

أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية

The effect of the application of Algerian auditing standard 570 on the continuity of exploitation has been to narrow the expectations gap in Algeria's auditing environment

خيراني العيد
Khirani Laid

جامعة عمار التليجي_الجزائر
l.khirani@lagh-univ.dz
مخبر دراسات التنمية الاقتصادية

*حمدي عبد القادر
Hamdi Abdelkader

جامعة عمار التليجي_الجزائر
ak.hamdi@lagh-univ.dz
مخبر دراسات التنمية الاقتصادية

تاريخ الاستلام: 2023/08/14 تاريخ القبول: 2023/10/17 تاريخ النشر: 2023/10/31

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري استمرارية الاستغلال على فجوة التوقعات، لهذا الغرض تم تصميم استبانة وزعت بطريقة عشوائية على ممارسي مهنة التدقيق الخارجي وبعض الأكاديميين في الاختصاص، أستخدم برنامج SPSS لتحليل البيانات واختبار صحة فرضيات الدراسة، توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التدقيق الجزائري استمرارية الاستغلال على تضييق فجوة التوقعات

الكلمات المفتاحية: استمرارية الاستغلال؛ فجوة التوقعات؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ تقرير التدقيق

تصنيف JEL: M42، M41

Abstract :

This study aims to test the impact of the application of the Algerian Auditing Standard on the persistence of exploitation on the expectation gap. For this purpose, a questionnaire was designed and distributed randomly to external auditing practitioners and some academics in the discipline. The SPSS program is used to analyze data and test the validity of the study hypotheses. The study found a statistically significant impact of the application of Algerian auditing standard on the continuity of exploitation to narrow the expectations gap

Keywords: expectations gap; Continuity of exploitation; Algerian auditing standards; audit report.

Jel Classification Codes: M41 M42

1. مقدمة:

ازدادت مسؤوليات المدققين في السنوات الأخيرة على إثر ازدياد القضايا القانونية المرفوعة ضدهم، وخاصة بعد انحياز العديد من الشركات العملاقة بشكل مفاجئ كشركة إنرون للطاقة دون تقديم أي إشارات تحذيرية عن الوضع المالي لهذه الشركات من طرف المدققين، مما أدى الى خسائر كبيرة للأطراف ذات المصلحة و توسع فجوة التوقعات بين مستخدمي البيانات المالية أو المستفيدين من التدقيق وبين المدققين الخارجيين، وزيادة الآثار السلبية على مهنة التدقيق بكل ما تحمله من انعكاسات وتأثيرات على المدققين والمستفيدين في آن واحد، وبما أن البيئة الجزائرية لا تنأى عن الوضع الدولي، فإنه يتطلب من مدقق الحسابات طبقاً للمعايير المهنية والتشريع الجزائري ذات الصلة جمع عناصر مقنعة وكافية، من اجل تقدير مزاعم فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء اعداد الكشوف المالية، وفيما إذا كانت هناك شكوكاً مادية تحتاج للإفصاح عنها بشأن قدرة الشركة على الاستمرار حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال".

1.1 إشكالية الدراسة:

بناء على ما ورد تتضح الإشكالية الرئيسية للبحث والتي يمكن صياغتها كما يلي:
ما هو أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 570 " استمرارية الاستغلال" في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
وتتفرع إشكالية الدراسة الرئيسية الى الإشكاليات الفرعية التالية:

- هل يؤدي تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال الى زيادة مسؤوليات المدققين الخارجيين تجاه الاطراف ذات المصلحة؟
- هل الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حال توصله الى أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية تؤدي الى تضيق فجوة التوقعات مع الأطراف ذات المصلحة؟
- ما مدى أهمية تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية في تقليص التباين في التوقعات بين المدقق الخارجي والأطراف ذات المصلحة؟

2.1 فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى إختبار الفرضية الرئيسية التالية:

H1 - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05 ومن ثم إختبار الفرضيات الفرعية التالية:

H11 - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمسؤولية تقييم الاستمرارية للمدقق الخارجي على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05

H12 - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حالة توصله الى ظروف تثير الشك في الاستمرارية على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05

H13 - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتقرير حول الاستمرارية على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05

3.1 أهداف البحث:

تهدف هذه الورقة البحثية بشكل عام الى:

- قياس مدى إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال.

- التعرف على مدى إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر لفوائد تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 570 ومساهمته من خلال تقرير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات.

- الإسهام في الجانب البحثي والأدبي المحاسبي من خلال تحليل ومعرفة إيجابيات وسلبيات تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 570، ومدى قبولها من طرف المدققين الخارجيين ومدى تأثيرها على مصداقية تقرير التدقيق.

