف القطاعات الاقتصادية، ويُتوقع منه أن يعمل بمستوى أعلى من الآخرين، بحيث يكون ملزما من طرف المجتمع أن يحتوي تقريره على جميع متطلبات مستخدمي القوائم المالية وذلك بتحقيق أربعة احتياجات أساسية وهي مصداقية المعلومات المالية، ومهنة الأشخاص الذين يؤكدون هذه المعلومات، والتأكد من جودة الخدمات المقدمة من طرف المراجعين، وأخيرا الثقة بان هناك ميثاق يضبط أخلاقيات المهنة، وبالتالي على محافظ الحسابات أن يتقبل هذا الاختلاف ويعمل من جميع النواحي على تلبية حاجيات المجتمع والمحافظة على موارده.

إذا فهناك اختلاف قائم بين توقعات المجتمع(أصحاب المصالح) والأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات، فالمجتمع يتوقع أن يحمل تقرير محافظ الحسابات إجابة لجميع تساؤلات مستخدمي القوائم المالية، ومحافظ الحسابات يعمل وفقا لمجموعة من المعايير المهنية والتي تحد من قدرته على الوفاء بجميع متطلبات المجتمع، وما هذه الفجوة إلى زعزعة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية عن جودة الخدمات التي يقدمها محافظي الحسابات.

وأمام هذا كله ظهرت الحاجة الملحة والمتزايدة للتخصص المهني لمحافظ الحسابات وذلك بسبب الانهيارات والأزمات المالية التي عرفتها الشركات العالمية، إضافة إلى انتشار حالات التقاضي ضد محافظي الحسابات، والتطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية مما صعبت على محافظ الحسابات الإلمام بجميع القطاعات الاقتصادية وعدم مقدرته على حل جميع مشكلات المراجعة نظرا لاختلاف طبيعة القطاعات وأحجامها.

على ضوء ما سبق يمكن ومن منطلق التحديات التي تواجه مهنة المراجعة بشكل عام والناتجة عن فشل عمليات المراجعة والتي بدورها تنعكس على زيادة فجوة التوقعات القائمة، فقد كان التوجه نحو إستراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات من بين السبل الكفيلة لإرجاع الثقة في نوعية الخدمات المقدمة في مهنة المراجعة وتقليص فجوة التوقعات.

**1.1إشكالية الدراسة:** للوقوف على أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودوره في تقليص فجوة التوقعات وبناءا على ما سبق ارتأينا أن تتمحور الدراسة حول:

**ما تأثير التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات؟**

**2.1 فرضيات الدراسة:** من اجل الإجابة على سؤال الإشكالية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى :**

H0: عدم وجود فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

H1: هناك فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

**الفرضية الثانية :**

**H0:** لا تساهم الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**H1:** تساهم الكفاءة استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**الفرضية الثالثة:**

**H0:** لا تساهم استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**H1:** تساهم استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**الفرضية الرابعة:**

**H0:** لا يؤثر التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في تقليص فجوة التوقعات.

**H1:** يؤثر التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في تقليص فجوة التوقعات.

**3.1 أهمية الدراسة:** تتجلى أهمية الموضوع في كونه حديثا نسبيا إضافة إلى قلة المراجع والكتب التي تناولته خاصة العربية منها ، لاسيما في البيئة الجزائرية حسب علم الباحثين، مما يجعله ميدان خصبا للدراسات النظرية والتطبيقية على حد سواء، كما تجدر الإشارة إلى أن معظم مكاتب المراجعة العالمية الكبرى تتجه نحو التخصص المهني،

**4.1 أهداف الدراسة:** إن الهدف من هذه الدراسة يرجع أساسا إلى:

- ✓ التعرف على التخصص المهني لمحافظ الحسابات.
- ✓ تبيان أهمية التخصص المهني.
- ✓ التعرف على فجوة التوقعات.
- ✓ الأسباب المؤدية لحدوث فجوة التوقعات.
- ✓ سبل تقليص فجوة التوقعات.
- ✓ دور التخصص المهني في تقليص فجوة التوقعات.

**5.1 محاور الدراسة:** بغية الإلمام بالموضوع تم تقسيمه إلى أربعة محاور على النحو الآتي:

المحور الأول: الإطار النظري للتخصص المهني لمحافظ الحسابات.

المحور الثاني: فجوة التوقعات.

المحور الثالث: دراسة ميدانية لتبيان دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**المحور الأول: الإطار النظري للتخصص المهني لمحافظ الحسابات:**

يعود تاريخ الاهتمام بدراسة التخصص المهني إلى العام 1917 م، ومنذ ذلك التاريخ أصبح مجال بحث واهتمام مشترك من قبل كل من الباحثين والمهنيين، وعلى الرغم من ذلك كان من الصعب تحديد تعريف دقيق ومقبول قبولا عاما في بادئ الأمر، ويرجع ذلك إلى عدم وجود نظرية لها تلقى قبولا على نطاق واسع، ومع تزايد المطرد في التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة واحتفاظ كل صناعة بخصائص وعوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات الأخرى إضافة إلى أن مهنة التدقيق تقوم أساسا على تقديم خدمات لتلك الصناعات، كل ذلك حتم على المدقق الخارجي ضرورة المعرفة المتخصصة تبعا لكل قطاع صناعي.(فخر، 2015، صفحة 585)

