

## مدى الاعتماد على مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

## The Extent of Reliance on the Principle of Disclosure and Transparency in Reducing the Expectation Gap in the Audit Environment

## L'étendue de l'application du principe de divulgation et de transparence dans la réduction du fossé des attentes dans l'environnement d'audit

عادل بلعكروم<sup>1</sup>، شلاي عمار<sup>2</sup>، بلقاسم كحلولي أحلام<sup>3</sup>

تاريخ النشر: 2025/12/31

تاريخ القبول: 2025/11/29

تاريخ الإرسال: 2025/08/17

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، يأتي هذا في ظل تزايد الانتقادات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي بعد مجموعة من الانهيارات المالية العالمية، ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة، إعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي، لتحليل البيانات المستمدة من إستبيان وُزِعَ على عينة مكونة من 80 فردًا، غالبيتهم من مستخدمي القوائم المالية، وتم تحليل البيانات بالاعتماد على برنامج SPSS V.26.

أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية وتقليص فجوة التوقعات، حيث بلغ معامل الارتباط ( $R=0.922$ ) ومعامل التفسير ( $R^2=0.851$ )، مما يعني أن 85.1% من التغيرات في فجوة التوقعات تعزى إلى تفعيل الإفصاح والشفافية، كما برزت عوامل مؤثرة أبرزها: التزام المدقق بالمعايير المهنية، الثقة في التقارير المالية، وتحديات تضارب المصالح.

**الكلمات المفتاحية:** فجوة التوقعات؛ التدقيق الخارجي؛ الإفصاح؛ الشفافية؛ حوكمة الشركات.

**Abstract :**

This study aims to analyze the extent to which the principle of disclosure and transparency contributes to narrowing the audit expectation gap, in light of the increasing criticisms directed at the external auditing profession following a series of global financial collapses. To achieve the intended objectives, the descriptive and analytical approach was adopted to analyze data obtained from a questionnaire distributed to a sample of 80 individuals, the majority of whom were users of financial statements. The data were analyzed using SPSS V.26.

The results revealed a statistically significant relationship between adherence to the principle of disclosure and transparency and the narrowing of the expectation gap, with a correlation coefficient of ( $R = 0.922$ ) and a coefficient of determination of ( $R^2 = 0.851$ ), indicating that 85.1% of the variation in the expectation gap is attributable to the implementation of disclosure and transparency. The findings also highlighted several influential factors, most notably: the auditor's

\*المؤلف المراسل: بلعكروم عادل

<sup>1</sup> Belakroum Adel, University of August 20, 1955 Skikda, Laboratory of Economics, Finance and Business Management: Algeria, [a.belakroum@univ-skikda.dz](mailto:a.belakroum@univ-skikda.dz).

<sup>2</sup> Chalabi Amar, University of August 20, 1955 Skikda, Laboratory of Economics, Finance and Business Management: Algeria, [chalabiamar@yahoo.fr](mailto:chalabiamar@yahoo.fr).

<sup>3</sup> Belkacem Kahlouli Ahlem, affiliation institution, abbreviation laboratory name: Country, [ahlem.kahlouli@gmail.com](mailto:ahlem.kahlouli@gmail.com).

compliance with professional standards, trust in financial reports, and challenges related to conflicts of interest.

**Keywords :** Audit Expectation Gap; External Auditing; Disclosure; Transparency; Corporate Governance.

### Résumé :

Cette étude vise à analyser dans quelle mesure le principe de divulgation et de transparence contribue à la réduction du fossé des attentes dans l'environnement d'audit, et ce, dans un contexte de critiques croissantes à l'égard de la profession d'audit externe, à la suite d'une série d'effondrements financiers mondiaux. Afin d'atteindre les objectifs fixés, nous avons adopté une approche descriptive et analytique pour analyser les données recueillies à partir d'un questionnaire distribué à un échantillon de 80 personnes, dont la majorité sont des utilisateurs des états financiers. Les données ont été traitées à l'aide du logiciel SPSS V.26.

Les résultats ont révélé une relation statistiquement significative entre le respect du principe de divulgation et de transparence et la réduction du fossé des attentes, avec un coefficient de corrélation ( $R = 0,922$ ) et un coefficient de détermination ( $R^2 = 0,851$ ), ce qui signifie que 85,1 % des variations du fossé des attentes sont attribuables à la mise en œuvre de la divulgation et de la transparence. Plusieurs facteurs influents ont également été identifiés, notamment: le respect par l'auditeur des normes professionnelles, la confiance dans les rapports financiers et les défis liés aux conflits d'intérêts.

**Mots clés :** fossé des attentes; audit externe; divulgation; transparence; gouvernance d'entreprise.

### مقدمة

تعد مهنة التدقيق الخارجي من الركائز الأساسية في نظام حوكمة الشركات، حيث تلعب دورًا حيويًا في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وضمان شفافيتها، وهو ما ينعكس بشكل إيجابي على ثقة مختلف الأطراف ذات العلاقة، من مستثمرين وممولين وجهات رقابية.

غير أن السنوات الأخيرة شهدت عددًا من الانهيارات المالية الكبرى لعدة شركات عالمية مثل شركة إنرون (Enron) وورلدكوم (WorldCom) والتي تسببت في توجيه انتقادات حادة لمهنة المراجعة، وشكوكًا حول قدرة شركات التدقيق على حماية حقوقهم والحفاظ على أموالهم.

فقد أصدرت في حق العديد من الشركات المنهارة تقارير مراجعة نظيفة وخالية من التحفظات رغم وجود اختلالات مالية جوهرية، وهو ما أدى إلى مساءلة العديد من المدققين قضائيًا، فعلى سبيل المثال: فرض مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC) غرامة مالية قدرها 5.6 مليون جنيه إسترليني على شركة PwC نتيجة لضعف

مستوى التدقيق المطبق على نظام إدارة المخاطر المؤسسية في مجال الحوسبة السحابية (Batumalai, Maheran , Wan Zurina Nik , & Paramasivan , 2022, p. 97)، وفي ماليزيا زُعم بأن تقرير المراجعة الوطنية قد تم التلاعب به، مما أدى إلى إخفاء المخالفات المالية بناءً على أمر من هيئته العليا، مما أدى إلى تكبد الحكومة خسائر قدرها 42 مليار رينجيت ماليزي، وقد ارتكبت هذه المخالفات في شركة تابعة للحكومة الماليزية، وهي شركة التنمية الماليزية.

