الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلو المالية و المحاسبة

رقم المذكرة:...../2018

فجوة التوقعات – أداء التدقيق في البيئة الجزائرية – دراسة ميدانية

مذكرة أعدت استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبتين:
– أمال قريني
–كوثر سحنون

تحت إشراف الأستاذ:
–د. نور الدين مزياني

لجنة المناقشة:

اسم و لقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة	الصفة
د.بلال كموش	أستاذ محاضر –قسم أ–	جامعة 20 أوت 1955	رئيسا
د.نور الدين مزياني	أستاذ محاضر –قسم أ –	جامعة 20 أوت 1955	مشرفا و مقررا
د.كمال رماش	أستاذ محاضر –قسم ب–	جامعة 20 أوت 1955	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر



{لا يكلف الله نفسا إلا وسعها لها ما كسبت و عليها ما اكتسبت ربنا لا تؤاخدنا إن نسينا أو أخطأنا ربنا و لا تحمل علينا إصرا كما حملته على الذين من قبلنا ربنا و لا تحملنا ما لا طاقة لنا به و اعف عنا و اغفر لنا و ارحمنا أنت مولانا فانصرنا على القوم الكافرين}

صدق الله العظيم

سورة البقرة الاية 285

شكـــرو عرفان

نشكر الله عزوجل على توفيقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف نور الدين مزيانيعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة، وجعل الله جزاء مساعدته لنا في ميزان حسناته.

كما نتقدم بخالص عبارات الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل: الدكتور بلال كيموش كرئيس، الدكتور كمال رماش كممتحن، والدكتور نور الدين مزياني كمشرف ومقرر.

شكر خاص لكل الأساتذة الذين ساعدونا في المشوار الدراسي

وأخيرا أتقدم بشكر لكل من ساندنا بابتسامته وتشجيعه ودعائه.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

إهـــــــــداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا﴾

أهدي عملي المتواضع إلى:

إلى فيض الحنان، إلى حبيبتي وصديقتي الأقرب إلى قلبي، إلى من نورت عمري بالسلام

والأمان، إلى أجمل كلمة في الوجود أمي الغالية حفظها الله

إلى من نور قلبي بالحب والعطاء، إلى من افتخرت به وسعيت وأسعى ليفتخر بي، والذي

أورثني إصراره وعزمه بابا الغالي حفظه الله

إلى زوجي الغالي مصطفى الذي رافقني طيلة مشواري هذا وساندني في كل الصعوبات

إلى إخوتي الأعزة "أسامة و إسلام "وأختاي العزيزتان "منتهى و ميسون "وصديقتي و زوجة

أخي "دنيا "، إلى أبنائهم "أسيل و تاج الدين "حفظهم الله

إلى علاء الدين و يوسف اسلام

إلى والدي زوجي وأخواته حفظهم الله ورعاهم

إلى زملاء العمل الذين دعموني و زملاء دفعتي

إلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو بعيد

آمال قريني

إهـــــــــداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون ﴾

صدق الله العظيم

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك..ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك..ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك..ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

سيد الخلق مبلغ الرسالة ومؤدى الأمانة..وناصح الأمة.. نبي الرحمة ونور العالمين.

أما بعد

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار..إلى من علمني العطاء بدون انتظار..إلى من احمل اسمه بكل افتخار..أرجو من الله أن يمد في عمرك وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد..

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة..إلى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني..إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعاءها سر نجاحي والتي تحت أقدامها جنتي ورجائي

أمي الحبيبة

إلى اقرب الناس إلى من حملتهم أغلى الحبايب إلى إخوتي وعصفورة حياتي

إبراهيم، أيمن الغاليين و مروى الرفيقة

إلى من امتلأت به حياتي وبه هانت عني كل الصعاب إلي من سعدت بخلته كل الدرب

إلى من ازدادت بهما الدنيا سرورا وحلاوة وأصبحت العمة والخالة

منتصر بالله، احمد تيم

كوثر سحنون

ملخص:

شهد العالم العديد من النكسات والأزمات المالية والاقتصادية،أرجعها البعض في كثير منها إلى طبيعة مخرجات مهنة المراجعة وما ينظر لها أو ما ينتظر منها بنظر المستفيدين منها، كونها تلخص لهم حقيقة وصدق المعلومات المحاسبية للمؤسسات المراد الاستثمار فيها، وهو ما وضع أصحاب المهنة أمام ضرورة تصحيح هذه النظرة والسعي لإفهامالأطرافالمستفيدة عن نوع المسؤوليات والواجبات منوط بهموالتأكيد على نزاهة المهنة،غير أن هذه الجهود و رغم اتساعها إلاأنها لم تجد حلول نهائية وظلت قائمة لتكون بذلك الفجوة بين توقعات كل طرف للطرف الآخر مختلفة والبيئة الموجودة فيها، ومن هنا هدفت الدراسة إلى معرفة مدى فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية في ظل ما تتميز به من جوانب تجعل منها أسباب لحدوثها ومن ثم سبل بارزة لإيجاد حلول لمعالجتها، معتمدين في تحليلها على استبيان موزع على كل من المهنيين وكذا مستخدمي القوائم الماليةعولج باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وتوصلت الدراسة إلى أن عينتي دراسة بالمجمل اتفقا على كون محاورها تشترك في إحداث فجوة للتوقعات بينهم مع اختلافهما حول جانبي الاستقلالية والتشريع .

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، محافظي الحسابات، بيئة التدقيق، اداء التدقيق، العوامل المؤثرة.

Résumé :

Le monde a connu de nombreux reculs et crises financières et économiques, dans beaucoup d'entre eux, certains se réfèrent à la nature des résultats de la profession d'audit et à ce qu'ils considèrent ou attendent des bénéficiaires, comme il lui résume la vérité et la véracité de l'information comptable des entreprises à investir, ce qui mettre les professionnels face à la nécessité de corriger cette vue et cherchant à bien présenter aux utilisateurs des états financières les différents responsabilités qui leur sont confiés et à souligner l'intégrité de la profession. Cependant, en dépit de ces efforts et l'ampleur, mais il n'a pas trouvé des solutions définitives et l'écartreste entre les attentes de chacune des parties à l'autre partie de l'environnement en tours, par conséquent, l'étude visait à déterminer l'ampleur du manque d'attentes dans l'environnement d'audit algérien à la lumière des aspects qui en font les raisons de leur survenance et puis des moyens importants pour trouver des solutions pour les résoudre, tout sa est basé sur un questionnaire distribué aux professionnels et aux utilisateurs des états financiers traités à l'aide de SPSS, l'étude a révélé que les deux cotés de société ciblé étaient d'accord pour dire que leurs interlocuteurs partageaient un écart dans les attentes avec des parties différentes des deux axes de l' indépendance et de la législation.

Mots clés : **l'écart des attentes**, **commissaire aux comptes**, **performances d'audit**, **l'environnement d'audit**, **facteurs influents**.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفهرس

البسملة.....VIII

شكر وعرفان..... .

VIIIVIII

الإهداء.....VIII

ملخص.....VIII

الفهرس.....VIII

المختصرات.....VIII

فهرس الجداول.....VIII

فهرس الأشكال.....VIII

مقدمة.....أ-ك

الفصل الأول: أدبيات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

المبحث الأول: نظرة تاريخية على نشوء فجوة التوقعات.....03

المطلب الأول: فترة ماقبل 1974م..... 03

المطلب الثاني:الفترة بين 1974م وصدور قانون Sarbanses-Oxley.....04

المطلب الثالث: فترة مابعد صدور قانون Sarbanses-Oxley.....05

المبحث الثاني: مفاهيم فجوة التوقعات وخصائصها.....07

المطلب الأول: الفجوة من منظور الباحثين..... 08

المطلب الثاني: الفجوة من منظور المنظمات المهنية.....08

المطلب الثالث: خصائص فجوة التوقعات. 09

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: مكونات فجوة التوقعات.....10

المطلب الأول: مستويات فجوة التوقعات.....10

المطلب الثاني: فجوة المعقولية.....13

المطلب الثالث: فجوة الأداء.....14

خلاصة الفصل.....16

الفصل الثاني:أسباب، آثار و سبل تضييق فجوة التوقعات

المبحث الأول: أسباب فجوة التوقعات..... 19

المطلب الأول: الشك في استقلالية المدقق الخارجي.....19

المطلب الثاني: نقص الكفاءة المهنية للمدقق.....26

المطلب الثالث: انخفاض جودة الأداء في التدقيق.....27

المطلب الرابع: قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق.....29

المطلب الخامس: عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤوليات.....31

المطلب السادس: قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مسايرة التغيرات في المجتمع.....33

المبحث الثاني:الآثار السلبية و الآثار الإيجابية لفجوة التوقعات.....35

المطلب الأول: الآثار السلبية لفجوة التوقعات.....36

المطلب الثاني: الآثار الايجابية لفجوة التوقعات.....36

المبحث الثالث: سبل تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق 37

المطلب الأول: تدعيم استقلالية المدقق.....37

المطلب الثاني: تحسين ورفع مستوى الكفاءة المهنية للمدقق.....42

المطلب الثالث: تفعيل دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة في تنظيم رقابة المهنة.....44

المطلب الرابع: دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات..... 45

المطلب الخامس:تنمية و تفعيل البعدين التعليمي و الاتصالي في بيئة التدقيق.....50

المطلب السادس: دور آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات.....55

خلاصة الفصل.....58

الفصل الثالث: بيئة التدقيق في الجزائر

المبحث الأول:تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.....61

المطلب الأول:الهيئات المشرفة على التدقيق.....61

المطلب الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.....63

المطلب الثالث: شروط العامة لمزاولة مهنة التدقيق في الجزائر.....67

المبحث الثاني:محافظ الحسابات في الجزائر.....69

المطلب الاول: تعريف محافظ الحسابات في الجزائر،كيفية تعينه ،عزله،و تحديد أتعابه.....69

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر.....74

المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات.....76

المبحث الثالث: معايير العمل المهنية ،خصائص وثقافة التدقيق في الجزائر.....78

المطلب الأول:معايير الأداء المهني في الجزائر.....78

المطلب الثاني:معايير التدقيق الجزائريةNAA. 79

المطلب الثالث: خصائص و ثقافة بيئة التدقيق في الجزائر.....82

خلاصة الفصل.....84

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....87

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.....87

المطلب الثاني: عينة الدراسة.....87

المطلب الثالث:حدود وصعوبات الدراسة.....88

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و معالجة بيانات الدراسة الميدانية.....89

المطلب الأول :إعداد الاستبيان.....89

المطلب الثاني: محتوى الاستبيان.....91

المطلب الثالث: تفريغ البيانات.....92

المبحث الثالث:تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.....101

المطلب الأول: تحليل الاستبيان الموجه لفئة المهنيين.....101

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان الموجه لفئة مستخدمي القوائم المالية.....122

المطلب الثالث: التحليل المقارن و اختبار الفرضيات.....144

الخاتمة.....173

قائمة المراجع.....179

الملاحق.....186

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المختصرات

الاختصار	معنى المصطلح باللغة اللاتينية	معنى المصطلح باللغة العربية
ACCA	Association of charteredCertifiedAccountants	جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين
AICPA	American Institute For Certified PublicAccountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CAC	Commissaire aux comptes	محافظ الحسابات
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FCAB	Fair Credit Billing Act	قانون فواتير الائتمان العادل
FCPA	Foreign Corrupt practices Act	قانون الممارسات الاجنبية الفاسدة
ICCA	Institute Canadian des ComptablesAgréés	المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NAA	NormesAlgérinnes d audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SEC	Security Exchange Commission	لجنة تبادل الاوراق المالية

WWW.DZPEN.COM قلم الجزائر

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-04	مكونات مجتمع الدراسة	88
02-04	الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات	89
03-04	يوضح مقياس ليكارت الثلاثي	90
04-04	معايير تحديد الاتجاه ليكارت الثلاثي	91
05-04	توزيع الأسئلة حسب المحاور	93
06-04	ثبات أداة الدراسة (ألفاكرونباخ) بالنسبة للمهنيين	94
07-04	وصف أفراد العينة حسب الوظيفة (مهنيين)	95
08-04	وصف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية (مهنيين)	95
09-04	وصف أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي (مهنيين)	96
10-04	وصف أفراد العينة حسب التخصص العلمي (مهنيين)	97
11-04	وصف أفراد العينة حسب نوع المكتب (مهنيين)	97
12-04	وصف أفراد العينة حسب مدة فتح المكتب (مهنيين)	98
13-04	وصف أفراد العينة حسب عدد العملين بالمكتب (مهنيين)	98
14-04	ثبات أداة الدراسة (ألفاكرونباخ)بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	99
15-04	وصف أفراد العينة حسب الوظيفة (مستخدمي القوائم المالية)	100
16-04	وصف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية (مستخدمي القوائم المالية)	100

17-04	وصف أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي (مستخدمي القوائم المالية)	101
18-04	وصف أفراد العينة حسب التخصص العلمي (مستخدمي القوائم المالية)	101
19-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر (مهنيين)	102
20-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية (مهنيين)	106
21-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر(مهنيين)	109
22-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور سير عملية التدقيق (مهنيين)	112
23-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور الكفاءة المهنية (مهنيين)	118
24-01	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور استقلالية محافظ الحسابات (مهنيين)	121
25-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر (مستخدمي القوائم المالية)	124
26-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية (مستخدمي القوائم المالية)	128
27-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر (مستخدمي القوائم المالية)	131
28-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور سير عملية التدقيق (مستخدمي القوائم المالية)	28

29-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور الكفاءة المهنية (مستخدمي القوائم المالية)	140
30-04	نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور استقلالية محافظ الحسابات (مستخدمي القوائم المالية)	142
31-04	نتائج اختبار الفرضية الأولى (مهنيين)	146
32-04	نتائج اختبار الفرضية الثانية (مهنيين)	147
33-04	نتائج اختبار الفرضية الثالثة (مهنيين)	148
34-04	نتائج اختبار الفرضية الرابعة (مهنيين)	149
35-04	نتائج اختبار الخامسة (مهنيين)	150
36-04	نتائج اختبار الفرضية السادسة (مهنيين)	151
37-04	نتائج اختبار المتوسط العام لمجموع إجابات المهنيين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة	152
38-04	نتائج اختبار الفرضية الأولى (مستخدمي القوائم المالية)	153
39-04	نتائج اختبار الفرضية الثانية (مستخدمي القوائم المالية)	154
40-04	نتائج اختبار الفرضية الثالثة (مستخدمي القوائم المالية)	155
41-04	نتائج اختبار الفرضية الرابعة (مستخدمي القوائم المالية)	156

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

42-04	نتائج اختبار الفرضية الخامسة (مستخدمي القوائم المالية)	157
43-04	نتائج اختبار الفرضية السادسة (مستخدمي القوائم المالية)	158
44-04	نتائج اختبار المتوسط العام لمجموع إجابات المستخدمين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة	159
45-04	نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الأولى	160
46-04	نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الثانية	162
47-04	نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الثالثة	164
48-04	نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الرابعة	166
49-04	نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الخامسة	167
50-04	نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية السادسة	169
51-04	نتائج اختبار التحليل المقارن للمتوسط العام لوجود فروق في اجابات العينتين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة	171

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	مخطط لشكل وهيكل فجوة التوقعات	13
02-01	مكونات فجوة التوقعات لماك دونالد	15
01-04	تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة (مهنيين)	95
02-04	تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية (مهنيين)	95
03-04	تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي (مهنيين)	96
04-04	تمثيل أفراد العينة حسب التخصص العلمي (مهنيين)	97
05-04	تمثيل أفراد العينة حسب نوع المكتب (مهنيين)	97
06-04	تمثيل أفراد العينة حسب مدة فتح المكتب (مهنيين)	98
07-04	تمثيل أفراد العينة حسب عدد العملين بالمكتب(مهنيين)	98
08-04	تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة (مستخدمي القوائم المالية)	100
09-04	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية (مستخدمي القوائم المالية)	100
10-04	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي (مستخدمي القوائم المالية)	101
11-04	تمثيل أفراد العينة حسب التخصص العلمي (مستخدمي القوائم المالية)	101

المقدمة

العامة

يعرف المجتمع المالي تركيبة متنوعة من الفاعلين فيه كل يسعى لتعظيم منفعته، فمن الطبيعي أن تنشأ حالة من الاختلاف بينهم (الإدارة، أصحاب المنفعة)، مما دفع بالملاك إلى إدخال طرف محايد (المدقق) من اجل حماية مصالحهم من خلال مراقبة عمل الإدارة والكشف عن محاولات الغش والاحتيال,وهذه عملية أدت إلى ظهور نظرية الوكالة إذ أصبحت بمثابتة تكلفة لاتخاذ قرارات سليمة وصائبة للاستثمار و زيادة الثروة لما يقدمه المدقق من تمحيص وتدقيق في المعاملات المحاسبية, المالية وحتى التسييرية للمنشاة محل التدقيق وإبراز ذلك بتقريره ورأيه الفني كنتيجة عن أداءه وفق للمعايير المتعارف عليها, وفي ظل المتغيرات المتجددة التي يشهدها الاقتصاد العالمي بالتوقعات العالية للمستفيدين من عمل المدقق والثقة الغير معقولة في ذلك أمام ما يقدمه فعلا من أداء إلى نوع من السخط والشك في مصداقية المهنة وتواطؤها مع الإداريين، وهو ما جعل العديد من المتضررين لرفع دعاوي قضائية ضد أصحاب مهنة التدقيق لعدم إدراجهم حقيقة الوضع المالي للشركات كاستمراريتها في تقاريرهم أين أتى بانهيار عدد كبير من الشركات بسبب ذلك، من هنا أصبح التباين في التوقعات من كونه أمر صحي لأمر يستدعي التشخيص والبحث في أسبابه والسعي لتصحيحه والتقليص منه بإظهار حقيقة دور المدقق والإعلام عنه للمجتمع المالي وهذا من خلال إرساء آليات فعالة على كلا المستويين،المهنة والمستفيدين منها.

إشكالية الدراسة:

تتمثل الإشكالية الرئيسية للدراسة في:

❖ **ماهو حجم الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و أداء مكاتب التدقيق في البيئة الجزائرية؟**

أسئلة فرعية للإشكالية:

❖ ما هي مسببات فجوة التوقعات وسبل تضييقها التي تتميز بها بيئة التدقيق الجزائرية؟

❖ هل يتوافق أداء مكاتب التدقيق الجزائرية و توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما بينهم؟

فروض الدراسة:

❖ فرضية رئيسية أولى:

- توجد فجوة كبيرة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين و التي ترجع إلى جملة من العوامل من وجهة نظر المهنيين.

❖ فرضيات ثانوية للفرضية الرئيسية الأولى:

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

❖ فرضية رئيسية ثانية:

- توجد فجوة كبيرة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين و التي ترجع إلى جملة من العوامل من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

❖ فرضيات ثانوية للفرضية الرئيسية الثانية:

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

❖ **فرضية رئيسية ثالثة:**

- توجد فروق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين و التي ترجع الى جملة من العوامل..

❖ **فرضيات ثانوية للفرضية الرئيسية الثالثة:**

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر على حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين بالنسبة لوجود تأثير لقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر على حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين بالنسبة لوجود تأثير لقصور الكفاءة المهنية على حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية .

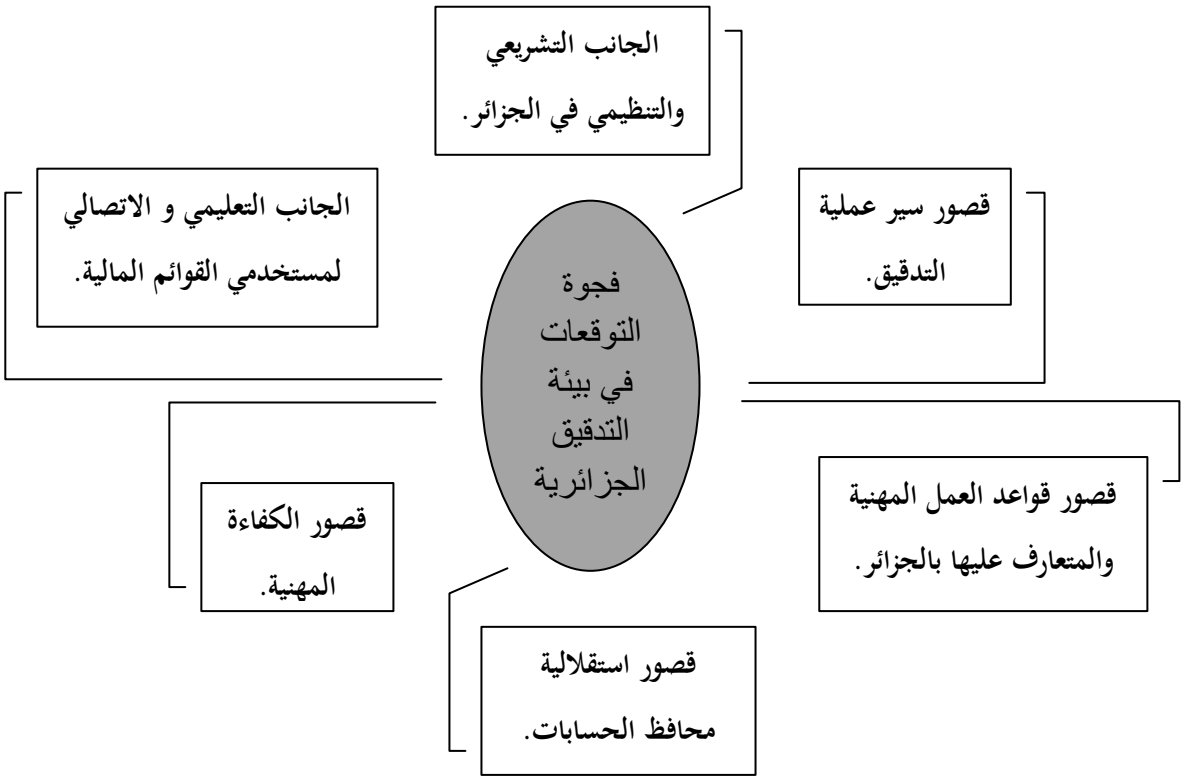
WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين بالنسبة لوجود تأثير لقصور استقلالية محافظ الحسابات على حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

نموذج الدراسة:

في الشكل الموالي سنقوم بجمع المتغيرات المستقلة (الجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر، الجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالي، قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر، قصور سير عملية التدقيق، قصور الكفاءة المهنية،قصور استقلالية محافظ الحسابات)التي نرى لها تأثير على المتغير التابع (فجوة التوقعات)

الشكل رقم 01: نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبتين

أهدف الدراسة:

1 -القاء نظرة تاريخية لنشوء فجوة التوقعات ومن ثم إبراز مفهومها, ومكوناتها في بيئة التدقيق بالرجوع إلي الأدبيات التي تناولت هذه الظاهرة.

2-معرفة اسباب فجوة التوقعات وسبل تضييقها وفق ما تتميز به بيئة التدقيق الجزائرية .

3-محاولة اظهار حجم التفاوت بين اداء مكاتب التدقيق وتوقعات مستخدمي القوائم المالية من هذا الاداء.

4 -التوصل لنتائج وتوصيات تساهم في إثراء الدراسات الأخرى.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من كون وجود تباين بين توقعات المجتمع المالي و أصحاب مهنة المراجعة حالة طبيعية ويكمن القول أنها حالة صحية غير أن كبر واتساع هذه الفرو قات من بيئة لأخرى يستدعي تحديد وتحديد مفهوم الفجوة وفق عوامل هي أيضا اقل ما يمكن وصفها بأنها مترابطة ومتداخلة فيما بينها، فبالتطرق لهذه المعطيات تكون الدراسة إضافة للدراسات السابقة التي تناولت هذه الحالة و سند معرفي علمي يستفيد منه الوسط الأكاديمي بدرجة أولى وإشارة للمهنيين، المنظمات المهنية,و المستفيدين من المهنة من اجل تضييق الفجوة والحد منها.

منهج الدراسة:

تستخدم الدراسة مجز بين المناهج إذ استعمل المنهج التاريخي،للإشارة بالدراسات السابقة في هذا المجال، و كذا كل من المنهج الاستنباطي,لتحديد المشكلة ووضع الإطار النظري للدراسة، والاستقرائي، لجمع البيانات واختبار الفرضيات وكذا تحليلها بإتباع المنهج الوصفي التحليلي والوصول لنتائج وتوصيات الدراسة.

مصادر الدراسة:

- **مصادر أولية**:هي استمارة الاستبيان.
- **مصادر ثانوية**: هي الكتب، المجلات ،مقالات ومذكرات.

حدود الدراسة:

حدود مكانية: الدراسة الميدانية ستستهدف المجتمعين الأول محافظي الحسابات و خبراء محاسبين، أما الثاني مستخدمي القوائم المالية.

حدود زمنية: سنة 2017-2018 .

هيكل الدراسة:

للإلمام بالدراسة قمنا بتقسيمها إلي:

مقدمة وهي الإطار العام للدراسة وتشمل التمهيد, المشكلة وتساؤلاتها وكذا فروض الدراسة،أهميتها وأهدافها بالإضافة للمناهج المتبعة و حتى حدودها, دون نسيان الدراسات السابقة التي تعتبر نافذة على الفروض الموضوعة، ومن ثم اقتراح نموذج للدراسة.

فصل أول يشتمل على أدبيات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق وتم إلقاء نظرة تاريخية فيه لنشوء فجوة التوقعات ومن ثم إبراز مفهومها، ومكوناتها في بيئة التدقيق في مباحثه الثلاث.

ففصل ثاني احتوى على كل من أسباب الفجوة في مبحث أول، أثارها بمبحث ثاني وكذا سبل تضييقها في مبحث ثالث والتي تتماشى إلى حد ما مع طبيعة البيئة التدقيقية بالجزائر.

ثم فصل ثالث تناولنا فيه بيئة التدقيق في الجزائر من خلال ثلاث مباحث أولها عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر, ثانيها محافظ الحسابات في جزائر آخرها جاء بمعايير العمل المهنية،خصائص وثقافة التدقيق في الجزائر.

وفصل رابع شرح منهجية الدراسة من طريقة وإجراءات متبعة في الدراسة ومن ثم الأساليب الإحصائية المستعملة لتحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية عبر توصيف خصائص مفردات الدراسة،التحليل الوصفي لإجابات تلك المفردات،كذا اختبار الفرضيات ونتائجها،وصولا لمناقشة هذه النتائج.

أخيرا التوصل إلى نتائج عامة للدراسة ومجمل توصيات من شانها أن تفتح آفاق مستقبلية لدراسات أخرى.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الدراسات السابقة:

1-دراسة الدوري 2010 :

جاءت حول دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات ،بنيت الدراسة من فرضية إن لمعايير التدقيق سواء كانت دولية أو محلية دور ايجابي في تضييق حجم الفجوة وخلصت، إلى أن حجم كل من الفجوة والاختلاف بين واقع المهنة وتوقعات المستفيدين مرتبطين بسبب قصور المدقق في تطبيقه للمعايير مما ينعكس سلبا على استقلاليته المهنية و رأيه حول موثوقية وعدالة القوائم المالية، كما توصلت إلي ضرورة التزام المدقق بمتطلبات المعايير، عقد دورات تكوينية للمدققين حول تطبيق هذه المعايير والعمل على نشر الوعي لدى المستفيدين من خدمة التدقيق في دور معايير لتقليص الفجوة.

2-دراسة احمد برير 2014:

حيث تناولت الدراسة المشكلة وجود فجوة توقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات و مستخدمي القوائم المالية، وهدفت إلى دراسة و تحليل مفهوم جودة المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة مع بيان دور وسائل تحسين عملية المراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة، كما اتبع كلا المنهجين الاستقرائي و الاستنباطي أما ميدانيا ولغرض جمع البيانات قام بإعداد استبانه خضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وجاءت الدراسة بان الالتزام بمعايير المراجعة وتفعيل مسؤوليات المراجع و دور لجان التدقيق مع إعطاء دور اكبر للمنظمات المهنية ساعد في تضييق الفجوة،أما عن توصياتها فان ضرورة رقابة جودة الأداء المكاتب،تثقيف مستخدمي تقاريرها حول المهنة و الحاجة لإصدار معايير جزائرية .

3- دراسة د.سردوك 2015:

تمثلت مشكلة الدراسة إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول مهام و مسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر، و قد اعتمد الباحث على استبانه بمحورين المهام والمسؤوليات التي يمارسها ويلتزم بها المدقق والأخرى التي يتوقعها المجتمع المالي من خدماته، وقد خلصت الدراسة بعد تحليلها لأداة المسح للنتائج منها وجود فجوة أداء و معقولية نتيجة قصور في المعايير في البيئة الجزائرية، واتفق المجتمع المالي على 19 مهمة ومسؤولية للمدقق كتقديم النصائح والاستشارات التي تدعم تحسين مستوى ربحية المنشاة محل التدقيق، وتقرير خاص عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشاة و أخيرا كانت

التوصيات عديدة أهمها: ضرورة اعتماد معايير مهنية للتدقيق في الجزائر ، وضع الهيئات المهنية تحت سلطة المهنيين المستقلين.

4- دراسة إبراهيم محمد و محمد احمد 2016:

جاءت هذه الدراسة بهدف تقييم مدى ملائمة تقرير المدقق للوفاء باحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني وكدا تقييم اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل في تضييق فجوة التوقعات، واستعمل الباحثين في هذه الدراسة منهج المسح باستعانة استبانه قاما باختبارها وتوزيعها على 140 مستثمر في بورصة الأوراق المالية الفلسطينية و من ثم تحليلها واستخلاص جملة من النتائج آلا وهي أن تقرير المدقق يتمتع بدرجة متوسطة من الاهتمام في نظر أفراد المجتمع المالي وان تطبيق معيار 700 له اثر ايجابي محدود في تقليص الفجوة يعزى لمتغيري التأهيل العلمي ومستوى الخبرة, وتمثلت توصيات الدراسة في: الاهتمام أكثر بتقرير المدقق الذي يتضمن الموضوعية في رأيه حول صحة و سلامة القوائم المالية، ضرورة زيادة مستوى ثقافة مستخدمي القوائم المدققة في المستجدات المهنية العالمية مما يمنح القدرة على الاستقلال للاقتصاد الفلسطيني وعدم إغفال دور الجمعيات و المنظمات المهنية في ذلك, كما أوصت بنشر الثقافة المعلوماتية حول معايير التدقيق الدولية و العمل بها كشرط لإدراج الأسهم للتداول من قبل إدارة السوق المالي.

5- دراسة منى عوض ادم 2017:

تطرقت إلى اثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة حيث كانت الإشكالية في ثلاثة قضايا الأولى هي التباين الواضح بين توقعات المجتمع المالي من المراجعين وما يجب أن يكون عليه عمله وفقا للمعايير المتعارف عليها و نظرا لنقص معرفة العامة بواجبات ومسؤوليات المراجع، الثانية عدم وجود تحديد دقيق لمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة من قبل الباحثين و المنظمات المهنية، الثالثة غموض تضييق فجوة التوقعات التي تم وضعها من جانب المنظمات المهنية فيما يتعلق مسؤولية المراجعين في اكتشاف الغش،التزوير والاحتيال، ومن هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على الدراسات السابقة بقصد تحديد مفهوم ،مستويات الفجوة وبيان أسبابها وتوضيح الدور الذي يمكن أن تلعبه المعايير المضبطة للمهنة في تقليصها والحد منها، وسجلت الدراسة عدة نتائج تؤكد وجود الفجوة و هذا راجع لعدم قدرة تقرير المدقق على توصيل نتائج عمله، ونقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء لدى المراجعين، ولعل أهم نتيجة هي أن المسؤولية في وجود الفجوة تقع على الجهات المنظمة للمهنة، أتمت الباحثة بعدد من التوصيات: إلزامية تنوير بحدود عمل ومسؤولية المراجعين للعامة من قبل

الهيئات المنظمة للمهنة ، على تقرير المدقق أن يفي باحتياجات المجتمع وان مسؤولياته يجب أن تتسع لتشمل قياس وتقرير المراجع الأداء الاجتماعي للمشروعات، على المنظمات المهنية تقديم دراسات، بحوث وبرامج تدريبية التي تمكن من تأهيل وزيادة خبرة أعضاءها.

6- دراسة سهيل ابوميالة 2017:

هدفت الدراسة إلى الحديث عن درجة إسهام لجان التدقيق قي تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي مستخدما استبانه وزعت على عينة من (194) مدقق وضمت 47 فقرة تحت خمس محاور، تمثلت نتائج الدراسة في أن إشراف لجان التدقيق على أعمال كل من المدقق الداخلي والخارجي وإعداد التقارير المالية ورقابتها لأنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها لمخاطر الغش سيسهم في تخفيض الفجوة ، وأوصت الدراسة بضرورة قيام بورصة فلسطين وهيئة سوق رأس المال بمتابعة توافر تحقق الشروط الواجبة في أعضاء لجان التدقيق وذلك لضمان ممارسة أعمالها حسب الدليل الإرشادي لتلك اللجان وضرورة تعزيز عملية مراقبة أداء تلك اللجان من قبل مجلس الإدارة و الإفصاح عن تقرير لجنة التدقيق ضمن التقارير المالية السنوية وتقرير مدقق الحسابات الخارجي.

7-دراسة Mary et Bernard 1996:

تسعى هذه الدراسة للتحقيق فيما إذا كان توفير دورات للتدقيق كجزء من برامج رجال الأعمال يقلل من فجوة التوقعات كون تحسين المعرفة والفهم لدور ومسؤوليات المدقق يسهم في ذلك؟ ولهذا ركزت الدراسة على ما أسمته فجوة سوء فهم المستخدم دون مستويين الآخرين لفجوة التوقعات ، الأداء و المعايير، واستهدفت كل من واجبات المدقق في اكتشاف الأخطاء، أخلاقيات واطر تشريعية، مسؤوليات المدقق وتقارير التدقيق وضعت في استبانه تم تحليل نتائج كل محور فيها وتوصلا الباحثان إلى أن احترام الدور التعليمي للتدقيق هو مساهمة ايجابية وجديرة بالاهتمام من اجل معالجة فجوة التوقعات في المراجعة.

8- دراسةSalehi , Mansoury et Azazy 2009:

تناولت هذه الدراسة استقلالية التدقيق وفجوة التوقعات في إيران، حيث جاءت المشكلة حول هل توجد فجوة توقعات بين المدقق و المستثمرين بالنظر لواقع استقلالية التدقيق بإيران؟ واعتبرت الدراسة أن استقلال المدقق ضروري بسبب انفصال الملكية عن الإدارة وهو ما يعطي للمهنة قوة و موثوقية أكثر لتقاريرها ، وقد استعان

الباحثون باستبانة بها جزأين، جزء للبيانات الديموغرافية يحتوي أسئلة عن أهمية المراجعة، التقارير المالية، بيانات الشركة وكذا أهمية الإدارة، وجزء ثاني ، به 9 أسئلة تتعلق بفرضيتين: المستوى الفعلي والمتوقع للاستقلالية في إيران؛ وخلصت الدراسة إلى أن الحفاظ على استقلالية المدقق مهم جدا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وهذا يعود إيجابا على جودة أداءه، وان استقلالية التدقيق عامل فعال في تضييق فجوة التوقعات كون المستثمرين يتوقعون الأفضل من المدقق، و أوصى الباحثون بداية بوضع نطاق للاستقلالية في مهنة المراجعة يلتزم به أصحاب المهنة وان يظهروا ذلك بشكل واضح و ثانيا على المستثمرين أيضا إدراك المسؤوليات والواجبات الواقعة على استقلالية التدقيق وأخيرا ضرورة التواصل بين الطرفين لتضييق هذه الفجوة.

9- دراسة Ndukwe O. Dibia 2015:

تطرقت الدراسة لمفاهيم فجوة التوقعات,المدقق والتقارير المالية وكذا فجوة توقعات للتقارير المالية ، العوامل المؤثرة في هذه الفجوة وواجبات ومسؤوليات المدقق في البيئة النيجرية، وأشارت الدراسة لان اكبر انتقاد يوجهه مستعملو القوائم المالية للمدققين هو فشلهم في اكتشاف الغش و الاحتيال وذكر ذلك في تقاريرهم غير انه راجع لتصورهم الخاطئ عن حقيقة دور المدقق,وجاءت الدراسة بتوصية للهيئات المهنية بنيجريا بوضع اطر تنظيمية مناسبة ومبادئ توجيهية كغيرها من الدول العالم، وعلى الهيئات الرقابية حماية المهنة كاستقلالية المدقق.

تعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت مجمل الدراسات السابقة فجوة التوقعات بصيغ وفروض مختلفة حسب بيئة كل دراسة وتأثير عواملها عليها ولوحظ أيضا تركيز الباحثين على عامل من العوامل المحدثة للفجوة كمدخل للدراسة، ولعل اقرب الدراسات لدراستنا هي دراسة الدكتور سردوك أين تطرق للموضوع في البيئة الجزائرية من باب مهام ومسؤوليات كل من المدقق وما يتوقعه مستخدمي تقريره منها,إلا أن دراستنا تميزت بكونها شملت فجوة التوقعات من حيث الأداء العام والعوامل المؤثرة فيه .

الفصل الأول

إن الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق هو إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية ولكن بسبب تدني مستوى جودة هذه المعلومات،تعرضت المهنة إلى انتقادات شديدة ذهبت حتى التشكيك في إمكانية استمراريتها كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، وهذا راجع لمستويات الإدراك والفهم المختلفة من قبل الأشخاص المستفيدين من خدمات التدقيق لطبيعة مهمة التدقيق وأهدافها وحدود مسؤولياتها وعليه ظهر إلى الوجود ما يسمى بفجوة التوقعات والتي تعتبر أهم القضايا التي تواجهها مهنة التدقيق.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى أدبيات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، ولدراسة أكثر تفصيل ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

- المبحث الأول: نظرة تاريخية على نشوء فجوة التوقعات؛
- المبحث الثاني: مفاهيم فجوة التوقعات وخصائصها؛
- المبحث الثالث: مكونات فجوة التوقعات.

المبحث الأول: نظرة تاريخية على نشوء فجوة التوقعات

عرف المجتمع الاقتصادي العديد من الأزمات المالية أتت نتيجة كثير من الأسباب والتي مهما تنوعت فهي تشترك في الاختلاف الطبيعي بين مكونات هذا المجتمع المالي، إذ يشكل بداية لمختلف الدراسات والتطورات الرامية لإعطاء الحلول في كل نزلة اقتصادية،ومن خلالها برز في أدبيات الاقتصاد ظاهرة سميت فجوة التوقعات،والتي سنسعى لإشراك تلك الحيثيات في نشوئها.

المطلب الأول: فترة ما قبل 1974م

لعل ابرز ما يميز هذه الفترة هي أزمة الكساد وانهيار السوق المالي في سنة **1929**م،أين عرف قطاع العقارات انخفاض في الطلب مع ارتفاع سعر المحروقات لتتفاقم مديونية العائدات مع ارتفاع معدلات الفائدة وبالتالي انخفاض قيمة السهم، وهي من أشهر الأزمات و أقواها أثرا كونها امتدت لخارج السوق الأمريكية، وما زادها سوءا تشاؤم الخبراء الماليين من الوضع مما أدى إلى انهيار بورصة الأوراق المالية في نيويورك وارتفاع أسعارها بفعل تشاؤم المستثمرين وسعيهم لبيع الأوراق المالية[1]،وكنتيجة لها انطلق البحث عن تكثيف وسائل الرقابة بإنشاء لجنة خاصة بالسوق المالية سميت لجنة **SEC**،إذ أقرت بضرورة إشراك تقارير المدققين حول القوائم المالية للشركات الأعضاء لإظهار حقيقتها.

ومن هنا نرى أن لتقرير المدقق أهمية كبيرة حيث شهد تطورات متعددة في الشكل و المضمون انسجاما مع تطورات المهنة ومحاولات الجمعيات المهنية لإيجاد نموذج مقبول بشكل واسع، ففي أواخر القرن **18** تضمن التقرير فقرة واحدة تشهد بمبدأ عدالة محتويات المركز المالي بشكل رئيسي، وفي عام **1917**م ونتيجة لعملية التنميط التي تمت لتقرير المدقق في الولايات المتحدة الأمريكية تم حذف لفظ "**شهادة**" وتمت الإشارة إلى أن نطاق عمل المدقق هو قائمة الدخل والميزانية العمومية اللتين تم إعدادهما طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع أصحاب العلاقة.

[1] سعاد شذري معمر، "**التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات لازمات المالية العالمية – حالة تقرير المراجع حول سونلغاز–**"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص 118.

وفي أواخر عام **1934**م شهد تقرير المدقق في الولايات المتحدة الأمريكية تطورا هاما في المحتوى حيث أصبح يتضمن الإشارة إلى حصول المدقق على بيانات و إيضاحات من أهم العاملين في الشركة،وكذلك الإشارة إلى دراسة عامة للطرق المحاسبية وحسابات التشغيل دون إجراء مراجعة تفصيلية[1].

