

دور حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات في الجزائر : دراسة ميدانية

## The role of audit governance in reducing the audit expectations gap in Algeria : empirical study

سميرة حميد<sup>1</sup> ، عمر علي عبد الصمد<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة يحي فارس - المدية ، [hamidsamira@yahoo.com](mailto:hamidsamira@yahoo.com)

<sup>2</sup> جامعة يحي فارس - المدية ، [samado05@yahoo.fr](mailto:samado05@yahoo.fr)

تاريخ التسليم: 2020/02/20، تاريخ المراجعة: 2020/04/05، تاريخ القبول: 2020/05/09

### Abstract

This study aims to illustrate the role of audit governance in reducing the audit gap in expectations in Algeria ,and highlighting the importance of audit governance in improving the quality of the audit services , the researcher used the analytical descriptive method This is through the analytical study of the views of a sample of external auditors in Algeria , it was conducted using a questionnaire distributed to a sample of external auditors in Algeria.

This study has concluded that the process of compliance with the audit governance contributes to narrowing the gap between the external auditors and the financial community. The existence of a sound audit governance framework contributes to narrowing the expectations gap.

**Keywords :** Audit governance ; The audit expectations gap ; External auditor ; Financial community expectations .

### الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات ببيئة التدقيق الجزائرية ، و إبراز مدى أهمية حوكمة التدقيق في تحسين جودة خدمات التدقيق ، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، أجريت باستخدام استبيان وزع على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق حوكمة التدقيق يساهم في تضيق فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي ، و أن وجود إطار سليم لحوكمة التدقيق يساهم في تقليص فجوة التوقعات.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة التدقيق ؛ فجوة التوقعات ؛ المدقق الخارجي ؛ توقعات المجتمع المالي

**1. تمهيد :**

أدى انهيار العديد من المؤسسات وأسواق رأس المال في الدول الغربية إلى الشك في مصداقية المدققين وتزايد عدم الثقة فيما يبدونه من آراء حول القوائم المالية، وصل إلى حد مقاضاتهم ومطالبتهم بتعويضات من قبل مستخدمي القوائم المالية الذين اعتمدوا على آرائهم في اتخاذ قراراتهم مما عرّض أموالهم ومدخراتهم للمخاطر والضياع ، بسبب إهمال بعض المدققين القيام بواجباتهم وفشلهم في الكشف عن الغش وسوء إدارة المؤسسات وتلاعبها. حيث يؤدي الشك في مصداقية المدققين إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي من خدماتهم وبين ما يحصل عليه منهم بالفعل، مما يقلل من ثقة المجتمع في المهنة ويؤدي إلى انخفاض الطلب على خدماتها ، الأمر الذي وضع مهنة التدقيق أمام مشكلات عديدة ناجمة عن تقصير بعض المدققين في أداء واجباتهم المهنية ، حيث أدى ذلك إلى زعزعة و فقدان الثقة في المهنة .

وفي ظل ذلك كان من الضروري العمل على استعادة الثقة في المهنة وذلك من خلال زيادة جودتها ، وكان نتيجة ذلك أن ظهرت حوكمة التدقيق حيث يساهم تطبيقها في التقليل من فجوة التوقعات و زيادة جودة أداء عملية التدقيق ، و بالتالي زيادة الثقة في المهنة و كذا في تقرير المدقق الخارجي .

**- إشكالية الدراسة :**

في هذه الدراسة سنحاول الإجابة على التساؤل التالي:

**• ما مدى مساهمة حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات في الجزائر ؟**

وتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يساهم الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة الأداء ؟
- هل يساهم الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة المسؤولية ؟
- هل يساهم الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التقرير ؟

**- فرضيات الدراسة :**

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق وتضييق فجوة الأداء.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضييق فجوة المسؤولية .
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضييق فجوة التقرير

#### - أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

التطرق إلى المفاهيم العلمية لمصطلح فجوة التوقعات في بيئة التدقيق وأسبابها و تأثيرها السلبي على مصداقية مهنة التدقيق ، والتعرف على الأساليب التي يمكن ان تساعد على تضييق هذه الفجوة من خلال التعريف بمفهوم حوكمة التدقيق و إبراز دورها في الحد من فجوة المسؤولية ، والأداء والتقرير، والسعي لزيادة جودة عملية التدقيق .