**1.مفهوم التخصص المهني لمحافظ الحسابات:**

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت مفهوم التخصص المهني لمحافظ الحسابات نظرا لتعدد المشارب والخلفيات الفكرية لكل باحث فنجد دراسات عرفت التخصص من ناحية شركة المراجعة ومنها من عرفه من ناحية محافظ الحسابات نفسه وذلك كما يلي:

**1.1التخصص المهني على مستوى شركات المراجعة:**

شركة المراجعة المتخصصة مهنيا (صناعيا) هي الشركة التي تميز نفسها عن منافسيها فيما يتعلق بحصتها في سوق المراجعة في نشاط معين، كما يمكن الإشارة إلى أن الشركة المتخصصة هي التي تستحوذ على ما يعادل أو اكبر من نسبة 20 % من الحصة السوقية من عملاء قطاع معين.(حمودة، 2014، الصفحات 69-70)

**2.1 التخصص المهني على مستوى المراجع نفسه:**

عرف **(Bonner, 1990, p. 2)** التخصص المهني (الصناعي) للمراجع بأنه المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتوجه والاهتمام بالمراجعة لعملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة لهم.

ويعرف (مشتهى، 2014، صفحة 287) التخصص المهني للمراجع بتأتي من خلال المعرفة والدراية المكتسبة، وما ينتج عنها من خبرة متراكمة في تدقيق قطاع العميل، وتشير البحوث التجريبية إلى أن المدققين الذين يمتلكون معرفة محددة في صناعة معينة، هم أكثر عرضة لامتلاك فهم شامل لخصائص الشركة، مما يعزز قدراتهم وأساليب الكشف عن الخطأ.

وعرفه (صبري توفيق) أن التخصص المهني لمحافظ الحسابات يعني أن يكون لمحافظ الحسابات قدرات وإمكانيات وخبرات تخصصية تمكنه من أداء أعمال المراجعة في صناعة (مجال أو مهنة أو قطاع) معينة بجودة أعلى من مراجعين آخرين تتوفر لهم نفس الظروف المحيطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة مما يؤثر على جودة تقرير المراجعة. (مبارك، 2018، صفحة 65)

وانطلاقا مما سبق يمكن وضع تعريف واضح ودقيق للتخصص المهني (الصناعي)، كما يطلق عليه أيضا التخصص القطاعي أو الخبرة المتخصصة، والذي يعني امتلاك كفاءة ومعرفة كبيرة ومهارة عالية في مجال معين، فهي تمثل المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة.

ويشار إلى تخصص المدقق الخارجي أيضا بأنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضامن ذلك تماثل لطبيعة العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات في القطاع نفسه وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. (عرموش، سيدي، 2015، صفحة 114)

وتشير الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم (550)بعنوان" الأطراف ذو العلاقة "بأن المدقق يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية، وعمليا فإنه من الصعب أن تتوافر للمدقق المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق والتي تجعل منه مدققا لتلك النشاطات جميعها.(عرموش، سيدي، 2015، صفحة 414)

يرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (**AICPA**) مسألة التخصص في التدقيق من اكبر خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وان الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سيكون هو الغالب في هذه المدة، مقابل انخفاض الطلب على خدمات المكاتب العامة، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط عميل محدد وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق التدقيق. (مسامح ،لقويرة، 2017، صفحة 450)

**2.أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات:**

يعتبر التخصص المهني لمحافظ الحسابات أحد ابرز الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، حيث يقدم لمكاتب وشركات التدقيق عدة مزايا أهمها:

- ✓ **مواجهة المنافسة:**

إن اختلاف معايير التدقيق التي تختص بكل قطاع اقتصادي على حدة، وتزايد شدة المنافسة بين محافظي الحسابات أو شركات التدقيق، أدى إلى الاتجاه في مهنة تدقيق الحسابات إلى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط الزبون والذي يتطلب من محافظ الحسابات أن يلم بالمعرفة الكاملة بطبيعة نشاط المؤسسة والتعرف على البيئة التي تعمل فيها، من اجل معرفة مخاطر التدقيق واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد بالكشوف المالية. (الكاوري، 2017، صفحة 29)

- ✓ **الكشف عن حالات إدارة الأرباح:**

يساهم التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من إدارة الأرباح وإصدار التقارير المظللة والتي تتضمن احتيالا ماليا. (الكاوري، 2017، صفحة 29)

- ✓ **تعزيز سمعة محافظ الحسابات:**

يعزز التخصص الصناعي من سمعة المراجع من جراء تقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، كما يساعد في توسيع نطاق خدمات المراجع، حيث يتيح التخصص الصناعي (المهني) فرصة تقديم خدمات على مستوى عالي من التأكيد مما يرفع كفاءة أعمال المراجعة من ناحية وتلبية احتياجات العملاء طالبي خدمات المراجعة بصورة متميزة من ناحية أخرى. (شلا، 2015، صفحة 33)

- ✓ **الحصول على معرفة دقيقة:**

الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذا النشاط الذي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين به، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة المستقبلية في هذا النشاط. (خلاط، 2017، صفحة 8)