وكنتيجة سلبية للتطورات التي عرفتها المهنة ومع ظهور معايير تضبط أداءها،أصبح لحالات الغش بداية في قضية " **Mckesson& Robbins**" شركة صيدلانية كبرى،تم اكتشفها في سنة **1938**م أين أظهرت أن المدير قام بتدوير واختلاس **18** مليون دولار عن طريق خلق أصل وهمي بنسبة **20%** من أصول الشركة ومن هنا أصبحت أول إدانة لتقديم البيانات المالية الكاذبة وحتى شركة التدقيق " **Waterhouse**" لم تتمكن من الجرد المادي للمخزون وبالتالي عجزها عن اكتشاف الغش[2].

و في عام **1947**م شهد التقرير تطورا تم التركيز من خلاله على توضيح المزيد من الإجراءات في عملية التدقيق، ثم الإشارة إلى أن الميزانية العمومية وقائمة الدخل تعبر بصدق وعدالة عن حال المنشاة وانه قد تم إعدادهما وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والتي طبقت في الفترة السابقة[3].

المطلب الثاني: الفترة بين 1974م وصدور قانون Sarbanses–Oxley

شهدت هذه الفترة العديد من الدراسات التي تهدف إلى تحديد طبيعة الاختلاف بين أطراف العلاقة وفق نظرية الوكالة، التي جاءت من اجل وقوف المالكين على مصالحهم أمام الإدارة وإشراك المدقق كموكل لتأكيده على صحة وعدالة القوائم المالية،والسبب خلفه و أثره عليهم وهذا نتيجة لجمل التلاعبات، الاختلاسات و الأزمات التي أصابت السوق المالي الأمريكي ومن ثم العالمي، ففي سنة **1974**م كلف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة خاصة تدعى لجنة كوهن بدراسة هذه الاختلافات والتي سميت فيما بعد ب"فجوة التوقعات"، كما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار الدليل رقم (**13**) عام **1983**م بعنوان تقرير المدقق حول البيانات المالية حيث قدم من خلاله الإرشادات حول شكل ومحتوى التقرير الذي يتكون من فقرتي المقدمة التي

---

[1] إبراهيم محمد عتيق، محمد احمد تلالوه،**" أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني"**،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 03، جامعةالاردنية، عمان، 2016، ص 549 - 550.

[2]Gary Giroux, « **Business Scandals, corruption, and Reform: An Encyclopedia** »,vol 01, ABC-CLIO, LLC,2013, p01. «https://books.google.dz/books? » vu le 28-01-2018, 22h42m.

[3] ابراهيم محمد عتيق، محمد احمد تلالوه، مرجع سبق ذكره، ص 550.

تبين نطاق عملية التدقيق, وتفاصيل حول العملية والاختبارات التي تم إجراؤها وأدلة التدقيق المستخدمة، وفقرة الرأي حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتيجة نشاط العميل ومركزه المالي.

وفي عام **1988**م اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تسع نشرات لمعايير المراجعة ومن ضمنها معيار التدقيق (**58**)،أدت إلى تعديل تقرير المدقق وحددت المكونات الأساسية للتقرير النظيف وهي الفقرة التمهيدية, فقرة النطاق و فقرة الرأي[1]،إلا أن انهيار مجموعة من الشركات الكبرى في أواخر التسعينات وبداية الألفية بالولايات المتحدة الأمريكية كان بسبب ضعف الرقابة الداخلية واتساع الفساد الإداري وحتى المحاسبي كون المدقق خالف واقع وحقيقة ما كانت عليه المراكز والقوائم المالية، والحال في ذلك مكتب آرثر أندرسن، احد المكاتب الخمسة الكبار، الذي تغاضى عن تلاعب شركة **Enron** بقوائمها المالية مما أدى إلي سقوطها وخروجه من مزاولة المهنة ككل هزة كان لدور المجتمع المالي الأمريكي ردت فعل تجسدت بشكل رئيسي في إصدار قانون **Sarbanses-Oxley** في سنة **2002**م بهدف إعادة الثقة للمستثمرين بتعزيز المصداقية والشفافية في التقارير المالية من خلال التأكيد على الإفصاح الدقيق والكامل وفي الوقت المناسب للقوائم المالية, ويحتوي هذا القانون على احد عشر بابا يناقش متطلبات إعداد التقارير المالية يمكن اختزالها في ثلاثة جوانب هي المراجعة، التقرير المالي وحوكمة الشركات[2].

وقد ساهم هذا القانون في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، كما فعل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع التواطؤ مع إدارات الشركات وقلل المخاطر في حال عدم اكتشاف الاختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية[3]، وتعزيز استقلالية المدقق وثقة الأطراف ذات المصلحة في أصحاب المهنة.

المطلب الثالث: فترة ما بعد صدور قانون Sarbanses-Oxley

كغيرها من الفترات شهدت هذه الفترة أزمة لم يكن للفكر الاقتصادي تصور لحدوثها كونها لامست أقوى واعتق البنوك ومؤسسات الائتمانية والتي اسماها الخبراء على أنها أزمة القرن (**2008**م)، ولكن قبل الخوض في

---

[1] المرجع السابق.

[2] د.رمضان عارف رمضان محروس، "**الازمات المالية وانعكاساتها المحاسبية – دراسة تحليلية–**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية،ISSN 2352-9962، العدد 6، جامعة جنوب الوادي، مصر،ديسمبر 2016، ص ص 31-32.

[3] ا.م.د. علي حسين الدوغجي،م.د. اسامة عبد المنعم سيد علي،"**دور قانون (ساربنيز –اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**"،مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 86، جامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص 29.

حيثياتها وأثارها على موضوع مذكرتنا نعود لبعض الأحداث السابقة، ففي سنة**2004**م قام الاتحاد الدولي للمحاسبين(**IFAC**)بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (**700**) بعنوان " **تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي مراجعتها** "، بهدف وضع قواعد وتوفير إرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة،كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المدقق بوضع رأيه مكتوبا بوضوح عن القوائم المالية ككل،وكأساس لإبدائه رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة، وفي عام **2006**م قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بإصدار تعديلات لمعيار التدقيق الدولي رقم(**700**) بعنوان "**تقرير مدقق الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات**"[1]، وبموجب هذه التعديلات أصبحت أهم محتويات تقرير المدقق الفقرات التالية: المقدمة، مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية وأهمها مسؤولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بما يضمن عرض عادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية،والمسؤولية عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وعن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف المنشاة، ثم فقرة مسؤولية المدقق والتي تتضمن الإشارة إلى أن التدقيق تم وفق المعايير الدولية للتدقيق في ظل الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة، ثم الإشارة إلى الإجراءات التي تم على أساسها بناء حكم(رأي) المدقق بما فيها تقييم المخاطر واختبارات التدقيق كما تم استبدال عبارة "**نتائج أعمالها**" بعبارة "**أدائها المالي**"[2].

كما سبق وان ذكرنا مع بداية هذا المطلب عرف الاقتصاد العالمي أزمة مالية ذات اثر كبير على الحكومات وليس فقط هياكلها الاقتصادية،إذ بدأت بأزمة سيولة حصلت عندما لم توفر السيولة المتاحة لدى البنوك لطلبات المودعين وقد صاحبها عدم سداد المقترضين لأقساطهم، مما أدى إلى إفلاس أهم المؤسسات المالية العالمية كبنك الإخوة ليمان و واشنطن ميشوال، ومن بين الأسباب التي أدت إلى تفاقمها هو سيطرة عدم الثقة في التقارير المحاسبية نتيجة التداعيات المالية السلبية وعدم كفاءة وفعالية الأدوات المالية الحديثة، وتشكلت الشكوك حول دور شركات المراجعة في أحداث هذه الأزمة كونهم الترخيص الوحيد لحماية مستخدمي القوائم المالية هذا من جهة ومن جهة أخرى كان رد فعل المهنيين عن هذه الشكوك أنها تعود لعدم قدرة مستخدمي التقارير المالية على فهم دورهم ومسؤولياتهم في القيام بمهمة المراجعة[3]،رغم ذلك فقد سعى المهنيين إلى الإسهام في

---

[1] ابراهيم محمد عتيق، محمد احمد تلالوه، مرجع سبق ذكره،Id.

[2] المرجع السابق،Id نقلا عن " **أثرتعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات – دراسة ميدانية: لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين**".

[3] سعاد شدري معمر، مرجع سبق ذكره، ص 146.

الحد من الأزمة باتخاذ ردود أفعال سريعة حيث قام المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين بإجراء بعض التعديلات على العديد من إصداراته المهنية من خلال مشروع المعايير الدولية الجديدة عام**2009**م والذي أطلق عليه "**مشروع الوضوح**" لإزالة الشك عن المعايير الدولية ولزيادة وضوحها[1]،بالإضافة إلى ذلك كان عليهم إتباع عدد من أساليب المراجعة للتصدي للازمة كتفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، العمل ضمن أنظمة الرقابة والمساءلة الموحدة الخاصة بالمؤسسات ومن ثم على الحكومات الهيئات المهنية دعم وتفعيل جميع آليات الرقابة على المراجعين استكمالا لإطار الفكري للمراجعة، استقلالية كاملة للمدقق،إعطاء أهمية اكبر لمسؤولية المدقق عن التنبؤات المالية[2].

تعددت الأزمات واختلفت تداعياتها وحتى أسبابها إلا أن دور المهنيين سواء في وقوعها بتقليلها أو حتى بزيادة حدتها، حقيقة جعلتهم يبحثون عن حلول لدفع الشبهة وحماية هذه المهنة من الغش والتلاعبات اللاأخلاقية واللامهنية، فكانت بداية نشوء فجوة بينهم وبين الأطراف ذات العلاقة، غير أن التطورات التي عرفتها مهنة المراجعة والمساعي المبذولة شهدت على تأكيد النزاهة وبالتالي تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية وخفض درجات الاختلاف في توقعات كل طرف بالنظر للطرف الثاني.

المبحث الثاني: مفاهيم فجوة التوقعات وخصائصها

إن مهنة التدقيق الخارجي تلعب دورا هاما في بيئة الأعمال مما دفع بالعديد من المنظمات المهنية و الباحثين إلى دراسة وتحليل فجوة التوقعات وقبل كل هذا تقديم تعاريف لها،و جاء أول مفهوم من قبل الباحث **Liggio** وهذا في سنة **1974**مفي مقال بعنوان" **فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع**"، ثم تبعته مفاهيم أخرى قدمتها مجموعة باحثين و أخرى للمنظمات المهنية تختلف نظرة كل جهة بهدف تحديد طبيعة هذه الظاهرة التي استظهرت في مختلف الأزمات المالية وحالات الغش والتلاعب وبناءا عليه اكتسبت خصائص تميزها، وهو ما سنحاول تقديمه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الفجوة من منظور الباحثين

اختلفت المفاهيم ورؤية كل باحث للأسباب خلف هذه الظاهرة وفيما يلي عدد منها:

[1] المرجع السابق، ص 156.

[2] المرجع السابق، ص ص 157 – 159.

❖ نجد أن **LIGGIO** عام 1974 هو أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق اذ عرفها بانها الفجوة بين مستوى الاداء المهني لمراقبة الحسابات وبين ما يتوقع تحققه على أساس الجودة و المعايير المهنية.

❖ Guy and Sullviam (1988م) : قدماها على أنها وجود اختلاف بين ما يعتقده مستخدمي التقارير المالية بان المدققين مسؤولين عنه وبين ما يعتقده المدققين أنهم مسؤولين عنه.

❖ كما عرفها **SIKKA ETAL** عام 1992 أنها تعبر عن التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق و الأهداف التي تسعى مهمة التدقيق الى تحقيقها.[1]

❖ وعرفها **PORTER** عام 1993 بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن ان يقوم به المدققون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.[2]

❖ تحدث الباحث د. الدوري عن هذه الفجوة بقوله أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقرير المدقق بقراءتهم له مع افتراض الفهم التام لفحوى تقريره ولكن الواقع العملي كما أشار إليه غير صحيح من خلال وجود اختلاف أو تباين بين أهداف التدقيق المعلنة من جهة وبين توقعات مستخدمي تقرير المدقق من جهة أخرى[3].

❖ أيضا قال عنها العالم جورج دانيال غالي أنها طبيعة الخلاف القائم بين توقعات مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها وما يجب وما يمكن أن يؤديه المراجعين[4].

المطلب الثاني: الفجوة من منظور المنظمات المهنية

لقد كتب الكثير عن إمكانية وجود فجوة في توقعات التدقيق، وقد أدت المخاوف بشان الغموض في دور ومسؤوليات المدققين إلى إنشاء العديد من التحقيقات الحكومية والمهنية، ومن بينها: لجان (Cohen)، (Metcalf) و(Treadway) بالولايات المتحدة, لجنتي (Cross)و(Greenside) بالمملكة

المتحدة، ولجنتي (Adams) و (MacDonald)إذ أكدت هذه التحقيقات وجود فجوة بين الأداء بالتدقيق وتوقعات منه[1]، وفيمايلي سنعرض بعض المفاهيم المستخلصة من مثل هذه اللجان:

[1] د.نور الدين مزياني، ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، العدد14/2015،ص100.

[2] د. نور الدين مزياني، مرجع سابق.

[3] د. عمر على كامل الدوري ،"**دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع**"، مجلة المنصور، العراق، العدد14،2010، ص125.

[4] منى عوض ادم عبد الله،"**أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة –دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي-**"، بحث تكميلي لنيل درجة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، كلية الدراسات العليا2017 ، ص32.

❖ **لجنة كوهن (1978م)**: توصلت وبعد دراسة استمرت أربع سنوات للتعرف على مسؤوليات المدققين بوجود فجوة توقعات هامة بين أداء المدققين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية عن أداء المدققين ومسؤولياتهم[2].

❖ **لجنة اندرسون (1986م)**: هي لجنة مشكلة من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي،إذ ذكرت طبيعة الفجوة على انه يوجد لدى المجتمع المالي توقعات معينة في اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية المراجعة بشكل يسمح بتحذيرهم مبكرا عند اتخاذ قراراتهم.

❖ **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1993م)**: خلصت هذه المنظمة بعد دراسة التي قامت بها إلى وجود فجوة توقعات التدقيق تعبر عن الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية لما تكون عليه واجبات المدقق وبين ما يتوقعه المدققين من واجباتهم.

❖ **المجمع الاسترالي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (1994م)**: لاحظ بان مصطلح "**فجوة التوقعات**" يجب أن يستخدم في وصف الاختلاف أو التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي وخدمات التدقيق المقدمة[3].

المطلب الثالث: خصائص فجوة التوقعات

تعددت المفاهيم واجتمعت خصائص فجوة التوقعات في كونها:

1- **فائض في الطلب**: غالبا ما تعبر فجوة التوقعات عن زيادة طلب مستخدمي القوائم المالية على خدمات ومسؤوليات المدقق وتوقعاتهم من أداء هؤلاء المهنيين وليس العكس أي زيادة في عرض مهام وواجبات المدقق، وهذا راجع لحقيقة أن المهنة خدمة تقدم من اجل منافع اقتصادية ومهنية معا،فهي تسعى لتحقيق هدفين مادي ومهني.

2- **ديناميكية**: تتميز فجوة التوقعات بعدم السكون بسبب أنها ترتبط بطرفين،أصحاب المصلحة والمهنيين،إذ يتغيران كل حسب طلبه وعرضه للطرف الأخر في خدمات ومسؤوليات المقدمة.

---

[1]Mahdi Salehi et al"**Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran.** ", International Journal of Economics and Finance, Vol 01,No 01,CCSE, 2009, p 167.

[2]د. سهيل ابو ميالة، "**مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضييق فجوة التوقعات – دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية**-"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاثوالدراسات،المجلد 07، العدد 01،جامعة فلسطين، فلسطين، مارس 2017، ص05.

[3] Mahdi Salehi, Op.Cit, p 8381.

3- **كمية ونوعية:** بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مدققين هو فائض في الحقيبة المهنية لخدماتهم ومسؤولياتهم من جهة وفائض في جودة أدائهم المهني.

4- **مضرة بالمهنة والمجتمع:** تتشكل فجوة التوقعات بقصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعا مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤدي المهنة من جهة، وما ينعكس سلبا على المجتمع من خلال قلة الثقة والوثوق بالمعلومات المالية والغير مالية الملائمة في اتخاذ القرارات.

5- **دولية ونسبية:** إن الاهتمام الذي شهدته فجوة التوقعات من قبل العديد من الباحثين والمنظمات المهنية يؤكد على أنها صدرت من اقتصاد الأمريكي لدول العالم وهذا بشكل نسبي في حجم ونوعية هذه الفجوة وواقع اقتصاد تلك الدول[1].

المبحث الثالث: مكونات فجوة التوقعات

التنوع الذي شهده مفهوم فجوة التوقعات ساهم في خلق عدد من الترجيحات والتقسيمات لمكوناتها من قبل الباحثين والمنظمات المهنية وهو ما سنتطرق له في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: مستويات فجوة التوقعات

يرى بعض الباحثين أن فجوة التوقعات في المراجعة تتضمن ثلاثة مستويات هي:

- **فجوة المراجعة**(Audit Gap):وتظهر هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين واضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمسؤوليات المهنية التي يجب على المدقق أن يؤديها.
- **فجوة الاعتقاد** (Belief Gap): تظهر هذه الفجوة من خلال التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين فيما يتعلق بالمسؤوليات الحالية للمدققين.
- **فجوة الأداء** (Performance Gap): وتظهر هذه الفجوة عندما يكون هنالك تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين فيما يتعلق بالكفاءة المهنية الواجب على المدققين الالتزام بها[2].

---

[1].رشيدة خالدي، د. عبد الرزاق خليل، " **تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في تقليص من فجوة التوقعات (دراسة تحليلية).**"،مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي،الجزائر، العدد 07 ،ديسمبر 2014، ص ص 140-141.

نقلا عن" **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق راس المال– الواقع والمستقبل–**".

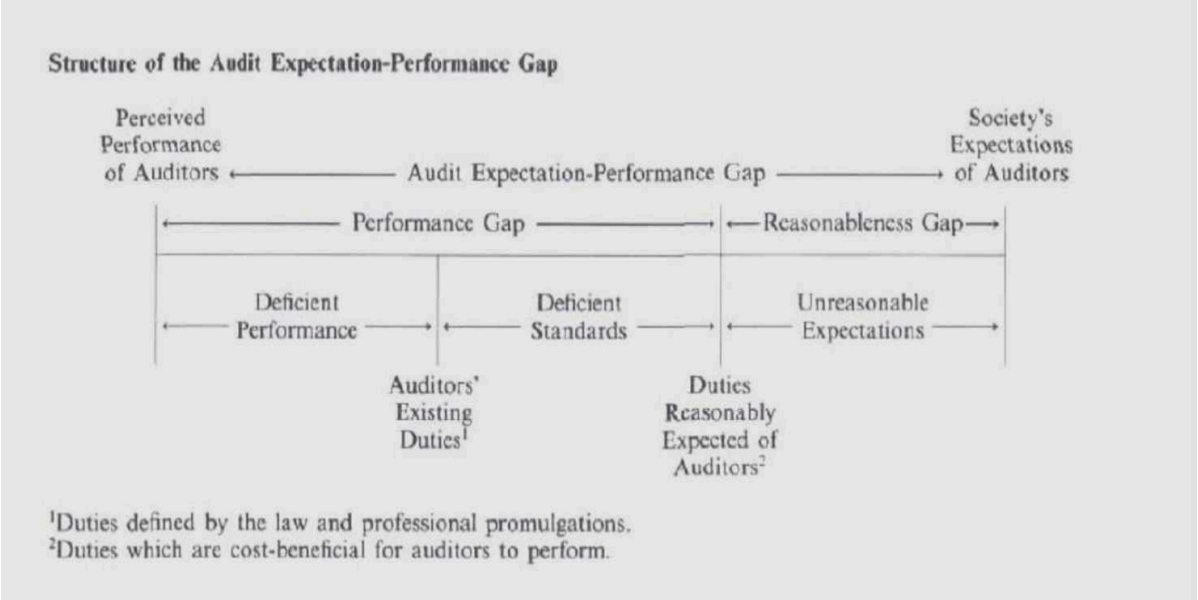
[2]منى عوض ادم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 36.

كما يرىPorterأن فجوة التوقعات تتكون من:

- ❖ **فجوة اللامعقولية** (Irraisonnable) والتي تتشكل بسبب المطالب المتزايدة والغير واقعية في اغلب الأحيان عن مسؤولية المدقق في كشف الغش والأخطار.
- ❖ **فجوة الأداء** (Performance) والتي يتم تفسيرها من خلال التباين المعياري والتباين في الأداء السليم[1].

وقام Porter بوضع مخطط لشكل وهيكل فجوة التوقعات كمايلي:

الشكل(01-01) :مخطط لشكل وهيكل فجوة التوقعات



المصدر: Porter (1993)

ويرى البعض الآخر أن هناك ثلاثة مستويات أو ثلاثة وجهات نظر رئيسية لفجوة التوقعات هي:

- ❖ **فجوة التقرير Reporting Gap**: تظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامة مختلفة حول ما يجب أن يتضمن تقرير المدقق، ويرى إن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهة المنظمة والواضعة للإطار الذي يحكم عمل المدقق.

[1]Dr.Mohamed Rachid Boumediene, Anissa Benramdane, « **Ecart entre les résultats de l'audit et l'attente des utilisateurs du rapport d'audit : L'expectation gap.** », Journal of Economic& Financial Research, Université d' Oum El Bouaghi , Second Issue, Decembre 2014, p 13.

- **فجوة الأداءPerformance Gap**: هذه الفجوة تظهر عندما يكون أداء المدقق اقل من المعايير الموضوعة ويرى أن مسؤولية تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق المنظمات والهيئات المهنية وشركات التدقيق (**ACCA, ICCA**).
- **فجوة الالتزام Liability Gap**: تظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين و العامة مختلفة حول مسؤولية المدقق، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على الجهات المنظمة للمهنة والنظام القانوني للدولة[1].

قدم الباحثون (Innes et al)رأي آخر إذ قسمت الفجوة حسب رأيهم إلي ستة فجوات ثانوية وهذا وفق الطرف الفاعل فيها (مستخدمين, مدققين) ورؤيته (ايجابية, معيارية) كمايلي:

- فجوة الإدراك الايجابي بين المستخدمين والمدققين فيما يتعلق بمهمة المراجعة الفعلية؛
- فجوة الإدراك المعيارية بين المستخدمين والمدققين فيما يتعلق بمهمة المراجعة المرجوة؛
- فجوة بين الرؤية الايجابي والمعيارية للمستخدمين من مهمة المراجعة؛
- فجوة بين الرؤية الايجابي والمعيارية للمدققين من مهمة المراجعة؛
- فجوة بين الرؤية الايجابية للمستخدمين والرؤية المعيارية للمدققين بالنظر لمهمة المراجعة؛
- فجوة بين الرؤية الايجابية للمدققين والرؤية المعيارية للمستخدمين بالنظر لمهمة المراجعة[2].

كما قامت لجنة ماك دونالد الكندية بتقديم مستويات هذه الظاهرة حسب الشكل الموالي مبرزة به مكونات فجوة التوقعات الكاملة والممكنة بين أعلى توقعات للتدقيق (النقطةA) حتى الإدراك الكلي لما يبدو أن إجراءات التدقيق ستحققه (النقطةE)،أما(النقطة C) فتمثل أداء المدقق وجودة المعلومات المالية التي تتطلبها المعايير الحالية.

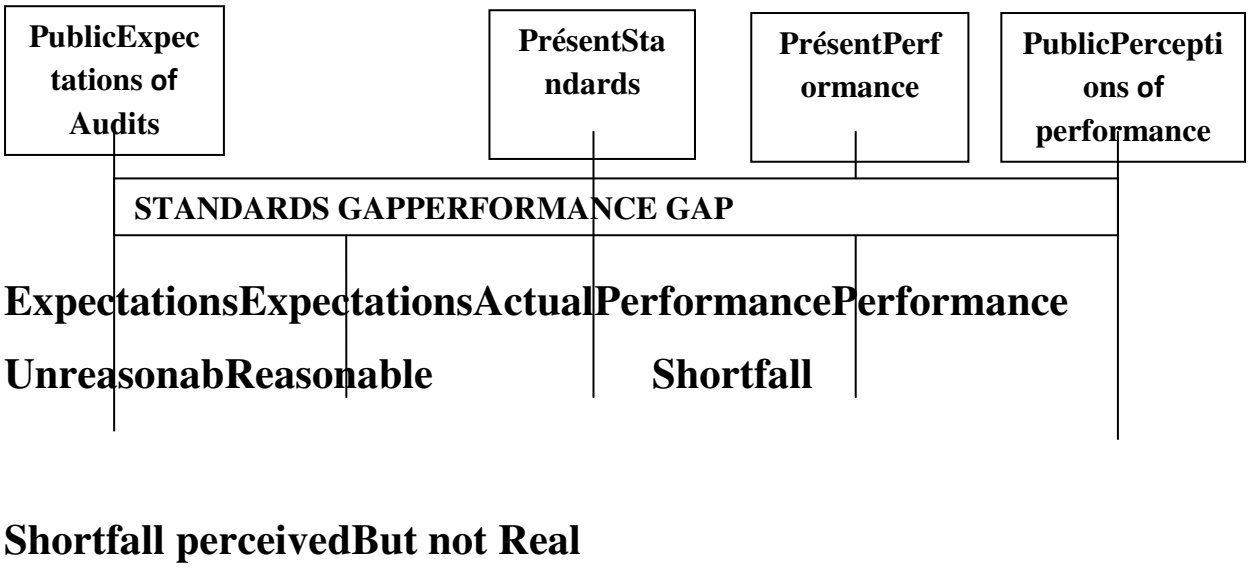
كما يمثل الجزء من Aإلى C توقعات المجتمع المالي التي تتجاوز معايير التدقيق والمحاسبة الحالية،أما الجزء من Cإلى E يمثل تصورات المجتمع المالي بان أداء المدقق أو المعلومات المالية المدققة لا ترقى إلى المستوى المطلوب من المعايير الحالية[3].

[1] منى عوض ادم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] Dr.MohamedRachidBoumediene, Anissa Benramdane, Op.Cit, p 12.

[3] Mahdi Salehi, Op.cit., p p 8382-8383.

الشكل(01-02): مكونات فجوة التوقعات لماك دونالد



المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثاني: فجوة المعقولية

تعتبر التوقعات غير معقولة لمستخدمي القوائم المالية والبيئة الخارجية للمدقق هي مصدر فجوة المعقولية مشكلين منها فجوات ثانوية نذكرها كمايلي:

- **فجوة قصور المعايير**: ترجع لعجز المعايير عن تحقيق بعض توقعات المستخدمين كمدى كفاية الإفصاح المحاسبي ومراجعة التنبؤات المالية واكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية.

❖ **فجوة المسؤولية القانونية:** أوضحت دراسة (Fenwick) سنة **1991**م أن السبب وراء القضايا المرفوعة ضد المدققين هو فجوة في المسؤولية القانونية بينهم وبين مستخدمي التقارير المالية و رجال القضاء بشان نطاق المسؤولية القانونية والمهنية للمدققين[1].

المطلب الثالث: فجوة الأداء

فجوة الأداء كما شاهدناه سابقا هي الفارق بين ما يمكن توقعه من أداء المدقق وبين ما يؤديه فعلا، من خلال هذا المفهوم نجد الطرف الفاعل فيها هو أداء أصحاب المهنة الذي يخلق عدد من الفجوات الفرعية التي سنحاول جمعها في مطلبنا.

❖ **فجوة المعايير الناقصة:** هي فجوة بين ما يتوقع المدققين فعله بشكل معقول وبين ما تتطلبه منهم المعايير فعلا، أي أنها التباين بين الواجبات المتوقعة معقولا من المدققين وبين تلك المنصوص عليها في معايير التدقيق فإذا لم يتطلب القانون والمهنة تقارير من أصحاب المهنة عما يتوقعه المستخدمين تتشكل هذه الفجوة.

❖ **فجوة الأداء المعيب:** هي تلك الفجوة بين واجبات المدققين وفقا للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المدققين بمعنى آخر إذا فشل المدقق في تنفيذ ما نصت عليه مهمته فهذا ما يقال عليه أداء معيب بسبب انه لم يتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع المعايير المهنية.

❖ **فجوة الأداء غير الكفء:** وترجع لنقص الكفاءة المهنية للمدقق وإهماله في أداء واجباته طبقا للمعايير المهنية المقبولة.

❖ **فجوة استقلال المدقق:** تتمثل في انحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع المالي له وكنتيجة لهذه الفجوة نجد تشكل نوعين منها: – فجوة منافسة: بسبب الأتعاب وأداء الخدمات الاستشارية بالإضافة للخضوع لضغوط المؤسسة الخاضعة للمراجعة والمجاملة المتبادلة.

[1] منى عوض ادم عبد الله ،مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

❖ **فجوة تقرير المدقق:** (رأي المدقق) ففي حالة فشل المؤسسة بدون إنذار مبكر يشكل شك في رأي المدقق عكس ما كان يرغب فيه المستخدمين من تقريره سواء لامسه الغموض أو صعوبة فهمه[1].

[1] منى عوض ادم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40.

خلاصة الفصل:

من خلال عرض بوادر ظهور و نشوء فجوة التوقعات في مجال التدقيق،إضافة إلى تعريف هذه الفجوة، تحديد مكوناتها و خصائصها على ضوء ما جاء في هذا الفصل ، تمكنا من التوصل إلى نتيجة مفادها أنه على الرغم من عدم وجود تعريف محدد لفجوة التوقعات في التدقيق إلا أن كل التعريفات تدور حول فكرة أن هناك اختلاف بين ما يقوم به المدققون و بين ما يريده و ما يتوقعه منهم جمهور المهنة،فبالرغم من أن المدققين لديهم بعض القصور في أداء عملهم إلا أن هناك الكثير من توقعات الجمهور تتصف باللامعقولية وهذا في ظل تطور احتياجات المستفيدين من خدمات التدقيقمما يعمق من فجوة التوقعات في التدقيق.

الفصل الثاني

في ظل المتغيرات المتجددة التي شهدها الاقتصاد العالمي و المغالاة في توقعات المستفيدين من خدمات التدقيق وثقتهم الغير معقولة في أداء المدققين من جهة و الأداء الفعلي لهؤلاء المدققين على ارض الواقع من جهة أخرى ، تم توجيه أصابع الاتهام للمهنة و الشك في مصداقيتها و تواطؤها مع الإدارة وهو ما دفع بالعديد من أصحاب المصلحة إلى رفع دعاوي قضائية ضد المهنيين لعدم إبرازهم حقيقة الوضع المالي للشركات في تقاريرهم ،مما أدى إلى انهيار العديد منها ونتيجة لذلك أصبح التباين بين التوقعات من الأمر الصحي إلى الأمر الذي يستدعي التشخيص و البحث في أسبابه و السعي لتصحيحه و التخلص منه و إظهار حقيقة دور المدقق و الإعلان عنه للمجتمع المالي وهذا من اجل إرساء آليات فعالة على كلا المستويين المهنة و المستفيدين من خدماتها.

وبناءا على ما سبق ذكره سوف نلقي الضوء عبر هذا الفصل على مختلف الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في التدقيق، مختلف آثارها، وسبل علاج وتضييق هذه الفجوة وقد تم تقسيم الفصل كما يلي:

- المبحث الأول: أسباب فجوة التوقعات؛
- المبحث الثاني:الآثار السلبية والآثار الإيجابية لفجوة التوقعات؛
- المبحث الثالث: سبل تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

المبحث الأول: أسباب فجوة التوقعات

إن مصطلح فجوة التوقعات أصبح مألوفا في بيئة التدقيق إلا أن أسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفجوة لم يتم الاتفاق عليها و هذا راجع إلى اختلاف في بيئة التدقيق من حيث درجة تقدم المنظمات المهنية،دور مهنة التدقيق في المجتمع ,درجة استقلال المدقق الخارجي و مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية أثناء عملية التدقيق و كل هذا في ظل وجود أو عدم وجود الاتصال الفعال في بيئة التدقيق فهناك من يرى أنها راجعة للمدقق في حد ذاته و هناك من يرى أنها تقع عل عاتق مستخدمي القوائم المالية و آخرون يحملونهما نفس المسؤولية وراء حدوث فجوة التوقعات و اتساع نطاقها .

المطلب الأول: الشك في استقلالية المدقق الخارجي

يعتبر استقلال المدقق محور عملية التدقيق حيث يمثل مبدأ أساسي في عملية التأكيد التي يقوم بها المدقق باعتباره أحد معايير المراجعة الهامة، وعليه تعرض استقلالية المدقق إلى الشك يؤدي حتما إلى اهتزاز وفقدان ثقة المجتمع المالي حول مصداقية القوائم المالية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي ولهذا وجب على هذا الأخير تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلاليته.

ويشتمل الأدب المحاسبي على مجموعة من الآراء حول مفهوم استقلالية المدقق، فنجد من يعرفه على أنه "القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، ويجب أن يتصف المدقق بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه أن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف التي تعتمد على أعماله"[1].

كما يرى البعض أن استقلال المدقق الخارجي له بعدان أساسيان مكملان لبعضهما البعض فالأول استقلال حقيقي (ذهني) والثاني ظاهري حيث يرى **Richard**[2] أن:

- **الاستقلالية الحقيقية:** هي بعد نفسي مرتبط بمدى قدرة المدقق على مقاومة كل الضغوط من الإدارة وتجنب جميع الظروف والعلاقات التي تؤثر على حيادته.

[1] يوسف محمود جربوع، "**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،جامعة الموصل،كلية الإدارة والاقتصاد،تنمية الرافدين،2004، ص 2.

[2] Richard, C : « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », Revue Française deGestion, № 147, Paris,(2003/6), p. 119.

❖ **الاستقلالية المدركة أو الظاهرية:** أي ما تظهر لمستخدمي القوائم المالية – صورتهم لديهم- أي اختلاف بين مستوى كل من الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية يعني حدوث فجوات التوقع.

إن الاستقلال وإن كان لا يوجد اتفاق محدد على تعريفه بين المنظمات المهنية في مختلف دول العالم، إلا أن المتفق عليه هو أهميته وضرورته القصوى من أجل جودة عملية المراجعة، ورغم كثرة الدراسات التي تناولت موضوع الاستقلال إلا أن الجدل مازال قائما حول الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى الشك في استقلالية المدقق، خصوصا بين المنظمات المهنية والجهات المهتمة بمهنة المراجعة مثل أوراق الأسواق المالية وغيرها. ولهذا السبب تحرص المنظمات المهنية والتشريعات القانونية على دعم استقلال المدقق على اعتبار أن " الاستقلال هو السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة نظرا لوجود تعارض في المصالح بين المساهمين وإدارة المنشأة ومن ثم فإن مهنة المراجعة تفقد شرعية وجودها في المجتمع إذا فقد المدققون استقلاليتهم،كما تنشأ فجوة التوقعات إن كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المستفيدين من المراجعة " [1].

ولعل أهم أسباب الشك في استقلالية المدقق الخارجي راجعة إلى:

❖ تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بخلاف عملية المراجعة؛

❖ المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛

❖ طول فترة تولي المدقق لعملية المراجعة بالمنشأة؛

❖ حجم مكتب المراجعة؛

❖ حصول المدقق الخارجي على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية.

1. تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بخلاف عملية المراجعة:

يرى البعض " أن تقديم المدققين الخارجيين لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عملائهم يثير جدلا شديدا في الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة فيما يتعلق بالتأثير على عنصر الاستقلال،حيث تعتمد مكاتب المراجعة في الوقت الحالي وبدرجة كبيرة على تقديم خدمات أخرى غير خدمات المراجعة، نظرا لأنها تحقق أرباحا أكثر وتنطوي

[1] متوليسامي وهبة ،"**فجوة التوقعات في المراجعة**"،المجلة العلمية،كلية التجارة،فرع جامعة الأزهرللبنات، العدد 10،1993، ص 181.

على مخاطر أقل، ويعتبر الاستقلال من أهم المؤهلات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق الخارجي طبقا للمعيار رقم (2) من معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين "[1].

وتتمثل الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق إلى العميل في الخدمات الضريبية، تصميم النظم المحاسبية والاستشارات الإدارية إضافة إلى اختيار وترشيح المديرين والعاملين ... وغيرها.

وفي نفس السياق جاءت الدراسات التفصيلية لمجموعة الكونجرس الأمريكي **Lee Meticals** لتأكد هي الأخرى أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء التدقيق يعتبر تهديدا حقيقيا للاستقلال لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت[2]،وأكبر مثال على ذلك سقوط مكتب التدقيق العالمي **Arthur Andersen** بسبب تلقيه 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بتدقيق حسابات شركة **Enron** وفي نفس الوقت تقاضي مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة في نفس العام، بل كان أيضا يقوم بمهمة التدقيق الداخلي لنفس الشركة وهو ما ساهم في حدوث تلك الفضيحة[3].

ومن جهة أخرى ترى لجنة **Cohen** " أن تقديم المدققين لخدمات أخرى لعملاء التدقيق لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المدقق كلا النوعين من الخدمات لأنه على علم ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة " [4].

ولهذا الرأي العديد من الباحثين الذين يؤكدونه، حيث نجد الجمعيات والمعاهد الثلاث الرائدة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وويلز والتي لها الفضل في بناء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطويرها ومازالت تحمل

---

[1] عطا اللهأسامة رضا،"**تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميه**"،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة قناة السويس ،كلية التجارة بالاسماعلية،2003،ص 72 .

[2] يوسف محمود جربوع ،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"،مجلة الدراسات الإسلامية، الجامعة الإسلامية بغزة،المجلد 12، العدد2، فلسطين،2004، ص ص 274 -275.

[3] احسان صالح المعتاز،"**أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملينمعها، انهيار شركة انرون والدروس المستفادة**"،مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كليةالاقتصاد و الإدارة،جدة،المملكة العربية السعودية،المجلد 22، العدد1، 2008، صص 255-293.

[4] راضيمحمد سامي ،"**فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص و الحلول–دراسة انتقادية–**"،مجلة البحوث العلمية ،جامعة الاسكندرية،كلية التجارة، المجلد ،36 العدد 01 ،الجزء الثاني،مارس 1999، ص 735.

مسؤولية قيادتها على نطاق العالم وتوحيد مسارها ومسلكها المهني، قد أجازت بصراحة أنه لا لبس في أداء المدقق الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية، وتأكيدا منها على شرعية وعدم تعارض قيام المدقق الخارجي لهذا النشاط قامت بوضع المبادئ المنظمة لممارستها، مما أتاح له النمو بشكل مؤسس ومنظم، كما سمحت الجمعيات الثلاث لأعضائها وهم على أعلى مستوى من الكفاءة المهنية والمسلكية على نطاق العالم أن يمارسوا الخدمات الاستشارية والإدارية باسم شركة التدقيق نفسها أو باسم شركات مستقلة، كما أوصت الجمعيات الثلاث بتدعيم نشاط الاستشارات الإدارية لما فيها من خدمات يؤديها المدقق الخارجي لزبائنه، وعدت أن قيام المدقق به هو جزء من واجبه اتجاههم[1].

ومما سبق يتضح لنا جليا تضارب الآراء بين المنظمات المهنية حول مدى تأثير تقديم المدقق الخارجي لخدمات أخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل على استقلاليته؟ وهل يعتبر تقديم مثل تلك الخدمات تهديدا أو دعما؟ غير أنه من المؤكد أن مستخدمي التقارير المالية سوف يثير في نفوسهم الشك حول استقلالية وحياد وموضوعية المدقق في حال تقديمه لخدمات أخرى لنفس عميل المراجعة وعليه سوف يؤدي هذا إلى وجود فجوة بين توقعاتهم.

2. المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق:

إن المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق محل جدل بين الباحثين فيما إذا كانت تمثل تهديدا أو دعما لاستقلال المدقق الخارجي.

فهناك من يرى أن مكاتب التدقيق التي تعمل في بيئة تدقيق تتصف بمستوى عالي من المنافسة على عملاء المراجعة تكون معرضة أكثر لفقدان أو ضعف الاستقلال عن تلك التي تعمل في بيئة ذات منافسة منخفضة[2].

---

[1] يوسف محمود جربوع، "**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين و حيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،مرجع سبق ذكره ، ص 8 -9.

[2] اراضي محمد سامي،"**التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة و أثرها على استقلال المراجع،دراسة ميدانية**"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،جامعة الاسكندرية، كلية التجارة،المجلد 28،العدد 01 ، 1991 ،ص 272 .

كما يرى بعض الباحثين أنه في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق من الصعب على المدققين الحفاظ على استقلاليتهم عند اتخاذ قراراتهم في عملية التدقيق، فقد يترددون في التحفظ عن آرائهم في تقاريرهم خوفا من فقدان العميل ويؤكد ذلك موتز **Mautz**[1] بقوله: " من المحتم أن يقوم المدقق بغير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب التدقيق والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذه للقرارات في عملية التدقيق ".

ومن ناحية أخرى فإن البعض يرى أن " المنافسة بين مكاتب التدقيق تدعم الاستقلال " وجاء تأكيدا على ذلك القول: " أنه على المهنة وضع الضوابط الكفيلة بإقناع الجمهور المجتمع المالي بأن المنافسة المهنية ظاهرة صحية للصالح العام "

ويعلل هذا الرأي بقوله: "إن مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تعمل في بيئة تنافسية ومن ثم فأصحابها يدركون حاجاتهم لتسويق خدماتهم في ضوء التغاضي عن معيار الاستقلال والتوسع في الحصول على العملاء أو الخوف من فقدان العميل لأن ذلك نتيجة فقدان السمعة المهنية ومن ثم عدم الاستمرار في مزاولة المهنة"[2].