- أهمية الدراسة : لهذه الدراسة أهمية علمية وأخرى عملية ، وذلك على النحو التالي :

• الأهمية العلمية :

- يطرق هذا البحث مجالاً خصباً، حيث أن الكتابات في موضوع حوكمة التدقيق وعلاقتها بفجوة التوقعات في الحاجة إلى مزيد من الدراسة .

- بيان كيفية الاستفادة من حوكمة مهنة التدقيق في التقليل من مشكلة فجوة التوقعات .

• الأهمية العملية :

- تبرز الأهمية العملية لهذه الدراسة فيما يمكن أن تسفر عنه من نتائج ومقترحات تفيد المدققين في تحسين مستويات الرقابة والأداء ورفع الكفاءة وزيادة الوعي والشفافية، كما يأمل الباحثان أن تسهم هذه الدراسة في وضع مقترحات للمسؤولين وصناع القرار لمواجهة العقبات التي تواجه تطبيق مفهوم الحوكمة، ومن جانب آخر فإن تطبيق هذه القواعد والالتزام بها يفضي إلى تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بما يقلل من فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

**II. الإطار النظري:****1- مدخل إلى حوكمة التدقيق :****1.1. مفهوم و أهداف حوكمة التدقيق :****1.1.1. مفهوم حوكمة التدقيق :**

تعني حوكمة التدقيق وجود مجموعة من المبادئ والقواعد التي تستهدف الأداء المهني للمدققين في إحكام الرقابة على الأداء المالي وغير المالي لعملاء مدقق الحسابات . كما عرفت حوكمة التدقيق بأنها عبارة عن مجموعة من الآليات والأدوات، والمبادئ والأساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة أدائها لدورها ووفائها بمسئولياتها بجودة ملائمة بما يساهم إيجاباً في تحقيق المهنة لأهدافها وهذا بدوره يساعد على تحقيق رفاهية المجتمع .

من خلال تعريفات حوكمة التدقيق يمكن استنتاج ما يلي:

○ تهدف حوكمة مهنة التدقيق إلى تحقيق أهداف أصحاب المصالح في المؤسسة وتحقيق رفاهية المجتمع.

○ حتى يتم تحقيق أهداف مهنة التدقيق لابد من تفعيل الجانب الرقابي ، وهذا ما يحققه الدور الحوكمي لمهنة التدقيق.

من خلال ما ورد من مفاهيم أعلاه يمكن أن نلخص مفهوم حوكمة التدقيق كما يلي: هي مجموعة من الآليات والقواعد التي تهدف إلى ضبط الرقابة على الأداء المهني للتأكد من سلامة ودقة الأداء حتى يتم تحقيق مصالح المؤسسة، وتحقيق رفاهية المجتمع. (أحمد، 2017، صفحة 44)

**1.1.2. أهداف حوكمة مهنة التدقيق :**

تتمثل أهم أهداف حوكمة مهنة التدقيق في:

- تفعيل الإشراف والرقابة على مؤسسات التدقيق.
- تأكيد الإلتزام بالمعايير والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق.
- تأكيد الإلتزام بالمعايير والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق.
- تأكيد الإلتزام الأخلاقي للمدققين.

- تحسين جودة عملية التدقيق.
- دعم مصداقية تقرير التدقيق.
- رفع مستوى الثقة في مهنة التدقيق.
- تحسين سمعة مؤسسات التدقيق . (محمد ترك، 2014، صفحة 46).

### 1.2. أهمية حوكمة مهنة التدقيق :

إن الاهتمام المتزايد بتطبيق حوكمة التدقيق يضمن تحقيق الفوائد والمنافع الآتية :

(حسن الطيب عيسى، 2018، صفحة 18)

- تجنب سوء استخدام الإدارة لسلطاتها في تحقيق منافع ذاتية أو شخصية على حساب المصلحة العامة ، أي قطع الطريق أمام ممارسات الفساد المالي والإداري.
- التركيز على مبدأ الاستقلال والنزاهة والموضوعية لمدقق الحسابات مما ينعكس بصورة مباشرة في تحسين أدائه.
- المساعدة في الفحص السليم لآليات الرقابة الداخلية وتقييم جودتها.
- إتاحة المعلومات الموثوقة للأطراف ذات العلاقة للاستفادة منها في تقييم قواعد الحوكمة ومتطلبات التقارير المالية.
- التأكيد على جودة التقارير المالية.
- المساهمة في تضيق الفجوة بين المنهجية المعرفية للحوكمة والتطبيق والممارسات السليمة لها .

