

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق

(دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

The impact of the industrial specialization of the external auditor on narrowing the expectations gap in auditing**(A field study of practitioners of the accounting and auditing profession in Algeria)**

بثينة بن حاج جيلالي مقرأوى*، جامعة خميس مليانة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التنمية المحلية والمقاولاتية في ولاية عين الدفلى، (الجزائر)، beutheyne.magraoui@univ-dbk.m.dz

محمد لعربي، جامعة خميس مليانة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الصناعة، التطور التنظيمي للمؤسسات والإبداع، (الجزائر)، m.laribi@univ-dbk.m.dz

تاريخ الاستلام : 2023/02/28 ؛ تاريخ المراجعة : 2023/05/24 ؛ تاريخ القبول : 2023/06/20

ملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو البحث في تأثير التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات، ولأجل بلوغ الهدف تم اعتماد المنهج الوصفي بالاستعانة بأسلوب التحليل للعرض النظري لمفاهيم حول التخصص الصناعي وفجوة التوقعات، في حين أنه تم اعتماد قائمة استبانة لجمع بيانات تُخدم الجانب التطبيقي وذلك بتوزيعها بشكل عشوائي على عينة مكونة من 53 مفردة من مجتمع الدراسة المقتصر على ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، بغية منا للتعرف على دعم التخصص الصناعي لاستقلالية المدقق الخارجي ورفع كفاءته المهنية وقدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة التي يتم تدقيقها ومدى مساهمته في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، و انعكاس كل ذلك على تضيق فجوة التوقعات، حيث استخدمنا البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليلنا لنتائج الاستبانة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تخصص المدقق في الصناعة يدعم استقلاليته ويرفع من كفاءته المهنية وقدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة المدققة وأنه يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وكل هذا التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي على العناصر السابقة الذكر يعمل بدوه على تضيق فجوة التوقعات.

الكلمات المفتاح: تخصص صناعي؛ تخصص مهني؛ فجوة توقعات؛ تدقيق.

تصنيف JEL: D84؛ M42

Abstract :

The aim of this study is to investigate the effect of the industrial specialization of the external auditor on narrowing the expectations gap, and in order to achieve the goal, the descriptive approach was adopted using the analysis method for theoretical presentation of concepts about industrial specialization and the expectations gap, while a questionnaire list was adopted to collect data that serves the applied side by distributing it randomly on a sample consisting of 53 individuals from the study population that is limited to practitioners

* المؤلف المرسل: بثينة بن حاج جيلالي مقرأوى beutheyne.magraoui@univ-dbk.m.dz

of the accounting and auditing profession in Algeria, in order for us to identify the support of industrial specialization for the independence of the external auditor, and raise his professional competence and his ability to predict the continuity of the entity being audited and the extent of his contribution to improving the quality of the external auditor's report, and The reflection of all this on narrowing the expectations gap, as we used the statistical program (spss) in our analysis of the results of the questionnaire. This positive effect of industrial specialization on the aforementioned elements works to narrow the expectations gap.

Keywords: industrial specialty; professional specialization; expectations gap; Audit.

Jel Classification Codes: D84; M42

I- تمهيد :

يعد التدقيق عملية منتظمة تتم من قبل مدقق مستقل بهدف إبداءه لرأي في محابيد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمجتمع المالي يحتاج إلى المخرجات النهائية لهذه العملية، حيث يتوقع هذا الأخير من مدققي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية والنزاهة والموضوعية والاستقلالية والحياد، وكذا الأمر بشأن إمكانية استمرارية المنشأة المدققة، ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي. حيث شهدت مهنة التدقيق أزمة المصدقية وأزمة الثقة في الآونة الأخيرة نتيجة لظهور مجموعة من العوامل والمتغيرات في مجالات تكنولوجيا المعلومات، كل ذلك يوحي بأن هناك خطر يواجه المهنة، نتيجة التباين بين توقعات المجتمع المالي لمحتوى تقارير المدققين وبين ما يستطيع المدققون إنجازها بصورة معقولة على أساس المعايير المنضمة للمهنة، وهذا التباين شكل ما يعرف فجوة التوقعات، ولمواجهة هذه التحديات وإعادة الثقة في جودة خدمات التدقيق وبالتالي تضيق فجوة التوقعات، سارعت التوجهات إلى تبني العديد من الاستراتيجيات والتي كان من بينها استراتيجية التخصص الصناعي في الصناعة التي ينتمي إليها العميل في تدقيق نشاطه، بحيث يصبح المدقق الخارجي بذلك أكثر خبرة وإلماما ومعرفة بطبيعة نشاط العميل.

■ إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية الموالية:

ما أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق؟

وهذه الإشكالية تتفرع للأسئلة الفرعية الموالية:

- هل يمكن للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي أن يدعم استقلالته وبالتالي يعمل ذلك تضيق فجوة التوقعات؟
- هل يرفع التخصص الصناعي إمن كفاءة المدقق الخارجي في مهنته وبالتالي تضيق فجوة التوقعات؟
- ما أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على قدرته في التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق وانعكاس ذلك على تضيق فجوة التوقعات؟
- ما أثر التخصص الصناعي على تقرير المدقق الخارجي ومساهمة ذلك في تضيق فجوة التوقعات؟

■ فرضيات الدراسة

كتصور مبدئي للأسئلة المطروحة سابقا نعرض الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.

وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لاستقلالية المدقق الخارجي المتخصص صناعيا في تضيق فجوة التوقعات.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) للكفاءة المهنية للمدقق الخارجي المتخصص صناعيا في تضيق فجوة التوقعات.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لقدرة المدقق المتخصص صناعيا على التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لتقرير المدقق الخارجي المتخصص صناعيا في تضيق فجوة التوقعات.

■ أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع كونه يبحث في أثر التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والسبل نحو مواجهة الآثار السلبية، فهذه الدراسة تبحث في أهم مشكلة تواجه مهنة التدقيق ألا وهي مشكلة فجوة التوقعات في التدقيق، كما ويعتبر التخصص الصناعي من الجوانب المهمة التي تساعد على إمكانية استمرار مهنة التدقيق ومواكبتها للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، وضمان خدمات تدقيق ذات جودة عالية وبالتالي زيادة ثقة المجتمع المالي بالمدققين المتخصصين وتضييق الفجوة الاعتقادية بينهم.

■ أهداف الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تسعى الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:

- تحديد الأثر الذي يعكسه التخصص الصناعي على استقلالية المدقق الخارجي.
- دراسة أثر التخصص الصناعي على الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي.
- بيان أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على قدرته في التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق.
- توضيح الأثر الذي يعكسه التخصص الصناعي على تقرير المدقق الخارجي.

■ منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي بالاستعانة بأسلوب التحليل وذلك في التأصيل النظري لمتغيرات الدراسة، إلى جانب اعتماد المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية من خلال توزيع استبانات على مجموعة من مدققي الحسابات، لدراسة كامل مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الـ **spss** الإحصائي.

■ عرض الدراسات السابقة

Study Of Mai Dao, Trung Pham, Audit ternure, auditor specialization and audit report lag, managerial auditing journal, (Mai & Trung , 2014, pp. 490-512)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص ما إذا كان لحيازة شركة التدقيق أي تأثير على تأخر تقرير التدقيق (ARL) وما إذا كان تخصص صناعة المدقق يؤثر على هذه العلاقة، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام أسلوب (Habib and Bhuiyan's) (2011) لقياس تخصص صناعة المدققين، حيث قام الباحثان بفحص عينة من 7291 ملاحظة، لثلاث سنوات (من 2008 إلى 2010)، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن تخصص صناعة المدققين (بغض النظر التخصص الصناعي على مستوى المدينة والمستوى الوطني والمشارك على مستوى المدينة والمستوى الوطني) يضعف الارتباط الإيجابي بين ARL ومدة شركة التدقيق القصيرة، مما يشير إلى أن تخصص صناعة المدققين يكمل التأثير السلبي لفترة شركة التدقيق القصيرة على ARL.