إن قواعد السلوك المهني تمنع المدقق الخارجي من المنافسة لاجتذاب العميل أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة ،إلا أن التطبيق العملي لمثل هذه الضوابط يشوبه بعض القصور الذي يمكن أن يعزى به بصفة أساسية إلى تراخي الجمعيات المهنية في التطبيق الصارم لمثل هذه الضوابط حرصا على كسب ثقة واحترام المجتمع المالي لمهنة مراجعة الحسابات، فتزايد المنافسة بين المكاتب يمكن أن يخلق لدى العميل الدافع لتغيير المدقق سواء بقصد خفض أتعاب عملية المراجعة أو البحث عن مدقق آخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها مما ينعكس أثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويعرض استقلال المراجع للخطر[3].

---

[1] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"،مرجع سبق ذكره،ص 375.

[2] صبحي محمد حسني عبد الجليل،"**تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة–دراسة تحليلية–**"،مجلة الدراسات و البحوث التجارية،جامعة الزقازيق،كلية التجارة ببنها،العدد 2 ،2001 ،ص171 .

[3] يوسف محمود جربوع، "**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين و حيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،مرجع سبق ذكره،ص ص 7- 8.

ومما سبق يمكن أن تأخذ المنافسة بين مكاتب التدقيق من أجل الحصول على العملاء شكلين:

- **الأول**:الجودة في أداء الخدمة على اعتبار أن خوف المدققين من فقدان سمعتهم ومن ثم استمراريتهم في مزاولة المهنة أسمى وأرقى بكثير من فقدان عملائهم، فكسب السمعة الحسنة وتدعيم ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق والمراجعة ووضعها في مكان لائق بين المهن الأخرى هي من أولويات أهدافهم وعليه فلا شك أن جودة الأداء سوف تدعم وتعزز من استقلال المدقق.
- **الثاني**: الأتعاب وهو الذي يشكل تهديدا حقيقيا على استقلال المدققين.

3. طول فترة تولي المدقق الخارجي لعملية المراجعة بالمنشأة:

لا شك أن طول مدة تولي المدقق الخارجي لعملية المراجعة بالمنشأة سوف يكون له تأثير على استقلال المراجع إما أن يكون سلبيا أو إيجابيا، ولم تحسم القضية بعد بصورة جازمة فيما إذا كان طول مدة تولي المدقق لعملية المراجعة بالمنشأة يدعم الاستقلال أم يهدده؟

إن جودة عملية المراجعة تتطلب معرفة متعمقة من المدقق لطبيعة نشاط العميل، والمتغيرات المؤثرة عليه، ومن هنا جاء التأكيد على أن طول فترة الارتباط مع العميل يجعل المدقق في موقف أفضل من حيث معرفته الجيدة بنشاط هذا العميل وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية المراجعة وكفاءة أدائها لإلمامه بمشكلاتها المحاسبية وعليه يصبح المدقق أكثر نفعا من وجهة نظر العميل، وبالتالي يقوي موقف المراجع ويصبح أكثر قدرة على مقاومة ضغوط العميل عليه[1].

أما من جهة أخرى هناك من يرى أن طول فترة الارتباط مع العميل قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المدقق والإدارة للمنشأة محل المراجعة، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي المدقق عن بعض الأمور وهذا بدوره يؤثر على نوعية المراجعة وعلى استقلالية المدقق وينقص من نزاهته[2].

---

[1]Shockley, R, «**Perceptions of Auditors Independence :An ImpericalAnalysis** »,The Accounting Review,oct,981,P.789.

[2]يوسف محمود جربوع، "**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،مرجع سبق ذكره،ص9 .

كما أن زيادة مدة تولي المدقق لعملية المراجعة يتبعها الحصول على امتيازات مالية للمدقق الأمر الذي قد يؤدي إلى زيادة الثقة في العميل وفقد المدى الصحيح من الشك المهني اللازم لأداء مهمة المراجعة ،وهذا كفيل بالشك في استقلال المدقق ومن ثم حدوث فجوة التوقعات[1].

ومما سبق جاء اقتراح تعيين المراجع لدى المنشأة التي يراجعها لمدة 5 سنوات مثلا حتى لا يكون تحت تهديد الإدارة سنويا بعدم تجديد تعيينه، على أن يتم تغيير المدقق إجباريا في نهاية تلك الفترة الطويلة حتى لا يكون طول المدة سببا في وجود علاقات ودية مع إدارة المنشأة، كما اقترح أيضا تشكيل لجنة مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين بالمنشأة يكون من أهم مسؤولياتها ترشيح وتعيين المدقق وتحديد أتعابه ولقد أصبح هذا الاقتراح واقعا عمليا في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنوات[2].

4. حجم مكتب المراجعة:

مما لا شك فيه أن عامل حجم مكتب المراجعة له تأثير على استقلالية المدقق الخارجي على اعتبار أن مكاتب المراجعة الكبيرة التي تأخذ صفة شركة لها أكبر حصة في السوق وبالتالي فهي أقل عرضة لفقدان الاستقلالية نظرا لأنها لا تعتمد على عميل واحد أو عملاء محددين في تنفيذ عملية المراجعة إذا ما قورنت بمكاتب المراجعة الصغيرة المملوكة لمدقق واحد هذه الأخيرة التي يغلب على العلاقة التي تربطها مع عملائها الطابع الشخصي مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلال.

ففي حال ارتباط مكاتب المراجعة بتقديم خدمات إدارية واستشارية لعملاء المراجعة فإن خطر فقدان الاستقلال في مكاتب المراجعة الصغيرة يكون أعلى منه في مكاتب المراجعة الكبيرة نظرا لأنه في مقدور هذه الأخيرة تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات مما يقلل من خطر فقدان الاستقلال[3].

5. حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية:

[1] صبحي محمد حسني عبد الجليل،مرجع سبق ذكره،ص 180.

[2] يوسف محمد جربوع ،"**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،مرجع سبق ذكره،ص 9.

[3] يوسف محمود جربوع، نفس المرجع السابق، ص 10.

إن حصول المدقق الخارجي على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المنشأة محل المراجعة يعد تهديدا حقيقيا لمبدأ الاستقلال والحياد للمدقق ،كأن تكون له علاقة مالية مباشرة أو جوهرية غير مباشر، الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب من العميل أو ارتباطه معه بعلاقة تجارية قوية، حصوله على قرض أو كفالة وغيرها وعلى هذا الأساس نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المدقق الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها كامتلاك أسهم أو العمل كموظف لدى المنشأة[1].

المطلب الثاني: نقص الكفاءة المهنية للمدقق

" يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي"[2].

" وتعتمد الكفاءة المهنية على ثلاثة مقومات تتكامل فيما بينها وهي:

1. حصول العضو على مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة للدخول فيها؛
2. قضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة؛
3. التدريب والتعليم المهني المستمر طول فترة المزاولة "[3].

ومما سبق يمكننا الوصول إلى نتيجة مفادها أن من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للتدقيق، فنجد أن هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المدققين سبب توليهم مهام التدقيق في مجالات لا يتوفر لديهم فيها التأهيل العلمي والعملي أو التدريب الكافي للقيام بها وهذا ما أكده المحامي الأمريكي أمهاورتز **Amhouritz** من واقع العديد من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق[4].

---

[1] يوسف محمود جربوع،"**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] متولي سامي وهبة،مرجع سبق ذكره،ص 183.

[3] صبحي محمد حسني عبد الجليل،مرجع سبق ذكره ،ص 180.

[4] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"، مرجع سبق ذكره،ص 378 .

وفي هذا السياق يؤكد كل من **Prat & Haurzt** أهمية الكفاءة المهنية في دعم استقلالية المدقق وذلك أن هذا الأخير يمكن أن يكون تابعا أو مستقلا في قراراته بحسب كفاءته التي تسمح له بتنفيذ – بطريقة مرضية– أعمال التدقيق فالتحكم التقني لدى المدقق ضروري ليتمكن من إبداء رأيه ومقاومة الضغوط والتوجيهات غير المؤسسة[1].

وعلى هذا الأساس طالبت المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة بضرورة الاهتمام بالكفاءة المهنية للمدققين وبضرورة التعليم والتدريب المستمر للمحافظة على هذه الكفاءة ومسايرة التطورات الحادثة في مجال المهنة وإن كان الواقع العملي يشير إلى انخفاض الكفاءة المهنية للمدققين ومما لا شك فيه أنه سوف يؤثر على جودة الأداء وبالتالي زيادة فجوة التوقعات اتساعا.

المطلب الثالث: انخفاض جودة الأداء في التدقيق

إن كل مهنة تسعى للحصول على رضا طلاب خدماتها من خلال تقديم هذه الخدمة على أكمل وجه وفي أفضل صورة وبأقل تكلفة ومن مجالات جودة الخدمة جودة المراجعة وكما هو معروف أن خدمات المراجعة يستفيد منها أطراف متعددة ذات أهداف متعارضة في بعض الأحيان مما يخلق ضغوطا على مقدمي خدمات المراجعة.

فقد أفرزت الممارسات المهنية العديد من المظاهر التي أرجعها الباحثون إلى انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة نذكر منها[2]:

1. زيادة عدد القضايا المرفوعة على مكاتب المراجعة والمحاسبة والذي يدل على انخفاض جودة أداء المدقق حيث أن مستوى الأداء الفعلي لعملية المراجعة كان دون ما تحدده المعايير المهنية؛
2. تزايد الانتقادات الموجهة للمراجعة من جانب جمهور المهنة ومن مختلف الأطراف حتى أصبحت مصداقية تقارير المراجعة محل الشك مما سوف يؤدي إلى فقدان الثقة في المهنة.

[1] نور الدين مزياني،"**أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق** "،مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية،العدد 14 ،2015 ،ص 105 .

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،"**قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–**"،رسالة ماجستير،كلية التجارة،قسم المحاسبة،2011 ،ص ص 63 - 64 .

ورغم عدم الرضا عن أداء المدققين وشكوى المجتمع من انخفاض جودة الأداء إلا أنه لم يتم التوصل إلى مفهوم محدد عن جودة الأداء المهني في المراجعة ويرجع هذا إلى عدم التطابق بين إدراك المدققين ومستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشأة لمستويات الأداء التي حددتها المعايير في ظل عدم ملائمة بعض المعايير للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية، وعدم فهم المستخدمين لطبيعة التدقيق والجهل بمحدداته نتيجة ضعف مستوى التعليم والإعلام في هذا المجال، مما ترتب عن ذلك تباين وجهات نظر أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها، فمدقق الحسابات يهتم بإنجاز عملية التدقيق وفق المعايير المهنية والمسؤولية القانونية وهو بذلك يهتم بتنفيذ عملية التدقيق أكثر من اهتمامه بنتائجها، بينما ترى إدارة المنشأة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن ي إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها نحو الأطراف ذات المصلحة في المنشأة (خاصة المساهمين) ،أما مستخدمي القوائم المالية فينظرون إلى الجودة على أنها تأكيد عدالة القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم[1].

فنجد بعض الباحثين قد عرفوا جودة الأداء في المراجعة على أنها تتمثل في ممارسة مكاتب المحاسبة والمراجعة لأنشطتها وعملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته ويحافظ على سمعة المهنة وينميها ويتم ذلك من إتباع الطرق والأساليب التي تمكن المدقق من أداء عمله على الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها.[2]

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة الأداء في عملية التدقيق من جانب المدققين ومن أهم هذه العوامل:

1. المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على أكبر حصة ممكنة في السوق من خلال المحافظة على العمل الحالي والسعي وراء كسب عملاء جدد وهذا بإتباعهم سياسات منها[3]:

❖ سياسة خفض الأسعار رغم أنها قد تصبح دون المستوى مع المجهود اللازم لأداء عملية التدقيق وبالتالي يلجا المدققون إلى التقليل من جودة أدائهم؛

---

[1] نور الدين مزياني،مرجع سبق ذكره،ص 106.

[2] رزق علاء أحمد إبراهيم ،"**تقييم مجالات التطوير في قياس جودة أداء مكاتب المحاسبة و المراجعة–دراسة تطبيقية–**"،رسالة ماجستير جامعة الزقازيق ، كلية التجارة بينها، تخصص محاسبة،2002 ،ص 40 .

[3] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"، مرجع سبق ذكره ،ص 381 .

- ❖ تقديم خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضا عملائهم وضمان وفائهم؛
- ❖ عدم التحفظ بشأن الاستمرارية إذا كان ضروريا لعدم فقدان العميل وإتباع سلوكيات متساهلة مع العملاء إدراكا منهم لعدم رضا عملائهم عن أداء دورهم.

2. إضافة إلى: حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة العميل، استمرارية المدقق في العمل لدى نفس العميل، ساعات المراجعة والتوقيت الملائم للتقرير، مراجعة الزملاء (مراجعة النظير) أو مراجعة الطرف الثالث ووجود لجان للمراجعة[1].

وكل هذه العوامل تضعف من موقف المدقق وتقلل من جودة أدائه في عملية التدقيق مما يزيد من حجم الفجوة.

ومما سبق وفي ظل التطورات المعاصرة التي يشهدها العالم من تحولات اقتصادية وثورة تكنولوجية تتمثل في استخدام الحاسبات الآلية والبرامج الجاهزة في عملية المراجعة والنشر الإلكتروني للقوائم المالية وتقرير المراجعة وانتشار التجارة الإلكترونية وغيرها من التطورات، إضافة إلى انضمام بعض الدول النامية لمنظمة التجارة العالمية والانفتاح على الاقتصاد العالمي ،لا شك فيه سوف يستدعي من المدقق العمل على رفع كفاءته المهنية من أجل الحفاظ على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة ليحافظ بذلك على مكانته وسط تزايد المنافسة من المكاتب الأجنبية المتوقع وفودها إلى السوق المحلية في ظل تحديات العولمة وإلا ترتب عليه انخفاض جودة أدائه المهني مقارنة بالكفاءة العالمية والإمكانيات الضخمة للوافد الأجنبي وبالتالي زيادة عمق فجوة التوقعات[2].

المطلب الرابع: قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق

سعى أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الانتظام في كيانات تضع قواعد السلوك المهني التي يتحتم عليهم إتباعها وكذلك تدافع عنهم ضد أي ضغوط أو انتهاكات يتعرضون لها أثناء مزاولتهم لعملهم.

[1] محمد ثناء عطية فراج، آمال محمد كمال،"**نحو اطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة و الرقابة عليها**"،المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد 4 ،1994 ،ص 13.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره،ص 65.

وتقاس نجاعة وفعالية نظام الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة بمدى قدرة المجتمع على فهم هذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه وليس فقط بكيفية فهم المراجعين له وإدراكهم لكيفية تطبيقه ،وبالتالي فإن أي غموض في هذا المجال من شأنه أن يقلل من ثقة الجمهور وبالتالي فإن فجوة التوقعات ستزداد اتساعا[1].

وتتضمن عملية الرقابة على:

1. وضع معدلات للأداء؛
2. قياس الأداء؛
3. تحليل وتصحيح الانحرافات عن الأداء.

وعليه يستلزم ذلك وجود كيانات مهنية قوية تسيطر على المهنة وتضع لأعضائها القواعد والإرشادات والمعايير التي تنظم عمل أعضائها وتلزم الأعضاء بهذه القواعد والمعايير.

إلا أن الباحثين قد أشاروا إلى القصور الذي تعاني منه المنظمات و عدم قيامها بدورها في الرقابة على أعضائها حتى صار البعض مرددا من يراجع عمل المدققين **Who Will Audit The Auditor ?**،

ترددت هذه المقولة كثيرا في الدوائر السياسية والقضائية وفي مجتمع المال والأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية بعد تورط كبريات المؤسسات العالمية في فضائح إفلاس الشركات الأمريكية العملاقة ،وكان على رأسها تورط شركة آرثر أندرسون للمحاسبة والمراجعة في فضائح إفلاس شركة إنرون للطاقة وورلد كوم للاتصالات، زيروكس وهاليورثون للخدمات النفطية وشركة ميرك لصناعة الأدوية وغيرها، وفي هذا استهان لكرامة المهنة وتأكيد على فشلها في تنظيم نفسها والرقابة على أعضائها[2].

إضافة إلى ما سبق فإن مهنة التدقيق متهمة تطبيقها لنظام الرقابة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بدافع المحافظة على أسرار العملاء في حين لا يطبق هذا النظام بصفة دائمة من قبل المجالس المكلفة بالرقابة على أعمال المدققين ،كما أنها متهمة كذلك بخضوعها لسيطرة وتحكم المحاسبين القانونيين في انجلترا

[1] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"، مرجع سبق ذكره ،ص 378 .

[2] إسلام عبد الفتاحمحفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره،ص 61 – 62.

والذي يسيطر عليه تماما الشركاء في مكاتب التدقيق الكبرى لدرجة أن هذا المجتمع أصبح غير ممثل لجميع أعضاء المهنة[1].

المطلب الخامس: عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته

لقد قامت جمعية المحاسبين الأمريكية بإصدار بيان لمفهوم المراجعة الأساسية وقد حدد البيان (4) حالات للطلب على خدمات المراجعة وفقا لما يلي[2]:

1. وجود تناقض في المصالح بين معدي المعلومات المالية (الإدارة) ومستخدمي المعلومات المالية (الملاك، المستثمرين، الدائنين وغيرهم) وهذا التناقض قد يؤدي إلى صراع بين الطرفين ينتج عنه معلومات متحيزة؛
2. يمكن أن يكون للمعلومات المالية انعكاسات اقتصادية كبيرة وبالتالي فهي تمثل أهمية كبيرة لمستخدمي القرارات؛
3. هناك حاجة إلى المتخصصين لإعداد المعلومات المالية والتأكد من سلامتها؛
4. لا يتاح لمستخدمي المعلومات القدرة على التقييم المباشر لجودة المعلومات بصفة مستمرة إما لنقص الخبرة أو عدم وجود السلطة لديهم للتأكد مباشرة من جودة القوائم المالية التي يستخدمونها.

وهذا ما يتطلب من المدقق الاستقلالية، الموضوعية والكفاءة المهنية وهي شروط أساسية من أجل أن تلعب مهنة التدقيق دورا مؤثرا في المجتمع وعدم تحققها يؤدي إلى عدم حصول المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المدققين ورضائهم عن جودة أداء تلك الخدمات والذي يسمح بالتقليل من شأن مهنة التدقيق[3].

إن عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ولمسؤولياته ساهم بشكل كبير في خلق فجوة التوقعات واتساعها، فالاختلاف حول الدور الذي يلعبه المدقق ومدى كفاية مسؤولياته الحالية في ظل حالات الفشل للمشروعات وإفلاسها بدون تحفظ المدققين في تقاريرهم على القوائم المالية لتلك المشروعات في السنوات

[1] نور الدين مزياني،مرجع سبق ذكره،ص ص 105 – 106.

[2] حماد طارق عبد العالي،"**موسوعة معايير المراجعة**"، الجزء الأول، الدار الجامعية،2004،ص ص 29-30.

[3] نور الدين مزياني،مرجع سبق ذكره ،ص 104.

السابقةمؤشر على عدم وضوح دور المدقق ومسؤولياته خاصة مع وجود معايير للتدقيق تجبر المدقق عل التقرير عن كل الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة زمنية طويلة معقولة عادة لا تزيد عن سنة من تاريخ نهاية القوائم المالية الختامية محل الفحص[1] .

وفي هذا الصدد أشار **Amhawitz** عام **1987** وهو محامي شهير تخصص في الدفاع عن مكاتب المحاسبة والمراجعة أمام القضاء " في السنوات القليلة الماضية تزداد باستمرار القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ويمكن تشخيص المشكلة في كل حالة إما أنها الكفاءة المهنية أو أزمة ثقة المجتمع في المهنة أو تخوف المهنة من تعرضها للهجوم عليها وعلى الرغم من أن التركيز في كل مشكلة من هذه المشاكل يختلف إلى حد ما إلا أنها جميعا تدور حول فكرة واحدة مغزاها أن مهنة المحاسبة والمراجعة قد فشلت إلى حد ما في تحديد الدور الذي يتوقعه المجتمع أن نلعبه"[2].

إضافة إلى ما سبق فإن حقيقة أن المستثمرين لا يلجؤون إلى المدققين إلا إذا كانت شركاتهم تعاني من مشاكل مالية أو تحقق خسائر ،يعتبر مؤشرا آخر على عدم وضوح دور المدقق وكلما كان دور المدقق غير محدد بوضوح كلما أعتبره الكثير من مستخدمي القوائم المالية مسؤولا عن أشياء تخرج عن نطاق مسؤوليته المهنية المتعارف عليها بين المدققين والتي ينكر المدقق مسؤوليته عنها [3]، حيث نجد لدى جمهور المهنة اعتقاد بأن المدقق مسؤول عن إعداد القوائم المالية والتقرير عن مقدرة المؤسسة على الاستمرار ومسؤول كذلك عن اكتشاف الغش وكل التصرفات غير القانونية رغم أن المعايير المؤثرة لمهنة التدقيق حددت مسؤوليات المدقق في الفحص والتقرير عن القوائم المالية، وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف حالات الغش والأخطاء التي لها تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية،فلا يمكن للمدقق تقديم تأكيد مطلق بدقة المعلومات المالية لأن الكثير منها مبني على تقديرات وأحكام شخصية من المسيرين وإذا لم يفهم المجتمع هذه المحددات سيغالي في توقعاته من المهنة[4].

---

[1] مسعود صديقي،"**نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"،رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004 ،ص 144.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره،ص 60.

[3] يوسف محمود جربوع،،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"،مرجع سبق ذكره،ص 377 .

[4] نور الدين مزياني،مرجع سبق ذكره،ص 105.

ومن جهة أخرى نجد أن المدققين أنفسهم ساهموا في اتساع فجوة التوقعات في التدقيق لعدم اتفاقهم على تحديد واضح لدور المدقق ومسؤولياته في المجتمع فوجود نظريات تفسر دور المدقق في المجتمع في الفكر المحاسبي المنشور يساعد على زيادة فجوة التوقعات ومن أهم هذه النظريات مايلي[1]:

1. نظرية رجل البوليس والمعروفة أكثر في بريطانيا بنظرية كلب الحراسة **Watch Dog**؛
2. نظرية التشبيه بالقاضي؛
3. نظرية الوكالة؛
4. نظرية الوسيط؛
5. نظرية المسؤولية؛
6. نظرية وسيلة الرقابة الاجتماعية.

وفي الأخير ومما سبق يمكن استخلاص أن عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته راجع إلى مصدرين هما:

- ❖ رؤية الجمهور للمهنة وللمدقق وما يتوقع أن يقوم به ويقدمه من خدمات؛
- ❖ رؤية المدققين أنفسهم وعدم الاتفاق فيما بينهم على دورهم ومسؤولياتهم وما يمكن القيام به فعلا وما لا يمكن القيام به.

وكلا المصدرين سبب في وجود فجوة في التوقعات ولعل المصدر الثاني كان سببا في وجود المصدر الأول لأن مهمة إقناع الجمهور بالدور الحقيقي للمدقق وحدود مسؤولياته يقع على عاتق المدققين أنفسهم.

المطلب السادس: قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مسايرة التغيرات في المجتمع

تعتبر التقارير المالية هي المنتج النهائي لعملية المحاسبة كما أن تقرير المراجعة هو الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق فالتقارير المالية تهدف أساسا إلى مساعدة مستخدميها على ترشيد قراراتهم وبالتالي تحدد فاعلية ومنفعة هذه التقارير مما توفره من معلومات لمستخدميها وهذا في ظل الأهداف والمصالح المتعارضة لأولئك المستخدمين مما

[1] يوسف محمود جربوع،نفس المرجع السابق ،ص ص 377 – 378.

يعني العمل على تطوير التقارير المالية لرفع كفاءتها في توصيل المعلومات لمستخدميها وعلى اعتبار أن هذه التقارير هي محور رأي المدقق في جودة وعدالة ما تحتويه من معلومات يتضح جليا مدى قوة العلاقة بينهما.

إذ نجد أن بعض الباحثين أشاروا إلى أهم مشاكل الاتصال في التقارير المالية تتمثل فيمايلي[1]:

1. تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية وما هي الخصائص المشتركة لمختلف فئات المستخدمين، ويدخل في ذلك مستوى خبرة وقدرة المستخدم على قراءة وإدراك وفهم تلك التقارير وتحليل البيانات التي يرغب فيها؛
2. تحديد مستوى تعقد المصطلحات الفنية المستخدمة، يدخل في ذلك اختلاف معنى المصطلح لدى القارئ العادي عن المتخصص وتعدد المعاني للكلمة الواحدة والفروض والمبادئ التي على أساسها أعدت تلك التقارير؛
3. تحديد شكل ومحتويات التقارير المالية ويدخل في ذلك طرق عرضها والبيانات الإضافية التي توضح أسس وقواعد وسياسات إعدادها وطبيعة البيانات التي تحتوي عليها ودرجة التجميع والتفصيل للبيانات المحاسبية؛
4. تحديد مسؤولية المحاسب وتحمله لنوع المخاطر التي تتعلق بعرض وتوزيع ونشر المعلومات؛
5. الظروف البيئية المفروضة على المحاسب سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية، ويدخل في ذلك طبيعة السوق ومدى كفاءة تشغيله للمعلومات، تدخل الأجهزة الحكومية ومتطلباتها في مجال المحاسبة بصفة عامة وفي التقارير بصفة خاصة.

دون شك فإن المشاكل السابقة سوف تؤثر على فعالية وكفاءة الإفصاح والذي يؤدي حتما إلى عدم توفر المعلومات بالشكل والطريقة وفي الوقت الذي يتوقعه المستخدم مما يؤثر على قراره ،موجها بذلك نقده إلى المراجع وعمله مما يعمق من وجود فجوة التوقعات في التدقيق وإن كان ما يوجه إلى التقارير المالية من نقد نتيجة لما يعتري هذه التقارير من بعض أوجه القصور ليس مسؤولية المدقق فالمجتمع يرى بأن المدقق بما أنه يبدي رأيه في مدى عدالة ما تحتويه هذه التقارير من معلومات فعلية الإشارة إلى ما في هذه التقارير من بعض مظاهر القصور عن مسايرة تغيرات وحاجات المجتمع وإن كان عامل عدم الإفصاح مرتبط بالمحاسبة وليس بالتدقيق مباشرة.

[1] عطا الله أسامة رضا،مرجع سبق ذكره،ص ص 86 -87 .

"وفي التقرير الذي أعدته لجنة المعايير المحاسبية المنبثقة عن مجتمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بعنوان " **The Corporate Report**" والمنشور عام 1975 أكدت اللجنة على أنه من الضروري أن تتغير أهداف التقارير المحاسبية لمسايرة التغيرات التي تحدث في المجتمع لذلك قد اتجهت اللجنة في تقريرها إلى ثلاثة اتجاهات:

1. ضرورة الاهتمام بتطوير الوسائل الفعالة للتقرير والإفصاح عن الأداء الاقتصادي للشركة؛
2. الاعتراف بأهمية البعد الانساني في المجال الاقتصادي؛
3. الحاجة إلى ربط رجل الأعمال الاقتصادي بالمجتمع والتقرير عن تأثيرات الأعمال على المجتمع ككل.

وقد نادت اللجنة بضرورة مواصلة البحث في هذه الاتجاهات الثلاثة مما يفهم منه الاعتراف بوجود فجوة التوقعات في التقارير المالية"[1].

وعلى غرار التقارير المالية وما يشوبها من قصور نجد كذلك أن تقرير المدقق هو الآخر تعتريه أوجه قصور تسببت في عدم رضاء الجمهور ومن أبرزها غموض أسلوب صياغة تقرير التدقيق وعدم التحديد الواضح لدور المدقق وعليه فإن هذه الانتقادات تجعل من تقرير التدقيق رسالة غير مفهومة أو أنه يساء فهمها من قبل الجمهور على اعتبار أن " تقرير المدقق يمثل وسيلة إيصال ونقل البيانات والمعلومات والنتائج والرأي بشكل واضح مفهوم وموثوق فيه إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر كما يؤدي التقرير وظيفة إخبارية إعلامية في مجال المهنة"[2].

المبحث الثاني:الآثار السلبية والآثار الإيجابية لفجوة التوقعات

تخلق فجوة التوقعات آثار عدة على الحياة الاقتصادية والمالية على المستويين المحلي والدولي فهي تؤثر بشكل مباشر على الأطراف الخارجية عن المؤسسة والتي تستخدم تقرير المدقق كقاعدة في اتخاذ قراراتها الخاصة ويمكن أن نميز في هذا الإطار نوعين من الآثار:آثار سلبية و أخرى إيجابية.

---

[1] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"،مرجع سبق ذكره،ص 382 .

[2] صبحي محمد حسني عبد الجليل،"**دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية و المهنية في مصر**"، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، جامعة الزقازيق،كلية التجارة بنها،العدد 01، 2000،ص 53.

المطلب الأول: الآثار السلبية لفجوة التوقعات

وتبرز في النقاط التالية:

❖ **مهنة المراجعة:** تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهنة المراجعة، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة, إن هذا الشكل يؤثر على المراجعة من خلال إفراغها من محتواها السلوكي والإجرائي فضلا على اعتبارها إجراء روتيني لا طائل منه، وان دور المراجعة في بث الثقة في المعلومات المالية أمر غير مؤسس على الأداء الفعلي الكفء من قبل المدقق، بالتالي هذه المعلومات لم تصبح مصدر ثقة بمجرد التقرير عليها فضلا على عدم قدرة المراجعة على التنبؤ بالمشاكل المستقبلية وعدم استطاعتها اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة في النشاط.

❖ **اختلال التوصيل الفعال:** إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين وأداء المراجعين يوقع عدم الرضا مما ينعكس ذلك على مجالات التوصيل الفعال من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المدقق لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعداده وصياغته والتزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المدقق.

❖ **البورصة:** يشكل رأي المدقق احد أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين في البورصة, فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرين والمدققين, يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل لاعتباره لا يعكس من وجهة نظر المستخدمين الرأي الصادق و الحقيقي للبنود المعبر عنها وحينذاك يمكن أن تؤثر في بناء سوق مالية كفء.

المطلب الثاني: الآثار الايجابية لفجوة التوقعات

تكمن في:

❖ **تفعيل دور المنظمات المهنية:** مما لا شك فيه أن اتساع فجوة التوقعات لها أثار سلبية منها ما ذكر ومنها ما يتعدى بشكل مضاعف إلى أطراف أخرى، في ظل الذي سبق تتأثر وتتراجع مهنة المراجعة في بث الثقة في القوائم المالية الختامية للمؤسسات، لهذا ومن اجل تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات (المنظمات المهنية،الجامعة، أصحاب المهنة، المنظمات الحكومية، لجنة البورصة)على تأهيل الإطار العام للمراجعة من خلال العمل على سن المعايير المناسبة والمؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المدقق، فضلا عن العمل على

تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين كعقلنة التوقعات وتحسين أداءهم.

❖ **الاهتمام بالأنظمة:** إن الزيادة في التباين بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين جعل مختلف الهيئات والمنظمات المذكورة في السابق تلجأ إلى الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالمراجعة والتي تؤثر على مخرجاتها, إن هذا الاهتمام يكون من خلال العمل على تأهيل هذه الأنظمة بما يمكنها من تحقيق أهدافها وبما يضمن الاستفادة من توجيه عملية المراجعة، تكمن هذه الأنظمة في الآتي: "النظام المحاسبي للمؤسسة، نظام الرقابة الداخلية"، إن النظاميين السابقين هما موضوع فحص وتقييم المراجعة المالية، من خلال فحص النظام المحاسبي ومن ثم اكتشاف مواطن الخطأ والخلل في مخرجاتها وبالتالي العمل على تحسينه بما يوفر عناء الكشف للمدقق ويكسب الثقة من خلال أسلوب العينات المنفذ على النظام, كذلك الشأن بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه من قبل المدقق, فكلما كانت إجراءاته قوية وسليمة وصارمة كلما كانت دافعا لمنع وقوع الأخطاء والغش, وبالتالي تسعى هذه المنظمات إلى التفعيل والتأهيل بما يسهم في تضييق فجوة التوقعات[1].

المبحث الثالث: سبل تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

نظرا لتأثير فجوة التوقعات على كل مستخدمي القوائم المالية ومهنة التدقيق وهذا بإجماع كل من الباحثين و المنظمات المهنية في مجال المحاسبة و المراجعة لتعدد الدراسات التي تناولت هذا الموضوع،و الجهود المبذولة من أجل العمل على إزالتها أو بالأحرى تضييقها و تقليص حجمها لاستحالة القضاء عليها نهائيا و هذا لتجدد وتطور الأسباب وفقا للظروف و المتغيرات السائدة في الأوقات المختلفة و لعل أفضل الطرق لمعالجة الفجوة هو تحديد سبل القضاء على كل سبب من أسبابها أو على الأقل الحد من تأثير كل واحد من تلك الأسباب و الذي سيساهم حتما في تضييق فجوة التوقعات و فيما يلي بعض الحلول المقترحة لتحقيق ذلك.

المطلب الأول: تدعيم استقلالية المدقق

يعتبر الاستقلال هو عصب عملية التدقيق ولذلك يجب على المدققين الحفاظ على استقلاليتهم عند ممارسة عملهم من أجل زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقارير التدقيق وبالتالي تضييق فجوة التوقعات،فأهمية

[1] رشيدة خالدي،د. عبد الرزاق خليل، مرجع سبق ذكره، ص ص 144-145.

استقلال المدقق ترتبط بالدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن أصحاب الأموال في مراجعة القوائم المالية التي أعدتها الإدارة و كقاضي يحكم على عدالة القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة هذه الأخيرة التي تملك سلطة تعيينه و عزله و تحديد أتعابه، و يبدي رأيه الفني المحايد فيها، وعليه تتضح أهمية تدعيم استقلالية المدقق من أجل أدائه لعملية التدقيق بالكفاءة و بالصورة التي ترضي توقعات المستخدمين المعقولة و فيمايلي بعض المقترحات لتدعيم استقلالية المدقق:

- تكوين لجان التدقيق؛
- التغيير الإلزامي للمدقق ودورانه؛
- أداء الخدمات الاستشارية؛
- إنشاء منظمة مهنية مستقلة؛
- تحديد نسبة حجم الأتعاب المدفوعة من طرف عميل التدقيق؛
- منع العلاقات الشخصية والمالية بين المدقق وعميل التدقيق.

1. تكوين لجان التدقيق:

إن قوانين الشركات في معظم دول العالم تقر أن تعيين وعزل المدقق الخارجي و تحديد أتعابه هي مسؤولية الجمعية العامة للشركة و في ظل تقاعس هذه الأخيرة عن أداء دورها و اضطلاع الإدارة على هذا الأمر ساعدها على الأخذ بزمام الأمور و القيام بترشيح و تعيين و عزل المدقق الخارجي مما قد يفقده استقلاليته اتجاهها لإمكانية تأثيرها عليه،فكان لابد من وجود طرف آخر يتولى هذا الأمر و يتمثل في لجان التدقيق.

و قد قامت العديد من الدول بإلزام الشركات بتكوين لجان التدقيق ،كما قامت بورصات الأوراق المالية لتلك الدول بإنشاء لجان التدقيق للشركات التي تتداول أوراقها فيها،إضافة إلى قيام المنظمات المهنية بإصدار النشرات وتشكيل لجان للوقوف على أهمية لجان التدقيق و تحديد الدور الذي تقوم به هذه اللجان على اعتبار أنها حلقة وصل بين المدقق و الإدارة و الذي من المفترض أن يكون هدفها الارتقاء بعملية التدقيق و بالتالي ستساهم في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي و الذي من شأنه تضييق فجوة التوقعات[1].

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره، ص 78.

ولعل إجراء مثل تشكيل لجان التدقيق يمكن أن يساهم في إعادة الصياغة لمفهوم الاستقلالية حيث أن هيئات و جمعيات كبرى لها ثقلها العالمي في التنظير لمهنة التدقيق مثل (**FCAB**) قد طالبت بتحديد المدى الذي تستطيع به إدارة المنشأة ممارسة سيطرتها على نطاق عملية التدقيق و أتعاب المدقق حيث أصدرت (**SOS**) الأمر رقم (**301**)الخاص بهذا الشأن و ينص على ما يلي :

"إن لجنة التدقيق التابعة لمجلس إدارة المستثمرين هي المسؤولة المباشرة عن تعيين المدقق و تحديد أتعابه وتحديد نطاق عملية التدقيق لأي شركة عمومية مدرجة بما في ذلك أيضا تعتبر هذه اللجنة مسؤولة عن حل أي خلاف قد يطرأ بين الإدارة التنفيذية و المدقق من شأنه أن يعيق إصدار تقرير مستقل من قبل المدقق"[1].

2. التغيير الإلزامي للمدقق و دورانه:

"تسمح الكثير من الدول و من بينها إيطاليا بتقديم خدمات التدقيق لأي منشأة من طرف نفس المكتب لعدد محدد فقط من السنوات غير أن بريطانيا و أمريكا لم تقم بمثل هذا الإجراء إلا بعد كارثة **Enron**و صدور قانون **Sarbanses-Oxley** عام **2002** الذي طالب المدقق بترك المنشأة التي يقدم لها الخدمات التدقيقية بعد فترة من الزمن محددة في مواد ذلك القانون ، في حين نجد بعض الباحثين يرون أنه ليس من الضروري إجراء التغيير الإلزامي للمدققين حيث أن هذا التغيير سوف يترتب عليه زيادة في تكاليف عملية التدقيق ، و عدم الاستفادة من مزايا العلاقة الطويلة مع العميل ، أما عن مزايا التغيير الإلزامي للمدققين فيمكن أن تتحقق عن طريق تغيير مكتب التدقيق للمدققين القائمين بالمراجعة بانتظام."[2]

3. أداء الخدمات الاستشارية:

أثار تقديم المدققين لخدمات أخرى بخلاف عملية التدقيق جدلا واسعا في مهنة التدقيق، ومحور الجدل القائم على القبول أو الرفض لقيام المدققين بهذه الخدمات هو الخوف من تهديد استقلالية المدققين.

---

[1] محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان،"**العوامل المؤثرة على استقلالية و حياد المراجع الخارجي –دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة فلسطين**"،رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، تخصص محاسبة و تمويل، نوفمبر 2007 ،ص 102.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره، ص 79.

إن الهدف من الخدمات الاستشارية و الإدارية أولا و آخرا هو تقديم الاقتراحات و المشورات و التوصيات التي من شأنها أن تسهم في دعم إدارة منشأة العميل في إيجاد الحلول لبعض المشاكل أو بإيجاز لدعم مواقف الإدارة في التصرف و قيادة المنشأة ، و يلاحظ أن الإدارة هي من تطلب هذه الخدمات من مدققي الحسابات و التي لم تنص على الزاميتها أو حتميتها أي قوانين أو تشريعات سارية المفعول، فالأمر يتوقف على حاجة الإدارة إليها نتيجة الاقتناع بأن مدققي الحسابات تتوافر لديهم الكفاءة العلمية و الخبرة المهنية عدا التزامهم الصارم بقواعد ومعايير مهنتهم الأخلاقية .[1]

"إن من أهم مشاكل التطبيق العملي المتعلقة بمعيار الاستقلال هو مدى تأثره بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية لإدارة المنشأة التي يقوم بتدقيقها وبذلك أكدت أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**)أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر من الناحية النظرية على استقلالية المدقق مادام لا يتخذ القرارات الإدارية ولا يفقد الحكم الموضوعي المحايد والانتقادي على القوائم المالية محل الفحص.

كما تؤكد اللجنة أن الخدمات التي يقدمها المدقق في حقول الإدارة والضرائب تعد خدمات استشارية، وان مثل هذه الاستشارات لا تعيق ولا تؤثر في استقلالية المدقق بشرط ألا تتضمن اتخاذ القرارات الإدارية.

ونظرا لما أوضحته الدراسات الميدانية من قصور في فهم طبيعة الخدمات الاستشارية والإدارية وما يقوم به المدقق بشأنها، فقد قامت لجنة الخدمات الإدارية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بدور كبير في سبيل توضيح الخدمات التي يقوم المدققون عادة بأدائها كما وضعت تلك اللجنة معايير الأداء المهني بالنسبة لأداء تلك الخدمات، وتعد النشرات التي أصدرتها تلك اللجنة بمنزلة مرشد للمدققين توضح لهم طبيعة ما يؤدونه من خدمات كوسيلة لإعداد الرأي فيما يخص الخدمات الإدارية التي يقوم بها المدققون، و أن الهدف من القيام بها هو مساعدة عملائهم على تحقيق الاستغلال الأفضل لمواردهم و إمكانياتهم ومن ثم تحقيق أهداف المنشأة وكذلك فإن تقديم الخدمات الإدارية التي يقوم بها المدقق يتحكم بها مدى الخبرة والكفاءة التي يتمتع بها المدقق نفسه.

أما وكالة هيئة تداول الأوراق المالية في نشرتها رقم **26**، فإنها لم تعارض مباشرة تقديم الخدمات الإدارية ولكنها طلبت من المدققين الإفصاح عن الآتي:

---

[1] عصام قريط،"**الخدمات الاستشارية و أثرها على حياد المدقق في الاردن**"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 24 ، العدد الأول،2008 ،ص 19.