لقد أدى تتابع حالات الفشل في التدقيق إلى تدمير ثقة الجمهور في هذه المهنة في كل من القطاعين العام والخاص، وطالب الجمهور المدققين بمواءمة خدماتهم مع توقعاتهم، مما ترتب عليه محاولة المهنة استعادة ثقة أصحاب المصلحة من خلال تبني إصلاحات وتشريعات جديدة، أبرزها قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes-Oxley SOX) الذي صدر في عام 2002 الذي ركز على تدعيم استقلالية المدققين في مواجهة ضغوط الإدارة، ووضع القواعد التي تكفل الرقابة المجتمعية على أعمالهم.

لقد ألقت هذه الأزمات بظلالها على فعالية نظم الحوكمة، مما أثارت تساؤلات جوهرية حول مدى التزام المدققين بمبادئها، وفي مقدمتها مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يُعد حجر الأساس في بناء الثقة بين جميع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية، ويُعَوّل عليها في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية والمدققين، فكلما كان الإفصاح واضحًا وشاملاً وخاليًا من الغموض، كلما أمكن للمستخدمين فهم حدود مسؤوليات المدقق بشكل أفضل.

#### إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الاعتماد على مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؟

ويسلّزم هذا التساؤل الرئيسي، طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين مدى التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية في تقاريرهم ومستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لالتزام المدقق بالمعايير المهنية على تقليص فجوة التوقعات.
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتحسين الثقة في التقارير المالية على تقليص فجوة التوقعات.

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التحديات التنظيمية وتضارب المصالح التي تواجه الإفصاح والشفافية وبين اتساع فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتضارب المصالح في بيئة التدقيق على فجوة التوقعات.

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% للعوامل التنظيمية والمهنية على تقليص فجوة التوقعات.

#### فرضيات الدراسة:

إستنادا الى إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضية الرئيسية الثالثة:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لمستوى الاعتماد على مبدأ الإفصاح والشفافية في التدقيق الخارجي على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين مدى التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية في تقاريرهم ومستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لالتزام المدقق بالمعايير المهنية على تقليص فجوة التوقعات.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتحسين الثقة في التقارير المالية على تقليص فجوة التوقعات.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التحديات التنظيمية وتضارب المصالح التي تواجه الإفصاح والشفافية وبين اتساع فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتضارب المصالح في بيئة التدقيق على فجوة التوقعات.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% للعوامل التنظيمية والمهنية على تقليص فجوة التوقعات.

#### أهمية الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى معالجة إحدى القضايا الجوهرية في مهنة التدقيق، والمتمثلة في فجوة التوقعات بين

المدققين الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية، وذلك من خلال التركيز على مبدأ الإفصاح والشفافية كوسيلة رئيسية لتقليص هذه الفجوة

من الناحية العلمية، تسهم الدراسة في إثراء الأدبيات الأكاديمية المتعلقة بكلٍّ من الإفصاح والشفافية وفجوة التوقعات، وهي مجالات لا تزال بحاجة إلى المزيد من البحث، خصوصاً في البيئة الجزائرية التي تفتقر إلى دراسات معمقة في هذا المجال.

أما من الناحية العملية، فتُسهم نتائج هذه الدراسة في تزويد الممارسين والجهات التنظيمية والرقابية برؤى عملية تساعد على تعزيز الثقة في مهنة التدقيق، وذلك من خلال الإرتقاء بمستوى الإفصاح والشفافية، بما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المالية واستجابة المهنة لتوقعات مستخدمي التقارير.

### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مفهوم فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وتحليلها، ومعرفة أسابها.
- توضيح مفهوم الإفصاح والشفافية.
- مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

### الدراسات السابقة

#### دراسة Batumalai وآخرون (2008)

هدفت هذه الدراسة الموسومة بـ “The Impact of Disclosure and Transparency on the Quality of Information in Financial Statements” إلى فحص أثر الإفصاح والشفافية على جودة المعلومات المالية، استخدم الباحثون استبياناً تم إعداده بناءً على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، واشتملت العينة على 30 فرداً، أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح والشفافية وجودة المعلومات المالية، وقد أوصت الدراسة بزيادة الإفصاح لتعزيز ثقة المستخدمين.

#### دراسة Coram and Wang (2019)

كانت هذه الدراسة بعنوان “The Effect of Disclosing Key Audit Matters and Accounting Standard Precision on the Audit Expectation Gap” حيث تهدف إلى استكشاف أثر الإفصاح عن المسائل الجوهرية في التدقيق (KAMs) ودقة معايير المحاسبة على فجوة التوقعات،

وأظهرت النتائج أن الإفصاح عن هذه المسائل لم يسهم في تقليل الفجوة، بل أدى في بعض الحالات إلى زيادتها، خاصة عند تطبيق معايير دقيقة، مما يوضح نقص فهم المستخدمين لمحتوى التقارير.

### دراسة رايس وزعبيط (2021)

تناولت هذه الدراسة "أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات"، وهدفت إلى توضيح دور المعلومات الواردة في تقرير التدقيق وفقًا للتحديثات الأخيرة لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، توصلت الدراسة إلى أن توضيح المسؤوليات لكل من الإدارة والمدقق في يساعد بشكل كبير في تقليل فجوة التوقعات وتحسين التواصل بين مختلف الأطراف.

### دراسة صبري وآخرون (2022)

جاءت بعنوان "أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات كأحد خدمات التأكد"، كان الهدف من الدراسة هو توضيح تأثير تقارير الشفافية المهنية لمكاتب المراجعة على فجوة التوقعات في مصر، استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، واستبيانًا تم توزيعه على مراقبي الحسابات والمديرين الماليين، وأظهرت النتائج وجود أثر معنوي لتقارير الشفافية على أبعاد فجوة التوقعات الثلاثة (المعرفة، الأداء، التطوير).

### مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة:

تُظهر المقارنة بين الدراسة الحالية بالدراسات السابقة وجود فروق في الأهداف والنتائج رغم تشابه الموضوع العام، فقد ركزت دراسة Batumalai وآخرون (2008) على جودة المعلومات المالية دون التطرق إلى فجوة التوقعات، بينما أثبتت دراستي وجود علاقة قوية بين الإفصاح والشفافية وتقليص هذه الفجوة في البيئة الجزائرية، كما خالفت نتائج Coram وWang (2019) التي أشارت إلى أن الإفصاح الجزئي قد لا يقلل الفجوة، مؤكدةً أن الالتزام الشامل بمبدأ الإفصاح والشفافية يحقق أثرًا واضحًا، و تتشابه أهداف دراستي مع دراسة رايس وزعبيط (2021)، لكنها استعرضت هذا المبدأ ضمن إطار الحوكمة الشاملة واستخدمت منهجًا ميدانيًا إحصائيًا بدلاً من التحليل النظري، أما مقارنة بدراسة صبري وآخرون (2022)، فقد توسعت دراستي في مفهوم الشفافية من خلال دمجها ضمن مبدأ الإفصاح والشفافية كمبدأ أساسي لحوكمة الشركات، مع تطبيقها على عينة أكثر تنوعًا واستخدام أدوات تحليل حديثة، مما يؤكد الأثر المعنوي للإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات.