4.1 المنهج المستخدم:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال:

- مسح للدراسات النظرية المتعلقة باستمرارية الاستغلال من جهة وفجوة التوقعات في التدقيق من جهة أخرى وذلك لغرض بناء إطار نظري للدراسة وصياغة الفروض واعداد استبانة الدراسة الميدانية لاختبار ملامح المتغيرات الهيكلية التي تعكس تأثير تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 570 على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بين أطراف المحيط المهني في الجزائر.

- جمع وتحليل البيانات الأولية المتعلقة بالمتغيرات الهيكلية التي تعكس تأثير تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 570 على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية وتصميم استبانة لهذا الغرض.

5.1 محاور الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة الى محورين يتناول المحور الأول الإطار النظري للدراسة ومراجعة الأدبيات، أما المحور الثاني فقد تناول الدراسة الميدانية باستقصاء آراء الخبراء المحاسبين والمدققين الخارجيين في الجزائر حول إشكالية الدراسة

2. الإطار النظري للدراسة ومراجعة الأدبيات

مراجعة الأدبيات

تعددت الدراسات حول فجوة التوقعات وجاء الكثير منها بعدد من السبل والوسائل التي يمكن من خلالها تضيق الفجوة والحد من أثارها السلبية على مهنة التدقيق والمجتمع المالي، كما أن الدراسات الخاصة باستمرارية الاستغلال في ظل معيار التدقيق الجزائري 570 توالى منذ إصدار المعيار من طرف المجلس الوطني المحاسبة وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس سنة 2017، حيث دعا (بن يحيى و لعمور، 2020) محافظ الحسابات إلى الإعتماد على جملة من المؤشرات وتحليل معطيات وأحداث قد تؤثر في إمكانية إستمرارية الاستغلال، كما توصل (رافع ، 2022) من خلال دراسته حول أهمية المؤشرات المالية والتشغيلية في تقييم الاستمرارية على أن هناك إدراك للمدققين الخارجيين لمدى أهمية هذه المؤشرات في تقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية أما دراسة (بخاوة و الطيبي، 2022) فقد أوصت بمواكبة التحينات التي تمس الإصدارات السنوية للمعايير الدولية للتدقيق وبالأخص المعيار الدولي للتدقيق 570.

أما بالنسبة للدراسات الخاصة بفجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية فقد أخذت عدة زوايا بحثية فدراسة (بن قري و العياشي، 2020) ركزت على دور جودة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات وخلصت إلى أن تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال دعم استقلالية المدقق وتحسين كفاءته وتفعيل دور المنظمات المهنية في بيئة التدقيق، وتحسين الإتصال ودراسة توقعات المستفيدين من تقرير المراجع لها دور كبير في تضيق فجوة التوقعات، من منظور آخر لتضيق الفجوة جاءت دراسة (حايي و جاب الله، 2021) والتي تمحورت حول دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تضيق الفجوة والتي كانت نتيجتها أن أسباب هذه الفجوة ترجع إلى ثلاث أطراف وهي مستخدم والقوائم المالية ومحافظي الحسابات، والهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق. كما أكد

الباحثان ومن خلال نتائج الدراسة الميدانية على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم إلى حد كبير في تضيق فجوة التوقعات في الجزائر ونشير هنا كذلك إلى دراسة (حميد و عبد الصمد، 2021) والتي أكد فيها الباحثان وهذا من خلال دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر على أن الالتزام بتطبيق حوكمة التدقيق مع وجود إطار سليم له يساهم في تضيق فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي.

من خلال كل ما سبق نشير إلى أن القيمة المضافة لدراستنا والتي لم تنطرق إليها الأدبيات السابقة تتمثل في بيان تأثير تطبيق معيار التدقيق الجزائري لاستمرارية الاستغلال 570 على تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

الإطار النظري للدراسة:

1.2 استمرارية الاستغلال

يعتبر فرض الاستمرارية الأساس المنطقي والركيزة الأساسية لبناء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما ذكره العديد من الرواد الأوائل في الفكر المحاسبي مثل Paten & Littleton و Hendrickson، كما أن فرض الاستمرارية هو الأساس الذي يبنى عليه فرض الدورية والذي يتطلب تقسيم الحياة الاقتصادية إلى فترات زمنية قصيرة نسبياً يتم فيها إعداد القوائم المالية لقياس الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، ويرون أيضاً إن إتباع أساس الاستحقاق والتفرقة بين النفقات، والمحاسبة عن اندثار الأصول الثابتة وتكوين المخصصات والاحتياطات... الخ يعني التسليم بفرض الاستمرارية (الدوغجي، 2008).

ويرى بعض الباحثين أن الاستمرارية تخضع لحكم الشخصي لمدقق الحسابات، فالمدقق يجب عليه أن يبحث أولاً عن أدلة تشير إلى عدم الاستمرارية فإن لم يجد يمكنه أن يستنتج أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها في المستقبل المنظور، وعلى ذلك فإن الاستمرارية هي نتيجة وليست فرضاً علمياً أو بديهياً يجب التسليم بها (Fremgen, 1968, Taggart & Herbert, 1965).