- النسب المئوية لأتعاب الخدمات التي لا ترتبط بعملية التدقيق إلى إجمالي أتعاب التدقيق السنوي الإجمالي؛
- عن كل خدمة استشارية تمثل أتعابها أكثر من **3%** من إجمالي أتعاب التدقيق الكلي خلال السنة؛
- عن جميع خدمات التدقيق التي يقدمها المدققون.

وعليه ونظرا لأهمية الخدمات التي يقدمها المدققون فانه يجب توفر مجموعة من الاعتبارات المهنية لأداء هذه الخدمات الاستشارية والإدارية حتى لا يكون هناك تأثير على استقلالية المدقق ومن هذه الاعتبارات:

- ضرورة توافر الخبرات الكافية لدى المدققين بما يؤهلهم لتقديم هذه الخدمات؛
- التزام المدققين الحسابات الصارم بقواعد السلوك المهني المرتبطة بممارسة هذه المهنة؛
- ألا تتعدى هذه الخدمات التوجيهات وإبداء النصح فقط؛
- أن لا يكون لهذه الخدمات تأثير في اتخاذ القرارات العائدة إلى منشأة العمل"[1].

4. إنشاء منظمة مهنية مستقلة:

مما لا شك فيه أن إنشاء منظمة مهنية مستقلة تعمل على تأهيل المدققين والإشراف عليهم وتوجيههم كفيل بحماية وتدعيم استقلاليتهم في ظل القوة القانونية التي تتمتع بها ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بتولي الدولة مهمة تنظيم وتأهيل مهنة التدقيق، وذلك من خلال إنشاء هيئة مختلطة مستقلة رقابية ، تعمل على وضع التشريعات والنصوص القانونية التنظيمية المحددة للضوابط الواجب مراعاتها من قبل المدقق والمنشأة و المؤطرة للعلاقة بينهما بخصوص انجاز مهام التدقيق وتقديم الخدمات الأخرى لعملاء التدقيق وغيرهم[2].

5. تحديد نسبة حجم الأتعاب المدفوعة من طرف العميل:

من بين الاقتراحات التي تدعم استقلال المدقق هو تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنة لمكتب التدقيق المدفوعة من العميل بحيث كلما قلت هذه النسبة كلما زادت استقلالية المدقق والعكس صحيح ومن

[1] عصام قريط ،مرجع سبق ذكره،ص ص 23 – 25 .

[2] نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره،ص 109.

البديهي أن الحكمة من هذا المقياس هو عدم اعتماد مكتب التدقيق بدرجة كبيرة على أحد العملاء وتم الشك في فقدان استقلالية المدقق اتجاه هذا العمل[1].

المطلب الثاني: تحسين ورفع مستوى الكفاءة المهنية للمدقق

تعرف الكفاءة المهنية على أنها: "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة والتي تم اكتسابها من التعليم والتدريب الفني والمهارة في تطبيق ذلك في الحالات والظروف المختلفة ،حيث أن جودة الأداء المهني للمراجعة بشكل عام لن يتحقق إلا بناءا على الحكم الشخصي السليم المدعم بالخبرة والكفاءة الكافية"[2].

لذلك يعتبر تحسين الكفاءة المهنية للمدقق أحد الخطوات الأساسية نحو استعادة الثقة في الأداء المهني وبالتالي العمل على تضييق فجوة التوقعات، وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمدقق فإن المهنة تحتاج أن تؤكد للجمهور أن لديها أنظمة ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها ووضع الحلول لتلافيها قدر الإمكان.

وبناءا على ما سبق فإن الكفاءة المهنية لها مقومات وهي[3]:

1. الحصول على المؤهل العلمي الجامعي المتخصص في مجال المهنة للدخول فيها:

من الناحية النظرية من المفترض إتباع المدقق لبرامج الدراسة الأكاديمية في المعاهد والجامعات من شأنه أن ينتج محاسب أو مراجع مؤهل لممارسة مهنة المحاسبة أو المراجعة غير أن التطورات الحاصلة في مجال مراجعة الحسابات جعلت من هذه البرامج قاصرة ولا تفي بمتطلبات التأهيل مما يحتم إعادة النظر والدراسة في هذه البرامج وذلك من خلال:

---

[1] خليل محمد أمين،"**مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية –دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين–**"،مذكرة ماستر أكاديمي،جامعة قاصدي مرباح بورقلة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير،شعبة علوم تجارية، تخصص محاسبة و جباية معمقة،2015 ،ص 17.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره،ص 82.

[3] أحمد برير،"**جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات –حالة الجزائر–**"،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،قسم العلوم التجارية،تخصص محاسبة و جباية،2014 ،ص ص 17 – 19.

- ❖ الأخذ بوجهات نظر قدامى الممارسين للمهنة والمنظمات المهنية عند التخطيط ووضع برامج التعليم المحاسبي وذلك لربط المقررات الدراسية باحتياجات الممارسة المهنية؛
- ❖ أن تراعي برامج التعليم المحاسبي الانفتاح على العلوم الأخرى خاصة العلوم السلوكية والإدارية والإحصائية والاقتصادية؛
- ❖ أن تتيح برامج التعليم المحاسبي للطلاب إمكانية التدريب الميداني على الممارسات المحاسبية قدر الإمكان؛
- ❖ أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بدراسة وتدريب الطلاب على مفاهيم وآليات تكنولوجية ونظم المعلومات وتطبيقاتها المهنية والمحاسبية؛
- ❖ أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بالتخصصات المحاسبية وعلاقتها بالأنشطة الوظيفية للعملاء مع التركيز على قواعد وأسس ومشاكل القياس والإفصاح المحاسبي النوعي.

2. قضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة:

قبل الدخول إلى ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة يتوجب على الممارس لهذه المهنة أن يخضع لفترات تدريبية تكون متفاوتة حسب التشريعات واللوائح لكل بلد مع الأخذ بعين الاعتبار:

- ❖ أن تهتم مكاتب المحاسبة والمراجعة بالتدريب التخصصي للمحاسب تحت التمرين وذلك لمسايرة الاتجاه الحديث على التخصص في العمل على مستوى المكاتب والتخصص في الصناعة لكل عميل مراجعة؛
- ❖ إخضاع تقرير المكتب عن المتدرب لديه إلى فحص وتدقيق من جانب المنظمة المهنية ولجانها المتخصصة مثل لجنة الداء المهني وجودة المراجعة؛
- ❖ أن يرخص للمكاتب الكبرى فقط بالتدريب وهذا سبب كبر حجمها وتعدد خدماتها المهنية لأنها تعطي فرصة أكبر للمتدرب لكي يتعرف على مشاكل الممارسة المهنية في مجالات كثيرة وحديثة.

3. التعليم والتدريب المهني المستمر:

يعتبر التعليم والتدريب أو الخبرة المهنية من أهم المتطلبات الحديثة لكي يفي المدقق بمعيار التأهيل العلمي والعملي نظرا للتطورات التي فرضتها كل من طبيعة المهنة وبيئة الممارسة وطبيعة السوق، وقد نتج عن ذلك اتجاه المراجعين نحو الالتحاق ببرامج التعليم والتدريب المهني المستمر وقد اهتمت المنظمات المهنية بهذا الأمر لأجل تحديث معلومات المدققين وإلمامهم بالأحداث العلمية والتكنولوجية في محيط المهنة إضافة إلى اطلاعهم على الإصدارات الجديدة التي تصدر عن هيئة معايير المحاسبة والمراجعة التي تصدر عن لجنة معايير المراجعة الدولية.

وعليه وحتى تكون المهنة في تفاعل دائم من تلك التطورات يجب أن يتوفر في برنامج التعليم والتدريب المهني ما يلي:

- ❖ أن تكون برامج التعليم المهني المستمر مؤطرة من قبل أقسام المحاسبة؛
- ❖ أن تكون لهذه البرامج دور في تنمية القدرات العلمية للمراجع وذلك في عدة مجالات أهمها الإصدارات المحاسبية والمهنية الوطنية الحديثة والدولية ومداخل المراجعة الحديثة للحسابات مثل مدخل الأهمية النسبية وخطر المراجعة؛
- ❖ أن يكون هناك نظام وضوابط لالتزام مراجع الحسابات بالالتحاق بهذه البرامج كل فترة معينة؛
- ❖ أن يكون إشراف من قبل المنظمات المهنية لتدريب مستمر كل فترة وفق برامج مخططة ومهيكلة ومصممة بواسطة خبراء في الميدان؛
- ❖ أن يكون أسلوب وممارسة الارتقاء في الرتب داخل المكاتب المراجعة توفر المراجع على متابعة التعليم المستمر.

المطلب الثالث: تفعيل دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة في تنظيم رقابة المهنة

من المتفق عليه لا يمكن القول والاعتراف بوجود مهنة إلا إذا انتظم الممارسون لها في جمعيات أو منظمات مهنة من اجل التضافر والتعاون لتطوير وتحسين الممارسة المهنية.

وعليه وفي إطار إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق يجب على المنظمات المهنية:

- ❖ وضع معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ومراقبة الالتزام بها من قبل المهنيين من خلال برامج رقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق،إضافة إلى وضع نظم عقابية لكل من يتجاوز أو يخرج عن تطبيق تلك المعايير والتي من شانها دعم الكفاءة المهنية والاستقلال والتي تنعكس على اختياراته لمهام التدقيق على أساس قدرته على التنفيذ والالتزام بالمعايير، حيث يصبح مطالبا بتنفيذ المهام وفق معايير الأداء الموضوعة والتي على أساسها يتم قياس أدائه عليها وفق برامج رقابية من جهة ومن جهة أخرى سيؤدي إلى الارتفاع بمستوى الأداء

المهني إلى المستويات المتوقعة منه وبالتالي بلوغ رضا المستفيدين من خدمات التدقيق وكسب ثقتهم من جديد[1].

- ❖ العمل على التحسين المستمر لمعايير المحاسبة والتدقيق لمسايرة التغيرات ومعالجة القضايا المحاسبية والتدقيقية بما يتلاءم مع ظروف كل دولة؛
- ❖ التعاون مع المنظمات الدولية والعالمية في ظل العولمة المهنية، إضافة إلى تفعيل التعاون مع الجهات المحلية المهتمة بالمهنة مثل البورصات والبنك المركزي، وزارة المالية وغيرها...؛
- ❖ تنظيم المهنة والرقابة على أعضائها من خلال القيام بالبحوث والدراسات اللازمة للنهوض والارتقاء بمستوى المهنة ومستوى الممارسين لها، إضافة إلى وضع أنظمة رقابة الجودة وإعداد دستور للمهنة وتوقيع عقوبات على الأعضاء عند إخلالهم بالتزامهم المهني والأخلاقي؛
- ❖ إعادة تطوير وتنظيم المهنة لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين مما ينتج عنه زيادة الثقة على أن يتم الإعلام جيدا عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق؛
- ❖ رفع كفاءة المدققين وتطويرها باستمرار لرفع كفاءتهم المهنية بدءا من المرحلة التحضيرية كممارسة المهنة على مستوى الجامعات و المعاهد وصولا إلى مرحلة الممارسة العملية وهذا من خلال تحديد المعارف و المهارات و تطوير كفاءاتهم المهنية من خلال برامج التعليم المهني المستمر[2]؛
- ❖ القضاء على تسويق الرأي.

المطلب الرابع: دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات

من الأسباب الأساسية لوجود فجوة التوقعات في التدقيق هو عدم رضاء الجمهور عن ما يقدمه المدققون وتوقعهم لأمور كثيرة يريدون من المدقق الإفصاح عنها في تقريره وبعض هذه التوقعات معقولة وبالتالي تدخل في إطار فجوة الأداء وبعضها غير معقولة وبالتالي تدخل في إطار فجوة المعقولية ،ويتحدد ذلك حسب درجة إلمام المستخدمين بمهنة المراجعة ،ومع ذلك يجب الاعتراف بحق المستفيدين من خدمات التدقيق في تحديد مطالبهم

[1] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"،مرجع سبق ذكره،ص 383 .

[2] نور الدين مزياني,مرجع سبق ذكره,ص110

وتلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها وعليه يجب إعادة تحديد دور المراجع ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين ويكون ذلك بإتباع (3) خطوات:

- **الخطوة 1**: تحديد من هم المستفيدون من التقارير المالية وتقرير المراجع والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير؛
- **الخطوة 2**: الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة؛
- **الخطوة 3**: اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضييق الفجوة[1].

وعليه ومما سبق يمكن حصر مجمل توقعات مستخدمي القوائم المالية من المدقق ومن عملية المراجعة فيمايلي:

1. استقلالية مراجع الحسابات:

"يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يحافظ المراجع على استقلالية عند مزاولة عمله المهني، حيث يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة ويؤكد البعض على ذلك اعتبار أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاليته.

وقد سبق وان تطرقنا لمختلف التهديدات التي تهدد وتعرض استقلالية المراجع إلى الشك من قبل المستخدمين في الواقع العملي،وعلى اعتبار أن توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص محافظة مراجع الحسابات على استقلاليته عند أداء مهامه تعتبر معقولة ومن الضروري العمل على تحقيقها، و قد تطرقنا كذلك فيما سبق إلى سبل و وسائل تدعيم استقلالية المراجع والتي من شأنها تلبية توقعاتهم من جهة وتضيق فجوة التوقعات من جهة أخرى"[2].

2. مسؤولية المراجع على إعداد القوائم المالية:

" يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وهذا لا يتفق مع ما تضمنته معايير المراجعة الدولية (معيار المراجعة الدولي رقم (**700**) تقرير **مراجع الحسابات**

---

[1] يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**""، مرجع سبق ذكره،ص ص 385 -386.

[2] مقدم عبيرات و رشيدة خالدي،"**حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر** "،الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة،ورقلة،الجزائر،25 – 26 نوفمبر 2013 ،ص ص 171 - 172

عن القوائم المالية) حيث أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة وليس المراجع، أما أن الهدف من عملية المراجعة هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

ويتضح مما سبق أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وواجبات المراجع وفقا للمعايير المهنية، فيما يتعلق بالمسؤولية عن إعداد القوائم المالية وعليه تعتبر توقعات المستخدمين بهذا الخصوص غير معقولة وهذا راجع إلى جهلهم وعدم إلمامهم بأمور المراجعة جيدا"[1].

3. مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار (الإنذار المبكر عن تعثر الشركة وفشلها):

"يوجد اعتقاد لدى معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة وقدرتها على الاستمرار، ولذلك فانه ينظر إلى فشل المؤسسة مباشرة بعد الحصول على تقرير مراجعة نظيف على أنه فشل للمراجعة كذلك.

حيث يعتبر توصل المراجع لقرار بشأن الاستمرارية من أصعب الأمور التي يوجهها، فعلى الرغم من أن المعايير المهنية واستجابة لتوقعات المستخدمين أصبحت تنص على ضرورة قيام المراجع بتقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية محل المراجعة ،وهذا من خلال ما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (**570**) "**الاستمرارية**"وما جاء في نشرة معايير المراجعة رقم (**59**) الصادرة عام **1988**الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومع هذا قد تضمنت النشرة كذلك أن المراجع لا يعتبر مسؤول عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية كما أن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير المراجع لا يجب تفسيره على أنه يوفر تأكيد بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

ويتضح مما سبق أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وبين واجبات المراجع وفق المعايير المهنية بخصوص ما إذا كان تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ويمكن القول أن هذه التوقعات غير معقولة وأنه من المعقول بدلا عن ذلك أن يتوقعوا الإفصاح عن مدى تعرض المؤسسة

[1] مقدم عبيرات و رشيدة خالدي، مرجع سبق ذكره ،ص 173.

للمخاطر وعدم التأكد،كما يجب أن يكون المراجع واعيا ومدركا للتأثيرات الممكنة لتلك المخاطر على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط"[1].

4. مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش:

"تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنه من أكثر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة في معظم دول العالم على اعتبار أن الغش يمثل أكبر التهديدات التي تواجه الشركات في الوقت الحالي، ولهذا نجد تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص اعتقاد أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش وليس الهامة منها فقط، وهذا ما أسفرت عنه نتائج بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وعلى أساس تلك النتائج يؤكد الباحثون على أهمية وضرورة أن يتحمل المراجعون مسؤوليات أكبر لاكتشاف الغش، نظرا إلى أن المجتمع يتوقع منهم اكتشاف كل حالات الغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وقد جاء معيار المراجعة الدولي رقم (**240**)"**الغش والخطأ**"، والذي يتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش كمحاولة لتضييق فجوة التوقعات كما أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أصدر عام **1988** نشرة معايير المراجعة رقم (**53**) والتي تطلب من المراجعين تخطيط المراجعة بشكل جيد لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك،وفي ذلك اعتراف من جانب المنظمات المهنية لمعقولية هذه التوقعات ويبدو ذلك واضحا من خلال التحرك الملحوظ نحو الاعتراف ببعض المسؤوليات عن اكتشاف حالات الأخطاء والغش"[2].

5. مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

" تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء من المسؤوليات المهنية التي فرضتها ضرورة مواجهة فجوة التوقعات في المراجعة ،والتي لاقت اهتماما كبيرا من جانب الصحافة المالية وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمنظمات المهنية في منتصف التسعينيات نتيجة الرشاوي أو المدفوعات غير القانونية بواسطة الشركات الأمريكية، وقد ترتب عن ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسة الفساد

[1] مقدم عبيرات و رشيدة خالدي،مرجع سبق ذكره،ص 173 .

[2] مقدم عبيرات و رشيدة خالدي،المرجع السابق ،ص ص 174 – 175.

الأجنبيFCPA سنة **1977** الذي يحظر على أي مدير أو موظف أو مؤسسة مسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية التأثير عن طريق الفساد على المسؤولين الأجانب أو إجراء مدفوعات بهدف التأثير على إجراء رسمي أو قرار بهدف الحصول على بعض الأعمال،أو الاستمرار في الحصول عليها ، أو توجيهها لجنة محددة، وقد تم تعديله هذا القانون في عام **1988** بحيث أصبحت المؤسسات غير مسؤولة عن المدفوعات غير القانونية التي تتم بواسطة ممثليها ما لم يكن لديها معرفة بها.

وقد جاء معيار المراجعة الدولي رقم (**250**)"**العناية بالقوانين والأنظمة عند تدقيق التقارير المالية**"والذي يتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية، كما اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام **1988** نشرة معايير المراجعة رقم (**54**) والتي تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير هام مباشر وهام على القوائم المالية، والتي تتطلب تخطيط المراجعة بحيث توفر تأكيد معقول لاكتشاف تلك التصرفات، أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فان إجراءات المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة عموما لا توفر ضمان لإمكانية اكتشافها حيث أنها لا تتضمن إجراءات تصمم خصيصا لاكتشاف تلك التصرفات، ومع ذلك يجب أن يكون المراجع واعيا ومدركا لإمكانية حدوث تلك التصرفات.

ومما سبق يمكن استخلاص أن توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص اكتشاف التصرفات الغير قانونية من طرف المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة هي توقعات معقولة، فرغم أهمية أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيض إمكانية ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى زيادة إمكانية اكتشافها في حالة ارتكابها، فانه من الضروري واستجابة لتلك التوقعات توسيع نطاق مسؤوليات المراجعين بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية"[1].

وحسب نموذج porter 1993[2] يمكن تحديد 3 أنواع من توقعات المستفيدين و هي:

❖ **توقعات ثم ذكرها ضمن المعايير الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة**:لكن المدققين لم يتخذوها على الوجه الأمثل إهمالا منهم ويمكن علاج ذلك بإيجاد ضوابط سلوكية لإهمال المدققين وأما ناتج عن

[1] مقدم عبيرات و رشيدة خالدي، مرجع سبق ذكره ،ص ص 175 – 176.

[2] العيساوي مفيدة و حمادي سمية،مرجع سبق ذكره ،ص ص 27 –28.

انخفاض الكفاءة المهنية للمدققين وهو ما يمكن تداركه من تضمين معايير الأداء المهني للمدققين متطلبات التدريب والتعليم المستمر

- **توقعات لم يتم ذكرها ضمن المعايير الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة:** وبالتالي فهي توقعات تتعلق بفجوة المعايير ويمكن معالجتها من خلال إصدار معايير تشتمل التوقعات المعقولة التي لم يتم التطرق إليها سابقا وهدا لابد أن يقود في النهاية توسيع المدقق وبالتالي يجب إعادة النظر في تحديد المسؤوليات ودور المدقق الخارجي
- **توقعات ناتجة عن مبالغة مستخدمي التقارير المالية:** ويمكن الحد من هده التوقعات عن طريق زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى المستخدمين للقوائم المالية فكلما ارتفع مستوى الوعي والثقافة لمستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة والتدقيق ومعرفة التحليلات الاستثمارية قلت احتمالية مطالبتهم من المدقق تأكيدات أعلى وبالتالي فهي لا تعتبر توقعات معقولة.

المطلب الخامس:تنمية وتفعيل البعدين التعليمي والاتصالي في بيئة التدقيق

يرتكز هذا المدخل على أساس أن السبب الأساسي في وجود فجوة التوقعات هو عدم وعي المستخدمين لتقارير المراجعة بطبيعة عمل المراجع و مسؤولياته،و من ثم فمن أجل تضييق فجوة التوقعات يجب توعية هؤلاء المستفيدين و إعلامهم بالدور الذي يقوم به المراجع في المجتمع و حدود واجباته و مسؤولياته المهنية،و يجب أن يشتمل هذا الإعلام أن هناك أمور هي من عمل المراجع و من صميم اختصاصه،و هناك أمور هي من اختصاص الإدارة و لهذا يجب عدم الخلط بين ما يقوم به المراجع ما تقوم به الإدارة، و هذا يتطلب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح التوقعات غير المعقولة[1] و الحد من المغالاة فيها،و يمكن أن يتحقق ذلك من خلال إحدى الوسائل التالية:

1–تقرير الإدارة:

يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية بأن إعداد القوائم المالية هي مسؤولية المراجع،في حين أن هذه المسؤولية تقع على عاتق الإدارة وفي سبيل تصحيح هذا الاعتقاد كان لابد من تحسين عملية الاتصال معهم لإزالة

[1] ليندة صولي،"**أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي و مستخدمي القوائم المالية**"، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير،تخصص تدقيق محاسبي،2014 ،ص41 .

سوء الفهم هذا من أذهانهم،وقد اهتمت بذلك الجهات المهنية و العلمية و بذلت جهود كبيرة في سبيل تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية و إلزام الإدارة بإعداد تقرير تقر فيه بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية.

فقد أوصت لجنة **Cohen** مجلس إدارة كل مؤسسة بأن يطلب من المدير المالي بها إعداد تقرير يقدم مع القوائم المالية يقر فيه بمسؤولية الإدارة عن إعداد تلك القوائم و يتضمن تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية واستجابة المؤسسة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع[1].

كما اقترحت لجنة **Rayan** أن يتضمن التقرير السنوي للمؤسسة تقرير الإدارة و التي تقر فيه بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية إلى جانب ذلك اقترحت اللجنة أن يتضمن التقرير مايلي[2]:

- ❖ الاعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية واختيار السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى المرتبطة بالإدارة؛
- ❖ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك الإرشادات المهنية؛
- ❖ مسؤولية الإدارة عن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ أن الإدارة مقتنعة بدرجة معقولة بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط للمستقبل القريب.

كما أشارت لجنة **Treadway** إلى ضرورة إخطار مستخدمي القوائم المالية بطريقة أفضل عن دور الإدارة في إعداد القوائم المالية، و أوصت بإعداد تقرير الإدارة الذي يجب أن يتضمن اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية[3].

أما معيار المراجعة الدولي رقم (**580**) الإقرارات الخطية فقد أكد أنه ينبغي على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية بشكل عادل و يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية،و أنها قد قامت بالموافقة على القوائم المالية و يستطيع المراجع الحصول على دليل اعتراف الإدارة بهذه

---

[1] جورج دانيال غالي،"**تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة**"،الدار الجامعية ،الاسكندرية،2001،ص 32 .

[2] سامي صبحي واكد،"**الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع**"،رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد و الادارة،قسم المحاسبة، السعودية،2003، ص ص 58-59.

[3] جورج دانيال غالي،نفس المرجع السابق، ص32 .

المسؤولية و بالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة و الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار كتابي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية ، و في حال رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق المراجعة و على المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي ،كما ينبغي عليه في مثل هذه الحالات تقييم أي اعتماد سبق و أن تم على أساس إقرارات قدمت من الإدارة أثناء عملية المراجعة و دراسة الاحتمالات الأخرى للرفض و التي يكون لها تأثيرا إضافيا على تقرير المراجع[1].

2-تقرير المراجع:

يعتبر تقرير المراجع هو وسيلة الاتصال الأساسية بين مستخدمي القوائم المالية و المراجعين،ويضفي هذا التقرير الثقة و المصداقية للقوائم المالية،و يمثل خلاصة ماتوصل إليه المراجع من عمله،وبناءا على هذا التقرير يتخذ العديد من القرارات ،و يرى البعض من الباحثين أن تقارير المراجعة الحالية تعتبر وسيلة اتصال غير جيدة Poor Medium of Communicationحيث هناك اعتقاد لمستخدمي القوائم المالية أن المراجعين يستخدمون تقارير المراجعة كوسيلة لحماية أنفسهم ضد أي مخاطر مستقبلية [2]،لذلك قدمت العديد من الاقتراحات و التوصيات بخصوص استخدام تقارير المراجعة في تحسين الاتصال بين المراجعين و مستخدمي القوائم المالية.

و نظرا لأهمية تقرير المراجع و الدور المنوط به، فقد أصدرت العديد من الجمعيات و المنظمات المهنية المعايير المتتالية المتصلة بإعداد هذا التقرير و محتواه، كما أصدرت أيضا النماذج التي يمكن أن يسترشد بها المراجعون حين إعدادهم لتقارير المراجعة[3].

---

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،مرجع سبق ذكره،ص 92-93.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،نفس المرجع السابق ،ص 93 .

[33] جورج دانيال غالي،"**تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة**"،الدار الجامعية ،الاسكندرية،2001،ص 32.

[3] سامي صبحي واكد،"**الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و طبيعة عمل المراجع**"، رسالة ماجستير،جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد و الادارة،قسم المحاسبة، السعودية،2003، ص ص 58-59.

[3] جورج دانيال غالي،نفس المرجع السابق، ص32 .

"ففي عام**1983**قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار الدليل رقم (**13**)بعنوان"**تقرير المدقق حول البيانات المالية**" حيث قدم من خلاله الإرشادات حول شكل ومحتوى التقرير الذي يتكون من فقرتين:

- **فقرة المقدمة**: التي تبين نطاق عملية التدقيق،وتفاصيل حول العملية والاختبارات التي تم إجراؤها وأدلة التدقيق المستخدمة؛
- **فقرة الرأي**:حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتيجة نشاط العميل ومركزه المالي.

أما عام**1988** أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تسع نشرات لمعايير المراجعة ومن ضمنها معيار التدقيق (**58**) أدت إلى تعديل تقرير المدقق وحددت المكونات الأساسية للتقرير النظيف وهي:

"الفقرة التمهيدية، فقرة النطاق،وأخيرا فقرة الرأي."

أما في عام **2002**صدرقانون Sarbanses_ Oxley الأمريكي،حيث تم بموجبه وضع مراقبة الحسابات في شركات المساهمة العامة وقد أسهب في شرح مسؤوليات الإدارة و دور المدقق في فحص مدى قيامها بمسؤولياتها اتجاه البيانات المالية و مدى تأثير ذلك على تقرير المدقق، و بناءا على ذلك أصبح المدقق مسؤولا عن تقييم و فعالية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك للمساهمين.

و في عام **2004**قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم(**700**)بعنوان "**تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها**"،بهدف وضع قواعد و توفير إرشادات حول شكل و محتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوبا بوضوح عن القوائم المالية ككل و كأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص و تقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات و يتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية و مدى اتفاقها مع القوانين السائدة.

أما في عام **2006** قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بإصدار تعديلات على معيار التدقيق الدولي رقم(**700**) بعنوان "**تقرير مدقق الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات**"،و بموجب هذه التعديلات أصبحت أهم محتويات تقرير المدقق الفقرات التالية:

❖ **المقدمة؛**

❖ **مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية** :و أهمها مسؤولياتها عن تصميم و تنفيذ نظام الرقابة الداخلية بما يضمن عرض عادل البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية ،و المسؤولية عن اختيار و تطبيق البيانات المحاسبية و عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف النشأة؛

❖ **فقرة مسؤولية المدقق**:و التي تتضمن الإشارة إلى أن عملية التدقيق تمت وفق المعايير الدولية للتدقيق في ظل الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة ،ثم الإشارة إلى الإجراءات التي تم على أساسها رأي المدقق بما فيها تقييم المخاطر و اختبارات التدقيق، كما تم استبدال عبارة **نتائج أعمالها** بعبارة **أدائها المالي**"[1].

ومما سبق يتضح لنا جليا جهود المنظمات المهنية من أجل تطوير تقرير المدقق وصياغته بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين وإزالة الغموض الذي يعتريه وهذا لأجل تحسين الاتصال بين المستخدمين و المراجعين.

3-تحسين الاتصال من خلال التعليم:

إن التعليم له أثر فعال على مدارك وتصورات مستخدمي القوائم المالية بخصوص دور ومسؤوليات المراجع بالإضافة إلى فهم معاني الرسالة التي يرسلها المراجع من خلال تقريره، كما أن التعليم يزيد من اعتقاد مستخدمي القوائم المالية في مصداقية هذه القوائم بعد مراجعتها ومما لا شك فيه أن للتعليم أثر فعال على تضييق فجوة التوقعات.

4 - تحسين الاتصال من خلال وسائل الإعلام و الندوات:

يجب تثقيف مستخدمي القوائم المالية حول عملية المراجعة ومسؤوليات المراجع وواجباته ومهامه ويستخدم هذا الإجراء للتقليل من فجوة التوقعات غير المعقولة وذلك من خلال بعض الوسائل المقترحة وهذا لتحسين الاتصال في بيئة التدقيق ونذكر منها على سبيل المثال[2]:

---

[1] ابراهيم محمد عتيق و محمد أحمد عتيق،"**أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل و الخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، 2016، ص 550.

[2] صبحي محمد حسني عبد الجليل،"**تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة– دراسة تحليلية–**"،مرجع سبق ذكره،ص 190.

❖ استخدام وسائل الإعلام المالي(صحافة مالية،برامج إذاعية، برامج تلفزيونية) لأن صوتها أكثر قوة وفاعلية من شكل وصياغة تقرير المراجع، وتملك تأثيرا كبيرا على توقعات المستخدمين لذلك يجب أن ينظر إليها بواسطة المهنة كوسيلة جيدة طالما يمكنها إيصال وجهة نظرها إلى مستخدمي القوائم المالية؛

❖ قيام المنظمات المهنية بالاتفاق مع الاتحاد العام للصناعات والاتحاد العام للغرف التجارية وهيئة سوق المال وحتى مع الجامعات بإقامة الندوات والملتقيات والمؤتمرات لتثقيف رجال المال والأعمال وحتى الطلبة المقبلون على هذه المهنة حول القوائم المالية وضوابط إعدادها وعملية مراجعتها والمعايير التي تحكمها والأهداف المتوخاة من ذلك وكيفية قراءتها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

المطلب السادس: دور آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات

تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة عامة على حماية و ضمان حقوق المساهمين و كافة الأطراف ذوى المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة من خلال أحكام الرقابة و السيطرة على أداء الشركة و نظرا لانتشار ظاهرة تعثر شركات المساهمة و تزايد حالات المخالفات المالية و المحاسبية في الشركات الكبيرة و عبر دول العالم و تورط مراجعي الحسابات في ذلك ساهم في اتساع فجوة التوقعات ،كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو الحل الأسرع،و تصنف آليات الحوكمة إلى[1]:

1-**آليات داخلية**:وتتمثل في:

❖ **المراجعة الداخلية**: وتمثل إحدى آليات حوكمة الشركات لضبط الأداء المالي والإداري وتعظيم قيمة الشركة والحد من المخاطر المالية والتشغيلية، و بناءا على ذلك يؤخذ المراجع الداخلي على عاتقه مهاما كثيرة فتماشيا مع قانون**Sarbanses_ Oxley** الصادر في عام **2002** أصبح من الضروري إنشاء قسم مراجعة داخلية لتمكين المؤسسات من إصدار إبلاغات مالية بفعالية أكبر من السابق، كما يجب على المراجعين الداخليين التركيز على المجالات المالية و أن يقوموا بتحليل المخاطر قبل موافقتهم على أي خطة مراجعة مزمع إنشاؤها.

[1] مفيدة بن عثمان،"**دور حوكمة المؤسسات فيتضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر**"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،العدد 06 ، جوان 2017 ،ص130.

❖ **لجنة المراجعة**: لقد أقرت عدة لجان عبر العالم ضرورة إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية كلجنة **Treadway** سنة **1987** و لجنة **Cadbury** سنة **1992** ، ولجنة **Blue RubbonCommitee** سنة **1999** ، ثم جاء قانون **Sarbanes_Oxley** سنة **2002** ليؤكد و يلزم المؤسسات على تشكيلها لما لها من دور في منع الانهيارات المالية في المستقبل و ذلك من خلال تأكيدها على أهمية إعداد القوائم المالية ، و أيضا دورهافي زيادة استقلالية المراجع الخارجي و الداخلي باعتبارها حلقة وصل بين المراجعة الخارجية و مجلس الإدارة.

2-**آليات خارجية**:وتتمثل في:

❖ **المراجع الخارجي**: لقد أصبح دور المراجع الخارجي جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من تعارض المصالح بين الملاك وإدارة المؤسسة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة الانحراف الأخلاقي في هذه المؤسسات.

وقد قدمت حوكمة الشركات في مبادئها ما يدفع باتجاه جودة المراجعة مما قد يساهم في تضييق فجوة التوقعات وهذا من خلال تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعمل على زيادة الثقة لدى المجتمع المالي.

كما أن وجود لجان المراجعة يلعب دورا فعالا في تحقيق التوازن بين المدقق الخارجي و الإدارة من جهة ، و زيادة مصداقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة من جهة أخرى و كل هذا في إطار الالتزام بالمهام الموكلة إليها و التي تتمثل في [1]:

❖ الإشراف والرقابة على مهمة إعداد القوائم المالية؛

❖ التوصية باختيار المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم مما يساهم في دعم واستقلالية وحياد المراجع الخارجي؛

❖ دعم وظيفة المراجعة الداخلية؛

❖ تقريب وجهات النظر بين المراجع الخارجي والإدارة و تضييق نواحي الاختلاف إلى أدنى حد ممكن دون المساس باستقلالية المراجع الخارجي.

[1] مقدم عبيرات،رشيدة خالدي،مرجع سبق ذكره،ص 179.

ويرى معظم الباحثين أن آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين حول أثر آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة تكمن في الآتي:

- ❖ يوجد ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة؛
- ❖ كثرة متغيرات فجوة التوقعات في بيئة المراجعة تأثرا بآليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل هي خلو القوائم المالية من البيانات المضللة الناتجة عن تلاعب الإدارة، واقلها مسؤولية مراقبي الحسابات اتجاه جميع المستخدمين للقوائم المالية؛
- ❖ يوجد ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبي الحسابات وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة؛
- ❖ إن أكثر متغيرات فجوة التوقعات في بيئة المراجعة تأثرا بآليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبي الحسابات هي درجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات، وأقلها مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه جميع المستخدمين للقوائم المالية.

يحقق إتباع آليات حوكمة الشركات قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرارات اعتمادا على التقارير المالية التي أعدت وفقا لآليات حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل:

مثلما تعددت الدراسات والأبحاث حول تحديد مفهوم محدد لفجوة التوقعات وكذلك اختلافهم في تحديد مكوناتها اختلفوا أيضا في تحديد العوامل المسببة لوجودها وتعددت أسباب الفجوة بتعد الدراسات التي تناولتها.

ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أسباب فجوة التوقعات والتي تمثلت في "الشك في استقلالية المدقق الخارجي،نقص الكفاءة المهنية للمدقق،انخفاض جودة الأداء في التدقيق، قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق،عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته وأخيرا قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مسايرة التغيرات في المجتمع".

وما يمكن ملاحظته هنا الترابط والتداخل بين هذه الأسباب على اعتبار أن أحدها سبب ونتيجة في نفس الوقت للآخر، فمثلا انخفاض جودة الأداء المهني قد يكون سببه ضعف الاستقلال كما قد يؤدي نقص جودة الأداء إلى الضعف والشك في استقلالية المدقق،كما أن عدم التحديد الواضح لبعض المفاهيم في مهنة التدقيق يدل على عمق فجوة التوقعات واتساعها المستمر.

إضافة إلى ما سبق ذكره كان لابد من التطرق إلى السبل التي تؤدي إلى علاج و تضييق فجوة التوقعات في التدقيق و خلصنا إلى نتيجة مفادها أن أفضل طرق العلاج هي تحديد سبل الحد من تأثير كل سبب من أسبابها والذي سيساهم حتما في تضييق الفجوة ،فكان علاج الشك في الاستقلال هو دعمه من خلال "تكوين لجان التدقيق على مستوي الشركات ،التغيير الإلزامي للمدقق،أداء الخدمات الاستشارية، إنشاء منظمة مهنية مستقلة تسهر على تنظيم هذه المهنة و وضع معايير يسير على خطاها المهنيون، تحديد نسبة حجم الأتعاب المدفوعة من طرف عميل التدقيق إضافة إلى منع العلاقات الشخصية أو المالية، المباشرة منها أو غير المباشرة بينه و بين عميله "،أما في ما يخص نقص الكفاءة المهنية فكان السبيل هو "تحسين و رفع مستوي تلك الكفاءة من خلال تحديد التأهيل العلمي و العملي اللازم لممارسة المهنة كخطوة أولى، أما الحرص على التعليم و التدريب المهني المستمر خلال مزاولة المهنة يعتبر الخطوة الثانية لتحقيق ذلك"،إضافة إلى تفعيل دور المنظمات المهنية في الرقابة على المهنة،دون أن نهمل دراسة توقعات المجتمع المالي والسعي لتلبية تلك التوقعات المعقولة منها، و في ما يخص التوقعات اللامعقولة جاء سبيل تنمية البعدين التعليمي و الاتصالي في بيئة التدقيق حلا للحد من المغالاة فيها، دون أن ننسى تفعيل دور آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات كآخر سبيل من سبل علاج الفجوة التي تطرقنا إليها في التدقيق .

الفصل الثالث

أمام ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة، وكذلك يضمن صدق ومصداقية المعلومات، فكان ميلاد مهنة محافظ الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، ومن هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أعطته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا الجزائري، حيث أن وجود محافظ حسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، إذ أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

ومن أجل التعرف على بيئة التدقيق في الجزائر، القوانين والهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة محافظ الحسابات قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث معنونة كالتالي:

- المبحث الأول:تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؛
- المبحث الثاني:محافظ الحسابات في الجزائر؛
- المبحث الثالث: معايير العمل المهنية،خصائص وثقافة التدقيق في الجزائر.

المبحث الأول:تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

نظرا لأهمية مهنة التدقيق حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار القانوني للتدقيق في الجزائر، ومن أجل توضيح أكثر تطرقنا إلى الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر،كما تناولنا النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر و في الأخير ارتأينا أن ننوه عن شروط ممارسة هذه المهنة.

المطلب الأول:الهيئات المشرفة على التدقيق بالجزائر

سنتناول في هذا المطلب الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق وذلك حسب التشريع الجزائري.

1- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تأسست المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون **08/91** المؤرخ في **1991/04/27**، بحيث نصت المادة الخامسة من قانون **08/91**على أن " تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، و يحدد تشكيل المنظمة و صلاحيتها و قواعد سيرها عن طريق التنظيم"[1] .

المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين جهاز مهني يكلف في إطار القانون بما يلي:[2]

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائه و استقلاليتهم ؛[3]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 20،المادة ا 05.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،رقم 20، المادة 09 و10و 11 .

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،رقم 20، المادة 10-11.

- ❖ إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة المنصوص عليه في المادة **05** أعلاه؛
- ❖ يقدم مساعدته لأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المتخصصة في الميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
- ❖ يمثل مصالح المهنة تجاه السلطات المتخصصة وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- ❖ يعد ويدقق وينشر قائمة الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- ❖ تتأكد من النوعية المهنية والتقنية وللأشغال المنجزة من طرف أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- ❖ تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

2-مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تأسسمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم **20/92** المؤرخ في **1992/01/13**، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و يضبط اختصاصاته و قواعد عمله[1].

وتتمثل اختصاصات المجلس في:

- ❖ حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- ❖ تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة،
- ❖ إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- ❖ الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- ❖ السهر على احترام جميع أعضاء النقابة لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
- ❖ تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- ❖ إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبطة بحياة المؤسسة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 03،لسنة 1992، ص ص82-83.

- ❖ المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها،والإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات؛
- ❖ المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- ❖ القيام بتعميم نتائج الأعمال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

3-المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم **96/318** المؤرخ في **1996/09/25** و طبقا للمادة **02** من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك و مهني مشترك و يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها، و بهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو طلب من الوزير المكلف بالمالية[1].