Study Of Sarwoko Iman, Sukrisno Agoes, An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from Indonesia (Sarwoko & Sukrisno , 2014, pp. 271-281)

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التخصص الصناعي للمدقق، واستقلاليته وإجراءات التدقيق عليه للكشف عن عمليات الغش والاحتيال لتحقيق جودة عملية التدقيق، ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في العرض النظري، وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المقابلات و توزيع استبانة على عينة شملت 50 شركة محاسبة عامة مسجلة في سوق رأس المال الإندونيسي، حيث أظهرت النتائج أن التخصص الصناعي للمدقق واستقلاليته لهما تأثير كبير على تنفيذ إجراءات التدقيق لكشف الاحتيال ما يؤثر بدرجة كبيرة على جودة التدقيق.

Study Of Fedaa Abd Almajid Sabbar Alaraji, the role and impact of corporate governance on narrowing the expectations gap between the external auditor and the financial community (a practical study of a sample of external audit offices and companies invested in Iraq) (fedaa , 2017, pp. 305-327)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة مهنة التدقيق الخارجي في العراق بعد زيادة الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في العراق، حيث اعتمدت الدراسة في ذلك على المنهج الوصفي التحليلي من خلال

الحصول على البيانات، وتوزيع نموذج الاستبيان على عينة مكونة من 100 مراجع خارجي مستقل يعمل في العراق، وكذلك المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية من خلال توزيع الاستبانة على (7) من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية العاملة في العراق، وقد أظهرت النتائج أن تنفيذ مبادئ حوكمة الشركات في العراق يوفر مستوى مناسب من الثقة للمستثمرين ومستخدمي البيانات المالية واهتمامهم بشأن التقارير المالية المعدة ومراجعتها وفقا لمبادئ تقنية حوكمة الشركات، هذا يعني تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

Study Of olagunju, Adebayo, Levira, Micah christian, Audit expectation gap: perspectives of auditors and audit account users (adebayo & micah christian, 2017, pp. 197-215).

هدفت هذه الدراسة إلى فحص فجوة التوقعات في التدقيق بشكل تجريبي: من وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي الحسابات المدققة، وتم في ذلك اعتماد نهج المسح في تجميع بيانات للدراسة، وذلك من خلال القيام بالمقابلات الشخصية، وتوزيع استبانة على عينة شملت (5) من شركات التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى أن توقعات مستخدمي البيانات المالية المدققة وتقييمهم بالرسوم ومسؤولية المدققين تتباين مع ما يمكن الحصول عليه بالفعل في النظام الأساسي والقوانين التي تنظم أعمال المراجع.

Study of ahmad a. toumeh, sofri Yahya and walid zakaria siam4, expectations gap between auditors and users of financial statements in the audit process: an auditors' perspectiveM (toumeh, sofri, & siam, 2018, pp. 79-106).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على فجوة التوقعات في التدقيق من وجهة نظر المراجع في الأردن، واقتراح بعض الحلول التي قد تساهم في تضيق فجوة التوقعات، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في العرض النظري، وفي الجانب الميداني تم تصميم استبيان وتوزيعها على 158 من مراجعي الحسابات الذين يعملون في شركات التدقيق في الأردن، وفي الأخير تم تحليل 109 استبانة، وأظهرت النتائج أن المراجعين الخارجيين في الأردن لديهم مفهوم لفجوة التوقعات من وجهة نظرهم فإن التوقعات غير المعقولة بين مستخدمي البيانات المالية يؤثر بشكل كبير على زيادة فجوة التوقعات، ومن ناحية أخرى يعتقدون أن عدم اليقين في استقلالية المراجع له تأثير أقل على زيادة فجوة التوقعات في الأردن.

■ الفجوة البحثية

على ضوء ما تم عرضه من دراسات سابقة، نرى أن جل الدراسات المعروضة تناولت متغيرات دراستنا بشكل منفصل، حيث أن معظم هذه الدراسات ركزت على ربط المتغيرين بمتغيرات أخرى غير المتناولة في دراستنا، فباستثناء أن مهنة التدقيق لا بد لها وأن تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال فبات من الضروري التركيز على العوامل والاستراتيجيات التي تساهم في الارتقاء بالمهنة وتطويرها، ومن خلال دراستنا هذه تطرقنا لجانب مهم في هذا الصدد وهو مساهمة التخصص الصناعي في تضيق فجوة التوقعات وهذا ما يرتقي بالمهنة ويحسن من جودتها، ونظرا لأهمية وإيجابية الموضوع ارتئينا من الضروري أن نبحث في التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وانعكاساته الإيجابية على مهنة التدقيق والمساهمة في تطويرها.

I.1- الإطار العام لفجوة التوقعات في التدقيق :

I.1.1- مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق :

ظهر مصطلح فجوة التوقعات للمرة الأولى على يد **liggio** سنة 1974 في مقاله المشهور المعنون ب "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق". (الباز، 2015، الصفحات 64-66)

وقد عرف **liggio** فجوة التوقعات أنها الفرق بين ما يتصوره المدقق لمستويات أداءه وبين ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية على أساس الجودة ومعايير المهنة من ناحية أخرى. (الصباح، 2015، صفحة 20)

كما تم تعريف فجوة التوقعات بأنها الفجوة بين ما ينتظره الجمهور من مهنة التدقيق وبين ما تستطيع مهنة التدقيق أن تقدمه في الواقع. (أبو سندا، 2015، صفحة 35)

وفي تعريف آخر لفجوة التوقعات ورد أنها التباين بين ما يعتقد الجمهور ومستخدمو القوائم المالية بأن تحقيقه من مسؤولية المدققين، وبين ما يرى المدققين أنهم مسؤولون عنه. (نقولا ترزي، 2013، صفحة 49)

وذكرت إحدى التعريفات أن مصطلح فجوة التوقعات يشير إلى فهم المستخدم لحالة التقرير الذي يعده المدقق. (محفوظ يوسف، 2011، صفحة 33)

من خلال المفاهيم السابقة الذكر يمكن القول أن فجوة التوقعات هي الثغرة التي تنشأ بين المدققين والجمهور المنتظر لتقرير المدقق، وسبب هذه الثغرة هي الاختلاف بين المعلومات التي يتوقع الجمهور الاستفادة أن يجدها في تقرير المدقق، وبين ما يقدمه المدقق فعلا في تقريره.

