الجـمهوريـة الجـزائرية الديمقراطية الشـعبيـة
République algérienne populaire démocratique
وزارة التعليـم العالـي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement supérieur et la recherche scientifique

جامعة محمد خيضر –بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université de Mohammad KHEIDER - Biskra-
Faculté des Sciences Economiques et
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــوع

تأثير آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات

(دراســة حـــالة :عينة من الشركات و عينة من مراجعي الحسابات)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة مـــاجستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

من إعداد الطالبـــــة:
بن علي زهرة ليـلى

تحت إشراف الأستاذة:
جـــــودي حنـــــان

الموسم الجامعي
2011/2010

الفصل الثاني:الإطار العام لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة

المبحث الأول: ماهية فجوة التوقعات

المطلب الأول:تاريخ فجوة التوقعات

المطلب الثاني: تعريف فجوة التوقعات

المطلب الثالث: أسباب فجوة التوقعات

المبحث الثاني:محددات فجوة التوقعات

المطلب الأول: مكونات فجوة التوقعات

المطلب الثاني: أطراف فجوة التوقعات

المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعلقة بفجوة التوقعات

المبحث الثالث:علاقة آليات حوكمة الشركات بفجوة التوقعات

المطلب الأول:الآليات المرتبطة بالشركة ذاتها وعلاقتها بفجوة التوقعات

المطلب الثاني: الآليات المرتبطة بمراجع الحسابات وعلاقتها بفجوة التوقعات

المبحث الرابع: الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات وآثارها

المطلب الأول: الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات.

المطلب الثاني: آثار فجوة التوقعات.

تمهيد

تعترف مهنة المراجعة في معظم الدول المتقدمة بوجود فجوة التوقعات التي لا يمكن تجاهلهاّ، وتعتبر تلك الفجوة أحد أهم القضايا التي تواجهها مهنة المراجعة في الوقت الحالي ، والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء تقارير المراجعين.

وقد أدى حدوث فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات و مستخدمي التقارير المالية إلى حدوث انخفاض في ثقة الرأي العام في المعلومات المحاسبية وفي رأي المراجع على القوائم المالية للشركة الخاضعة للمراجعة، الأمر الذي قد يهدد مهنة مراجعة الحسابات بالفشل ويزيد من فرص تعرض المراجعين للمساءلة القانونية سواء كانت مدنية أو جنائية. وعلى ذلك فإن تحديد ملامح ونطاق فجوة التوقعات يعد أمر بالغ الأهمية بالنسبة لبيئة مهنة مراجعة الحسابات في أي دولة بشكل عام.

المبحث الأول: ماهية فجوة التوقعات

المطلب الأول:تاريخ فجوة التوقعات

إن المتتبع لتطور المراجعة يدرك بأن هذه الأخيرة عرفت أبعادا أخرى بدخول الشركات إلى السوق المالي الذي أجبر المساهمين وأطراف أخرى على تعظيم كم وكيف المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات، الشيء الذي أفرز تباين بين طبيعة المعلومات المرجوة من المراجع وما ستطيع هذا الأخير تلبيته، مما أظهر فجوة التوقعات بشكل صريح سنة 1974 في دراسة قدمت من لجنة تحديد مسؤوليات المراجعين التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين والتي تعرف باسم لجنة كوهين[1] Cohen commission ، وقد أصدرت اللجنة تقريرها المبدئي سنة 1978 وأوصت بضرورة العمل على تضييق و معالجة تلك الفجوة، إلا أن هذا لا يمنع من الوجود الفعلي لهذه الفجوة قبل هذا التاريخ الحديث من خلال الاختلاف والتباين الموجود بين حاجات المستخدمين وأداء المراجعين، يمكن تناول تطور فجوة التوقعات كما يلي :

أو- قبل سنة 1974

إن الدور الأساسي للمراجعة كان يتمثل في اكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة، فعدم اكتشاف ذلك فسر على أنه قصور في الأداء الفعلي للمراجع وحينذاك عرف الواقع الحالي ما يسمى حاليا بفجوة التوقعات-أي وجود القصور في اكتشاف مواطن الغش والأخطاء-، ففي الثلاثينيات من القرن العشرين عرفت الولايات المتحدة الأمريكية وجود حالات كثيرة من الإفلاس والغش في الشركات، كمؤسسة " mecesson robbinst niven and company"[2]، وقد عرفت المراجعة اهتمام الهيئات المختلفة بغية تأهيلها بما يسمح من تلبية الأهداف المتوخاة منها والمتمثلة أساسا في إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة، إذ لا يكون ذلك ممكن خاصة في ظل ما عرفته الشركات من نمو وتنوع حجم نشاطها وظهور أشكال أخرى من هذه الشركات، إلا من خلال الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية المصممة في هذه الشركات وإدخال بعض الأدوات والأساليب الإحصائية والرياضية في المراجعة، كأسلوب العينات، إن هذا الاهتمام صاحبه دفاع أصحاب هذه المهنة عن أنفسهم من خلال توجيه النقد للمستخدمين لأجل عقلنه احتياجاتهم ومطالبهم من قبل منتجيها فعلا واعتبار شخص المراجع على أنه يمكن إن يخطئ كغيره من الأشخاص.

هذا وقد ما أشار إليه مدير المعهد الأمريكي للمحاسبين و المراجعين بقوله "وجدنا المستخدمين يعتقدون أن مراجع الحسابات هو رجل معصوم من الخطأ وأن الوضعية التي يفحصها و يبدى فيها رأيا بدون أي تحفظ يعني أن كل شيء سليم فيها لدرجة أنه ليس من المهم قراءة تقرير المحاسب أو القوائم المالية، كما تم إغفال حدود هذه المهنة وتأكيد القدرات المهنية، إلا أن المجتمع أصبح في صدمة من معرفة إن المراجعين يمكن إن ينخدعوا بواسطة مرتكب الغش المهرة ".

[1] - جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة**؛ لدار الجامعية؛ مصر،2001، ص 06.

[2]-Humphrey.C & Others **, An empicial dimension to expections** ; acountancy ; new york octobre 1991 ; p 141.

ثانيا–بعد سنة 1974

إن استفحال ظاهرة الإفلاس غير المتوقعة للشركات وتزايد اهتمامات المستخدمين حول طلب المعلومات المفيدة في الحكم على قدرة هذه الشركات عن الاستمرار في النشاط، وكذا غياب بعض المعلومات والمؤشرات المفيدة في تحديد مستقبل هذه الشركات، أعطى بعدا آخر للمراجعة وتم حينها اشتقاق أنواع عدة منها (بيئية، اجتماعية، عملية، تشغيلية، نوعية)، كلها تؤدى أدوار محددة. إن المراجعة المالية أصبحت تعرف قصورا واضحا في إبداء الرأي السليم والصادق عن تعبير القوائم المالية الختامية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها، وهو ما يعرف بمخاطر المراجعة، من خلال ما سبق نستنتج أن فجوة التوقعات في كل الدول أخذت أبعاد عدة سواء من خلال التزايد المفرط في الاحتياجات من المعلومات المعبر عنها وفي التحديات الجديدة المرفوعة أمام المراجعة من خلال صعوبة فحصها والتقرير عليها أو في قصور المعايير المؤطرة لعمليات الفحص والتحقيق والتقرير في الوضعية المالية والمحاسبية للشركة أو في ضعف أداء المراجع ونقص الأساليب الداعمة لأدائه والمقللة من تدخلاته خاصة في ظل زيادة حجم النشاط الشركات. [1]

المطلب الثاني: تعريف فجوة التوقعات

استخدم Liggio تعبير فجوة التوقعات في عام 1975 حينما أشار أن سبب تلك الفجوة يرجع إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه كما استخدمته إحدى اللجان التي شكلت في الولايات المتحدة الأمريكية في عام1974 commission on auditor's responsibilities (Cohen commission)، لدراسة مسؤوليات المراجعين وتوقعات المجتمع منهم أو احتياجاته، وما يجب عليهم عمله أو ما يستطع عمله بمعقولية لمقابلة تلك التوقعات.

وقد أصدرت اللجنة تقريرها المبدئي في عام 1978 وأوصت بضرورة العمل على تضييق ومعالجة تلك الفجوة، ومازالت تعبير فجوة التوقعات يستخدم على نطاق واسع في المراجعة ، كما أنه يوجد العديد من التفسيرات له، إذ يرى بعض الباحثين أن تلك الفجوة تتمثل في التباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية ،وتلك التي يتصورها مستخدمي القوائم المالية.

ويؤكد بعض الباحثين على أنه يقصد بتلك الفجوة التباين بين كل من المراجع والمجتمع ، فيما يتعلق بواجبات ومسؤوليات المراجعين،وتفسير التقارير المراجعة. ويركز بعض الباحثين على الأداء المهني وبالتالي فإنه يقصد بفجوة التوقعات اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه.

كما يعتقد بعض الباحثين إن فجوة التوقعات تعبر عن التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة التي تسعى مهنة المراجعة إلى تحقيقها.

[1] جورج دانيال غالي، **مرجع السابق**،ص5 -6.

يتضح مما سبق أنه رغم أن تعبير فجوة التوقعات في المراجعة أصبح مألوفا لمستخدمي القوائم المالية ،إلا أنه غير محدد جيدا ، حيث يستخدمه البعض لإشارة إلى التباين في نطاق واجبات ومسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة،بين المراجع والمجتمع.كما يستخدمه البعض الأخر لإشارة إلى التباين في الأداء المهني للمراجعة، من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه. بالإضافة إلى أن هناك من يستخدم للإشارة إلى التباين في فهم أهداف المراجعة، بين المجتمع والمهنة.

ومنه يمكن تعريف فجوة التوقعات كالآتي:

التعريف الأول : عرفت فجوة التوقعات على أنها اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه. [1]

التعريف الثاني: هي الاختلاف بين ما يعتقده مستخدموا القوائم المالية والجمهور عامة وبين المراجعين وجودة وفعالية أعمال المراجعين وطبيعة علاقات المراجع مع عملاء المراجعة. [2]

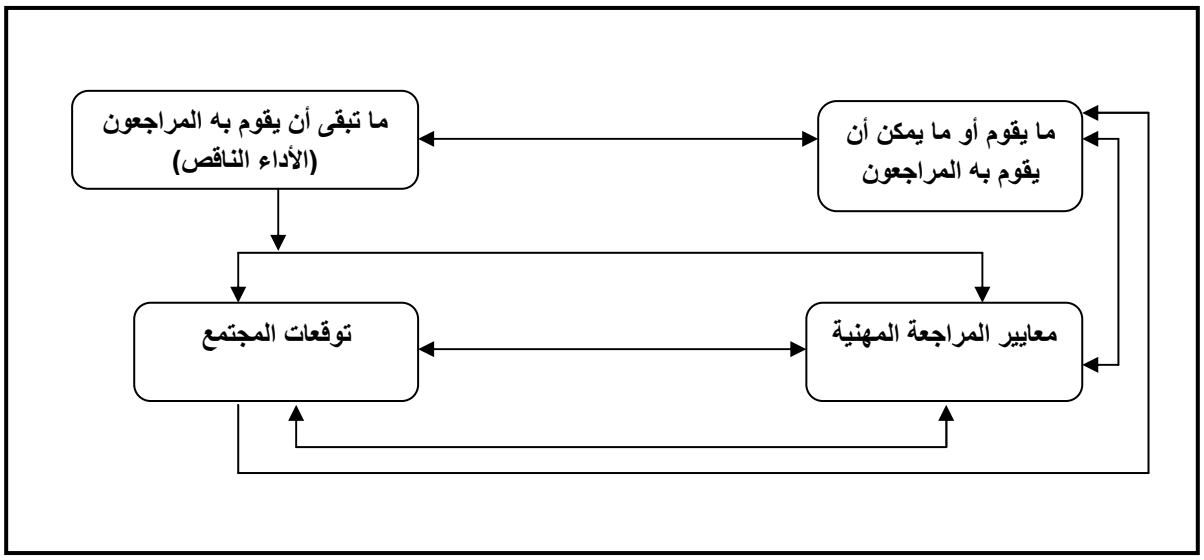
من خلال التعاريف السابقة، يمكن أن ندرك أن كل التعاريف جاءت لتعبر عن سبب وجود هذه الفجوة، فمنها من أرجعها إلى الاختلاف في الأداء ومنها إلى ضعف التوصيل ومنها إلى التباين في التوقعات بين الطرفين، لهذا يمكن أن نكمل بين هذه التعاريف لفجوة التوقعات لنستخلص التعريف التالي:

التعريف الثالث :تعبر فجوة التوقعات عن مدى التباين والاختلاف بين أبعد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع.

[1] - جورج دانيال غالي، **مرجع السابق**،ص 6.

[2] – أحمد إسماعيل السقاء، **فجوة التوقعات في بينة المراجعة**، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية؛ مجلة البحوث المحاسبة؛ الجمعية السعودية للمحاسبة؛ العدد الخامس؛ الرياض، سبتمبر 1997؛ ص 426.

الشكل (2-1) **مفهوم توقعات المراجعة**



المصدر: أمين السيد احمد لطفي ،**المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**،الدار الجامعية ،2005،مصر،الإسكندرية، ص785.

المطلب الثالث: أسباب فجوة التوقعات

لفجوة التوقعات العديد من الأسباب ولكن يمكن أن نرجع أهم الأسباب الداعية لظهور فجوة التوقعات إلى التكامل بين التوقعات اللامعقولة لمستخدمين رأي المراجع وقصور الأداء الفعلي للمراجع، مقارنة بالمعايير المؤطرة لعملية المراجعة، هذه الأسباب هي:

أو: الاختلاف حول دور المراجع في المجتمع

إن الاختلاف حول دور المراجع يكمن في عدم تفهم مستخدمي القوائم المالية للمسؤوليات الحقيقية للمراجع كما حددتها المنظمات المهنية والقوانين والتوصيات الملزمة ،فكلنا يعلم إن دور المراجع ،وفقا للمنظمات المهنية هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تكون إدارة المنشاة قد أعدتها، في حين يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن المراجع هو مسؤول عن إعداد القوائم المالية واكتشاف الغش والانحرافات والتصرفات الغير القانونية ،كما يعتقدون أن إبداء المراجع لرأي نظيف يعني خلو القوائم المالية من جميع الأخطاء وهذا يعني أن الشركة لديها القدرة على الاستمرار ولا تمر بأي أزمات .[1]

و بالتالي يعتبر هذا السبب من أهم الأسباب التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة حيث نفصل فيه كالآتي:

[1] - ناصيف فرحات ،دراسة فجوة التوقعات،**مجلة الحاسب المجاز**، ،مصر،الفصل الثالث، 2009 ،العدد 39،ص23.

I. المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش

أثارت مسألة اكتشاف الأخطاء والغش في الشركة من قبل المراجع جدلا و نقاش كبير في أوساط مستخدمي مخرجات المراجعة نظرا لارتباطها المباشر بفجوة التوقعات، فيعتقد مستخدمي المعلومات المالية المفحوصة أن مراجع الحسابات مطالب بإكتشاف كل مواطن الأخطاء و الغش، ويرى المراجعون إن هذه المسألة ليست هي الهدف الأساسي من عملية المراجعة، بيد أنها ترتبط بأهمية العنصر موضوع الخطأ والغش، فإذا كان ذلك يؤثر سلبا و يضلل الواقع الفعلي للعنصر، ينبغي بذل العناية المهنية الكافية والممكنة من اكتشافه، وإذا كان هذا الخطأ لا يؤثر بشكل يضلل القوائم المالية بأن تعكس المركز المالي للشركة، أصبح أمر ليس ضمن أولويات الأداء من قبل المراجع الحسابات، لهذا وجب العمل على تضييق فجوة التوقعات من خلال العمل على القضاء على أسباب وجودها، كاعتماد معايير تحدد طبيعة الأخطاء المقبولة وتوجيه إحتياجات مستخدمي هذه الآراء و الوقوف على مستويات الأداء المقبولة للمراجع في ظل المعايير المؤطرة لعمله. [1]

II. المراجع مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية

يعتقد مستخدمو آراء مراجع الحسابات أن هذا الأخير مسؤول عن اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، حيث أن هذا الاعتقاد أوجد فجوة التوقعات من خلال توقع المستخدمين أن المراجع مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية التي تشمل الرشوة، الفساد، التسيب في استعمال أموال الشركة، منح بعض الصفقات إلى أطراف معينة.[2]

غير أن الواقع للمراجع مسؤولية محدودة في ظل المعايير المؤطرة لعملية المراجعة وفي ظل بذل العناية المهنية اللازمة، فتواطؤ الإدارة مع طرف خارج الشركة سوف لن يكون له أثر على مستوى وثائق الشركة، وكذا الشأن بالنسبة لتعاطي الرشوة من قبل أطراف في المؤسسة أو خارجها لعدم ظهورها على مستوى الوثائق والإثباتات المحاسبية في الشركة، لهذا عمدت بعض الدراسات إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وأساليب التسيير و الرقابة الأخرى، باعتبارها الضامن الوحيد في منع أشكال التصرفات غير القانونية من خلال سن أسلوب إجرائي كفيل بذلك.

III. المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية

ذهب الاعتقاد المفرط من قبل مستخدمي القوائم المالية، على أن المراجع مسؤول عن إعداد هذه القوائم، في حين أن هذا الأخير مسؤول عن التقرير عليها في ظل ما تمليه معايير المراجعة، فمسؤولية إعداد هذه القوائم تقع على عائق الإدارة في ظل ما يمليه التشريع و المبادئ المحاسبية، فوظيفة الإعداد هي وظيفة إنشائية تقع على عاتق المحاسب بينما وظيفة الفحص والتقرير هي وظيفة إنتقادية تقع على عاتق المراجع .[3]

---

[1] - جوج دانيال غالي ،**مرجع السابق**،ص ص6-7.
[2] - ناصيف فرحات ،**المرجع السابق**،ص23.
[3] - ناصيف فرحات ،**المرجع السابق**،ص ص 23-24.

