مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية
الترقيم الدولي الموحد (ISSN) : 2661-7641
الترقيم الإلكتروني الدولي الموحد (E-ISSN) : 2716-8107
مجلد (3)، عدد (1)/ جوان 2020 / ص: 157-176

دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف برج بوعريريج

The role of external audit quality in reducing the Expectations Gap in the Audit Environment :case of setif and bordj bou arirdj

إلياس بن قري[1]*، زرزار العياشي[2]
[1] جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، zerzar_18@yahoo.f
[2] جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، ilyes.mst@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/04/06 تاريخ القبول: 2020/06/28 تاريخ النشر:2020/06/30

ملخص:

يعاني الاقتصاد الجزائري من وجود فجوة بين مدقق الحسابات وأصحاب المؤسسات مما أدى إلى عدم التوافق بينهما، ولهذا هدفت هذه دراسة إلي تحديد دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، تم التطرق إلى الوسائل التي من شأنها أن ترفع من جودة المراجعة وتضيق فجوة التوقعات، ومن أجل إثبات صحة الفرضيات تم الاعتماد على الاستبيان موجه إلى الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين في كل من سطيف و برج بوعريريج.

توصلت الدراسة إلى أن تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال دعم استقلالية المراجع وتحسين كفاءته، وتفعيل دور المنضمات المهنية في بيئة التدقيق، وتحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من تقرير المراجع لها دور كبيرا في تضييق فجوة التوقعات.

الكلمات المفتاحية : الجودة، المراجعة الخارجية، فجوة التوقعات.

تصنيف **(JEL)**:G39، C8

Abstract :

The Algerian economy has a gap between the auditors and the owners of the institutions, which led to a mismatch between them. This is we want to determine the role of external audit quality in reducing the expectations gap in the audit environment. In order to validate the hypotheses, a questionnaire was prepared for accounting experts, account governors and certified Accountants in Setif and Bordj Bou Arreridj.

Questionnaire analysis indicates that the improving of the quality of external audit by supporting the auditor's independence, activating the role of professional organizations in the audit environment, improving communication and studying the expectations of institutional owners from the auditor's report have a significant role in narrowing the expectations gap.

Keys words: the quality. External audit. Expectations gap.
JEL classification: C8, G3

* المؤلف المرسل: ilyes.mst@gmail.com

مقدمة:

نتج عن الضغوطات التي يتعرض لها المراجعون سلوكيات غير قانونية وأساليب ملتوية أدت إلى تخفيض جودة الأداء المهني في إعداد التقارير حول وضعية المؤسسات محل المراجعة، وبالتالي عدم مصداقية القوائم المالية الصادرة، حيث ظهرت في بيئة التدقيق مشكلة بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية تدعى فجوة التوقعات، لذلك أصبح من الضروري السعي نحو الرفع من جودة مهنة المراجعة الخارجية لكسب ثقة المستفيدين من التقارير المالية المصادق عليها من قبل المراجع الخارجي ولهذا تم القيام بمحاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين ما يقدمه المدقق من جهة وبين ما تتوقعه الأطراف المستفيدة من خدماته من جهة أخرى، أما فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية المراجعة وطبيعة عمل ودور مراجع الحسابات الخارجي ومسؤولياته، وأهمية ما تقدمه هذه العملية للأطراف المستفيدة فإنه تمت محاولة إيجاد الحلول لرفع جودة المراجعة، ومنه يم طرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف تساهم جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في برج بوعريريج وسطيف؟

من خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توفر الكفاءة المهنية والاستقلال لدى المراجع الخارجي يضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؟
- ما هو أثر التنظيمات المهنية عند القيام بمراقبة جودة أداء المراجعين ومتابعة تنفيذهم لأعمالهم يعمل على تضييق فجوة التوقعات؟
- هل تحسين الاتصال في بيئة التدقيق ودراسة توقعات المستفيدين من تقارير المراجع الخارجي يسهمان في تضييق فجوة التوقعات؟

فرضيات الدراسة:

-إن توفر الكفاءة المهنية والاستقلال لدى المراجع الخارجي من شأنهما تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

- تفعيل دور المنضمات المهنية عند القيام بدورها في مراقبة جودة أداء المراجعين ومتابعة تنفيذهم لأعمالهم يعمل على تضييق فجوة التوقعات.