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

I.1.2- أنواع فجوة التوقعات في التدقيق :

قسم **porter** فجوة التوقعات إلى مكونين كما يلي: (مجاهد مجاهد، 2020، صفحة 388)

- **فجوة المعقولة:** وتعرف أيضا بفجوة الجهل، وهي الفرق بين ما يعتقد المجتمع المالي أن يحققه المدققين، وبين ما يتوقع المدققين أنهم باستطاعتهم تحقيقه بشكل معقول. (السعد، 2008، صفحة 354)
 - **فجوة الأداء:** هي الفرق بين ما يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن يؤديه المدققين بشكل معقول، وبين الأداء الفعلي الذي يتصوره المدققين أن ينجزوه، وينقسم هذا النوع بدوره إلى قسمين هما: (خالدي و خليل ، 2014، صفحة 143)
 - أ. **فجوة نقص المعايير:** وهي الفجوة بين المهام التي يتم توقعها من المدققين بصورة معقولة، وبين المهام المطلوبة منهم من خلال المعايير والإصدارات الخاصة بالمهنة.
 - ب. **فجوة عدم كفاءة أو قصور الأداء:** الفجوة بين المعايير المتقدمة للقيام بالمهام الحالية للمدققين وبين الأداء الذي يحققه المدققين فعلا. (صالح، 2002، صفحة 07)
- إلا أن هذا التقسيم يعد محدود النطاق، حيث أنه لم يتطرق من خلاله إلى كافة عناصر فجوة التوقعات، (رايس و زعبيط، 2021، صفحة 416) لذلك يمكن إضافة المكونات التالية للتقسيم السابق كما يلي:
- **فجوة التقرير:** هي تلك الفجوة التي ذكر **Collins** بأنها التباين بين ما يتوقعه مستخدمي التقارير المالية لرأي المدقق حول القوائم المالية، وبين رأي المدقق الذي يصدره في تقريره نتيجة تدقيقه لتلك القوائم. (الأمين، البهلول ، و الحارس، 2009، صفحة 243)
 - **فجوة الاستقلال:** تحدث هذه الفجوة نتيجة لعدة عوامل تؤثر على استقلال المدقق، مثل فشله في الكشف عن الحقائق المادية، والتحريرات والتمويه في التقارير المعدة من قبل ويكون على دراية بذلك، أو عدم قدرته على الحصول على البيانات الكافية التي تأييد رأيه ما يؤثر على استقلاليته. (الأمين، البهلول ، و الحارس، 2009، صفحة 243)
 - **فجوة المسؤولية:** تحدث هذه الفجوة نتيجة التباين في إدراك وتوقع المدققين ومستخدمي التقارير المالية للمسؤوليات الأولية الأدبية للمدققين، والمتمثلة في حماية المجتمع من الفساد، والمسؤولية المهنية والمتمثلة في الالتزام باللوائح والقوانين التي يقرها المجتمع. (مطواع إبراهيم، 2020، صفحة 21)

I.1.3- أسباب فجوة التوقعات في التدقيق :

هناك العديد من العوامل التي كانت سببا في حدوث فجوة توقعات في التدقيق نذكر منها ما يلي:

- **نقص الكفاءة المهنية:** لقد وجهت العديد من الانتقادات إلى المدققين مفادها أنهم يعملون في مجالات لا يمتلكون فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي لكي يقوموا بها، فقد أكد على هذا النقد الأمريكي أمها وتر "Amhowitz" من واقع القضايا المختلفة المرفوعة ضد مكاتب التدقيق والمحاسبة. (جربوع، 2004، صفحة 378)
- **الشك في استقلالية المدقق الخارجي:** إن مهنة التدقيق تفقد قيمتها في المجتمع إذا فقد المدقق استقلاله، وإذ ما كان هذا الاستقلال محل شك من قبل المجتمع المالي يحدث ما يعرف بفجوة التوقعات. (الشافعي و طه عبد القادر، 2019، صفحة 416)
- **عدم التحديد الواضح لمسؤوليات المدقق الخارجي:** يظن مستخدمي القوائم المالية أن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق هي من مسؤولية مدقق الحسابات، وكذلك أنه مسؤول عن اكتشاف كل أنواع الغش والأعمال غير القانونية، وضمان دقة القوائم المالية وإصدار تقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث يجب أن يقوم مدققي الحسابات بالإعلام عما هو مسؤول عنه وعما هو من مسؤولية الإدارة. (الشافعي و طه عبد القادر، 2019، صفحة 415)
- **قصور التقارير المالية المنشورة:** يحق لمستخدمي القوائم المالية أن تنشر لهم قوائم تتسم بالبساطة والوضوح وسهولة الفهم وتفي باحتياجاتهم، حيث أن قرار مستخدمي القوائم المالية يتأثر بالسلب إذ ما كانت تلك المعلومات غير واضحة ومعقدة فيصعب فهمها. (مرهج، 2018، صفحة 12)
- **قصور نظام الرقابة الداخلية في مهنة التدقيق:** إن عدم فهم المجتمع لنظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق يجعل منهم يطلقون هذه الاتهامات عليها، ما يضعف ثقة الجمهور من خدماتها، وبالتالي تتسع فجوة التوقعات. (مزياي، 2015، صفحة 105)

- رأي مدقق الحسابات في استمرارية نشاط المؤسسة: يظن أغلب مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف الذي يقدمه المدقق يوحي بإمكانية استمرار نشاط المؤسسة، وبحدوث عكس ذلك يفسر هذا على أنه فشل المدقق في مهمة التدقيق، هذا الاعتقاد نشأ عنه فجوة التوقعات. (بن حركو و زواش، 2019، صفحة 186)
- انخفاض جودة الأداء في المراجعة: هناك عدة أسباب وراء انخفاض جودة أداء التدقيق المتعلقة بأداء المدققين، وهذا الأمر يؤدي إلى عدم الرضا بين المراجعين والمجتمع ما يزيد في اتساع فجوة التوقعات. (سليم و شيخي، 2020، صفحة 719)

I.1.4- سبل تضييق فجوة التوقعات في التدقيق :

- هناك العديد من السبل التي تقلص من فجوة التوقعات في التدقيق ومن بين هذه السبل نجد:
- **تدعيم استقلالية المدقق الخارجي:** من أجل دعم استقلالية المدقق الخارجي وحيادته لرفع ثقة الجمهور بتقريره، وتمتع المدقق بالحرية في ممارسة مهنته وعدم تعرضه للضغط من طرف الإدارة، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات، فقد نص قانون الشركات في معظم بلدان العالم على تواجد لجنة تدقيق تعمل على تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق، وفي حال تعيين مدقق جديد لا بد من أن يحصل هذا الأخير قبل قبول تعيينه على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المدقق الذي سبقه. (نقولا ترزي، 2013، صفحة 71)
 - **رفع الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي:** من العوامل التي تعمل على إرجاع الثقة بالأداء المهني للمدققين، هي تحسين الكفاءة المهنية لهم، ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات، وهذا من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، والتعليم المهني بشكل مستمر أثناء مزاولة المهنة، وانتهاء برقابة جودة الأداء المهني. (الصباح، 2015، الصفحات 60-61)
 - **تطوير معايير التدقيق:** يتوجب على الجهات المسؤولة إعادة النظر في المعايير المتواجدة في ظل الظروف والمتطلبات الحالية والتغيرات والقيام بتحديثها وتطويرها ووضع المعايير المناسبة للقضاء على العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق، واكتشاف الأخطاء والتلاعبات ووضع الإرشادات الملائمة لتحديد مفاهيم الأهمية النسبية لمختلف الأخطاء لكي يسترشد بها على أسس موضوعية في بناء أحكام المدققين. (عبد اللاوي، 2014، صفحة 191)
 - **تبني تقرير التدقيق المطول:** أفادت العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوعات تقرير مدقق الحسابات بأن التقارير المطولة تعطي فهم أفضل وأكثر تفصيلاً لنطاق وطبيعة عملية التدقيق لكي يتم إيصال المعلومات بشكل واضح وتعكس بشكل جيد ما تنطوي عليه عملية التدقيق وأنه يساهم في تضييق فجوة التوقعات. (مازن عوي، 2014، الصفحات 59-60)
 - **التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:** يجب العمل على تطوير وتحديث الأدوات التي تستخدمها في إعلام الجمهور من خلال القيام بتوضيح طبيعة عملية التدقيق والهدف الذي تسعى له، بالإضافة إلى دور ومسؤولية المدقق وتحديد المفاهيم الموضوعية في التقرير حتى تكون واضحة وسهلة الفهم من طرف المستخدمين. (عبد اللاوي، 2014، صفحة 192)
 - **تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق:** يتوجب على المنظمات المهنية إعادة تحديث وتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، ما يزيد الثقة في عميل التدقيق، مع إعلام الجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق بشكل جيد عن هذا الدور، كما أن وضع برامج لمراقبة ومتابعة الجودة ونظم صارمة للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية يساهم في رفع مستوى جودة الأداء المهني، وبالتالي رضا المستفيدين عن خدمات التدقيق. (بن قري و زرزار، 2020، الصفحات 162-163)