IV. الرأي النظيف يضمن قدرة الشركة على الستمرارية في النشاط

ساد الاعتقاد عند جل فئة المستخدمين لرأي المراجع على أن التقرير الحامل للرأي النظيف يوحي بإمكانية استمرار الشركة في نشاطها، وإذا حدثت الحالة العكسية فسرت على أنها فشل المراجعة، لهذا جاءت المعايير المختلفة للمراجعة وخاصة في بعض الدول إلى الإجابة عن هذا الأشكال المبرز لفجوة التوقعات من خلال اعتماد معايير تجبر المراجع على التقرير عن كل الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط لفترة زمنية معقولة عادة لا تزيد عن السنة من تاريخ نهاية القوائم المالية الختامية محل الفحص، كما أنها أشارت إلى أن المراجع ليس مسؤولا عن التبوء بالظروف و الأحداث المستقبلية، بشرط أن تكون توقعات المستخدمين واحتياجاتهم معقولة من خلال توقع الإفصاح من قبل المراجع عن مدى تعرض الشركة للمخاطر وعدم التأكد من الاستمرارية في نشاطها، بحيث لا يجوز لهؤلاء المستخدمين من أن يتوقعوا أن هذا المراجع مجبر ومطالب قانونا بالتنبؤ بإمكانيات الشركة في الاستمرار.[1]

ثانيا: الشك في استقلال المراجع

يعتبر استقلال المراجع من بين الأسباب الداعمة لتضييق فجوة التوقعات من خلال اعتقاد مستخدمي آراء المراجع أن الحاجة لهذا الأخير تنبع من استقلاله في إبداء رأيه حول صدق عناصر القوائم المالية الختامية في تمثيلها للواقع و أنها أعدت وفق التشريع المحاسبي المعمول به، ليستفيد منها في الأخير هؤلاء المستخدمين لاتخاذ القرارات المختلفة وعلى رأسهم المساهمين.[2] حيث أرجع المستخدمين العناصر التي تؤثر سلبا على استقلال المراجع كما :

- المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة؛
- أتعاب العملية؛
- التنوع في تقديم الخدمات المختلفة من قبل مكاتب المراجعة؛
- ضغط بعض الشركات على المراجع لافتكاك الرأي النظيف.

بينما يعتقد المراجعين في بعض العناصر السابقة أنها لا تؤثر على استقلالهم، من خلال سعي مكاتب المراجعة إلى الحصول على هذه المهمات أو تقديم العمليات المختلفة بخلاف المراجعة، بينما يعتقدون بتأثير أتعاب المراجعة في استقلاليتهم من خلال توجيهها بما يكفل تحقيق الربح، وكذا إلى حجم الضغوط الممارسة من قبل الشركات عن طريق التهديد بالاستبدال أو عدم التعاون الذي يؤثر على استقلالية المراجعين.[3]

ثالثا:عدم فعالية التصال في بيئة المراجعة

---

[1]- صديقي مسعود،**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،فرع التخطيط الاقتصادي،قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2003 - 2004، ص ص140-141.

[2] - جوج دانيال غالي ،**مرجع السابق**،ص ص6.

[3]- صديقي مسعود، **المرجع السابق**،ص141 .

إن بيئة المراجعة تتطلب اتصالات مستمرة، حيث يقوم المراجع بتوصيل المعلومات بصورة مستمرة إلى العملاء والأطراف الأخرى، عبر خطاب الارتباط، الاستفسارات، التقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية، والتقارير عن القوائم المالية. ولكن معظم الدراسات وجدت إن الكثيرين من مستخدمي القوائم المالية لا يتفهموا بصورة دائمة جميع المعلومات التي يستقبلونها من المراجع وذلك لسبب نقص في الفهم أو سوء فهم وهذا يعني إن هناك فجوة في الاتصال تؤدي بدورها إلى اتساع فجوة التوقعات. [1]

المبحث الثاني:محددات فجوة التوقعات

بعد التطرق إلى مفهوم فجوة التوقعات وأهم الأسباب الناتجة عنها،خصصنا هذا المبحث لدراسة محدداتها،وذلك من خلال مكوناتها، ومختلف الأطراف المتعلقة بها بالإضافة إلى التطرق للمعايير التي تحكمها.

المطلب الأول: مكونات فجوة التوقعات

أو: المكونات الأساسية لفجوة التوقعات

يعتبر المراجعون والمستخدمون معلمين أساسيين لفجوة التوقعات لارتباط هذه الأخيرة بأحدهم سواء أداء المراجعين أو توقعات المستخدمين، يمكن التفصيل في مكونات فجوة التوقعات من خلال الآتي:[2]

I. **فجوة المعقولية:** تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي آراء المراجع وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة؛

II. **فجوة الأداء:** تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي آراء المراجع بشكل معقول من المراجع وبين الأداء الفعلي له، تجزأ هذه الفجوة إلى :

1- الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا للمعايير المؤطرة للمراجعة، ويطلق على هذه الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في المراجعة؛

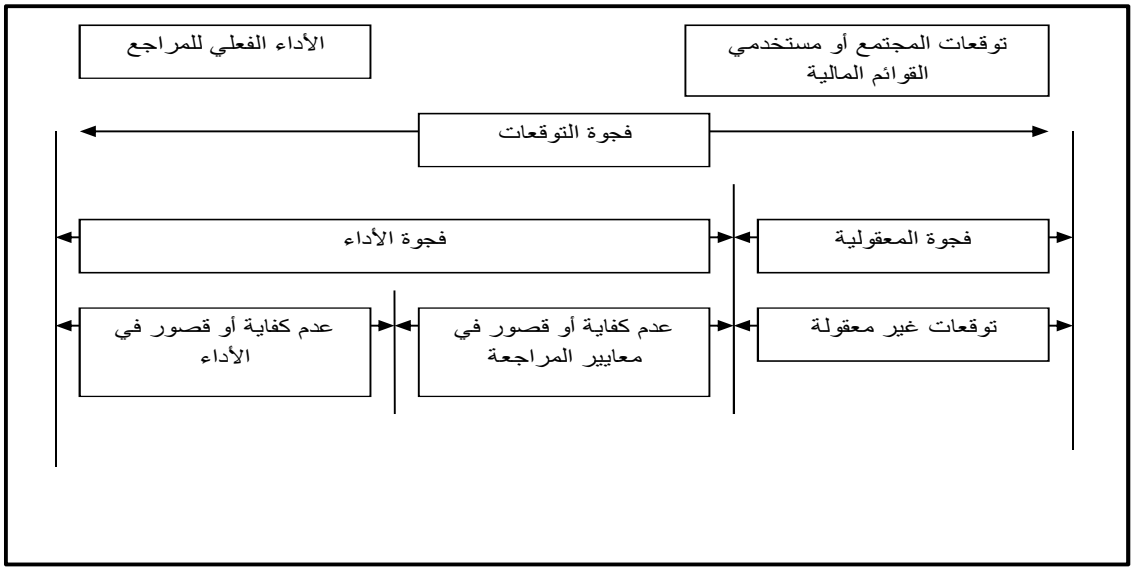
2- الفجوة بين واجبات المراجع وفقا للمعايير المؤطرة للمراجعة وبين الأداء الفعلي له، يطلق على هذه الفجوة بفجوة عدم كفاية أو القصور في الأداء من قبل المراجع.[3]

الشكل(2-2) المكونات الأساسية لفجوة التوقعات

[1]- ناصيف فرحات، **المرجع السابق** ، ص24.

[2]- محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، **دراسات متقدمة كالمراجعة الأسس العملية والتطبيق العملي**؛دار البيان لطباعة والنشر مصر 2003؛ صفحة 121.120 .

[3]- جورج دانيال غالي، **المرجع السابق**، ص 7- 8.



المصدر: جورج دانيال غالي، **المرجع السابق**،ص8.

من خلال الشكل السابق ندرك أن فجوة التوقعات أخذت عدة أبعاد تمس جل المكانيزمات المحددة و المؤطرة لعملية المراجعة إنطلاقا من تعلقها بطبيعة توقعات المستخدمين صارفين النظر على معقوليتها من خلال التوقعات المعقولة وغير المعقولة تبعا لطبيعة الحاجة وتكوين هؤلاء المستخدمين وكذا من خلال قصور أداء المراجع مقارنة بالمستويات المتعارف عليها في ظل مؤهلاته العملية والعلمية في مزاولة هذه المهنة وكذا قصور أو عدم كفاية المعايير والنصوص القانونية المؤطرة لعملية المراجعة بغية تحقيق الأهداف المتوخاة منها خاصة في بعض الدول الوطنية التي تلجا إلى التكييف أو الاستحداث البطيء للمعايير بغية مواجهة المستجدات من الشؤون المرتبطة بالمراجعة.

ثانيا: المكونات الفرعية لفجوة التوقعات

و في هذا الإطار يمكن التفصيل في فجوة التوقعات من خلال الآتي :

I. فجوة الاستقلالية

تفسر هذه الفجوة التباين الموجود بين المراجعين والمستخدمين في درجة استقلالية المراجع في أداء مهامه، وكذا العوامل التي تؤثر على هذا الاستقلال، أن هذا التباين من شأنه أن يؤثر على:

- درجة قبول تقرير المراجع لدى المستخدمين؛
- درجة الثقة المطروحة في القوائم المالية المفحوصة؛[1]
- درجة الشك في نجاح عملية المراجعة.

II. فجوة المسؤولية

[1] – جورج دانيال غالي ، **المرجع نفسه**.

ترتبط هذه الفجوة بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات وتفسر على أنها الاختلاف والتباين في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المراجع الكافية والمعقولة مع إدراك و أداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات، يبرز هذا التباين أكثر في:

- مدى الالتزام بالمعايير المؤطرة للمراجعة؛
- نجاعة المعايير في تحسين أداء المراجع ؛
- قدرة المراجع على فهم وتطبيق المسؤوليات والواجبات.

III. فجوة التأهيل

تعتبر الهوة الموجودة بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمراجع أمر منشئ لفجوة التوقعات، إذ تناولت بعض المعايير هذه الجوانب في شخص المراجع بغية السماح له بمزاولة هذه المهنة، إلا أن الشروط الموضوعة قد لا تستوفي من المنظور العملي، مما يخلق الهوة بين الإمكانيات العلمية والعملية المطلوبة والفعلية التي تبرز من خلال مستوى أداء المراجع.[1]

IV. فجوة الجودة

أتت هذه الفجوة من الاختلاف بين توقعات المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤدات وعوامل تكوين هذه الجودة، فعادة ما يتفق المستخدمين والمراجعين حول مستويات معينة من الجودة في أداء عمل المراجع، إلا أن ذلك لم يبرز على مستوى التقرير النهائي له، فيصبح هذا الأخير لا يعبر عن الجودة المقصودة من خلال أدائه في ظل توافر معايير تؤطر الجودة في أداء خدمات المراجعة.

V. فجوة التوصيل

يظهر القصور في التوصيل من خلال التباين الحاصل بين ما يتوقعه المستخدمين من معلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا. لهذه الفجوة مظاهر أهمها:[2]

- ضعف قناة الاتصال؛
- إعداد التقرير بشكل لا يخدم تعظيم منافع الاتصال؛
- استعمال مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير؛
- إختلاف وقت ومكان التوصيل؛
- التباين بين ما يصل إلى المستخدمين من معلومات وبين احتياجاتهم؛
- عدم التقرير على بعض الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين

[1] - جورج دانيال غالي ، **المرجع السابق**،ص7.
[2] - جورج دانيال غالي ،**المرجع نفسه**، ص ص7-8.

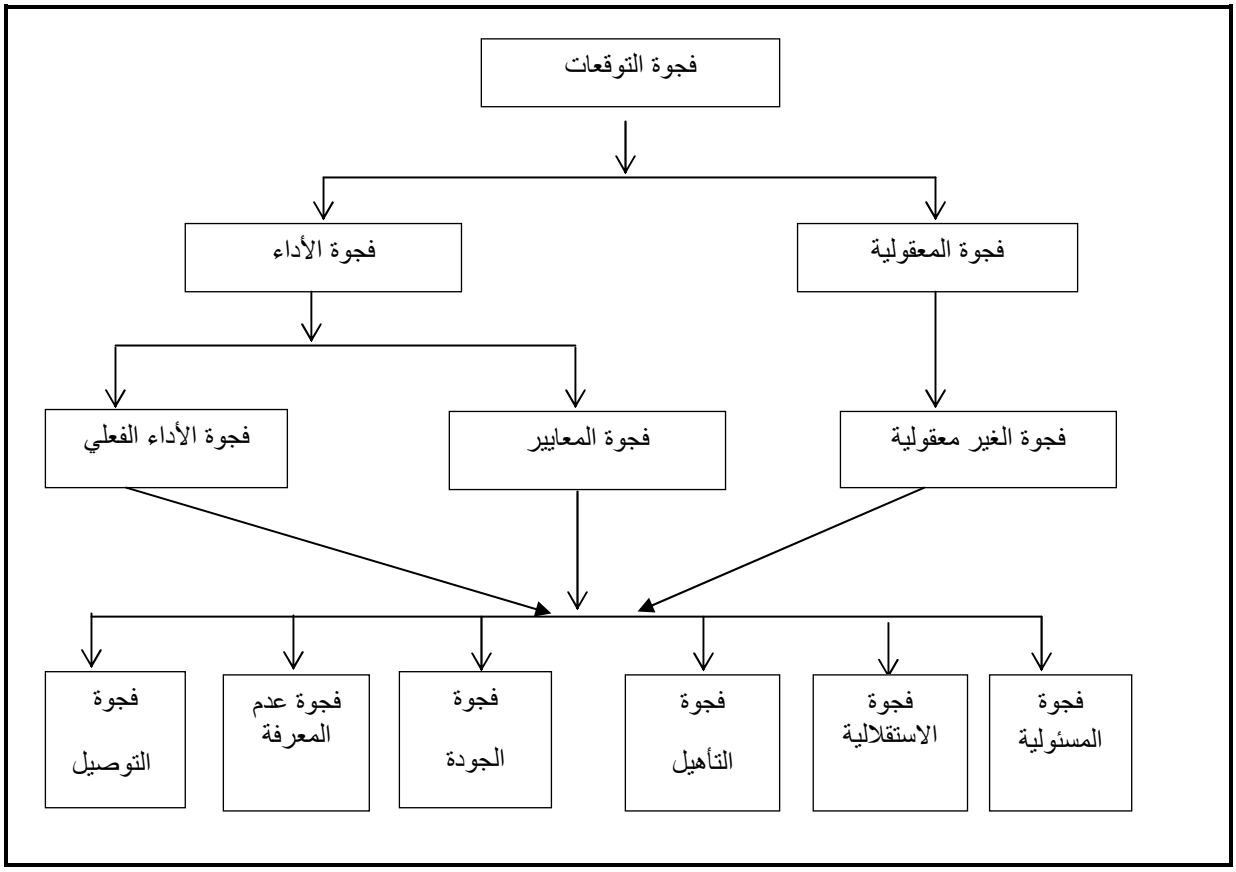
– ضعف التكوين القاعدي لدى المستخدمين.

VI. فجوة عدم المعرفة[1]

يعتبر جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات المراجعة و عمل المراجع وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله، أمرا مثيرا لهذه الفجوة، أن هذا الشكل يسمح للمستخدمين من التعبير عن احتياجات مبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها في ظل قيود الإطار العام للمراجعة، مما إذ يفرز ما يطلق عليه بفجوة اللامعقولية.

نحاول انطلاقا مما سبق أن نحدد طبيعة فجوة التوقعات من خلال الشكل التالي:

الشكل(2–3) **المكونات الأساسية والفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة**



المصدر :صديقي مسعود، **مرجع السابق**، ص 142.

المطلب الثاني:أطراف فجوة التوقعات

[1]- صديقي مسعود، **المرجع السابق** ، ص 141.

تتكون فجوة توقعات المراجعة من فجوات عديدة مختلفة بين مراجعوا الحسابات وبين كل واحد من المجموعات المستخدمة الأخرى أو بينهم وبين الجمهور العام. إن كل من المجموعات المستخدمة والجمهور غالباً ما يشار إليها بتعبير أصحاب الشأن والمصلحة في الشركة.

إن أهم الأطراف المؤثرة في فجوة التوقعات تتمثل في مراجع الحسابات نفسه والمستفيدون من خدماته، ويرى بعض الباحثون أنه بخلاف الأطراف أصحاب المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للشركات الفردية، فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات الضغط الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي[1]:

1- السياسيون: قد يكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء مراجعوا الحسابات، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في مجتمع في طور البناء، ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق مراجع الحسابات، فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة. قد يتزايد نطاق عملية المراجعة كإستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام، وقد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.[2]

2-المنظمين: وهم القائمين على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون رأس المال أو مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية. ومن الأهمية بمكان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسئوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الآخر مما قد يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

3- الأكاديميين: يأخذ الأكاديميون في السنوات الحديثة مزيد من الأهمية لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما الذي يعتقده الجمهور العام بخصوص التنظيمات المهنية ومراقبي الحسابات، وربما للمدى الذي معه يغيرون من نطاق اتجاهات تلك الجهات ومراجعوا الحسابات.

المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعلقة بفجوة التوقعات

نظرا لتزايد الانتقادات الموجهة للمراجعين بخصوص المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، وتزايد حالات التقاضي ضد المراجعين لفشلهم في اكتشاف الغش أو الأعمال غير القانونية، الأثر الأكبر في النهوض بمهنة المراجعة وذلك من خلال العمل على إيجاد معايير تكون ملزمة للمراجع عند أداء عمله، وبالتالي تحمل المراجع للمزيد من المسؤوليات.

حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين[3] بطرح هذه الإشكالية وفي عام 1985استجابة للنقاط التي أثارها أعضاء الكونجرس والكتاب ماليين، وقضاة وأعضاء في شركات رائدة في مجال المراجعة والمحاسبة،

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفى، **موسوعةالمعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها**؛ الدار الجامعية؛مصر،2004، ص 165.

[2]- صديقي مسعود، **المرجع السابق**، ص 140.

[3]- Guy, Dan M.; Sullivan, Jerry D, **The Expectation Gap Auditing Standards**, Journal of Accountancy,1988, PP 36-37.

