

Abstract

المخلص

The Aim of this paper is to clarify the nature of the expectation gap between auditors, financial statements users and auditing reports, then identifying the common causes and effects of this phenomenon, in order to provide possible solutions to reduce this gap.

To achieve the objectives of the research, we refer to a literature research and empirical studies carried out in some developed and developing countries, to find out the results, and analyzing them, for developing a theoretical framework integrated of the expectation gap, summarizing its characteristics, to help determining the most effective methods and tools to address them, in any environment.

يهدف الباحث من خلال هذه الورقة البحثية إلى توضيح طبيعة فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق، ومن ثم تحديد الأسباب العامة لهذه الظاهرة، و آثارها، من أجل تقديم الحلول الممكنة لتقليل هذه الفجوة. ولتحقيق أهداف البحث تم الرجوع إلى أدبيات البحث والدراسة الميدانية المنجزة في بعض البلدان المتقدمة والنامية، وذلك للوقوف على نتائجها، وتحليلها لوضع إطار نظري متكامل لمشكلة فجوة التوقعات، واستخلاص خصائصها، للمساعدة في تحديد أنجع الطرق والأدوات لمعالجتها في أي بيئة كانت.

تمهيد

تعرضت مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينات من القرن الماضي لانتقادات شديدة بسبب تدني مستوى جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى التشكيك في إمكانية استمرار هذه المهنة كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، وقد أطلق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على هذا القصور مصطلح "فجوة التوقعات في التدقيق" (Audit Expectation Gap). إهتزت مرة أخرى مصداقية شركات التدقيق في القرن الواحد والعشرين، بسبب حالات إفلاس العديد من الشركات العالمية، أهمها شركة Enron، حيث أدى إفلاسها عام 2001 إلى زوال إحدى كبرى شركات التدقيق في العالم ألا وهي Arthur Andersen، مما أعاد الجدل حول موضوع "فجوة التوقعات"؛ ووضعت بذلك مهنة التدقيق قسرا في دائرة الضوء مرة أخرى، وألقيت المسؤولية القانونية عن هذه الكوارث المالية على عاتق مدققي الحسابات، وهو ما تدل عليه زيادة عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضدهم خلال العقود الأخيرة من بعض مستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق، بسبب ما لحق بهم من أضرار مادية ومعنوية جسيمة.

مشكلة البحث: إن فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ظاهرة معقدة، تختلف من مجتمع إلى آخر. وعليه، ننطلق من الأسئلة التالية، محاولين الإجابة عليها:

- ما هي طبيعة ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وما هي أبعادها؟
- ما هي الأسباب العامة المؤدية إلى وجودها وإتساعها؟
- ما هي طبيعة الآثار السلبية لظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؟ و هل يمكن أن يكون لها آثار إيجابية؟
- هل يمكن القضاء على هذه الظاهرة أو تخفيفها على الأقل؟ وكيف يتم ذلك؟

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تقديم تصور نظري متكامل لمفهوم فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وذلك بإستقراء أهم أدبيات البحث والدراسات السابقة للموضوع. كما يهدف الباحث إلى لفت إنتباه المدققين في الجزائر إلى ضرورة الإعتراف بوجود هذه الفجوة، ومن ثم حثهم على عدم تجاهلها بدعوى أنها توقعات غير واقعية من المجتمع، أو أن الانتقادات الموجهة إليهم غير عادلة.

منهجية البحث: نعتد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، استناداً إلى أهم ما كُتب حول فجوة التوقعات في التدقيق، وذلك بالرجوع إلى الدراسات والبحوث العلمية المنشورة. يمكن تصنيف القضايا التي نناقشها في هذا البحث في أربعة (4) محاور رئيسية، وهي:

أولاً: مفهوم ومكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛

ثانياً: الأسباب المؤدية لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛

ثالثاً: آثار فجوة التوقعات في التدقيق؛

رابعاً: سبل تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

أولاً: مفهوم ومكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

ينعكس الطابع المعقد لظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في عدم وجود تعريف مُوحد لها في الأدبيات المحاسبية. قدم Liggio, C.D. أول تعريف لفجوة التوقعات عام 1974، حيث عرفها بأنها "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدققي الحسابات وبين أداءهم الفعلي" (Aljaaidi, K. S. 2009. P.42). بينما عرفها Sikka, P. بأنها «تعبير عن التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق والأهداف التي تسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها» (صديقي، 2004، ص.144).