كما أن فرض الاستمرار لا يعني بقاء المشروع بصفة دائمة، وإنما يعني أن المشروع سيظل موجوداً لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية والمستقبلية ومقابلة إرتباطاته القادمة، بحيث يقوم على قاعدة عدم التصفية (رميدي و سماي، 2016).

من خلال ما سبق يرى الباحثان أن الاستمرارية أمر طبيعي وبديهي بالنسبة للشركات الاقتصادية، وأن أي شركة لا تسعى للتصفية عند إنشائها وإنما قد تعترضها ظروف أو عقبات تسبب ذلك، ويعد ذلك إستثناء ينبغي البحث عن أسبابه.

أ- أهمية فرض الاستمرارية

قدرة الشركة على الإستمرار أصبح يمثل أهمية بالغة لكافة الأطراف المرتبطة مع الشركة بعلاقة مباشرة، خاصة وأن هدف الربح لم يعد هو المقياس الأمثل للحكم على كفاءة أداء المؤسسة بل تحول الاهتمام إلى التدفقات النقدية المستمرة التي على أساسها يتم تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها (بوميسة و تريش ، 2021)، كما يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفرضيات في التدقيق لتكوينه مع باقي الفروض قاعدة لنظرية متكاملة للمراجعة تكون أساسا للمدقق في جميع أعماله كما توفر له حماية نوعية ضد تغيرات العمل خلال فترات تنفيذه لعمليات الفحص والاختبار، فقد يصدر المدقق الخارجي تقريرا نظيفا دون الإشارة إلى مسألة عدم الإستمرارية عند تدقيقه للقوائم المالية للشركة نهاية السنة، ولكن بعد فترة قصيرة يمكن أن تتعرض الشركة لتعثر مالي بل قد تنهار تماما ويتم اشهار افلاسها (الدوغجي ، 2008) وهنا تكمن أهمية الاهتمام بفرض الاستمرارية لكونه المطلب الأبرز للأطراف التي لها علاقة بالشركة.

ب- استمرارية الاستغلال من خلال معيار التدقيق الجزائري 570

تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق الخاص بالاستمرارية سنة 2017، من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

وقد عُرف المعيار استمرارية الاستغلال كالتالي " حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكياننا أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ويتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذ الميثت احلها أي حل بدني لواقعي آخر" (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017).

ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال ومن ثم

إستخلاص النتائج حول وجود شك جوهري أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تجمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017)

ج- مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية

حدد معيار التدقيق الجزائري 570 إستمرارية الاستغلال مسؤوليات المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية وذلك بجمع أدلة كافية لتقدير صحة فرضية الاستمرارية ثم استنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار أو لا، كما أكد المعيار على ضرورة التزام المدقق الخارجي بإجراء تقييم للمخاطر يحدد من خلاله ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تشكل تهديد لقدرة المؤسسة على الاستمرار كما يستفسر من الإدارة بخصوص معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد فترة تقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.

كما نبه المعيار لتقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة لفرض الاستمرارية حيث على المدقق الخارجي أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل الى اثني عشر شهر في حالة ما كانت أقل من ذلك.

للإشارة وحسب ما ورد في معيار التدقيق الجزائري 570 فعدم وجود أي ملاحظات في تقرير المدقق الخارجي حول عدم يقين استمرارية الاستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الشركة على استمرارية استغلالها.

من خلال ما ورد في مسؤولية المدقق الخارجي حسب معيار التدقيق الجزائري 570 يرى الباحثان أن المعيار لم يحمل بشكل واضح المدقق الخارجي مسؤولية تقييم الاستمرارية وحصر دوره في تقييم التقدير الذي أجرته الإدارة وإستنتاج عدم يقين معتبر أولا.

د- الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حال توصله الى أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية

نص معيار التدقيق الجزائري 570 إستمرارية الاستغلال على قيام المدقق الخارجي بمطالبة الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في حالة ما لم يتم القيام به بعد، ومن ثم تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي صادفتها خلال التقييم وتحديد ما اذا كان تنفيذها

كفيلا بتحسين الوضعية وقابلا للتنفيذ في مختلف الظروف، كما على المدقق الخارجي مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ تلك الخطط، أما في حالة اعداد الإدارة لتقديرات تدفقات الخزينة واعتبارها كعامل مهم في تقييم الاستمرارية ينبغي أن تشمل إجراءات المدقق الخارجي تقييم موثوقية هذه التقديرات.