حيث كان الموضوع المثار هو نوعية التقارير المالية، والدور الذي ينبغي على المراجع أن يلعبه من أجل اكتشاف الأعمال غير القانونية في التقارير المالية، وذلك نظراً لأهمية صدق المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وعليه وزع مجلس معايير المراجعة (**ASB**) في عام 1985 م عرضاً لعشر مسودات لمعايير مهنية مقترحة من أجل أن تناقش، وبعد أن تم الإطلاع والمناقشة وافق المجلس على إصدار تسع معايير جديدة.

كما نعلم من خلال ما تم عرضه في بداية الفصل الثاني أن فجوة التوقعات تتمثل في الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمي القوائم المالية أنه من مسؤوليات المراجعين وبين ما يعتقده المراجعين أنفسهم من خلال أدائهم، وعليه يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن على المراجع ما يلي:

1-يجب على المراجعين تحمل مسؤوليات أكبر تجاه اكتشاف والتقرير عن الغش والمخالفات والتصرفات غير القانونية.

2-على المراجعين العمل على تطوير وتحسين فعالية أعمال المراجعة من خلال إعداد التخطيط السليم لعملية المراجعة من أجل العمل على اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

3-العمل على إيصال معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال إعطاء معلومات أكثر نفعاً حول طبيعة عملية المراجعة، بما في ذلك إعطاء تحذير مبكر عن عدم استمرارية الشركة.

4-العمل على إيجاد وتحسين وسائل الاتصال مع لجان المراجعة والأطراف المعنية أو المسؤولة.[1]

كما أنه من المهم أن ندرك أن توقعات مستخدمي القوائم المالية من أجل الحصول على بيانات مالية قد تؤدي إلى عدم إدراكهم لدور وأهمية عمل المراجع وبالتالي إلى رأيه في القوائم المالية.

نتيجة لذلك جاء اهتمام القائمين على المهنة سوءاً كانوا منظمات مهنية أو باحثين في مجال المراجعة للعمل على تضييق فجوة التوقعات، ومن ذلك ما قام به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ممثلاً في مجلس معايير المراجعة من إصدار تسعة نشرات في عام 1988 بهدف تضييق فجوة التوقعات وهى ما أطلق عليها معايير فجوة التوقعات.

هذا وقد تم تقسيم هذه المعايير إلى أربع مجموعات وفقاً لما يلي:

أولاً: المعايير المتعلقة باكتشاف الغش والمخالفات والأعمال غير القانونية

[1] -Guy and Sullivan, Op cit, P 37.

وتشتمل على المعيارين رقما (53، 54):

I. المعيار رقم (53) مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها

ما من شك أن اكتشاف الغش والمخالفات إحتلت جزءاً كبيراً في أدبيات المراجعة، نظراً لما يترتب عليه من تضليل مستخدمي القوائم المالية والرأي العام، ونظراً لأهمية دور مراجع الحسابات في إضفاء الثقة على القوائم المالية، اعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن مراجع الحسابات هو المسؤول الأول عن اكتشاف جميع حالات الغش والمخالفات، وبناءً على ذلك أصدر مجلس معايير المراجعة في عام 1988 المعيار رقم (53) بعنوان (مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات) بهدف تضييق فجوة التوقعات.

ولقد جاء هذا المعيار بديلاً للمعيار رقم (16) الصادر في جانفي1977، وتسري أعمال هذا المعيار بداية من الأول من جانفي 1989 حيث يعمل هذا المعيار على إعطاء إرشادات حول مسؤولية المراجع المستقل عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات في مراجعة القوائم المالية، حيث يصف هذا المعيار العوامل التي تؤثر على مقدرة المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية[1].

أيضاً يتطلب المعيار رقم (53) من مراجع الحسابات مراعاة السياسات المحاسبية المتعارف عليها، بحيث يدرك أن عدم مراعاة الثبات في السياسات المحاسبية تنبئ بوجود مخالفات جوهرية، وذلك يعني وجود تزوير(تضليل) متعمد للقوائم المالية، مثال السياسات المحاسبية الخاصة بتحديد الإيرادات وتقييم الأصول وكذلك الفصل بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات التشغيلية بحيث لا يساء استعمالها.

ففي حالة وصول المراجع إلى نتيجة مفادها أن القوائم المالية متأثرة بالمخالفات الجوهرية عليه أن يصر على تعديلها، وإذا لم يتم ذلك عليه أن يصدر تقريراً متحفظ أو رأي سلبي عن القوائم المالية مبرراً بذلك كل الأسباب التي أدت إلى رأيه ذلك.

وعلى الرغم من أن إهتمام المراجع ينصب في اكتشاف وجود غشٍ أو خطأ في البيانات المالية المبنية على تقارير مالية خادعة ، فقد وجه المعيار رقم (53) على مايلي:

1- على المراجع أن يقوم بتوثيق مخاطر الاحتيال .
2- أن يقييم عوامل مخاطر الاحتيال والغش للأخذ بها عن دراسة خطر المراجعة.
3- أن يكون لدى المراجع الاستعداد للإستجابة في توسيع مسؤولياته عن اكتشاف الاحتيال والغش.

[1]- يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12 ، العدد 02 ،2004،ص ص 367-389.

4- أن يقوم المراجع بالإبلاغ عن حالات الغش والاحتيال للإدارة ولجنة المراجعة والجهات ذات العلاقة.

كما أنه لابد للمراجع أن يقوم بفحص الظروف المصاحبة لحالات الغش والاحتيال ،حيث طالبت العديد من التنظيمات مثل هيئة الأوراق المالية (**SEC**) بإعطاء مراجع الحسابات مسؤولية إضافية هي الكشف عن الغش والأخطاء، الأمر الذي أدى إلى تفاوت وتضارب وتفهم مراجعي الحسابات لمتطلبات هذا المعيار، نجد من خلال استطلاع هذا المعيار أن هناك فقرة هامة وهى الفقرة الخاصة بأن على المراجع أن يقيم مخاطر الأخطاء والممارسات غير القانونية، والتي تجعل من البيانات المدرجة في الميزانية غير صحيحة. كذلك قام مجلس معايير المراجعة بإصدار المعيار رقم (82) بديلاً عن المعيار رقم (53) الذي يركز على دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية.

كما تؤكد دراسة[1] على أهمية الحاجة إلى صدور المعيار رقم(82) الصادر في أبريل عام 1997م بعد أن تكونت لجنة من مجلس معايير المراجعة (**ASB**) لتقييم مدى صلاحية المعيار رقم (53)، وقد أوصت اللجنة بضرورة إصدار معيار جديد يساعد المراجع على اكتشاف القوائم المالية المضللة نتيجة لوجود غش، حيث أظهرت دراسة[2] في الولايات المتحدة أن 51% من حجم العينة التي أجريت عليها الدراسة أكدوا على مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء المادية، وكذلك عن مسؤولية المراجع بإعطاء تأكيد معقول، في حين رأى 47% من نفس العينة مسئولية المراجع عن توفير التأكيد المطلق أما 2% المتبقية من حجم العينة ترى عدم مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء المادية.

كما أن هذا المعيار يتطلب من المراجع إعداد خطة مراجعة جيدة بحيث يراعى فيها العوامل التي قد تؤثر في خطر المراجعة وهذا ما ركز عليه المعيار رقم (82) حيث ركز على دراسة عوامل خطر الغش ذات الصلة بالتقارير الاحتيالية، إلى جانب فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة، لأن فهم هيكل الرقابة الداخلية عامل أساسي لزيادة أو تقليل مخاوف المراجع من المخالفات الجوهرية. حيث ينتج عن عملية تقييم المراجع لخطر المراجعة مستوى الإشراف للمراجعين، ودرجة الشك المهني كما يجب ألا نغفل دور خبرة المراجع وكفاءة الأفراد المساعدين في عملية المراجعة ، بحيث يمكن تكليف الأكفاء بمسؤوليات كبيرة تتناسب مع خبرتهم.

---

[1]- علي مختار اسماعيل أبوشعيشع ،**إعادة هيكلة العلاقة بين المتغيرات التنظيمية لعملية المراجعة والإنتماء المهني بهدف زيادة كفاءة أداء مراجع الحسابات**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،جامعة عين شمس، جانفي1998، ص197.

[2] -Epstein, Marc J; Geiger, Marshall A;**Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap**, Journal of Accountancy;1994 pp60-66.

كذلك على المراجع إبلاغ تلك المخالفات للجنة المراجعة، وإذا ارتأى الانسحاب بسبب عجزه أو منعه من القيام بأعماله، بحيث تكون لجنة المراجعة على علم بأي مخالفات تصدر وخاصة المخالفات الجوهرية، كذلك دعى المعيار رقم (82) إلى لفت انتباه لجنة المراجعة والإدارة إلى كافة عوامل الغش التي تم اكتشافها، كل ذلك يكون دون إيصالها للغير، حيث لابد للمراجع أن يلتزم السرية في تلك الأمور.

II. المعيار رقم (54) تصرفات العملاء غير القانونية.

في عام 1988 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (54) لكي تحل محل نشرة معايير المراجعة رقم (17) والتي تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية لها الأثر الهام على القوائم المالية مثلها مثل مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، والتي تتطلب من المراجع تخطيط عملية المراجعة من أجل إعطاء تأكيد معقول على خلو القوائم المالية من التصرفات غير القانونية.[1]

ويقسم هذا المعيار التصرفات غير القانونية إلى نوعين هما :

1- التصرفات غير القانونية التي لها أثر مباشر وكبير في قيم القوائم المالية، مثل المخالفات في قانون الضرائب، حيث تقع على المراجع نفس المسؤولية التي تقع عليه في حالة عدم الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية، حيث يكون المراجع مسؤول عن التصرفات غير القانونية وبشكل أكبر في حالة التصرفات غير القانونية ذات الأثر المباشر في قيم القوائم المالية.[2]
2- التصرفات غير القانونية والتي ليس لها أثر مباشر في قيم القوائم المالية، وتكون في الأعمال غير المحاسبية مثل مخالفات لوائح وأنظمة وزارة التجارة الخاصة بالأوراق المالية، وقوانين الصحة العامة، وقوانين حماية البيئة، وقوانين المسؤولية الاجتماعية، وينتج عن هذه الأعمال التزامات عادة ما تكون محتملة وليست مؤكدة، ويكون تأثيرها في قيم القوائم المالية غير مباشر ولا يتم الإفصاح عنها .

كذلك نص المعيار رقم (54) على أن المراجعة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي عادة لا تتضمن إجراءات تؤدي إلى اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات الأثر المباشر في المركز المالي، كما أن على المراجع تقييم أثر النوع الأخير إذا ما توافرت لديه معلومات تدل على احتمال حدوث تجاوزات قانونية، كما أنه من الضروري إبلاغ لجنة المراجعة والإدارة بذلك.

ويلاحظ أن المعيار (54) قد أضاف بعداً جديداً لتضييق فجوة التوقعات ولو بشكل جزئي، حيث وسعت النشرة مسؤولية المراجعين عن التصرفات غير القانونية نظراً لأهميتها النسبية، فالمعيار قسم التصرفات

[1]- جورج دانيال غالي،**تضييق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة انتقادية** ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، جامعة عين شمس، جانفي 1998، ص724 .

[2] - زغلول أحمد حسن، **دراسة تحليلية لجهود المنظمات المهنية بشأن مسئولية المراجع عن الأعمال غير القانونية لعملائه**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ،العدد 2،1994، ص 122 .

غير القانونية إلى قسمين سبق ذكرهما، حيث لم يكن هذا التقسيم موجوداً خلال السبعينات وبذلك يكون المعيار عمل على تضييق الفجوة.

والهدف من التفرقة بين أنواع التصرفات غير القانونية هو من أجل تحديد مسؤولية المراجع في الكشف عن التصرفات غير القانونية التي لها أثر مباشر في قيم المركز المالي، أما بالنسبة للنوع الآخر فقد أخفقت النشرة في تحديد مدى مسؤولية المراجع في الكشف عنها.

وبذلك تكون النشرة قد حصرت أمر التفرقة بين النوعين للحكم (التقدير) الشخصي للمراجعين، وذلك بسبب التداخل بين النوعين الذي جاء نتيجة لتنوع القوانين والأنشطة، مما جعل من عملية التصنيف مختلفة من حالة لأخرى ومن نشاط لآخر.[1]

عليه قد يدور في الذهن سؤال عن الكيفية التي يمكن للمراجع أن يفرق بها بين التصرفات غير القانونية ؟ وبالتالي اكتشافها. لقد أوضحت النشرة رقم (54) أن المراجعين يفتقرون إلى الإلمام بالمعلومات القانونية اللازمة لتصنيف التصرفات غير القانونية، حيث يرى البعض أن على المراجع أن يعتمد في ذلك على الإدارة، بينما يرى المراجع أن الاعتماد على الإدارة غير ممكن إلا إذا كانت هذه التصرفات لا تمت للإدارة بصلة، وذلك لا يعني استغناء المراجع عن الاستفسار من الإدارة، وهذا يقودنا إلى ما سبق ذكره أن التفرقة في التصرفات غير القانونية ترجع للحكم الشخصي للمراجع ولخبرته في هذا الجانب.

أخيراً فإن مسؤولية المراجع في الإفصاح عن التصرفات غير القانونية غير متساوٍ مع مسؤوليته في اكتشاف تلك التصرفات، وعليه لن يستطيع هذا المعيار أن يحكم السيطرة على تضييق فجوة التوقعات بشكلٍ فعال.

ثانياً: المعايير الخاصة بزيادة فعالية المراجعة

وتشتمل على المعايير التالية (55 ،56 ،57) :

I. المعيار رقم (55) دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

[1] - زغلول أحمد حسن ، **المرجع السابق** ، ص ص 123- 125 .

جاء هذا المعيار من أجل دعم عملية تضييق فجوة التوقعات، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة هذا المعيار لعدة أسباب منها العمل على توسيع مسؤولية المراجع في دراسة نظام الرقابة الداخلية عند إعداد خطة المراجعة، حيث تضمن هذا المعيار معيار الرقابة الداخلية الموجود في المعيارين السابقين رقم (31) الصادر في أوت 1980 والمعيار رقم (47) الصادر في ديسمبر 1983 الخاص بمخاطر المراجعة.

عمل المعيار (55) على مراعاة بيئة الرقابة الداخلية للعميل من خلال العمل على تقييم مخاطر الرقابة عند المستوى الأقل، وكذلك إجراء اختبار لإجراءات مدى فاعلية نظام الضبط الداخلي لدى شركة العميل، وذلك للعمل على تجنب المشاكل المالية، حيث اشترط المعيار من المراجع أن يكون ملماً بنظام الرقابة الداخلية لدى العميل.

كما أن هذا المعيار قسم هيكل الرقابة إلى ثلاثة عناصر رئيسية هي[1]: بيئة الرقابة والنظام المحاسبي والإجراءات الرقابية، وعليه فلا بد للمراجع أن يكون لديه الفهم الكافي للعناصر الثلاثة، وذلك حتى يتمكن من وضع خطة عمل جيدة وفعالة متضمنة ما يلي:

1- قدرة التعرف على أنواع البيانات المحرفة أو التي من الممكن حدوثها.
2- التفكير والتخمين للعوامل التي قد يكون لها تأثير على وجود بيانات غير صحيحة.
3- إجراء تصميم واختبارات لنظام الرقابة الداخلية.

كما أن أهمية قياس خطر المراجعة أنها تؤثر على مدى سلامة القوائم المالية، والتي يبدي المراجع رأيه بصحتها من عدمه، حيث يلعب قياس درجة خطر المراجعة دوراً هاماً في تخطيط عملية المراجعة، حيث يعرف خطر المراجعة على أنه إخفاق المراجع في التحفظ في تقريره في حالة وجود خطأ مادي وهام في القوائم المالية، فقد تكون هذه الأخطاء نتيجة حدوث أخطاء جوهرية، وقد تكون أخطاء غير مقصودة كأخطاء الحذف والأخطاء الكتابية أو تكون كالأمور الشاذة أو تكون مقصودة كالاختلاس والسرقة والتزوير والتحريف المتعمد في الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو محاولة الإدارة لتحريف البيانات بشكلٍ متعمد[2] .

لقد ركزت النشرة على ضرورة تقدير خطر الرقابة الذي هو إحدى مكونات خطر المراجعة والذي يحتوى على الخطر الحتمي، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، فالخطر الحتمي هو الخطر الذي يرجع لطبيعة الشركة وطبيعة العنصر محل الفحص، بحيث يزداد الخطر الحتمي تبعاً للخصائص الفريدة للشركة ، وبالتالي قد يزداد احتمال عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

[1]- Guy and Sullivan , Op cit , P 38

[2]- مصطفى صادق حامد، **مدخل تحليلي لقياس الخطر الحتمي وأثره في تخطيط عملية المراجعة**، مجلة كلية التجارة، القاهرة،المجلد 43، العدد32 ، 1991، ص ص 232-233 .

أما خطر الرقابة فيقصد به احتمال عدم اكتشاف أو منع الأخطاء الجوهرية على الرغم من وجود نظام للرقابة الداخلية، حيث قد ينتج من عدم الفصل بين الوظائف المتعارضة أو في حالة عدم وجود مستندات مؤيدة للعمليات.

والنوعين السابقين هما من الأهمية بمكان حيث يُعتمد عليهما في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة الأساسية.

أما خطر الاكتشاف فيقصد به خطر عدم اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء المادية، والتي لم يتم منع حدوثها بواسطة نظام الرقابة الداخلية أو عجز اختبارات المراجعة الأساسية، ويستطيع المراجع التحكم في هذا النوع من خلال زيادة أو تخفيض إجراءات المراجعة الأساسية.

عند ذكر خطر المراجعة يبرز موضوع آخر هو الأهمية النسبية حيث أنها قد ترتبط في قرارات المستثمرين، فمثلاً نجد أن المغالاة في تقدير مخزون أخر الفترة يؤدي إلى زيادة جوهرية في صافي دخل الشركة للسنة الحالية عن السنوات السابقة، وبالتالي يؤثر على قرارات المستثمرين المرتقبين نحو الاستثمار في هذه الشركة وكذلك الحال في حالة إظهار أرباح وهمية.