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي:

- ❖ يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعميمها؛
- ❖ ينجز أو يكلف من ينجز الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة؛
- ❖ يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- ❖ يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- ❖ يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- ❖ يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ❖ ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ❖ ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدها في المادة السادسة (**06**) من نفس المرسوم والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله، أما تشكيلته فهي:

1) الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 56 بتاريخ 1996/09/25، ص 18.

2) ممثل الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة في الجزائر يمكن حصرها فيما يلي:[1]

1-الأمررقم 71-82 المؤرخ في 1797/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي: الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين الخبراء، أما بخصوص محافظ الحسابات فاعهد بها للمفتشية العامة للمالية (**IGF**) مديرية تابعة لوزارة المالية.

2-الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

3- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة: من أجل إرسالآليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير، بادرت السلطات سنة **1980**إلى إصدار هذا القانون، حيث نصت المادة الخامسة منه على: " يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، و يتم التحقق من دقتها و صحتها و نزاهتها ".

4- القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد: سبق و أن ذكرنا أن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت فرغا و غيابا كبيرين في الفترة الممتدة من **1962**إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي و إعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا و صلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم **88-01** المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها و نالت استقلاليتها المالية و أصبحت خاضعة لأحكام و قواعد القانون التجاري و أصبحت معرضة للإفلاس و التصفية، مما تطلب ضرورة تدقيق حساباتها و المصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين، فمن أجل ذلك تم إصدار القانون **91-08** المنظم لمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و هذا سنة **1991**، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث

[1] جمال عمورة، " **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)**"، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)،التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011، ص ص 05-07.

تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و أصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، و هي بذلك قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة إلا و هو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة التدقيق كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

5- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 :إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

6- تحديد أتعاب محافظي الحسابات: عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في **1994/11/07**والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الذي تم تعديله سنة **2006**.

7-إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة:من خلال المرسوم التنفيذي رقم **96-136**المؤرخ في **1996/4/15**.

8-إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم **96-318** المؤرخ **1996/09/25**.

9-المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996: كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

10- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20(إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).

11- قرار مؤرخ في 1998/03/28: يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

12- قرارا مؤرخ في 1999/03/24: الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

13-المرسوم التنفيذي رقم 01-421: المؤرخ في **2001/12/20** المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم **92-20** الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

14- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29: المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي التي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم **91-08**، وأهم ماجاء به هذا القانون مايلي:

- ❖ إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد و المعايرة المحاسبة و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية (المادة **04** من القانون **10-01**)؛[1]
- ❖ إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة (المادة **05** من القانون **10-01**):[2]
  - لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية (Une commission de normalisation des pratiques comptables et desdiligences professionnelles) .
  - لجنة الاعتماد.(une commissiond'agrément)
  - لجنة التكوين(Une commission de formation) .
  - لجنة التأديب والتحكيم(Une commission de discipline et d'arbitrage) .
  - لجنة مراقبة النوعية(une commission de contrôle de qualité) .
- ❖ تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها (المادة **08** من القانون**10-01**)؛
- ❖ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة **08** من القانون **10-01**)؛
- ❖ الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:(المادة **14** من القانون **10-01**):
  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين(l'ordre national des experts comptables).
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (la chambre nationale des CAC).

[1] جمال عمورة، مرجع سبق ذكره، ص ص 07-08.

[2] جمال عمورة، نفس المرجع السابق، ص 08.

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (l'organisation des comptables agrées).

❖ كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي: (المادة**25** من القانون **10-01**)

- تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة؛
- تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية؛
- تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجرا؛
- تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية؛
- تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.

❖ كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة، حيث ركزت المادة **26** من القانون رقم **10-01** على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك، على أساس دفتر الشروط ((cahier des charge.

❖ تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب التدقيق عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة)، وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد**30**، **46**، **47**، **48** و**49** من القانون (01-**10**).

❖ تحديد مجال وأساليب سير عملية التدقيق القانونية المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة**35** من القانون **10-01**).

❖ تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.

المطلب الثالث:شروط العامة لمزاولة مهنة التدقيق في الجزائر

جاء القانون**10-01** من أجل أن يرسم مسار أو طريق الذي يمكن أن ينتهجه مدقق الحسابات أثناء ممارسته لمهنة التدقيق، حيث نصت المادة **02** من قانون **10-01** أنه "يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت مسؤوليته مهنة تدقيق الحسابات اذا توفرت فيه الشروط و المقاييس المنصوص عليها

في هذا القانون"[1]،وتأكيدا لما جاء في هذه المادة فقد أورد القانون شروط و كيفيات ممارسة المهنة المراجعة لدى الشخص طبيعي ، و هي كما نصت عليها المادة 08 من هذا القانون تتمثل الشروط العامة في ما يلي[2]:

1. أن يكون جزائري الجنسية ؛
2. أن يكون حائز الشهادة الجزائرية أو شهادة معترف بمعادلتها؛
3. ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. أن لا يكون قد أصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلفة بشرف المهنة؛
5. أن سكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
6. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الاتية:" أسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد ".

و بصدور القانون **10-01** أصبح من الممكن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو مجمعات ذات منفعة مشتركة، بشرط أن يحمل جميع الشركات الجنسية الجزائرية[3].

لقد بين قانون **10-01** شروط اعتماد الشركات لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر كما يلي:

1. جاء في مضمون المادتين **48** و **50**أنه لتكوين شركة محافظة الحسابات في شكل شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات، فانه يشترط أن يكون ثلثي الشركاء مسجلين بصفة فردية في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و يمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال، أن يكون الثلث الاخر من شركاء من غير المعتمد و غير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية و حاملا شهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة.

بالإضافة الى الشروط أعلاه يجب أن تتوفر أيضا مجموعة من الشروط و المتمثلة في الآتي[1]:

---

[1] القانون 10-01، المؤرخ في 2010/07/11، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، عدد 42، 2010، المادة 08، ص 05.

[2] نفس المرجع السابق،المادة 08، ص 05.

[3] نفس المرجع السابق، المادة 46، ص 09.

- ❖ أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- ❖ أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- ❖ أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية اما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وأما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- ❖ أن تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- ❖ أن يمتلك مساهمات مالية في مؤسسات الصناعية والتجارية أو الزراعية أو البنكية أو المدنية.
- ❖ غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأحد مساهمة.

2. أما عندما يختار محافظ الحسابات أخد شكل الشركة المدنية، وهذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء الغرفة الوطنية. إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي أن يساهم، نظرا لتأهيلهم في تحقيق هدف الشركة المدنية حتى و لو كان هؤلاء الشركاء غير مسجلين في الجدول في حدود ربع الشركاء، شرط أن يكونوا جزائري الجنسية[2].

المبحث الثاني:محافظ الحسابات في الجزائر

ان نجاح عملية التدقيق يتوقف على الشخص المكلف بعملية التدقيق، فهي تتركز بالاساس عليه وذلك من خلال السلطة المخولة له من قبل ادارة المنشأة محل التدقيق ، التي تخول له القيام بمهام داخل المنشأة والتي تتركز أساسا على نجاعة النظام المحاسبي لها، و ذلك خلال كشف جميع الأخطاء والغش الواردة في النظام المحاسبي وهذا من أجل إنجاح مهمة محافظ الحسابات.

ومن أجل هذا تنولنا في هذ المبحث عموميات حول محافظ الحساباتالمتمثل في تعريفه،كيفية تعيينه، عزله،و تحديد أتعابه بالاضافة الى حقوقه وواجباته،مهامه و مسؤولياته.

المطلب الاول: تعريف محافظ الحساباتفي الجزائر،كيفية تعينه ،عزله،و تحديد أتعابه

1-تعريف محافظ الحسابات في الجزائر:

[1]نفس المرجع السابق، المادة 51، ص 09.

[2]القانون 10-01،مرجع سبق ذكره ، المادة 52، ص 9.

"يعد محافظ حسابات،في مفهوم القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها "[1].

2-كيفية تعيين وعزلمحافظ الحسابات في الجزائر:

يتم تعيين محافظ الحسابات في الشركات والهيئات حسب نوع المراجعة المنوط القيام بها، إذا كانت المراجعة قانونية فإن تعيينه يتم طبقا لأحكام القانون المنظم للمهنة،أما إذا كانت مراجعة تعاقدية فإن القانون لم يحدد أي شروط لأن ذلك يعود حسب العقد المبرم بين المراجع والشركة المعنية.

❖ **تعيين محافظ الحسابات:**

لقد أوضح القانون 10-01 شروط و كيفيات تعيين محافظ الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الشركات و الهيئات المنصوص عليها قانونيا،حيث يتعين على الجمعية العامة أو جهاز المكلف بالمداولات بتعيين محافظالحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد ثلاثة سنوات وفي حالة عدم المصادقة على الحسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المتخصص اقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات، وعندما تعين شركة أو هيئة ، شركة محافظ للحسابات يتصرف باسمها، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات ابلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه يصفه محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما، كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة[2].

كما يمكنها أيضا تعيين أكثر من محافظحسابات،وفي هذه الحالة فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

أما عن كيفية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط فقد حددها الرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي أوجب أن يعد مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل

[1] نفس المرجع السابق، المادة 22،ص 7.

[2] قانون 10-01، العدد 42، مرجع سبق ذكره، المواد (26، 27، 28، 29، 30، 38)، ص7-8.

أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات،إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة ،ويجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي:[1]

- عرض عن الهيئة أو الشركة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها مراجع الحسابات المنتهية عهدته؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية و التقنية.

❖ **عزلمحافظ الحسابات**: فيما يخص انهاء مهام المدقق، فانه يتم كما يلي:[2]

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة؛
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الاقل عسر رأس مال الشركات التي يلجأ اليها للادخار، أن يطلبوا من العدالة و بناء على سببي مبرر رفض المدقق أو المدققين الذين عينتهم الجمعية العامة؛
- في حالة حدوث خطأ أم مانع، فانه يجوز يناء على طلب من مجلس الاداة أو مجلس المدرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، انهاء مهام المدقق قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

و نلاحظ من هذه النصوص القانونية أن تعيين المدقق و عزله بصفة عامة هو من حقوق الجمعية العامة للمساهمين باعتباره وكيلا عنهم و المحافظ على أموالهم، و لايجوز تفويض مجلس ادارة الشركة في أمر تعيين و عزل المدقق، و ذلك لأن المدقق من المفروض أن يكون رقيبا على على مجلس الادارة فكيف يمارس وظيفة الرقابة على

[1] المرسوم التنفيذي رقم11-32، المؤرخ في 2011/11/27،يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 04،ص 24.

[2] الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 7-8-7.

الجهة التي تملك أمر تعيينه و عزله، كما منح المشرع ضمانا لاستقلالية المدقق يتمثل في عدم امكانية عزله من قبل الهياكل الادارية بالسركة يحرية، وانما أعطى هذا الحق للقضاء بناء على أسباب مشروعة تقدمها الادارة أو المساهمين.

❖ تحديد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر:

"ان أتعاب مدقق الحسابات في الجزائر ينظمها القانون بموجب القرار المؤرخ في **1994/11/07** و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المعدل سنة **2006**، في اطار مهام التدقيق العادي الذي تستند اليه طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما، ولا ينطبق سلم الأتعاب هذا على المهام الخاصة و المؤقتة التي يكلف بها مدقق الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين ونذكر منها:

- اندماج أو انفصال المؤسسات؛
- انشاء شركات فرعية لاسهام جزئي في النشاط؛
- مهام مدقق ظرفية ومؤقتة؛
- أداء مهام خاصة لتدقيق الحسابات الشركات الحليفة (فرع أو مساهمة).[1]

و تتحدد الأتعاب في هذه المهام باتفاق مشترك بين مدقق الحسابات و المساهمين، كما لا يطبق أيضا الأتعاب المذكور على المؤسسات التابعة للأصناف التالية: [2]

- المؤسسات المتخصصة في القرض؛
- شركات الاستثمار؛
- شركات البورصة؛
- صناديق المساهمة؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

[1] قرار مؤرخ في 1994/11/07،**يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية، عدد 14، 1994، المادة 03.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 11.

ويحدد مبلغ الأتعاب بالنسبة لهذا الصنف من المؤسسات باتفاق مسترك بين مدقق الحسابات و الأجهزة المؤهلة في المؤسسة، حيث يبلغ مبلغ الأتعاب الى مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا.

طبقا للمادة الرابعة من القرار المذكور أعلاه، فان سلم أتعاب محافظي الحسابات يحدد على أساس ثلاثة عناصر و هي:

1. المجموعة الخام للميزانية السنوية خارج اعادة تقييم الاستثمارات (الاستثمارات التي أعيد تقييمها أو التي ستخضع لاعادة التقييم)،مع اضافة مجموعة نواتج الاستغلال ما عدا حساب تحويل الاستغلال؛
2. عدد الساعات الضروري المقدر لأداء المهمة و بالاعتماد على العنصر الأول؛
3. مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الثاني مضروبا في تكلفة الساعة المحدد ب **500** دج ابتداء من السنة المالية **1994***، و قد حدد الحد الأقى للأتعاب التي يمكن أن يحصل عليها محافظ الحسابات في المهمة العادية الى **2250000**دج و يطابق عدد ساعات قدرها **4500** ساعة عمل.

و لكن بعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة **2005** و الذي أصبح بموجبه الضركات ذات المسؤولية المحدودة و المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد معنية بتعيين محافظ حسابات للتصديق على حسابات المساهمة، فقد تم تعديل الأتعاب سنة **2006** بقرار من وزارة المالية، حيث تم تخفسض الحد الأدنى للأتعاب من **80000** دج الى **40000** دج مع بقاء الحد الأقصى و باقي الشرائح الأخرى دون تغيير.

و طبقا للمادة السادسة من القرار الصادر سنة **1994**، فان مبلغ الأتعاب يحدد كما يلي:

- عندما يكون محافظان للحسابات أو أكثر يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها، فان مبلغ أتعابهم يساوي مبلغ أتعاب محافظ حسابات واحد مع اضافة **20**%، و يتم قسمة المبلغ الاجمالي على عدد محافظي الحسابات؛
- عندما يكون محافظ أو أكثر للحسابات في مؤسسة فرعية فهم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم **70**% من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

أما فيما يخص طريقة دفع أتعاب محافظي الحسابات عن مهامه العادية، فانها تتم بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:[1]

[1] قرار مؤرخ في 1994/11/07 **يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، مرجع سبق ذكره، المادة 08.

1. **30**% عند بداية الأعمال؛
2. **20**% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛
3. **30**% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتقرير المصادقة على الحسابات؛
4. **20**% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

اضافة الى الأتعاب التي يحصل عليها محافظ الحسابات و المحسوبة باستخدام سلم الأتعاب، يستفيد محافظ الحسابات من تعويض للمصاريف التي ينفقها في اطار المهام الموكلة اليه وفق ما تقتضيه العناية المهنية و برنامج العمل و ذلك كما يلي:[1]

1) ترد مصاريف النقل بناء على تقديم الوثائق المبررة، و في حالة استعمال السيارة الشخصية ترد المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره **03** دج عن الكيلومتر الواحد؛

2) ترد مصاريف الايواء و الاطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرهما بوسائلها الخاصة بناءا على الوثائق المبررة في حدود ما يأتي:

أ. **1500**دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد؛

ب. **80**% من مجموع الساعات المخصصة للمهمة.

و نشير أن المشرع الجزائري ربط تعويض المصاريف أعلاه بالحالات التي يبررها القانون و هي بعد المسافة التي تفوق **50** كلم بين مركز المراقبة و مقر محافظ الحسابات.

و الشيء الملاحظ على سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر، أنه لم يتغير منذ صدوره سنة **1994** ماعدا ما تعلق باضافة الشريحة المتعلقة بالحد الأدنى للأتعاب عندما أضيفت الشركات ذات المسؤولية المحدودة ضمن الشركات و الهيات المعنية بالتصديق على حساباتها السنوية من طرف محافظي الحسابات، كما أن سعر الساعة المحدد ب **500**دج لم يتغير كذلك"[2].

المطلب الثاني:حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر

[1] نفس المرجع السابق، المادة 09.

[2] نور الهدى مقيمح،"**واقع تطبيق معايير التدقيق الدوليةفي البيئة الجزائرية (ISA)**"،مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة،مراقبة وتدقيق،2017،ص ص 111-114.

حتى يستطيع المحافظ أداء عمله بكفاءة و فعالية ينبغي أن يكون على دراية تامةبكل ماله من حقوق و واجبات.

1- حقوق محافظ الحسابات:يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسة لمحافظ الحسابات في:

- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يكلف من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومة تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها او مؤسسات اخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل **6** اشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على اساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته ؛
- تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية؛[1]
- يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه ان يلتزم باشعار مسبق مدته 3 اشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات ؛
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.

[1] قانون 10-01، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص8 .

2- واجبات محافظ الحسابات: تتمثل فيما يجب أن يقوم المحافظ به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج التدقيق على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، من أهم هذه الواجبات ما يلي :[1]

- ❖ يجب عليه أن يقوم بفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها؛
- ❖ يجب على محافظالحساباتالتحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفنية؛
- ❖ يجب علىمحافظالحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة؛
- ❖ يجب على محافظالحساباتشأن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي :
  - معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛
  - عدم الوقوع في الأخطاء التي تم اكتشافها؛
  - حسن يسر العمل في أقسام وادارات الشركة.
- ❖ يجبعلى محافظالحسابات التأكد الى جانب الفحص والتدقيق الدفاتر أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة ، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛
- ❖ يجب على محافظالحساباتأثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن ومن امثلة هذه القواعد ما يلي :
  - تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية؛
  - احتساب اهتلاك لهذه الأصول القابلة الاهتلاك وفقا للطرق والمعدلات المعمول بها في الشركة؛
  - ثبات طرق تقييم المخزون السلعي؛
  - على محافظ الحسابات فحص قائمة الدخل للتحقق من أنه يظهر النتيجة لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية؛

[1] امين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**،الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر، 2005، ص 68.

- يجب على محافظ الحسابات فحص قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الاصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية؛
- يجب على محافظ الحساباتأن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره[1].

المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات

1 –مهام محافظ الحسابات:

حددت مهام محافظ الحسابات في المادة 23 من القانون 10-01الصادر في 29 جوان 2010 كمايلي:[2]

- ❖ يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة،وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، وبين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اضطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة أو الهيئة.

2 –مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر:

[1] امين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[2] القانون 10-01، العدد 42، مرجع سبق ذكره،المادة23 ،ص7 .

لاشك في أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله العديد من المسؤوليات،فقد حمل المشرع الجزائري مراجع الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا لهذا القانون و هي:" **مسؤولية مدنية،جزائية،انضباطية أو تأديبية**،حيث جاء في مضمون المادة 59 من القانون 10-01 [1]"على أن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

❖ **المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في الجزائر:**

"يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي يشترك فيها،إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفة هو أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليه وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[2].

❖ **المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر:**

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[3].

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج،و في حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة،و تتضاعف الغرامة لتصبح ما بين1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج[4].

❖ **المسؤولية الانضباطية(تأديبية) لمحافظ الحسابات في الجزائر:**[5]

[1] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 59 ،ص 10.
[2] نفس المرجع السابق، المادة 61 ،ص 10
[3] نفس المرجع السابق، المادة 62 ،ص 10.
[4] نفس المرجع السابق، المادة 73 ،ص 12.
[5] نفس المرجع السابق، المادة 63 ،ص 10.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل في العقوبات التأديبية التي يمكن اتخادها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب النهائي من الجدول.

ويبقى لمراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها.

المبحث الثالث: معايير العمل المهنية،خصائص وثقافة التدقيق في الجزائر

المطلب الأول:معايير الأداء المهني في الجزائر

بقرار من وزير الاقتصاد رقم **94/02/SPM/103** بتاريخ **1994/02/02** تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها، و على مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، تنقيحها أو إثرائها حسب ما تقتضيه الظروف و تطوير تقنيات المحاسبة و تتمثل فيما يلي: [1]

1- قبول المهمة بداية العمل: على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- ❖ سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- ❖ عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- ❖ التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسئولي المؤسسة التي سيراقبها.

[1] سهام محمد السويد، "**دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر–دراسة ميدانية–**"، الدار الجامعية الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 120-121.

نقلا عن نور الهدى مقيمح ،"**واقع تطبيق معايير التدقيق الدوليةفي البيئة الجزائرية (ISA)**"،مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة،ص ص 104 -105.

2- ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي. فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3- التقارير: أكد المشرع الجزائري في القانون **08/91** على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق و تطابق المعلومات المحتوات في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات. فعلى المحافظ في كلتا المهمتين كتابة تقرير عام، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء ويوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

4-التصريح بالأعمال غير الشرعية: قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة. حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فانه يعرض "حسب المادة **715** مكرر الفقرة **10** من المرسوم **08/93**" لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة وسنوات وغرامة مالية تتراوح بين **20000** و **500000** دينار جزائري.

5- مسلك محافظ الحسابات:تبعا لمهام المراجع، فان على هذا الأخير انتهاج ثلاث مراحل للقيام بذلك:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، ولحصوله على معرفة عامة للمؤسسة؛
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مرحلة فحص الحسابات.

6- فحص الحسابات: وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين.

المطلب الثاني :معايير التدقيق الجزائرية NAA

تسعى الجزائر من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق إلى مواكبة الاقتصاد الدولي، محاولة بذلك شق طريق لنفسها من أجلا لانفتاح على العالم الخارجي للارتقاء بين الدول و تعتبر أول خطوة لها في هذا الطريق إصدارها مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بها و عددها 12 معيارا تم إصدارها على فترات متتالية من السنتين

الماضيتين بهدف إعطاء مصداقية أكثر في مجال التدقيق،وهذا في انتظار إصدار بقية المعايير على اعتبار أن عملية الإصدار ليست بالأمر السهل حتى إن كانت مجرد تبني لمعايير التدقيق الدولية فهذه العملية تقوم على مجموعة من الخطوات من أجل إصدار معيار كامل للتدقيق و تكييفه مع بيئة التدقيق الجزائرية و توفيرها لمتطلبات التطبيق و قد جاءت هذه الإصدارات على النحو التالي:

1-المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 [1]:والذي تضمن 4 من المعايير الجزائرية للتدقيق و هي كالتالي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210- اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق -:** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 -التأكيدات الخارجية-:** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560-الأحداث اللاحقة-:** يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 – التصريحات الكتابية-:** يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية،إضافة إلى الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

2-المقرر رقم 150 المؤرخ في 04فيفري 2017[2]:والذي تضمن هو الآخر4 من المعايير الجزائرية للتدقيق و هي كالتالي:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 210-505-560-580.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 150، المؤرخ في 04 فيفري 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 300-500-510-700.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300– تخطيط تدقيق الكشوف المالية–:** يدرس المعيار الجزائري للتدقيق 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص هذا المعيار الدقيقات المتكررة تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخدها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 –العناصر المقنعة–:** يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. إضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510–مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"–:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 – تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية–:** يعالج هذا المعيار مايلي:"التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية،شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

3–المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017[1]:والذي تضمن بدوره 4 من المعايير الجزائرية للتدقيق و هي كالتالي:

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 – الإجراءات التحليلية–:** يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها،إضافة إلى إلزامية أداء التدقيق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 –استمرارية الاستغلال–:** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 – استخدام أعمال المدققين الداخليين–** : يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 520-570-610-620.

لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315 "التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه."،أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته ،ولا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 – استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق –**: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق ،إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير' و لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:"يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو ،أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو مم هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة و التدقيق ،و التي تمت معالجتها في المعيار 220 "مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية "،أو يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في مي٥ آخر غير المحاسبة و التدقيق ،تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد الكشوف المالية(خبير معين من طرف الإدارة)،التي تمت معالجتها في المعيار 500 " العناصر المقنعة".

المطلب الثالث:خصائص وثقافة بيئة التدقيق في الجزائر

1) خصائص بيئة التدقيق في الجزائر:

في إطار سعي الجزائر نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال التوحيد المحاسبي والعمل بمعايير تدقيق تتلاءم والبيئة الجزائرية،إلا أنها تعرف عدد من العراقيل المصعبة لممارسة المهنية ومواكبة التطورات المهنية الحاصلة على مستوى العالمي وفيمايلي بعض من تلك العراقيل:

❖ **عراقيل قانونية إدارية**: تشتمل على:

- افتقار التشريعات الخاصة بالمهنة للوضوح والتفسير؛
- بطء وفراغ في التشريعات الخاصة بالمهنة ما يشكل عائق أمام ممارسيها؛
- عدم إشراك المهنيين في الإصلاحات المنتهجة للمهنة؛
- عدم وضوح وصرامة النصوص القانونية في مدى حماية المدقق من أي ضغوطات.

❖ **عراقيل مهنية**: نجد منها:

- ضعف الهياكل والآليات الضرورية لقيام المهنة، من قلة المكاتب وصغر حجمها؛

- قلة الدورات التكوينية والتعليمية للمدققين خاصة في الجانب التدقيقي الالكتروني؛
- اعتبار المهنة إلزام قانوني من قبل المؤسسات مع غيابها لدى المؤسسات صغيرة الحجم؛
- ضعف دور النقابة المهنية في تنمية كفاءة أعضاءها وعدالة التعيين؛
- مشكلة الأتعاب وازدواجية العمل؛
- قلة الإنتاج العلمي في الجزائر فيما يخص المهنة

❖ **عراقيل تخص المهنيين**: تمس الجانب الشخصي الأخلاقي لهم ك:

- الجمع بين التدقيق والخدمات الاستشارية ما يتعارض مع آداب وأخلاقيات المهنة؛
- المنافسة غير الشريفة بين المدققين؛
- تواطؤ وعدم حياد بعض المدققين في تعاملهم مع إدارة المؤسسات محل التدقيق؛
- تصريحات مضللة لخفض حجم الضرائب[1].

2) ثقافة التدقيق في الجزائر:

أحصت الجزائر خلال سنة 2017م ما يقارب 2 مليون متعامل اقتصادي (طبيعي، معنوي) مع نسبة 9 % من المجموع الإجمالي مؤسسات اقتصادية, والتي في اغلبها رغم احتوائها على رؤوس أموال معتبرة إلا أنها لا تهتم بالهياكل الرقابية وتعتبرها حتمية قانونية إذا ما أرادت الأخذ بها, مع العلم أن وجود مثل هذه الهياكل يضمن سلامة مراكزها المالية ويحفظ حقوق المساهمين والأصحاب ذات العلاقة, لهذا وجب الوقوف على إرساء ثقافة التدقيق لدى هذه المؤسسات ب:

❖ التوعية من خلال إفهام الإدارة للبيئة المحيطة وأهمية المراجعة في تعزيز أدائها؛

❖ التشخيص لكشف الاحتياجات بعد جمع وتحليل البيانات؛

❖ التخطيط والتنفيذ لتوجهات المراجعة وفق الأهداف المسطرة؛

❖ التقييم للتعديل وللإصلاح في الأنظمة الضعيفة[1].

[1] احمد حيرش و د.السعيد قاسمي, "**تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر, على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق –محافظي الحسابات– بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج**."، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية, جامعة بومرداس, الجزائر, 11-12افريل 2018م, ص ص152-154.

فإذا ما غيرت المؤسسات الاقتصادية نظرتها لعملية التدقيق تكون قد سايرت التطورات المهنية في هذا المجال و الذي عرف بالتدقيق على ثقافة المؤسسات الاقتصادية والتي تتجسد في قيمها التي تتبناها، جاء هذا نتيجة للوعي المتنامي بحقيقة أن الرقابة المباشرة لا تكفي بل لا بدمن إحلال رقابة ذاتية غير مباشرة نابعة من ثقافة المؤسسات لإحقاق الحوكمة الرشيدة[2].

خلاصة الفصل:

إن تنظيم هذه المهنة التدقيق يختلف من بلد إلى آخر وذلك حسب القانون الذي يسري في كل بلد، ومن أجل هذا ارتأينا أن نتطرق إلى حيثيات تنظيم هذه المهنة في الجزائر ومن أجل توضيح ذلك تطرقنا إلى الهيئات التي تقوم بتنظيم هذه المهنة وأهم النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر بالإضافة تكون الشروط العامة لمزاولتها في الجزائر.

وعلى اعتبار أن محافظ الحسابات هو ممثل هذه المهنة في الجزائر في ظل تحليه بالاستقلالية والحياد أردنا التعريف به في هذا الفصل والتنويه عنه من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

وفي الأخير ولتوضيح أكثر تطرقنا الى معايير العمل المهنيةبما فيها معايير التدقيق ال جزائرية التي تم اصدارها من طرف قانون المالية، وعلى محافظي الحسابات التقيد بها أثناء أدائهم للمهنة التدقيق.

---

[1] احمد حيرش و السعيد قاسمي،"**نحو بناء ثقافة التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر للحد من ممارسات الفساد المالي بالمؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة –**."، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33، جامعة الجلفة، الجزائر،2018، ص 88.

[2] نوي روبرت و نوتال كامي، "**التدقيق على الثقافة**."، مجلة المدقق الداخلي للشرق الاوسط،عدد ديسمبر 2014م، جمعية المدققين الداخليين، الامارات، ص 10.

الفصل الرابع

بعد تطرقنا في الجانب النظري لمختلف مكونات بحثنا و المتمثلة في نظرة عامة عن **أدبيات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق** ، تناولنا فيها المفاهيم الأساسية المتعلقة بالدراسة، و هذا في الفصل الأول بينما في الفصل الثاني تطرقنا **لأسباب، آثار و سبل تضييق فجوة التوقعات** ، وحاولنا فيه التطرق لهذه العناصر بنوع من التفصيل ، أما في الفصل الثالث ارتأينا الخوض في بيئة التدقيق بالجزائر، من خلال عرض الإطار القانوني لمهنة التدقيق و ممثلها (محافظ الحسابات) في الجزائر ،و بآخر هذا الفصل تناولنا معايير العمل المهنية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر إضافة إلى خصائص و ثقافة بيئة التدقيق الجزائرية.

وسعيا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بمحاولة إسقاط الجوانب السابقة في صورة تطبيقية، و ذلك بدراسة العينتين المعنيتين بفجوة التوقعات في التدقيق ، المهنيين"الخبراء المحاسبيين ومحافظو الحسابات" من جهة والمستخدمين للقوائم المالية "رؤساء مصالح المحاسبة، رؤساء مصالح منح القروض، المدققين الداخليين، مفتشو الضرائب" من جهة أخرى، أين قمنا باستخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات و المعلومات، و هذا بوضع مجموعة من الأسئلة ذات محاور تلامس بحثنا، وتساعدنا للإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذا البحث، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

- المبحث الأول:منهجية الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و معالجة بيانات الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عناصر الدراسة التي اخترت بناء على تلاؤمها مع الموضوع، المتمثلة في مجتمع الدراسة و العينة التي قمنا بتخصيصها، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة و الصعوبات التي عرقلت السير الحسن لها.

المطلب الأول:مجتمع الدراسة

قمنا باختيار مجتمع له القدرة على تقديم إجابات تقارب الواقع من خلال خبرتهم ومؤهلاتهم العملية والعلمية, فكان مجتمع دراستنا يتكون من عينتين: عينة المهنيين وعينة مستخدمي القوائم المالية.

الجدول (01-04):مكونات مجتمع الدراسة

العينتين	الدرجات
المهنيين	خبراء محاسبين, محافظي الحسابات
مستخدمي القوائم المالية	رؤساء مصالح المحاسبة, رؤساء مصالح منح القروض, المدققون الداخليون, مفتشو الضرائب

المصدر: من إعداد الطالبتين.

استهدفنا هاتين العينتين دون غيرهما كونهما الأقرب والأعرف بأسباب الفجوة وسبل تضييقها ومن ثم إمكانية تحديد حجمها في بيئة التدقيق الجزائرية، رغم أننا عالجنا موضوع قديم متجدد من المواضيع الحاصلة في بيئة التدقيق الدولية والمحلية خاصة.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

خصصت عينة الدراسة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من جهة المهنيين, ولرؤساء مصالح المحاسبة وكذا رؤساء مصالح منح القروض بالبنوك, مدققون داخليون ومفتشو الضرائب من جهة مستخدمي القوائم المالية الذين قاموا بالإجابة على الاستمارات, لم يحدد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الصلة مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل, فحاولت الطالبتين التوفيق فيما تم استرجاعه من استمارات والحصول على نسبة مقبولة عموما لآراء مجتمع الدراسة, استخدمنا الاستبيان الالكتروني بواسطة Google Formsوتوزيعه عبر البريد الالكتروني ما يضمن استرجاع سريع ودقيق للاستمارات, كما قمنا بتسليم مباشر شخصيا أو بواسطة الزملاء لعدد آخر من الاستمارات.

ويمثل الجدول الموالي حوصلة لهذا التوزيع:

الجدول رقم (02-04):الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات

البيان	المهنيين		مستخدمي القوائم المالية		الإجمالي	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
الاستمارات المجاب عنها	57	%100	56	%100	113	%100
الاستمارات الملغاة	--	%--	02	%03.6	02	%02
الاستمارات المقبولة	57	%100	54	%96.4	111	%98

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تشير نتائج الجدول (02-04) إلى أن عدد الاستمارات المجاب عنها إجمالا وصل ل113 استمارة, 57 استمارة للمهنيين و 56 استمارة لمستخدمي القوائم المالية، إذ تم قبول 111 استمارة أي مايعادل 98% من نسبة الإجمالية للاستمارات المجاب عنها، وهي نسبة تعتبر جيدة لدى الطالبتين من اجل استعمالها في دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

❖ **حدود الدراسة**: تتمثل في:

- **حدود مكانية**: نسعى من دراستنا إلى معرفة حجم الفجوة بين المهنيين ومستخدمي القوائم المالية وكذا مصادرها المؤثرة فيها ببيئة التدقيق الجزائرية، وعليه فمجال الدراسة حصر في الجمهورية الجزائرية، حيث شملت عدد من ولايات الوطن للحصول على كم معتبر من العينة لمصداقية أكبر.
- **حدود زمنية**: امتدت فترة الدراسة مابين 19 مارس 2018 إلى 15 ماي من نفس السنة.
- **حدود بشرية**: اشتملت الدراسة على مهنيين ذوي كفاءة علمية ومهنية مثلها في ذلك فئة مستخدمي القوائم المالية.
- **حدود موضوعية**: اهتمت الدراسة بالعوامل المؤثرة على أداء التدقيق ومن ثم خلق فجوة توقعات بين عينتي مجتمع الدراسة بما يتناسب مع بيئة التدقيق الجزائرية وهو ما يعطي دعم أكثر لدراستنا.

❖ **صعوبات الدراسة**: عرفنا في دراستنا صعوبات عدة رغم سعينا لتحصيل نتائج موضوعية والتي من أهمها:

- حداثة الموضوع وصعوبة إيصال فكرته للأفراد قليلي الاطلاع عليه.
- التماطل في الإجابة على الاستبيان رغم إلحاحنا الدائم عن مصير تلك الاستمارات.
- صعوبة الوصول لعينتي مجتمع الدراسة بسبب الفترة التي تم فيها توزيع الاستمارات.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان ومعالجة بيانات الدراسة الميدانية

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

1.جمع البيانات:اعتمدنا فيها على كل من الجانب النظري والميداني والمتمثلان في:

- **الجانب النظري:** قمنا في هذه الخطوة بمسح مبدئي لمختلف الدراسات السابقة في الموضوع والتدقيق في المنشورة منها حول فحوى دراستنا "فجوة التوقعات في بيئة التدقيق"، وهذا باستخدام جميع الوسائل المتاحة (مقالات، انترنيت، رسائل جامعية وكتب)، بالإضافة للمنشورات الرسمية والمداخلات في هذا الموضوع من أجل تقييم البيئة الحالية لمهنة التدقيق في الجزائر.
- **الجانب الميداني:**أما في هذه الخطوة فقد اعتمدنا على الاستبيان الذي يعتبر الأداة الرئيسية في جمع البيانات من الواقع والمتمثلة في آراء كل فئة على حدا، وقد احتوائه على مجموعة أسئلة قسمت حسب فرضيات الدراسة إلى ستة محاور،معتمدين على بساطة اللغة المستخدمة واستخدام عبارات مباشرة تتلاءم مع الواقع المهني في الجزائر.

2.ضبط الاستمارة النهائية:

بعد الإعداد الأولي للاستمارة من أجل استخدامها في جمع البيانات و المعلومات تم عرضها على الأستاذ المشرف من أجل اختبار منجيتها العلمية و مدى ملاءمتها لجمع البيانات، وبعد ذلك و كبداية لعملية ضبط الاستمارة النهائية قمنا بتوزيعها على عينة من (أساتذة مختصين في التدقيق ومحافظي حسابات) من أجل تحكيمها ومعرفة قدرة أفراد العينتين على الإجابة، أين طلب منهم إبداء رأيهم في فقراتها فيما إذا كانت تتطلب تعديلا، إضافة أو حذف،وبناءا علي تعليقاتهم تم تعديل بعض الفقرات وحذف البعض الآخر.

وبهدف التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات تم العمل بمقياس ليكارت الثلاثي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-04) :يوضح مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3

المصدر: من اعداد الطالبتين.

ومن ثم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأوزان للاستفادة منه عند تحليل النتائج، وهذا بإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وتم حساب المتوسط المرجح ليكارت الثلاثي بإتباع الخطوات التالية:

- ❖ حساب المدى والذي يساوي أعلى درجة في مقياس **3** ناقص أدنى درجة في المقياس **1** وعليه:
  المدى= **3-1=2**؛
- ❖ حساب طول المدى والذي يكون بالعلاقة التالية:

  طول المدى= المدى/ عدد الدرجات= **2/3= 0.66**؛

- ❖ إضافة العدد **0.6**إلى أقل درجة في المقياس أي **-01-** وهذا من أجل وضع الحد الأعلى، وكانت الحدود الباقية كما هو موضح في الجدول:

رقم (04-04):معايير تحديد الاتجاه ليكارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3
فئة المتوسط الحسابي	(1-1.66)	(1.67-2.33)	(2.34-3)
مستوى الفجوة (%)	(% 33.33-%55.33)	(% 55.34-%77.66)	(% 77.67-%100)
الدرجة الوصفية	منعدمة	محدودة	معتبرة

3 .الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات

نسعى من وراء هذا المطلب إلى إبراز الأساليب الإحصائية والأدوات المستخدمة في تحليل الاستبيان بعينتيه ومناقشة النتائج المتوصل لها.

- ❖ **الأدوات المستخدمة في التحليل:**

استعمالنا في عملية عرض وتحليل نتائج الاستبيانين كل من برنامج (Excel)وهو أحد البرامج الالكترونية التي تستعمل لإدارة المعلومات والبيانات وتحليلها،حيث يعمل على معالجة المعطيات في شكل جداول ومن ثم

ترجمتها في أشكال بيانية ما يسهل عملية الملاحظة و التحليل بغية معالجة جيدة للبيانات،وبرنامج الحزمة الإحصائية **spss20** (**packagefor social science**) فهو برنامج استعمل بداية في الدراسات الخاصة بالعلوم الاجتماعية ثم تطور استخدامه حتى شمل باقي العلوم نظرا لحاجة الباحثين له.

❖ **الأساليب الإحصائية:**

يتم اختيار الأساليب الإحصائية على أساس نوع البيانات المراد تحليلها،أهداف وفرضيات الدراسة وقد اعتمدنا في دراستنا على الأساليب الإحصائية التالية:

1) **المتوسط الحسابي**: يعد المتوسط الحسابي من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية فهو يساعد الباحث على تفسير وتحليل الجيد لظاهرة المدروسة.
2) **الانحراف المعياري**: وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
3) **اختبار ألفا كرونباخ Cronpach s Alpha:**هو اختبار لمدى صدق وثبات البيانات التي تم جمعها والمستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
4) **اختبارT »« ستودنت لعينتين مستقلتينIndependent Samples T-Test:** وذلك لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدى فئتي العينة و ذلك عند مستوى معنوية تساوي 5%.

المطلب الثاني: محتوى الاستبيان

شملت دراستنا على استبيان به 39 سؤال لكل عينة:

1. **استبيان موجه لعينة المهنيين**: احتوى على ثلاثة أجزاء:

❖ **الجزء الأول**: تناولنا فيه المعلومات الشخصية للعينة من وظيفة،خبرة، المستوى الأكاديمي، التخصص العلمي.

❖ **الجزء الثاني**: شمل على المعلومات أخرى المتعلقة بمكتب أو شركة التدقيق تمثلت في: نوع المكتب، الفترة منذ فتح المكتب/ الشركة، عدد العاملين، عدد زبائن المكتب/ الشركة.

❖ **الجزء الثالث**: متعلق بالأسئلة (39) الخاصة بفرضيات الدراسة إذ قسمت إلى:

- **المحور الأول**: تضمن أسئلة حول الفرضية الأولى والمتعلقة بالجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر ومدى تأثيره على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية وضم 7 أسئلة.
- **المحور الثاني**: تضمن أسئلة حول الفرضية الثانية والمتعلقة بالجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية ومدى تأثيره على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية وضم5أسئلة.