من خلال ما ورد في إجراءات تقييم الاستمرارية في حالة وجود عدم يقين معتبر وفق ما ورد في المعيار فيرى الباحثان غياب آليات تجسيد تلك الإجراءات وذلك من خلال عدم تطرق المعيار إلى المؤشرات المالية والتشغيلية التي جاء بها المعيار الدولي لاستمرارية الاستغلال 570 حيث أكتفى المعيار الجزائري بإجراءات سطحية تاركاً المجال للمدقق الخارجي لتجسيد ذلك.

هـ - التقرير عن الاستمرارية

يوصي معيار التدقيق الجزائري 570 إستمرارية الاستغلال أنه وانطلاقاً من أدلة الإثبات المجمعة على المدقق الخارجي أن يستنج بناء على حكمه الشخصي وجود شك جوهرى أو لا حسب الظروف أو الاحداث التي تثير شك على الإستمرار، ففي حال التوصل الى أن فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود "شك جوهرى" فعليه أن يحدد في فقرة الملاحظات أن القوائم المالية تصف بشكل ملائم الاحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار وكذا خطط الإدارة لمواجهةها، أما في حالة لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في القوائم المالية بخصوص وجود "شك جوهرى" أو كما ذكره المعيار "عدم يقين معتبر" يقوم المدقق الخارجي بالتعبير عن رأيه بالتحفظ أو الرفض، نفس القرار يعبر عن المدقق الخارجي في التقرير في حالة ما إذا رأى أن القوائم المالية للمؤسسة لم تطبق فرضية استمرار الاستغلال (تطبق مثلاً أساس التصفية) كما يوصي المعيار في حالة التأخر الكبير في المصادقة على الكشوف المالية أن يستفسر المدقق الخارجي على هذا التأخير وإذا كان متعلقاً بفرضية الاستغلال على أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية ومدى تأثير هذه الاستنتاجات في وجود "شك جوهرى حول الاستمرارية".

ومن خلال ما ورد في التقرير عن الاستمرارية حسب معيار التدقيق الجزائري 570 يرى الباحثان أن المعيار ورغم تفصيله في الحالات التي يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه بالتحفظ أو الرفض إلا أنه وعلى عكس معيار التدقيق الدولي 570 لم يورد نماذج التي يمكن اصداها في التقرير عن الاستمرارية في كل مرحلة من مراحل العسر المالي

2.2 فجوة التوقعات في التدقيق وأهم أبعادها

أ- مفهوم فجوة التوقعات

لقد عُرفت فجوة التوقعات بعدة تعريفات حسب الأدبيات التي تناولت الموضوع حيث سنقوم بعرض هذه التعريفات حسب تسلسلها الزمني فقد عرفها (Lee, 1970) على أنها الفرق بين ما يفهمه أو يتوقعه الجمهور من عملية التدقيق، وبينما يدركه المدققون أنفسهم، كما عرفها (Liggio, 1974) على أنها الاختلاف بين الأداء المهني للمراجعة، وبينما هو متوقع أن يحققه المدقق من حيث الجودة ومعايير الأداء، وعرفها **Error! Bookmark not defined.** على أنها تتمثل في الفرق بين ما يعتقده جمهور مستخدمي القوائم المالية من مسؤوليات يتوقع تحقيقها من قبل المدقق، وما يتصوره المدقق نفسه من مسؤوليات ملقاة على عاتقه، أما (Humphrey, Moizer, & Turley, 1993) فقدم تعريف للفجوة على أنها تمثيل للشعور، على أن أداء المدققين يتباين مع معتقدات ورغبات المتفاعلين من عملية التدقيق، وعرف Porter فجوة التوقعات بأنها الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم كما يدركه المجتمع (Porter, 1993). من خلال سردنا للتعريفات التي أوردتها الأدبيات التي تناولت الموضوع ووجهات نظر الباحثين والأبعاد التي من خلالها تم تناول هذا المفهوم يتضح لنا عدم إجماع الباحثين على تعريف واحد ومحدد للفجوة، إلا أنها أجمعت على حدوث اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع للمدقق الخارجي، وخلصت جميعها إلى أن مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق يعبر عن الاختلاف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية حول تنوع وجودة بيانات التقرير بسبب الاختلاف في الأهداف لكل طرف وعدم إدراك المجتمع المالي لإجراءات التدقيق أهدافه العامة والفرعية.

ب- أسباب وجود فجوة التوقعات :

يفسر الباحثون أسباب وجود الفجوة وتداعي اتساعها لسببين رئيسيين هما: (الجبالي، شويات، الزعبي، و العقلة، 2011):

1- أن توقعات الجمهور من مدققي الحسابات غير معقولة أي مبالغ فيها، مما يجعل أداء المدقق حتى ولو كان معقولا وفي حدود واجباته المحددة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، قاصرا

عن الوصول إلى طموحات الجمهور، وفي هذه الحالة لا يمكن تحميل المدقق مسؤولية هذه الفجوة وإنما يتطلب الأمر من الجمهور تخفيض سقف توقعاته منه
2- وإما أن توقعات الجمهور من مدققي الحسابات معقولة وفي حدود ما هو مطلوب من المدقق وفقا للمعايير المهنية، لكن الأداء الفعلي لمدقق الحسابات متدني عما هو مطلوب منه وذلك لعدة أسباب مثل: عدم إلمامه بواجباته المفروضة عليه بموجب تلك المعايير أو بسبب خلل في كفاءته المهنية أو كليهما معا.