باستقراء التعريفين السابقين يتضح أن فجوة التوقعات في التدقيق قد تنشأ بسبب تطور احتياجات طالبي خدمات التدقيق، وليس بسبب القصور في أداء المهني فقط؛ ولهذا يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها فائض طلب المجتمع على خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وبعبارة أخرى فجوة التوقعات هي نقص العرض في مزيج الخدمات المهنية للمدقق ومسؤولياته (فجوة كمية)، وكذلك نقص في جودة أدائه المهني (فجوة نوعية). كما يتضح مما سبق أن هذه الفجوة ليست مجرد فجوة بسيطة بين مجموعتي المدققين والمستخدمين، ولا يمكن إدراكها عمليا إلا بمعرفة مكوّناتها، وذلك بتجزئتها إلى فجوات فرعية. تتكون فجوة التوقعات من جزئين هما: فجوة المعقولة، وهي المرتبطة بفجوة جهل جمهور المتفاعلين بطبيعة عمل المدقق، ومسؤولياته؛ وفجوة الأداء التي تعود إلى العجز في معايير التدقيق، وضعف في أداء المدققين (خداش و السرطاوي. 2010، ص. 296). ولهذا، من الأنسب تسمية فجوة التوقعات بـ "فجوة التوقعات - أداء التدقيق". وتنشأ فجوة المعقولة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته؛ أما فجوة الأداء فهي تتمثل في الاختلاف بين الأداء المتوقع من المدقق من قبل المجتمع، وأدائه الفعلي. وتحدث هذه الفجوة إما بسبب القصور في الأداء نفسه نتيجة عدم التزام المدققين بمعايير التدقيق والقواعد المهنية؛ أو بسبب القصور في معايير التدقيق والقواعد المنظمة للمهنة.

ثانيا: الأسباب المؤدية إلى حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

يمكن تحديد أهم أسباب حدوث هذه الفجوة، كما يلي:

- 1- الشك في استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي: يُنظر إلى استقلالية المدقق الخارجي على أنها ذات بعدين أساسيين هما: الاستقلالية الحقيقية، والاستقلالية

الظاهرية، أما البعد الأول فهو بعد نفسي، يتعلق بمدى قدرة المدقق على مقاومة كل الضغوط من الإدارة، وتجنب جميع ظروف تعارض المصالح و العلاقات المؤثرة على حياديته؛ أما البعد الثاني فهو يعبر عن مستوى الاستقلالية كما يظهر لمستخدمي القوائم المالية، فهي تتعلق بصورته لديهم (Richard, C. P.117) ؛ ولهذا ينبغي للمدقق إظهار استقلاليته لهم لنيل ثقتهم به و بمهنته، فأى اختلاف بين مستويي الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية يعني حدوث فجوة توقعات. إن تقديم المدققين للخدمات الأخرى مثل الاستشارات الإدارية لعملاء التدقيق يعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلالية، لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت، كأن يقوم المدقق مثلاً بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل التدقيق، ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يدقق مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها(جربوع.2004. ص. 375). وما كان سقوط مكتب التدقيق العالمي Arthur Andersen إلا بسبب تلقيه مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب، لقيامه بتدقيق حسابات شركة Enron، في حين تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الإستشارية لنفس الشركة في نفس العام(المعتاز.2008. ص. 264). تضعف إستقلالية المدقق أيضاً في ظروف المنافسة الشديدة في سوق المهنة، فقد يتجنب إبداء رأي تحفظي في تقرير التدقيق، وكشف عدم إمكانية إستمرار المنشأة خوفاً من فقدان العميل.