- ✓ **تخفيض الاستعانة بالخبراء من طرف محافظ الحسابات:**

تظهر أهمية أخرى للتخصص تتمثل في مسألة تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع، فالعديد من الأعمال تحوي كثيراً من الغموض وتفاصيل أكثر للشيء محل المراجعة خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة الأداء البيئي، والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المراجع للنصح والمشورة حول تلك الأعمال. ويلجأ المراجع في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة. ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يلم إلماماً كافياً بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يقيم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلاً عن الأخذ بالحسبان علاقة الخبير بالعميل لتعرف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنَّه قد يخفض من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة. (المقطري، 2011، الصفحات 415-416)

- ✓ **تعزيز استقلالية محافظ الحسابات:**

يعمل التخصص القطاعي على تعزيز استقلالية مراقب الحسابات وتدعيم قدراته المهنية، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على ذلك الاستقلال، لمواجهة وكشف ومنع الاحتيال المالي وحالات الغش والخطأ.(المقطري، 2011، صفحة 416)

**المحور الثاني: فجوة التوقعات:**

تعتبر فجوة التوقعات من أكبر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة، حيث يعتقد مستخدمي البيانات المالية أي الأطراف ذات المصلحة بصفة عامة ، بان محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع عمليات الغش والأخطاء التي من شأنها أن تؤثر على سلامة الكشوف المالية، وفي المقابل يرى محافظو الحسابات بأن الأطراف ذات المصلحة يسيئون فهم الدور الموكل لمحافظي الحسابات وان عمليات اكتشاف الاحتيال والتقرير عنه ليس من الأهداف الأساسية لعملية المراجعة.

**1.مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها:**

ينعكس الطابع المعقد لظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في عدم وجود تعريف موحد لها في الأدبيات المحاسبية، وإنما تم تعريفها بطرق مختلفة، تعكس وجهة نظر الجهات التي تبنت تلك التعاريف فيما يتعلق بطبيعة هذه الفجوة، و أسباب الخلاف ما بين المدققين و جمهور المستفيدين من خدمات تدقيق الحسابات، ومن هذه التعاريف نجد:(مزياني، 2015، صفحة 100)

قدم **Liggio** أول تعريف لفجوة التوقعات عام 1974 ، حيث عرفها بأنها "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدققي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم .

كما عرفها **Sikka** تعبر عن التباين في(1992)«بأنها الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق والأهداف التي تسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها».

ومن جهته، عرفها **Porter** بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن تعريف فجوة التوقعات على أنها الاختلاف في المعتقدات بين محافظي الحسابات وأصحاب المصالح فيما يتعلق بتحديد مسؤوليات ومهام محافظي الحسابات وآرائهم من خلال التقارير التي يعدونها، أي هي الاختلاف ما بين ما يتوقعه أصحاب المصالح من مهنة المراجعة وما تقدمه في الواقع.

إن فجوة التوقعات يمكن توضيح وتحليل محتواها وفقا لثلاث مستويات كما يلي:(غالي، 2001، صفحة 7)

- ✓ **المستوى الأول:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذها المراجعة.
- ✓ **المستوى الثاني:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع.
- ✓ **المستوى الثالث:** التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة.

ووفقا لهذه المستويات فان فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من:(سردوك، 2015، صفحة 274)

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

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

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

  وتمثل هذه الفجوة من جهة أخرى الفجوة بين مسؤوليات المراجع التي تراعي جانب الربحية للمراجع في التنفيذ والأداء، ومسؤوليات المراجع وفق التشريعات والمعايير المهنية.
- ✓ الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له، ويطلق على تلك الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في الأداء.

**2.أسباب فجوة التوقعات:**

قد تختلف الأسباب التي تؤدي لحدوث فجوة التوقعات في المراجعة، فهناك من يرجعها إلى مستخدمي القوائم المالية، ومنهم من يرجعها إلى المراجعين، وهناك من يرى أن كلا الطرفين يعد مسئولا عن ذلك. وانطلاقا مما سبق يمكن تحديد أهم أسباب حدوث هذه الفجوة:

- ✓ **الشك في استقلال وحياد المراجع:**

إن الاستقلال وإن كان لا يوجد اتفاق محدد على تعريفه بين المنظمات المهنية في مختلف أنحاء العالم، إلا أن المتفق عليه هو أهميته وضرورته القصوى من أجل جودة عملية المراجعة، حيث يرى البعض "أن الاستقلال هو السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعين نظرا لوجود تعارض في المصالح بين المساهمين وإدارة المؤسسة ومن ثم فإن مهنة المراجعة تفقد شرعية وجودها في المجتمع إذا فقد المراجعون استقلالهم، كما تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المستفيدين من المراجعين".(محفوظ يوسف، 2011، الصفحات 48-49)

ومن الاسباب المؤدية الى الشك في الاستقلال نجد:

- تقديم محافظ الحسابات لخدمات أخرى بخلاف المراجعة القانونية للعميل.
- طول مدة تقديم خدمات المراجعة للعميل.
- المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

- ✓ **نقص الكفاءة المهنية للمراجع:**

يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي.