ج- مكونات فجوة التوقعات

اختلفت تصورات الباحثين وتسمياتهم لمكونات فجوة التوقعات وفقا لتباين وجهات النظر المختلفة وتعددتها بالنسبة لمظاهر تلك الفجوة وأسبابها، إلا أنها في الجمل انقسمت إلى مجموعتين ترتبط الأولى بمدققي الحسابات الخارجيين وترتبط الثانية بالمجتمع المالي المستفيد من مخرجات التدقيق.

1- فجوة التوقعات التي ترتبط بالمدققين الخارجيين: (الباز، 1999)

وهي فجوة التوقعات التي يربط حدوثها بمدققي الحسابات أنفسهم ويمكن تحديد أهم تلك الفجوات فيما يلي:

- فجوة أداء المدقق : وهي عبارة عن الاختلاف بين الأداء المتوقع للمدققين الخارجيين طبقا لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي لهم .

- فجوة استقلال المدقق : وتتمثل في إنحراف السلوك الفعلي للمدقق الخارجي عن الاستقلال المتوقع منه طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع منه، الأمر الذي يؤدي الى زيادة الشك لدى مستخدمي التقارير المالية في استقلال المدقق في مراحل العمل والتقرير عن نتائج التدقيق.

- فجوة تقرير المدقق: وتتمثل في الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية وبين رأي المدقق الخارجي الوارد في تقرير عن نتائج تدقيق تلك القوائم.

2- فجوة التوقعات التي ترتبط بالمجتمع المالي المستفيد من مخرجات التدقيق:

وهي فجوة التوقعات التي ترتبط أسباب حدوثها بالمجتمع المالي أو العوامل الخارجية المرتبطة ببيئة التدقيق ومن أهم تلك الفجوات ما يلي:

-فجوة المعقولة (فجوة الجهل): (السرطاوي و مصلح، 2012) وينظر إلى هذه الفجوة على أنها فجوة الجهل بطبيعة عمل ومسؤوليات والتزامات المدقق منقبل الأطراف المعنية بما يقدمه من عمل، إذ لا تستطيع هذه الجهات التفريق بين الواجبات التي يتوقع قيام المدقق بتنفيذها من ناحية عقلانية، وبينما يوكل إليه من مهام فعلية. فيكون من ضمن توقعاته ممثلاً قيام المدقق بمهام لا تتسم بالعقلانية، كالكشف المدقق لكافة التحريفات بالقوائم المالية، وتقديم المدقق لشهادة يشهد فيها بعدالة تامة ومطلقة للقوائم المالية، وهذا دليل على عدم مقدرة هذه الأطراف إدراك الطبيعة الحقيقية لعمل المدقق وواجباته ومسؤولياته، لذلك يمكن تسميتها بفجوة الجهل.

-الفجوة بين معايير التدقيق وتوقعات الأطراف المعنية (فجوة عجز المعايير) ويقصد بهذه الفجوة توقع المجتمع لمجموعة من المهام يمكن لمدقق الحسابات تنفيذها أو القيام بها، ولكن مدقق الحسابات أثناء تنفيذه يكون ملتزماً بنصوص المعايير ويعمل على القيام بواجباته المهنية في نطاقها، وذلك لكونه سيحاسب وسيقيم عمله على ضوءها (الذنيبات، 2003)، وتكون معايير التدقيق المتبعة تتسم بنوع من الضعف وعدم تغطيته الكافة الإجراءات التي يتوقع قيام المدقق بتنفيذها منقبل الأطراف المعنية بعمله، فيخرج عمله غير متطابق مع توقعاتهم نتيجة لوجود ضعف، وعجز في معايير التدقيق المتبعة وليس نتيجة لتقصير المدقق في تنفيذ الواجبات الموكلة إليه، ويطلق على هذه الفجوة فجوة ضعف المعايير أو فجوة الأداء الناتجة عن عجز المعايير؛ أي أن المعايير لمتقل مستوى توقعات الأطراف المعنية. (السرطاوي و مصلح، 2012)

-فجوة المسؤولية القانونية: (الجبالي، شويات، الزعبي، و العقلة، 2011) من حيث تضارب القوانين ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي، ومن ثم تضارب أحكام القضاء في القضايا المرفوعة ضد المدققين الخارجيين.