## 1. مدخل إلى مبدأ الإفصاح والشفافية

يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من الأسس الجوهرية لحوكمة الشركات، وذلك لدوره الحيوي في ضمان دقة وموثوقية المعلومات التي يعتمد عليها المساهمون والمستثمرون وأسواق المال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وهذا يعكس التزامًا أخلاقيًا بنزاهة البيانات المالية والإدارية.

### 1.1. الإفصاح

**1.1.1. تعريف الإفصاح:** الإفصاح disclosure هو وضوح المعلومات المحاسبية، وعدم الغموض في إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية (Bessire, 2005, p. 428).

هو إتباع الشركة من خلال مجلس إدارتها سياسة الوضوح الكامل، حيث تُظهر جميع الحقائق المالية التي يعتمد عليها جميع الأطراف المعنية. ولا يقتصر الإفصاح على تقديم البيانات والمعلومات فحسب، بل يشمل أيضًا الالتزام بتوصيلها بشكل دوري إلى المساهمين والجمهور، ليتمكن الجميع من الاستفادة منها. (الفليتي، 2010، صفحة 95).

هو أداة تتميز بالشمولية والملاءمة والموثوقية، حيث توفر بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحكيمة في الوقت المناسب، مما يحقق الفائدة للجميع ويعزز الكفاءة الاقتصادية. (النايلسي وغسان، 2012، صفحة 4).

من خلال ما سبق ذكره من تعاريف حول مصطلح الإفصاح يمكننا تقديم تعريف شامل على النحو الآتي:

الإفصاح يعني تقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية بها، وذلك من خلال قوائم تختلف حسب الأهداف المرجوة. يجب أن تتضمن هذه القوائم كافة المعلومات الضرورية والأساسية، لتزويد مستخدميها بصورة دقيقة وواضحة عن الوحدة المحاسبية.

### 2.1.1. أنواع الإفصاح

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعاً لأهدافه من خلال ما يلي:

(أ) **الإفصاح الكامل:** يشير إلى مدى اكتمال التقارير وشموليتها في تغطية جميع المعلومات ذات الأثر الملموس على المستخدم، بما في ذلك البيانات حتى نهاية الفترة المحاسبية والأحداث اللاحقة ذات الأثر الجوهري على مستخدميها. (القوائم (حسن، 2002، صفحة 23).

(ب) الإفصاح العادل: يعكس الإفصاح العادل مبدأ التوازن في تلبية احتياجات جميع الأطراف ذات المصلحة المالية، حيث يجب إعداد القوائم المالية والتقارير بما يحقق المساواة بين جميع الأطراف. (حسن، 2002، الصفحات 24-25).

(ت) الإفصاح الكافي: يتطلب تحديد الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب تضمينها في القوائم المالية. ومن الجدير بالذكر أن مفهوم "الحد الأدنى" يختلف حسب إحتياجات المستخدمين وخبراتهم، نظرًا لتأثيره المباشر على عملية اتخاذ القرارات.

(ث) الإفصاح الملئم: هو ذلك الذي يأخذ في الاعتبار إحتياجات مستخدمي البيانات وخصوصية المؤسسة وطبيعة عملها، بحيث يوفر معلومات مفيدة تدعم قرارات المستثمرين والدائنين بما يتماشى مع نشاط المؤسسة ووضعها الداخلي.

(ج) لإفصاح التثقيفي (الإعلامي): يقصد به نشر معلومات تدعم متخذي القرارات، مثل فصل البنود العادية عن غير العادية في التقارير المالية، مما يقلل الحاجة لمصادر داخلية غير رسمية ويحد من استفادة فئات على حساب أخرى.

(ح) الإفصاح الوقائي (التقليدي): يهدف إلى حماية المستثمرين من خلال نشر تقارير مالية بطريقة واضحة ودقيقة، يتماشى الإفصاح الوقائي مع مبدأ الإفصاح الكامل لضمان وضوح المعلومات وعدم تضليل المستثمرين الخارجيين.

### 1.1.3. مبادئ الإفصاح

(أ) يجب أن تكون المعلومات موثوقة: المعلومات الموثوقة هي تلك التي يتم التحقق منها بشكل كاف وبدقة عالية، مما يتيح للمستثمرين الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما ينبغي تطبيق المعايير الدقيقة على كل من المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز الثقة بين المستثمرين (Utomo & Machmuddah, 2024, pp. 29-30).

(ب) يجب أن تكون المعلومات مفهومة: أحد الانتقادات الموجهة للنظام المالي الدولي هو أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) قد تكون معقدة للغاية، مما يصعب على بعض المستثمرين فهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح، ويؤثر سلبًا على قدرتهم على اتخاذ قرارات استثمارية مدروسة، لذلك يفضل تقديم المعلومات بطريقة واضحة وسهلة الفهم، وبأسلوب سردي يسهل فهم الوضع المالي للشركة ويعزز الشفافية.

(ت) يجب أن تكون المعلومات في الوقت المناسب: في الأسواق المالية، يعني الإفصاح في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لجميع المستثمرين فور الإعلان عنها، لضمان وصول المعلومات بشكل سريع، مما يعزز الثقة في السوق ويؤمن بيئة استثمارية عادلة وشفافة.

ث) الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بطريقة متساوية وفي الوقت المناسب وبتكلفة فعالة: ينبغي أن تكون المعلومات المفصّل عنها متاحة لجميع المستثمرين والمستخدمين بشكل متساوٍ وفي الوقت المناسب، وبطريقة تضمن وصول جميع الأطراف المعنية إليها دون تأخير، وبتكلفة معقولة، مما يعزز العدالة والشفافية في السوق.

ج) ينبغي توفير المعلومات من خلال قنوات الاتصال المناسبة: ينبغي تشجيع الشركات على تقديم المعلومات إلكترونياً عبر مواقعها الإلكترونية مثل: البريد الإلكتروني والتطبيقات المتخصصة مما يسهل الوصول إليها بسرعة وكفاءة، لتوسيع خيارات الوصول وتعزيز التواصل مع المستثمرين.

ح) يجب التقليل من فرص استغلال المعلومات السرية لتحقيق ربح شخصي: عندما تكون المعلومات متاحة للجميع في الوقت المناسب وبطريقة شفافة، فإن ذلك يحد من المعاملات غير العادلة ويعزز تكافؤ الفرص في السوق.