ومن الأسباب المؤدية النقص الكفاءة المهنية نذكر ما يلي:(محفوظ يوسف، 2011، الصفحات 53-54)

- ضعف التعليم المحاسبي الجامعي وعدم مسايرته للتطورات الحادثة في مجال العلم والمهنة مما ينعكس على مستوى الخريجين.
- الاستعانة بأفراد حديثي التخرج للعمل نصف الوقت او موسميا.
- عدم وجود برامج تدريب وتعليم مستمر لأعضاء المهنة.
- ضعف دور المنظمات المهنية في الرقي بمهنة المراجعة.
- عدم إتباع الأساليب الحديثة في عملية المراجعة.

✓ **رأي مراجع الحسابات حول إستمرارية نشاط المؤسسة**

يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير التدقيق النظيف يحمل في طياته إمكانية إستمرار نشاط المؤسسة، وإذا حدث العكس فيفسر على انه فشل في عملية التدقيق، ويعتبر هذا الإعتقاد مولد لفجوة التوقعات في التدقيق والسبب في ذلك أن فشل المؤسسة بدون إنذار سابق بالرغم من صدور تقرير مراجعة نظيف حول قوائمها المالية يعني توجيه أصابع الإتهام إلى المدقق بالإهمال والتقصير حتى لو كان السبب في ذلك نتيجة فجائية وغير متوقعة، لذا تم في بعض الدول إعتماد معايير تجبر المدقق على إبداء رأيه حول الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها لفترة زمنية معقولة لا تزيد عن السنة من تاريخ نهاية القوائم المالية محل التدقيق كما أشارت هذه المعايير على أن المدقق غير مجبر على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة التي تمس قدرتها على الإستمرارية.(زاوش ،بن حركو، 2018، صفحة 186)

✓ **انخفاض جودة الأداء في المراجعة:**

إن جودة عمليات المراجعة المرتبطة بعمل المراجعين لها عدة أسباب التي تجعل منها منخفضة وقليلة الجودة ويؤدي هذا بالطبع إلى التنافر وعدم الرضا بين المراجعين والمجتمع مما يعني زيادة اتساع هذه الفجوة.

وفيما يلي أهم هذه الأسباب المؤدية إلى انخفاض جودة الأداء في المراجعة:(عبداللاوي، 2014، صفحة 188)

- المنافسة بين المراجعين للحصول على عملاء جدد، أو عدم فقدان الزبائن الحاليين.
- قبول أتعاب قليلة من عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود المبذول لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.
- تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم.
- عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقدان العميل.
- إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضيين عن دورهم.

**3 سبل تقليص فجوة التوقعات:**

بالرغم من اتفاق الباحثين والمنظمات المهنية من خلال الدراسات التي قاموا بها على صعوبة القضاء على فجوة التوقعات إلى أن هناك بعض الوسائل التي تحد وتقلص من فجوة التوقعات.

وفيما يلي يمكن استعراض أهم الوسائل التي يمكن أن تقلص من فجوة التوقعات في المراجعة:

✓ **تدعيم استقلال المراجع:**

يعتبر الاستقلال عصب عملية المراجعة ولذلك يجب على المراجعين الحفاظ على استقلالهم عند ممارسة عملهم من أجل زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقارير المراجعة، وبالتالي تقليص فجوة التوقعات، لذلك اهتمت المهنة منذ أمداً بعيد بموضوع الاستقلال وأهميته، وبناء على ما سبق تتضح أهمية تدعيم استقلال المراجع من أجل أدائه لعملية المراجعة بالكفاءة وبالصورة التي ترضي وتلبي توقعات المستخدمين المعقولة، وتوجد العديد من المقترحات في الفكر المحاسبي لتدعيم استقلال المراجع ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتقليص فجوة التوقعات، وفيما يلي أهم المقترحات لتدعيم استقلال المراجع.(محفوظ يوسف، 2011، صفحة 76)

- تكوين لجان المراجعة.
- التغيير الإلزامي للمراجعين من فترة 3 إلى 5 سنوات.
- منع المراجعين من القيام بخدمات استشارية لعملاء المراجعة.

✓ **تحسين الكفاءة المهنية للمراجعين:**

يعتبر تحسين الكفاءة المهنية للمراجع أحد الخطوات الأساسية نحو استعادة الثقة في الأداء المهني وبالتالي العمل على تقليص فجوة التوقعات، وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمراجع فإن المهنة تحتاج إلى أن تؤكد للجمهور أن لديها نظماً ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها، ووضع الحلول لتلافيها قدر الإمكان وعلاج مشكلة نقص جودة الأداء المهني في المراجعة

تبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمراجعين، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاولة المهنة، وانتهاءا بمراقبة جودة الأداء المهني.(محفوظ يوسف، 2011، صفحة 82)

✓ **دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وترشيد هذه التوقعات:**

من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات هي عدم رضا أصحاب المصالح عن ما يقدمه المراجعون، فهناك بعض التوقعات معقولة وبعضها الأخر غير معقول، ومع ذلك يجب الاعتراف بحق الجمهور في تحديد متطلباته من مهنة المراجعة، ويمكن حصر توقعات المستفيدين من خدمة المراجعة في النقاط التالية:

- اكتشاف الأخطاء والغش والتبليغ عنه.
- تقديم إنذار مبكر عن عدم قدرة الشركة على الاستمرار.
- مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.