2- التحديد غير الواضح لدور المدقق الخارجي ومسؤولياته: لقد حددت معايير التدقيق مسؤوليات المدقق في الفحص والتقرير عن القوائم المالية، وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف حالات الغش والأخطاء، التي لها تأثير جوهري على عدالة

القوائم المالية، و ذلك للمحافظة على مستوى مقبول لتكلفة التدقيق، وإذا لم يفهم المجتمع هذه المحددات سيغالي في توقعاته من المهنة. وصلت مهنة التدقيق نظريا إلى مرحلة الجيل الرابع من التطور، والذي يبرز أهمية القيمة المضافة لخدمة التدقيق، بأن تكون هذه الخدمة أكثر ارتباطا بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم بيانات ومعلومات لا تقتصر على عدالة القوائم المالية، وإنما تسهم أيضا في الإرتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل لتحقيق أهدافه الإستراتيجية (بكر و العنقري، 2008، ص111)، وهذا ما جعل المستفيدين من خدمات المدققين يعتقدون أنهم لا يؤدون دورهم كما ينبغي.

3- انخفاض جودة الأداء في التدقيق: أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين لمفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي رقم (222)، حيث أوضح أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أداءها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها (IAASB, 2012, P.126)، أي أن مفهوم جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الإلتزام بمعايير التدقيق. إلا أن هذه المعايير لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على جودة التدقيق، فقد توصل porter عام 1993 عند تحليله لفجوة التوقعات الكلية أن 50 % من تركيبة هذه الفجوة ترجع إلى القصور في معايير التدقيق، رغم سهولة مراجعتها (Ojo, M. 2007. P.8)، ويمكن تفسير ذلك بعدة أسباب، منها؛ عدم ملائمة بعض المعايير والبطء في عملية تطويرها، فضلا عن عدم وضوح بعضها، مما يصعب معه الحكم على مدى إلتزام المدققين بها.

3- قصور التقارير المالية عن مسابقة إحتياجات المجتمع: يلقي المجتمع باللوم على المدققين بعدم ضمانهم مستوى عال للإفصاح المحاسبي، نتيجة لجهله بطبيعة مهمة

مدقق الحسابات. كما أن الممارسات المحاسبية المعاصرة وفق مفهوم المحاسبة الإبداعية (La comptabilité créative) تتيح للإدارة فرصة اللجوء إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري في ربحيتها أو في مركزها المالي؛ وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة، بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة (حمادة. 2010. ص.88). و رغم الجهود المبذولة من قبل الهيئات والمنظمات المهنية على المستوى الدولي من أجل تطوير الممارسات المحاسبية وتوحيدها لتسهيل قراءة المعلومات المالية المنشورة، من خلال وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلا أن جودة تلك المعلومات، تبقى دون المستوى المتوقع، من وجهة نظر المستفيدين منها.

ثالثاً: آثار فجوة التوقعات في التدقيق

تخلف فجوة التوقعات آثار عدة على الحياة الاقتصادية و المالية على المستويين المحلي والدولي، فهي تؤثر بشكل مباشر على الأطراف التي تستخدم تقرير المدقق كقاعدة في إتخاذ قراراتها، بإعتبار أن هذا التقرير ذو منفعة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية، خصوصاً الفئات الثلاث: المساهمين، المستثمرين، والدائنين، إذ يمثل وسيلة إتصال، ويحمل معلومات مهمة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، وآفاقها المستقبلية. فوجود فجوة التوقعات معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مهنة التدقيق كما أو نوعاً، مما ينعكس سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والإعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لإتخاذ القرارات (نصر وشحاتة. 2006. ص. 14). كما أن حدوث فجوة التوقعات بين المستثمرين والمدققين يعد مؤشراً كافياً على وجود حالة عدم تماثل المعلومات حول المنشأة بين الطرفين، وهو

ما يمنع قيام سوق مالية كفأة في ذلك البلد، بسبب ترعزع الثقة في مهنة التدقيق، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق المعلومات المالية المنشورة. رغم أن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع، فإن وجودها، وإتساع حجمها له دور إيجابي في تفعيل دور المنظمات المهنية، والجامعات، وهيئات الرقابة في البورصات من أجل تحسين هذا الوضع، حيث تعمل مختلف هذه المنظمات والهيئات على تأهيل الإطار العام للتدقيق، عقلنة التوقعات، وتحسين أداء المدققين.