## 2.1. الشفافية

1.2.1. تعريف الشفافية: عرف صندوق النقد الدولي في النسخة المعدلة من دليل الشفافية بأنها: "إتاحة الفرصة للجمهور للاطلاع على هيكل القطاع ووظائفه، فضلاً عن المعلومات التي تستند إليها السياسات المالية العامة" (الدين، 2014، صفحة 54).

عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (POGAR) بأنها "تشير إلى تبادل المعلومات والتصرف فيها بطريقة مكشوفة، حيث تتيح للأشخاص المعنيين بموضوع معين جمع المعلومات ذات الصلة، والتي قد تكون لها أهمية كبيرة في كشف العيوب وحماية المصالح" (الزهران، 2014، صفحة 80).

عرفت هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها "حرية تدفق المعلومات" (الدين، 2014، صفحة 33)، مما يعني توفير المعلومات بشكل متفتح يتيح لأصحاب المصلحة الحصول على المعلومات الضرورية لحماية مصالحهم، واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء.

من خلال ما سبق ذكره يمكننا القول بأن الشفافية تتمثل في تقديم المعلومات والبيانات المتعلقة بأنشطتها وتوفيرها للمساهمين وأصحاب المصالح، مما يتيح لهم الفرصة في الاطلاع عليها، ويتم ذلك دون إخفاء أي معلومات، باستثناء تلك التي قد تضر بمصالح الشركة.

### 2.2.1 شروط الشفافية

حتى تكون المعلومات أو الإجراءات شفافة حقًا، يجب أن تتوفر على الشروط التالية (طارق، 2007، صفحة 22):

- يجب أن تكون الشفافية فورية وفي الوقت المناسب، مع إتاحة المعلومات لجميع الأطراف المعنية بالتساوي ودون تأخير.
- يجب أن تكون المعلومات واضحة ومفهومة، مع تبسيط الإجراءات القانونية والإدارية لتسهيل إستيعابها.
- إجراء مراجعات دورية لسياسات الشفافية وتحديثها استنادًا إلى الملاحظات والتغيرات القانونية أو التقنية.
- الالتزام بإعداد تقارير دورية، مثل التقارير السنوية وتقارير الحوكمة والإفصاحات المالية، التي توضح وضع المؤسسة.
- الإعلان عن أي مواقف قد تتضمن تضاربًا في المصالح واتخاذ إجراءات للحد منها.

### 3.2.1 عوائق الشفافية

من بين التحديات التي تواجهها الشفافية مايلي:

أ) عدم توافق حوافز المديرين مع مصالح المساهمين: إمتلاك المديرين لمعلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي تفوق ما يتوفر للأطراف الخارجية، يستلزم تخصيص حوافز مادية للإفصاح عنها، ووجود هذه الحوافز يدفعهم لزيادة الأرباح المعلنة، وتحقيق الشفافية في تقديم معلومات دقيقة حول نتائج وحداتهم (الرحمان، 2010، الصفحات 9-10).

وقد قدم (الدهراوي، 1987، صفحة 162)، نموذجًا يضمن للمدير الأمان الكافي لتقديم الإفصاح الحقيقي دون التعرض للمخاطر، من خلال حصوله على راتب ثابت لا يتأثر بنتائج الوحدة الاقتصادية مع معاقبته إذا ضلل الأطراف الخارجية بإصدار أخبار إيجابية بينما يعلم أن الواقع مختلف.

ب) الميزة التنافسية: يرى العديد من المديرين التنفيذيين أن الشفافية تؤثر سلبًا على قدرتهم التنافسية، رغم غياب أدلة تدعم هذا الادعاء، حيث يجب أن يخضع هذا الافتراض للدراسة لتحديد ما إذا كانت علاقة منطقية أم علاقة سببية (الرحمان، 2010، صفحة 10).

ت) الموازنة بين التكلفة والعائد: تحقيق الشفافية في المعلومات المحاسبية يرتبط عادةً بتكاليف مالية، لذا من الضروري الموازنة بين التكلفة والعائد عند اختيار النظام المحاسبي الذي يعزز الشفافية، بحيث تكون منافعه أكبر من تكاليفه.

وفي الأخير، تجدر الإشارة هنا إلى أن الإفصاح والشفافية هما آليتان قانونيتان متكاملتان تضمنان حصول المساهمين وأصحاب المصلحة على معلومات دقيقة، حيث كلما تطورت عمليات الإفصاح داخل الشركة، زادت الشفافية وجودة البيانات المقدمة، مما يساعد في تقليل الفجوة بين توقعات المدققين وأصحاب المصلحة، وفي هذا السياق يحذر تقرير "كادبوري" من أن أي خلل في تدفق المعلومات داخل الشركة قد يهدد مصداقيتها، كما تؤكد الدراسات أن تعزيز الشفافية يساهم في تحسين انضباط المؤسسة ويقلل من الفجوة بين توقعات المستثمرين والواقع الفعلي للأداء المالي.

## 2. ماهية فجوة التوقعات

تُعتبر ظاهرة فجوة التوقعات في مجال التدقيق معقدة وتختلف الآراء حول تعريفها في الأدبيات المحاسبية. وقد تم تناولها بطرق متعددة، حيث تعكس هذه التعريفات وجهات نظر الجهات المختلفة التي استخدمتها.

### 1.2 تعريف فجوة التوقعات:

من أوائل التعاريف لمصطلح فجوة التوقعات، نجد تعريف liggio، حيث يرى أنها: "اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها أن تحققه" (Robert, 1986, p. 70). أما Porter فقد عرف مصطلح فجوة التوقعات بأنه "الفرق من حيث الأداء المتوقع بين المدققين ومستخدمي المعلومات المالية". (Alao & Richard , 2024, p. 2).

ووفقا لتعريف Sikka الذي قدمه سنة 1992، فجوة التوقعات هي: "التباين في الفهم بين توقعات المجتمع حول أهداف التدقيق والأهداف التي يسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها" (كامل، 2010، صفحة 130).

من خلال التعاريف السابقة، يمكننا أن نستنتج الفكرة الأساسية بأن فجوة التوقعات في مجال التدقيق لا تعود بالضرورة إلى أداء غير كافٍ من مدققي الحسابات، بل تنشأ نتيجة لتطور احتياجات الجهات التي تسعى للحصول على خدمات التدقيق الخارجي، والتي تتطلب معايير وتوقعات متنوعة، وقد يتمثل هذا النقص في جودة الخدمات المقدمة أو في الكمية المتاحة منها.