هنالك تأكيد على الدور الذي يمكن أن تؤديه حوكمة المهنة كالتأكيد على أهمية الرقابة الداخلية ، وإعداد التقارير وفعاليتها للأطراف الخارجية ، ودورها الحوكمي في الحد من التلاعب الذي تقوم به إدارات المؤسسات عند إعدادها للقوائم المالية .

### 1.3. مبادئ حوكمة مهنة التدقيق :

تعتبر مهنة التدقيق واحدة من المهن المهمة في المجتمع عامة و مجال الأعمال خاصة، لأن لها دورا هادفا في خدمة أصحاب المصالح في المؤسسات من جهة، و تحقيق رفاهية المجتمع

من جهة أخرى، ومن هنا يمكن تحديد أهم المبادئ والأسس التي تقوم عليها حوكمة مهنة التدقيق فيما يلي : (نصر علي، 2009، صفحة 36)

- ❖ وجود تشريعات مهنية معاصرة وملائمة للمهنة.
- ❖ وجود دليل متطور وملزم بقواعد آداب وسلوكيات المهنة.
- ❖ تنمية الوعي لدى أصحاب المصالح بشأن دور مهنة التدقيق في رفاهية المجتمع .
- ❖ وجود نظام تدريبي كفى ومرن يسمح للمدققين بأن يكونوا على اطلاع دائم بما يحصل في المهنة .

من خلال ما سبق ، يتضح للباحثين أن هذه المبادئ تمثل الأسس التي يستند عليها عمل المدقق والتي تحكم أدائه أثناء قيامه بعملية التدقيق .

## 2- ماهية فجوة التوقعات :

من المعروف أن هناك ثلاثة أطراف أساسية معنية بخدمات التدقيق وهي المدقق والمؤسسة محل التدقيق ومستخدمي تقرير المدقق، وفي هذا السياق قد يكون لدى هذه الأطراف توقعات معينة من وراء مهنة التدقيق بمستوى يفوق كثيرا ما تهدف إليه في الأساس ، مما ترتب على هذا الأمر عدم تمكن المهنة من تلبية ومواجهة هذه التوقعات المتزايدة بما يؤدي إلى اللبس وسوء الفهم والاضطراب الذي تكون نتيجته إلى وقوع ما يطلق عليه بفجوة التوقعات في التدقيق .

### 1.2. تعريفها :

ظهر مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق في بداية عام 1974 ، حيث قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالبحث والتحري عما إذا كان هناك فجوة في التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية وسميت هذه اللجنة بلجنة ( كوهين ) ، وقد استغرقت عملية البحث والاستقصاء 4 سنوات وخلصت اللجنة إلى أن هناك فجوة حقيقية بين احتياجات ورغبات المجتمع المالي وبين مهنة تدقيق الحسابات الممثلة بعمل المدقق الخارجي.

ومن ثم أوصت اللجنة عام 1978 بوضع معايير تحد وتضيق من حدة الفجوة بين الطرفين، وأعطت هذه اللجنة تقريرها النهائي عام 1987 عندها قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1988 بوضع 9 معايير سميت معايير فجوة

التوقعات، وكان الهدف من وضع هذه المعايير معالجة القصور واختلاف التقديرات والحاجات بين الطرفين للحد من الفجوة. (إبراهيم نور و آخرون، 2013، صفحة 168)

ويعتبر أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في مجال التدقيق هو الأستاذ (Iggio) عام 1974 ، وذلك في مقال بعنوان : " فجوة التوقع هزيمة قانونية للمدقق " . حيث أوضح أنها تعني " الفرق بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعه مستخدموا القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المدققون أنفسهم " . (salehi & Mahadevaswamy, 2008, p. 135)

كما تُعرّف فجوة التوقعات على أنها " تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المدققين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة التدقيق، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمدقق. " (صديقي، 2004، صفحة 144)

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن فجوة التوقعات في التدقيق قد تنشأ بسبب تطور احتياجات طالبي خدمات التدقيق الخارجي، وليس بسبب القصور في أداءه المهني فقط (عبد الوهاب و شحاتة، 2006، صفحة 23)، كما نلاحظ أن كل التعاريف أكدت على أن فجوة التوقعات عبارة عن تباين واضح بين متغيرين إثنين هما : توقعات مستخدمي القوائم المالية، وأداء مدققي الحسابات بغض النظر عن مستويات الأداء المهني للمدقق سواء كان ناقصاً أو كاملاً .