I.2- ماهية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي ودوره في تضييق فجوة التوقعات :

I.2.1- مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي :

- لقد ورد التخصص في مهنة التدقيق بمصطلحات متباينة في العديد من الدراسات منها، التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص النوعي، التخصص بنشاط العميل، هذه المصطلحات تشير كلها للنشاط الأساسي للعميل، مهما كانت طبيعته. (خواجة، 2016، صفحة 34)
- عرف التخصص الصناعي بأنه أداء المدقق لخدمات التدقيق بشكل مستقل إلى عملاء ينتمون إلى نفس النشاط الصناعي، مما يجعل العمليات التي تتم في المنشأة في القطاع نفسه تتشابه من حيث الطبيعة، وبالتالي إمكانية الحصول على المعارف والخبرات المرتبطة بطبيعة تلك العمليات. (الزين، 2020، صفحة 23)
- كما يعرف التخصص الصناعي بأنه المام المدقق بكل مقومات المهنة من اطار فكري ومعايير الأداء المهني بمختلف أنواع وأساليب التدقيق، واستخدام هذه المقومات في تدقيق نشاط معين. (كلاب، 2018، صفحة 21)
- وفي تعريف آخر للتخصص الصناعي ذكر بأنه تحصيل وامتلاك كم هائل ومساحة عريضة من المعرفة والخبرات والمهارات العلمية في قطاع معين (المقطري، 2011، صفحة 413).

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

كما عرف أيضا على أنه اكتساب المدقق للمعرفة نتيجة تخصصه في تدقيق نشاط عملاء في قطاع معين وأدائه لمهام محددة. (السر، 2018، صفحة 218)

عرف المدققون المتخصصون بأنهم المدققون الحاصلين على التدريب الكافي وخبرة عالية في صناعة محددة دون غيرها، كما ويتسمون بالمعرفة الدقيقة في مجال صناعتهن ما يزيدهم من إمكانية اكتشاف الأخطاء أثناء أداء مهامهم التدقيقية. (Jerry & Guoping , 2011, p. 368)

من خلال المفاهيم السابقة الذكر يمكن القول أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي هو تلك المعارف والمهارات والخبرات التي يكتسبها نتيجة تدقيقه لمختلف العملاء الناشطين في صناعة محددة، ما يجعله يكتسب الوقت الكافي في تنمية مهاراته نتيجة احتكاكه الدائم بمعايير ولوائح تنظيم تلك الصناعة.

I.2.2- مقاييس التخصص الصناعي للمدقق الخارجي :

للتخصص الصناعي مقاييس مداخل يحدد من خلالها تتمثل فيما يلي :

- **مقياس الحصة السوقية:** من افتراضات هذا المقياس أن درجة ومستوى التخصص الصناعي يمكن تحديدها وقياسها من خلال متابعة نسبة حصة سوق مؤسسات التدقيق، فالمؤسسة التي تمتلك أكبر حصة من السوق هي التي لديها المعرفة المتخصصة بخصوص القطاع المعني.
- **مقياس حصة المحفظة:** يأخذ هذا النهج بعين الاعتبار التوزيع النسبي للخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق والرسوم المرتبطة بذلك، حيث أنه حسب هذا النهج تعد المؤسسات التي تمتلك أكبر حصة في المحفظة ذات معرفة متخصصة في الصناعة المعنية، هذا ما يعكس استثمارات المؤسسة الكبيرة في تطوير تقنية التدقيق في تلك الصناعة، (Hagazy & Hegazy, 2018, pp. 342-343) ويعتبر مكتب التدقيق متخصص صناعيا في الصناعات التي تولد أغلب إيراداته ويستعمل هذه الموارد في تطوير معرفته في هذه الصناعة. (باسودان و عشقي ، 2017 ، صفحة 07)
- **مقياس الحصة السوقية المرجحة:** وفقا لهذا المقياس يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي وهو حصة المحفظة، وتقارن الحصة السوقية المرجحة بمقياس آخر وهو الحد الأدنى الذي لا بد أن يحصل مكتب التدقيق حيث يصنف كمكتب تدقيق متخصص في قطاع محدد. (السيد عبدربه، 2018، صفحة 327)
- **تحديد المتخصصين صناعيا من خلال:** تحديد المتخصصين صناعيا من خلال: أكبر الموردين الذين يقدمون الخدمة في كل صناعة، وكذلك الموردين الذين يحتلون المرتبة الثانية أو الثالثة في كبرى الموردين، إذا كان هناك تباين جلي بين الموردين. (الشريف، 2016، صفحة 45)

I.2.3- دور التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات :

يساهم التخصص الصناعي في تقليص فجوة التوقعات من خلال ما يلي :

- **رفع الكفاءة المهنية للمدقق والقدرة التنبؤية في استمرار المؤسسة:** يزيد التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من كفاءته المهنية، كما يرفع من قدراته على تحديد مؤشرات القدرة على الاستمرارية للمؤسسة، وبالتالي فإن التخصص الصناعي يساهم بهذا الشكل في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق. (البلتاجي، 2017، صفحة 10)
- **التخفيف من حالات إخفاقات عمليات التدقيق:** يخفف التخصص الصناعي من الانهيارات التي شهدتها الشركات نتيجة فشل عمليات التدقيق في إظهار ذلك الفشل أو إعطاء مؤشرات عنه، كما يساهم في تحقيق مستوى جيد من الإفصاح المحاسبي، ويعمل على تقوية أسواق أوراق المال وتجنبها من المخاطر التي تتسبب في وقوع الانهيارات، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات. وذلك لأن المدققين المتخصصين ذو خبرة عالية. (Fleming & Kevin , 2014, p. 356).

II - الطريقة والأدوات :

- **مجتمع وعينة الدراسة:** تم حصر مجتمع الدراسة في أربع فئات: (المدققين الخارجيين، الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، أساتذة المحاسبة والتدقيق)، أما بالنسبة لعينة الدراسة فهي عينة عشوائية مكونة من الأطراف المذكورة سابقا، حيث قمنا بتوزيع الاستبانة

بثينة بن حاج جيلالي مقراوى.....محمد لعربي.

الإلكترونية عليهم بهدف جمع البيانات كما استهدفت هذه الاستبانة بشكل محدد الفئات المعنية بالجزائر حيث تحصلنا في الأخير على 53 إجابة.