3. الدراسة الميدانية

3.1 مجتمع وعينة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم تحديد مجتمع الدراسة في ثلاثة فئات: الخبراء المحاسبين، محافظو الحسابات، الأكاديميون (تخصص محاسبة وتدقيق)، أما عينة الدراسة فقد تم تحديدها عن طريق جدول كريسبي ومورغان لتحديد حجم العينة (Krejcie & Morgan, 1970) والتي تفترض أنه إذا كان مجتمع الدراسة يتراوح عدده بين 3500 إلى 4000 فإن حجم العينة المطلوب 350، تم إستهداف العينة عن طريق إرسال 350 استبيان الكتروني بصفة عشوائية لمجموعة من المهنيين وذلك باستخدام البريد الإلكتروني الموجود في قاعدة بيانات موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC أما الأكاديميين فقد تم مراسلتهم عن طريق البريد الإلكتروني المهني والذين

كانوا في مجملهم أساتذة في الجامعة تخصص محاسبة وتدقيق، تم استرجاع 76 إستبانة كلها صالحة للتحليل.

وقصد التأكد أن العينة المتحصل عليها كافية لتمثيل مجتمع الدراسة، تم إخضاعها لتحليل KMO التي تعتبر أداة تحليل تستخدم للتأكد من أن حجم عينة الدراسة كافية، بحيث تشترط أن تكون قيمة KMO أكبر من 0.5 حتى تكون حجم العينة كافية، ويوضح الجدول رقم (01) قيمة KMO.

يوضح الجدول رقم (01) أن قيمة KMO مساوية لـ 0.553 وهي أكبر من 0.5 وبالتالي فإن العينة المختارة للدراسة كافية.

الجدول (1) تحليل كفاية حجم العينة

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,553
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	391,786
	ddl	171
	Signification	,000

المراجع: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج (spss)

2.3 أداة الدراسة

تمثلت أداة الدراسة في الاستبيان والذي تم تقسيمه إلى جزئين رئيسيين الجزء الأول متعلق بالبيانات الشخصية والجزء الثاني الذي يتكون من 19 عبارة قسم إلى 4 محاور اعتمادا على الدراسات السابقة وعلى محتوى معيار التدقيق الجزائري 570 إستمرارية الاستغلال، يشمل المتغير المستقل إستمرارية الاستغلال ثلاث محاور ويتمثل في العبارات من 1 إلى 14 والتي استنبطت من معيار 570naaيشمل المتغير التابع فجوة التوقعات محور وحيد وقد إشتمل على 5 عبارات من 15 إلى 19.

3.3 إختبار صدق وثبات أداة الدراسة

إختبار صدق الاستبيان: تطلب التحقق من صدق أداة الدراسة عرضها على مجموعة من الأساتذة المحكمين، لتحكيمها وإبداء رأيهم فيها وتقديم أي ملاحظات يرونها مناسبة من حيث مدى مناسبة العبارات للمحاور الرئيسية، ومن حيث شموليتها وتنوع محتواها، سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الاستبيان ووضوحها وتحقيق أهدافها، وقد تركزت ملاحظاتهم حول إختصار، دمج، نقل تعديل وحذف بعض العبارات وترجمة الاستبيان للغة الفرنسية بحكم طبيعة التكوين لدى المهنيين، وقد تم بالفعل الأخذ بكل الملاحظات عند التصميم النهائي لأداة

الدراسة ليتم إعداد الاستبيان في صورته النهائية مكون من 19 عبارة مع الحرص على إختصارها، مفهوميتها، وأن تكون مناسبة للموضوع. إختبار ثبات الإستبيان: يقصد بثبات الاستبيان الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير لو تم إعادة تطبيقها على نفس أفراد العينة عدة مرات، وفي نفس الظروف والشروط خلال فترة زمنية معينة، ولقياس مدى ثبات أداة الدراسة استخدم الباحثان معامل ألفا كرونباخ وتتراوح قيم هذا المعامل ما بين 0 و 1 وأصغر قيمة مقبولة هي 0.7 والجدول رقم 2 يوضح معامل اثبات أداة الدراسة.

الجدول (2) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	ثبات المحاور
مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية	5	0.546
الإجراءات التي يقوم بها المدقق في حالة الشك	4	0.571
التقرير عن الاستمرارية	5	0.699
تأثير تطبيق معيار naa570 على فجوة التوقعات	5	0.551
الثبات العام للاستبيان	19	0.778

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج (spss)

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات Cronbach's alpha للعبارة الاستبيان ككل 0.778 وهو يزيد عن المعدل المقبول احصائيا 0.6 (Kheith & taber, 2017)، لذلك نستنتج أن عبارات الاستبيان تتمتع بالثبات، ويمكن الاعتماد عليها في إجراء هذه الدراسة. إختبار صدق الاستبيان: قمنا بإجراء إختبار الصدق البنائي لأداة الدراسة عن طريق حساب معاملات الارتباط بين كل من أبعاد المتغير والمتغير نفسه، فإذا كان معامل الارتباط قويا ومعنوي نقول أن الإستبيان يتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3) إختبار الصدق البنائي لأداة الدراسة