## 2. 2 أسباب فجوة التوقعات:

هذه الأسباب تتمثل في : (جربوع، 2004، الصفحات 374-382)

- **الشك في استقلال وحياد المدقق الخارجي:** يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المدقق فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المدققين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة مما يعني حدوث فجوة توقعات ، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المدققين.
- **عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع :** إن الحاجة إلى خدمات التدقيق تنشأ بسبب التعارض في المصالح ، وهذا يتطلب من المدقق الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في المؤسسات يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو

المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالتدقيق، كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المؤسسة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق .

- **نقص الكفاءة المهنية للمدقق:** يقصد بالكفاءة المهنية "Professional Competence" المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و التدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب.
- **ضعف نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق:** يقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة لمهنة التدقيق بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المدققين لهذا النظام وإدراكهم بكيفية تطبيقه.
- **انخفاض جودة الأداء في التدقيق:** من بين العوامل التي تؤدي إلى ذلك مايلي:
- قيام المدققين بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات تدقيق جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
- قبول أتعاب قليلة عن عمليات تدقيق لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة .
- تأدية خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم.
- إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المدققين أن العملاء غير راضين عن دورهم.

### 3.2 مستويات فجوة التوقعات :

يمكن توضيح مستويات فجوة التوقعات في التدقيق كما يلي : (أحمد، 2017، الصفحات

(79-80)

❖ **المستوى الأول : فجوة التقرير :**

وتظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المتهنين والعامّة مختلفة حول ما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق ، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب هي:

- الإختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المدقق .
- أسلوب صياغة التقرير : كإستخدام مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير .
- عدم قدرة التقرير على توصيل نتائج عملية التدقيق للمستخدمين .

❖ **المستوى الثاني : فجوة الأداء :**

وتظهر هذه الفجوة بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية ، وبين تلك الواجبات التي يجب على المدققين تحقيقها فعليا ، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب هي:

- نقص الكفاءة المهنية للمدقق .
- انخفاض جودة الأداء المهني .
- مخاطر التدقيق .

❖ **المستوى الثالث : فجوة المسؤولية :**

وتظهر هذه الفجوة بسبب إخلال المدقق الخارجي بمسؤولياته أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات ، فهذه الفجوة ترتبط بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق المدقق ، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب هي:

- نقص المعرفة بواجبات ومسؤوليات المدقق .
- إختلاف الأحكام القضائية .
- الشك في حياد واستقلال المدقق .

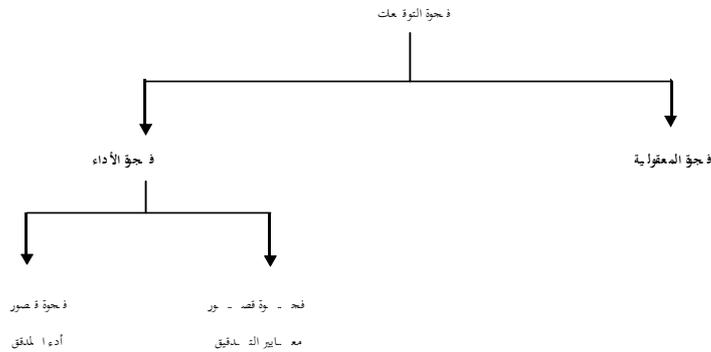
**4.2 مكونات فجوة التوقعات :**

يتفق أغلب الباحثين في مجال التدقيق على أن فجوة التوقعات ليست مجرد فجوة بسيطة ، لا يمكن إدراكها عمليا ومعالجتها لتقليل أضرارها إلا بمعرفة مكوناتها (خداش و السراطوي، 2010،

(صفحة 296) ، ويمكن التفصيل في مكونات فجوة التوقعات من خلال : (إبراهيم نور و آخرون، 2013، صفحة 168)

- **فجوة المعقولة:** تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع المالي من المدقق، وبين ما يستطيع المدقق أدائه بصورة معقولة.
- **فجوة الأداء :** تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع المالي أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المدقق، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:
- **فجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق:** وهي الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق.
- **فجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء المهني :** وهي الفرق بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، وبين الأداء الفعلي له. وتفسر هذه الفجوة في الاختلاف بين المدققين في تطبيق والالتزام بمعايير التدقيق والتي لو تم الالتزام بها لحدث كثيرا من فجوة التوقعات بين الطرفين لكن عدم التزام بعض المدققين بها أو عدم بذلهم للعناية المهنية اللازمة يولد فجوة في التوقعات . و يمكن تلخيص مكونات فجوة التوقعات كما هو مبين في الشكل التالي .