- **أداة الدراسة:** تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة من أفراد العينة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد اشتملت بعد التحكيم على 28 عبارة موزعة بالتساوي على أربعة محاور، وتشمل الاستبانة على قسمين:
- **القسم الأول:** وقد خصص هذا القسم للبيانات الشخصية التي تصف أفراد العينة والتي تمثلت في، العمر، المهنة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنة.
- **القسم الثاني:** خصص هذا القسم لدراسة آراء أفراد العينة حول "مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات"، حيث تم توجيه استجابة أفراد العينة لما تصفه كل عبارة وفقاً لمقياس "لكرت" الخماسي المتدرج، والجدول الموالي يوضح هذا التدرج:

الجدول 1: مقياس لكرت الخماسي المتدرج

الدرجة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
القيمة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على دراسات سابقة

تم تصنيف نتائج إجابات المبحوثين بحسب وسطها الحسابي إلى (مرتفعة جداً، مرتفعة، متوسطة، منخفضة، منخفضة جداً) حيث تم توزيع مدى الدرجات $4=1-5$ على خمس خيارات، حيث يبلغ طول كل مستوى $(5/4) = 0.80$ فيصبح كل مستوى كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول 2: مستويات الأهمية لدرجة الموافقة

المستوى	المدى حسب المتوسط	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
المستوى الأول	من (1) إلى (1.80)	من 20% إلى 36%	منخفضة جداً
المستوى الثاني	من (1.81) إلى (2.60)	أكبر من 36% إلى 52%	منخفضة
المستوى الثالث	من (2.61) إلى (3.40)	أكبر من 52% إلى 68%	متوسطة
المستوى الرابع	من (3.41) إلى (4.20)	أكبر من 68% إلى 84%	مرتفعة
المستوى الخامس	من (4.21) إلى (5)	أكبر من 84% إلى 100%	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على دراسات سابقة

- **اختبارات ثبات وصدق أداة الدراسة:**
- **اختبار ثبات أداة الدراسة:** للتأكد من ثبات أداة الدراسة اعتمدنا على معامل " ألفا كرونباخ"، والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

الجدول 3: ثبات أداة الدراسة

عبارات محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
عبارات المحور الأول	07	0.845	0.919

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

0.860	0.741	07	عبارات المحور الثاني
0.911	0.830	07	عبارات المحور الثالث
0.945	0.894	07	عبارات المحور الرابع
0.944	0.892	28	عبارات كل محاور الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول 3 أن نسب ثبات العينة في كل المحاور أكبر من الحد الأدنى المقبول والذي يمثل (60%)، وتعني هذه القيم توفر درجة عالية من الثبات لعبارة الاستبانة، فنلاحظ أن نسبة الثبات للمقياس ككل تشير إلى نسبة مرتفعة والتي قدرت ب 89.2%، وبالتالي بناء على هذه القيم يمكن القول إنه بإمكاننا الاعتماد على هذه الاستبانة في تحليل نتائجها واختبار فرضيات الدراسة.

- اختبار صدق أداة الدراسة:

الصدق الظاهري: لقد تم عرض الاستبانة على بعض المحكمين، منهم أساتذة جامعيين وبعض المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

صدق الاتساق الداخلي لعبارة الاستبانة: تم اختبار الاتساق الداخلي من خلال معامل الارتباط بين عبارات الاستبانة ومحاورها والجدول التالي توضح الاتساق الداخلي لكل محور على حدى:

الجدول 4: الاتساق الداخلي للمحور الأول

العبرة	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط بيرسون	0.334	0.164	0.779	0.737	0.714	0.798	0.827
المعنوية	0.015	0.240	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول (4) أن معامل الارتباط بين عبارات المحور الأول وإجمالي المحور ككل شكل قيم إجابيه، وأن قيم الدلالة الإحصائية لكل عبارات المحور الأول باستثناء العبارة الثانية أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، ما يدل على أنها ذات دلالة معنوية إحصائية، ما يدل على أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور باستثناء العبارة الثانية التي قدرت قيمتها ب 0.24 أي أن قيمتها المعنوية تفوق (0.05)، ما يوحي لعدم وجود توافق في اتجاه إجابات الباحثين حول هذه العبارة، وباعتبار المعنوية لم تتحقق في عبارة واحدة من أصل سبع عبارات فإن الحكم على المحور ككل يستند إلى القيم المعنوية للعبارات الست التي تتخذ نفس الاتجاه وبالتالي يمكن القول أن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الأول.

الجدول 5: الاتساق الداخلي للمحور الثاني

العبرة	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط بيرسون	0.4920	0.7640	0.7340	0.5880	0.4720	0.7370	0.5760
المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بثينة بن حاج جيلالي مقراوى.....محمد لعريبي.

يتضح لنا من خلال الجدول (05) أعلاه أن معامل الارتباط بين عبارات المحور الثاني وإجمالي المحور ككل شكل قيم إجابيه، وأن قيم الدلالة الإحصائية لكل عبارات المحور أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، ما يدل على أنها ذات دلالة معنوية إحصائية، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور الثاني، وبالتالي يمكن القول أن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الثاني.

الجدول 6: الاتساق الداخلي للمحور الثالث

العبارة	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط بيرسون	0.7490	0.8190	0.7810	0.6740	0.7130	0.6870	0.5470
المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول (06) أعلاه أن معامل الارتباط بين عبارات المحور الثالث وإجمالي المحور ككل شكل قيم إجابيه، وأن قيم الدلالة الإحصائية لكل عبارات أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، ما يدل على أنها ذات دلالة معنوية إحصائية، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور الثالث، وبالتالي يمكن القول أن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الثالث.

الجدول 7: الاتساق الداخلي للمحور الرابع

العبارة	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط بيرسون	0.7400	0.8200	0.8260	0.8220	0.8060	0.8250	0.6140
المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول (07) أعلاه أن معامل الارتباط بين عبارات المحور الثالث وإجمالي المحور ككل أعطى قيم إجابيه، وأن قيم الدلالة الإحصائية لكل عبارات أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، ما يدل على أنها ذات دلالة معنوية إحصائية، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور الرابع، وبالتالي يمكن القول أن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الرابع.

III- النتائج ومناقشتها :

■ تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة

سيتم من خلال هذا العنصر عرض الخصائص الشخصية لعينة الدراسة، والجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية:

الجدول 8: توزيع عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
العمر	أقل من 30 سنة	22	41.5%
	من 30 سنة إلى 45	22	41.5%
	أكثر من 45	9	17.0%
المهنة	محاسب معتمد	12	22.6%
	مدقق حسابات	18	34.0%
	خبير محاسبي	7	13.2%

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

30.2%	16	أستاذ محاسبة وتدقيق	المؤهل العلمي
22.6%	12	ليسانس	
34.0%	18	ماستر	
11.3%	6	ماجستير	
32.1%	17	دكتوراه	
77.4%	41	أقل من 10 سنوات	الخبرة المهنية
17.0%	9	من 10 إلى 20 سنة	
5.7%	3	أكثر من 20 سنة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (08) نلاحظ أن أغلب المبحوثين من الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، حيث يشكل مدققي الحسابات النسبة الأكبر من مجموع عينة الدراسة بنسبة قدرت ب 34 %، وهذا ما يعزز مصداقية عينة الدراسة وقدرتها على تمثيل مجتمع الدراسة باعتبار أن الدراسة تعالج موضوع له صفة مباشرة بمدققي الحسابات، كما نلاحظ أن أعلى نسبة للمبحوثين والتي قدر ب 34 % يمتلكون شهادة ماستر، أي أنهم لديهم مستوى أكاديمي مقبول، في حين أن المبحوثين الحائزين على شهادة الدكتوراه شكلوا نسبة 32.1 % وهي أعلى المؤهلات العلمية المذكورة في الجدول، حيث تليها نسبة 22.6 % التي تمثل المبحوثين الحاصلين على شهادة ليسانس، في حين أن آخر نسبة ألا وهي 11.3 % وهي تمثل المبحوثين الحائزين على شهادة الماجستير، حيث تشكل شهادة الدراسات العليا (ماجستير، دكتوراه) نسبة 45.4 % من حجم العينة ككل، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أن المستوى الأكاديمي للمبحوثين مقبول مما يزيد الثقة في الإجابات المتحصل عليها، غير أن سنوات الخبرة المذكورة بالجدول كافية لتكون آراء العينة سليمة حول الموضوع، بالنظر إلى ما دلت عليه خصائص العينة السابقة الذكر.