II. المعيار رقم (56) إجراءات الفحص التحليلي.

قام مجلس معايير المراجعة **(ASB)** بإصدار هذا المعيار والذي صدر ليحل محل المعيار(23) الصادر في أكتوبر عام 1978 حيث يقر هذا المعيار على أهمية الإجراءات التحليلية، والتي قد تكون فعالة في حالة حدوث عدد من التجاوزات المالية، ولقد أعد هذا المعيار لمراعاة التالي :

1- من أجل اتباع الإجراءات التحليلية عند إعداد خطة المراجعة ، وعند إعداد التقرير النهائي .
2- إعطاء إرشادات جديدة عند تصميم وإعداد الإجراءات التحليلية لكل عملية، وذلك عند الفحص.[1]

كما أن هذا المعيار صدر من أجل استخدامه في الإجراءات التحليلية عند إعداد تخطيط عملية المراجعة، وكذلك يمكن استخدامها عند إجراء الاختبارات الخاصة بالبيانات المالية.[2]

III. المعيار رقم (57) مراجعة التقديرات المحاسبية.

يركز هذا المعيار على مراجعة التقديرات الحسابية، مثل صافي قيمة الموجودات وكذلك خسائر القروض، كذلك يدخل هذا المعيار في عنصر هيكل الرقابة الداخلية وذلك في حالة تقييم أداء الإدارة، حيث على المراجع الحصول على أدلة ثبوتية معقولة، والتي تهدف إلى ما يلي :

[1]- Guy and Sullivan , Op cit , p 40

[2] - مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،2007-2008، ص ص 6-7 .

1- تطوير التقديرات الحسابية الملموسة (الظاهرة).
2- أن تكون التقديرات معقولة، وتابعة للظروف الحالية.
3- أن تكون التقديرات متماشية مع أحد الطرق المعروفة والمتعارف عليها محاسبيا.

ولكي يتمكن المراجع من تقدير المعقولية فلا بد من أن يصل إلى فهم الإدارة لمعنى التقديرات، وبناءً على هذا الفهم فإن على المراجع أن يستخدم واحدة أو مجموعة من الأساليب التالية لتقييم المعقولية:

1- مراجعة وفحص الطريقة التي استخدمتها الإدارة عند التقييم.
2- وضع تقديرات متوقعة ، وذلك لمقارنتها مع تقديرات الإدارة .
3- الإطلاع على الأحداث اللاحقة والعمليات التي وقعت قبل الانتهاء من العمل الميداني.[1]

ويذكر أن هذا المعيار جاء كاستجابة للإخفاق الكبير في الأعمال نتيجة للاستنتاجات والتقديرات الحسابية غير الدقيقة مثل تقادم المخزون، كما يبين هذا المعيار مسؤولية الإدارة عن معقولية التقييم، وبذلك يمكن للمراجع أن يسترشد به عند حصوله على إثباتات كافية لدعم التقديرات الحسابية.

ثالثاً: معايير تحسين الاتصالات الخارجية

وتشتمل على المعيارين رقم (58 ،59) :

I. المعيار رقم (58) تقارير مراجعة القوائم المالية

إن المتتبع لبيئة المراجعة يلحظ تطوراً في جميع مجالاتها، ويدل ذلك على رغبة القائمين على المهنة في كسب ثقة وتفهم مستخدمي القوائم المالية، من خلال إيضاح دور وطبيعة عمل المراجعين، وذلك حرصاً من المراجع على إيصال المعلومات إلى عملاء المراجعة والأطراف الأخرى، بوسائله المتعددة (خطابات الارتباط، تقرير نظام الرقابة الداخلية – تقرير المراجع عن القوائم المالية) إلا أنه لوحظ من خلال استطلاع عددٍ من الدراسات السابقة أن المستثمرين قد لا يتفهموا بشكلٍ تام تلك المعلومات التي يحصلون عليها حتى ومن لديه خلفية مالية، مما أدى إلى ما يمكن أن نطلق عليه فجوة الاتصال في المراجعة.

عليه جاء حرص المنظمات المهنية في هذا الشأن من خلال إصدار مجلس معايير المراجعة معايير جديدة من أجل تحسين وتطوير الاتصال بين المراجعين والأطراف الأخرى، من أجل العمل على تضييق فجوة التوقعات، ففي عام 1988 أقر المجلس إصدار ثلاثة معايير هي:[2]

1- المعيار رقم (58) الخاص بالتقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها .
2- المعيار رقم (60) الخاص بالاتصال بشأن هيكل الرقابة الداخلية، وذلك فيما يتعلق بالأمور التي يتم ملاحظتها خلال عملية المراجعة .

[1] - Guy and Sullivan Op cit, p 40 .

[2] -السقا السيد أحمد اسماعيل، **فجوة التوقعات: معايير جديدة لزيادة فعالية أعمال المراجعة**، مجلة المحاسبة، الرياض،نوفمبر 1997،المجلد 15، العدد 4 ،ص ص 44 – 46.

3- المعيار رقم (61) الخاص بالاتصال مع لجان المراجعة .

كان الدافع الأساسي من إصدار المعيار رقم (58) هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفهم دور وطبيعة الدور الذي يلعبه المراجع في المجتمع، ولعل من أهم الأمور الملموسة الناتجة عن هذا المعيار هو تقرير المراجع النموذجي الجديد، حيث يتطلب هذا المعيار إظهار النقاط التالية:

1- إظهار مسؤوليات المراجع ومسؤوليات الإدارة.
2- إيضاح طبيعة عمل المراجع من خلال تخطيط عملية المراجعة.
3- التأكيدات التي يقدمها المراجع في تقريره.

إضافة إلى أن المعيار تطلب إحداث تغييرين أساسيين بشأن تقرير المراجع هما :

I. الطريقة الجديدة للتقرير عن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
II. الطريقة الجديدة للتقرير عن ظروف عدم التأكد الجوهرية .

حيث نرى أن التغير الجديد على عنونة التقرير، بحيث يحتوي على كلمة مستقل ، وكذلك احتواء التقرير على ثلاث فقرات: فقرة استهلالية، فقرة نطاق الفحص، فقرة إبداء الرأي.

حيث تحتوي الفقرة الاستهلالية وبشكلٍ واضح مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية مراجع الحسابات عن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية من عدمه، وذلك من أجل إزالة أي لبسٍ أو غموض.

كذلك يعمل التقرير الجديد على وصف نطاق المراجعة وذلك من خلال عبارة (تخطيط وأداء عملية المراجعة) الواردة في التقرير الجديد، بهدف إعطاء تأكيد معقول عن عدم احتواء القوائم المالية على أي تحريفات أو أخطاء جوهرية، إضافةً إلى احتواء فقرة النطاق على توضيح مختصر لما تضمنته عملية المراجعة.

أما بالنسبة للتأكيد على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليه فقد تطلب المعيار (58) على إضافتها في فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي في حالة عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك الحال بالنسبة لظروف عدم التأكد الجوهرية.

الجدير بالذكر إلى أن مجلس معايير المراجعة أصدر في ديسمبر عام 1995م نشرة معايير المراجعة رقم (79) بخصوص التقرير عن عدم التأكد، مما ترتب على ذلك تعديل المعيار رقم (58) حيث تم حذف الفقرة التوضيحية التي تضاف بعد فقرة الرأي الخاصة بحالات عدم التأكد.[1]

كما أنه وفي إطار الجهود التي يبذلها مجلس معايير المراجعة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه قام في أكتوبر 1997 بإصدار التقرير رقم (83) المتعلق بخطاب الارتباط، حيث يتطلب

[1] - جورج دانيال غالي ، **تضييق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة انتقادية**، المرجع السابق ، ص 729.

المعيار من المراجع أن يضع تصور واضح مع العميل لكل ارتباط يتم، فضلاً عن ضرورة توثيق هذه التصورات في أوراق العمل، بحيث يوضح هذا التصور أربعة مجالات:

أ – أهداف الارتباط . ب – مسئوليات الإدارة .

ج – مسئوليات المهنيين (المراجعين) . د – حدود الارتباط .

II. المعيار رقم (59) دراسة المراجع لتقييم والتقرير عن مقدرة الوحدة على الستمرارية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مدى مسؤولية المراجع عن الأحداث المستقبلية (الاستمرارية) ، حيث نشأ اعتقاد لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية على أن تقرير المراجعة يضمن قدرة الشركة على الاستمرار، وأنه في حالة فشل الشركة بعد أن يكون المراجع قد أعطى تقريراً نظيفاً توجه أصابع الاتهام للمراجع بإهماله أو تقصيره في أداء مهمته، حتى وإن كان الفشل نتيجة أحداث مفاجئة أو بعد إتمام عملية المراجعة.[1]

عليه فقد تطلب المعيار (59) الصادر عام 1988 بدلاً من المعيار رقم (34) الصادر في مارس عام 1981 من المراجع بإعطاء تقييم عن وجود شك جوهري من عدمه حول مقدرة الشركة على الاستمرار لفترة معقولة بحيث لا تزيد عن عام من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة ، حيث جاء هذا التجاوب من قِبل المنظمات المهنية من أجل معالجة القصور الذي قد ينجم من قِبل المراجعين .

وعلى الرغم من أن معيار المراجعة رقم (34) قد وفر عدد من الإرشادات التي يمكن أن يستعين بها المراجع في تحديد مدى قدرة الشركة على الاستمرار، إلا أن معظم هذه الإرشادات جاءت غامضة وعامة لدرجة أنها فقدت قيمتها، فمثلاً المعيار رقم (34) يحدد العوامل التي يجب أخذها في الحسبان عندما يثور شك بشأن مقدرة الشركة على الاستمرار، إلا أنه لا يقترح للمراجع كيفية أخذ هذه العوامل في الحسبان، وهذا يجعل من تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار في ظل هذا المعيار أمراً شخصياً عائد للمراجع.[2]

كما أن على المراجع التأكد من أنه قد أوضح في تقريره وبصورة وافية الأحوال والأحداث المتعلقة بقدرة الشركة على الاستمرار، وأن المراجع غير مسؤول عن التنبؤ بالمستقبل، وأن عدم الإشارة إلى ذلك لا يعني التأكيد باستمرار المشروع .

[1] - راضي محمد سامي، **فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول دراسة انتقادية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الاسكندرية،المجلد 36،العدد1999،1 ، ص 739 .

[2] - سامي صبحي سليم واكد،**الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع : دراسة ميدانية**، بحث مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد والإدارة ،جامعة الملك عبد العزيز ،السعودية،جدة،2003، ص ص 79–80.

حيث هناك دراسة حول تأثير مشاكل مبدأ الاستمرار على فجوة التوقعات أكد فيها أن معيار المراجعة رقم (59) يقرر أن المراجعين غير مسؤولين عن التنبؤ بالأحداث المستقبلية بالإضافة إلى عدم وجود إجراءات مراجعة جديدة للكشف عن مشاكل مبدأ الاستمرار.

بالإضافة أن معيار المراجعة رقم(59) يزيد من مسؤولية المراجع فيما يتعلق بفرض الاستمرار، حيث أن المراجعين أصبحوا مطالبين بتحديد ما إذا كان هناك شك رئيسي بخصوص مقدرة الشركة محل المراجعة، وذلك خلال فترة زمنية معقولة لا تزيد عن سنة مالية من تاريخ مراجعة القوائم المالية.[1]

ولقد ناقش المعيار ثلاثة مصطلحات هامة تستحق الوقوف عندها :

1- الشك الرئيسي حيث تعرض له كلاً من المعيارين (34 ، 59) بالإشارة إليه دون التعرض لتعريفه وجعلاه محلاً لتقدير المراجع الشخصي.
2- استمرارية الوحدة المحاسبية ويعتبر هذا المفهوم من المبادئ والفروض الأساسية للمحاسبة المالية، حيث لا بد للمراجعين أن يستخدموا تقديراتهم الشخصية لتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار من خلال وضع الشركة. حيث حل هذا المصطلح بدلاً من **الوجود المستمر** والذي يعني الوجود المستمر.
3- الفترة الزمنية المعقولة حيث عرفها المعيار رقم (59) بالفترة الزمنية المعقولة، وهى لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية. حيث أن تقدير ما يمكن أن يحدث لفترة أبعد من سنة مالية واحدة يكتنفه الغموض، الأمر الذي يُدخل المراجع في تقديرات قد تبعده عن الدقة والموضوعية.

أن هذا المعيار يساعد على انسيابية المعلومات حيث يدعو إلى ضرورة اهتمام المراجع بدراسة مقدرة الشركة على الاستمرار، بحيث يقوم بتقييم استمراريتها من عدمه، وفي حالة وجود شك قوي لدى المراجع على الاستمرارية فلا بد من توضيحها بفقرة إضافية في تقريره، كذلك يجب أن نضع في الحسبان أنه لا بد من أن تكون توقعات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعقول.

رابعاً : معايير تحسين الاتصالات الداخلية

وتشتمل على المعيارين رقم (60 ،61) :

I. المعيار رقم (60) توصيل هيكل الرقابة الداخلية المرتبطة بأمور محددة في عملية المراجعة

يختص هذا المعيار بالاتصال بشأن هيكل الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأمور التي تمت ملاحظتها خلال عملية المراجعة، الصادر بدلاً من المعيار رقم (20) حيث ركز هذا المعيار على وضع بداية جديدة فيما يتعلق بتقرير أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية، فقد عرف المعيار الظروف والحالات التي ينبغي التقرير عنها كالتالي: بأنها الأمور التي تلفت اهتمام المراجع والتي يرى في تقديره ضرورة إبلاغها للجنة المراجعة

[1] - سامي صبحي سليم واكد،**المرجع السابق**،ص81.

والإدارة، وذلك نتيجة لكونها تمثل قصوراً في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، والتي من الممكن أن يكون لها أثراً عكسياً على قدرة وكفاءة تنظيم وتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية، كذلك يشمل أوجه القصور في بيئة الرقابة والنظام المحاسبي للشركة.[1]

كما يعرف المعيار نقاط الضعف الجوهرية على أنها ظروف ينبغي التقرير عنها، والتي تتضمن تصميم وتشغيل عناصر هيكل الرقابة الداخلية. فعلى المراجع التقرير عنها إلى لجنة المراجعة والإدارة سواءً كان ذلك شفهياً أو كتابياً، ويفضل أن يكون بشكل مكتوب من أجل توثيق أعمال المراجع، خاصة خلال المناقشات ، كما يمكن للمراجع أن يصدر تقرير مكتوب بشكل منفصل يقرر فيه ما تم ملاحظته من نقاط ضعف جوهرية أثناء عملية المراجعة دون الإشارة إلى عدم وجود ظروف.

II. المعيار رقم (61) الاتصال بلجان المراجعة

ويختص هذا المعيار بالاتصال مع لجان المراجعة، حيث يمكن تعريف لجنة المراجعة على أنها اللجنة المكلفة بالمراقبة والإشراف على المراحل التي يمر بها إعداد التقارير المالية، وكذلك أعمال المراجعة الخارجية.[2]

إن الهدف من لجان المراجعة هو الرقابة على الشركات، وذلك من أجل متابعة أعمال الإدارة والمسؤولين وكذلك محاسبتهم، والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين، كذلك من مهام اللجنة دراسة نطاق وإجراءات المراجعة والاتفاق عليها مع المراجع الخارجي ، حيث أنها تعمل كحلقة وصل بين الإدارة والمراجع الخارجي.

ورغم ذلك فلجان المراجعة فإنها تعاني من نقاط ضعف، حيث يوجد تعارض واختلاف بين المراجعين ولجان المراجعة، فبعض المراجعين ينظر للجان المراجعة على أنها غير فعالة وليس لها عمل، كما أن بعض أعضاء لجان المراجعة يعتقد بأن مراجع الحسابات يولي أهمية لآراء وأفكار مجلس الإدارة.[3]

إن الزيادة في أعداد لجان المراجعة ومدى احتياجها لمعلومات مفيدة وسع من ضرورة اتصالات فعالة، تقع مسئوليتها على المراجع حيث يتطلب المعيار رقم (61) من المراجع ضرورة إعلام لجان المراجعة عن الظروف التي ينبغي التقرير عنها وكذلك المخالفات والتصرفات غير القانونية.

ولقد أورد قائمة بالأمور التي يتطلبها المعيار رقم (61) من المراجع توصيلها للجان المراجعة، وهى كالتالي:[4]

---

[1] - سامي صبحي سليم واكد،**المرجع السابق**،ص81.

[2]- المعتاز إحسان صالح محمد ،**العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير ،جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة ،الدراسات العليا قسم المحاسبة،السعودية،جدة،1998 ، ص 10 .

[3] - المعتاز، **المرجع السابق**، ص 18.

[4]- راضي محمد سامي،**استيفاء مفهوم نقاط الضعف الجوهرية المماثل لتلك الموجودة في المعيار الملغي رقم (20)**، مجلة المحاسبة، الرياض،المجلد 13،العدد 4،1997 ، ص 45 .

1- مستوى التأكيد المعقول المقدم بواسطة المراجع عما إذا كانت القوائم المالية خالية من المخالفات الجوهرية.
2- مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية.
3- الاختيار المبدئي للسياسات المحاسبية الجوهرية وكذلك التغيرات التي طرأت عليها، وخاصة فيما يتعلق بالمعاملات غير العادية.
4- التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، وكذلك الأسس التي يستند عليها المراجع في معقولية التقديرات.
5- أي تسويات أو تعديلات تم عملها، ويكون لها أثر على التقرير المالي للشركة.
6- مسؤولية المراجع عن المعلومات الأخرى المتضمنة في القوائم المالية المدققة.
7- أوجه الاختلاف مع الإدارة عن الأمور التي قد تكون هامة في القوائم المالية للشركة أو في تقرير المراجع، حيث قد تتضمن الاختلافات تطبيق المبادئ المحاسبية والأحكام الخاصة بالتقديرات المحاسبية، نطاق المراجعة، الإفصاح في القوائم المالية، أو في صياغة تقرير المراجع.
8- أي صعوبات يواجهها المراجع من قبل الإدارة خلال أداء عملية المراجعة، مثل عدم تقديم إيضاحات طلبها المراجع.