الشكل 01 : مكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق :



المصدر : من تصور الباحثين بناء على ما سبق .

## 1. الطريقة و الإجراءات :

**1- مجتمع الدراسة:**

يُقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثان أن يعمما عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، حيث يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين في الجزائر (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي، والذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي المهنة في الجزائر.

**2- عينة الدراسة :**

تم أخذ عينة عشوائية ممثلة من مجتمع الدراسة الأصلي وقد تم توزيع 50 إستبانة ، و استرجاع 36 نسخة ، و بعد تفرغ البيانات تم استبعاد 6 استبانات لعدم اكتمال الإجابات .

**3-فرضيات الدراسة:**

لغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة، تم تبني الفرضيات الموالية:

- الفرض الأول : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضيق فجوة الأداء ."
- الفرض الثاني : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضيق فجوة المسؤولية ."
- الفرض الثالث : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضيق فجوة التقرير ."

**4- أدوات الدراسة:**

تم تصميم الاستبيان بالاستناد على الدراسات السابقة لغرض جمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، يشمل الاستبيان على جزأين: الأول يتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية للمستجوبين، والجزء الثاني يتعلق بتحديد الدور الذي تلعبه حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات في الجزائر .

كما تبنت الدراسة مقياس ليكرت الثلاثي ، وبيين الجدول رقم 01 المعيار الذي تم التحليل على أساسه بناءً على قيم المتوسطات الحسابية.

**الجدول 01 : معيار التحليل على أساس المتوسطات الحسابية :**

الوسط الحسابي	1.66 - 1	2.33 - 1.67	3 - 2.34
الفئة	قليلة	متوسطة	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين .

و لغرض تحليل البيانات الأولية للدراسة تم استخدام برنامج التحليل المسمى : "الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية " SPSS كما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المؤوية للمتغيرات الشخصية.
- حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية ، كما تم ترتيب العبارات اعتماداً على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي و ذلك من أجل حوصلة النتائج لإجابات عينة الدراسة
- استخدام اختبار التباين الأحادي (One Sample T-test) من أجل إختبار صحة الفرضيات .

## II. نتائج الدراسة ( التحليل والمناقشة ) :

### 1- تحليل البيانات الشخصية :

وقد تم تلخيص البيانات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة في الجدول التالي :

الجدول 02 : تحليل خصائص عينة الدراسة :

النسبة المئوية %	التكرار	الفئة
86.7%	26	ذكر
13.3 %	4	أنثى
		العمر
6.7%	2	أقل من 30 سنة
63.3%	19	من 30 سنة إلى 45 سنة
30%	9	أكثر من 45 سنة
		التخصص العلمي
43.3%	13	محاسبة
20%	6	مالية
26.7%	8	تدقيق
10%	3	أخرى
		الخبرة
6.7 %	2	أقل من خمسة سنوات
36.7 %	11	بين 5 و 10 سنوات

أكثر من 10 سنوات	17	% 56.7
الإجمالي	30	% 100

المصدر : من اعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج spss

حيث يظهر الجدول أعلاه فيما يخص الفئة المستهدفة بأن أغلب أعمار المشاركين تتراوح بين 30 و 45 سنة بنسبة 63.3%، تمثل فئة الذكور 86.7% والإناث 13.3%، 43.3% لديهم تخصص محاسبية، 20% تخصص مالية و 26.7% تخصص تدقيق أما الباقي فهي بين تخصص اقتصاد وعلوم التسيير. بالنسبة للخبرة المهنية 6.7% لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، 36.7% خبرتهم المهنية تتراوح بين 5 و 10 سنوات، أما النسبة الأكبر من عينة الدراسة فقدرت نسبتهم ب 56.7% بخبرة تفوق 10 سنوات .