■ تحليل محاور الاستبانة

سيتم تحليل محاور الاستبيان حول مساهمة التخصص الصناعي في تضييق فجوة التوقعات.

- تحليل نتائج المحور الأول

سيتم من خلال هذا المحور تحليل نتائج آراء أفراد العينة حول مساهمة التخصص الصناعي في تدعيم استقلالية المدقق وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات.

الجدول 9: عرض نتائج المحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يُمكنُ التخصص الصناعي المدقق الخارجي من إبداء رأيه دون أي ضغوطات	4.19	0.709	موافق
02	يملك المدقق الخارجي المتخصص صناعيا الحرية الكاملة في اختيار إجراءات التدقيق المناسبة	4.21	0.743	موافق بشدة
03	تتأثر استقلالية المدقق الخارجي المتخصص الصناعي سلبا بقدرته التفاوضية حول أتعاب عملية التدقيق	3.64	0.963	موافق
04	تتأثر استقلالية المدقق الخارجي المتخصص الصناعي سلبا بتأثيره للخدمات الاستشارية غير الخدمات التدقيقية	3.60	0.987	موافق
05	تتأثر استقلالية المدقق المتخصص الصناعي سلبا بطول فترة ارتباطه بالعمل	3.87	0.941	موافق
06	تتأثر استقلالية المدقق الخارجي المتخصص الصناعي سلبا بالمنافسة الشديدة بين المدققين المتخصصين في نفس الصناعة	3.70	1.049	موافق

بثينة بن حاج جيلالي مقراوى.....محمد لعربي.

07	تأثر استقلالية المدقق الخارجي سلبا بتخصصه الصناعي	3.32	1.140	محايد
	التوجه العام للمحور الأول	3.7898	0.61228	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (09) أن المبحوثين أظهروا درجة مرتفعة من الموافقة على بعد المحور الأول، حيث أنه حصل على متوسط حسابي قدره (3.78) بانحراف معياري قدره (0.61)، وهذا يشير حسب مقياس لكرت الخماسي إلى أن معظم المبحوثين موافقين على ما جاءت به عبارات المحور الأول، وعليه يمكن القول أن المدقق المتخصص صناعيا يؤدي مهمته التدقيقية دون أي ضغوطات وبالإجراءات التي يراها مناسبة، أي له استقلاليته المهنية في ذلك.

- تحليل نتائج المحور الثاني

سيتم من خلال هذا المحور تحليل نتائج آراء أفراد العينة حول "مساهمة التخصص الصناعي في رفع الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي وأثر ذلك في تضيق فجوة التوقعات.

الجدول 10: عرض نتائج المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يؤدي التخصص الصناعي إلى تنمية المهارات وتطوير الخبرات للمدقق الخارجي بصفة دورية	4.40	0.494	موافق بشدة
02	يتوفر للمدقق الخارجي المتخصص صناعيا القدر الكافي من التأهيل العلمي في مجال تخصصه	4.51	0.639	موافق بشدة
03	يكتسب المدقق الخارجي المتخصص صناعيا المهارات المحاسبية والإدارية والفنية التي تساعد في أداء عمله بكفاءة	4.51	0.639	موافق بشدة
04	يعتمد المدقق الخارجي المتخصص صناعيا على التقنيات الحديثة في عملية التدقيق لتقديم خدمات عالية الجودة	4.00	0.588	موافق
05	يُمكنُ التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من اكتشاف ومنع وقوع الخطأ والغش في الوقت المناسب من خلال الإجراءات المتبعة	4.09	0.491	موافق
06	يقلل التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من درجة من درجة استعانتة بالخبراء في أداء مهمة التدقيق	4.04	0.940	موافق
07	يملك المدقق الخارجي المتخصص صناعيا المعرفة باللوائح والقوانين المنظمة لنشاط العميل المتخصص فيه	4.42	0.633	موافق بشدة
	التوجه العام للمحور الأول	4.283	0.40499	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (10) أن المبحوثين أظهروا الموافقة بشدة على بعد المحور الثاني، حيث أنه حصل على متوسط حسابي قدره (4.2803) بانحراف معياري قدره (0.40499)، وهذا يشير حسب مقياس لكرت الخماسي إلى أن معظم المبحوثين موافقين بشدة على ما جاءت به عبارات المحور الثاني، وعليه يمكن القول أن التخصص الصناعي يزيد من الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي.

- تحليل نتائج المحور الثالث

سيتم من خلال هذا المحور تحليل نتائج آراء أفراد العينة حول مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في رفع قدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق " وأثر ذلك في تضيق فجوة التوقعات.

الجدول 11: عرض نتائج المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
-------	---------	-----------------	-------------------	--------------

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

01	يزيد التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من قدرته على تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها في المستقبل القريب من عدمه	4.02	0.747	موافق
02	يتمتع المدقق الخارجي المتخصص صناعيا بالقدرة الكافية للإلمام بالمؤشرات والأحداث والظروف حول مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية	4.06	0.633	موافق
03	يرفع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من مستوى الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرار من عدمها	4.00	0.588	موافق
04	يزيد التخصص الصناعي من دقة تقرير المدقق الخارجي حول مدى ملائمة استخدام إدارة منشأة العميل لفرض استمرارية الاستغلال	3.94	0.663	موافق
05	يمكن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من الإنذار المبكر عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار	4.00	0.439	موافق
06	يتمكن المدقق الخارجي المتخصص صناعيا من تحديد قدرة المنشأة على تسديد ديونها خلال المواعيد المستحقة	3.96	0.437	موافق
07	يتمكن المدقق الخارجي المتخصص صناعيا من تحديد قدرة المنشأة على تحقيق الربحية	4.06	0.534	موافق
	التوجه العام للمحور الثالث	4.0054	0.41267	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (11) أن المبحوثين أظهروا درجة الموافقة على بعد المحور الثالث بشكل مرتفع، حيث أنه حصل على متوسط حسابي قدره (4.0054) بانحراف معياري قدره (0.41267)، وهذا يشير حسب مقياس لكرت الخماسي إلى أن معظم المبحوثين موافقين على ما جاءت به عبارات المحور الثالث، وبذلك نقول أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يزيد من قدرته في التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق.

- تحليل نتائج المحور الرابع

سيتم من خلال هذا المحور تحليل نتائج آراء أفراد العينة حول مساهمة التخصص الصناعي في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات.

الجدول 12: الاتساق الداخلي للمحور الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يُمكنُ التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من إعداد وعرض تقريره المدقق الخارجي بأسلوب واضح بعيد عن الغموض وبالتالي ضمان توصيل المعلومة بصورة جيدة لمستخدميها	4.53	0.668	موافق بشدة
02	يؤدي التخصص الصناعي للمدقق الخارجي إلى دعم جودة تقريره وضمان إعداداته بدرجة عالية من الدقة	4.38	0.713	موافق بشدة
03	يزيد التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من ثقة المستخدمين في تقرير المدقق الخارجي	4.45	0.798	موافق بشدة
04	يقدم تقرير المدقق الخارجي المتخصص صناعيا إجابات كافية ومقنعة حول القوائم المالية لمنشأة العميل لمستخدميها	4.36	0.762	موافق بشدة
05	يساعد التخصص الصناعي في إصدار تقرير المدقق الخارجي في الوقت المناسب	4.17	0.700	موافق
06	يوضح تقرير المدقق الخارجي المتخصص صناعيا مدى التزام العميل بتطبيق المعايير المعمول بها في إعداد البيانات المالية	4.30	0.749	موافق بشدة
07	يشير تقرير المدقق الخارجي المتخصص صناعيا إلى مستوى الأهمية النسبية الذي	4.25	0.617	موافق بشدة

			اعتمده المدقق أثناء عملية التدقيق
موافق بشدة	0.56069	4.3477	التوجه العام للمحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (12) أن معظم المبحوثين أظهروا الموافقة بشدة على بعد المحور الرابع، حيث أنه حصل على متوسط حسابي قدره (4.3477) بانحراف معياري قدره (0.56069)، وهذا يشير حسب مقياس لكرت الحماسي إلى أن معظم المبحوثين موافقين بشدة على ما جاءت به عبارات المحور الثاني، وبذلك نقول أن التخصص الصناعي ينعكس إيجاباً على تقرير المدقق الخارجي حيث أنه يرفع ويحسن من جودة المعلومات المحتوات به.