✓ **زيادة فعالية الاتصال بين بيئة المراجعة والإعلام عن طبيعة دور المراجع ومسؤولياته:**

يركز هذا الاتجاه فقط على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسؤوليته، وزيادة فاعلية الاتصال للتقارير المالية ولتقارير المراجعة، و تحسين الاتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لن يكون له إلا تأثير محدود جداً على تضييق فجوة التوقعات، إلا إذا كان عنصراً فقط ضمن عناصر خطة إستراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها.(جربوع، 2004، صفحة 385)

✓ **تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة:**

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المسائلة للمهنيين مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام جيدا عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة، مما يوجب على المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة والسلوك المهني، مما يؤدي إلى الرفع من جودة الأداء ويدعم الكفاءة المهنية للمراجع، إضافة إلى قيام المنظمات المهنية بتحديد دور المراجع ومسؤولياته وعلى الأخص:(جربوع، 2004، الصفحات 383-384)

- مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش.
- مسؤوليته عن إبداء الرأي عن قدرة الشركة على الاستمرار في الفترة المنظورة.
- مسؤوليته عن عمل المراجعين الآخرين، أو المراجعين الداخليين، أو الخبراء الذين يقر ر الاعتماد على نتائج أعمالهم في المراجعة.
- الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعين لعملائهم والتي تؤثر على استقلال وحياد المراجع.

وفي الأخير يرى الباحثين انه لا يمكن الفصل بين العناصر السابقة الذكر نظرا لوجود تداخل وتكامل كبير بين هاته العناصر وبالتالي يجب السير في جميع هذه الاتجاهات من اجل الوصول إلى الهدف النهائي وهو تقليص فجوة التوقعات. **المحور الثالث: دراسة ميدانية لتبيان دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.**

**1. الدراسة الميدانية:**

**التحليل الوصفي لخصائص:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة موجهة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ، حيث تم توزيع 42 استبانة على مختلف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية سطيف ، وتم استرجاع 39 استبانة الذي تشكل ما نسبته 92.85% والتي تعتبر نسبة مقبولة إحصائيا في العلوم الاجتماعية.

**2.التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة :**

**1.2الخصائص السيكومترية: (الثبات)**

للتأكد من صدق الاستبيان تم الاعتماد على معامل "الفا كرونباخ" ، حيث بلغت نسبة الاتساق الداخلي للاستبيان 76.9%، مما يؤكد على ثبات أداة القياس حيث كلما أقترب من الواحد وكان مرتفعا أحسن، فان هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبيان وبالتالي صلاحيته وملائمة الأداة لأغراض الدراسة ، والجدول رقم (1) يبين اختبار الثبات للمتغيرات.

**جدول رقم (1) : ثبات الاستبانة (معامل الفاكرونباخ)**

| المحور | عدد العبارات | معامل الثبات $\alpha$ كرونباخ |
|---|---|---|
| مدى وجود فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات | 04 | %59.8 |
| انعكاسات الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات | 07 | %75.7 |
| انعكاسات استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات | 05 | %73.1 |
| انعكاسات التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في تقليص فجوة التوقعات | 05 | 88.7 |
| **معامل الثبات الإجمالي** | 21 | %76.9 |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1)أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة تراوحت ما 59.8%بين و88.7% ، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل (76.9%)، وهي أعلى من الحد الأدنى المقبول (60%)، وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة، وقد أكد ( Malhotra, 2010) أن شرط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي .0.60

**2.2تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة:**

**الجدول رقم (2): وصف أفراد عينة الدراسة**

| المتغيرات | الفئة | التكرارات | النسبة |
|---|---|---|---|
| المؤهل العلمي | ليسانس | 24 | %61.5 |
| | ماستر | 13 | %33.3 |
| | ماجيستر | 2 | %5.1 |
| الوظيفة | محافظ الحسابات | 35 | %89.7 |
| | خبير محاسبي | 04 | %10.3 |
| الخبرة | أقل من 5 سنوات | 4 | %10.4 |
| | بين 5 و 10 سنوات | 17 | %43.6 |
| | من 10 إلى 15 سنة | 4 | %10.3 |
| | أكثر من 15 سنة | 14 | %35.9 |

**المصدر** : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن أغلب أفراد العينة جامعيون حيث بلغ عددهم (39) فردا وهو ما يعادل نسبة 100% وهي نسبة جيدة، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها، وهذا ما يعطي كذلك أهمية للبحث من حيث النتائج المتحصل عليها، أما بالنسبة للوظيفة فأغلب أفراد العينة هم محافظي الحسابات ، كما كان عدد خبراء المحاسبيين 04 فقط وهو ما يعادل نسبة (10.3%)هذا راجع لنقص عددهم في الميدان، كما يلاحظ من خلال الجدول، أن 43.6% من المستجوبين يملكون خبرة بين 5 و 10 سنوات هذا ما يعزز الثقة بإجابات العينة.

**3.تحليل نتائج أفراد العينة**

سوف يتم التطرق إلى النتائج المتحصل عليها بعد معالجة البيانات التي تضمنتها الاستمارات المسترجعة تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتل خمسة إجابات كما هو موضح في الجدول رقم (3) كما يلي:

**جدول رقم (3) : مقياس ليكارت الخماسي**

| التصنيف | موافق تماما | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماما |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

**المصدر**: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص115.

حساب المتوسط الحسابي المرجح.