إلا أنه بالإمكان تحسين الاتصال في بيئة المراجعة خاصةً إذا تفهم مستخدمي القوائم المالية دور المراجع، وكذلك الرسائل التي يتضمنها تقرير مراجع الحسابات، وبالتالي العمل على تضييق فجوة التوقعات.

المبحث الثالث :آليات حوكمة الشركات وارتباطها بفجوة التوقعات

تم التطرق في الفصل الأول إلى حوكمة الشركات وعلاقتها بمهنة المراجعة ،بالإضافة إلى التفصيل في آليات حوكمة الشركات، وقد خصص هذا المبحث من خلال مطلبين لتوضيح علاقة هذه الأخيرة بفجوة التوقعات.

المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها وعلاقتها بفجوة التوقعات

أو: قوة واستقلال لجنة المراجعة

من خلال ما سبق ذكره في الفصل الأول، وما تم التطرق إليه في المعيار (61) تبرز لنا العلاقة بين لجنة المراجعة وفجوة التوقعات، فمن خلال الأعمال التي تقوم بها وتشرف عليها تحدد هذه العلاقة.

فلكل لجنة من لجان المراجعة في الشركات شكل خاص، بما يعني أن كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تمامًا، ولا يوجد معيار محدد موضوع يمكن استخدامه لتحديد دورها أي أن وجود معيار يناسب لجان كل الشركات هو أمر غير واقعي، ومع ذلك توجد أدلة لتوفير أفضل الممارسات وليس من الضروري أن تكون متعلقة بشركة معينة ، ويتمثل فيها دور لجنة المراجعة كالأتي[1]:

I. عملية المراجعة الخارجية

[1] - أشرف حنا ميخائيل، **مرجع سابق**، ص ص 15-16.

فحص عملية المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس فأنه يكون من الضروري:

-تعيين وتحديد الأتعاب، ومدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه.

-النظر في خطط المراجعة الخارجية وطريقة وبرامج العمل خلال العام المالي ونهاية العام.

-التأكد من أن المراجع الخارجي مستقل وأن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم.

II. القوائم المالية

يجب النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها والقيام بما يلي:

-مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وضمان موافقة مجلس الإدارة عليها.

-النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي استخدمت فيها.

-تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمون.

-النظر فيما إذا كان هناك مجال للتحريف في التقارير المالية.

-تقرير عن الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة من تاريخ الميزانية.

III. نظام الرقابة الداخلية

-التشاور مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية مع مراجعة التصويبات الجوهرية التي يقدمها المراجع و مدى استجابة الإدارة لها.

-الحصول على التقارير الخاصة بأية خروج عن نظام المراقبة الداخلية يؤثر على القوائم المالية.

تقدير اللجنة على مدى فاعلية المراجعة الداخلية[1].

IV. إدارة المخاطر

يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالشركة وأن هي دعم أوجه الرقابة، ويجب أن تضمن لجنة المراجعة أن إدارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة وأنها متكاملة مع الممارسات العملية ومتماشية مع آليات اتخاذ القرار[2].

[1]- أشرف حنا ميخائيل، **المرجع سابق**، ص16.

[2]- عمر علي عبد الصمد ، **المرجع السابق**، ص ص 110-111.

V. المرونة و التوافق الدائم

-الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش.

-مراجعة دليل السلوك الأخلاقي وتلقي تقرير ملخص عن أي خروج عن هو تقييم أية إجراءات حياله.

VI. التحقق الخاص

قد تطلب لجنة المراجعة تحقيقًا خاصًا من المراجعة الداخلية أو من المسؤول عن الاتساق مع القوانين واللوائح أو المراجع الخارجي أو خبراء خارجيين حينما تكون هناك حاجه إلى استكشاف مشاكل حساسة تقع في نطاقها وأن هذه التحقيقات الخاصة يمكن أن تحدث في مجالات غير معتادة.

كما أن إنشاء لجان المراجعة من شأنه أن يدعم استقلال المراجع في الآتي:

– فحص خطط الإدارة للارتباط بالمراجع الخارجي لتنفيذ خدمات غير المراجعة والتأكد من أن هذه الأخيرة لا تؤثر على استقلال المراجع؛

– فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع و إدارة الشركة ومحاولة تقريب وجهات النظر بينهما بما يضمن المحافظة على استقلال المراجع.[1]

إذن للجان المراجعة علاقة بفجوة التوقعات،بحيث تؤثر بشكل مباشر على المراجع الخارجي والذي يمثل احد أهم أطراف الفجوة، كما تعنى باستقلاليته والتي تمثل أهم الأسباب التي تقوم عليها فجوة التوقعات، بالإضافة إلى النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها و التشاور مع المراجع الخارجي حول الرقابة الداخلية والتي تشكل بعدا هاما لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

ثانيا: قوة المراجعة الداخلية بالشركة

توجد العديد من الدراسات التي تناولت العوامل المختلفة التي تؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، والتي خلصت في مجملها إلى أن المدى الذي تغطيه وظيفة المراجعة الداخلية– جودة أداء العمل–، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة– الأهلية–، والمستوى الذي يرفع إليه تقرير المراجعة الداخلية– الموضوعية –تعد من أهم العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي بعين الاعتبار في قرار

[1] - عمر علي عبد الصمد ، **المرجع السابق**، ص 111 .

الاعتماد، بالإضافة إلى عوامل أخرى منها :مخاطر العميل، خصائص المراجع الخارجي، التفاعل بين الشركة والمراجع الخارجي، نزاهة الإدارة، مستوى التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي وضغط الأتعاب[1].

إن التطبيق الجيد للمراجعة الداخلية و تكاملها مع عمل المراجع الخارجي له انعكاس ايجابي في تطبيق حوكمة الشركات، كما أن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الشركة من قبل المراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس الذي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها[2]، هذا ما يؤدي إلى زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.

بالإضافة إلى إضفاء الثقة على عمل المراجعة في الشركة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى .

ثالثا: التزام الشركة بمعايير المحاسبة المحلية والدولية

تعتبر معايير المحاسبة والمراجعة الإطار الضابط والموجه لعمل المحاسبي في الشركة ولعمل المراجع إبان فترة الفحص والتحقيق ثم التقرير عن الوضعية المالية، لذلك فكلما تعقد وتغير الظرف العام لعمل الاثنين يؤدي لا محالة إلى سعي الجهات المختلفة إلى تكييف هذه المعايير بما يستجيب للوضعيات الجديدة وبما يضمن الوصول إلى معايير شاملة وواضحة ومحددة وبدائل واختيارات محددة لمعالجة الشؤون المحاسبية أو المراجعة، إن الوصول إلى الذي سبق من شأنه أن يدعم استقلال المراجع لاعتباره يمكن أولا من ضمان المعالجة السليمة للأحداث الاقتصادية من قبل المؤسسة و ثانيا من التأطير الشامل لعملية المراجعة، كما يمكن أن يعطي الآتي:

– الحد من ظاهرة تسوق الرأي، والتي تقوم فيها الإدارة بالاتصال بالعديد من المراجعين تطلب منهم رأي محددا في القوائم المالية لشركتهم، مما يضعف استقلال المراجع؛

– يرسخ الاعتقاد لدى المراجع و إدارة الشركة بأن كل المراجعين سوف يصلون إلى نفس النتائج أو متقاربة إلى حد كبير بخصوص ما تظهره القوائم المالية الختامية للشركة موضوع المراجعة ومن ثمة تفقد الشركة المزايا من وراء تغيير المراجع.

[1]- سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص28.
[2]- صديقي مسعود، **مرجع سابق**،ص ص 68-69.

رابعا: اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات

توضح درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات نوعية الاتصال* ومميزاته داخل الشركة، و مما سبق عرضه في الفصل الأول ،ومن خلال المعيارين (60 ،61)، تبرز أهمية عملية الاتصال كطرف مؤثر في فجوة التوقعات، فتوصيل المعلومات في الوقت وبالكم المناسب ،داخل أقسام الشركة ذاتها أو مع الأطراف الخارج الشركة "باستخدام آلات الاتصال الحديثة مثل الهاتف والفاكس وشبكات Intranet**، Internet،***Extranet " يساهم في تخفيض عدم الفهم والإدراك ويساهم في معالجة سبب من أسباب فجوة التوقعات عدم فعالية الاتصال في بيئة المراجعة،كما تساهم في تضييق فجوة التوصيل ،وبالنظر لعملية المراجعة الخارجية نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال[2] ، فالرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ويمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير والمستخدمين الخارجين حيث يقوم المراجع بتوصيل المعلومات بصورة مستمرة إلى العملاء والأطراف الأخرى، عبر خطاب الارتباط، الاستفسارات، التقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية، والتقارير عن القوائم المالية[3]. ولكن معظم الدراسات وجدت إن الكثيرين من مستخدمي القوائم المالية لا يتفهموا بصورة دائمة جميع المعلومات التي يستقبلونها من المراجع وذلك لسبب نقص في الفهم أو سوء فهم وهذا يعني إن هناك فجوة في الاتصال تؤدي بدورها إلى اتساع فجوة التوقعات.

II. وجود نظام أخلاقي قوي بالشركة:

يعبر النظام الأخلاقي بالشركة على مدى التزامها باللوائح والقوانين وكذا إمتثالها لمختلف المعايير التي تحكم سير هذه الشركة، خاصة المحافظة على أسرار الشركة (السر المهني) بحيث يشكل نقطة هامة في موضوعية وحياد المراجع الخارجي.

ثانيا : آليات مرتبطة بمراجع حسابات الشركة

I. استقلال مراقبي الحسابات:

*- يعرف ا**تصال** بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، ومعنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدها المرسل والآخر المستقبل وتنطوي على رسالة وعلى قناة اتصال.

- **Intranet :هي شبكة اتصال خاصة تستخدم الموارد المتاحة للإنترنت من اجل توزيع معلومات و تطبيقات يمكن لمجموعات خاصة فقط من الوصول إليها.

***- **Extranet** :هو امتداد للشبكة الداخلية بحيث تسمح لمجموعات خارجية كالموردين والزبائن وأطراف أخرى بالاطلاع على المعلومات التي يتم عرضها بواسطة Intranet .

[2]- خالد أمين، **مرجع السابق**، ص ص 237 -238 .

[3] -عصام محمد البحيصي، **تكنولوجيا المعلومات الحديثة و أثرها على القرارات الإدارية في منظمات الأعمال - دراسة استطلاعية للواقع الفلسطيني**، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية) ، المجلد 14، العدد الأول، جانفي 2006،ص ص 161-162.

يجب أن يكون المراجع نزيها يلتزم الصدق في رأيه ويكشف الحقيقة في تقريره، لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة، ولا يبدي رأيه الفني المحايد إلا بعد اقتناع ويقين، فان طابت نفسه لما استخلص من رأى لا يصح أن يكتمه، أو أن يحرف فيه أو يخفي ما يصل إليه من عمله من وقائع أو انحرافات أو مخالفات.[1]

فالمراجع المستقل هو الشخص الذي يستطيع أن يكشف حقيقة تمثيل القوائم المالية الختامية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها وأنه مجبر في ظل معايير المراجعة أن يبدي هذا الرأي إذا اقتنع به، مهما تكون مستوى الضغوط التي هي عليه، لذا وبغية تحسين وتدعيم استقلال المراجع، بات من الضروري التركيز على العناصر المرتبطة بهذا الاستقلال والتي نوجزها في الآتي :

العناصر التنظيمية

تشتمل هذه العناصر على كل الأمور التنظيمية لمهنة المراجعة وعلاقتها بالشركات من خلال مناقشة الأفكار التي تؤدي إلى تدعيم استقلال المراجع.

العناصر الرقابية

تشمل هذه العناصر على كل البنود الرقابية الممكنة من تدعيم استقلال المراجع بفرض آليات رقابية.

ومن أمثلة العناصر التنظيمية والرقابية :التغير الإلزامي لمكتب المراجعة بشكل دوري والتزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة حيث تعد هذه الأخيرة أحد أهم آليات حوكمة الشركات المتعلقة بمراجع حسابات الشركة.

II. قيام مراقب الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للعميل:

إختلفت الآراء حول تقديم مكاتب المراجعة لخدمات غير مرتبطة بها كالمسك المحاسبي أو الاستشارات الجبائية أو الدراسات المالية إلى غير ذلك من المهام، فمنها من ذهب إلى منع مكاتب المراجعة عن أي مهمة خارج إطارها ومنها من ذهب إلى تحديد نسبة أتعاب المراجعة مقارنة بإيرادات المكتب ككل وجعلها كمؤشر لاستقلال المراجع وفيها من ذهب إلى منع فريق العمل الذي باشر مهمة المراجعة في الشركة المعنية من مباشرة مهام أخرى غيرها.

[1] - عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد أبو طبل، **المراجعة أصولها العلمية والعملية**، دار النهضة العربية؛ القاهرة 1985؛ ص 89.

ومن أجل تدعيم استقلال المراجع ينبغي الفصل بين عملية المراجعة والخدمات الأخرى من قبل مكاتب المراجعة لتفادي تأثير المصالح الشخصية للمراجع المتأتية من المهام الأخرى على الآراء النهائية له.[1]

٧. التزام مراقب الحسابات بمعايير رقابة الجودة.

أخذت مكاتب المراجعة أشكال عدة من خلال كبر حجمها وحجم أعمالها، بالتالي أصبح ضروري أن تلتزم بإجراءات تحافظ من خلالها على استقلالية المستخدمين داخلها والمؤدون لخدمات المراجعة باسمها، من بين هذه الإجراءات[2]:

– مسك مكتب المراجعة سجلات تتضمن الخبرة ودرجة كفاءة المراجعين وكذا ضبط العلاقة الدموية بين المراجعين والشركات موضوع المراجعة؛

– تسجيل المراجعين بأسماء الشركات التي ينفذون فيها المهام، والتي يتعامل معها المكتب؛

– التركيز على برامج التدريب والإشراف والمراقبة لقواعد الاستقلال المهني؛

– الصرامة في تعامل المراجعين مع الشركات من خلال رفض كل ما من شأنه أن يؤثر على استقلالهم (كالهدايا، أو خدمات أخرى)؛

– التأكد قبل توجيه أي مراجع لمراجعة أي شركة من استقلاله المهني؛

– التأكد من استقلال مكاتب المراجعة الأخرى، خاصة عند الاعتماد على أعمالهم في المؤسسة موضوع الفحص.

عرف ثابت عبد الرحمان إدريس[3] الجودة على أنها « الخلو من العيوب أو إنجاز الشيء على الوجه المطلوب عند القيام به للمرة الأولى »

يعد إنخفاض جودة الأداء وتدني المستويات المتعارف عليها من خلال إنخفاض درجة الإلتزام بالمعايير والإجراءات المختلفة للمراجعة أحد الأسباب الأساسية لتكوين فجوة التوقعات، لذا وبغية معالجة هذه الفجوة

أصبح التركيز على تطوير هذه الجودة الممكنة من الإشباع المتوانى لاحتياجات المستخدمين، أن هذا الشكل يبرز في الآتي:

– سمعة وشهرة مكتب المراجعة؛

– احترافية مكتب المراجعة؛

---

[1] - خالد أمين، **مرجع السابق**، ص 238.

[2]– ليلى عبد الحميد لطفي، **مقومات الإستقلال عند مراجع الحسابات الخارجي**؛ مجلة البحوث الإدارية؛ أكاديمية السادات للعلوم الإدارية؛ المجلد السادس، العدد 01؛ مصر 1995؛ صفحة 113.

[3]– ثابت عبد الرحمان إدريس، **قياس جودة الخدمة وتحليل العلاقة بينها وبين كل من الشعور بالرضا والميل للشراء**؛ مجلة الإدارة والتمويل؛ كلية التجارة؛ العدد 01؛ طنطا 1999؛ صفحة 101.

- المعدل الضعيف للقضايا المرفوعة ضد المكتب؛
- طول فترة خبرة مكتب المراجعة؛
- الوسائل الوقائية المعتمدة داخل المكتب والخاصة بأداء مستخدميه.

VI. التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المحلية والدولية

تهدف معايير المراجعة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة ، وتعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.[1]

كما أن معايير المراجعة تحدد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك .

كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين : يعتبر من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات ، ومن ناحية أخرى يعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة .

وتعتبر تلك المعايير في منتهى الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير والبيانات المحاسبية مثل : البنوك ، الموردين ،... وغيرها من الجهات لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات ، والمسؤولية التي يتحملها وتحده درجة الاعتماد على القوائم المالية .

وتحدد معايير المراجعة الكيفية التي يتحقق بها الهدف المطلوب بعدما كانت في الماضي ممارسة وظيفة المراجعة تتمحور في اكتشاف الأخطاء ، التلاعب والغش إلى تحديد صدق القوائم المالية في الوقت الحاضر، سواء على المستوى الشخصي من ناحية تدريب وخبرة المراجع نفسه أو على مستوى التخطيط وتنفيذ العمل والعناية المهنية اللازمة أو على مستوى إعداد التقرير الذي يتضمن نتائج الفحص.[2]

المبحث الثالث: تحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات وآثارها

بعد التطرق إلى مختلف جوانب فجوة التوقعات،خصصنا هذا المبحث لتحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات ، بالإضافة إلى التعرف على الآثار المترتبة عن وجود هذه الفجوة.

المطلب الأول: تحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات

[1] - مصطفى محمود مصطفى، **المرجع السابق**، ص 7.

[2] - سامي صبحي سليم واكد، **مرجع السابق**، ص ص 54-60.

أولا: دراسات ركزت على مناقشة طبيعة فجوة التوقعات ودلائل وجودها

تشير الدراسات إلى تزايد الاهتمام حول واجبات مراجع الحسابات فيما يتعلق بالعديد من القضايا التي تهم الأطراف المختلفة المستفيدة من خدماته، ونظراً لأهمية تقرير مراجع الحسابات والدور المنوط به، فقد اهتمت بعض هذه الدراسات بالتعرف على دور تقارير المراجعة في تحسين عملية الاتصال بين مراجعوا الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، بينما اهتم البعض الآخر بالتعرف على توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة بخصوص مسؤوليات مراجعوا الحسابات ومحاولة تحقيقها.