- إن تحسين الاتصال في بيئة التدقيق ودراسة توقعات المستفيدين من تقارير المراجع الخارجي يساهمان في تضييق فجوة التوقعات.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الحاجة إلى الفهم الواضح لطبيعة فجوة التوقعات ونطاقها وهو ما يساعد في دعم المهنة، ولقد ساهمة في إيجاد الحلول اللازمة لتضييق هذه الفجوة إلى جانب العمل على على بلورة مهنة تستند إلى أسس علمية سليمة في أداء دورها أو في معالجة المسائل التي تشكل معوقات حقيقية في سبيل ذلك، من هنا تبرز أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على إمكانية تضييق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجع الحسابات في الجزائر بالاعتماد على جودة المراجعة الخارجية .

خطة الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلا ثلاثة محاور كالتالي:

المحور الأول : جودة المراجعة الخارجية وفجوة التوقعات.

المحور الثاني: تضييق فجوة التوقعات بالاعتماد على جودة المراجعة الخارجية.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

المحور الأول: جودة المراجعة الخارجية وفجوة التوقعات.

ترتبط أهمية جودة المراجعة الخارجية ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يتم تقديمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بمتطلبات جودة المراجعة وقواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والأنظمة.

1.1.جودة المراجعة الخارجية:

1.1.1.تعريف جودة المراجعة الخارجية.

لقد ظهرت عدة مصطلحات في مجال المراجعة والتي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة، رقابة الجودة تأكيد الجودة ولكل هذه المصطلحات تفسير خاص وقد خلصت جمعية المحاسبتين بهونج كونج إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة(برير،2014، ص3) .

يعتبر De Angelo من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية حيث عرفت جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودًا والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه(الأهدل، 2008، ص3) .

2.1.1.أهمية جودة المراجعة الخارجية:

تتمثل أهمي المراجعة الخارجية في (الأهدل، 2008، ص6) :

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم الدالية؛
- تخفيض صراعات الوكالة بالنسبة لشركة المساهمة بتُ الوكيل والموكل؛
- المساهمة في تدعيم مفهوم لحوكمة الشركات؛
- أداة تنافسية جيدة؛
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

3.1.1. أهداف جودة المراجعة الخارجية:

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن إيجازها فيما يلي (دهمش، 1994، ص27):

- توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛

4.1.1.العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية:

الجدول 1: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	العوامل المرتبطة بفريق المراجعة	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة
-حجم مكتب المراجعة. - سمعة المكتب. - القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة. - تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين.	-استقلال المراجع. - خبرة فريق المراجعة. - الاتصالات بين فريق المراجعة. - وعميل المراجعة.	- حجم المنشأة وقوتها المالية. - هيكل الرقابة الداخلية. - تعقد مهام المراجعة.

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على عبد السلام سليمان قاسم الاهدل مرجع سابق ص9.

2.1. فجوة التوقعات:

1.2.1. تعريف فجوة التوقعات:

هي مقدار التباين والاختلاف بين أقصي ما يتوقع المستخدمون أنه يجب على المراجعين أداءه وتوفيره وبين ما تتوقعه المهنة وتقره معاير الأداء المهني بشكل معقول وكذلك مقدار التباين والاختلاف بين ما تقره معاير الأداء المهني بشكل معقول وبين معاير الأداء المتحفظة من ناحية وبين الأداء الفعلي المنفذ من ناحية أخرى(يوسف،2011، ص3).

هي الفجوة بين ما يتوقع المجتمع من المراجعين تحقيقه وماذا يمكن أن يكون من المعقول أن يتوقع أن ينجز. (Porter. 1999.p3)

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها أكدت على أن فجوة التوقعات عبارة عن التباين أو الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من جهة، وأداء مراجع الحسابات من جهة أخرى أي الاختلاف بين مستوى الأداء الذي يتوقعه مستخدمي القوائم المالية ومستوى الأداء المهني للمراجع.

2.2.1.مكونات فجوة التوقعات:

من أهم مكونات فجوة التوقعات ما يلي(بربر،2014، ص 67-68):

- فجوة المعقولية :يشمل فجوة المعقولية الاختلاف بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة المراجعة وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة أي أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية.
- فجوة الأداء :تعبر فجوة الأداء عن التباين بين ما كان توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول من قبل مستخدمي القوائم المالية

وبين ما يتصوره هؤلاء المراجين من أدائهم الفعلي، يمكن تحليل هذه الفجوة إلى عنصرين:

- فجوة المعايير الناقصة: هي عبارة عن التباين في الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة.
- فجوة الأداء الناقص: وتعرف على أنها الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.