حدود الفئات: ويتم ذلك عن طريق حساب المدى

المدى =القيمة الكبري – القيمة الصغري

طول الفئة: المدى /عدد التكرارات 0.8=5/4

نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج إلى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالأتي:

**جدول رقم (4 ) يحدد مجالات الاتجاه حسب برنامج خماسي ليكارت**

| قيمة المتوسط المرجح | الرأي |
|---|---|
| 1.8-1 | غير موافق تماما |
| 2.6-1.8 | غير موافق |
| 3.4-2.6 | محايد |
| 4.2-3.4 | موافق |
| 5-4.2 | موافق تماما |

**المصدر**: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص114.

**1.3عرض نتائج المحور الأول :مدى وجود فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات**

**جدول رقم (5) نتائج المحور الأول :**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | القيام بدورات تكوينية تتعلق بتدقيق نشاط معين تساهم في زيادة التخصص المهني | 3.21 | 1,080 | محايد |
| 02 | تقديم خدمات التدقيق لقطاع نشاط معين يساهم في فهم وإدراك لمعنى التخصص المهني | 2.85 | 0,844 | محايد |
| 03 | تكوين فرق تدقيق متخصصة من شأنه زيادة التخصص المهني | 2,74 | 0,785 | محايد |
| 04 | يؤدي التخصص المهني لمحافظ الحسابات إلى الارتقاء بمهنة الدقيق | 4,44 | 0,552 | موافق بشدة |
| | **المتوسط الحسابي الإجمالي** | 3.30 | 0,56330 | محايد |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز بين محايد في العبارة الأولي والثانية والثالثة والموافق بشدة في العبارة الرابعة، فكان المتوسط الحسابي (3.30) والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارات (2.6-3.4) والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة محايد بالإضافة إلى الانحراف المعياري (0.56330)، وهذا يدل على أن التخصص المهني لمحافظ الحسابات يساهم في الارتقاء بمهنة التدقيق.

**2.3عرض نتائج المحور الثاني : انعكاسات الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات**

**جدول رقم (6) نتائج المحور الثاني**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | يقوم محافظ الحسابات المتخصص بأداء مهمته بالاعتماد على الخبرة المهنية التي يمتلكها مع تحديثها بشكل مستمر | 4,26 | 0,498 | موافق بشدة |
| 02 | المعرفة الجيدة لأماكن احتمال وجود الأخطاء | 4,15 | 0,489 | موافق |
| 03 | يزداد رصيد المعرفة المتخصصة عند محافظ الحسابات عند أداء مهمته في إطار التخصص المهني | 4,49 | 0,601 | موافق بشدة |
| 04 | يتمكن محافظ الحسابات المتخصص باكتشاف الأخطاء والمشكلات وتحليلها من جميع النواحي | 4,00 | 0,324 | موافق |
| 05 | يمكن لمحافظ الحسابات المتخصص من منع وقوع الغش والأخطاء في الوقت المناسب من خلال الإجراءات التي يتبعها | 3,79 | 0,615 | موافق |
| 06 | مراجعة الكشوف المالية من طرف محافظ حسابات متخصص يؤدي الى زيادة مستوى الإفصاح | 4,31 | 0,655 | موافق بشدة |
| 07 | زيادة درجة موثوقية الكشوف المالية لمستخدمي القوائم المالية عندما يقوم بمراجعتها محافظ حسابات متخصص | 4,33 | 0,577 | موافق بشدة |
| | **المتوسط الحسابي الاجمالي** | 4,1612 | 0,36668 | موافق |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز في موافق وموافق بشدة في جل العبارات فكان المتوسط الحسابي الإجمالي (4.16) والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارات (3.4-4.2) والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري (0.33668) مما يفسر أن زيادة درجة موثوقية في الكشوف المالية لمستخدميها تكون عندما يقوم محافظ الحسابات متخصص بمراجعتها .

**3.3 عرض نتائج المحور الثالث : انعكاسات استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات**

**جدول رقم (7) نتائج المحور الثالث**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | يبدي محافظ الحسابات المتخصص رأيه بدون أي ضغوط | 4,10 | 1,188 | موافق |
| 02 | يؤثر سلبا قيام محافظ الحسابات المتخصص على استقلاليته عند تقديمه لخدمات بخلاف عملية المراجعة لعميل المراجعة | 3,72 | 1,395 | موافق |
| 03 | تتأثر استقلالية محافظ الحسابات سلبا بطول مدة مراجعته لنفس العميل | 3,13 | 1,056 | محايد |
| 04 | قد يؤثر التخصص المهني سلبا على استقلالية محافظ الحسابات المتخصص كونه يصبح محصور بنشاط عميل معين | 3,13 | 1,031 | محايد |
| 05 | قد يؤثر مراجعة نشاط معين على استقلالية محافظ الحسابات من خلال التسريب المتعمد أو غير المتعمد لمعلومات عن عملاء ينتمون لنفس النشاط. | 4,10 | 0,680 | موافق |
| | **المتوسط الحسابي الإجمالي** | 3.68 | 0,75494 | موافق |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (7) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز بين موافق ومحايد في جل العبارات فكان المتوسط الحسابي الإجمالي (3.68) والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارات (3.4-4.2) والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري (0.75494) مما يفسر أن محافظ الحسابات المتخصص يبدي رأيه بدون أي ضغوط .