علاقة الارتباط	الصدق البنائي (معامل ارتباط بيرسون)	مستوى الدلالة
متغير إستمرارية الاستغلال	0.622	0.000
حسب معيار التدقيق الجزائري naa570	0.748	0.000
مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية	0.759	0.000
الإجراءات التي يقوم بها المدقق في حالة الشك		
التقرير عن الاستمرارية		

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج (spss)

الخبراء المحاسبون نسبة 15.8 % وهذا راجع إلى نقص عدد الخبراء المحاسبين مقارنة بنظريهما من محافظي الحسابات والأكاديميين على المستوى الوطني، بالنسبة للمؤهل العلمي فالأغلبية كانت لفئة الدكاترة نظرا لأن الأكاديميين والمستهدفين كانوا في الأغلب أساتذة جامعيين نفس الأمر بالنسبة لمحافظي الحسابات الذين يزاولون مهنة التدريس الجامعي، أما بالنسبة للخبرة نجد أن ما نسبته 69.7 % أكثر من 10 سنوات والتي تشكل الأغلبية ذلك أن محافظي الحسابات والخبراء أغلبهم لديه خبرة طويلة في المجال.

أ- عرض نتائج الدراسة

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لغرض تحليل إجابات أفراد العينة وتم تحديد طول الفئات كما تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد ومحاور الدراسة كما هو موضح في الجدول 05

الجدول (05) وصف متغيرات الدراسة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة الموافقة
المحور الأول	4.164	0.3715	2.8	5	موافق
المحور الثاني	3.953	0.502	2.5	5	موافق
المحور الثالث	4.013	0.533	2.4	5	موافق
المحور الرابع	4.208	0.430	3	5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج (spss)

ب- اختبار الفرضيات

تنص الفرضية الرئيسية على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05 تم اختبار هذه الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية باستخدام الانحدار الخطي المتعدد بين أبعاد المتغير المستقل استمرارية الاستغلال وفق معيار التدقيق الجزائري 570 (مسؤولية المدقق، إجراءات التدقيق، تقرير التدقيق) والمتغير التابع فجوة التوقعات كما هو مبين في الجدول 06. إجراء التدقيق، تقرير التدقيق، و

على فجوة التوقعات

أبعاد استمرارية الاستغلال مجتمعة				
فجوة التوقعات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	قيمة sig للنموذج
	0.428	0.183	5.379	0.002
$Y = 0.145x_1 + 0.14x_2 + 0.295x_3 + 2.364$				
$\text{sig } 0.295 \quad \text{sig } 0.892 \quad \text{sig } 0.003$				

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج (spss)

ج-معنوية نموذج الانحدار

من خلال الجدول رقم (06) نلاحظ أن قيمة الارتباط R بلغ 0.428 مما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين أبعاد إستمرارية الاستغلال مجتمعة وفق معيار التدقيق $naa570$ وفجوة التوقعات كما بلغ معامل التحديد 0.183 مما يدل على أن 18.3% من التغيرات التي تطرأ على فجوة التوقعات وتؤدي إلى تقليصها سببها تطبيق معيار $naa570$ استمرارية الاستغلال أما النسبة الباقية وهي 81.7% تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة وبالنسبة ل F المحسوبة فقد سجلت 5.379 بمستوى دلالة 0.002 وهي أكبر من F الجدولية التي قدرت ب 2.917 مما يؤكد معنوية الأثر، لذا نقبل الفرضية الرئيسية $H1$: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05. معنوية المتغيرات المستقلة

يوضح اختبار T -test لكل من أبعاد استمرارية الاستغلال كما يتضح من الجدول أن بعد مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية لا يؤثر على تقليص الفجوة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.295 أكبر من مستوى المعنوية 0.05 مما يجعلنا نرفض الفرضية الفرعية $H11$: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمسؤولية تقييم الاستمرارية للمدقق الخارجي على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

كما يتضح من الجدول أن بعد الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حالة توصله إلى أحداث تثير الشك في الاستمرارية لا يؤثر على تقليص فجوة التوقعات حيث بلغ مستوى الدلالة 0.892 أكبر من مستوى المعنوية 0.05 مما يجعلنا نرفض الفرضية الفرعية $H12$: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حالة توصله الى ظروف تثير الشك في الاستمرارية على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

كما يتضح من الجدول أن بعد التقرير عن الاستمرارية يؤثر على تقليص فجوة التوقعات حيث بلغ مستوى الدلالة 0.03 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على أنه قادر على

التأثير على تقليص فجوة التوقعات بصفة مجتمعة مع العوامل التفسيرية الأخرى لذا نقبل الفرضية الفرعية H13.