## 2.2 مكونات فجوة التوقعات

لقد تباينت الآراء واختلفت حول مكونات فجوة التوقعات وذلك بحسب الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وتعدد الأسباب التي أدت إلى وجودها، وكذلك حسب الظروف المحلية، وتعد دراسة بورتر التي قدمها سنة 1993، أول من وضعت هيكلًا لمكونات فجوة التوقعات وقام بتحليلها، (Porter، 2012)، حيث قسمها إلى ما يلي:

– **فجوة المعقولة:** تشير إلى التباين بين ما يعتبره الجمهور معقولاً من التوقعات حول ما يجب أن يحققه المدقق وما يمكن أن يُعتبر إنجازاً معقولاً (إسلام، 2011، صفحة 35).

– **فجوة الأداء:** تعكس الاختلاف بين توقعات الجمهور المعقولة وما يُفترض أن يحققه المدقق، وما يُنتظر منه فعلياً. وتنقسم هذه الفجوة إلى عنصريين:

**المعايير الرديئة:** تشير إلى الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدقق والمهام الحالية المنصوص عليها في القوانين واللوائح المهنية.

**الأداء الضعيف:** هو الفجوة بين الجودة المتوقعة من المراجعين والأداء الفعلي لهم.

### 3.2 الأسباب والعوامل المساهمة في فجوة توقعات التدقيق

تُعتبر فجوة التوقعات تحديًا يواجه المراجعين وسمعة المهنة ككل، فقد تؤدي هذه الفجوة إلى تراجع الثقة بين المراجعين وأصحاب المصلحة إذا لم يتم فهم طبيعة وأبعادها بشكل جيد، ولتحديد هذه المشكلة بشكل أعمق، من الضروري فهم الأسباب التي تؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات، والتي سيتم تناولها كالتالي: (السعد، 2008، صفحة 354):

(أ) **عدم فهم العميل لطبيعة عملية التدقيق:** في بعض الأحيان، يفتقر العميل إلى المعرفة الكافية حول عملية التدقيق وما يمكن توقعه منها، قد يعتقد العميل أن التدقيق يقتصر فقط على التحقق من صحة الأرقام والبيانات، بينما يتضمن أيضاً تقديم توصيات وإرشادات تهدف إلى تحسين العمليات وتقليل المخاطر.

(ب) **عدم وضوح التواصل بين المدقق والعميل:** من الضروري توضيح أدوار ومسؤوليات المدقق للعميل منذ البداية، مع ضمان التواصل المستمر في تبادل المعلومات بين الطرفين، لطمئنه من فهم توقعات العميل بشكل دقيق.

(ت) **توقعات غير واقعية:** قد يتوقع العميل الحصول على نتائج سريعة أو تحقيق تغييرات جذرية في فترة زمنية قصيرة، ومن المهم توضيح أن عملية التدقيق تتطلب وقتاً وجهوداً كبيرة لتحقيق النتائج المرجوة، مع تحديد أهداف وتوقعات واقعية.

ث) عدم تحديد وتوضيح نطاق العمل المطلوب: تحديد نطاق التدقيق بوضوح منذ البداية ضروري لتجنب اختلافات في التوقعات، بحيث يجب على المدقق والعميل العمل معًا لتحديد الأهداف والتوقعات بشكل دقيق.

### 3. الدراسة الميدانية

#### 1.3. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكوّن مجتمع الدراسة من جميع الأفراد ذوي العلاقة المباشرة ببيئة التدقيق في الجزائر، وهم مستخدمو القوائم المالية (محاسبون، مديرون ماليون، وأعضاء مجالس الإدارة)، إضافة إلى المهنيين من المدققين الخارجيين، والأكاديميين المختصين في مجالي المحاسبة والتدقيق، تم اختيار هذا المجتمع لتمثيله لمختلف الأطراف المعنية بفجوة التوقعات، بما يعكس تباين وجهات النظر بين المدققين ومستخدمي التقارير المالية، وتم اختيار عينة عمدية قوامها 80 مفردة، وذلك خلال الفترة الزمنية الممتدة من 11 ماي 2025 إلى غاية 13 جويلية 2025.

#### 2.3. أداة الدراسة:

بناء على أهداف ومتغيرات الدراسة ونموذجها المقترح، تم تصميم إستبانة خاصة كأداة لجمع البيانات الأولية من مفردات العينة، تضمنت قسمين:

- البيانات الشخصية: تضمنت المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الفئة المهنية.
- المحور الأول: خاص بتحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق يتضمن 10 عبارات؛
- المحور الثاني: خاص بمقومات الإفصاح والشفافية في تقرير المدقق للتقليص من فجوة التوقعات، ويحتوي على 9 عبارات.
- المحور الثالث: خاص بتحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية للتقليص من فجوة التوقعات، ويحتوي على 9 عبارات.

#### 3.3. صدق وثبات أداة الدراسة:

الجدول رقم 1-: معامل ثبات الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة ألفا كرومباخ

| المتغيرات | ألفا كرومباخ |
|-----------|--------------|
|-----------|--------------|

|       |                                                                          |                                                                   |
|-------|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| 0,713 | مسؤولية مستخدمي القوائم المالية في نشأة فجوة التوقعات                    | تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق                               |
| 0,643 | مسؤولية المدقق الخارجي في نشأة فجوة التوقعات                             |                                                                   |
| 0,834 | إجمالي تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق                               |                                                                   |
| 0,747 | الالتزام بالمعايير المهنية                                               | مقومات الإفصاح والشفافية في تقرير المدقق للتقليص من فجوة التوقعات |
| 0,805 | تحسين الثقة في التقارير المالية                                          |                                                                   |
| 0,729 | إجمالي مقومات الإفصاح والشفافية في تقرير المدقق للتقليص من فجوة التوقعات |                                                                   |
| 0,703 | تضارب المصالح                                                            | تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية للتقليص من فجوة التوقعات     |
| 0,787 | العوامل التنظيمية والمهنية                                               |                                                                   |
| 0,797 | إجمالي تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية للتقليص من فجوة التوقعات     |                                                                   |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول رقم (1) أن معاملات ثبات أبعاد متغيرات الدراسة تراوحت ما بين (0,64) و(0,83)، وعليه فكل المعاملات أعلى من الحد الأدنى المقبول 60%، وهذا يدل على التأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يؤكد صحته وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### 4.3. التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة:

##### 1.4.3. تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

الجدول رقم -2-: توزيع أفراد العينة الدراسة.