رابعا: سبل تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

تؤكد معظم الدراسات والبحوث أن الأخرى أن تنصب الجهود على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق لأن إزالتها أمر شبه مستحيل. ومن هذا المنطلق، فيما يلي عرض لبعض المقترحات التي من شأنها أن تساعد على تضيق فجوة التوقعات:

1- تدعيم استقلالية المدقق الخارجي: بأن يتم تعيينه من قبل لجنة التدقيق، ولمدة مقبولة لا تؤثر سلبا على كفاءة التدقيق، وأن يتم الفصل بين خدمة تدقيق الحسابات والخدمات الأخرى المقدمة، لتفادي تأثير المصالح الشخصية للمدقق على آراءه المهنية. وفي هذا السياق، فقد توصلت دراسة كل من خدّاش والسرطاوي (2010) إلى أن تعليمات الإستقلالية الواردة في قانون Sarbans-Oxaly تساهم في تقليص فجوة التوقعات القائمة بين المدققين والمستثمرين، وذلك بإهتمام هذا القانون بالمحافظة على الإستقلالية الظاهرية لمدقق الحسابات من خلال توفير الظروف الملائمة التي تحد من سيطرة الأطراف المتنازعة عليه، وذلك بتكليف لجنة التدقيق لدى العميل بالإشراف على كل الأمور المتعلقة بتعيينه ومتابعة عمله، كما أن هذه التعليمات تساهم في تحقيق الإستقلالية الذهنية (الحقيقية) لمدقق الحسابات من خلال منعها للعلاقات الشخصية بين المدقق وعميله، وذلك بما تحويه هذه

التعليمات من تبديل لمكتب التدقيق وشريك التدقيق، وتحديد الخدمات غير التدقيقية المسموح لمدقق الحسابات القيام بها.

2- تفعيل دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة: إن التزام جميع المدققين بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المدققين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي (وهي لجوء إدارة المنشأة لعدد من المدققين للحصول على رأي محدد عن القوائم المالية) مما يدعم استقلالية المدقق (صديقي، 2004، ص.155). كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم، ومن ثم رضا المجتمع عن الخدمات المؤداة بواسطة المدققين. وقد وضع مجمع AICPA معايير مراقبة جودة الأداء لمساعدة مكاتب التدقيق على تحسين الخدمات المقدمة للجمهور، فضلا عن تطبيق أسلوب فحص مكاتب التدقيق لبعضها البعض (Peer Review) للتأكد من الالتزام بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها بواسطة مكاتب التدقيق، لاسيما تلك التي تدقق الشركات المسجلة في البورصة (التويجري والنافعاني، 2008، ص. 220). ومن الضروري أيضا قيام المنظمات المهنية بتحسين المستمر في معايير المحاسبة والتدقيق، بما يستجيب للوضعيات الجديدة، وبما يضمن معالجة القضايا المحاسبية و التدقيقية الراهنة، وهو ما يعني ضمان المعالجة السليمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة، والتأطير الفعال لعملية التدقيق. والمطلوب أيضا من هذه المنظمات المهنية العمل باستمرار على رفع وتطوير كفاءة المدققين المنتسبين إليها، وفي هذا الإطار، فقد أدخل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط استمرار المدقق في المهنة، وأصبح يتطلب من كل مزاوول للمهنة أن يقدم ما

يثبت تلقيه دورات تدريبية في فروع المحاسبة والتدقيق، بمعدل 40 ساعة سنوياً (لطفي.2006.ص.136).