**4.3عرض نتائج المحور الرابع : انعكاسات التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في تقليص فجوة التوقعات**

**جدول رقم (8) نتائج المحور الثالث**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | وجوب ذكر مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار | 4,10 | 0.620 | موافق |
| 02 | محافظ الحسابات مسؤول عن تقييم مدى ملائمة عدم تطبيق الإدارة لمبدأ عدم استمرارية الاستغلال | 3,90 | ,882 | موافق |
| 03 | المعرفة الجيدة للمؤشرات والأحداث التي تؤدي إلى تهديد استمرارية المؤسسة | 4,13 | ,718 | موافق |
| 04 | وجوب الإنذار المبكر وإبلاغ المسيرين أو مجلس الإدارة أو الهيئة المداولة بكل نقص أو خطر اكتشفه أو اطلع عليه من شانه عرقلة استمرارية الاستغلال | 4,28 | ,826 | موافق بشدة |
| 05 | إعداد تقرير خاص في حالة وجود خطر محتمل يهدد استمرارية الاستغلال | 4,28 | ,857 | موافق بشدة |
| | **المتوسط الحسابي الإجمالي** | 4,1333 | ,66067 | موافق |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (7) أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز بين موافق وموافق بشدة في جل العبارات فكان المتوسط الحسابي الإجمالي (4.13) والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارات (3.4-4.2) والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري (0.66067) مما يفسر أن محافظ الحسابات المتخصص تكون له المعرفة الجيدة للمؤشرات والأحداث التي يؤدي إلى تهديد استمرارية المؤسسة .

**4 اختبار الفرضيات:**

**من أجل اختبار فرضيات هذا البحث تم الاعتماد One sample t-test ،كما هو موضح في الجداول الموالية:**

**الفرضية الأولى :**

**H0:** عدم وجود فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

**H1:** هناك فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

**الجدول رقم (9): نتائج اختبار الفرضية الأولى**

| رقم الفرضية | درجة الحرية | T | الدلالة | النتيجة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | 38 | 36,641 | 0.000 | رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال جدول رقم (9) أن قيمة t المحسوبة (36,641) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0211) عند درجة الحرية 38 وعند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي أن هناك فهم وإدراك لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات .

**الفرضية الثانية :**

**H0:** لا تساهم الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**H1:** تساهم الكفاءة استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**جدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الثانية**

| رقم الفرضية | درجة الحرية | T | الدلالة | النتيجة |
|---|---|---|---|---|
| 02 | 38 | 70.86 | 0.000 | رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال جدول رقم (10) أن قيمة t المحسوبة (70,86) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0211) عند درجة الحرية 38 وعند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي أن كفاءة و استقلالية محافظ الحسابات تساهم في تقليص فجوة التوقعات .

**الفرضية الثالثة:**

**H0:** لا تساهم استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**H1:** تساهم استقلالية محافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات.

**جدول رقم (11): نتائج اختبار الفرضية الثانية**

| رقم الفرضية | درجة الحرية | T | الدلالة | النتيجة |
|---|---|---|---|---|
| 03 | 38 | 30,45 | 0.000 | رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال جدول رقم (11) أن قيمة t المحسوبة (30,45) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0211) عند درجة الحرية 38 وعند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي أن استقلالية محافظ الحسابات تساهم في تقليص فجوة التوقعات .

**الفرضية الرابعة:**

**H0:** لا يؤثر التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في تقليص فجوة التوقعات.

**H1:** يؤثر التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في تقليص فجوة التوقعات.

**جدول رقم (12): نتائج اختبار الفرضية الثانية**

| رقم الفرضية | درجة الحرية | T | الدلالة | النتيجة |
|---|---|---|---|---|
| 04 | 38 | 39,07 | 0.000 | رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة |

**المصدر** :من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال جدول رقم (12) أن قيمة t المحسوبة (39,07) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0211) عند درجة الحرية 38 وعند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم قبول الفرضية البديلة أي أن التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرارية يؤثر في تقليص فجوة التوقعات .

**5. خاتمة:**

تبين من خلال هذه الدراسة أن التخصص المهني لمحافظ الحسابات يمكن أن يساهم ولحد كبير في تقليص فجوة التوقعات، وذلك من خلال مساعدة المراجعين على القيام بعملية المراجعة بكل كفاءة واستقلالية، مع إمكانية التنبؤ بعدم مقدرة المؤسسة على الاستمرار ومنعها من حالات الفشل المالي، وذلك من خلال إتباع إجراءات الإنذار المبكر وإعداد تقرير خاص وفق ما ينص عليه القانون حول استمرارية الاستغلال.

تطرقنا ضمن هذا البحث إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالتخصص المهني لمحافظ الحسابات وإبراز أهميته وكذا التعرف على فجوة التوقعات والأسباب المؤدية لها وسبل تقليصها، فضلا إلى التعرض للعوامل التي تتوفر في محافظ الحسابات المتخصص والتي تعمل على تقليص فجوة التوقعات، وفي ضوء التحليلات النظرية والميدانية لنتائج البحث تم التوصل إلى جملة من النتائج والاقتراحات.