- **المحور الثالث**: تضمن أسئلة حول الفرضية الثالثة والمتعلقة بقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر ومدى تأثيرها على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية وضم هو الآخر 5 أسئلة.
- **المحور الرابع**: تضمن أسئلة حول الفرضية الرابعة والمتعلقة بقصور سير عملية التدقيق ومدى تأثيرها على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية وضم 12 سؤال.
- **المحور الخامس**: تضمن أسئلة حول الفرضية الخامسة والمتعلقة بقصور الكفاءة المهنية ومدى تأثيرها على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية وضم 5 أسئلة.
- **المحور السادس**: تضمن أسئلة حول الفرضية السادسة والمتعلقة بقصور استقلالية محافظ الحسابات ومدى تأثيرها على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية والذي ضم بدوره 5أسئلة.

2. **استبيان موجه لعينة مستخدمي القوائم المالية**: احتوى على جزأين:

❖ **الجزء الأول**: تناولنا فيه المعلومات الشخصية للعينة من وظيفة، خبرة، المستوى الأكاديمي، التخصص العلمي.

❖ **الجزء الثاني**: تم فيه تناول نفس أسئلة الاستبيان الخاص بالمهنيين في الجزء الثالث وبنفس التقسيم كالاتي:

الجدول رقم (05-04):توزيع الأسئلة حسب المحاور

محاور الجزء الثاني	عدد الأسئلة
الجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر	من السؤال رقم 1-7
الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية	من السؤال رقم 8-12
قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر	من السؤال رقم 13-17
قصور سير عملية التدقيق	من السؤال رقم 18-29
قصور الكفاءة المهنية	من السؤال رقم 30-34
قصور استقلالية محافظ الحسابات	من السؤال رقم 35-39

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: تفريغ البيانات

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان قامت الطالبتان بتجميع البيانات المحصل عليها و تفريغها في كل من برنامج **EXEL** و برنامج**SPSS.20**

1.بالنسبة للاستبيان الموجه للمهنيين:

أولا:صدق أداة الاستبيان:

قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لا بد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس ولاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على الأسئلة تم استخدام معامل ألفاكرومباخ.

إذ يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد ولكل منها دلالة والنسبة الإحصائية المقبولة هي **60**% وعند قيامنا بتطبيقه من أجل اختبار صدق وثبات الإجابات المكونة من (**57**)فرد من العينة تحصلنا على **0.847**أي ما يعادل **84.7**% وبالتالي فهو يدل على صدق الجيد للإجابات وثباتها.

الجدول رقم (06-04): ثبات أداة الدراسة (ألفاكرونباخ)بالنسبة للمهنيين

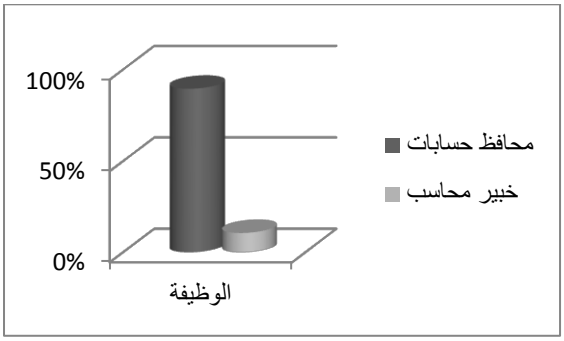
المحاور	معامل ألفاكرونباخ	عدد العبارات
المحور الأول	0.572	7
المحور الثاني	0.630	5
المحور الثالث	0.717	5
المحور الرابع	0.537	12
المحور الخامس	0.622	5
المحور السادس	0.625	5
الإجمالي	0.847	39

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

ثانيا:الدراسة الوصيفة لعينة الدراسة

❖ **الوظيفة**: يبين الجدول والشكل المواليين توزيع أفراد العينة من حيث الوظيفة:

الشكل رقم (01-04): تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة



الجدول رقم(07-04): وصف أفراد العينة حسب الوظيفة

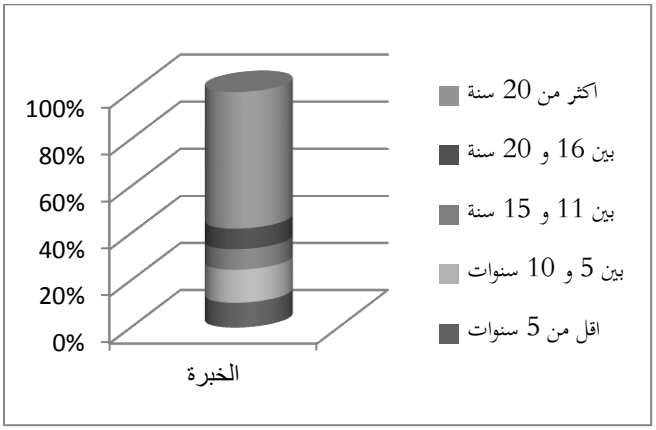
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسب	5	8.8%
محافظ حسابات	52	91.2%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

يتضح من الشكل رقم (01-04)ومن الجدول رقم (07-04)أن توزيع أفراد هذه العينة يظهر أغلبية لمحافظي الحسابات حيث بلغت نسبتهم 91.2%،أمام الخبراء المحاسبين 8.8% الذين لم يستجيبوا بقدر كبير، رغم ذلك يرى الطالبتان بأنها نسب ملائمة للدراسة.

❖ **الخبرة المهنية:**

الشكل رقم (02-04): تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



الجدول رقم (08-04):وصف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

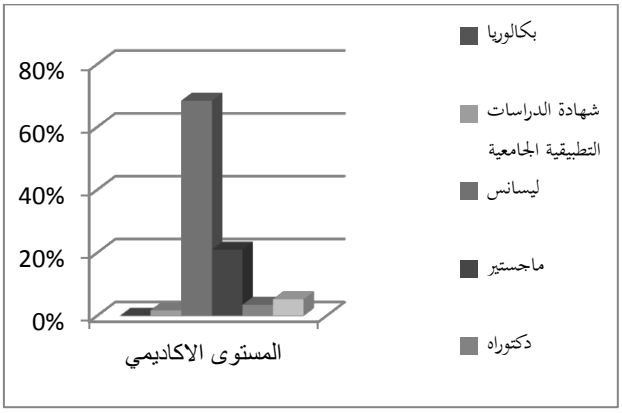
الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	6	11%
بين 5 و 10 سنوات	8	14%
بين 11 و 15 سنة	6	9%
بين 16 و 20 سنة	5	9%
أكثر من 20 سنة	32	58%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

بملاحظة الشكل و الجدول السابقين نجد أن نسبة 58% من عينة المهنيين لهم خبرة تفوق 20 سنة، تليها نسبة 14% لذوي الخبرة بين (5 و 10 سنوات) ثم 11% لأقل من 5 سنوات،أما الفئتين [(بين 11-15 سنة)،(16-20 سنة)] فقد تشاركتا نسبة 9%،هذا ما يعطي للدراسة قيمة جيدة من حيث نوع الآراء المقدمة

❖ **المستوى الأكاديمي**: الشكل و الجدول التاليين يبينان المستوى الأكاديمي لأفراد العينة كمايلي:

الشكل (03-04): تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي الجدول (09-04): وصف أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي



المستوى الاكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريا	0	0%
شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية	1	2%
ليسانس	39	68%
ماجستير	12	21%
دكتوراه	2	4%
شهادة مهنية	3	5%
المجموع	57	100%

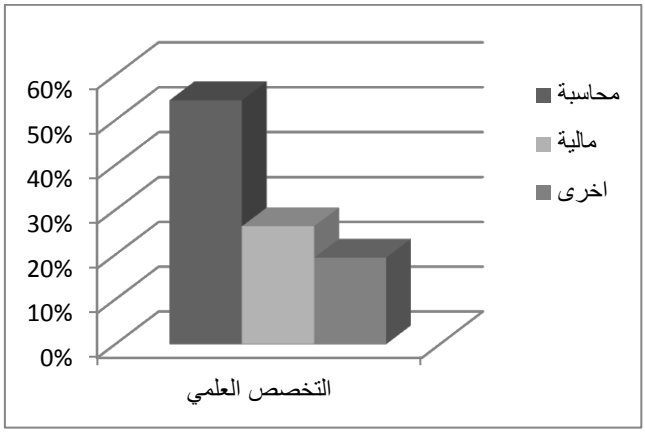
المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

أول ما يلاحظ أن هذه العينة تخل من المهنيين ذوي مستوى اقل من الجامعي (بكالوريا) وبنسبة أعلى 2 % لذوي شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية، كما عرفت هذه العينة نسبة 68% من المهنيين حاملي شهادة ليسانس وبنسبة اقل 21% من المهنيين حاملي شهادة ماجستير مع نسبة 5% و4% لكل من الشهادة مهنية و الدكتوراه على التوالي، وهي ميزة ومؤشر ايجابي عن توازن نسبي بين متطلبات المهنة و الشهادة المطلوبة لممارستها.

❖ التخصص العلمي:

الشكل (04-04): تمثيل أفراد العينة حسب التخصص العلمي الجدول (10-04): وصف أفراد العينة حسب التخصص

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	32	56.1%
مالية	14	24.6%
أخرى	11	19.3%
المجموع	57	100%



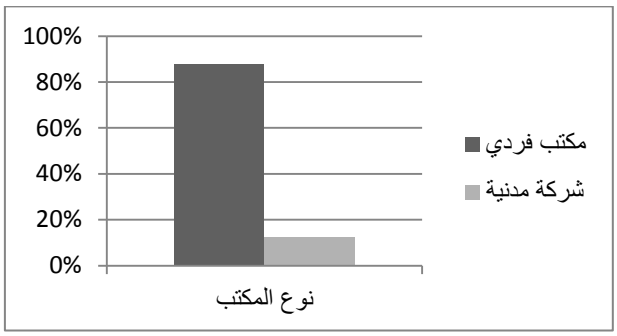
المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

يعبر كل من الشكل و الجدول السابقين عن تمثيل التخصص العلمي لأفراد العينة،إذ لوحظ أن تخصص محاسبة هو المعبر الأعلى لهذه الخاصية بنسبة 54.1%، مع وجود تخصصات أخرى بأقل نسبة 19.3% والتي جمعت بين المحاسبة والمالية، وهذه النسب جيدة لأنها مرتبطة بالتخصص.

❖ نوع المكتب:

الشكل (05-05): تمثيل أفراد العينة حسب نوع المكتب الجدول(11-04): وصف أفراد العينة حسب نوع المكتب

نوع المكتب	التكرار	النسبة المئوية
مكتب فردي	50	87.7%
شركة مدنية	7	12.3%
المجموع	57	100%

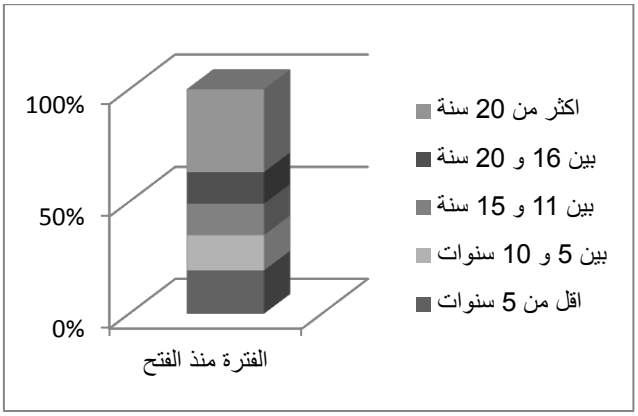


المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

يقدم الجدول والشكل أعلاه توزيع لأفراد العينة من حيث نوع المكاتب التي ينشطون تحت مسماها إذ جاءت المكاتب الفردية أولى بنسبة 87.7 % و الشركات المدنية ثانية بنسبة 12.3% هي قليلة غير أنها تعطي للدراسة إضافة جيدة.

❖ مدة فتح المكتب:

الشكل (06-04): تمثيل أفراد العينة حسب مدة الفتح



الجدول(12-04):وصف أفراد العينة حسب مدة الفتح

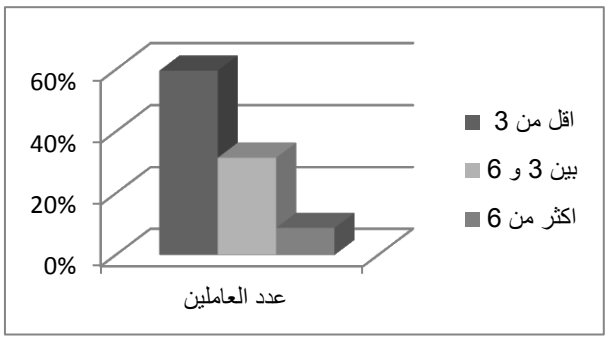
الفترة منذ الفتح	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	11	19%
بين 5 و 10 سنوات	9	16%
بين 11 و 15 سنة	8	14%
بين 16 و 20 سنة	8	14%
اكثر من 20 سنة	21	37%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

نجد من خلال الشكل والجدول السابقين أن مدة فتح مكاتب التدقيق للعينة تتقارب فيما بينها للفترات الأربعة الأولى وفق النسب التالية (19%،16%،14%،14%), أما فترة أكثر من 20 سنة فهي الأغلب ب37% وهو ما يكسب الدراسة فائدة أكثر.

❖ عدد العاملين بالمكتب:

الشكل (07-04): تمثيل أفراد العينة حسب عدد العملين



الجدول(13-04): وصف فراد العينة حسب عدد العاملين

عدد العاملين	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 3	34	59.6%
بين 3 و 6	7	12.3%
أكثر من 6	16	28.1%
المجموع	57	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

يبرز كل من الشكل و الجدول أعلاه عدد العاملين بمكاتب التدقيق من اقل 3 عاملين إلى أزيد من 6 عاملين،أين لوحظ أن نسبة 59.6 % الممثلة لفئة اقل من 3 هي الأكثر مقارنة بفئتي [(بين 3 و 6)،(أكثر من 6)]، مما يشير إلى اعتماد هذه المكاتب عدد محدود جدا من العاملين.

2.بالنسبة للاستبيان الموجه لفئة مستخدمي القوائم المالية:

أولا:صدق أداة الاستبيان:

قبل تحليل نتائج و فرضيات الدراسة، لا بد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس و لاختيار صدق و ثبات الاستبيان و التأكد من مصداقية المستجوب على الأسئلة تم استخدام معامل ألفاكرومباخ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر و الواحد و لكل منها دلالة و النسبة الإحصائية المقبولة هي **60**% و عند قيامنا بتطبيقه من أجل اختبار صدق و ثبات الإجابات المكونة من **54** فرد من العينة تحصلنا على **0.774**أي ما يعادل **77.4**% و بالتالي فهو يدل على الصدق الجيد للإجابات و ثباتها.

الجدول رقم (14-04) : ثبات أداة الدراسة (ألفاكرونباخ)بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

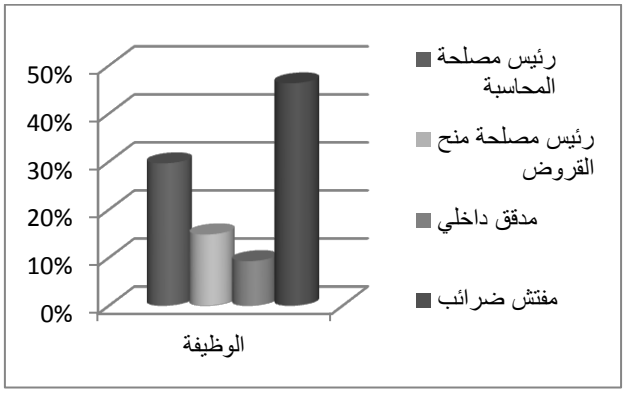
المحاور	معامل ألفاكرونباخ	عدد العبارات
المحور الأول	0.574	7
المحور الثاني	0.611	5
المحور الثالث	0.551	5
المحور الرابع	0.566	12
المحور الخامس	0.695	5
المحور السادس	0.394	5
الإجمالي	0.774	39

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

ثانيا:الدراسة الوصيفة لعينة الدراسة.

❖ **الوظيفة**: يبين الجدول الشكل المواليين توزيع افراد العينة من حيث الوظيفة:

الشكل (08-04): تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة.



الجدول(15-04): وصف أفراد العينة حسب الوظيفة

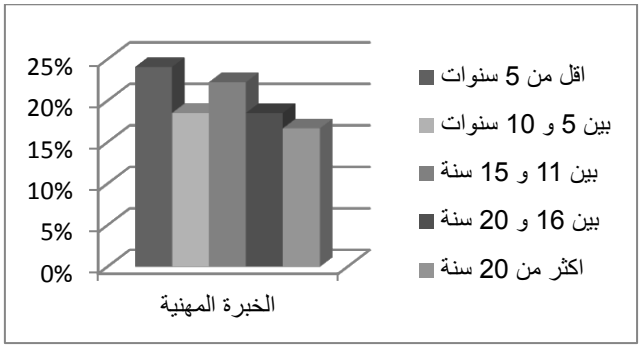
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس مصلحة المحاسبة	16	29.6%
رئيس مصلحة منح القروض	9	16.7%
مدقق داخلي	4	7.4%
مفتش ضرائب	25	46.3%
المجموع	54	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين(اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

جاءت فئة مفتشي الضرائب الأكثر نسبيا (46.3%) تليها فئة رئيس مصلحة المحاسبة (29.6 %) ثم كل من فئة رئيسي مصلحة منح القروض (16.7%) و فئة مدققين داخليين (7.4%) وهما الأقل لتعذرنا عن الوصول لقدر كافي منهم والقلة منهم كانوا بعيدين عن الإلمام بموضوع دراستنا.

❖ الخبرة المهنية:

الشكل (09-04): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



الجدول(16-04): تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	13	24%
بين 5 و 10 سنوات	11	20%
بين 11 و 15 سنة	11	20%
بين 16 و 20 سنة	10	19%
اكثر من 20 سنة	9	17%
المجموع	54	100%

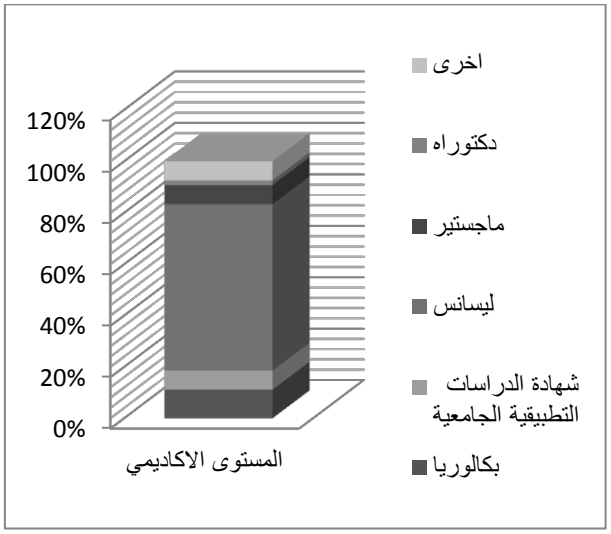
المصدر: من إعداد الطالبتين(اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

يظهر الشكل و الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية, إذ عرفت فئة اقل من 5 سنوات اكبر تمثيل للعينة ب24% مع نسبة منخفضة لذوي خبرة أكثر من 20سنة ب17%، مع تقارب للفئات المحصورة بين 5 سنوات حتى 20 سنة بالنسب (20%،20% ،19 %)، وإذا ماجمعت هذه النسب مع فئة ذات اقل تمثيل فهي تعطي للدراسة ايجابية أفضل في نوعية الإجابات المقدمة.

❖ **المستوى الأكاديمي**: الشكل و الجدول التاليين يبينان المستوى الأكاديمي لأفراد العينة كمايلي:

الشكل (10-04): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي. الجدول (17-04): تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي.

المستوى الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريا	6	11%
شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية	5	9%
ليسانس	36	67%
ماجستير	4	7%
دكتوراه	1	2%
أخرى	2	4%
المجموع	54	100%



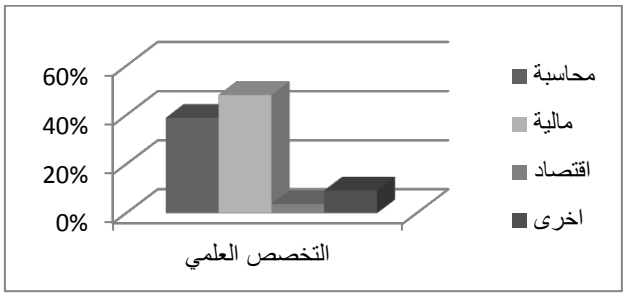
المصدر: من إعداد الطالبتين(اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

شهدت فئة حاملي شهادة ليسانس بهذه العينة اكبر نسبة (67%) أما المستويات الأخرى فكانت أكبرها نسبيا المتحصلين على شهادة بكالوريا (11 %) ثم ذوي شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية (9%) فأصحاب ماجستير (7 %) والمتحصلين على شهادات مهنية أخرى (4 %) و أخيرا فرد متحصل على شهادة الدكتوراه, فهذا تنوع في المستوى الأكاديمي منح للدراسة إثراء في نوعية الآراء المجاب عنها.

❖ **التخصص العلمي**:

الشكل (11-04): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي. الجدول(18-04): تمثيل أفراد العينة حسب العلمي.

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	20	37%
مالية	24	44%
اقتصاد	2	4%
أخرى	8	15%
المجموع	54	100%



المصدر: من إعداد الطالبتين(اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel).

يعبر الجدول والشكل أعلاه عن توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي لهم، وعكس العينة الأولى كان تخصص مالية الأكثر تمثيل ب44 %،يليها تخصص محاسبة ب37 %، ثم كل من تخصصات أخرى وتخصص اقتصاد بنسب اقل (15 %، 4 %) على التوالي وهو ما يعبر عن حقيقة كون هذه الفئة مستخدمة للقوائم المالية وبالتالي التأثير إيجابا على موضوع الدراسة.

المبحث الثالث:تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحديد خصائص كل العينة قمنا بتوجيه الاستبيان لها، و بناءا على إجاباتهم سنقوم بتحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات على الأسئلة المطروحة على أفراد العينتين محل الدراسة حتى نستطيع تكوين رأي حول واقع وحجم فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: تحليل الاستبيان الموجه للمهنيين

يرتبط هذا المطلب بتحليل **الاستبيان الموجه للمهنيين** والتي تم تقسيمه إلى ستة محاور ممتدة من العبارة الأولى حتى العبارة التاسعة و الثلاثون (**01-39**)، و الموزعة كالتالي:

المحور الأول:الجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر

للتعرف على مدى مساهمة **الجانب التنظيمي والتشريعي بالجزائر** في وجود فجوة بين توقعات المهنيين ومستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، لذلك تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (19-04): نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون **10-01**) لا تتلاءم ولا تتوافق مع متطلبات المهنة.	2.1228	0.86747	**محايد**
2-إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون**10-01** لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية.	2.1754	0.84775	**محايد**

3-القانون **10-01** يهدد استقلالية المهنة ما دامت تحت سلطة وزارة المالية.	2.2807	0.86095	**محايد**
4-هناك تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر.	2.3333	0.76376	**محايد**
5- لم يحدد القانون **10-01** بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق.	2.2456	0.87179	**محايد**
6-يمكن القول أن القانون **10-01** تجاهل مسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى	2.3509	0.76745	**موافق**
7-الإبلاغ عن عدم إلتزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.	1.8421	0.88215	**محايد**
المتوسط العام للمحور الأول	**2.1930**	**0.44402**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**19-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.19** و الذي يقع ضمن الفئة الثانية من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات **محايد**، كما أننا لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.44**و هذا ما يؤكد لنا إجماع أفراد العينة على فكرة واحد و أن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن هذه العينة تتفق على كون الجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة 73.1%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 01:" شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون 10-01) لا تتلاءم ولا تتوافق مع متطلبات المهنة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**19-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة اكتفى بالحياد اتجاه عدم ملائمة وموافقة متطلبات المهنة مع شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون **10-01**)، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.12** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(1.67-2.33)من مقياس ليكارت الثلاثي و التي تعبر عن إجابة محايد، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة

بنسبة 70.76%، وبالرجوع للانحراف معياري المقدر ب**0.86** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا ما يفسر كون الإجابات كانت تدور حول الاقتراح الثاني و الثالث بنسبة **68.5**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **31.6**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 02:" إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون10-01لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**19-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول كون إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون**10-01** لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية كان هو الآخر محايد، هذا بالعودة إلى المتوسط الحسابي الذي نجده يمثل **2.17** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي و التي تعبر عن إجابة محايد، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.76**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.84**نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا ما يفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **71.9**% أي ما يعادل **41** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **28.1**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 03:" القانون 10-01 يهدد استقلالية المهنة ما دامت تحت سلطة وزارة المالية."

و فيما يخص تهديد القانون **10-01** لاستقلالية مهنة التدقيق مادامت تحت سلطة وزارة المالية ، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**19-04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام محايد بمتوسط حسابي**2.28** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **76.02**.%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.86**نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،وهذا ما يفسره كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **73.7**% أي ما يعادل **42** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **26.3**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 04:" هناك تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**19–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص مدى وجود تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر كان محايد، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.33** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **77.66**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.76** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا ما يفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **82.5**% أي ما يعادل **47** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **17.5**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 05:" لم يحدد القانون 10–01 بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق."

و فيما يخص عدم تحديد القانون **10–01** بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**19–04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام محايد بمتوسط حسابي**2.24** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية (**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **74.85**.%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.87** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا ما يفسره كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **71.9**% أي ما يعادل **41** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **28.1**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 06:" يمكن القول أن القانون 10–01 تجاهل مسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى"

أما بالنسبة لتجاهلالقانون **10–01**لمسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى،فقد كان الاتجاه العام لعينة الدراسة موافق، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.35** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3–2.34**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **78.36%**، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب

0.76نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا ما يفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **52.6%** أي ما يعادل **30** من أفراد العينة،و بنسبة **29.8%** حول محايد و هو ما يعادل **17**من أفراد العينة ، في حين بلغت نسبة غير موافق **17.5**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 07:" الإبلاغ عن عدم إلتزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**19-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون الإبلاغ عن عدم التزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر كان محايد، و بالعودة الى المتوسط الحسابي نجده يمثل **1.84** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **61.40**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.88** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **52.6**% أي ما يعادل **30** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **47.4**% لما تبقى من اجمالي افراد العينة.

المحور الثاني:الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية

للتعرف على مدى مساهمة الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية في وجود فجوة بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين ، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(20-04): نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
8-هناك قصور في فهم وإدراك دور، مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع المالي.	2.6667	0.69007	**موافق**
9-افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق .	2.6842	0.63127	**موافق**
10-نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة	2.6667	0.66368	**موافق**

التغيرات في المجتمع المالي.			
11-التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم.	2.4035	0.79865	موافق
12-محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة.	2.1754	0.8888	محايد
المتوسط العام للمحور الثاني	**2.5193**	**0.47035**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**20-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.51** و الذي يقع ضمن الفئة الثالثة(**3-2.34**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات موافق، كما لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.47**و هذا ما يؤكد لنا اتفاق أفراد العينة على فكرة واحد و أن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **83.97%**، وفيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 08:"هناك قصور في فهم وإدراك دور،مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع المالي."

أجاب ما نسبته **78.9**% من أفراد العينة بالموافقة فيما يخص وجود قصور في فهم وإدراك دور،مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع الماليأي ما يعادل **45** فرد، و **8.8%** كانت إجابتهم محايدة ،أما نسبة **12.3%** من أفراد العينة لم توافق على هذه العبارة ، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي واعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**20-04**)نجده يمثل **2.66** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.34**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **88.89**%، بانحراف معياري مقدر ب **0.69**.

العبارة 09:"افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق ."

يظهر لنا بأن أغلبية أفراد العينة محل الدراسة يؤيدون العبارة التي تنص على افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق، حيث كان الاتجاه العام للإجابات موافق بنسبة

77.2%من أفراد العينة وهي نسبة جيدة تسمح بالاعتماد على نتائج الاستبيان، في حين بلغ المتوسط حسابي **2.68**حيث يشير هذا المتوسط إلى الإجابة بموافق و التي تقع في الفئة الثالثة(**3-2.34**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **89.47**%، أما الانحراف معياري (**0.63**) يدل على تشتت نسبي لإجابات أفراد العينة و هذا اعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**20-04**).

العبارة 10:" نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**20-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي كان موافق، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.66** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.34**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **88.89**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.66** نجده يعبر عن درجة تشتت متوسطة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **77.2**% أي ما يعادل **44** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**12.3**% ونسبة غير موافق **10.5 %**.

العبارة 11:" التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم."

أما بالنسبة لعبارة التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم،فقد كان الاتجاه العام لعينة الدراسة هو الموافقة، و هذا من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**20-04**)،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.40** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.34**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **80.11%**، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.79** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **59.6%** أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،و بنسبة **21.1%** حول محايد و هو ما يعادل **11**من أفراد العينة ، في حين بلغت نسبة غير موافق **19.3**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 12:" محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**20-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول كون محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة كان محايد، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.17** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي و التي تعبر عن إجابة محايد، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.51**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.88** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **68.4**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **31.6**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور الثالث:قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر:

للتعرف على مدى مساهمة قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر في وجود فجوة بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، وكانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (21-04):نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
13-لا ترتكز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية.	2.3333	0.91287	**محايد**
14-إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر.	2.5088	0.80451	**موافق**
15-غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها يضعف مدى الالتزام بها.	2.4386	0.75634	**موافق**
16-قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر لا تتلاءم والاحتياجات المتجددة للمهنيين.	2.3509	0.85547	**موافق**
17-معايير التدقيق الدولية لا تتلاءم مع بيئة التدقيق الجزائرية.	2.2982	0.84441	**محايد**
المتوسط العام للمحور الثالث	**2.3860**	**0.57304**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**21–04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الاجمالي بلغ **2.38** و الذي يقع ضمن الفئة الثالثة(**3–2.34**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على اجابات موافق، كما لاحظنا ان الانحراف المعياري الاجمالي للإجابات كان ضعيف**0.57**و هذا ما يؤكد لنا اجماع أفراد العينة على فكرة واحد و أن الاجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على ان هناك قصور على مستوى قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **79.53 %**، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 13:" لا ترتكز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**21–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص عدم ارتكاز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية كان محايد، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.33** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33–1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **77.66**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.91** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق ومحايد بنسبة **70.2**% أي ما يعادل **40** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**29.8**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 14:" إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر."

أما بالنسبة للعبارة القائلة أنإصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر، فقد كان الاتجاه العام لعينة الدراسة الموافقة، و هذا من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**21–04**)،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.50** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3–2.34**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **83.62%**، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.80** نجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **70.2%** أي ما يعادل

40 من أفراد العينة،و بنسبة **10.5%** محايد و هو ما يعادل**6**من أفراد العينة ، في حين بلغت نسبة غير موافق **19.3**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 15:" غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها يضعف مدى الالتزام بها."

و فيما يخص غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها و مدى ضعف الالتزام بها، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**21–04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام لعينة الدراسة بالموافقة بمتوسط حسابي**2.43**و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**3–2.34**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **81.28**.%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.75** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسره كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **59.6**% أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**24.6**% و غير موافق **15.8%**.

العبارة 16:" قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر لا تتلاءم والاحتياجات المتجددة للمهنيين."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**21–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول ملائمة قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر والاحتياجات المتجددة للمهنيين كان موافق، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.35** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**2.33– 3**)من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن إجابة موافق، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **78.36**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.85**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **59.6**% أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**15.8**% و نسبة غير موافق **24.6**%.

العبارة 17:" معايير التدقيق الدولية لا تتلاءم مع بيئة التدقيق الجزائرية."

و فيما يخص عدم ملائمة معايير التدقيق الدولية مع بيئة التدقيق الجزائرية ، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**21–04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام محايد بمتوسط حسابي**2.29** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية

(**1.67– 2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **76.60**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.84** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسره كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **75.5**% أي ما يعادل **43** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة م غير موافق **24.6%**لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور الرابع: قصور سير عملية التدقيق

للتعرف على مدى مساهمة قصور سير عملية التدقيق في وجود فجوة بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (22–04): نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور سير عملية التدقيق

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
18–قبول محافظ الحسابات لمهمته لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها.	2.1579	0.90217	**محايد**
19–محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيق.	1.5789	0.75468	**غير موافق**
20–عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمة.	2.5439	0.75758	**موافق**
21–عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه عن تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقي	2.6140	0.75010	**موافق**
22–تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة.	2.6491	0.66792	**موافق**
23–سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية , توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات.	2.6491	0.71941	**موافق**
24–اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة	2.1404	0.81149	**محايد**

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الداخلية.			
25-فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف.	2.1228	0.90771	**محايد**
26-إهمال عملية التوثيق من طرف محافظ الحسابات من شأنه أن يمس بمصداقية تقريره حول القوائم المالية.	2.5614	0.73235	**موافق**
27-محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا يساير التغيرات في المجتمع المالي.	1.7368	0.81342	**محايد**
28-لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.	2.0526	0.95284	**محايد**
29-إن التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة.	2.2982	0.84441	**محايد**
المتوسط العام للمحور الرابع	**2.2754**	**0.36853**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**22-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الاجمالي بلغ **2.27** و الذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67- 2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على اجابات محايد، كما أنه لاحظنا ان الانحراف المعياري الاجمالي للإجابات كان ضعيف**0.36**و هذا ما يؤكد لنا اجماع أفراد العينة على فكرة واحد و أن الاجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على ان قصور سير عملية التدقيق يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **75.84**%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة18:" قبول محافظ الحسابات لمهمته لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن قبول محافظ الحسابات لمهمة تدقيق لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.15** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **71.93**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.90** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة

حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **66.6**% أي ما يعادل **38** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**33.3**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 19:" محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيق."

أجاب ما نسبته **57.9**% من أفراد العينة بعدم الموافقة عن كونمحافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيقأي ما يعادل **33**فرد،و **42.1%** كانت إجابتهم تدور حول محايد و موافق من بقية العينة بانحراف معياري يقدر ب **0.75**،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي وبالاعتماد على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)نجده يمثل **1.57** و هو يندرج ضمن الفئة الأولى (**1-1.66**) من مقياس ليكارت الثلاثي ،وهو ما يدل على وجود فجوة توقعات منعدمة بنسبة **52.63**%.

العبارة 20:" عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمة."

أكدت الدراسة على أن **70.2**% يوافقون تماما على أن عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمةأي ما يعادل **40**فرد، و هذا ما تؤكده النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)حيث كان الاتجاه العام لعينة الدراسة موافق، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.54** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **84.79**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.75** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة.

العبارة 21:" عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه عن تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقي"

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه في تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقيق كان **موافق**، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.61** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **87.13**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.75** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة

حول العبارة السابقة،يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **77.2**% أي ما يعادل **44** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**15.8**% و نسبة محايد **7**%.

العبارة 22:" تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة."

و في كون تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة هي عملية تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**22-04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام **موافق** بمتوسط حسابي**2.64** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**3-2.34**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **88.30**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.66** فنجده يعبر عن درجة تشتت متوسطة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **75.4**% أي ما يعادل **43** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**14**% و نسبة **10.5**% غير موافق.

العبارة 23:" سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية، توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية ،توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات كان **موافق**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.64** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **88.30**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.71** والذي يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **78.9**% أي ما يعادل **45** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**14**% و نسبة محايد **7**%.

العبارة 24:" اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22–04**)على الحياد كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده **2.14** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33–1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **71.34**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.81** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول (محايد و موافق) بنسبة **73.7**% أي ما يعادل **42** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**26.3**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 25:" فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف كان **محايد**، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.12** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33–1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **70.76**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.90** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **64.9**% أي ما يعادل **37** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**35.1**%لما تبقى من اجمالي افراد العينة.

العبارة 26:" إهمال عملية التوثيق من طرف محافظ الحسابات من شأنه أن يمس بمصداقية تقريره حول القوائم المالية."

أكدت الدراسة على أن **70.2**% يوافقون تماما على أن محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا تساير التغيرات في المجتمع الماليأي ما يعادل **40**فرد، و هذا ما تؤكده النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22–04**)حيث كان الاتجاه العام لعينة الدراسة **موافق**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.56** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3–2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **85.38**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.73**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة.

العبارة 27:" محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا يساير التغيرات في المجتمع المالي."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.15** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **71.93**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.90**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **66.6**% أي ما يعادل **38** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**33.3**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 28:" لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)على الحياد كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة بأنه لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.05** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **68.42**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.95** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **57.9**% أي ما يعادل **33** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**42.1**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 29:" إن التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**22-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.29** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **76.60**%، وبالرجوع للانحراف المعياري

المقدر ب **0.84** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **75.5**% أي ما يعادل **43** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**24.6**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور الخامس:قصور الكفاءة المهنية

للتعرف على مدى مساهمة قصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (23-04): نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور الكفاءة المهنية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
30-التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة.	2.4035	0.79865	**موافق**
31-محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني.	1.7895	0.83958	**محايد**
32-عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق من شأنه أن يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات	2.6316	0.60774	**موافق**
33-اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية.	1.5088	0.82641	**غير موافق**
34-لا تلزم الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة.	2.0351	0.84441	**محايد**
المتوسط العام للمحور الخامس	**2.0737**	**0.50657**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**23-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.07** والذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67- 2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات **محايد**، كما أننا لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.50**و هذا ما يؤكد لنا اتفاق أفراد العينة على فكرة واحد وأن

الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن قصور الكفاءة المهنية يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **69.12**%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 30:" التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة."

أكدت الدراسة على أن التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة، و هذا ما أسفرت عنه النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**23-04**)حيث كان الاتجاه العام لعينة الدراسة **موافق**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.40** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **80.11**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.79** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **59.6**% أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**24.1**%أما نسبة **19.3**% فكانت غير موافق.

العبارة 31:" محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**23-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **1.78**وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **59.65**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.83** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **52.6**% أي ما يعادل **30** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**47.4**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 32:" عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق من شأنه أن يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**23-04**)على الموافقة كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة بأن عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق من شأنه أن يؤثر على

استقلالية محافظ الحسابات، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.63**وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**2.34 –3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **87.72**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.60** فنجده يعبر عن درجة تشتت متوسطة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **75.4**% أي ما يعادل **43**من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة كل من المحايدة و غير الموافقة **12.3**%.

العبارة 33:" اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية."

اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية، نالت هذه العبارة عدم الموافقة كاتجاه عام لعينة الدراسة، حيث أجاب ما نسبته**70.2**% من أفراد العينة بعدم الموافقة فيما يخص العبارة السابقة أي ما يعادل **40** فرد، و **21.1%** كانت إجابتهم تدور حول موافق في حين جاءت نسبة **8.8**%محايد لما تبقى من إجمالي أفراد العينة،وبالعودة إلى المتوسط الحسابي واعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**04–23**)نجده يمثل **1.50** و هو يندرج ضمن الفئة الأولى (**1– 1.66**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يدل وجود فجوة توقعات منعدمة بالنسبة للعبارة السابقة بنسبة **50.29**%، بانحراف معياري مقدر ب **0.82**.

العبارة 34:" لا تلزم الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**04–23**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص عدم التزام الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.03**وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **67.83**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.84** والذي يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **66.66**% أي ما يعادل **38** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**33.33**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور السادس:قصور استقلالية محافظ الحسابات

للتعرف على مدى مساهمة قصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين ، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(04-24): نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور استقلالية محافظ الحسابات

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
35-لا يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون **10-01**.	2.0351	0.88570	**محايد**
36-الخدمات الاستشارية السابقة لقبول الوكالة تؤثر سلبا على استقلالية محافظ الحسابات.	2.2632	0.87681	**محايد**
37-العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم.	2.2982	0.82299	**محايد**
38-في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق أولوية المحافظة على سمعة المكتب ليست دافعا قويا للمحافظة على الاستقلالية.	2.1754	0.88888	**محايد**
39-ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات لا يعتبر محدد جيد لاستقلاليته.	2.4912	0.80451	**موافق**
المتوسط العام للمحور السادس	**2.2526**	**0.54186**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**24-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.25** و الذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67- 2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات **محايد**، كما أنه لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.54**و هذا ما يؤكد لنا اتفاق أفراد العينة على فكرة واحد وأن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن

قصور استقلالية محافظ الحسابات يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **75.08**%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 35:" لا يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون 10-01".

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**24-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون محافظ الحسابات لا يتمتع بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون **10-01**كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.03** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **67.83**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.88** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **63.2**% أي ما يعادل **36** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**36.8**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 36:" الخدمات الاستشارية السابقة لقبول الوكالة تؤثر سلبا على استقلالية محافظ الحسابات."