3.2.1. أسباب وجود فجوة التوقعات:

هناك عدت أسباب نذكر منها:

- عدم وضوح دور ومسؤوليات المراجع في نظر المستخدمين؛

- الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي؛
- عدم فعالية الاتصال في مهنة المراجعة؛
- انخفاض جودة الأداء المهني؛
- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجع؛
- القصور في التقارير المالية المنشورة؛
- مدى مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية؛
- تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛

المحور الثاني: تضييق فجوة التوقعات بالاعتماد على جودة المراجعة الخارجية:

يتم رفع جودة المراجعة الخارجية من أجل تضييق فجوة التوقعات من خلال ما يلي:

1.2. تدعيم استقلالية المدقق:

وفي سبيل تدعيم استقلالية المدقق هناك العديد من العوامل نذكر منها ما يلي:

ضرورة زيادة وعي المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة لشركات المساهمة لتدعيم استقلال المراجع فبالرغم من أن القوانين في معظم الدول تقرر تعين وعزل المدقق بواسطة الجمعية العامة للشركة إلا أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفراد الإدارة بممارسة هذا الدور، الأمر الذي لا يمكن الإدارة من التأثير على المدقق ومن ثم يفقد استقلاله (محمد ، 2015، ص16).

- ضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في تدعيم استقلال المدقق الخارجي حيث يتطلب منها ترشيح تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير التدقيق.

- ضرورة تعيين المدقق الخارجي وذلك بتحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات (قانون 10-0.1 ،2010، ص7).

2.2. تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة:

من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهنية في المراجعة وزيادة المسئولية المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم على أن يتم الإعلام جيدا عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.

كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلي المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضاء المستفيدين عن الخدمات المراجعين(جربوع،2004، ص383).

3.2. الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية:

تعتبر عملية تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية من أهم المداخل الممكنة لتضييق فجوة التوقعات سواء كانت بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية أو بين المراجع والإدارة أو بين المراجع ولجنة المراجعة ويمكن أن يحقق ذلك من خلال(برير،2014، ص3):

- تقرير الإدارة : يعد تقرير الإدارة الذي يرفق بالقوائم المالية من أجل توضيح الغموض أو اللبس الواقع لدى مستخدمي القوائم المالية بخصوص المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، إذ يعتقد المستخدمون للقوائم المالية بأن مسؤولية إعداد القوائم المالية من اختصاص المراجع ولذلك فهدف تقرير الإدارة هو إزالة هذا الاعتقاد وتوضيح بأن مسؤولية إعداد القوائم من اختصاص الإدارة.

- تقرير المراجعة :بغية إزالة التوقعات غير المعقولة لدى مستخدمي القوائم المالية يجب تطوير تقرير المراجع بحيث تتم صياغته بأسلوب يسهل فهمه لغير المختصين.

4.2. دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وترشيد هذه التوقعات:

إن الخطوة الأولى لدراسة توقعات المستخدمين هي تحديد من هم المستفيدون من القوائم المالية وتقرير المدقق والذين يحق لهم تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير ومن ثم تبدأ الخطوة الثانية المتمثلة بمحاولة تحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق وأخيرا تأتي مرحلة اختيار التوقعات التي يمكن للمدققين الوفاء بها. (أحمد محمد، 2007،ص4).

5.2. تحسين الكفاءة المهنية للمراجع:

يعتبر تحسين الكفاءة المهنية للمراجع أحد الخطوات الأساسية نحو استعادة الثقة في الأداء المهني وبالتالي العمل على تضييق فجوة التوقعات وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمراجع فإن المهنة تحتاج إلى أن تؤكد للجمهور أن لديها نظما ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها ووضع الحلول لتفاديها قدر الإمكان وعلاج مشكلة نقص جودة الأداء المهني في المراجعة تبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمراجعين، يمكن أن يتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاولة المهنة وانتهاء بمراقبة جودة الأداء المهني يمكن تحقيق ذلك على مرحلتين (أحمد محمد،2007،ص61):

1.5.2. مرحلة تعليم المدققين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية كالتالي:

ويمكن تقسيمها إلى ما يلي(أبو زيد وآخرون،2006، ص11-16)

أ -مهارات الاتصال : نقل وتلقي المعلومات من الغير بسهولة ويسر وعرض آرائه وأحكامه والدفاع عنها بطريقة واضحة ومفهومة ومقنعة، القدرة على الاستماع والقراءة والكتابة مختلفة.