**نتائج الدراسة:**

من خلال الاعتماد على ما سبق من الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى ما يلي من النتائج:

- المدققين الخارجيين لولاية سطيف غير متخصصين بقطاع معين، وذلك راجع لغياب سوق ناشط للمراجعة يسمح بتبني إستراتيجية التخصص المهني.
- هناك فهم وإدراك تام من طرف المراجعين الخارجيين لولاية سطيف في أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي وذلك بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة.
- يساهم التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات وذلك من خلال ارتفاع مستوى كفاءة محافظ الحسابات المتخصص التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء والمشكلات ومنع وقوع الغش، مما يزيد من موثوقية الكشوف المالية بالنسبة لمستخدميها.
- تدعيم درجة استقلاليته. محافظ الحسابات المتخصص مهنيا وهذا يؤدي بالضرورة الى ممارسة المراجعة بعيدا عن الضغوط، مما يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات.
- ارتفاع قدرة محافظ الحسابات المتخصص في اكتشاف ومعرفة المؤشرات التي تعمل على تهديد استمرارية المؤسسة، و إمكانية التنبؤ بها بحكم الدراية الكاملة والدقيقك2ة لطبيعة نشاط عميل المراجعة، مع إتباع إجراءات الإنذار المبكر في حالة وجود خطر يهدد استمرارية الاستغلال، مع ضرورة إعداد تقرير خاص عن ذلك.

**المقترحات:**

بناء على ما سبق يمكننا تقديم المقترحات التالية:

- العمل على تبني إستراتيجية التخصص المهني وإتباع سياسة الاندماج من قبل مكاتب التدقيق المحلية بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة ومواجهة مكاتب التدقيق الأجنبية.
- ضرورة قيام الهيئات المشرفة على المهنة بتنظيم دورات تكوينية وتدريبية في ميادين تدقيق متخصصة والعمل على تحسيس ممتهني المهنة بضرورة التخصص المهني.
- ضرورة ربط مهنة المراجعة بالجامعة من خلال قيام الجامعة بعقد ندوات ودورات تكوينية تعالج الجانب الأكاديمي للمراجعين، وكذا قيام المراجعين باستقبال الطلبة في تربصات قصيرة لإبراز الجانب المهني.
- ضرورة ممارسة عملية المراجعة تبعا للتخصص المهني، وذلك لما أظهرته هذه الدراسة من الآثار الايجابية التي تعمل على تقليص فجوة التوقعات.
- ضرورة إصدار قوانين تشجع على تخصص محافظي الحسابات وخاصة في الوقت الراهن التي تمر به المهنة، حيث انه تم تكوين لجنة لتقييم قانون 10-01 المتعلق بالمهنة، وهذا بهدف الارتقاء بالمهنة.
- ضرورة فتح التربص المهني بعد أكثر من عشر سنوات من الانسداد منذ صدور قانون المهنة سنة 2010، بالرغم من صدور مراسيم تنظيمية تنظم عمل المدرسة وسير التربصات فيها.
- ضرورة العمل على إعداد قاعدة معايير أداء مهني متخصصة وفقا للقطاعات الاقتصادية المتوفرة، والعمل على إلزام ممتهني المهنة بالتقيد بمقتضيات هذه المعايير .

## قائمة المراجع:


– اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف. (2011). قياس اثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرار المستثمرين في سوق الاوراق المالية في مصر دراسة ميدانية–. كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، مصر.

– ايمان علي مكاوي مبارك. (2018). التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية المراجعة(دراسة تجريبية)، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

– بن حركو غنية، زاوش زهير. (2018). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات. مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة.

– جورج دانيال غالي. (2001). تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. الدار الجامعية الإسكندرية.

– صالح ميلود خلاط. (2017). اهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة –دراسة ميدانية لعينة من المراجعين في مدينة طرابلس–. مجلة جامعة صبراتة العلمية.

– صبري ماهر مشتهى. (2014). تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق واثر ذلك على اتعاب التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. قسم المحاسبة، كلية العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فرع غزة، فلسطين.

– عمر سيدي، احمد عرموش. (2015). اثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقييم الخدمات الاستشارية –دراسة ميدانية في سوريا–. مجلة جامعة البعث، العدد 26،المجلد37،جامعة البعث، حمص، سوريا.

– فاتح سردوك. (2015). دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي، الجزائر، العدد 09.

– قحطان طالب حمودي الكاوري. (2017). التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات. كلية الادارة والاقتصاد جامعة القادسية.

– مازن عوني حمودة. (2014). مدى تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات. الجامعة الاسلامية غزة.

– مُحَّد عبد الفتاح الصيرفي. (2006). البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

– مُحَّد نذار شلا. (2015). اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة اداء عملية المراجعة –دراسة ميدانية–. كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق.

– مسامح مختار، لقويرة سمير. (2017). مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق. مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12.

– معاذ طاهر صالح المقطري. (2011). أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة. مجلة جامعة دمشق.

– مفيد عبد اللاوي. (2014). فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات وسبل المعالجة. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي.

– نواف فخر،مُحَّد نذار شلا. (2015). أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية–دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية–. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد37،العدد 3.

– نور الدين مزياني. (2015). ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14.

– يوسف محمود جربوع. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة. مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني.

- Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L.,"Determinants of Auditor Expertise" Journal ofAccounting Research, vol. 28,(Supplenment1990),p.2.