من خلال نتائج الإجابة على العبارة رقم 36المبينة أعلاه وفي الجدولرقم (**24-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوصها كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.26** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **75.44**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.87** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **71.9**% أي ما يعادل **41** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**28.1**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 37:" العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**24-04**)على الحياد كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من

شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.29** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **76.66**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.82** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **77.2**% أي ما يعادل **44** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**22.8**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 38:"في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق أولوية المحافظة على سمعة المكتب ليست دافعا قويا للمحافظة على الاستقلالية."

من خلال نتائج الإجابة على العبارة رقم 38 المبينة أعلاه وفي الجدولرقم (**24–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوصها كان **الحياد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.17** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.51**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.88** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، و ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **68.4**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**31.6**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 39:" ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات لا يعتبر محدد جيد لاستقلاليته."

جاءت نتائج الجدول رقم (**24–04**)باتجاه عام لعينة الدراسة بالموافقة بخصوص عدم اعتبار ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات محدد جيد لاستقلاليته، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.49** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**2.34 –3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **83.04**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.80** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **68.4**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**19.3**%و نسبة محايد **12.3**%.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان الموجه لفئة مستخدمي القوائم المالية

يرتبط هذا المطلب بتحليل الاستبيان الموجه لفئة مستخدمي القوائم المالية و التي تم تقسيمه إلى ستة محاور ممتدة من العبارة الأولى حتى العبارة التاسعة و الثلاثون (39-01)، و الموزعة كالتالي:

المحور الأول:الجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر

للتعرف على مدى مساهمة الجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر على وجود فجوة في التدقيق بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، لذلك تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (25-04):نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون **10-01**) لا تتلاءم ولا تتوافق مع متطلبات المهنة.	2.0370	0.80007	**محايد**
2-إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون**10-01** لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية.	2.2407	0.82268	**محايد**
3-القانون **10-01** يهدد استقلالية المهنة ما دامت تحت سلطة وزارة المالية.	2.0556	0.73758	**محايد**
4-هناك تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر.	2.2778	0.81070	**محايد**
5- لم يحدد القانون **10-01** بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق.	2.0556	0.78708	**محايد**
6-يمكن القول أن القانون **10-01** تجاهل مسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى	2.1111	0.81650	**محايد**
7-الإبلاغ عن عدم إلتزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.	1.8704	0.82522	**محايد**

المتوسط العام للمحور الأول	2.0926	0.42465	محايد

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**25–04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.09** و الذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات محايد، كما أننا لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.42**و هذا ما يؤكد لنا اتفاق أفراد العينة على فكرة واحدة و أن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن الجانب التنظيمي والتشريعي في الجزائر يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **69.75**%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 01:" شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون 10–01) لا تتلاءم ولا تتوافق مع متطلبات المهنة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**25–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة اكتفى بالحياد اتجاه عدم ملائمة وموافقة متطلبات المهنة مع شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون **10–01**)، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.03** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي و التي تعبر عن إجابة محايد، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **67.9**%، وبالرجوع للانحراف معياري المقدر ب **0.80** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول الاقتراح الثاني و الثالث بنسبة **70.3**% أي ما يعادل **38** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **29.6**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 02:" إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون10–01لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**25–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول كون إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون**10–01** لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية كان هو الآخر محايد، و بالعودة

إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.24** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي و التي تعبر عن إجابة محايد، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **74.69**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.82** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **75.9**% أي ما يعادل **41** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **24.1**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 03:" القانون 10–01 يهدد استقلالية المهنة ما دامت تحت سلطة وزارة المالية."

و فيما يخص تهديد القانون **10–01** لاستقلالية مهنة التدقيق كونها تحت سلطة وزارة المالية ،أسفرت نتائج الجدول رقم (**19–04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام محايد بمتوسط حسابي**2.05** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية (**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **68.52**.%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.73** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسره كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **75.9**% أي ما يعادل **41** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **24.1**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 04:" هناك تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**25–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص مدى وجود تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.27** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **75.92**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.81**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **77.8**% أي ما يعادل **42** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **22.2**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 05:" لم يحدد القانون 10–01 بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق."

و فيما يخص عدم تحديد القانون **10-01** بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**25-04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام محايد بمتوسط حسابي **2.05** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية (**2.33-1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي ، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **68.52**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.78**والذي يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسره كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **72.2**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **27.8**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 06:" يمكن القول أن القانون 10-01 تجاهل مسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى"

أما بالنسبة لتجاهلالقانون **10-01**لمسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى،فقد كان الاتجاه العام لعينة الدراسة الحياد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.11** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية (**2.33-1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **62.34%**، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.81**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **72.2%** أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،و بنسبة **27.8%**غير موافق لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 07:" الإبلاغ عن عدم إلتزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**25-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون الإبلاغ عن عدم التزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **1.87** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **69.75**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.82** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة

حول العبارة السابقة، وهذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **59.3**% أي ما يعادل **32** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **40.7**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور الثاني:الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية

للتعرف على مدى مساهمة الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة في التدقيق بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، لذلك تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(26-04): نتائج الاستبيان المتعلقة بالجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
8-هناك قصور في فهم وإدراك دور,مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع المالي.	2.5370	0.79415	**موافق**
9-افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق .	2.6667	0.58277	**موافق**
10-نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي.	2.3333	0.72684	**محايد**
11-التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم.	2.3333	0.72684	**محايد**
12-محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة.	1.9815	0.76456	**محايد**
المتوسط العام للمحور الثاني	**2.3704**	**0.45209**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**26-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.37** و الذي يقع ضمن الفئة الثالثة(**3-2.34**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات **موافق**، كما لاحظنا أن الانحراف

المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.45**و هذا ما يؤكد لنا إجماع أفراد العينة على فكرة واحد و أن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن الجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **79.01%**وفيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 08:" هناك قصور في فهم وإدراك دور,مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع المالي."

أجاب ما نسبته **72.2**% من أفراد العينة بالموافقة فيما يخص وجود قصور في فهم وإدراك دور,مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع الماليأي ما يعادل **39** فرد، و **8.89%** كانت إجابتهم محايدة ،أما نسبة **18.5%** من أفراد العينة لم توافق مع هذه العبارة، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي واعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**26-04**)نجده يمثل **2.53** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**2.34-3**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **84.56**%، بانحراف معياري مقدر ب **0.79** و دال على درجة تشتت ضعيفة بين إجابات أفراد العينة.

العبارة 09:" افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق ."

يظهر لنا بأن أغلبية أفراد العينة محل الدراسة يؤيدون العبارة التي تنص على افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق حيث كان الاتجاه العام للإجابات موافق بنسبة **72.2%** من أفراد العينة و هي نسبة جيدة تسمح بالاعتماد على نتائج الاستبيان، في حين بلغ المتوسط حسابي **2.66**اذ يشير هذا المتوسط إلى الإجابة بموافق و الذي يقع في الفئة الثالثة (**2.34-3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **88.89**%، بانحراف معياري بلغ **0.58**يدل على درجة تشتت ضعيفة بين إجابات أفراد العينة وهذا اعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**26-04**).

العبارة 10:" نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**26-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي كان محايد، و بالعودة الى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.33** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي،

وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **77.66**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.72** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، و هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **85.1**% أي ما يعادل **46** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**14.8**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 11:" التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم."

أما بالنسبة لعبارة التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم، فقد كان الاتجاه العام لعينة الدراسة حوله بالموافقة، و هذا من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**26-04**)،وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.33** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **77.66**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.72**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **85.1**% أي ما يعادل **46** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**14.8**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 12:" محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**26-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول كون محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **1.98** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي، و التي تعبر عن إجابة محايد، وهو ما ساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **66.05**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.76** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **70.4**% أي ما يعادل **37** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **29.6**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور الثالث:قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر

للتعرف على مدى مساهمة قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر على وجود فجوة في التدقيق بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (27-04):نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
13-لا ترتكز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية.	2.0556	0.87775	**محايد**
14-إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر.	2.3889	0.78708	**موافق**
15-غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها يضعف مدى الالتزام بها.	2.5926	0.63002	**موافق**
16-قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر لا تتلاءم والاحتياجات المتجددة للمهنيين.	2.5370	0.66483	**موافق**
17-معايير التدقيق الدولية لا تتلاءم مع بيئة التدقيق الجزائرية.	2.2407	0.88882	**محايد**
المتوسط العام للمحور الثالث	**2.3630**	**0.46472**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**27-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.36** و الذي يقع ضمن الفئة الثالثة(**3-2.34**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات موافق، كما لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.46**و هذا ما يؤكد لنا إجماع أفراد العينة على فكرة واحد و أن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن هناك قصور على مستوى قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **78.76%**، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 13:" لا ترتكز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**27-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص عدم ارتكاز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.05** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **68.52**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.87** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، و ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **64.8**% أي ما يعادل **35** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**35.2**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 14:" إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر."

أما بالنسبة للعبارة القائلة أنإصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر، فقد كان الاتجاه العام لعينة الدراسة موافق، و هذا من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**27-04**)،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.38** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**2.34-3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **79.63%**، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.78** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **57.4%** أي ما يعادل **31** من أفراد العينة، و بنسبة **24.1%** حول محايد و هو ما يعادل **13**من أفراد العينة ،حين بلغت نسبة غير موافق **18.5**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 15:" غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها يضعف مدى الالتزام بها."

و فيما يخص غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها و مدى ضعف الالتزام بها،أسفرت نتائج الجدول رقم (**27-04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام لعينة الدراسة بالموافقة، وفق متوسط حسابي**2.59** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**2.34-3**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم

في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **86.42**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.63** فنجده يعبر عن درجة تشتت متوسطة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ويفسره كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **66.7**% أي ما يعادل **36** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**25.9**% و غير موافق **7.4%**.

العبارة 16:" قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر لا تتلاءم والاحتياجات المتجددة للمهنيين."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**27-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول ملائمة قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر والاحتياجات المتجددة للمهنيين كان موافق، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.53** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**2.33 – 3**)من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن إجابة موافق، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **84.56**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.66** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،هذا مايفسر كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **63**% أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**27.8**% و نسبة غير موافق **9.3**%.

العبارة 17:" معايير التدقيق الدولية لا تتلاءم مع بيئة التدقيق الجزائرية."

و فيما يخص عدم ملائمة معايير التدقيق الدولية مع بيئة التدقيق الجزائرية،فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**27-04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام محايد بمتوسط حسابي**2.24** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية (**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **74.69**% وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.88** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وهذا مايفسره كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **53.7**% أي ما يعادل **29** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق **29.6%** و نسبة **16.7%**محايد.

المحور الرابع: قصور سير عملية التدقيق

للتعرف على مدى مساهمة قصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (04-28): نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور سير عملية التدقيق

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
18-قبول محافظ الحسابات لمهمته لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها.	2.1852	0.84840	**محايد**
19-محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيق.	1.7778	0.81650	**محايد**
20-عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمة.	2.5000	0.77093	**موافق**
21-عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه عن تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقيق	2.4815	0.79481	**موافق**
22-تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة.	2.5000	0.72032	**موافق**
23-سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية , توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات.	2.5185	0.69338	**موافق**
24-اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.	2.1667	0.79503	**محايد**
25-فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف.	2.1667	0.88488	**محايد**
26-إهمال عملية التوثيق من طرف محافظ الحسابات من شأنه	2.7037	0.63334	**موافق**

أن يمس بمصداقية تقريره حول القوائم المالية.			
27-محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا يساير التغيرات في المجتمع المالي.	1.8889	0.74395	**محايد**
28-لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.	1.9074	0.85271	**محايد**
29-إن التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة.	2.4259	0.74230	**موافق**
المتوسط العام للمحور الرابع	**2.2685**	**0.32363**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**82-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **62.2** و الذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67- 2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات محايد، كما لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.32**و هذا ما يؤكد لنا إجماع أفراد العينة على فكرة واحدة وأن الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن قصور سير عملية التدقيق يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **75.01**%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة18:" قبول محافظ الحسابات لمهمته لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن قبول محافظ الحسابات لمهمة تدقيق لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.18** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.84**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.84** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة،وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **72.2**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**27.8**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 19:" محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيق."

تشير النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)إلى أن الاتجاه عام لعينة الدراسة محايد فيما يخص كون محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيق، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **1.77** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **59.26**%، بانحراف معياري مقدر ب **0.81** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **53.7**% أي ما يعادل **29** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**46.3**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 20:" عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمة."

أكدت الدراسة على أن **66.7**% يوافقون تماما على أن عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمةأي ما يعادل **36**فرد، و هذا ما تؤكده النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)حيث كان الاتجاه العام لعينة الدراسة موافق، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.50** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**2.33-3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **83.33**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.77** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة.

العبارة 21:" عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه عن تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقيق"

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه في تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقيق كان **موافق**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.48** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**2.33-3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **82.71**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.79** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة

حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **66.7**% أي ما يعادل **36** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**18.5**% و نسبة محايد **14.8**%.

العبارة 22:" تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة"

و فيما يخص كون تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة عملية تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة، فقد أسفرت نتائج الجدول رقم (**22-04**)المتحصل عليها عن اتجاه عام موافق بمتوسط حسابي**2.52** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**3-2.34**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **83.33**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.72** فنجده يعبر عن درجة كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **63**% أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد**24.1**% و نسبة **13**% غير موافق.

العبارة 23:" سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية , توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية،توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات كان **موافق**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.51**وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **83.33**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.69** فنجده يعبر عن درجة تشتت متوسطة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **63**% أي ما يعادل **34** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**11.1**% و نسبة محايد **25.9**%.

العبارة 24:" اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28–04**)بالحياد كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.16** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.22**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.79** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **75.9**% أي ما يعادل **31** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**24.1**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 25:" فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.16** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.22**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.88** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، ما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **68.5**% أي ما يعادل **37** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**35.5**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 26:"إهمال عملية التوثيق من طرف محافظ الحسابات من شأنه أن يمس بمصداقية تقريره حول القوائم المالية."

أكدت الدراسة على أن **79.6**% يوافقون تماما على أن محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا يساير التغيرات في المجتمع الماليأي ما يعادل **43**فرد، و هذا ما تؤكده النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28–04**)حيث كان الاتجاه العام لعينة الدراسة موافق، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.70** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3–2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **90.12**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.63**والذي يعبر عن درجة تشتت متوسطة لإجابات العينة حول العبارة السابقة.

العبارة 27:" محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا يساير التغيرات في المجتمع المالي."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.18** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **62.96**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.74** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **66.66**% أي ما يعادل **36** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**33.33**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 28:" لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)الحياد كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة بأنه لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **1.90** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **63.58**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.85** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **59.3**% أي ما يعادل **32** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**40.7**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 29:" إن التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**28-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.42** و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة(**3-2.33**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **80.86**%، وبالرجوع للانحراف المعياري

المقدر ب **0.74** والذي يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **57.4**% أي ما يعادل **31** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد **27.8**% أما نسبة غير موافق**24.6**%.

المحور الخامس:قصور الكفاءة المهنية

للتعرف على مدى مساهمة قصور الكفاءة المهنية في وجود فجوة في التدقيق بين توقعات المهنيين ومستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، وكانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (29-04): نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور الكفاءة المهنية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
30-التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة.	2.1667	0.81842	**محايد**
31-محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني.	1.8519	0.91954	**محايد**
32-عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق يضعف من شأنه أن يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات	2.7778	0.53787	**موافق**
33-اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية.	1.9630	0.84592	**محايد**
34-لا تلزم الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة.	2.1852	0.75421	**محايد**
المتوسط العام للمحور الخامس	**2.1889**	**0.52760**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**29-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ**2.18** و الذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67- 2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي و التي تدل على إجابات محايد، كما لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.52**و هذا ما يؤكد لنا إجماع أفراد العينة على فكرة واحد وأن

الإجابات على الأسئلة كانت متجانسة و ذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن قصور الكفاءة المهنية يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة 72.96%، و فيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 30:" التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة."

أسفرت النتائج اتجاه العام لعينة الدراسة حول العبارة القائلة أن التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة كان الحياد و هذا اعتمادا على الجدول رقم (29-04)حيث نجد المتوسط الحسابي يمثل 2.16 وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(1.67-2.33) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة 72.22%، وبانحراف المعياري مقدر ب 0.81 فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة 74.1% أي ما يعادل 40من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق25.9%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 31:" محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (29-04)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل 1.85وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(1.67-2.33) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة 61.73%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب 0.91ضمن الفئة الثانية(1.67-2.33) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة 67.83، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة 50% أي ما يعادل 27 من أفراد العينة، وبالتالي بلغت نسبة غير موافق50%هي الأخرى.

العبارة 32:" عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق يضعف من شأنه أن يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات"

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (29-04)على موافق كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة بأن عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق من شأنه أن يؤثر على

استقلالية محافظ الحسابات، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.77**و هو يندرج ضمن الفئة الثالثة (**2.34 –3**)من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **92.59**%وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.53** والذي يعبر عن درجة تشتت ضعيفة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **83.3**% أي ما يعادل **45**من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة كل من المحايد و غير الموافق على الترتيب **11.1**%و **5.6**%.

العبارة 33:" اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية."

اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية، نالت هذه العبارة على الحياد كاتجاه عام لعينة الدراسة،و بالعودة إلى المتوسط الحسابي واعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**29–04**)نجده يمثل **1.96** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية (**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.84**%، بانحراف معياري مقدر ب **0.84** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول محايد و موافق بنسبة **62.9**% أي ما يعادل **34**من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**37**% لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 34:" لا تلزم الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة."

من خلال نتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**29–04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص عدم التزام الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة كان **محايد**، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل**2.18**وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67–2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.84**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.52** فنجده يعبر عن درجة تشتت ضعيفة لإجابات العينة

حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **79.6**% أي ما يعادل **33** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**20.4**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المحور السادس:قصور استقلالية محافظ الحسابات

للتعرف على مدى مساهمة قصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة في التدقيق بين توقعات المهنيين و مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، تم توجيه أسئلة ترتبط بهذا الجانب، و كانت الإجابات على هذه الأسئلة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(30-04): نتائج الاستبيان المتعلقة بقصور استقلالية محافظ الحسابات

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
35-لا يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون **10-01**.	2.0000	0.82146	**محايد**
36-الخدمات الاستشارية السابقة لقبول الوكالة تؤثر سلبا على استقلالية محافظ الحسابات.	2.1852	0.72876	**محايد**
37-العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم.	2.4630	0.71935	**موافق**
38-في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق أولوية المحافظة على سمعة المكتب ليست دافعا قويا للمحافظة على الاستقلالية.	2.3333	0.72684	**محايد**
39-ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات لا يعتبر محدد جيد لاستقلاليته.	2.1296	0.82522	**محايد**
المتوسط العام للمحور السادس	**2.2509**	**0.25433**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

من خلال الجدول رقم (**30-04**) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **2.25**والذي يقع ضمن الفئة الثانية(**1.67- 2.33**) من سلم ليكارت الثلاثي والتي تدل على إجابات محايد، كما لاحظنا أن الانحراف المعياري الإجمالي للإجابات كان ضعيف**0.25**وهذا ما يؤكد لنا إجماع أفراد العينة على فكرة واحد وأن الإجابات

على الأسئلة كانت متجانسة وذات تشتت ضعيف،ومنه نستنتج أن عينة الدراسة تجمع على أن قصور استقلالية محافظ الحسابات يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **75.03**%، وفيما يلي عرض تحليلي على الأسئلة المكونة للمحور:

العبارة 35:" لا يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون 10-01".

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (**30-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوص كون محافظ الحسابات لا يتمتع بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون **10-01**كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2**وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **66.66**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.82** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **66.66**% أي ما يعادل **36** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**33.33**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 36:" الخدمات الاستشارية السابقة لقبول الوكالة تؤثر سلبا على استقلالية محافظ الحسابات."

من خلال نتائج الإجابة على العبارة رقم 36 المبينة أعلاه وفي الجدولرقم (**30-04**)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوصها كان محايد، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.18** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**1.67-2.33**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **72.84**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.72** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **81.4**% أي ما يعادل **44** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**18.5**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 37:" العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم."

أسفرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (30-04)على الموافقة كاتجاه عام لعينة الدراسة بخصوص العبارة القائلة أن العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.46** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات معتبرة بنسبة **82.10**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.72** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق بنسبة **59.3**% أي ما يعادل **20** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة محايد و غير موافق على الترتيب **27.8**% و **18.5**%.

العبارة 38:" في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق أولوية المحافظة على سمعة المكتب ليست دافعا قويا للمحافظة على الاستقلالية."

من خلال نتائج الإجابة على العبارة رقم 38 المبينة أعلاه وفي الجدولرقم (30-04)نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة بخصوصها كان محايد، و بالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.17** و هو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **70.98**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب **0.72** فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق و محايد بنسبة **85.1**% أي ما يعادل **46** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**8**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

العبارة 39:" ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات لا يعتبر محدد جيد لاستقلاليته."

جاءت نتائج الجدول رقم (30-04)بان الاتجاه العام لعينة الدراسة يدور حول المحايدة بخصوص عدم اعتبار ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات محدد جيد لاستقلاليته، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل **2.12** وهو يندرج ضمن الفئة الثانية(**2.33-1.67**) من مقياس ليكارت الثلاثي، وهو ما يساهم في وجود فجوة توقعات محدودة بنسبة **70.98**%، وبالرجوع للانحراف المعياري المقدر ب**0.82**فنجده يعبر عن درجة تشتت كبيرة لإجابات العينة حول العبارة السابقة، وما يفسر ذلك كون الإجابات كانت تدور حول موافق

بنسبة **72.2**% أي ما يعادل **39** من أفراد العينة،في حين بلغت نسبة غير موافق**27.8**%لما تبقى من إجمالي أفراد العينة.

المطلب الثالث: التحليل المقارن واختبار الفرضيات

سنقوم من خلال هذا المطلب باختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

1) **بالنسبة للاستبيان الموجه لفئة المهنيين؛**
2) **بالنسبة للاستبيان الموجه لفئة مستخدمي القوائم المالية؛**
3) **التحليل المقارن و تحديد الفروق.**

وذلك لمعرفة مدى قبول الفرضيات أولا، و بالاعتماد على نتائج **SPSS (اختبار Tستودنت)**، كما سنقوم بمناقشة نتائج التي توصلنا اليها خلال هذه الدراسة.

1) **بالنسبة للاستبيان الموجه لفئة المهنيين:**

❖ **اختبار الفرضية الأولى**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

ونقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** ونرفض الفرضية الصفرية **H0** وأما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** ورفض الفرضية البديلة **H1**.

وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (31-04) نتائج اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية	قيمةTالمحسوبة	قيمةTالجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	3.281	2.57	2.1930	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**31-04**) أن مستوى الدلالة **0.002** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **3.28**و هي أكبر من **T** الجدولية **2.57** ، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"ونرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الثانية**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0:ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

ونقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** ونرفض الفرضية الصفرية **H0** أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

والجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (32-04) نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	8.336	2.57	2.5193	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**32-04**) أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **8.33**و هي أكبر من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الثالثة**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (33-04) :نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية	قيمةTالمحسوبة	قيمةTالجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	5.085	2.57	2.3860	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **5.08** و هي أكبر من **T** الجدولية 2.57، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الرابعة** : سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 :ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة H1، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (34-04): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية	قيمةTالمحسوبة	قيمةTالجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	5.643	2.57	2.2754	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **5.64**و هي أكبر من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية" و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الخامسة**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (35-04): نتائج اختبار الخامسة

نتيجة الفرضية	قيمةTالمحسوبة	قيمةTالجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	1.098	2.57	2.0737	0.227

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.227** و هو أكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **1.09** و هي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية**H0**"ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية البديلة.

❖ **اختبار الفرضية السادسة:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة H1 و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (36-04): نتائج اختبار الفرضية السادسة

نتيجة الفرضية	قيمةT المحسوبة	قيمةTالجدولية	متوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	3.520	2.57	2.2526	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة **0.001** و هو أقل من **0.05**، و **T**المحسوبة **3.52** و هي أكبر من **T** الجدولية 2.57 ، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**" هناك تأثير

ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية" و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار المتوسط العام لمجموع إجابات المهنيين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة:**

سيتم اختباره كما يلي:

H0 : ليس هناك تأثير عام ذو دلالة إحصائية للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المهنيين.

H1 :هناك تأثير عام ذو دلالة إحصائية للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المهنيين.

نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة H1 و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (37-04): نتائج اختبار المتوسط العام لمجموع إجابات المهنيين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة

نتيجة الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمةTالجدولية	متوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	6.338	2.57	2.2833	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T**المحسوبة **6.33** و هي أكبر من **T** الجدولية 2.57 ، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير عام ذو دلالة إحصائية للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المهنيين" و نرفض الفرضية الصفرية.

2) **بالنسبة للاستبيان الموجه لفئة مستخدمي القوائم المالية:**

❖ **اختبار الفرضية الأولى:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (38-04) نتائج اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية	قيمة**T**المحسوبة	قيمة**T**الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	1.602	2.57	2.0926	0.115

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04–38) أن مستوى الدلالة **0.11**و هو أكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **1.60**و هي أقل من **T** الجدولية **2.57** ، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية**H0**"ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية" و نرفض الفرضية البديلة.

❖ **اختبار الفرضية الثانية:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0:ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (04–39) نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	6.020	2.57	2.3704	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**39-04**) أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **6.02** و هي أكبر من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الثالثة:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (40-04) :نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية	قيمة**T**المحسوبة	قيمة**T**الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	5.739	2.57	2.3630	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **5.73** و هي أكبر من **T** الجدولية 2، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الرابعة** : سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 :ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة H1، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (41-04): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية	قيمة**T**المحسوبة	قيمة**T**الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	6.097	2.57	2.2685	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **6.09** وهي أكبر من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية الخامسة:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (42-04): نتائج اختبار الخامسة

نتيجة الفرضية	قيمة**T**المحسوبة	قيمة**T**الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	2.631	2.57	2.1889	0.011

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.01** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **2.63** و هي أكبر من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار الفرضية السادسة:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة H1 و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (43-04): نتائج اختبار الفرضية السادسة

نتيجة الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمةTالجدولية	متوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	7.250	2.57	2.2509	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T**المحسوبة **7.25** و هي أكبر من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية " و نرفض الفرضية الصفرية.

❖ **اختبار المتوسط العام لمجموع إجابات المستخدمين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة:** سيتم اختباره كما يلي:

H0 : ليس هناك تأثير عام ذو دلالة إحصائية للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

H1 :هناك تأثير عام ذو دلالة إحصائية للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة H1 و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (44-04): نتائج اختبار المتوسط العام لمجموع إجابات المستخدمين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة

نتيجة الفرضية	قيمة **T** المحسوبة	قيمة **T** الجدولية	متوسط الحسابي	مستوى المعنوية
قبول الفرضية	7.133	2.57	2.2557	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة **0.000** و هو أقل من **0.05**، و **T** المحسوبة **7.13** و هي أكبر من **T** الجدولية 2.57 ، ومنه نستنتج قبول الفرضية البديلة **H1**"هناك تأثير عام ذو دلالة إحصائية للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية " و نرفض الفرضية الصفرية.

3. الاختبار المقارن و تحديد الفروق:

❖ **تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الأولى:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار**"لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار**"توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T** كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة السلبية).

والجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (45-04) نتائج تحديد الفروق والاختبار المقارن للفرضية الأولى

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.1930	0.44402	1.216	0.227	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي القوائم المالية	2.0926	0.42465			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**45-04**) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.19** بانحراف معياري قدره **0.44** و هو قريب جدا من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.09**بانحراف معياري قدره **0.42** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

ومستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.22**يؤكد ذلك وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين بالنسبة الى المحور الاول.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.22** و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة وهي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضيةالصفرية**H0**،" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التشريعي و التنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

❖ **تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الثانية**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التعليمي والاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة**T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1**وقبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار** "لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار** "توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T** كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة السلبية).

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (46-04) نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الثانية

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.5193	0.47035	1.699	0.092	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي	2.3704	0.45209			

القوائم المالية					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**46-04**) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.51**بانحراف معياري قدره **0.47** و هو قريب جدا من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.37**

بانحراف معياري قدره **0.45** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

و مستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.09**يؤكد ذلك وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين بالنسبة للمحور الثاني.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.09**و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **1.69**و هي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية**H0**،" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية "و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

❖ **تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الثالثة**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار** "لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار** "توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T** كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي (الظاهرة في الحالة السلبية).

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (47-04) :نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الثالثة

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.3860	0.57304	0.232	0.817	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي القوائم المالية	2.3630	0.46472			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (47-04) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.38**بانحراف معياري قدره **0.57** و هو قريب من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.36** بانحراف معياري قدره **0.46** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

و مستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.81**يؤكد ذلك وهذا يعني انهلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين بالنسبة للمحور الثالث.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.81**و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **0.23**وهي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية **H0"**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور قواعد العمل المهنية و المتعارف عليها في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"،و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

❖ **تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الرابعة** : سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 :لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة H1، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1** و قبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار** "لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار** "توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T** كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي (الظاهرة في الحالة السلبية).

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (48-04): نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارنللفرضية الرابعة

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.2754	0.36853	0.105	0.917	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي القوائم المالية	2.2685	0.32363			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (48-04) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.27** بانحراف معياري قدره **0.36** و هو قريب من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.26**بانحراف معياري قدره **0.32** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

و مستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.91**يؤكد ذلك وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.91**و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **1.10**و هي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية **H0** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"،و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

❖ **تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الخامسة**: سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

و نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة **H1**وقبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار** "لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار** "توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T** كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي (الظاهرة في الحالة السلبية).

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (49-04): نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية الخامسة

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.0737	0.50657	1.174-	0.243	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي القوائم المالية	2.1889	0.52760			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**49-04**) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.07** بانحراف معياري قدره **0.50** و هو قريب من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.18** بانحراف معياري قدره **0.52** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

و مستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.24**يؤكد ذلك وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين بالنسبة للمحور الخامس.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.24**و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **1.17-**و هي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية **H0**"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"،و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

❖ **تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية السادسة:** سيتم اختبار الفرضية التالية:

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة H1وقبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار** "لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار** "توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T**كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي (الظاهرة في الحالة السلبية).

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (50-04): نتائج تحديد الفروق و الاختبار المقارن للفرضية السادسة

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.2526	0.54186	0.021	0.983	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي القوائم المالية	2.2509	0.25433			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**50-04**) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.25**بانحراف معياري قدره **0.54** و هو قريب من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.25**بانحراف معياري قدره **0.25** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

و مستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.98**يؤكد ذلك وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين بالنسبة للمحور السادس.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.98**و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **0.02**و هي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية **H0** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية "و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

❖ **اختبار التحليل المقارن للمتوسط العام لوجود فروق في اجابات العينتين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة:** سيتم اختبار كما يلي:

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير عام للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

H1 :توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير عام للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية..

نقوم بهذا الاختبار من خلال مقارنة مستوى الدلالة حيث أنه إذا كان أقل من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية البديلة **H1** و نرفض الفرضية الصفرية **H0** و أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من **0.05** فانه يتم قبول الفرضية الصفرية **H0** و رفض الفرضية البديلة **H1**.

و إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية الصفرية **H0** و قبول الفرضية البديلة **H1**، وإذا كانت قيمة **T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية فانه يتم رفض الفرضية البديلة H1وقبول الفرضية الصفرية **H0**.

و من أجل فهم نتائج الجدول ننظر أساسا إلى **قيمة مستوى الدلالة** و نركز فقط على رقمين وراء الفاصلة وليس على ثلاثة أرقام:

أولا: إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أكبر من **0.05** معناه **غير دالة** و **القرار** "لا توجد فروق في جداول دراسة الفروق "فالمتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي.

ثانيا:إذا كانت **قيمة مستوى الدلالة** أصغر من **0.05** معناه **دالة** و **القرار** "توجد فروق في جداول دراسة الفروق "حسب متغيرات الدراسة (بين ما هو كائن فالمتوسط الحسابي للظاهرة المدروسة و ما يجب ان تكون عليه و هو المتوسط الفرضي)،ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة **T** كما يلي:

- إذا كانت قيمة **T** موجبة معناه المتوسط الحسابي أفضل من المتوسط الفرضي(الظاهرة في الحالة الإيجابية).
- إذا كانت قيمة **T** سالبة معناه المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي (الظاهرة في الحالة السلبية).

و الجدول التالي سيبين لنا النتائج:

الجدول رقم (51-04): نتائج اختبار التحليل المقارن للمتوسط العام لوجود فروق في اجابات العينتين حول مساهمة العوامل السابقة في حدوث الفجوة

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"T" المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
مهنيين	2.2833	0.33751	0.479	0.633	غير دالة (لا توجد فروق)
مستخدمي القوائم المالية	2.2557	0.26345			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة **SPSSV20**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**51-04**) أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين تقدر ب **2.28**بانحراف معياري قدره **0.33** و هو قريب من المتوسط الحسابي لإجابات المستخدمين المقدر ب **2.25** بانحراف معياري قدره **0.26** و هذا يعني ان إجابات العينتين متقاربة.

و مستوى الخطأ**0.05** بمستوى دلالة قدره **0.63**يؤكد ذلك وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين.

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن مستوى الدلالة **0.63**و هو اكبر من **0.05**، و **T** المحسوبة **0.47**و هي أقل من **T** الجدولية **2.57**، ومنه نستنتج قبول الفرضية الصفرية **H0** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين بالنسبة لوجود تأثير عام للمحاور السابقة على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"و نرفض الفرضية البديلة **H1**.

الخاتمة

في محاولة منا لمعالجة ما تقدم من تساؤلات حول فجوة التوقعات في البيئة الجزائرية، ارتأينا سرد أدبيات هذه الظاهرة ومن ثم ذكر الأسباب خلفها والسبل لتضييقها مع إظهار لطبيعة البيئة التدقيقية بالجزائر، كل هذا في جانبه النظري، ولإعطاء هذا الجانب تعبير أفضل تناولنا جانبا ميدانيا تمثل في استبيان موجه لعينتين: الأولى (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين) و الثانية (رؤساء مصلحة المحاسبة، المدققون الداخليون، رؤساء مصلحة منح القروض، مفتشو الضرائب)، واحتوى على فرضيات الدراسة في ستة محاور أساسية اختبرت بأساليب إحصائية تتناسب والأهداف المرجوة.

نتائج الفرضيات:

- **الفرضية الرئيسية الأولى و الثانية:** من خلال التقديم التفصيلي لفجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية بالجانب النظري وخاصة الفصلين الأول والثاني أظهرنا مختلف العوامل التي تساهم في إحداث هذه الظاهرة والتي كانت بناءا للجزء الثاني من أداة الاستبيان إذ تأكدنا أنها عوامل تؤثر فعلا بنسب متفاوتة في خلق فجوة توقعات معتبرة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و أداء مكاتب التدقيق في البيئة الجزائرية،

- **الفرضيات الثانوية:**

- **فرضية الأولى:**" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية" كانت إجابات أفراد العينتين متفاوت وذلك من خلال اختبار ستودنت أين اتجهت عبارات هذا المحور للحياد من جهة المهنيين وبالتالي قبول الفرضية، عكس مستخدمي القوائم أين تم رفض الفرضية وهو ما يستدعي تضييق هذه الفروقات بوضع تنظيمات تشريعية تستجيب لمطالب الفئتين على حد سواء ولا سيما مسؤوليات وواجبات أصحاب المهنة بشكل أفضل و أوضح.
- **فرضية الثانية:**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية." كانت إجابات أفراد العينتين متقاربة وذلك من خلال اختبار ستودنت أين اتجهت عبارات هذا المحور للموافقة من جهة المهنيين وكذلك من جهة مستخدمي القوائم أين تم قبول الفرضية. أن هذا التقارب يؤكد وعي الطرفين بوجوب التواصل فيما

بينهم من خلال إفهام دور أصحاب المهنة وكذا خلق ثقافة تدقيقية لدى المجتمع المالي مما يسهم في تضييق فجوة التوقعات.

- **فرضية الثالثة:**" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية." كانت إجابات أفراد العينتين متقاربة وذلك من خلال اختبار ستودنت أين اتجهت عبارات هذا المحور للموافقة من جهة المهنيين وكذلك من جهة مستخدمي القوائم إذ تم قبول الفرضية، حيث يرى كلا الطرفين بان قواعد العمل الحالية تفتقر للضروريات المستجدة في بيئة التدقيق مما يتطلب من المنظمات الهيئات المهنية تحيين دائم لهذه القواعد والمعايير الضابطة للمهنة.
- **فرضية الرابعة:**" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية."كانت إجابات أفراد العينتين متقاربة وذلك من خلال اختبار ستودنت أين اتجهت عبارات هذا المحور للحياد من جهة المهنيين وكذلك من جهة مستخدمي القوائم أين تم قبول الفرضية، وعليه فان الرفع من جودة الأداء وتفعيل نظام الرقابة وتقديم تقارير مالية تتماشى والتطورات الحاصلة هي سبل للحد من تأثير هذا العامل على وجود الفجوة.
- **فرضية الخامسة:**"هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية."كانت إجابات أفراد العينتين يتفاوت وذلك من خلال اختبار ستودنت أين اتجهت عبارات هذا المحور للحياد من جهة المهنيين وبالتالي رفض الفرضية، عكس مستخدمي القوائم أين تم قبول الفرضية من قبلهم، وجود هذا التأثير على فجوة التوقعات يتطلب العمل على العنصر البشري والاستثمار فيه من قبل الهيئات المكونة مما يقلل من حدوث الفجوة.
- **فرضية السادسة:**" هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية." كانت إجابات أفراد العينتين متوافق وذلك من خلال اختبار ستودنت أين اتجهت عبارات هذا المحور للحياد من جهة المهنيين وكذلك من جهة مستخدمي القوائم أين تم قبول الفرضية، ما يعني ضرورة تدعيم استقلالية محافظ الحسابات وهي عملية يشترك فيها جميع الفاعلين للحد من فجوة التوقعات.

❖ الفرضية الرئيسية الثالثة:

- تم رفض وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين و التي ترجع إلى جملة من العوامل.

❖ **الفرضيات الثانوية:**

- **فرضية الأولى:**" هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين العام بالنسبة لوجود تأثير الجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية."كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينتين متوافق وذلك من خلال اختبار ستودنت أين تم رفض الفرضية، ما يعبر عن فجوة توقعات محدودة الحجم.
- **فرضية الثانية:**"هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين العام بالنسبة لوجود تأثير الجانب التعليمي و الاتصالي لمستخدمي القوائم المالية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية."كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينتين متقاربة وذلك من خلال اختبار ستودنت أين تم رفض الفرضية، مع وجود فجوة توقعات معتبرة.
- **فرضية الثالثة:**" هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين العام بالنسبة لوجود تأثير لقصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية." كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينتين متقاربة وذلك من خلال اختبار ستودنت أين تم رفض الفرضية، مع وجود فجوة توقعات معتبرة.
- **فرضية الرابعة:**" هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين العام بالنسبة لوجود تأثير لقصور سير عملية التدقيق على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية."كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينتين متقاربة وذلك من خلال اختبار ستودنت أين تم رفض الفرضية، إحداث فجوة توقعات محدودة الحجم.
- **فرضية الخامسة:**"هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين العام بالنسبة لوجود تأثير لقصور الكفاءة المهنية على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية." كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينتين متوافق وذلك من خلال اختبار ستودنت أين تم رفض الفرضية، ويعبر هذا عن فجوة توقعات محدودة.
- **فرضية السادسة:**" هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين العام بالنسبة لوجود تأثير لقصور استقلالية محافظ الحسابات على وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية."كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينتين متوافق وذلك من خلال اختبار ستودنت أين تم رفض الفرضية، وتشكيل فجوة توقعات ذات حجم محدود.

أهم النتائج: من بين أهم النتائج التي يمكن استخلاصها :

- تكييف القانون **10-01** مع مسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى.
- إعادة النظر في التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات بما يتلاءم و احتياجات المهنة.
- توفر المهارة و التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق من شأنه أن يعزز من استقلالية محافظ الحسابات.
- نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي.
- التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات ذات تأثير على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة.
- للعلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق تهديد على استقلاليته.
- ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات أمر ضروري.
- إرساء آليات حوكمة لدى المؤسسات سبيل لتضييق فجوة التوقعات من جهة مستخدمي القوائم المالية
- السعي لإحداث ثقافة التدقيق لدى المجتمع المالي.

الأفاق المستقبلية:

أظهرت هذه الدراسة أثناء بحثنا تشعبات عديدة لمدخلات معالجتها والتدقيق في خصوصيتها مع البيئة الجزائرية، كما أن جدتها تستدعي الباحثين للخوض في عديد من تلك المدخلات سواء كانت حديثة أو تقليدية متماشية و واقع التدقيق بالجزائر من جهة المهنيين أو مستخدمي القوائم المالية أو كلاهما معا، ومن بين هذه المدخلات الحوكمة، المعايير المعتمدة وأيضا جودة الرأي الفني للمدقق.