## 2- تحليل فقرات الاستبيان :

المحور الأول : دور الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق في تضيق فجوة الأداء :

وقد تم تلخيص نتائج إجابات عينة الدراسة بخصوص المحور الأول في الجدول التالي :

الجدول 03 : نتائج إجابات العينة بخصوص المحور الأول :

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
			يساهم الإلتزام بحوكمة مهنة التدقيق في :
4	0,40	2.80	01 التأكد من وجود الكفاءة المهنية لدى المدققين وإمامهم بواجباتهم ومسئولياتهم .
7	0,60	2.67	02 تطبيق معايير التدقيق الدولية والتأكد من مواكبتها للتطورات المهنية في مهنة التدقيق .
6	0,52	2.73	03 توفير تأكيد بان جميع الأفراد العاملين بالمكتب ملتزمون بقواعد وأحكام الاستقلال والنزاهة والموضوعية والشفافية .
5	0,50	2.77	04 الإشراف على المتابعة الفعلية لأعضاء فريق التدقيق وتوجيههم
2	0,34	2.87	05 دعم مصداقية تقرير التدقيق.
3	0.53	2.83	06 تحسين جودة عملية التدقيق.
8	0,62	2.60	07 التدريب والتأهيل الدائم للمدققين
1	0,25	2.93	08 رفع مستوى الثقة في مهنة التدقيق
	0,15	2.77	المتوسط العام للفرع

المصدر : من اعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج spss

تشير الأرقام في الجدول رقم 03 إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع

عبارات المحور الأول، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 2.77، حيث أن هذا

المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكرت الثلاثي من 2.34 - 3 وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافقة عالية والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة ، وهذا أمر منطقي لأن الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق يساهم في التقليل من فجوة الاداء نظرا لسعيها لتحقيق جودة التدقيق والعمل المستمر على رفع الثقة في المهنة وكذا التركيز على الكفاءة المهنية و التدريب المستمر لفريق التدقيق مما يساهم في التقليل من فجوة الأداء .

#### المحور الثاني : دور الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق في تضييق فجوة المسؤولية :

وقد تم تلخيص نتائج إجابات عينة الدراسة بخصوص المحور الثاني في الجدول التالي :

#### الجدول 04 : نتائج إجابات العينة بخصوص المحور الثاني :

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	
			يساهم الإلتزام بحوكمة مهنة التدقيق في :	
2	0,56	2,77	الإلتزام بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة	01
6	0,62	2,60	توضيح السياسات والإجراءات التي يثبتها مكتب التدقيق لتوفير القناعة لجودة التدقيق .	02
1	0,30	2,90	المحافظة على الأسرار الخاصة بالعميل .	03
5	0,61	2,63	أن يكون المدقق حرا من أي التزامات تجاه العميل ، أو أن يكون له مصلحة في ادارتها وفي ملكيتها .	04
3	0,45	2,73	تقييم الاستمرارية للمؤسسات محل التدقيق .	05
7	0,79	2,30	وضع الإرشادات اللازمة لتحديد مفاهيم الأهمية النسبية للأخطاء على أسس موضوعية .	06
4	0,44	2,70	تقديم فهم من جانب مستخدمي القوائم المالية بمسؤولية المكتب عن اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.	07
	1,96	2,66	المتوسط العام للفرع	

المصدر : من اعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS

تشير الأرقام في الجدول رقم 04 إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع عبارات المحور الثاني ، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 2.66 ، حيث أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكرت الثلاثي من 2.34 - 3 وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافقة عالية والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة ، وهذا لأن الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق يساهم في فرض نوع من التوازن و المعقولية بين ما يتوقعه المجتمع المالي من المدقق و بين ما يؤديه فعلا ، مما يساهم في التقليل من فجوة المسؤولية .

**المحور الثالث : دور الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق في تضيق فجوة التقرير :**

وقد تم تلخيص نتائج إجابات عينة الدراسة بخصوص المحور الثالث في الجدول التالي :