■ اختبار صحة الفرضيات

من أجل اختبار الفرضيات والحكم على صحتها من عدمها اعتمدنا في دراستنا على اختبار (one sample T-test)، من أجل معرفة متوسط درجة الاستجابة، وذلك بإعطاء الفرضية الصفرية متوسط درجة موافقة يساوي 3، وهذا حسب مقياس لكرت الحماسي المستخدم، وإعطاء قيمة تختلف عن 3 للفرضية البديلة، حيث من خلال قيمة sig يمكننا قبول الفرضية من عدمها، فإذا كانت قيمة هذا الأخير أقل من 0.05 يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية والعكس صحيح.

- اختبار الفرضية الفرعية الأول: والتي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لاستقلالية المدقق الخارجي المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات".

الجدول 13: عرض نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة Sig
حول مساهمة التخصص الصناعي في تدعيم استقلالية المدقق وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات.	3.7898	0.61228	76.942	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (13) أن المحور الأول دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05)، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لاستقلالية المدقق الخارجي المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات"، وهذا ما تؤكد قيمة sig البالغة 0.000 حيث أنها أقل من 0,05، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذا المحور تختلف عن متوسط درجة الموافقة المقدرة بـ 3 حسب مقياس لكرت الحماسي، وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وهذا ما يوضح أن التخصص الصناعي يساهم في تدعيم استقلالية المدقق وأن هذا يأتى إيجاباً في فجوة التوقعات ويعمل على تضييقها.

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) للكفاءة المهنية للمدقق الخارجي المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات".

الجدول 14: عرض نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة Sig
حول مساهمة التخصص الصناعي في رفع الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات.	4.2803	0.404990	45.061	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال قيم الجدول (14) أن المحور الأول دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05)، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) للكفاءة المهنية للمدقق الخارجي المتخصص صناعياً في تضييق فجوة التوقعات"، وهذا ما تؤكد قيمة sig البالغة 0.000 حيث أنها أقل من 0,05، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذا المحور تختلف عن متوسط درجة الموافقة المقدرة بـ 3 حسب مقياس لكرت الحماسي، وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أن هناك موافقة

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

بدرجة عالية جدا من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وهذا ما يوضح أن التخصص الصناعي يساهم في رفع الكفاءة المهنية للمدقق وأن هذا يؤثر إيجابا من خلال تضييق فجوة التوقعات.

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لقدرة المدقق المتخصص صناعيا على التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق في تضييق فجوة التوقعات".

الجدول 15: عرض نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة Sig
حول مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في رفع قدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق" وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات.	4.0054	0.41267	70.660	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (15) أن المحور الأول دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لقدرة المدقق المتخصص صناعيا على التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق في تضييق فجوة التوقعات"، وهذا ما تؤكد قيمة **sig** البالغة 0.000 حيث أنها أقل من 0,05، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذا المحور تختلف عن متوسط درجة الموافقة المقدر ب3 حسب مقياس لكرت الخماسي، وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وهذا ما يوضح أن التخصص الصناعي يساهم في رفع قدرة المدقق الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق وأن هذا يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: والتي تنص على أن "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لتقرير المدقق الخارجي المتخصص صناعيا في تضييق فجوة التوقعات".

الجدول 16: عرض نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة Sig
حول مساهمة التخصص الصناعي في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات.	4.3477	0.560690	56.452	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (16) أن المحور الأول دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) لتقرير المدقق الخارجي المتخصص صناعيا في تضييق فجوة التوقعات"، وهذا ما تؤكد قيمة **sig** البالغة 0.000 حيث أنها أقل من 0,05، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذا المحور تختلف عن متوسط درجة الموافقة المقدر ب3 حسب مقياس لكرت الخماسي، وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أن هناك موافقة بدرجة عالية جدا من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وهذا ما يوضح أن التخصص الصناعي يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وأن هذا يؤثر إيجابا بتضييق فجوة التوقعات.

- اختبار الفرضية الرئيسية: والتي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات".

يختبر هذا الفرض من خلال نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السابقة، حيث أنه من خلال كل فرضية فرعية سعينا لاختبار أثر متغير يعتبر كبعد إيجابي للتخصص الصناعي في تضييق فجوة التوقعات، وفي الأخير يمكن الحكم على صحة الفرضية الرئيسية بالحكم على

سحة الفرضيات الفرعية التي تنصب في هذا الصدد، وعلى ضوء نتائج اختبار الفرضيات الفرعية يوضح الجدول الموالي النتائج العامة لها التي تعبر عموماً عن نتائج المحاور وبشكل خاص عن نتائج الفرضية الرئيسية:

الجدول 17: عرض نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

المحاور ككل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig
حول مساهمة التخصص الصناعي في تضيق فجوة التوقعات.	4.1058	0.372010	80.349	0.0000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (17) أن محاور الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، وعليه تقبل الفرضية الرئيسية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية (عند مستوى دلالة 0,05) للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات"، وهذا ما تؤكد قيمة **sig** البالغة 0.000 حيث أنها أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة الاستجابة لمحاور الاستبيان ككل تختلف عن متوسط درجة الموافقة المقدرة بـ 3 حسب مقياس لكرت الخماسي، وعليه توضح نتائج هذا الاختبار أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على كل المحاور، وهذا ما يوضح أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

IV- الخلاصة :

من خلال العرض السابق لهذه الدراسة استهدفنا معرفة أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بعرض نظري لكل من التخصص الصناعي وفجوة التوقعات، كما وقد قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة لمعرفة أثر التخصص الصناعي في تضيق فجوة التوقعات وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة التخصص الصناعي في دعم استقلالية المدقق الخارجي ورفع كفاءته المهنية وقدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق إلى جانب تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، ومعرفة انعكاس وأثر هذه العناصر في تضيق فجوة التوقعات.

ومن خلال ذلك توصلنا في هذه الدراسة لجملة من النتائج نوجزها في الآتي:

من بين النتائج المتوصل إليها من خلال العرض النظري للدراسة نذكر:

- يساهم دعم استقلالية المدقق الخارجي ورفع كفاءته المهنية إلى جانب تطوير معايير التدقيق وتبني تقرير التدقيق المطول وغيرها من العوامل في تضيق فجوة التوقعات؛
- يساعد التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تقليص وتضيق فجوة التوقعات من خلال مساهمته في رفع الكفاءة المهنية للمدقق وزيادة قدرته في التنبؤ باستمرارية المنشأة محل التدقيق بالإضافة إلى مساهمته في التخفيف من حالات الإخفاقات في عمليات التدقيق.