ب - مهارات عقلية: فهم وحل المشاكل المختلفة غير التقليدية وغير الروتينية التي يمكن أن يواجهها في محيط غير مألوف، تحديد القضايا الأخلاقية ومحاولة حلها بطريقة منطقية في ضوء المعايير الأخلاقية، القدرة على التقصي والاستفسار والتفكير المنطقي والتفكير الاستقرائي والاستدلالي والتحليلات الانتقالية.

ج -مهارات التعامل مع الآخرين: العمل بفاعلية في مجموعات مكونة من أشخاص مختلفين ومتنوعين حتى يمكن انجاز العمل بكفاءة وتعويده على التعامل مع غيره كفريق والتأثير في الآخرين والقدرة على التعامل مع الشخصيات المختلفة وحل التعارض الذي قد يوجد بينهم.

د -المعرفة العامة: فهم تدفق الأحداث أو العمليات تاريخيا وفي الثقافات المختلفة في عالم اليوم والتعامل مع المجموعات المختلفة من العاملين والمسئولين في المواقع المختلفة والذين أصبحوا يملكون مستويات عالية من المعرفة فهم واستيعاب أبعاد القضايا العامة والقوى الاجتماعية والسياسية والقيود والمحددات السياسية والاقتصادية في العالم.

هـ-المعرفة المحاسبية: طرق تجميع وتلخيص وتحليل البيانات المالية وطرق استخدام البيانات واستخدام القرارات وتقييم المخاطر مع التركيز على مناقشة مشاكل واقعية، مفاهيم وأشكال ومحتويات التقارير الداخلية والخارجية ودور المعلومات المحاسبية في مقابلة احتياجات المستخدمين والمسؤوليات المهنية والأخلاقية للمحاسب والمدقق، طبيعة خدمات إبداء الرأي وأسسها الإجرائية، الضرائب وأثرها على القرارات المالية والإدارية.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

بعد استعراض أهم المفاهيم النظرية لجودة مهنة المراجعة الخارجية وفجوة التوقعات في بيئة التدقيق، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، لتأكيدها تم ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، لاختبار صحة فرضيات الدراسة ومعرفة دور جودة مهنة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات، تم القيام باستقصاء لآراء محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة من خلا استبيان.

بالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشك مسبق قبل توزيع الاستبيان، ونظرا لضخامة حجم العينة ولصعوبة التقرب إلى الفئات المعنية ورفض البعض منهم الإجابة على الاستبيان وقيود الوقت والتكلفة، تقرر اختيار العينة الغير احتمالية الغرضية وذلك لصعوبة إحصاء مجتمع البحث واختيار العينة العشوائية، ولذلك استوجب الاعتماد على أكبر عدد من العينات الممكنة عبر(برج بوعريريج، سطيف) وللحصول على اكبر عينة معبرة وزعت 55 استمارة شملت خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين

ومحافظي الحسابات وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 45 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة، وهذا بعد إلغاء 10 استمارات بسبب النقص في الإجابات أو عدم الرد.

1.3. محتويات استمارة الاستبيان :

القسم الأول : يحتوي على مجموعة من الأسئلة تتضمن البيانات النوعية لأفراد العينة والتي تحدد الجنس، المستوى العلمي،التخصص العلمي، المهنة، الخبرة المهنية.

القسم الثاني : يحتوي على أربعة محاور وتضم 30 سؤالا وقد تم توظيفها لتعامل مع فرضيات البحث، وتتمثل هذه المحاور في ما يلي:

المحور الأول: الأسباب التي تؤدي لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

- الشك في استقلالية و موضوعية المراجع الخارجي؛
- عدم مسايرة التقارير المالية وتقرير المراجع الخارجي للتغيرات في بيئة التدقيق؛
- نقص الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي؛
- عدم التحديد الواضح لدور المراجع الخارجي ومسؤولياته في بيئة التدقيق؛
- عدم معقولية توقعات المستفيدين من عملية المراجعة الخارجية؛
- عدم فعالية الاتصال في مهنة المراجعة الخارجية؛
- قصور التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية؛
- عدم بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المراجع الخارجي.

المحور الثاني :تحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي ودورهما في تضييق فجوة التوقعات

- وجود لجان المراجعة من غير المدراء التنفيذيين يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- عدم استجابة المراجع للضغوط الممارسة عليه من طرف إدارة الشركة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- قيام المراجع بعمله مستقلا بدون أي اعتبار للمصلحة الشخصية يضيق فجوة التوقعات؛
- تحديد عهدة لمحافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- عدم ممارسة المراجع لأعمال أخرى بخلاف مهنة المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي من طرف الجمعية العامة للشركة والهيئة المكلفة بالمداولات يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- توفر الكفاءة والمهارة المهنية لدى المراجع الخارجي في تنفيذ عمليات المراجعة الخارجية يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- تلقي المراجع الخارجي التعليم والتدريب الكافي لممارسة مهنة المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- إطلاع المراجع على مستجدات مهنة المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- رفض المراجع الخارجي لعمليات مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية المطلوبة لإتمامها يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

المحور الثالث : دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات.