| البيانات الشخصية | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|---------|----------------|
| ليسانس           | 28      | 31.1%          |

|                |                                       |    |       |
|----------------|---------------------------------------|----|-------|
| المؤهل العلمي  | ماستر                                 | 44 | 48.9% |
|                | دكتوراه                               | 11 | 12.2% |
|                | أخرى                                  | 7  | 7.8%  |
| الخبرة المهنية | أقل من 5 سنوات                        | 10 | 11.1% |
|                | من 5 سنوات إلى 09 سنوات               | 14 | 15.6% |
|                | من 10 سنوات إلى 15 سنة                | 32 | 35.6% |
|                | أكثر من 15 سنة                        | 34 | 37.8% |
| الفئة المهنية  | المهنيون في مجال المحاسبة والتدقيق    | 22 | 24.4% |
|                | الأكاديميون في مجال المحاسبة والتدقيق | 14 | 15.6% |
|                | مستخدمي القوائم المالية               | 54 | 60%   |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

يعرض الجدول السابق توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لثلاث متغيرات أساسية: المؤهل العلمي، والخبرة المهنية، والفئة المهنية. فيما يلي تحليل كل متغير:

- **المؤهل العلمي:** يظهر الجدول رقم (5) أن جميع أفراد العينة حاملين لشهادات جامعية ومنهم من لديه دراسات عليا، يدل هذا التوزيع مستوى علمي مرتفع يعزز مصداقية البيانات.

- **الخبرة المهنية:** أكثر من ثلث العينة يمتلكون خبرة تتجاوز 15 سنة (37.8%)، تليها فئة 10-15 سنة (35.6%)، ثم 5-10 سنوات (15.6%)، وأقل من 5 سنوات (11.1%). يشير ذلك إلى خبرة مهنية متقدمة لدى غالبية المشاركين، وهو ما يعطي قيمة مضافة في الدراسة الميدانية.

- **الفئة المهنية:** شكّل مستخدمو القوائم المالية النسبة الأكبر (60%)، تلاهم المحاسبون والمدققون (24.4%)، ثم الأكاديميون (15.6%). يُظهر هذا التنوع تمثيلاً متوازناً يعزز شمولية النتائج.

**الجدول رقم -3-:** المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة.

| المتغيرات                                                                | المتوسط الحسابي                                       | الانحراف المعياري | الاتجاه           |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق                                      | مسؤولية مستخدمي القوائم المالية في نشأة فجوة التوقعات | 3,7225            | 0,69828 موافق     |
|                                                                          | مسؤولية المدقق الخارجي في نشأة فجوة التوقعات          | 0042,2            | 663181, غير موافق |
| إجمالي تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق                               |                                                       |                   |                   |
| مقومات الإفصاح والشفافية في تقرير المدقق للتقليص من فجوة التوقعات        | الالتزام بالمعايير المهنية                            | 3,7825            | 0,62779 موافق     |
|                                                                          | تحسين الثقة في التقارير المالية                       | 3,6781            | 0,73583 موافق     |
| إجمالي مقومات الإفصاح والشفافية في تقرير المدقق للتقليص من فجوة التوقعات |                                                       |                   |                   |
| تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية للتقليص من فجوة التوقعات            | تضارب المصالح                                         | 3,7425            | 0,65849 موافق     |
|                                                                          | العوامل التنظيمية والمهنية                            | 3,7250            | 0,84718 موافق     |
| إجمالي تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية للتقليص من فجوة التوقعات     |                                                       |                   |                   |
| إجمالي تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية                                      |                                                       |                   |                   |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

أظهرت نتائج الجدول (3) أن المتوسط الحسابي العام لمحور تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بلغ (3.7175) بانحراف معياري (0.69533)، ما يشير إلى درجة موافقة مرتفعة وتجانس في الآراء، كما يظهر الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لبعد مسؤولية مستخدمي القوائم المالية في نشأة فجوة التوقعات هو (3.7225) وانحراف معياري (0.69828)، ما يعكس توافقاً عاماً، وهو ما يشير إلى وجود اتفاق بين المستجوبين على أن مستعملي القوائم

المالية مثل: المستثمرين والمحللين الماليين يشاركون بقدر كبير في نشوء فجوة التوقعات، بسبب ضعف فهمهم لعمل المدقق أو سوء تأويل فحوى التقارير المالية، في حين جاء بعد مسؤولية المدقق الخارجي في نشأة فجوة التوقعات بمتوسط (2.4200) وانحراف (1.18366)، ما يدل على درجة موافقة منخفضة وتباين في الآراء، وهذا يرجع إلى أن غالبية المستجوبين يرون أن المدقق ليس المسؤول الأساسي عن الفجوة.

أما محور تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، فقد بلغ متوسطه العام (3.7354) بانحراف معياري (0.56325)، بما يعكس إتفاق المستجوبين حول المقومات والتحديات المرتبطة بتفعيل الإفصاح والشفافية.

تشير كذلك نتائج الجدول إلى أن محور تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية للتقليص من فجوة التوقعات بلغ متوسطه الحسابي (3,7374) وانحرافه المعياري (0.66090)، وهو ما يدل على أن المبحوثين لديهم إدراكًا واضحًا بوجود تحديات حقيقية تعيق تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

### 5.3. اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج:

#### 1.5.3. اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة:

الجدول رقم -4-: اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

| النموذج  | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | F                     | مستوى الدلالة |
|----------|----------------|-------------|----------------|-----------------------|---------------|
| الانحدار | 33.602         | 1           | 33,602         | 502.591               | 0,000         |
| البواقي  | 4.593          | 88          | 0,0590         |                       |               |
| المجموع  | 38.196         | 89          | —              |                       |               |
| A= 2,296 |                | B= 0,922    |                | 922,0R =              |               |
|          |                |             |                | 510,8R <sup>2</sup> = |               |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متغيرات الدراسة ترتبط فيما بينها بشكل دال معنوي، حيث بلغ معامل الارتباط بين تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية وتحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق (0,922)، كما بلغ معامل التفسير

(0,851) وهو ما يعني أن أي أن ما نسبته (85.1 %) من التغيرات في تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ناتج عن التغير في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، كما تبين أن هناك تأثير معنوي لتفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية على تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F البالغة قيمتها (F=502,591) بمستوى دلالة إحصائية (sig=0,000)، وبالتالي فإن الانحدار معنوي ونموذج الدراسة مقبول إحصائياً، وعلى هذا الأساس نقبل الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

### 2.5.3. اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA of Analysis way one لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول نشأة فجوة التوقعات، تعزى إلى المتغيرات الشخصية عند مستوى  $\alpha=0.05$ . لاختبار الفروق تم اعتماد قاعدة القرار التالية:

$H_0$  - توجد فروق ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة sig أقل من 0.05؛

$H_1$  - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة sig أقل من 0.05.