ففي دراسة عن صياغة تقرير المراجعة والمصطلحات التي يستخدمها مراجع الحسابات للتعبير عن رأيه حددت دراسة (Holt and Maizer, 1999) بعض العوامل المرتبطة بالمعاني الخاصة بكل من مصطلحي الصدق والعدالة، فبالنسبة للعدالة يقصد بها اتفاق القوائم المالية مع الأعراف والمبادئ المحاسبية المقبولة متضمناً الإفصاح المناسب والكافي عن البيانات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة، كذلك اتفاقها مع متطلبات العقد الابتدائي والنظام الأساسي واللوائح المعمول بها بالشركة، وكافة متطلبات القوانين المنظمة لأعمال الشركة. أما بالنسبة للصدق فيقصد به أن تكون القوائم المالية ذات مصداقية بحيث لا تحتوي على تحريف أو تشويه متعمد للبيانات التي تتضمنها، كما أنها خالية من أي حذف أو إغفال لبيانات تكون لها أهميتها في التعبير عن المركز المالي الحقيقي أو نتائج أعمال الشركة.

وفي إطار الدراسات التي قامت باستطلاع آراء الفئات المهتمة بتقرير مراجع الحسابات فقد أجرى كل من(Epstein and Gliger, 1994) دراسة لاستطلاع وجهة نظر المستثمرين في التأكيدات الواردة بتقرير مراجع الحسابات، واستخلصا وجود فجوة كبيرة بخصوص تلك التأكيدات. فبينما يشير 51% من المستثمرين الذين تم استقصاء آراءهم إلى اكتفائهم بالتأكيد المعقول من جانب مراجع الحسابات على عدالة القوائم المالية، أشار نحو 47 %إلى حاجاتهم إلى تأكيد مطلق من جانب مراجع الحسابات بعدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء المؤثرة. ولتخفيض هذه الفجوة أكد الباحثان على ضرورة إعادة النظر في دور مهنة المراجعة وطبيعة الرأي في تقرير مراقب الحسابات.

وفي دراسة أخرى قام بها (Sweeney, 1997)لتوقعات مستخدمي القوائم المالية الخاصة بمدى مساهمة مراجع الحسابات في جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، توصل الباحث إلى أن هذه التوقعات تكون غالباً مختلفة مع توقعات مراجع الحسابات،وخلصت الدراسة إلى وجود اختيارين لدى المهنة لمعالجة فجوة التوقعات:

- محاولة تعليم المجتمع مضمون وأهداف عملية المراجعة.
- تغيير طبيعة وظيفة المراجعة للوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

وقد أوضحت الدراسة أن الفشل في علاج فجوة التوقعات قد يؤدي إلى فرض نظم أو تدخلات على المهنة من خارجها.

كما تناولت دراسة[1] (Humphrey et al1992) دراسة فجوة التوقعات في المملكة المتحدة، وذلك اعتماداً على استقصاء بريدي للوقوف على معتقدات وتصورات مستخدمي القوائم المالية حول الأمور المرتبطة بفجوة التوقعات .ولقد كان من أهم النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسة التأكيد على الوجود الفعلي لفجوة التوقعات في المملكة المتحدة، والوقوف على العديد من الأسباب التي تتعلق باختلاف وجهات النظر بين مراجعوا الحسابات ومستخدمي القوائم المالية حول طبيعة المراجعة والمهام الحالية لمراجع الحسابات والدور المرتقب منهم،كما قدمت الدراسة بعض المقترحات الخاصة بتضييق تلك الفجوة.

وفي نفس الاتجاه يقرر (Zeune, 1997)في دراسته أن رفض مراجعوا الحسابات لقبول مسؤولية الحماية من الغش والتلاعب أدى إلى فجوة توقع بين مهنة المراجعة ومستخدمي القوائم المالية، كما أوصت الدراسة أن أحد وسائل تضييق فجوة التوقعات هو قبول مراقبي الحسابات مزيداً من مسؤولياتهم الإيجابية في البحث عن الحماية من الغش والتلاعب.

وباستعراض أهم ما جاء بالأدب المحاسبي وما تناوله بعض الباحثين من دراسات وبحوث بخصوص تقرير مراجع الحسابات وفجوة التوقعات، فإنه يمكن استخلاص النتائج التالية:

-وجود فجوة ما بين توقعات كل من المستثمرين ومستخدمي التقرير بصفة عامة من جهة، ووجهة نظر مراقبي الحسابات من جهة أخرى بخصوص دور ومسؤوليات كل من الإدارة والمراجع عن القوائم المالية، وطبيعة التأكيدات والرأي الذي يرد في التقرير.

-على الرغم من أن تعبير فجوة التوقعات قد أصبح مألوفاً في مهنة المراجعة إلا أن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع في معظم الدراسات وتختلف تلك المسببات من بيئة إلى أخرى وعلى حسب درجة تقدم المنظمات المهنية ودور المراجعة في المجتمع ودرجة استقلال مراجع الحسابات ومسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش في المراجعة ومدى وجود اتصال فعال في بيئة المراجعة.

قدمت دراسة (راضي، 1999) [2]إطاراً استراتيجياً شاملاً لتضييق فجوة التوقعات ينطوي على أربعة عوامل متداخلة ومتكامل هي:

1- دراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة، وتوسيع مسؤوليات مراجع الحسابات.

2- زيادة فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مراجع الحسابات ومسؤولياته.

3- تدعيم استقلال مراجع الحسابات .

4- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة.

هذه العوامل تتشابه مع آليات حوكمة الشركات والتي يمكن التعبير عن نطاقها بأنها عمليات التفاعل المتبادلة

[1]-Humphrey G., et al;**The Audit Expectation Gap in the Unated Kingdom** , Reseach Board of the Institute of chartered Accounting in England and Wales ;London ;1992 ;p99

[2]- راضي، محمد سامي، **"فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول – دراسة انتقادية"** مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 1999، الجزء الثاني،ص 29.

والمستمرة بين الأطراف الداخلية والخارجية للشركة والتي تتمثل في مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين، الأطراف ذوي العلاقة[1] (Julie Margret, 2001) .

وبناء عما سبق يمكننا تصنيف الدراسات السابقة حسب الاهتمام الذي يحاول الباحثون الوصول إليه والنظرة التي يريدون معالجة الفجوة بها بما انه يوجد اهتمام متزايد بتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، فقد اهتم بعضها بالتعرف على دور التقارير المراجعة في تحسين عملية الاتصال بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية،بينما اهتم البعض الأخر بالتعرف على التوقعات المستفيدين من الخدمات المراجعة بخصوص مسؤوليات المراجعين ومحاولة تحقيقها، كما اهتمت دراسات أخرى بالتعرف على تأثير التعليم المهني على تضييق تلك الفجوة.

ثانيا: الدراسات التي اهتمت بالتعرف على دور تقارير المراجعة في تحسين عملية الاتصال بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية:

يعتقد بعض الباحثين أن السبب الرئيسي لوجود فجوة التوقعات،هو عدم وعي المستفيدين من الخدمات المراجعة بواجبات ومسؤوليات المراجعين ،وأنه يمكن لتقارير المراجعة المساهمة بدور فعال في تضييق تلك الفجوة ، وقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت للتعرف على تأثير تقرير المراجعة الذي تضمنته نشرة المعايير المراجعة رقم 58 على أراء عينة من العاملين بالبنوك، إن تقرير المراجعة الجديد قد ساعده في تحسين فهم هؤلاء العاملين بخصوص واجبات ومسؤوليات كل من المراجعين الخارجيين والإدارة عن القوائم المالية،كما أنه أكثر قابلية للفهم من التقرير القديم.وقد خلصت إلى أن هذا التقرير قد ساهم في تضييق فجوة التوقعات.

كما أوضحت نتائج بعض الدراسات الأخرى أن التقارير المراجعة المطولة ، قد ساهمت بدرجة كبيرة في تحسين فهم مستخدمي التقارير المالية بخصوص واجبات ومسئوليات المراجعين ، وطبيعة المراجعة، وعملية التقرير المالي، وانه من الضروري إجراء تحسينات إضافية على تلك التقارير.

وقد توصلت إحدى الدراسات الأخرى التي أجريت في المملكة المتحدة إلى نتيجة مختلفة ،حيث أنه قد ترتب على تغيير كلمات التقارير النمطية القصيرة ،حدوث تباين بين مستخدمي تلك التقارير فيما يتعلق بتفسيرها كما إن تصورات هؤلاء المستخدمين بخصوص مسؤوليات كل من المراجعين والإدارة لم تتغير بدرجة كبيرة.[2]

ثالثا: الدراسات التي إهتمت بالتعرف على توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة

[1]- جورج دانيال غالي،**المرجع السابق**،ص10.
[2]- جورج دانيال غالي ، **المرجع السابق**، ص 10-11.

أجريت بعض الدراسات بهدف التعرف على توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة بخصوص مسؤوليات المراجعين ومحاولة تحقيقها، من اجل تضييق فجوة التوقعات. وقد أوضحت النتائج إحدى الدراسات إن مستخدمي التقارير المالية لديهم توقعات غير معقولة، بخصوص مسؤوليات المراجعين عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وخلصت إلى ضرورة توعيتهم بمسؤوليات المراجعين، وحدود عملية المراجعة، ودرجة التأكد التي تمكنهم من توقعهم بمعقولية من مراجعة التقارير المالية.

وتوصلت دراسات أخرى إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد إن المراجع:

1-مسؤول عن إعداد التقارير المالية.

2- يضمن دقة القوائم المالية

3-مسؤول عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية.

وأنه من الضروري توسيع مسؤوليات المراجعين لتضييق فجوة التوقعات، وتصحيح التوقعات غير معقولة عن طريق تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية.[1]

كما أجريت دراسة للتعرف على وجهات نظر المستثمرين بخصوص القضايا المتعلقة بإعداد التقارير المالية، وبصفة خاصة على مستوى التأكد الذي يجب أن يوفره المراجعين بخصوص الأخطاء والغش. وقد اتضحت نتائج الدراسة أنه يوجد اعتقاد بين معظم المستثمرين، على إن القوائم المالية يجب إن توفر مستويات مرتفعة جدا من التأكد، وأنه توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين بخصوص مستوى التأكيد الذي يجب إن توفره المراجعة.

رابعا: الدراسات التي اهتمت بالتعرف على تأثير التعليم المهني

إهتمت إحدى الدراسات بالتعرف على تأثير التعليم المهني لطلاب مرحلة البكالوريوس بكلية التجارة على فهمهم لتقارير المراجعة ،وواجبات ومسؤوليات المراجعين ،وقد أوضحت نتائجها أنه قد ترتب على التعليم المهني، تغيير هام في تصورات الطلاب بخصوص ذلك ن وخلصت إلى إن هذا التعليم قد يعتبر منهج فعال لتضييق أو استبعاد فجوة التوقعات في المراجعة. كما أشارت إلى أنه من الضروري إجراء المزيد من البحوث، للتعرف على قدرة ومحتوى التعليم المطلوب لتوعية مستخدمي المعلومات المالية بخصوص طبيعة المراجعة.

كما توصلت دراسة أخرى سبق الإشارة إليها ، إلى أن جوانب الاختلاف بين مستخدمي القوائم المالية ذوى المعرفة والمراجعين،كانت أقل من جوانب الاختلاف بين مستخدمي القوائم المالية الذين لا تتوفر لديهم تلك المعرف والمراجعين, وقد اقترحت التعليم كوسيلة لتحسين مستوى المعرفة لمستخدمي القوائم المالية بهدف تضييق فجوة التوقعات.

[1]- جورج دانيال غالي،**المرجع السابق**، ص13-14.

كما أوضحت إحدى الدراسات التي سبق الإشارة إليها إن المستثمرين الأكثر تعليما ومعرفة بالمحاسبة، والتمويل، وتحليل الاستثمارات هم اقل احتمالا لطلب مستوى مرتفع من التأكيد. واقترحت توعية مستخدمي القوائم المالية بطبيعة وحدود المراجعة، كإحدى طرق تضييق فجوة التوقعات.ومما هو جدير بالإشارة في هذا الصدد، إن احد الباحثين قد أكد على إن المشكلات التي تعاني منها المراجعة ، ترجع إلى فشل نظام التعليم المهني في الولايات المتحدة الأمريكية ،وانه من الضروري إصلاح هذا النظام ، حتى يمكن التغلب على تلك المشكلات وتضييق فجوة التوقعات.

خامسا: دراسة تناولت جهود المنظمات المهنية في تضييق الفجوة

قام **Ritts and Park (1989)** بدراسة حول تطبيق نشرة معايير المراجعة رقم (58)، حيث استعرض الكاتبان ما تم إجراءه من تعديلات في تقرير المراجع وذلك من خلال خريطة تدفق، وتطرق الكاتبان إلى ما حدث خلال السنوات الماضية من عدة مداولات للنظر في إحداث تغييرات في تقرير المراجع كان آخرها في عام 1978من قبل لجنة مسئوليات المراجع الحيادي والتي أطلق عليها " لجنة كوهين" حيث فشلت تلك المحاولات لدرجة ما، وذلك نظراً للقلق حول الآثار الممكنة لزيادة المسئولية القانونية للمراجع، وفهم الجمهور للقصد الذي يرمي إليه المراجعين.

واستمر هذا النقد حول مقدرة أهل المهنة على إيصال الرسائل عبر التقرير، كما توصل الكاتبان إلى أن أهم أسباب " فجوة التوقعات " هو سوء الفهم الواقع بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجع فيما يتعلق بطبيعة المراجعة ودرجة التأكيد المطلوبة من تقرير المراجع، وتوالت تلك المداولات حتى تم الانتهاء من مناقشتها في عام 1986م خلال الجلسات التي عقدت في لجنة التجارة الفرعية للمراقبة وكان من نتائج تلك الاجتماعات استجابة مجلس معايير المراجعة **(ASB)** وهذا المجلس تابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** لفجوة التوقعات وإصداره لتسع قوائم جديدة حول معايير المراجعة الحيادية كان من ضمنها نشرة المعيار رقم (58) وأطلق عليها معايير فجوة التوقعات.

كما قام المجلس بإجراء تغييرات هامة وأساسية في تقرير المراجع الحيادي، وقد تم تحديد شكله ومحتواه من خلال عرضه في 45 صفحة، وتم العمل بها منذ الأول من جانفي 1989 ، كذلك طالبت باستبدال عبارة " قمنا بفحص " إلى عبارة " قمنا بمراجعة ". وقد كان الهدف من خريطة التدفق الواردة في الدراسة هو مساعدة المراجعين في تطبيق التعديلات الرئيسية في صياغة التقرير المحدد بنشرة معايير المراجعة رقم (58).[1]

المطلب الثاني: آثار فجوة التوقعات

[1] - سامي صبحي سليم واكد، **مرجع السابق**، ص ص 100-101.

تختلف فجوة التوقعات آثار عدة على الحياة الاقتصادية و المالية في الدول فتؤثر بشكل مباشر على الأطراف الخارجية على الشركة، التي تستخدم تقرير المراجع الذي يفترض أن يعبر عن مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها في اتخاذ القرارات في المستويات المختلفة، يمكن أن نميز في هذا الإطار بين نوعين من الآثار :

أو: الآثار السلبية

تبرز هذه الآثار من خلال الآتي:

1- **على مستوى البورصة:**

يشكل رأي المراجع أحد أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرين والمراجعين، يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل لاعتباره لا يعكس من وجهة نظرا المستخدمين الرأي الصادق والحقيقي للبنود المعبر عنها، حينذاك يمكن أن تؤثر في بناء سوق مالية كفؤة. [1]

2- **على مستوى مهنة المراجعة:**

تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهمة المراجعة، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة، أن هذا الشكل يؤثر على المراجعة من خلال إفراغها من محتواها السلوكي والإجرائي فضلا على اعتبارها إجراء روتيني لا طائل من ورائه، وأن دور المراجعة في بث الثقة في المعلومات المالية أمر غير مؤسس على الأداء الفعلي الكف من قبل المراجع، بالتالي هذه المعلومات لن 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.

3-اختلال التوصيل الفعال:

إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين و أداء المراجعين يوقع حالة عدم الرضى، مما ينعكس ذلك على مجالات التوصيل الفعال من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المراجع لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعداده وصياغته و التزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المراجع.

ثانيا: الآثار الإيجابية

[1]- صديقي مسعود، **المرجع السابق**، ص 143.

تكمن هذه الآثار في الآتي:

1- تفعيل دور المنظمات المهنية :

مما لاشك فيه أن اتساع فجوة التوقعات لها آثار 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 للشركات، لهذا و من أجل تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات والتي هي :

- المنظمات المهنية؛
- الجامعة وأصحاب المهنة؛
- المنظمات الحكومية والمهنية لمهنة المراجعة؛
- المنظمات الأخرى المهتمة بمهنة المراجعة كلجنة البورصة؛
- منظمات المستخدمين بغية تحسين أدوار المراجعة.

إلى تأهيل الإطار العام للمراجعة من خلال العمل على سن المعايير المناسبة و المؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المراجع، فضلا عن العمل على تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين و أداء المراجعين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المراجعين.

2- الإهتمام بالأنظمة :

إن الزيادة المستمرة في التباين بين توقعات المستخدمين و أداء المراجعين جعل مختلف الهيئات والمنظمات المذكورة في النقطة السابقة، تلجا 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 في الشركة؛

-نظام الرقابة الداخلية.

إن النظامين السابقين هما موضوع فحص وتقييم المراجعة المالية، من خلال فحص النظام المحاسبي و من ثمة اكتشاف مواطن الخطأ والخلل في مخرجاتها، بالتالي العمل على تحسينه بما يوفر عناء الفحص للمراجع ويكسب الثقة من خلال أسلوب العينات المنفذ على النظام، كذلك الشأن بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه من قبل المراجع، فكلما كانت إجراءاته قوية وسليمة وصارمة كلما كانت دافعا لمنع وقوع الأخطاء والغش، بالتالي تسعى هذه المنظمات إلى تفعيل وتأهيله بما يسهم في تضييق فجوة التوقعات. [1]

[1]- صديقي مسعود ، **المرجع نفسه**.