- عمل المنظمات المهنية للمراجعة على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة الخارجية يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- وجود قوانين ملزمة من قبل المنظمات المهنية تأكد على ضرورة إتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة؛

- معاقبة المنظمات المهنية لمن يخرج عن تطبيق معايير المراجعة الخارجية يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- وجود قسم خاص لمراقبة جودة الأداء في مكاتب المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- قيام قسم مراقبة الجودة في المنظمات المهنية بمراقبة أداء مكاتب المراجعة الخارجية يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- قيام المنظمات المهنية بوضع برامج وأنظمة صارمة لمسائلة المراجعين الخارجين يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

المحور الرابع :تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة ودورهما في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

- تحسين الاتصال في بيئة التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- إعداد تقارير المراجعة بأسلوب سهل الفهم لغير المتخصصين يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- توضيح مسؤولية إعداد القوائم المالية للمستفيدين في تقرير يرفق مع القوائم المالية يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- تحديد مطالب وتوقعات المستفيدين من مهنة المراجعة ودراستها يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- تحم مسؤولية تلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- إعادة تحديد مسؤوليات ودور المراجع الخارجي على ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين تساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2.3. نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها:

1.4.1. دراسة ثبات وصدق الاستبيان.

❖ **الصدق البنائي**: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس لدقة الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مد ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان.

يبين الجدول أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبيان دالة إحصائيا عند درجة معنوية 0.05 $\alpha \leq$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول 2: معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان

المحور	معامل سبيرمان	القيمة الاحتمالية (sig)
الأسباب التي تؤدي لوجود فجوة التوقعات	0.882	0.000
تحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي	0.800	0.000
دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة	0.882	0.000
تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة	0.637	0.000

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

❖ **ثبات الاستبيان :** يقصد بها أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخر أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغييرها بشك كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ الذي يساوي9 .0.87

الجدول رقم 3 :معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
1	08	0.768
2	10	0.657
3	6	0.695
4	6	0.737
المجموع	30	0.879

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

2.2.3.النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان.

1.2.2.3.نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الأول :

يوضح الجدول الأول النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلق بأسباب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

الجدول 4 :النتائج المتعلقة بأسباب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

	المقياس	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	تكرار	0	2	4	20	19	4.2444	0.86214	موافق جدا
	نسبة	0	4.4	8.9	44.4	42.2			
2	تكرار	0	2	2	32	9	4.0667	0.65366	موافق
	نسبة	0	4.4	4.4	71.7	20			
3	تكرار	0	2	3	26	14	4.1556	0.73718	موافق
	نسبة	0	4.4	6.7	57.8	31.1			
4	تكرار	0	1	2	25	17	4.2889	0.66134	موافق جدا
	نسبة	0	2.2	4.4	55.6	37.8			
5	تكرار	0	0	3	23	19	4.3556	0.60886	موافق جدا
	نسبة	0	0	6.7	51.1	42.2			
6	تكرار	0	0	1	28	16	4.3333	0.52223	موافق جدا
	نسبة	0	0	2.2	62.2	35.6			
7	تكرار	0	0	2	23	20	4.4000	0.57997	موافق جدا
	نسبة	0	0	4.4	51.1	44.4			
8	تكرار	1	1	3	20	20	4.2667	0.86340	موافق جدا
	نسبة	2.2	2.2	6.7	44.4	44.4			
نتيجة المحور	تكرار	1	8	20	197	134	4.2639	0.42408	موافق جدا
	نسبة	0.3	2.2	5.6	.54	37.2			

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

من خلال النتائج السابقة نجد أن أسباب فجوة التوقعات المذكورة في المحور تعتبر من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تكوينها.

2.2.2.3.نتائج آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني.

الجدول 5 : النتائج المتعلقة بتحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي ودورهما في تضييق فجوة التوقعات.