**الجدول 05 : نتائج إجابات العينة بخصوص المحور الثالث :**

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	
			يساهم الإلتزام بحوكمة مهنة التدقيق في :	
1	0, 25	2,93	التأكد من أسلوب صياغة التقرير وقدرته على توصيل المعلومات بصورة جيدة لمستخدمي القوائم المالية .	01
3	0,48	2,80	عدم الإفصاح عن المعلومات التي يتم التقرير عنها لأي شخص غير مسؤول .	02
5	0,45	2,73	الإفصاح في تقرير المدقق عن نوع التدقيق وتحديد الفترة التي يغطيه والسنة التي تم فيها .	03
4	0,43	2,77	الكشف عن الحقيقة في تقريره دون أي تشويه أو تحريف .	04
6	0,68	2,50	توفير احتياجات المستفيدين مع الأخذ في الاعتبار القيود التي تفرضها المهنة .	05
2	0,34	2,87	الإفصاح عن كافة الأخطاء المحاسبية المكتشفة في القوائم المالية إن وجدت .	06
	0,22	2,76	المتوسط العام للفرع	

**المصدر :** من اعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج spss

تشير الأرقام في الجدول 05 إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع عبارات المحور الأول ، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 2.76 ، حيث أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكرت الثلاثي من 2.34 - 3 وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافقة عالية والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة ، وهذا لأن الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق يؤدي الى تحسين مخرجات عملية التدقيق متمثلة في تقرير المدقق بالعمل على تحسين أسلوب صياغته من ناحية الشكل والمضمون ليكون قادرا على توصيل نتائج عملية التدقيق للمستخدمين مع السعي لتضمينه بكل الحقائق دون تحريف أو تشويه ، مما يساهم في التقليل من فجوة المسؤولية .

**3- إختبار صحة الفرضيات :**

بعد تحليل نتائج الدراسة ، تم إختبار صحة الفرضيات باستخدام إختبار T-test لعينة

واحدة على النحو الآتي :

- **الفرضية الأولى :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و

تضيق فجوة الأداء :

**الجدول 06 : إختبار T - test للفرضية الأولى :**

One-Sample Test						
Test Value = 2						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1	26,732	29	,000	,77500	,7157	,8343

## المصدر : نتائج برنامج SPSS

إستنادا إلى الجدول رقم 06 فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التدقيق و تضيق فجوة الأداء ، و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التدقيق و تضيق فجوة الأداء ، ودرجة تأثير عالية ، و ذلك لأن مستوى الدلالة هو اقل من 5 % ،  $Sig < 0.05$

- الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضيق فجوة المسؤولية :

## الجدول 07 : إختبار T-test للفرضية الثانية :

One-Sample Test						
Test Value = 2						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X2	18,433	29	,000	,66190	,5885	,7353

## المصدر : نتائج برنامج SPSS

إستنادا إلى الجدول رقم 07 فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التدقيق و تضيق فجوة المسؤولية ، و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التدقيق و تضيق فجوة المسؤولية ، ودرجة تأثير عالية ، و ذلك لأن مستوى الدلالة هو اقل من 5 % ،  $Sig < 0.05$

- الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق حوكمة التدقيق و تضيق فجوة التقرير :

## الجدول 08 : إختبار T-test للفرضية الثالثة :

## One-Sample Test

Test Value = 2						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X3	18.602	29	,000	,76667	,6824	,8510

المصدر : نتائج برنامج SPSS

إستناداً إلى الجدول رقم 08 فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التدقيق و تضيق فجوة التقرير ، و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التدقيق و تضيق فجوة التقرير ، ودرجة تأثير عالية ، و ذلك لأن مستوى الدلالة هو اقل من 5 % ،  $Sig < 0.05$

### III. الخلاصة :

لقد أثارت الهزات المالية التي حدثت في العالم جداً كبيراً حول مهنة التدقيق حيث كثر الحديث عنها، حيث اعتبرها مستخدمو القوائم المالية مخيبة للآمال لعدم قدرة المدققين على التنبؤ بفشل المؤسسات التي كانوا يدققون حساباتها ، الأمر الذي أحدث فجوة بين ما هو متوقع من المدقق وبين ما يؤديه فعلياً من مهام ، وبالنظر إلى هذه الظروف كان لابد من السعي الجاد لإعادة الثقة في مهنة التدقيق ، حيث برز إلى العلن مفهوم "حوكمة التدقيق" حيث تسعى هذه الأخيرة لإضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية وتحسين جودة عملية التدقيق .

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدها والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة العملية، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وخرجنا بمجموعة من التوصيات نوجزها فيما يلي:

#### • نتائج الدراسة :

- في ضوء التحليل العلمي لفرضيات الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:
- من الصعب أن يتحمل المدقق مسؤولية عدم اكتشاف الغش نظراً لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية التدقيق تحول دون اكتشافه لبعض حالات التزييف و التواطؤ ، فتحميل المدقق المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن اكتشافه من الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة و الاحتيال الجوهري.
- إدراك عينة الدراسة لأهمية حوكمة التدقيق و دورها الفعال في التقليل من فجوة التوقعات .