أما فيما يخص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية فنوضحها فيما يلي:

- موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن التخصص الصناعي يساهم في تدعيم استقلالية المدقق وأن هذا يؤثر إيجاباً في فجوة التوقعات ويعمل على تضيقها؛
- موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن التخصص الصناعي يساهم في رفع الكفاءة المهنية للمدقق وأن هذا يؤثر إيجاباً من خلال تضيق فجوة التوقعات؛
- موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن التخصص الصناعي يساهم في رفع قدرة المدقق الخارجي في التنبؤ باستمرار المنشأة محل التدقيق وأن هذا يساهم في تضيق فجوة التوقعات.
- موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن التخصص الصناعي يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وأن هذا يؤثر إيجاباً بتضيق فجوة التوقعات؛
- تقود النتائج السابقة الذكر إلى أن أفراد العينة يوافقون على أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

من خلال النتائج المتوصل إليها اتضح لنا أن النتائج النظرية والميدانية اتفقت على أن التخصص الصناعي يساعد في تضييق فجوة التوقعات من خلال تحسينه للعديد من أسباب حدوث هذه الفجوة والتي نعتبرها أبعاد إيجابية للتخصص الصناعي ومنها ما استخدمناه في دراستنا للإجابة على الإشكالية المطروحة وهي (استقلالية المدقق الخارجي وكفاءته المهنية، وكذلك قدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة، وتقريره).

وفي الأخير وعلى ضوء ما سبق نوصي بجملة من التوصيات

- ضرورة تخصص المدققين الخارجيين في تدقيق صناعة محددة، وذلك نظرا للأثر لذلك على مهنة التدقيق؛
- العمل على إصدار قوانين تشجع على التخصص في مهنة المدقق الخارجي، مواكبة للتطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- العمل على تنظيم دورات تكوينية وتدريبية متخصصة في ميادين تدقيق محددة من أجل التأهيل العملي للمدققين الخارجيين في مجال محدد.

- الإحالات والمراجع:

1. adebayo, a., & micah christian, l. (2017). audit expectation gap: perspectives of auditors and audite account users. *olagunju, adebayo ,leyira, micah christian ,audit expectation gap: perspectives of auditointernational journal of development and management review (injudemar), olagunju, adebayo ,leyira, micah christian ,audit expectation gap: perspectives of auditors and audite account users ,intvol. 7*.
2. fedaa , a. s. (2017). the role and impact of corporate governance on narrowing the expectations gap between the external auditor and the financial community (a practical study of a sample of external audit offices and companies invested in iraq) (case study in iraq). *american scientific research journal for engineering, technology, and sciences (asrjets), vol 33(no 1)*.
3. Fleming, D., & Kevin , H. (2014). Auditor Industry Specialization And Audit Fees Surrounding Section 404 Imlentation. *Review Of Accounting And Finance, Vol 13(No 4)*.
4. Hagazy, K., & Hegazy, M. (2018). Audit Firms And Industry Specialization In An Emerging Economy, Are We Witnessing Changing Environments Or A Dominant Market? *?, Journal Of Accounting And Organizational Change, Karim Hagazy, Mohamed Hegazy, Audit Firms And Industry Specialization In An Emerging Economy, Are We Witnessing Cha Vol 14(Karim Hagazy, Mohamed Hegazy, Audit Firms And Industry Specialization In An Emerging Economy, Are We Witnessing Changi No 3)*.
5. Jerry , S., & Guoping , L. (2011). Industry Specialization Auditors, Outsider Directors And Financial Analysts. *Journal Of Accounting And Public Policy, Vol 30(No 4)*.
6. Mai , D., & Trung , P. (2014). Audit ternure, auditor specialization and audit report lag. *managerial auditing journal, vol. 29(No. 6)*.

7. Sarwoko , I., & Sukrisno , A. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia. *Social and behavioral sciences, Sarwoko Iman, Sukrisno Agoes, An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures vol 164*.
8. toumeh, a., soffri, y., & siam, w. z. (2018). 3- Study of ahmad a. toumeh, soffri expectations gap between auditors and users of financial statements in the audit process: an auditors` perspective. *asia- pacific management accounting journal, vol13*.
9. أحمد كمال مطاوع إبراهيم. (2020). أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، مج4 (3ع)*.
10. اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف. (2011). قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية التجارة: جامعة بنها.
11. المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي. (2013). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. غزة، كلية التجارة: الجامعة الاسلامية.
12. إلياس بن قري، و العياشي زرزار. (2020). دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف، برج بوعريج. *دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف، برج بوعريج. مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مج3 (1ع)*.
13. باسم مرهج. (2018). العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات، دراسة استطلاعية لأراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادية. *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، مج8 (4ع)*.
14. بلال سليم، و بلال شخعي. (2020). دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين لولاية سطيف. *مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مج13 (3ع)*.
15. تامر عبد المنعم مجاهد مجاهد. (2020). أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة (ع9)*.
16. جعفر عثمان عبد العزيز الشريف. (2016). مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة. *مجلة العلوم الاقتصادية، مج17 (1ع)*.
17. حمودة مازن عوني. (2014). مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة التوقعات، دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. غزة، كلية التجارة: الجامعة الإسلامية.
18. راغب محمد راغب كلاب . (2018). واقع التخصص القطاعي لدى مكاتب التدقيق في فلسطين وفقا لمدخل الحصص السوقية المرجحة (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. غزة، كلية التجارة: الجامعة الإسلامية.
19. رائد إبراهيم السعد. (2008). فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات (14ع)*.
20. رشيدة خالدي ، و عبد الرزاق خليل . (2014). تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في التقليص من فجوة التوقعات. *مجلة رؤى (7ع)*.
21. رضا إبراهيم صالح. (2002). تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، دراسة حالة نظرية وتطبيقية، حالة مصر. *مجلة البحوث المحاسبية (2ع)*، 07.
22. سيف الدين محمد عمر الزين. (2020). التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان)، رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية الدراسات العليا: جامعة النيلين.

أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)

23. صفيان رايس ، و نور الدين زعبيط. (2021). أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، مج8(ع1).
24. علاء جواد الباز. (2015). مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. غزة، كلية التجارة: الجامعة الاسلامية - غزة.
25. عمر الحسن محمد السر. (2018). أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية). *المجلة العربية للإدارة*، مج38(ع3).
26. غنية بن حركو، و زهير زواش. (2019). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات. *مجلة العلوم الإنسانية*(ع49).
27. ماهر الأمين، محمد عبد الغني البهلول ، و عبد الرحمن عمر الحارس. (2009). فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، مج31(ع2).
28. محمد مروان الصبوح. (2015). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق، رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية الاقتصاد: جامعة دمشق.
29. معاذ طاهر صالح المقطري. (2011). أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية). *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، مج27(ع4).
30. مفيد عبد اللاوي. (2014). فجوة التوقعات في بيئة المراجعة بين المسببات وسبل المعالجة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*(ع5).
31. نادية عبد المجيد أبو سنده . (2015). دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. غزة، كلية التجارة: الجامعة الاسلامية.
32. نادية موسى جمعة خواجه. (2016). دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية (دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية)، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل. كلية الدراسات العليا: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
33. نور الدين مزباني. (2015). أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*(ع14).
34. هدير عطف السيد عبدربه. (2018). أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*(ع4).
35. ياسر زكريا الشافعي، و سمر حسن طه عبد القادر. (2019). أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات، دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*(ع8).
36. يسرى محمد محمود البلتاجي. (2017). أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية). *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، مج54(ع2).
37. يوسف عبد الله باسودان، و عطوف علي عشقي . (2017). أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية). *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، مج54(ع2).
38. يوسف محمود جربوع. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة. *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)*، مج12(ع2).