خلاصة الفصل الثاني:

بشكل عام يقصد بفجوة التوقعات تلك فجوة التباين بين كل من المراجع والأطراف المتعاملة معه ، فيما يتعلق بواجبات ومسؤوليات المراجعين، وتفسير التقارير المراجعة وكذا اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه، بحيث أدت عدة عوامل إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها وأهمها عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئولياته والشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة.

نتيجة لذلك جاء اهتمام القائمين على المهنة سوءاً كانوا منظمات مهنية أو باحثين في مجال المراجعة للعمل على تضييق فجوة التوقعات، ومن ذلك ما قام به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ممثلاً في مجلس معايير المراجعة من إصدار تسعة نشرات في عام 1988 بهدف تضييق فجوة التوقعات وهى ما أطلق عليها معايير فجوة التوقعات ،وقد كان ذلك من أحد الأسباب لتعرض بعض الشركات الأمريكية إلى أزمات مالية كبيرة (على سبيل المثال شركة أنرون للطاقة وشركة وورلدكوم للاتصالات)، وكذا خسارة مساهمي تلك الشركات كل أو معظم استثماراتهم بها وفقد آلاف العاملين وظائفهم ومعاشاتهم، وكان من نتائج ذلك كله تأثر ثقة المستثمرين في تقرير مراقب الحسابات حيث أنه لا يحقق لهم ما يتوقعونه، مما كان الدافع نحو ظهور مفهوم حوكمة الشركات والذي حظي باهتمام كبير لما يمثله من قواعد قانونية ومحاسبية ومالية واقتصادية تحكم وتوجه الإدارة بالشركات بما يعود بالنفع على مساهميها والمتعاملين معها، وذلك من خلال آليات حوكمة الشركات.

الفصل الثالث :الدراسة الميدانيــة

المبحث الأول: مدخل للدراسة الميدانية

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانيـة

المطلب الثاني: عرض أداة الدراسة ومدى ثباتها

المبحث الثاني: معالجة الاستبيان

المطلب الأول:الأدوات و الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: تقديم خصائص العينة

المبحث الثالث: مناقشة و تحليل نتائج الاستبيان

المطلب الأول: مناقشة نتائج الاستبيان والتحليل الإحصائي لمحاور فجوة التوقعات

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لآراء العينة حول دور آليات الحوكمة.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

تمهيد

يختص هذا الفصل بعرض تفاصيل إجراء الدراسة الميدانية ومجرياتها من إعداد لاستمارة الاستبيان وتحديد لمجتمع البحث وعينته وعرض للأساليب الإحصائية المستخدمة في إجراء تحليل الدراسة، ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي لكل فرضية من فرضيات البحث على حده. كما يقدم هذا الفصل خلاصة تتضمن ملخصًا للنتائج التي تم التوصل إليها بعد الانتهاء من إجراء الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: مدخل للدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنتطرق إلى منهجية الدراسة الميدانية من حيث التعريف بمجتمع الدراسة و المشاكل التي واجهتنا أثناء القيام بهذه الدراسة الميدانية بالإضافة عرض لأداة الدراسة وقياس مدى ثباتها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

أولا: مجتمع الدراسة

لقد أخذ في عين الاعتبار في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، وتتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

أ –مجموعة من الشركات كمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات باعتبارهم طرفًا أساسيًا في تحديد ملامح فجوة التوقعات خاصةً وأنهم يمثلون وجهة نظر المستفيدين من خدمة المراجعة بالإضافة إلى اعتبارهم كمطبقي حوكمة الشركات، أما وحدة المعاينة فكانت على مستوى أقسام المحاسبة والمراجعة الداخلية للشركة.

حيث تتميز هذه الشركات بإمكانيات تنظيمية وبشرية ومادية معتبرة،من أمثلتها (جنرال كابل، سونطراك، مؤسسة النسيج والتجهيز...الخ)

ب –ممارسي مهنة مراجعة الحسابات باعتبارهم طرفًا أساسيًا في تحديد ملامح فجوة التوقعات خاصةً وأنهم يمثلون وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة.

ثانيا: مشاكل الدراسة الميدانية

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية لنا، حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا والمواضيع المرتبطة بحقل فجوة التوقعات وحوكمة الشركات، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، أهمها ما يلي:

–التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.

–عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية مجمعة لبعض أفراد العينة المعنية بالدراسة.

المطلب الثاني: عرض أداة الدراسة ومدى ثباتها

أولا: تصميم أداة الدراسة

لقد تم الاعتماد على إطار نظري محدد قائم على فرضيات معينة لرصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة مراجعة الحسابات و آليات حوكمة الشركات كيف تعمل هذه الأخيرة لتضييقها. وطبيعة هذا الإطار النظري تحتم اختبار الفرضيات المحددة، لذلك فقد اعتمدنا على استخدام أسلوب المقابلة كما تم الاعتماد على استبيان في إجراء الدراسة الميدانية حتى يتم من خلالها جمع البيانات الملائمة.

تضمنت المقابلة عدة أسئلة حول محاور الموضوع وقد تم التركيز خاصة حول الأسئلة التي من شأنها أن تؤدي إلى استنتاجات حول تأثير آليات حوكمة الشركات لتضييق فجوة التوقعات، كما تم تصميم الاستبيان بما يتلاءم مع مضمون الفرضيات المذكورة تمهيدًا لاختبارها وتحليل ومناقشة نتائجها إحصائيًا. وقد استفادتنا من الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة لبناء تصور عام لبنود الاستبيان ومن ثم اعتمدت في إعداد الاستبيان على توظيف عدد من المحددات والمقاييس في التعامل مع كل فرضية من الفرضيات الأربع محل البحث.

وقد قسم الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء كما يلي :

الجزء الأول: احتوى على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية التي تحدد الجنس،العمر،الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي، أما الجزئين المتبقيين من قائمة الاستبيان فهي تحتوي على مجموعة من المحددات والمقاييس والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث.

الجزء الثاني: احتوى على ثلاثة أقسام محددة لدراسة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة قسمت كالآتي:
القسم الأول يحوي على 07 فقرات تمثل توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات مراجعي الحسابات.

القسم الثاني: واحتوى على 08 فقرات تمثل طبيعة المهام والأدوار الحالية التي يؤديها مراجعي الحسابات.

القسم الثالث: فقد احتوى على 07 فقرات تمثل مقومات نجاح م مراجعي الحسابات للوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة.

الجزء الثاني فقد وظف لدراسة آليات حوكمة الشركات، بحيث تم التركيز على دور كل آلية من آليات الحوكمة و ربطها بمكونات و أسباب التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.

وقد قسم الجزء الثاني إلى قسمين:

القسم الأول:آليات حوكمة الشركات المتعلقة بمراجعي الحسابات.

القسم الثاني: آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها.

وقد تم إعداد إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (5) إلى موافق (4) إلى غير متأكد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق بشدة (1). وقد تم عرض الاستبيان على عدد من المهنيين والأكاديميين للتأكد من سلامتها والاستفادة من تعليقاتهم وملاحظاتهم عليها.

كما اعتمدنا نوع الأسئلة المفتوحة في آخر كل عنصر من الاستبيان للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع.

ثانيا: عرض الاستبيان

تم إجراء مقابلة مع الأفراد الذين تم توزيع الاستمارات عليهم، حيث أن الطرف الأول من مجتمع الدراسة وهم مراجعي الحسابات حيث تم اختيار عينة عشوائية ،وقد وزعت الطالبة 20 استبيان على مراجعي الحسابات واستلمت منها 15 استبيانًا أي بما نسبته 75% من الاستبيانات الموزعة على مراجعي الحسابات.

أما بالنسبة للطرف الثاني من مجتمع البحث وهم المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات فقد تم اختيار عينة عشوائية من الشركات وتمت الإجابة عنها من قبل محاسبي الشركات. وقد تم توزيع 20 استمارة على الشركات واستلمت الباحثة الرد على 18 استمارة بما نسبته 90% من الاستمارات الموزعة على المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات. و الجدول رقم (3–1) توزيع المشاركين بالرد على الاستبيان، بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، حيث تقرر الإبقاء على 33 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة.

الجدول رقم (3–1) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب وظائفهم

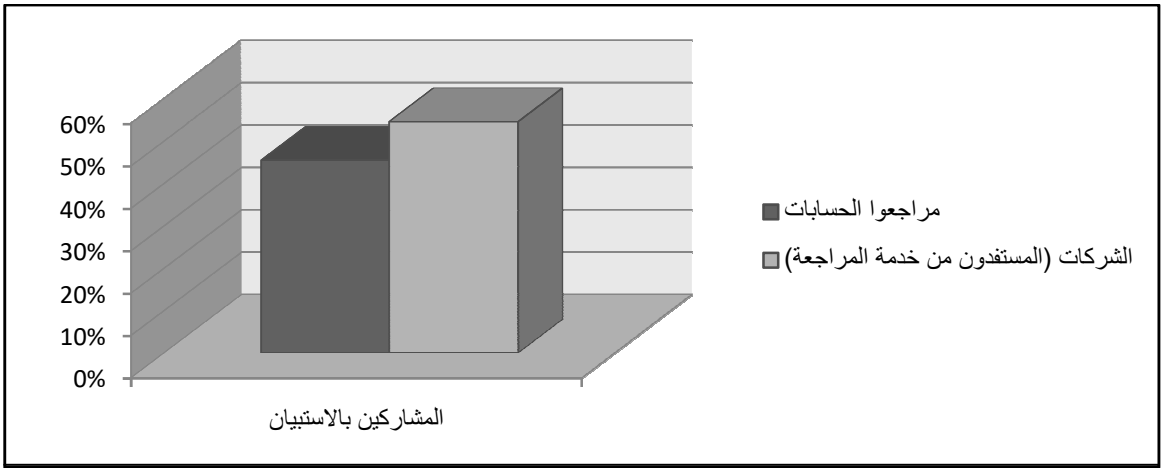
أطراف مجتمع الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المرفوضة	العدد	النسبة
مراجع حسابات	20	5	15	%45.45
المستفيدون من المراجعة	20	2	18	%54.55
الإجمالي	40	7	33	%100

حسب الجدول أعلاه تم إلغاء 07 استمارات، بحيث رفضت 02 منها لنقص وعدم الاكتمال في الإجابات وبالباقي لعد الاستلام في الآجال المحدد.

الجدول رقم (3–2) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب وظائفهم

أطراف مجتمع الدراسة	العدد	النسبة
مراجع حسابات	15	%45.45
المستفيدون من المراجعة	18	%54.55
الإجمالي	33	%100

الشكل رقم (3-1) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب أطراف مجتمع الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

ثالثا: اختبار ثبات الاستبيان

تم استخدام معامل ألفاكرونباخ (alpha cronbach) وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة كما يلي:

جدول رقم (3-3) اختبار ثبات الاستبيان باستخدام معامل الفاكورنباك

عناصر الاستبيان	معامل الفاكورنباك
فجوة التوقعات وأبعادها	0.857
آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على فجوة التوقعات.	0.797

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

يتضح من الجدول رقم (3-3) أن معاملات ألفاكرونباخ كانت 0.857-0.797 بالنسبة لفجوة التوقعات وأبعادها و آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على فجوة التوقعات على الترتيب ،هذا ما يبين أن عوامل الدراسة إلى ثبات أداة الدراسة، يمكن أن تشير إلى أن معامل ألفاكرونباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

المبحث الثاني: معالجة الاستبيان

من خلال هذا المبحث سيتم التعرف على الأدوات و الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان ومعرفة خصائص عينة الدراسة.

المطلب الأول:الأدوات و الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض و تحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم:

(Statistical Package For Social Sciences –SPSS–) ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية الوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكننا برنامج (SPSS17) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

–استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.

–قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان والمتوسط الحسابي للمتغير المستقل والمتغير التابع.

–قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.

–حساب معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع لمعرفة نوعية واتجاه العلاقة التي تربطهما.

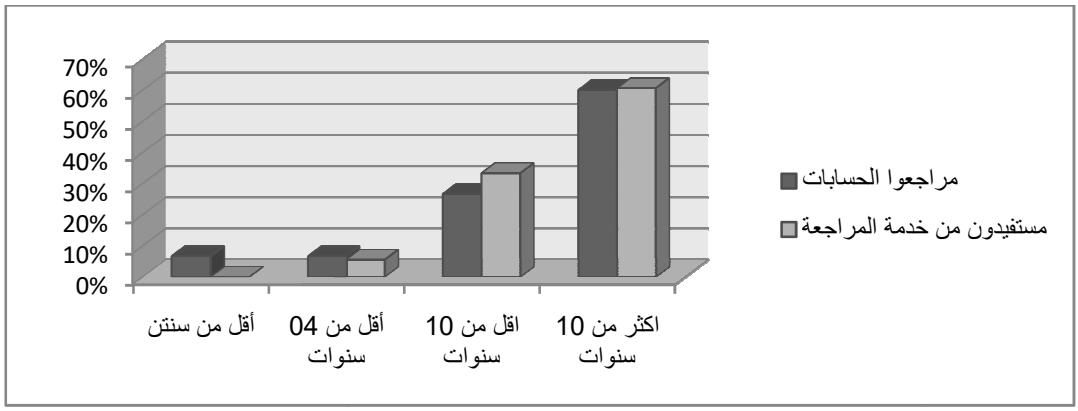
–استعمال اختبار فيشر (fisher test) بمستوى معنوية يساوي0,05 =(α) .

المطلب الثاني: تقديم خصائص العينة

الجدول رقم (3–4)توزيع المشاركين بالاستبيان حسب سنوات الخبرة

أطراف المحيط المهني		عدد سنوات الخبرة					
		اقل من سنتين	اقل من 04 سنوات	اقل من 10 سنوات	أكثرمن10	لم يذكر	الإجمالي
مراجع حسابات	العدد	01	01	04	09	00	15
	النسبة	%6.67	%6.67	%26.66	%60	%00	%100
المستفيدون من المراجعة	العدد	00	01	06	11	00	18
	النسبة	%00	%5.56	%33.33	%61.11	%00	%100
الإجمالي		01	02	10	20	00	33
		%3.03	%6.06	%30.30	%60.61	%00	%100

الشكل رقم (3–2)توزيع المشاركين بالاستبيان حسب سنوات الخبرة



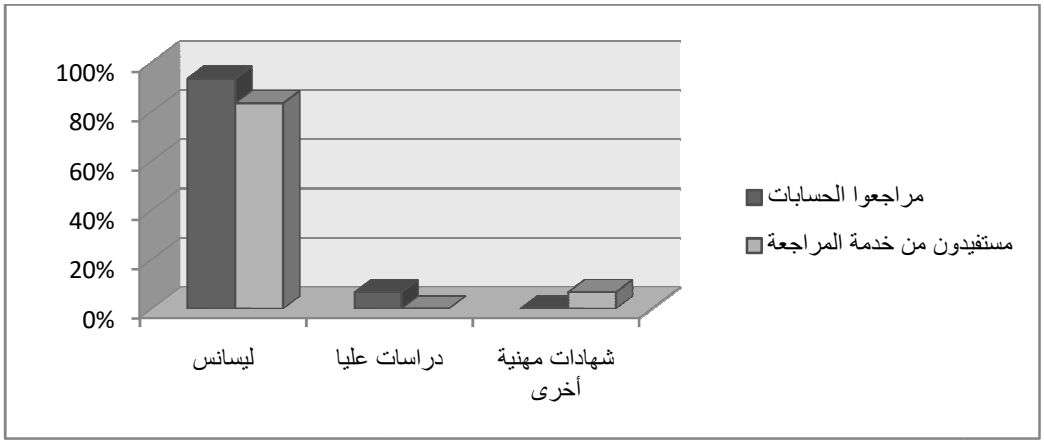
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

ويلاحظ أن مراجعي الحسابات الذين خبراتهم من 10سنوات وما فوق تقدر نسبتهم بـ 61%. كما أن نسبة المستفيدين الذين خبراتهم أكثر من 10 سنوات وصلت 60%، إذ من خلال هذه النتائج لا تظهر الهوة الموجودة بين المؤهلات العملية المطلوبة إذ تؤثر مدة الخبرة على درجة الكفاءة الفعلية للمراجع ، هذا يدل على ضعف فجوة التأهيل العملي لدى أطراف الدراسة.

جدول رقم (3–5) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب المؤهل العلمي

أطراف المحيط المهني		المؤهل العلمي				
		ليسانس	دراسات عليا	شهادات مهنية أخرى	لم يذكر	الإجمالي
مراجع حسابات	العدد	14	1	00	00	51
	النسبة	%93.33	%6.66	%00	%0	%100
المستفيدون من المراجعة	العدد	15	00	03	00	81
	النسبة	%83.33	%00	%16.67	%00	%100
الإجمالي	العدد	29	01	03	00	33
	النسبة	%87.87	%3.03	%9.09	%00	%100

الشكل رقم (3-4) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

ويلاحظ أن 93.33% من مراجعي الحسابات المشاركين في الإجابة على الاستبيان حاصلين على شهادة ليسانس،كما يلاحظ أن أكبر نسبة للمستفيدين من الخدمات التي يقدمها المراجعون تقع ضمن الحاصلين على ليسانس أي ما نسبته 83.33%.