العبارات	المقياس	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	التكرار	0	2	3	21	19	4.2667	0.78044	موافق جدا
	النسبة	0	4.4	6.7	64.7	42.2			
2	التكرار	0	4	5	28	8	3.8889	0.80403	موافق
	النسبة	0	8.9	11.1	62.2	17.8			
3	التكرار	0	2	7	25	11	4.0000	0.76871	موافق

	النسبة	0	4.4	15.6	55.6	24.6			
4	التكرار	0	0	4	28	13	4.2000	0.58775	موافق جدا
	النسبة	0	0	8.9	62.2	28.9			
5	التكرار	0	2	8	31	4	3.8222	0.64979	موافق
	النسبة	0	4.4	17.8	68.9	8.9			
6	التكرار	0	2	9	32	2	3.7556	0.60886	موافق
	النسبة	0	4.4	20	71.1	4.4			
7	التكرار	0	1	5	31	8	4.0222	0.62118	موافق
	النسبة	0	2.2	11.1	68.9	17.8			
8	التكرار	0	1	3	24	17	4.2667	0.68755	موافق جدا
	النسبة	0	2.2	6.7	53.3	37.8			
9	التكرار	0	0	4	25	16	4.2667	0.61791	موافق جدا
	النسبة	0	0	4.4	53.3	42.4			
10	التكرار	0	1	4	34	6	4.0000	0.56408	موافق
	النسبة	0	2.2	8.9	75.6	13.3			
النتيجة	التكرار	0	15	52	279	104	4.0489	0.33345	موافق
	النسبة	0	3.4	11.5	62	23.1			

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

من خلال النتائج السابقة للمحور الثاني نجد أن كفاءة المراجع الخارجي واستقلاله لهما دور كبير في العمل على تضييق فجوة التوقعات، وذلك عن طريق التزام المراجع باستقلال تفكيره في جميع الأمور المتعلقة بالمهنة وتحسين كفاءته وأداءه من أجل استعادة ثقة المستفيدين.

3.2.2.3.نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثالث :

يوضح الجدول النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان، والمتعلق بدور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة ومد تأثيرها على فجوة التوقعات.

الجدول 6: النتائج المتعلقة بدور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات

العبارات	المقياس	غ موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	التكرار	0	0	4	26	15	4.2444	0.60886	موافق جدا
	نسبة	0	0	8.9	57.8	33.3			
2	التكرار	0	0	2	24	19	4.3778	0.57560	موافق جدا
	نسبة	0	0	4.4	53.3	42.2			
3	التكرار	0	1	5	25	14	4.1556	0.70568	موافق
	نسبة	0	2.2	11.1	55.6	31.1			
4	التكرار	1	0	4	24	16	4.2000	0.76825	موافق جدا
	نسبة	2.2	0	8.9	53.3	35.6			

5	التكرار	2	2	4	30	7	3.8444	0.90342	موافق
	نسبة	4.4	4.4	8.9	66.7	15.6			
6	التكرار	1	2	10	25	7	3.7778	0.84989	موافق
	نسبة	2.2	4.4	22.2	55.6	15.6			
النتيجة	التكرار	4	5	29	154	78	4.1000	0.47060	موافق
	نسبة	1.5	1.9	10.7	57	28.9			

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

من خلال النتائج السابقة لإجابات عينة الدراسة على المحور الثالث، نجد أن المنظمات المهنية تلعب دورا مهما في تضييق فجوة التوقعات من خلال فرض رقابة على جودة الأداء وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين من طرف المنظمات المهنية، مما يؤدي إلى رفع مستوى جودة الأداء المهني.

4.2.2.3.نتائج آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الرابع.

يوضح الجدول النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الرابع من الاستبيان والمتعلق بتحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات .

الجدول 7 : النتائج المتعلقة بتحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة ودورهما في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

العبارات	المقياس	غ موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	التكرار	0	0	1	28	16	4.3333	0.52223	موافق جدا
	النسبة	0	0	1	24	20			
2	التكرار	0	0	1	24	20	4.2222	0.54309	موافق جدا
	النسبة	0	0	2.2	53.3	44.4			
3	التكرار	0	0	3	22	20	4.3778	0.61381	موافق جدا
	النسبة	0	0	6.7	48.9	44.4			
4	التكرار	0	1	6	29	9	4.0222	0.65374	موافق
	النسبة	0	0	13.3	64.4	20			
5	التكرار	0	3	8	29	5	3.8000	0.72614	موافق
	النسبة	0	6.7	17.8	64.4	11.1			
6	التكرار	2	2	7	29	5	3.7556	0.90843	موافق
	النسبة	4.4	4.4	15.6	62.2	13.3			
النتيجة	التكرار	2	6	26	161	75	4.1185	0.44327	موافق
	النسبة	0.7	2.2	9.6	59.8	27.7			

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

من خلال نتائج هذا المحور نجد أن إجابات عينة الدراسة أكدت أهمية تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، وذلك عن طريق تطوير تقرير المراجع وصياغتها بأسلوب يسهل فهمه وتحديد مطالب المستفيدين وتوقعاتهم من خدمات المراجعة.