الجدول رقم -5-: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي

| العنوان            | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | القيمة الاحتمالية |
|--------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|--------|-------------------|
| نشأة فجوة التوقعات | المؤهل العلمي  | داخل المجموعات | 24          | 0.929          | 1.353  | 0.168             |
|                    |                | بين المجموعات  | 65          | 0.686          |        |                   |
|                    |                | المجموع        | 89          | -              |        |                   |
|                    | الخبرة المهنية | داخل المجموعات | 24          | 1.116          | 1.080  | 0.390             |
|                    |                | بين المجموعات  | 65          | 1.033          |        |                   |
|                    |                | المجموع        | 89          | -              |        |                   |

|       |       |       |    |        |                |               |  |
|-------|-------|-------|----|--------|----------------|---------------|--|
| 0.858 | 0.675 | 0.293 | 24 | 7.037  | داخل المجموعات | الفئة المهنية |  |
|       |       | 0.435 | 65 | 28.252 | بين المجموعات  |               |  |
|       |       | -     | 89 | 35.289 | المجموع        |               |  |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيم الاحتمالية للمتغيرات أكبر من 0.05، حيث جاءت كالاتي متغير المؤهل العلمي (0.168)، متغير الخبرة المهنية (0.390)، متغير الفئة المهنية (0.858)، وطبقا لقاعدة القرار أعلاه نرفض  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، ما يعني أنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابات عينة الدراسة اتجاه محور نشأة فجوة التوقعات تعزى إلى المتغيرات الشخصية لأفراد العينة عند مستوى الدلالة 0.05".

**الجدول رقم -6-**: اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر مدى التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية في تقاريرهم على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

| Sig           | T       | B              | R <sup>2</sup> | R              | المتغير المستقل: مدى التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية في تقاريرهم |
|---------------|---------|----------------|----------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------|
| مستوى الدلالة | الحسوبة | معامل الإنحدار | معامل التحديد  | معامل الارتباط |                                                                            |
| 0.000         | 11.871  | 0.785          | 0.616          | 0.785          | المتغير التابع: مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق                  |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

يُظهر الجدول السابق أن قيمة الميل  $B_1$  بلغت (0.785)، ما يعني أن زيادة التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية بوحدة واحدة يرفع مستوى تقليص فجوة التوقعات بمقدار مماثل، كما بلغ معامل الارتباط ( $R = 0.785$ )، مشيراً إلى ارتباط قوي، ومعامل التفسير ( $R^2 = 0.616$ ) يدل على أن 61.6% من التغير يُعزى للمتغير المستقل. وبدلالة إحصائية ( $T = 11.871 > 1.98$ , sig = 0.000) يتبين وجود تأثير معنوي للالتزام بالإفصاح والشفافية على تقليص فجوة التوقعات، بالتالي يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند

مستوى معنوية 5% مدى التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية في تقاريرهم على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

**الجدول رقم 7-:** اختبار الانحدار المتعدد لأثر مدى التزام المدققين بالمعايير المهنية وتحسين الثقة في التقارير المالية على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

| T الجدولية = 1.98               |                       |                |                   |            | مستوى المعنوية = 0.05 |
|---------------------------------|-----------------------|----------------|-------------------|------------|-----------------------|
| المتغير                         | المعاملات الغير نمطية |                | المعاملات النمطية |            | Sig                   |
|                                 | A                     | الخطأ المعياري | Beta              | T المحسوبة |                       |
| الثابت                          | 2.378                 | 57,20          | -                 | 238,9      | ,0000                 |
| الالتزام بالمعايير المهنية      | 456,0                 | 34,00          | 717,0             | 690,10     | ,0000                 |
| تحسين الثقة في التقارير المالية | 093,1                 | 050,0          | 038,1             | 014,22     | ,0000                 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق يمكننا كتابة معادلة نموذج الانحدار المتعدد بين تفعيل مؤشرات مبدأ الإفصاح والشفافية (الالتزام بالمعايير المهنية، تحسين الثقة في التقارير المالية) ومستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق كما يلي:

$$Y = 2,378 + 0,456 \text{ الالتزام بالمعايير المهنية} + 1,093 \text{ تحسين الثقة في التقارير المالية}$$

وسيتيم فيما يلي اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالدراسة:

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

من خلال الجدول السابق يتضح أنه توجد دلالة إحصائية لمتغير الالتزام بالمعايير المهنية على تقليص فجوة التوقعات ( $T = 10.690 > 1.98$ ,  $\text{sig} = 0.000$ )، ما يدعم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لالتزام المدقق بالمعايير المهنية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

من خلال الجدول السابق يتضح أنه توجد دلالة إحصائية لمتغير الالتزام بالمعايير المهنية على تقليص فجوة التوقعات ( $T = 22.014 > 1.98$ ,  $\text{sig} = 0.000$ )، ما يدعم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتحسين الثقة في التقارير المالية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

**الجدول رقم -8-:** تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

| المتغير المستقل: تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية     | R              | R <sup>2</sup> | B              | T       | Sig           |
|-----------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|---------|---------------|
|                                                           | معامل الارتباط | معامل التحديد  | معامل الانحدار | الحسوبة | مستوى الدلالة |
| المتغير التابع: مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق | 0.960          | 0.922          | 0.960          | 32.219  | 0.000         |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

يُظهر الجدول السابق أن قيمة الميل  $B_1$  بلغت (0.960)، ما يعني أن زيادة التزام المدققين بمقومات الإفصاح والشفافية بوحدة واحدة يرفع مستوى تقليص فجوة التوقعات بمقدار مماثل، كما بلغ معامل الارتباط ( $R = 0.960$ )، مشيراً إلى ارتباط قوي، ومعامل التفسير ( $R^2 = 0.922$ ) يدل على أن 92.2% من التغير يُعزى للمتغير المستقل، وبدلالة إحصائية ( $T = 32.219 > 1.98$ ,  $\text{sig} = 0.000$ ) يتبين وجود تأثير معنوي لتحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية على تقليص فجوة التوقعات، بالتالي يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

**الجدول رقم -9-:** اختبار الانحدار المتعدد لأثر تضارب المصالح في بيئة التدقيق والعوامل التنظيمية والمهنية على مستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

| T الجدولية = 1.98 |                       |           |   |     | مستوى المعنوية = 0.05 |
|-------------------|-----------------------|-----------|---|-----|-----------------------|
| المتغير           | المعاملات الغير نمطية | المعاملات | T | Sig |                       |

|                               | المحسوبة | النمطية |                |       |  |
|-------------------------------|----------|---------|----------------|-------|--|
|                               |          | Beta    | الخطأ المعياري | A     |  |
| الثابت                        | 83216,   | -       | ,0520          | 0.842 |  |
| تضارب المصالح في بيئة التدقيق | 15,635   | ,5650   | ,0390          | ,6050 |  |
| العوامل التنظيمية والمهنية    | 14,423   | 0,521   | 030,0          | 0,435 |  |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق يمكننا كتابة معادلة نموذج الانحدار المتعدد بين تحديات وقيود تفعيل الإفصاح والشفافية (تضارب المصالح في بيئة التدقيق، العوامل التنظيمية والمهنية) ومستوى تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق كما يلي:

$$Y = 2,842 + 605,0 \text{ تضارب المصالح في بيئة التدقيق} + 0,435 \text{ العوامل التنظيمية والمهنية}$$