4. النتائج والتوصيات

1.4 النتائج

توصلنا من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يؤثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال على تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية .
- مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية لا تؤثر على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حالة توصله الى ظروف تثير الشك في الاستمرارية لا تؤثر على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية يؤثر على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

2.4 التوصيات

- ضرورة تحديث وتقييم معيار التدقيق الجزائري 570 تماشيا مع معيار التدقيق الدولي الخاص باستمرارية الاستغلال 570.
- إدراج نماذج التنبؤ بالفشل المالي في توقع استمرارية المؤسسة ضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حال توصله الى ظروف أو أحداث تثير الشك في الاستمرارية، لما لها من قيمة تنبؤية عالية.
- إلزامية المدققين الخارجيين بالسعي المستمر نحو تطوير أدائهم وكذا الفهم الجيد لمعايير التدقيق الجزائرية وذلك من خلال المشاركة في الدورات التدريبية والندوات العلمية المتخصصة.
- يجب على المنظمات المهنية المحلية محاولة دراسة التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، والتي تدخل في إطار فجوة الأداء وفجوة الاستقلال والعمل على تلبيتها من خلال التطوير المستمر لمعايير التدقيق بما يتلاءم مع حاجيات المجتمع وذلك بتوسيع مسؤولية والإجراءات المتخذة من طرف المدققين في تقييم الاستمرارية .

قائمة المراجع:

المؤلفات

عبد الوهاب رميدي، علي سماي.(2016). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (المجلد 2). دار هومه. الجزائر.

إسماعيل كنجو.(2000). الإحصاء والإحتمال. مكتبة العبيكان الرياض، السعودية

المقالات :

-حنان يوميسة، نجود تريش. دور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار حسب المعيار الدولي 570، مجلة ريجان للنشر العلمي، (2021).

-عبد المطلب السرطاوي، محمد علي مصلح.(2012). فجوة التوقعات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية -نظرة علاجية-. مجلة الدراسات المالية والمصرفية..

-علي الذينيات. (2003). بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها- دليل من الأردن-. دراسات العلوم الإدارية.

-علي حسن الدوغجي(2008). مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية والفضل المالي للشركات. مجلة دراسات محاسبية ومالية.

-محمود الجبالي، زياد شويات، علي الزعي، ربي محمود العقلة. (2011). فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات القانونيين والمستثمرين في الأردن. مجلة بحوث جامعة تعز : سلسلة الآداب و العلوم الإنسانية و التطبيقية.

-مصطفى الباز. (1999). إستخدام النظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالي دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية. المجلة العربية للمحاسبة المالية .

-بجأوة محمد الأمين، الطيبي حمزة.(2022). دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق دراسة ميدانية .مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال.

-بن قري إلياس والعايشي زرزار.(2020). دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق :دراسة حالة سطيف برج بوعريج.مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية.

-بن يجعلي ولعمور رميلة.(2020). مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص على استمرارية الاستغلال. مجلة إقتصاد المال والأعمال.

-حايبأحمد، جاباللهعبدالصمد. (2021). دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيقدراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة الاستراتيجية والتنمية.

-حميد سميرة، عبدالصمد علي عمر. (2021). دور حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات في الجزائردراسة ميدانية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.
رافع نورالدين. (2022). تقاطعات أهمية المؤشرات المالية والتشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية. مجلة التكامل الاقتصادي.

3. المراسم والقوانين

المجلس الوطني المحاسبة.(2017). المقرر رقم 23 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية.

المراجع باللغة الأجنبية

literature

T Lee (1970) ,The Nature of Auditing and its Objectives;
J Nunnally (1978) Psychometric Theory) Second Edition .(New York: McGraw- Hill Book Company;

Articles

Porter (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation,.,Accounting and Business Research.50 -42 ،

c .Humphrey,p. Moizer ،S Turley .(1993)The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation .Accounting and Business Research , 395-411;

C.D Liggio, (1974) .The expectation gap the accountant's waterloo· Journal of Contemporary Business- spring.44-27 ;

Guy, Sullivan (1988) .The expectations gap auditing standards,Journal of Accountancy,46-36 ;

James,M Fremgen (1968) ,The Going Concern Assumption: A Critical Appraisal, The Accounting Review 649-656. ;

.R Krejcie,D WMorgan (1970) Determining sample size for research activities,Educational and Psychological Measurement.610-607 ;

.S Kheith ،taber (2017) ,The Use of Cronbach's Alpha When Developing and Reporting(.Springer) ،Research Instruments in Science Education;

B.Taggart ،F Herbert (1965) ,Paton on Accounting .,The Accounting Review.129 .