3.3.اختبار وتحليل الفرضيات:

من خلال هذا المطلب سيتم استخدام معامل الارتباط سبيرمان والمتوسط الحسابي لتحليل واختبار فرضيات الدراسة، والمتوسط الحسابي ويتم التحقق من صحة فرضية الدراسة كما يلي:

1.3.3.اختبار الفرضية الأولى:

نصت على أن توفر الكفاءة المهنية والاستقلال لدى المراجع الخارجي من شأنهما تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، من أجل إثبات أو نفي هذه الفرضية تم استخدام اختبار سبيرمان والمتوسط الحسابي لإيجاد العلاقة بين تحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق عند درجة معنوية $\alpha \leq 0.05$ والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط والمتوسط الحسابي:

الجدول 8: المتوسط الحسابي ومعامل الارتباط بين تحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات

المحور	إحصائيات	الأسباب التي تؤدي لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق
تحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي	معامل الارتباط	0.720
	مستوى الدلالة	0.000
	المتوسط الحسابي	4.0489
	حجم العينة	45

المصدر : من إعداد الباحث(اعتماد على مخرجات برنامج spss)

يتبين من الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط المحسوبة تساوي 0.720 مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية عند مستو دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين تحسين الكفاءة المهنية ودعم استقلال المراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

المتوسط الحسابي يساوي 4.0489 أي تم الاتفاق بين أفراد العينة على أنه كلما تم تحسين كفاءة المراجع الخارجي ودعم استقلاله بشك جيد كلما تم تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

من خلال ما سبق تم إثبات صحة الفرضية الأولى والتي نصت على أن توفر الكفاءة المهنية والاستقلال لدى المراجع الخارجي من شأنهما تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، حيث أن التزام

المراجع باستقلال تفكيره في جميع الأمور المتعلقة بالمهنة وتحسين كفاءته ، تعتبر خطوة أساسية نحو استعادة الثقة في مهنة المراجعة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

2.3.3.اختبار الفرضية الثانية :

نصت على أن تفعيل دور المنضمات المهنية عند القيام بدورها في مراقبة جودة أداء المراجعين ومتابعة تنفيذهم لأعمالهم يعمل على تضييق فجوة التوقعات.

الجدول 9: المتوسط الحسابي ومعامل الارتباط بين دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات

المحور	إحصائيات	الأسباب التي تؤدي لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق
دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة	معامل الارتباط	0.680
	مستوى الدلالة	0.000
	المتوسط الحسابي	4.100
	حجم العينة	45

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

تبين من الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط المحسوبة تساوي 0.680 لما يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة وذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

المتوسط الحسابي 4.100 أي أنه تم الاتفاق بين أفراد العينة على أن المنظمات المهنية للمراجعة لها دور يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

من خلال ما سبق تم إثبات صحة الفرضية الثانية والتي نصت على أن تفعيل دور المنضمات المهنية عند القيام بدورها في مراقبة جودة أداء المراجعين ومتابعة تنفيذهم لأعمالهم يعمل على تضييق فجوة التوقعات، وهذا راجع إلى أن فرض رقابة على جودة الأداء وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين من طرف المنظمات المهنية يؤدي إلى رفع مستو جودة الأداء المهني، ومن ثم رضا المستفيدين عن خدمات المراجعة.

3.3.3.اختبار الفرضية الثالثة :

نصت على أن تحسين الاتصال في بيئة التدقيق ودراسة توقعات المستفيدين من تقارير المراجع الخارجي يساهمان في تضييق فجوة التوقعات.