- إلزام عينة الدراسة بمعايير الكفاءة المهنية لدى المدققين وإمامهم بواجباتهم ومسئولياتهم .
- بسبب نقص الرقابة على جودة الأداء المهني من طرف المجلس الوطني للمحاسبة فإن هناك ضرورة لتبني و تطبيق حوكمة التدقيق لزيادة جودة عملية التدقيق .
- إن تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية أثناء أدائه لعملية التدقيق يحقق متطلبات حوكمة التدقيق وبالتالي إضفاء المزيد من الثقة على المهنة .
- إن سعي المدقق الخارجي لزيادة جودة عملية التدقيق تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من هذه المهنة حيث يجب مراعاة تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإضفاء مصداقية أكثر على كل من تقرير المدقق الخارجي و القوائم المالية .

#### • التوصيات :

- كحل مستقبلي نقتربها، لابد من الاهتمام بموضوع حوكمة التدقيق والسعي لزرع ثقافة الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال :
- ضرورة تفعيل المركز الجزائري لحوكمة المؤسسات للعمل على نشر ثقافة الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية .
- ضرورة قيام المجلس الوطني للمحاسبة بعملية الرقابة الدورية على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات .
- ضرورة قيام الجمعيات المهنية للمدققين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها ، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لفجوة التوقعات على مهنة التدقيق ، وبيان كيفية تأثيرها على سمعة المهنة .
- تفعيل دور لجنة النوعية التي أستحدثت بموجب القانون 10-01، والبدء في وضع مسودة معايير لجودة مكاتب التدقيق في الجزائر والعوامل التي تؤثر فيها والوسائل التي تحسن منها.
- تفعيل لجنة التكوين المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة من خلال قيامها بتكوين المدققين الخارجيين حول آخر المستجدات المتعلقة بالحوكمة وآلياتها.

- ضرورة تدعيم استقلالية المدقق الخارجي لتعزيز الثقة و المصداقية في القوائم المالية ، و ذلك من المنظمات المهنية و الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي .
- العمل على نشر ثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بشكل أوسع ، من خلال إصدار النشرات و التعليمات المنظمة لأسس و قواعد التطبيق السليم لمبادئ حوكمة التدقيق .

#### قائمة الإحالات و المراجع :

salehi, mahdi; Mahadeva, swamy. (2008). Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran. international journal of business and management .Vol 3. No 11.

خداش، حسام الدين؛ السرطاوي، عبد المطلب .(2010). مدى إسهام بنود الإستقلالية الواردة في قانون ساربنس أوكسلي في تعزيز إستقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال . المجلد 06 .العدد (03) .

أحمد عبد الرحيم، سامح. (2014). دراسة إمكانية تطبيق اليات حوكمة منشآت المراجعة في البيئة المصرية وانعكاسها على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية . رسالة ماجستير غير منشورة. قسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة : مصر .

القشي، ظاهر. (2005). الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع . بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول بعنوان: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات . المنظمة العربية للتنمية الإدارية : مصر .

إبراهيم نور، عبد الناصر؛ و آخرون. (2013). مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في الأردن : دراسة تحليلية لآراء مدقي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية ، المجلد 14 . العدد (02).

نصر علي، عبد الوهاب . (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية. مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

- إسماعيل أبو حمام، ماجد. (2009). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية - رسالة ماجستير . قسم المحاسبة ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة: فلسطين .
- محمد يس محمد أحمد ، فرح .(2017). دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية . رسالة ماجستير غير منشورة . قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين : السودان.
- صديقي ، مسعود. (2004). نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه . قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر : الجزائر .
- نصرعلي، عبد الوهاب ؛ شحاتة ، السيد شحاتة. (2006). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل. مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- حسن الطيب عيسى، هدى. (2018). دور حوكمة مهنة المراجعة في تقليل مخاطر المراجعة : دراسة ميدانية . رسالة ماجستير .قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين : السودان.
- جربوع، يوسف محمود.(2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة. مجلة الجامعة الإسلامية . المجلد 12. العدد (02).