وبهذا نأمل أن نكون وفقنا بقلة قليلة من فيض دراسات أثرت البحث العلمي الوطني من خلال بحثنا حول فجوة التوقعات – أداء التدقيق في البيئة الجزائرية– ،وان يستفيد منه كل منهل علم وبداية لغيره من البحوث.

محددات الدراسة:

صادفت دراستنا خلال مرحلة توزيع استبيانها زمن انشغال كلتا العينتين بإعداد القوائم المالية ومراجعتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى سعينا لإيصال الاستبيان لحد جغرافي أوسع كسبا لأراء كثيرة من المهنيين خاصة

غير أننا لم نوفق بالقدر المرجو، ولولا ذلك لكانت درجة تجاوبهم أحسن وهو ما كان سينعكس إيجابا على نتائج الدراسة.

التوصيات:

بناءا على ما توصلنا له من نتائج نقدم التوصيات التالية:

- ❖ إرساء حوكمة مؤسساتية سليمة ضرورة للمساعدة على توفير الثقة والمصداقية في التقارير المالية و تقرير محافظ الحسابات.
- ❖ وضع إطار واضح لمسؤوليات وواجبات وأهمية عملية التدقيق من اجل تعديل توقعات المجتمع برفع الوعي والثقافة حول هذه المهنة.
- ❖ تحديد مستويات مثلى للأداء التدقيقي وفق مقاييس محلية ودولية.
- ❖ إصدار معايير تتلاءم مع توقعات المجتمع الواقعية وتلك المعقولة من قبل محافظي الحسابات لتقريب وجهات النظر.
- ❖ زيادة الدعم الفني المهني و تطوير الأساليب والتقنيات في بيئة التدقيق الجزائرية.
- ❖ الاندماج بين شركات ومكاتب التدقيق ترفع من القدرات البشرية والمهنية التقنية ومن ثم زيادة جودة الأداء.
- ❖ إذا ما التزم المدقق بممارسة المهنة وفقا للتخصص المهني ومواكبة مختلف التطورات يبقيه في المنافسة.
- ❖ توسيع عملية الإنتاج العلمي في المهنة وإصدار منشورات تفسيرية لمعايير التدقيق الجزائرية من شانها التصدي للمشاكل التي تصادف المدققين أثناء أداء مهامهم.

قائمة

المراجع

أولا: الكتب بالعربية

1. امين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
2. جورج دانيال غالي،"**تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة**"،الدار الجامعية ،الاسكندرية،2001 .
3. حماد طارق عبد العالي،**موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الأول، الدار الجامعية،2004.
4. سهام محمد السويد، "**دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر–دراسة ميدانية–**"، الدار الجامعية الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2010.
5. يوسف محمود جربوع،"**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين و حيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**"،جامعة الموصل،كلية الإدارة و الاقتصاد،تنمية الرافدين،2004 .

ثانيا: المذكرات و الاطروحات

1. إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف،"**قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–**"،رسالة ماجستير،كلية التجارة،قسم المحاسبة،2011.
2. عطا الله أسامة رضا،"**تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميه**"،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة قناة السويس ،كلية التجارة بالإسماعلية،2003.
3. رزق علاء أحمد إبراهيم،"**تقييم مجالات التطوير في قياس جودة أداء مكاتب المحاسبة و المراجعة– دراسة تطبيقية–**"،رسالة ماجستير جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ببنها، تخصص محاسبة،2002.
4. مسعود صديقي،"**نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"،رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
5. محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان،"**العوامل المؤثرة على استقلالية و حياد المراجع الخارجي –دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة فلسطين**"،رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، تخصص محاسبة و تمويل، نوفمبر 2007.
6. خليل محمد أمين،"**مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية –دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين–**"،مذكرة ماستر أكاديمي،جامعة قاصدي مرباح بورقلة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،شعبة علوم تجارية، تخصص محاسبة و جباية معمقة،2015 .

7.أحمد برير،"**جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات –حالة الجزائر–**"،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،قسم العلوم التجارية،تخصصمحاسبة و جباية،2014.

8.ليندة صولي،"**أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي و مستخدمي القوائم المالية**"، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير،تخصص تدقيق محاسبي،2014.

9.سامي صبحيواكد،"**الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية و طبيعة عمل المراجع**"،رسالةماجستير،جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد و الادارة،قسم المحاسبة، السعودية،2003.

10.سعاد شدري معمر، "**التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات لازمات المالية العالمية – حالة تقرير المراجع حول سونلغاز –**"،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.

11.منى عوض ادم عبد الله،"**اثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي–**"، بحث تكميلي لنيل درجة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،كلية الدراسات العليا2017.

12.نور الهدى مقيمح ،"**واقع تطبيق معايير التدقيق الدوليةفي البيئة الجزائرية (ISA)**"،مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،قسم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة،مراقبة و تدقيق،2017.

ثالثا:النصوص التشريعية والتنظيمية

1.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27 .

2.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 03، لسنة 1992.

3.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 56 بتاريخ 1996/09/25.

4.القانون 10-01، المؤرخ في 2010/07/11، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010.

5.المرسوم التنفيذي رقم11-32، المؤرخ في 2011/11/27 ،يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

6.الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 7.

7.قرار مؤرخ في 1994/11/07، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائية، عدد 14، 1994.

8.الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 210-505-560-580.

9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 150، المؤرخ في 04 فيفري 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 300-500-510-700.

10.الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 520-570-610-620.

رابعا: مقالات بالعربية

1.متولي سامي وهبة،"**فجوة التوقعات في المراجعة**"،المجلة العلمية،كلية التجارة،فرع جامعة الأزهرللبنات،العدد العاشر،1993.

2.يوسف محمود جربوع،"**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق الفجوة**"،مجلة الدراسات الإسلامية،الجامعة الإسلامية بغزة،المجلد 12 ،العدد 2،فلسطين،2004.

3.إحسان صالح المعتاز،"**أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين معها،انهيار شركة انرون والدروس المستفادة**"،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،كليةالاقتصاد و الإدارة،المجلد 22 ،العدد1،جدة،المملكة العربية السعودية،2008

4.راضي محمد سامي ،"**فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص و الحلول–دراسة إنتقادية–**"،مجلة البحوث العلمية ،جامعة الاسكندرية،كلية التجارة، العدد الأول،المجلد 36 ،مارس 1999،الجزء الثاني.

5.راضي محمد سامي،"**التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة و أثرها على استقلال المراجع– دراسة ميدانية–**"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،جامعة الاسكندرية، كلية التجارة،العدد الأول،المجلد الثامن و العشرون .

6.صبحي محمد حسني عبد الجليل،"**تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة–دراسة تحليلية–**"،مجلة الدراسات و البحوث التجارية،جامغة الزقازيق،كلية التجارة ببنها،العدد 2 ،2001.

7.نور الدين مزياني،"**أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق**"،مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية،العدد 14 ،2015.

8.محمد ثناء عطية فراج وآمال محمد كمال،"**نحو اطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة و الرقابة عليها**"،المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد 4 ،1994.

9.عصام قريط،"**الخدمات الاستشارية و أثرها على حياد المدقق في الاردن**"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 24 ، العدد الأول،2008.

10.ابراهيم محمد عتيق و محمد أحمد عتيق،"**أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل و الخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، 2016.

11.مفيدة بن عثمان،"**دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر**"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،العدد 06 ، جوان 2017.

12.إبراهيم محمد عتيق و محمد احمد تلالوه،" **اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 03، جامعة الاردنية ،عمان، 2016.

13.د.رمضان عارف رمضان محروس، "**الازمات المالية وانعكاساتها المحاسبية – دراسة تحليلية–**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الادارية، ISSN 2352-9962، العدد 6، جامعة جنوب الوادي، مصر, ديسمبر 2016.

14.ا.م.د. علي حسين الدوغجيوم.د. اسامة عبد المنعم سيد علي،"**دور قانون (ساربنيز –اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**"،مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 86، جامعة المستنصرية، العراق، 2011.

د.عمر على كامل الدوري،"دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع"، مجلة المنصور، العراق، العدد14، 2010.

15.د.سهيل ابو مياله، "**مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضييق فجوة التوقعات – دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية–**"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات, ، المجلد 07، العدد 01،جامعة فلسطين, فلسطين، مارس 2017.

16.ا.رشيدة خالدي و د. عبد الرزاق خليل، " **تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في تقليص من فجوة التوقعات (دراسة تحليلية)**."،مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي،الجزائر، العدد 07 ،ديسمبر 2014.

17.نوي روبرت ونوتالكامي,"**التدقيق على الثقافة**."، مجلة المدقق الداخلي للشرق الأوسط،عدد ديسمبر 2014م، جمعية المدققين الداخليين، الإمارات.

خامسا: مقالات باللغة الاجنبية

1.EbimobowiAppah, « **An evaluation of audit expectation gap** : **issues and challenge**.»,International Journal of Economic Development Research and Investment, Vol 01, Nos 2&3, 2010.

2.Dr.BoumedieneMohamed Rachid etBenramdane Anissa, « **Ecart entre les résultats de l'audit et l'attente des utilisateurs du rapport d'audit** : **L'expectation gap**. », Journal of Economic& Financial Research, Université d' Oum El Bouaghi , Second Issue, Decembre 2014.

3.Salehi Mahdi, «**Audit expectation gap** : **concept**, **nature and trace**. », African Journal of Business Management, Vol.5(21), Academic journal, 23 septembre 2011.

4.Salehi Mahdiet al"**Audit Independence and Expectation Gap** : **Empirical Evidences from Iran**. ", International Journal of Economics and Finance, Vol 01,No 01,CCSE, 2009.**4**.

5.Richard, C.:**« L'indépendance de l'auditeur** : **pairs et manques »**, Revue Française deGestion, № 147, Paris,(2003).

6. Shockley, R, «**Perceptions of Auditors Independence** :**An ImpericalAnalysis** »,The AccounringReview,oct,.

سادسا: الملتقيات

1.احمد حيرش ود. السعيد قاسمي،"**نحو بناء ثقافة التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر للحد من ممارسات الفساد المالي بالمؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة –** "، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 33, جامعة الجلفة، الجزائر،2018.

2.احمد حيرشود.السعيد قاسمي،"**تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر, على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق –محافظي الحسابات– بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج**."، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية, جامعة بومرداس, الجزائر, 11-12افريل 2018م.

3.جمال عمورة، " **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)**"، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-

IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011.

4.مقدم عبيرات و رشيدة خالدي،"**حوكمةالشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**"،الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة،ورقلة،الجزائر،25 – 26 نوفمبر 2013.

سابعا: المواقع الالكترونية

1.Gary Giroux, « **Business Scandals**, **corruption**, **and Reform** : **An Encyclopedia** »,vol 01, ABC-CLIO,LLC,2013, p01.
«https://books.google.dz/books? » vu le 28-01-2018, 22h42m.

الملاحق

الملحق رقم (1):الاستبيان باللغة العربية

جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

السادة: الخبراء المحاسبون.محافظو الحسابات ؛

تحية طيبة.....

يسرنا أن نقدم بين أيديكم هذا الاستبيان الذي أعددناه بغرض استكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر في المحاسبة والتدقيق, تحت عنوان **" فجوة توقعات- أداء التدقيق في البيئة الجزائرية-".**

والذي نهدف من خلاله لتقديم مساهمة علمية ولو كانت متواضعة راجيين منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المضمنة فيه و مؤكدين لكم أن أي بيانات أو معلومات تتضمنها إجابتكم سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي, وأننا لعلى ثقة بأنكم ستولون هذا الأمر اهتمامكم راجيين العناية والدقة .

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير.

الطالبتان:

سحنون كوثر

قريني أمال

رقم الهاتف: 0793161383.

البريد الالكتروني : delindamikou25@gmail.com

استبيان موجه للمهنيين

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الجواب المناسب:

أولا: المعلومات الشخصية.

الوظيفة:محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

الخبرة المهنية:

اقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و10 سنوات ☐ بين 11 و 15 سنة ☐ بين 16 و 20 سنة ☐

أكثر من 20 سنة ☐

المستوى الأكاديمي:

بكالوريا ☐ شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

شهادة مهنية (اذكرها من فضلك):.....

التخصص العلمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ أخرى (اذكرها من فضلك):.....

ثانيا: معلومات أخرى حول مكتب التدقيق:

نوع المكتب:

مكتب فرديشر☐مدنية للمحاسبة و التدقيق ☐

الفترة منذ فتح المكتب/ الشركة:

اقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و10 سنوات ☐ بين 11 و 15 سنة ☐ بين 16 و 20 سنة ☐

أكثر من 20 سنة ☐

عدد العاملين بالمكتب:

اقل من 3 ☐ بين 3 و6☐أكثر من 6 ☐

عدد زبائن المكتب/ الشركة:(اذكرها من فضلك) .....

جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

السادة:رئيس مصلحة منح القروض بالبنك. رئيس قسم/ مصلحة المحاسبة. المدقق الداخلي. مفتش الضرائب ؛

تحية طيبة.....

يسرنا أن نقدم بين أيديكم هذا الاستبيان الذي أعددناه بغرض استكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر في المحاسبة والتدقيق, تحت عنوان **" فجوة توقعات- أداء التدقيق في البيئة الجزائرية-".**

والذي نهدف من خلاله لتقديم مساهمة علمية ولو كانت متواضعة راجيين منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المضمنة فيه و مؤكدين لكم أن أي بيانات أو معلومات تتضمنها إجابتكم سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي, وأننا لعلى ثقة بأنكم ستولون هذا الأمر اهتمامكم راجيين العناية والدقة .

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير.

الطالبتان:

سحنون كوثر

قريني أمال

رقم الهاتف: 0793161383.

البريد الالكتروني : delindamikou25@gmail.com

استبيان موجه لمستخدمي التقارير المالية

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الجواب المناسب:

أولا: المعلومات الشخصية.

الوظيفة:رئيس مصلحة منح القروض بالبنك ☐ رئيس قسم/ مصلحة المحاسبة ☐ المدقق الداخلي ☐

مفتش الضرائب ☐ أخرى (اذكرها من فضلك).....☐.....

الخبرة المهنية:

اقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و10 سنوات ☐ بين11 و 15 سنة ☐ بين16 و 20 سنة ☐

أكثر من 20 سنة ☐

المستوى الأكاديمي:

بكالوريا ☐ شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

شهادة مهنية (اذكرها من فضلك):.....

التخصص العلمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ اقتصاد ☐ أخرى (اذكرها من فضلك):.....

ثالثا: محاور الاستبيان.

يهدف هذا الجزء من الاستبيان إلى معرفة إن كانت العوامل التالية لها دور في حدوث "فجوة التوقعات - أداء التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية", حسب رأيك وخبرتك المهنية ما مدى موافقتك عليها.

المحور الأول: الجانب التشريعي والتنظيمي في الجزائر.

	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1	شروط ممارسة مهنة التدقيق التي وضعها المشرع الجزائري (القانون 10-01) لا تتلاءم ولا تتوافق مع متطلبات المهنة.			
2	إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في ظل القانون 10-01 لم يساهم في تفعيل دور أصحاب المهنة ولا في إزاحة الغموض حول مسؤولياتهم ومهامهم من قبل مستخدمي القوائم المالية.			
3	القانون 10-01 يهدد استقلالية المهنة ما دامت تحت سلطة وزارة المالية.			
4	هناك تقصير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول ديمومة الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ودعم استقلاليتها في الجزائر.			
5	لم يحدد القانون 10-01 بشكل شامل مسؤوليات ووظائف كل الأطراف ذات العلاقة بخدمات التدقيق.			
6	يمكن القول أن القانون 10-01 تجاهل مسؤولية محافظ الحسابات في تزويد مستخدمي القوائم المالية (غير المساهمين والضرائب) بالمعلومات المالية و المعلومات الأخرى.			
7	الإبلاغ عن عدم إلتزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.			

المحور الثاني: الجانب التعليميوالاتصالي لمستخدمي القوائم المالية.

	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
8	هناك قصور في فهم وإدراك دور,مهام وحدود مسؤوليات محافظ الحسابات من قبل المجتمع المالي.			
9	افتقار المجتمع المالي لثقافة متابعة الملتقيات والندوات العلمية حول مهنة التدقيق .			
10	نقص فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وعدم مسايرة التغيرات في المجتمع المالي.			
11	التطورات المستمرة للمهنة على المستويين النظري والتطبيقي وعدم الإدراك والإحاطة بها يجعل مستخدمي القوائم المالية يشككون في جودة الخدمات المقدمة لهم.			
12	محافظ الحسابات ليس على دراية بما تقدمه لجنة مراقبة الجودة.			

المحور الثالث:قصور قواعد العمل المهنية والمتعارف عليها بالجزائر

	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
13	لاترتكز مهنة التدقيق في الجزائر على معايير واضحة وكافية.			
14	إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية خطوة ليست بالكافية لتدارك القصور الموجود في قواعد العمل المهنية المتعارف عليها بالجزائر.			
15	غموض بعض قواعد العمل المهنية المتعارف عليها وصعوبة التحكم فيها يضعف مدى الالتزام بها.			
16	قواعد العمل المهنية المعمول بها حاليا في الجزائر لا تتلاءم والاحتياجات المتجددة للمهنيين.			
17	معايير التدقيق الدولية لا تتلاءم مع بيئة التدقيق الجزائرية.			

المحور الرابع: قصورسير عملية التدقيق.

	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
18	قبول محافظ الحسابات لمهمته لا يتوقف على الوسائل والكفاءات المطلوبة من اجل تنفيذها.			
19	محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار تقييم وتحديد خطر التدقيق الملازم للمؤسسة محل التدقيق.			
20	عدم تحلي خطة التدقيق المتبعة بالمرونة من شانه أن يعيق تحقيق أهداف المهمة.			
21	عدم فهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يعيقه عن تحديد أنواع المخاطر بدقة وما يترتب عليها من إجراءات تدقيق.			
22	تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية دون إخضاعها لاختبارات الرقابة تحد من معرفة درجة الاعتماد عليها والإجراءات التصحيحية اللازمة.			
23	سوء تقدير محافظ الحسابات لخطر الرقابة الداخلية يؤدي حتما إلى عدم التحديد الجيد لطبيعة الاختبارات الأساسية , توقيتها وحجمها عند فحص الحسابات.			
24	اعتماد فحص الحسابات على مستوى معين من التأكيد غير مرتبط بمستوى المخاطر المقدرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.			
25	فحص الحسابات على أساس النظام المحاسبي للمؤسسة يتم بشكل سليم وكاف.			
26	إهمال عملية التوثيق من طرف محافظ الحسابات من شأنه أن يمس بمصداقية تقريره حول القوائم المالية.			
27	محتوى ومضمون التقارير المعدة من قبل محافظ الحسابات لا يساير التغيرات في المجتمع المالي.			
28	لا يترتب على محافظ الحسابات أي مسؤولية اتجاه الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.			
29	إن التحفظات الواردة في تقرير محافظ الحسابات تؤثر سلبا على سلوك المجتمع المالي اتجاه المؤسسة.			

المحور الخامس: قصورالكفاءة المهنية.

	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
30	التأهيل العلمي الحالي لمحافظ الحسابات لا يتلاءم مع احتياجات المهنة.			
31	محافظ الحسابات يستلم أعمال تدقيق لا تتماشى مع اختصاصه العلمي والتقني.			
32	عدم توفر المهارة وضعف التحكم التقني في تنفيذ أعمال التدقيق يضعف من شأنه أن يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات			
33	اختيار فريق العمل من قبل محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية.			
34	لا تلزم الهيئات المشرفة على المهنة المهنيين بالمشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية المتعلقة بالقضايا المتجددة في المهنة.			

المحور السادس: قصور استقلالية محافظ الحسابات.

	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
35	لا يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الفعلية في بيئة التدقيق الجزائرية طبقا للقانون 10-01.			
36	الخدمات الاستشارية السابقة لقبول الوكالةتؤثر سلبا على استقلالية محافظ الحسابات.			
37	العلاقات الشخصية بين محافظ الحسابات وعملاء التدقيق وحصر تعاملاته مع قلة منهم من شانه أن يهدد استقلاليته اتجاههم.			
38	في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق أولوية المحافظة على سمعة المكتب ليست دافعا قويا للمحافظة على الاستقلالية.			
39	ضبط دفتر شروط قبل البدء بوكالة محافظ الحسابات لا يعتبر محدد جيد لاستقلاليته.			

الملحق رقم (2):الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique.

Université 20 aout 1955-Skikda-

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion.

Département sciences financières et comptabilité.

Questionnaire

Monsieur : l'expert comptable, le commissaire aux comptes.

Nous avons le plaisir de vous présenter ce questionnaire préparé dans le cadre d'un mémoire de fin d'études intitulé**«L'expectation gap –performance de l'audit dans l'environnement Algérien-. »**.

Nous voudrions vous rappeler que l'objectif de cette recherche est de fournir une contribution scientifique dans la spécialité. Tout en espérant de bien vouloir répondre à ce questionnaire. Nous vous assurons que toutes les données ou informations contenues dans vosréponses seront utilisés uniquement aux fins de la recherche scientifique.

Notre salutations et remerciements les plus sincères.

Etudiants :

SahnounKaouther

Grini Amel

Tél : 0793161383.

Email : delindamikou25@gmail.com.

Un questionnaire adressé aux professions

Premièrement : informations personnelles.

S'il vous plait veuillez marquer(×) à la bonne réponse.

Fonction :

Expert comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐

L'expérience professionnelle :

Moins de 5 ans ☐ entre 5 et 10 ans ☐ entre 11 et 15 ans ☐ entre 16 et 20 ans ☐
plus de 20 ans ☐

Niveau académique :

Baccalauréat ☐ Diplôme d'études universitaires appliquées ☐ Licence ☐ Magister ☐
Doctorat ☐ certificat professionnelle (veuillez le mentionner) :…….

Spécialisation scientifique :

Comptabilité ☐ finance ☐ autre (veuillez le mentionner) :……

Deuxièmement : informations sur le bureau d'audit.

Type de bureau :

Bureau individuel ☐ société civile pour la comptabilité et l'audit ☐

Période depuis l'ouverture du bureau/de la société :

Moins de 5 ans ☐ entre 5 et 10 ans ☐ entre 11 et 15 ans ☐ entre 16 et 20 ans ☐
plus de 20 ans ☐

Nombre d'employés dans le bureau :

Moins de 3 ☐ entre 3 et 6 ☐ plus de 6 ☐

Nombre de clients du bureau /de la société :

(Veuillez le mentionner) :…….

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique.

Université 20 aout 1955-Skikda-

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion.

Département sciences financières et comptabilité.

Questionnaire

Monsieur : Chef de département crédit, Chef du département comptabilité, Auditeur interne, Inspecteur des impôts.

Nous avons le plaisir de vous présenter ce questionnaire préparé dans le cadre d'un mémoire de fin d'études intitulé**«L'expectation gap –performance de l'audit dans l'environnement Algérien. »**.

Nous voudrions vous rappeler que l'objectif de cette recherche est de fournir une contribution scientifique dans la spécialité. Tout en espérant de bien vouloir répondre à ce questionnaire. Nous vous assurons que toutes les données ou informations contenues dans vosréponses seront utilisés uniquement aux fins de la recherche scientifique.

Notre salutations et remerciements les plus sincères.

.

Etudiants :

SahnounKaouther

Grini Amel

Tél : 0793161383.

Email : delindamikou25@gmail.com.

Un questionnaire destiné aux utilisateurs des états financiers

Premièrement : informations personnelles.

S'il vous plait veuillez marquer(×) au bon endroit.

Fonction :

Chef du département crédit ☐ Chef du département /service comptabilité ☐
Auditeur interneInspecteur des impôts ☐

L'expérience professionnelle :

Moins de 5 ans ☐ entre 5 et 10 ans ☐ entre 10 et 15 ans ☐ plus de 15 ans ☐

Niveau académique :

Diplôme d'études universitaires appliquées ☐ Licence ☐ Magister ☐
Doctorat Autre (veuillez le mentionner) :…….

Spécialisation scientifique :

Comptabilité ☐ Finance ☐ Economie ☐ Autre (veuillez le mentionner) ……

Troisièmement: les axes du questionnaire

Cette partie du questionnaire vise à déterminer si les facteurs suivants jouent un rôle dans l'apparition de "l'Audit expectation gap-la performance de l'audit dans l'environnement d'audit algérien".D après votre expérience professionnelle en ce domaine, donnez-nous votre opinion :

Le premier axe : l'aspect législatif et réglementaire en Algérie.

	Déclaration	contre	neutre	pour
1	Les conditions d'exercice de la profession d'auditeur établies par le législateur algérienloi (10-01) ne correspondent pas aux exigences de la profession.			
2	La création de la chambre nationale des commissaires aux comptes en vertu de la loi (10-01) n'a pas contribué à l'activation du rôle des commissaires aux comptes ou à l'élimination de l'ambiguité sur leurs responsabilités et leurs taches par les utilisateurs des états financière.			
3	La loi (10-01) menace l'indépendance de la profession tant qu'elle est sous l'autorité du ministère des Finances.			
4	Il ya une lacune du conseil national de la comptabilité concernant la permanence de l'intérêt pour l'organisation et le développement de la profession d'auditeur et le soutien de son indépendance en Algérien.			
5	La loi ne spécifie pas de manière exhaustive les responsabilités et fonctions de toutes les parties liées aux services d'audit.			
6	On peut dire que la loi 10-01 a ignoré la responsabilité du commissaire aux comptes de fournir à d'autres catégories (sauf -actionnaires et le service d'impôt-) des informations financières et d'autres informations			
7	Signaler la non-conformité de l'entité avec les lois et les règlements n'est pas de la responsabilité du commissaire aux comptes de l'Algérie.			

Le deuxième axe : l'aspect éducatif et communicatif des utilisateurs des états financière.

	Déclaration	contre	neutre	pour
8	Il y a un manque de compréhension des rôles, des fonctions et des limites de responsabilités du commissaire aux comptes par les utilisateurs des états financière.			
9	Le manque de culture financière pour le suivi des rencontres scientifiques et des colloques sur la profession d'auditeur.			
10	Manque de communication efficace dans le milieu de la vérification et le non suivre du rythme des changements dans la communauté financière.			
11	Le développement continu de la profession sur les deux niveaux théorique et pratique et le manque de sensibilisation à leur égard font que les utilisateurs des états financiers remettent en question la qualité des services qui leur sont fournis.			
12	Le commissaire aux comptes ignore l'offre de la commission du contrôle de la qualité.			

Le troisième axe : les carences des règles du travail professionnel et reconnues en Algérie.

	Déclaration	contre	neutre	pour
13	La profession d'audit en Algérie ne repose pas sur des critères clairs et suffisants.			
14	La libération des normes d'audit algériennes ne constituent pas une mesure suffisante pour remédier aux insuffisances des règles professionnelles reconnues en Algérie.			
15	L'imprécision de certaines règles coutumières du travail professionnel et la difficulté de les contrôler affaiblissent leur engagement.			
16	Les règles du travail professionnel actuellement en Algérie ne répondent pas aux besoins renouvelés des professionnels.			
17	Les normes d'audit internationales ne correspondent pas à l'environnement d'audit algérien.			

Le quatrième axe : les carences de processus d'audit.

	Déclaration	contre	neutre	pour
18	L'acceptation du commissaire aux comptes de sa mission ne dépend pas des moyens et des compétences nécessaires à sa mise en œuvre.			
19	Le commissaire aux comptes ne prend pas en compte l'évaluation et l'identification du risque de fraude associé à l'établissement audité.			
20	Défaut de démontrer un plan de vérification souple empêche à la réalisation des objectifs de la mission.			
21	Le manque de compréhension de commissaire aux comptes du système de contrôle interne l'empêche d'identifier les types de risques potentiels et les procédures d'audit qui en découlent.			
22	Identifier la faiblesse et la force du système de contrôle interne sans les points soumis à des essais de contrôle des connaissances limite du degré de fiabilité et de mesures correctives nécessaires.			
23	La mauvaise évaluation du risque de contrôle interne par le commissaire aux comptes conduit inévitablement à un manque de bonne identification de la nature, du calendrier et de la taille des tests de base lors de l'examen des comptes.			
24	L'examen des comptes à un certain niveau d'assurance n'est pas liés au niveau de risque évalué lors de l'évaluation du système de contrôle interne.			
25	L'examen des comptes basé sur le système d'information de l'institution est fait correctement et adéquatement.			
26	Négliger la documentation par le commissaire aux comptes affecteraient la crédibilité de son rapport sur ces états financiers.			
27	Le contenu des rapports prépares par le commissaire aux comptes ne suit pas les changements dans la communauté financière.			
28	Le commissaire aux comptes n'a aucune responsabilité sur les événements intervenus après la publication des états financiers.			
29	Les réserves contenues dans le rapport du commissaire aux comptes affectent négativement le comportement de communauté financière envers l'entreprise.			

Le cinquième axe : manque de compétence professionnelle.

	Déclaration	contre	neutre	pour
30	La réhabilitation scientifique actuelle de commissaire aux comptes ne répond pas aux exigences de la profession.			
31	Le commissaire aux comptes reçoit un travail d'audit non conforme à ses compétences scientifiques et techniques.			
32	Le manque de compétence et un contrôle technique insuffisant dans la réalisation des audits affecte négativement l'indépendance de commissaire aux comptes.			
33	La sélection de l'équipe par le commissaire aux comptes ne prend pas en compte la compétence et l'expérience professionnelle.			
34	Les superviseurs professionnels n'exigent pas les commissaires aux comptes de participer à des cours de formation sur les questions liées aux énergies renouvelables dans la profession.			

Le sixième axe : manque d'indépendance de l'auditeur externe.

	Déclaration	contre	neutre	pour
35	Le commissaire aux comptes ne jouit pas de l'indépendance réelle dans l'environnement d'audit algérien selon la loi 10-01.			
36	Les services consultatifs avant l'acceptation de la procuration des commissaires aux comptes nuisent à leur indépendance.			
37	Les relations personnelles entre le commissaire aux comptes et les agents d'audit, et la limitation de ses relations avec quelques-uns d'entre eux menaceraient l'indépendance de leur direction.			
38	En raison de la concurrence intense entre les cabinets d'audit, la priorité du maintien de la réputation du bureau n'est pas une incitation forte à maintenir son indépendance.			
39	Définir un cahier des charges avant d'entamer la procuration du commissaire aux comptes n'est pas un bon déterminant de son indépendance.			

الملحق رقم (3):قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ المحكم	اسم الجامعة التي يدرس فيها
عبد الله عناني	جامعة20أوث 1955كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ولاية سكيكدة
عمار شريقي	جامعة **فرحات عباس** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ولاية سطيف

الملحق رقم (4):مخرجات SPSS–مهنيين–

A1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	18	31,6	31,6	31,6
	NEUTRE	14	24,6	24,6	56,1
	POUR	25	43,9	43,9	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

A2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	16	28,1	28,1	28,1
	NEUTRE	15	26,3	26,3	54,4
	POUR	26	45,6	45,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

A3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	15	26,3	26,3	26,3
	NEUTRE	11	19,3	19,3	45,6
	POUR	31	54,4	54,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

A4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	10	17,5	17,5	17,5
	NEUTRE	18	31,6	31,6	49,1
	POUR	29	50,9	50,9	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

A5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	16	28,1	28,1	28,1
	NEUTRE	11	19,3	19,3	47,4
	POUR	30	52,6	52,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

A7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	27	47,4	47,4	47,4
	NEUTRE	12	21,1	21,1	68,4
	POUR	18	31,6	31,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

B8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	7	12,3	12,3	12,3
	NEUTRE	5	8,8	8,8	21,1
	POUR	45	78,9	78,9	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

B9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	5	8,8	8,8	8,8
	NEUTRE	8	14,0	14,0	22,8
	POUR	44	77,2	77,2	100,0

	Total	57	100,0	100,0	

B10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	6	10,5	10,5	10,5
	NEUTRE	7	12,3	12,3	22,8
	POUR	44	77,2	77,2	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

B11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	11	19,3	19,3	19,3
	NEUTRE	12	21,1	21,1	40,4
	POUR	34	59,6	59,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

B12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	18	31,6	31,6	31,6
	NEUTRE	11	19,3	19,3	50,9
	POUR	28	49,1	49,1	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

C13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	17	29,8	29,8	29,8
	NEUTRE	4	7,0	7,0	36,8
	POUR	36	63,2	63,2	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

C14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	11	19,3	19,3	19,3

	NEUTRE	6	10,5	10,5	29,8
	POUR	40	70,2	70,2	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

C15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	9	15,8	15,8	15,8
	NEUTRE	14	24,6	24,6	40,4
	POUR	34	59,6	59,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

C16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	14	24,6	24,6	24,6
	NEUTRE	9	15,8	15,8	40,4
	POUR	34	59,6	59,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

C17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	14	24,6	24,6	24,6
	NEUTRE	12	21,1	21,1	45,6
	POUR	31	54,4	54,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	19	33,3	33,3	33,3
	NEUTRE	10	17,5	17,5	50,9
	POUR	28	49,1	49,1	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	33	57,9	57,9	57,9
	NEUTRE	15	26,3	26,3	84,2
	POUR	9	15,8	15,8	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	9	15,8	15,8	15,8
	NEUTRE	8	14,0	14,0	29,8
	POUR	40	70,2	70,2	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	9	15,8	15,8	15,8
	NEUTRE	4	7,0	7,0	22,8
	POUR	44	77,2	77,2	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	6	10,5	10,5	10,5
	NEUTRE	8	14,0	14,0	24,6
	POUR	43	75,4	75,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	8	14,0	14,0	14,0
	NEUTRE	4	7,0	7,0	21,1
	POUR	45	78,9	78,9	100,0

	Total	57	100,0	100,0	

D24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	15	26,3	26,3	26,3
	NEUTRE	19	33,3	33,3	59,6
	POUR	23	40,4	40,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D25

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	20	35,1	35,1	35,1
	NEUTRE	10	17,5	17,5	52,6
	POUR	27	47,4	47,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D26

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	8	14,0	14,0	14,0
	NEUTRE	9	15,8	15,8	29,8
	POUR	40	70,2	70,2	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D27

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	28	49,1	49,1	49,1
	NEUTRE	16	28,1	28,1	77,2
	POUR	13	22,8	22,8	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D28

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	24	42,1	42,1	42,1

	NEUTRE	6	10,5	10,5	52,6
	POUR	27	47,4	47,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

D29

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	14	24,6	24,6	24,6
	NEUTRE	12	21,1	21,1	45,6
	POUR	31	54,4	54,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

E30

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	11	19,3	19,3	19,3
	NEUTRE	12	21,1	21,1	40,4
	POUR	34	59,6	59,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

E31

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	27	47,4	47,4	47,4
	NEUTRE	15	26,3	26,3	73,7
	POUR	15	26,3	26,3	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

E32

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	7	12,3	12,3	12,3
	NEUTRE	7	12,3	12,3	24,6
	POUR	43	75,4	75,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

E33

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	40	70,2	70,2	70,2
	NEUTRE	5	8,8	8,8	78,9
	POUR	12	21,1	21,1	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

E34

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	19	33,3	33,3	33,3
	NEUTRE	17	29,8	29,8	63,2
	POUR	21	36,8	36,8	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

F35

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	21	36,8	36,8	36,8
	NEUTRE	13	22,8	22,8	59,6
	POUR	23	40,4	40,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

F36

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	16	28,1	28,1	28,1
	NEUTRE	10	17,5	17,5	45,6
	POUR	31	54,4	54,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

F37

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	13	22,8	22,8	22,8
	NEUTRE	14	24,6	24,6	47,4
	POUR	30	52,6	52,6	100,0

	Total	57	100,0	100,0	

F38

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	18	31,6	31,6	31,6
	NEUTRE	11	19,3	19,3	50,9
	POUR	28	49,1	49,1	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

F39

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	11	19,3	19,3	19,3
	NEUTRE	7	12,3	12,3	31,6
	POUR	39	68,4	68,4	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

الملحق رقم (5): مخرجات SPSS–مستخدمو القوائم المالية–

A1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	16	29,6	29,6	29,6
	NEUTRE	20	37,0	37,0	66,7
	POUR	18	33,3	33,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

A2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	13	24,1	24,1	24,1
	NEUTRE	15	27,8	27,8	51,9
	POUR	26	48,1	48,1	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

A3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	13	24,1	24,1	24,1
	NEUTRE	25	46,3	46,3	70,4
	POUR	16	29,6	29,6	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

A4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	12	22,2	22,2	22,2
	NEUTRE	15	27,8	27,8	50,0
	POUR	27	50,0	50,0	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

A5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	15	27,8	27,8	27,8
	NEUTRE	21	38,9	38,9	66,7
	POUR	18	33,3	33,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

A6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	15	27,8	27,8	27,8
	NEUTRE	18	33,3	33,3	61,1
	POUR	21	38,9	38,9	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

A7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
alide	CONTRE	22	40,7	40,7	40,7
	NEUTRE	17	31,5	31,5	72,2
	POUR	15	27,8	27,8	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

B9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	3	5,6	5,6	5,6
	NEUTRE	12	22,2	22,2	27,8
	POUR	39	72,2	72,2	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

B10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	8	14,8	14,8	14,8
	NEUTRE	20	37,0	37,0	51,9
	POUR	26	48,1	48,1	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

B11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	8	14,8	14,8	14,8
	NEUTRE	20	37,0	37,0	51,9
	POUR	26	48,1	48,1	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

B12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	16	29,6	29,6	29,6
	NEUTRE	23	42,6	42,6	72,2
	POUR	15	27,8	27,8	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

C13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	19	35,2	35,2	35,2
	NEUTRE	13	24,1	24,1	59,3

	POUR	22	40,7	40,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

C14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	10	18,5	18,5	18,5
	NEUTRE	13	24,1	24,1	42,6
	POUR	31	57,4	57,4	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

C15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	4	7,4	7,4	7,4
	NEUTRE	14	25,9	25,9	33,3
	POUR	36	66,7	66,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

C16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	5	9,3	9,3	9,3
	NEUTRE	15	27,8	27,8	37,0
	POUR	34	63,0	63,0	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

C17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	16	29,6	29,6	29,6
	NEUTRE	9	16,7	16,7	46,3
	POUR	29	53,7	53,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	15	27,8	27,8	27,8
	NEUTRE	14	25,9	25,9	53,7
	POUR	25	46,3	46,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	25	46,3	46,3	46,3
	NEUTRE	16	29,6	29,6	75,9
	POUR	13	24,1	24,1	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	9	16,7	16,7	16,7
	NEUTRE	9	16,7	16,7	33,3
	POUR	36	66,7	66,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	10	18,5	18,5	18,5
	NEUTRE	8	14,8	14,8	33,3
	POUR	36	66,7	66,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	7	13,0	13,0	13,0
	NEUTRE	13	24,1	24,1	37,0
	POUR	34	63,0	63,0	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	6	11,1	11,1	11,1
	NEUTRE	14	25,9	25,9	37,0
	POUR	34	63,0	63,0	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	13	24,1	24,1	24,1
	NEUTRE	19	35,2	35,2	59,3
	POUR	22	40,7	40,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D25

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	17	31,5	31,5	31,5
	NEUTRE	11	20,4	20,4	51,9
	POUR	26	48,1	48,1	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D26

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	5	9,3	9,3	9,3
	NEUTRE	6	11,1	11,1	20,4
	POUR	43	79,6	79,6	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D27

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	18	33,3	33,3	33,3
	NEUTRE	24	44,4	44,4	77,8

	POUR	12	22,2	22,2	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D28

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	22	40,7	40,7	40,7
	NEUTRE	15	27,8	27,8	68,5
	POUR	17	31,5	31,5	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

D29

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	8	14,8	14,8	14,8
	NEUTRE	15	27,8	27,8	42,6
	POUR	31	57,4	57,4	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

E30

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	14	25,9	25,9	25,9
	NEUTRE	17	31,5	31,5	57,4
	POUR	23	42,6	42,6	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

E31

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	27	50,0	50,0	50,0
	NEUTRE	8	14,8	14,8	64,8
	POUR	19	35,2	35,2	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

E32

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	3	5,6	5,6	5,6
	NEUTRE	6	11,1	11,1	16,7
	POUR	45	83,3	83,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

E33

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	20	37,0	37,0	37,0
	NEUTRE	16	29,6	29,6	66,7
	POUR	18	33,3	33,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

E34

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	11	20,4	20,4	20,4
	NEUTRE	22	40,7	40,7	61,1
	POUR	21	38,9	38,9	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

F35

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	18	33,3	33,3	33,3
	NEUTRE	18	33,3	33,3	66,7
	POUR	18	33,3	33,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

F36

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	10	18,5	18,5	18,5
	NEUTRE	24	44,4	44,4	63,0
	POUR	20	37,0	37,0	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

F37

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	7	13,0	13,0	13,0
	NEUTRE	15	27,8	27,8	40,7
	POUR	32	59,3	59,3	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

F38

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	8	14,8	14,8	14,8
	NEUTRE	20	37,0	37,0	51,9
	POUR	26	48,1	48,1	100,0
	Total	54	100,0	100,0	

F39

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CONTRE	15	27,8	27,8	27,8
	NEUTRE	17	31,5	31,5	59,3
	POUR	22	40,7	40,7	100,0
	Total	54	100,0	100,0	