الجدول رقم 10 :المتوسط الحسابي ومعامل الارتباط بين تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة وتضييق فجوة التوقعات

المحور	إحصائيات	الأسباب التي تؤدي لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق
تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة	معامل الارتباط	0.624
	مستوى الدلالة	0.000
	المتوسط الحسابي	4.1185
	حجم العينة	45

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

يتبين من الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أق من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط المحسوبة تساوي 0.624 لما يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة وذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

المتوسط الحسابي 4.1185 أي أنه تم الاتفاق بين أفراد العينة على أن تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة لو تأثير جيد في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

من خلال اختبار معامل الارتباط وأيضا نتائج المتوسط الحسابي تم إثبات صحة هذه الفرضية، والتي تنص على أن تحسين الاتصال في بيئة التدقيق ودراسة توقعات المستفيدين من تقارير المراجع الخارجي يساهمان في تضييق فجوة التوقعات، حيث أن تحسين الاتصال ودراسة توقعات المستفيدين من خلال تطوير تقرير المراجع وصياغتها بأسلوب يسهل فهمه وتحديد مطالب المستفيدين وتوقعاتهم من خدمات المراجعة ينعكس في الرفع من جودة مهنة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

الخاتمة:

من خلال تناول موضوع دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، تم الإجابة على إشكالية الدراسة والتي تتمحور حول الدور الذي تؤديه جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات، وبالتالي إيجاد الوسائل التي ترفع من جودة مهنة المراجعة والتي تنعكس بالإيجاب في تضييق فجوة التوقعات.

توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الخارجية هي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، طبقا لمعايير المراجعة الخارجية، وتتمثل أهمية جودة المراجعة الخارجية في تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم الدالية، وزيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم الدالية، بالإضافة إلى أنها تهدف إلى كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل، وتقليل

التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، إلى أنها تواجه بعض العراقيل كضعف الاتصالات بين فريق المراجعة وعميل المراجعة وعدم استقلالية المراجع بالإضافة إلى نمط الهيكلة المطبقة في مكاتب المراجعة.

كما تم التوصل إلى أن فجوة التوقعات هي عبارة عن التباين أو الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من جهة وأداء مراجع الحسابات من جهة أخرى، أي أنها نتيجة الاختلاف بين مستوى الأداء الذي يتوقعه مستخدمي القوائم المالية ومستوى الأداء المهني للمراجع، ويرجع سبب وجود هذه الفجوة إلى عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المراجع الخارجي أو الشك في استقلاله وحياده، وعدم فعالية الاتصال في مهنة المراجعة، وانخفاض جودة الأداء المهني.

نتائج الدراسة:

- الانخفاض في الكفاءة المهنية والتي تتضمن(نقص العناية، نقص المعرفة، نقص الخبرة)للمراجع الخارجي يساهم في زيادة فجوة التوقعات؛
- عدم استقلالية المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه يساهم في زيادة فجوة التوقعات؛
- عدم ممارسة المنظمات دورها في مراقبة جودة أداء المراجعين يساهم في زيادة فجوة التوقعات؛
- عدم فعالية الاتصال يساهم في زيادة فجوة التوقعات؛
- دعم استقلالية وحياد المراجع الخارجي عن طريق التشريعات يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- رفع الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي من خلال تلقي التدريب والتعليم الكافي يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- تساهم الرقابة على جودة أداء المراجع الخارجي من طرف المنظمات المهنية في تضييق فجوة التوقعات.

المقترحات:

وفق للنتائج التي تم التوصل لها فإن الباحث يقترح ما يلي:

- رفع الكفاءة المهنية للمراجع من خلال تلقي التدريب والتعليم الكافي، واكتساب المعارف اللازمة والاطلاع على مستجدات مهنة المراجعة؛
- على الجهات المشرفة على تنظيم المهنة متابعة تطوير أداء المراجعين الخارجيين؛
- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية؛

المراجع والمصادر:

الكتب:

- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، 2006 ، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، مصر، المكتب الجامعي .

- نور أحمد محمد،2007، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية "ط 2 ، بيروت ،دار المعرفة الجامعية .

المذكرات:

- إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،2011، قياس اثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر(مذكرة ماجستير،جامعة بنها).

- برير أحمد،2014، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات (مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرباح).

- عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،2008 ،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية (مذكرة ماجستير جامعة الحديدة).

المجلات:

- رلى نعيم حسني دهمش،1994، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن" دراسة ميدانية "مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94، الأردن.

- يوسف محمد جربوع، 2004، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق فجوة التوقعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر ،العدد02 ،مصر.

القوانين والتشريعات.

- قانون رقم 10-01،2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر 29 يونيو 2010، الجريدة الرسمية،العدد 42، الجزائر.

المراجع بلغات الأجنبية:

- Brenda Porter . 1999. AUDIT EXPECTATION-PERFORMANCE GAP IN THE UNITED ---- -KINGDOM IN 1999 .(Victoria University, Wellington New Zealand).