وسيتم فيما يلي اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بالدراسة:

#### - اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

من خلال الجدول السابق يتضح أنه توجد دلالة إحصائية لمتغير تضارب المصالح في بيئة التدقيق على تقليص فجوة التوقعات ( $T = 15.635 > 1.98$ ,  $\text{sig} = 0.000$ )، ما يدعم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتضارب المصالح في بيئة التدقيق على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

#### - اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

من خلال الجدول السابق يتضح أنه توجد دلالة إحصائية لمتغير العوامل التنظيمية والمهنية في بيئة التدقيق على تقليص فجوة التوقعات ( $T = 14.423 > 1.98$ ,  $\text{sig} = 0.000$ )، ما يدعم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% للعوامل التنظيمية والمهنية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق".

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، حيث يُعتبر هذا المبدأ أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وعاملاً مهماً في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المدققين الخارجيين، وقد تم إثبات وجود علاقة قوية بين مبدأ الإفصاح والشفافية وفجوة التوقعات، وهو ما أظهرته نتائج اختبار الانحدار الخطي أن معامل الارتباط بين المتغيرين بلغ ( $R = 0.922$ ) ، وأن 85.1% من التغيرات في فجوة التوقعات تُفسر من خلال تفعيل الإفصاح والشفافية، وقد ساهمت هذه الدراسة في الوصول الى النتائج التالية:

- يعتبر مستخدمي القوائم المالية هم الأكثر مساهمة في نشوء فجوة التوقعات، في حين لا يُحمّل المدقق الخارجي المسؤولية الأساسية عنها، مما يدل على أن هذه الفجوة تعود بشكل كبير إلى ضعف فهم المستخدمين لطبيعة عمل المدقق.
- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للالتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية في تقليص فجوة التوقعات.
- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتحسين الثقة في التقارير المالية على تقليص فجوة التوقعات.
- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتضارب المصالح في بيئة التدقيق على فجوة التوقعات.
- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للعوامل التنظيمية والمهنية على تقليص فجوة التوقعات.
- الالتزام بالمعايير المهنية يعد من أبرز مقومات مبدأ الإفصاح والشفافية التي تساهم في تقليص فجوة التوقعات.
- تعزيز مستوى الثقة في التقارير المالية يعد عاملاً حاسماً في دعم دور الإفصاح والشفافية.
- توجد تحديات فعلية أمام تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، أبرزها تضارب المصالح بين الأطراف المعنية، وكذا العوامل التنظيمية والمهنية.

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكننا الاستنتاج بأن الاعتماد على مبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وعليه يمكننا تقديم التوصيات الآتية:

- تعزيز الإفصاح والشفافية في تقارير التدقيق، عبر التزام المدقق الخارجي بتوضيح طبيعة أعماله ونطاق مسؤولياته بشكل دقيق، مما يساهم في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على استيعاب الدور الحقيقي للمدقق الخارجي ويخدم سوء الفهم.

- ضرورة التزام المدققين الخارجيين بالمعايير المهنية والدولية للتدقيق في إعداد تقاريرهم.
- تطوير وسائل الاتصال بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية عن طريق التقارير التفسيرية والإيضاحات التفصيلية.
- تطوير برامج التكوين والتدريب للمدققين حول كيفية تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.
- توعية مستخدمي القوائم المالية بطبيعة عملية التدقيق ودور ومسؤوليات المدقق الخارجي.

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

- إسلام، عبد الفتاح محفوظ يوسف. (2011). قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في نصر دراسة ميدانية. كلية التجارة، قسم المحاسبة: رسالة ماجستير.
- الدهراوي، كمال الدين مصطفى. (1987). نموذج لحوافز المديرين لتشجيع الإفصاح المحاسبي الاختياري. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 24(1).
- غضبان، حسام الدين. (2014). مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية. الجزائر، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة: أطروحة دكتوراه.
- عبد الرحمان، أحمد رجب عبد الملك. (2010). قياس مدى تحقق الشفافية والافصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي دراسة نظرية تطبيقية مدخل ضبط معايير المحاسبة السعودية. مصر، جامعة سوهاج.
- بوش، فاطمة الزهراء. (2014). دور حوكمة الشركات في إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية -دراسة ميدانية لمجمع شي علي سيدي بلعباس. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقاوي: رسالة ماجستير.
- السعد، رائد إبراهيم. (2008). فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية دراسة ميدانية. مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات(14).
- الفليتي، سالم بن سالم بن حميدة. (2010). حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان. الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.

- النابلسي، زينب. غسان، الطالب. (2012). علاقة الشفافية والإفصاح في أداء البنوك. المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية. الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
- حسن، ايناس عبد الله. (2002). الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية 22 والرقابية العراقي. العراق: نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- يوسف، محمد طارق. (2007). لإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات. ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العربي الأول حول: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربي. مصر.
- الدوري، عمر علي كامل. (2010). دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات التوقع. مجلة المنصور، 14(2)، 123-138.

المراجع الأجنبية:

- Alao, Adeniyi, & Richard, Akingunola. (2024). Audit expectation gap: a literature review. Proceedings of the 7th Annual International Academic Conference on Accounting and Finance Disruptive Technology: Accounting Practices, Financial and Sustainability Reportin. University of Port Harcourt.
- Batumalai, Murugan. Maheran, Zakaria. Wan Zurina Nik, Abdul Majid. Paramasivan, Nadeson. (2022). An Investigation of Audit Expectation Gap in the Malaysian Public Sector. Pakistan Journal of Life and Social Sciences, 20(1), 96-107.
- Bessire, Dominique. (2005). Transparency: a two-way mirror? International Journal of Social Economics, 32(5), 424-438.
- Porter, Brenda. (2012). 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. Accounting and Business Research, 24(93), 49-68.
- Robert, Mednick. (1986). the Auditor's Role in Society. Journal of Accountancy, 161(2), 70-74.
- Utomo, Stephanus Dwiwarso. Machmuddah, Zaky. (2024). the impact of CEO compensation and governance disclosure on firm value moderated by integrated reporting. Corporate Board: Role, Duties and Composition, 20(2), 27-33.