3- دراسة توقعات المجتمع و السعي لتبليتها: يجب الاعتراف بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة التدقيق، وبأهمية أن يقوم المدققون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها. ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد أن يتحمل المدققون مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق (جربوع.2004.ص.384)، فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المدقق مسؤولية التقرير عن مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها الاجتماعية والبيئية، والإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، فلا بد أن تدخل في نطاق عمله، أي يجب إعادة تحديد مسؤوليات المدقق في ضوء نتائج دراسة توقعات المستفيدين. غير أنه يستحيل على مهنة التدقيق تلبية كل التوقعات؛ لذا ينبغي تعليم جمهور المستفيدين، وتثقيفهم، وتعريفهم بطبيعة ومحددات التدقيق، وما يتعذر أن يقوم به المدقق بسبب ارتفاع التكلفة. وفي هذا السياق، أظهرت دراسة علمية في البيئة الكندية، وجود تباين جوهري في إعتقادات المدققين و الطلاب الذين لم يزاووا دروساً في التدقيق، حول مسؤوليات المدقق و موثوقية القوائم المالية المدققة، ومنفعتاتها في عملية إتخاذ القرار، بينما يقل هذا التباين وتتقارب إعتقادات الطلاب مع إعتقادات المدققين، كلما تلقى الطلاب دروساً أكثر في التدقيق والمواضيع المرتبطة به (Aljaaidi, K. S. 2009. P.68).

الخلاصة

أظهر البحث أن فجوة التوقعات في بيئة التدقيق موجودة في مختلف دول العالم وبدرجات متفاوتة، وأن هذا المفهوم أصبح مألوفاً في مهنة التدقيق، و أن المدخل المتبع في دراسة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق يختلف من باحث إلى آخر، ومن بيئة إلى أخرى، ومع ذلك فهناك إجماع بين الباحثين على أن هذه الفجوة ما هي إلا نتيجة للقصور في عملية التدقيق، وإستقلالية المدقق، والآليات التنظيمية، وكذلك غياب المعرفة لدى المجتمع عن دور المدقق ومسؤولياته. وخلص البحث إلى أن تعليم الجمهور حول موضوع التدقيق، ودور المدققين ومسؤولياتهم من شأنه أن يسمح بتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، دون أن نهمّل الدور المحوري للجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة في تضيق هذه الفجوة، من خلال عملها الدائم على تطوير معايير التدقيق بما يستجيب للظروف المستجدة، وتطبيق رقابة ذاتية فعالة بين الممارسين لمهنة التدقيق، تعتمد على تنمية البعد الأخلاقي لديهم.

المراجع

باللغة العربية

1. أمين السيد لطفي (2006): "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، القاهرة- مصر؛
2. إحسان صالح العناز (2008): "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: إغيار شركة إنرون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، جدة، ص.ص. 255-293؛
3. حسام الدين خدش و عبد المطلب السرطاوي (2010): "مدى إسهام بنود الإستقلالية الواردة في قانون ساربنس أوكسلي في تعزيز إستقلالية المحاسب القانوني الأردني، وأثرها في تقليص فجوة التوقعات"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، الجامعة الأردنية، عمان، ص.ص. 294-316؛
4. يوسف محمود جربوع (2004): "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد 12، العدد 2، فلسطين، ص.ص. 367-389؛
5. سارة عبد الله بكر وحسام عبد المحسن العنقري (2008): "القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، جدة، ص.ص. 109-177.
6. عبد الرحمان علي التويجري و حسين محمد النافعاوي (2008): "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، جدة، ص.ص. 219-251؛
7. رشا حمادة (2010): "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، جامعة دمشق، سورية، ص.ص. 87-118؛
8. نصر عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة (2006): "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر؛
9. مسعود صديقي (2004): "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.

باللغات الاجنبية

1. Aljaaidi, K. S. (2009): « Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007 », *International Postgraduate Business Journal (IPBJ)*, Vol 1, Utara University, Malaysia, P.P.41-75, on side: www.oyagsb.uum.edu.my
2. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012): « Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements », Vol I, International Federation of Accountants (IFAC), New York, on side: www.iaasb.org.
3. Ojo, M, (2007/11): « Eliminating the audit expectations gap: Myth or reality? », MPRA Paper No. 232, University Library of Munich, Germany , On line at:
www.mpra.ub.uni-muenchen.de/232
4. Richard, C., (2003/6) : « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », *Revue Française de Gestion*, № 147, Paris, p. 119-136.