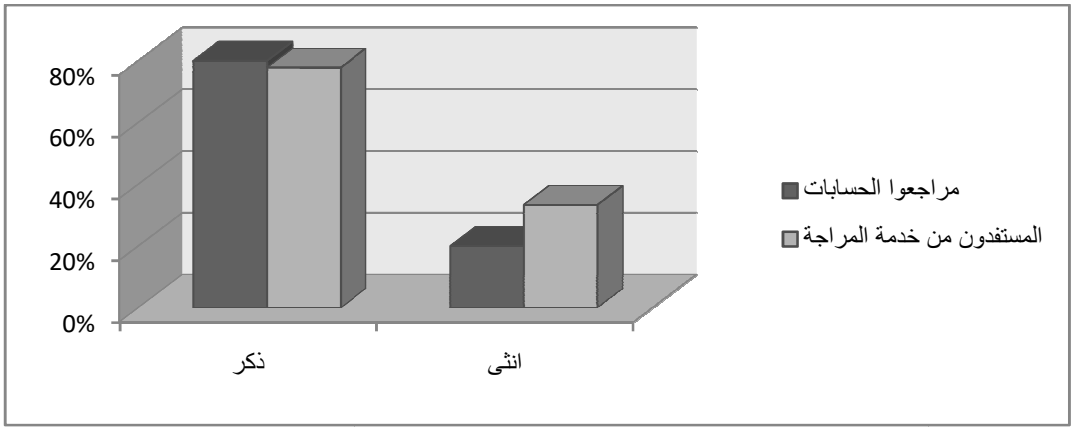
نشير فقط إلى أن المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات تم اختيارهم من مجموعة الشركات باعتبارهم طرفًا أساسيًا في الدراسة، أما وحدة المعاينة فكانت على مستوى أقسام المحاسبة والمراجعة الداخلية للشركة حيث تمت الإجابة على الاستبيان من قبل مدراء وموظفي هذه الأقسام.

هذه النتيجة تدل على نقص فجوة التأهيل العلمي لدى أطراف العينة، إذ تعتبر فجوة التأهيل أحد مكونات فجوة التوقعات.

جدول رقم (3-6) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب الجنس

أطراف المحيط المهني		الجنس ذكر	أنثى	الإجمالي
مراجع حسابات	العدد	12	03	51
	النسبة	%80	%20	%100
المستفيدون من المراجعة	العدد	14	04	81
	النسبة	%77.77	%33.33	%100
الإجمالي	العدد	26	07	33
	النسبة	%78.79	%21.21	%100

الشكل رقم (3-5) توزيع المشاركين بالاستبيان حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

ويلاحظ أن الغالبية العظمى من كل من المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة هم ذكور حيث تصل نسبهم إلى 78.79% مقارنة مع العنصر الأنثوي حيث بلغت نسبة المشاركات بالاستبيان إلى 21.21%.

تتطلب مهنة المراجعة والمحاسبة شخصية قوية، فعلى المراجع أن تتميز شخصيته بالحياد والموضوعية و أن تكون لديه القدرة على المواجهة وفي هذه النقطة بالذات نلمس قدرة الفئة الذكرية أقوى من الفئة الأنثوية،إلا أن ذلك يعد نسبيا، وهذا باعتبار أن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه الفئة الذكرية خصوصا في الجانب العملي منه،

المبحث الثالث: مناقشة و تحليل نتائج الاستبيان

بعد التطرق إلى مجتمع الدراسة والتعرض لمختلف خصائصه ،بالإضافة إلى الإشارة لمختلف الأساليب الإحصائية التي ستتم بها عملية المعالجة، مناقشة نتائج الاستبيان والتحليل الوصفي والإحصائي.

المطلب الأول: مناقشة نتائج الاستبيان والتحليل الوصفي لمحاور فجوة التوقعات

ارتباطًا مع هدف البحث الرئيسي وهو رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مراجعة الحسابات وعلاقة آليات حوكمة الشركات بتضييقها فقد تم توظيف عدد من المحددات والمقاييس والتي وضعتها الطالبة في الاستبيان مقسمة إلى ثلاث مجموعات .

أولا: توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات مراجعي الحسابات

يبين الجدول تحليلاً مقارنًا لأراء أطراف المحيط المهني حول 07 نقاط تمثل توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات مراجعي الحسابات.

	مراجع حسابات									مستفيدون من خدمات المراجع								
	موافق بشدة %	موافق %	غير متأكد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط	الانحراف	التباين		موافق بشدة %	موافق %	غير متأكد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط	الانحراف	التباين	
1. التأكيد على مسؤولية واستقلالية المراجع عن إدارة الشركة محل المراجعة.	9	5		1		4,4667	0.83381	0,695		5	8	5			4,0000	0,76696	0,588	
	60%	33.33%		6.67%						27.78%	44.44%	27.78%						
2. الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية خلال ممارسة المهنة.	8	7				4,5333	0,51640	0,267		8	10				4,4444	0,51131	0,261	
	53.33%	46.67%								44.44%	55.56%							
3. التأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة و مدى قدرة الشركة على الاستمرار.	9	5	1			4,5333	0,639940	0,410		2	16				4,1111	0,32338	0,105	
	60%	33.33%	6.67%							11.11%	88.89%							
4. التأكيد على التزام إدارة الشركة محل المراجعة بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة.	9	5	1			4,5333	0,63994	0.410		4	14				4,2222	0,42779	0,183	
	60%	33.33%	6.67%							22.22%	77.77%							
5. الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات (من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة) لتدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة.	11	3	1			4,6000	0,82808	0,667		6	12				4,3333	0,48507	0,235	
	73.33%	20%	6.67%							33.33%	66.67%							
6. التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك فيها أو أشرف عليها مع إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته.	7	7	1			4,3333	0,81650	0,638		6	12				4,3333	0,48507	0,235	
	46.66%	46.66%	6.67%							33.33%	66.67%							
7. الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذها ولالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية.	6	8	1			4,2667	0,79881	0,686		5	13				4,2778	0,46089	0,212	
	40%	53.33%	6.67%							27.78%	72.22%							

تم تحليل كل فقره من الفقرات الموجودة بالجدول رقم (3–7) بحيث حددت إجابات كل طرف من أطراف المحيط المهني حسب أعلى نسبة ومن ثم أجرت مقارنة بين المتوسطات الحسابية للأطراف الثلاثة لتتمكن من تحديد وجود اختلاف أو اتفاق بين إجابات الطرفين، وتم التوصل إلى ما يلي:

أولا: حصلت 5 مسؤوليات من أصل 7 من مسؤوليات مراجعي الحسابات على اتفاق كامل من أطراف المحيط المهني بالموافقة، وهذه المسؤوليات هي:

1- الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية خلال ممارسة المهنة حيث أبدى 53.33% من المراجعين موافقتهم بشدة و55.56% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبارها من مسؤوليات مراجعي الحسابات ، وكان متوسطات إجاباتهم متقاربة بحيث كان متوسط إجابة المستفيدين من خدمات المراجع 4.4444 ومتوسط إجابات المراجعين 4.5333.
2- التأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة ومدى قدرة الشركة على الاستمرار حيث أبدى 88.89% موافقتهم من المستفيدين من خدمات المراجعة و60% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مسؤوليات المراجعين، وكان متوسط إجاباتهم متقاربة فقد كان متوسط إجابة المستفيدين 4.1111 ومراجعي الحسابات 4.5333.
3- التأكيد على التزام إدارة الشركة محل المراجعة بمعايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة فقد أبدى 77.77% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم كما أبدى 60% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مسؤوليات المراجعين، كما تقاربت متوسطات إجابات الأطراف الثلاثة بحيث كان متوسط إجابة المستفيدين من خدمات المراجعة 4.2222 ومتوسط إجابة المراجعين 4.5333.
4- التوقيع على التزام تقارير المراجعة للعمليات التي شارك فيها أو أشرف عليها مع إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومرسلاته حيث أبدى 66.67% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم كما أبدى 46.66% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مسؤوليات المراجعي، كما تساوت متوسطات إجابات الطرفين بحيث كان متوسط إجابة كل من المستفيدين من خدمات المراجعة ومتوسط إجابة المراجعين 4.3333.
5- الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذها والالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية فقد أبدى 72.22% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم كما أبدى 53.33% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مسؤوليات المراجعين،كما تقاربت متوسطات إجابات

الطرفين بحيث كان متوسط إجابة المستفيدين من خدمات المراجعة 4.2667 ومتوسط إجابة المراجعين 4.2778.

ثانيا: حصلت مسؤوليتين اثنتين من أصل 07 مسؤوليات من مسؤوليات ممارسي المهنة على اتفاق أطراف المحيط المهني بالموافقة على اعتبارها من مسؤوليات المراجع مع وجود اختلاف في متوسطات إجابات أطراف المحيط المهني حيث أظهر متوسط إجابات المراجعين تأييد أكثر مقارنة مع متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة حيث كانت درجة تأييدهم أقل كما تقاربت متوسطات إجاباتهم وذلك على النحو التالي:

1- التأكيد على مسؤولية واستقلالية المراجع عن إدارة الشركة محل المراجعة حيث أبدى 60% من المراجعين موافقتهم بشدة و 44.44% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبارها من مسؤوليات المراجع وقد أظهرت المتوسطات 4.4667 للمراجعين بينما انخفض متوسط المستفيدين إلى 4.00.

2- الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات (من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة) لتدعيم رأي المراجع النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة حيث أبدى 66.67% من المستفيدين موافقتهم و73.33% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مسؤوليات المراجع وقد أظهرت المتوسطات أن متوسط المراجعين إلى بلغ 4.6 بينما انخفض متوسط المستفيدين 4.333 .

كما قامت مجموعة من أفراد عينة الدراسة بالتأكيد على عدد من المسؤوليات :

-أكدت مجموعة من أفراد عينة الدراسة على أن المراجع مسؤول عن الالتزام بالسر المهني.

-كما أشارت مجموعة من أفراد عينة الدراسة على أن مسؤولية المراجع يجب أن تشمل الحياد والشفافية والموضوعية.

لم يظهر اختلاف كبير في آراء أطراف المحيط المهني حول مسؤوليات مراجعي الحسابات بحيث أظهرت النسب ومتوسطات الإجابات تقارب آراء الأطراف مما يوضح أن فجوة التوقعات على مستوى مسؤوليات مراجع الحسابات ضعيفة.

إذن لا يوجد اتفاق مطلق في آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات مراجعي الحسابات .

ثانيا : طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها مراجعوا الحسابات:

يبين الجدول (3-8) تحليل مقارن لأراء أطراف المحيط المهني حول طبيعة 08 مهمات ودورًا من المهام والأدوار التي يمارسها مراجعوا الحسابات.

	مراجع حسابات									مستفيدون من خدمات المراجع								
	موافق بشدة %	موافق %	غير متأكد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط	الإنحراف	التباين		موافق بشدة %	موافق %	غير متأكد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط	الإنحراف	التباين	
1. المعرفة الكافية بشئون الشركة محل المراجعة ونشاطها و نظمها المحاسبية والرقابية والقيام بالاتصال بالمراجع السابق إن لزم الأمر.	8	6		1		4,4000	0,82808	0,686		8	10				4,4444	0,51131	0,261	
	53.33%	40%		6.67%						44.44%	55.56%							
2. التأكد من نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة وتحديد سير برنامج مراجعة وإجراءات تنفيذه.	7	8				4,4667	0,51640	0,267		6	12				4,3333	0,48507	0,235	
	46.67%	53.33%								33.33%	66.67%							
3. التأكد ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة عادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية.	5	9	1			4,2667	0,59362	0,352		4	14				4,2222	0,42779	0,183	
	40%	60%	6.67%							22.22%	77.78%							
4. التحقق من مدى قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار والإفصاح في حالة شك حول هذه القدرة في تقرير المراجعة.	5	7		3		3,9333	1,09978	1,210			13	4	1		3,6667	0,59409	0,353	
	40%	46.67%		20%							72.22%	22.22%	5.56%					
5. تقديم التقرير للجهات المختصة عن عمليات الغش والسرقة والاختلاس والتحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للشركة محل المراجعة.	1	4	4		6	2,6000	1,45406	2,114		5	3	10			3,7222	0,89479	0,801	
	6.67%	26.66%	26.66%		40%					27.78%	16.67%	55.56						
6. تقديم التقرير عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية و مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.	1	4	4	4	2	2,8667	1,18723	1,410			13	5			3,7222	0,46089	0,212	
	6.67%	26.66%	26.66%	26.66%	13.33%						72.22%	27.78%						
7. التحقق من أن الشركة محل المراجعة ملتزمة بأنظمتها الأساسية وأنظمة الشركات وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة.	3	8		2	2	3,5333	1,35576	1,838		3	15				4,1667	0,38348	0,147	
	20%	53.33%		13.33%	13.33%					16.67%	83.33%							
8. تقديم الخدمات الاستشارية و نصائح التي تكفل تحسن مستوى الشركة محل المراجعة.	1	12		2		3,8000	,77460	0,600		13	5				4,7222	0,46089	0,212	
	6.67%	80%		13.33%						72.22%	27.78%							

وكما تمت الإشارة سابقا أنه سيتم تحليل كل فقره من الفقرات الموجودة بالجدول رقم (3-7) بحيث حددت إجابات كل طرف من أطراف المحيط المهني حسب أعلى نسبة ومن ثم أجرت مقارنة بين المتوسطات الحسابية للأطراف الثلاثة لتتمكن من تحديد وجود اختلاف أو اتفاق بين إجابات الأطراف الثلاثة، وتشير أرقام الجدول إلى ما يلي:

أولا: حصلت 3 مهام من أصل 8 مهمات وأدوار من أدوار مراجعي الحسابات على اتفاق بموافقة أطراف المحيط المهني على اعتبارها من مهام المراجع مع وجود اختلاف في متوسطات إجابات أطراف المحيط المهني حيث أظهر معظم متوسط إجابات المراجعين تأييد أكثر مقارنة مع متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة حيث كانت درجة تأييدهما أقل وذلك على النحو التالي:

1- المعرفة الكافية بشؤون الشركة محل المراجعة ونشاطها ونظمها المحاسبية والرقابية والقيام بالاتصال بالمراجع السابق إن لزم الأمر، حيث أجاب55.56% من المستفيدين بالموافقة و 53.33% من المراجعين بالموافقة بشدة على اعتبارها من مهام وأدوار مراجعي الحسابات، وقد أظهرت المتوسطات تقاربا في هذه النقطة فالمستفيدين من خدمات المراجعة كان متوسط إجاباتهم 4.4444 بينما متوسط إجابات المراجعين إلى 4.4.
2- التأكد من نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة وتحديد سير برنامج مراجعة وإجراءات تنفيذه حيث أبدى 66.67% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم و 53.33% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين، وكان متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 4.3333 و متوسط إجابات المراجعين إلى 4.4667.
3- التأكد ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة عادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية، حيث أبدى 77.78% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم و46.67% من المراجعين تأييدهم وموافقتهم على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.2667 و بينما انخفض متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة إلى 4.2222.

ثانيا: ظهر اختلاف في آراء أطراف المحيط المهني حول 5 مهام وأدوار من أصل 8 مهمة ودور من المهام والأدوار التي يؤديها مراجعوا الحسابات بحيث أظهرت نسب ومتوسط الإجابات اختلاف آراء الأطراف الثلاثة على النحو التالي:

1- التحقق من مدى قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار والإفصاح في حالة شك حول هذه القدرة في تقرير المراجعة حيث أبدى 46.67% فقط من المراجعين موافقتهم على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 72.22% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على ذلك، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 3.9333 بينما انخفض متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة إلى 3.0067 مما يدل على اختلاف رأي المستفيدين من خدمات المراجعة والمراجعين حول هذه النقطة.

2- تقديم التقرير للجهات المختصة عن عمليات الغش والسرقة والاختلاس والتحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للشركة محل المراجعة، حيث أبدى 40% من المراجعين عدم موافقتهم بشدة على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 55.56% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم تأكدهم، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 2.6 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 3.7222 مما يدل على واختلاف رأي المراجعين و المستفيدين من خدمات المراجعة حول هذه النقطة.

3- تقديم التقرير عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية و مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل، حيث أبدى 72.22%من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 26.66% من المراجعين عدم تأكدهم من كونها أحد مهام وأدوار المراجعين. وقد كان متوسط إجابات المراجعين 2.6667 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 3.7222 وبذلك يظهر عدم تقارب بين متوسط المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجع و اختلاف متوسط إجاباتهم حول هذه النقطة.

4- التحقق من أن الشركة محل المراجعة ملتزمة بأنظمتها الأساسية وأنظمة الشركات وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة، حيث أبدى 83.33% من المستفيدين موافقتهم و53.33% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين. وقد أظهرت المتوسطات اختلاف بين آراء الطرفين حيث كان متوسط آراء المراجعين 4.1667 ومتوسط المستفيدين من خدمات المراجع 3.5333.

5- تقديم الخدمات الاستشارية و نصائح التي تكفل تحسن مستوى الشركة محل المراجعة، حيث أبدى 72.22%من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم بشدة على اعتبارها من مهام وأدوار المراجعين كما أبدى 80% من المراجعين موافقتهم من كونها أحد مهام وأدوار المراجعين، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 3.8 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 4.7222 وبذلك يظهر عدم تقارب بين متوسط المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجع و اختلاف متوسط إجاباتهم حول هذه النقطة.

يتضح من التحليل السابق وجود فجوة معرفة بين أطراف المحيط المهني نتيجة انخفاض معرفتهم بمهام وأدوار مراجعي الحسابات.

ويعتبر جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات المراجعة و عمل المراجع وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله، أمرا مثيرا لهذه الفجوة، أن هذا الشكل يسمح للمستخدمين من التعبير عن احتياجات مبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها في ظل قيود الإطار العام للمراجعة، مما إذ يفرز ما يطلق عليه بفجوة اللامعقولية.

ثالثا : المقومات التي يجب توفرها في مراجعي الحسابات

يبين الجدول (3-9) تحليل مقارن لأراء أطراف المحيط المهني حول طبيعة 08 مهمات ودورًا من المهام والأدوار التي يمارسها مراجعوا الحسابات.

	مراجع حسابات										مستفيدون من خدمات المراجع									
	موافق بشدة %	موافق %	غير متأكد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط	الانحراف	التباين	موافق بشدة %	موافق %	غير متأكد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط	الانحراف	التباين
1. التأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني.	11	4				4,7333	0,45774	0,171	10	8				4,5556	0,51131	0,261
	73.33%	26.67%							55.56%	44.44%						
2. التأهيل العلمي والخبرة العملية.	12	3				4,8000	0,41404	0,171	10	8				4,5556	0,51131	0,261
	80%	20%							55.56%	44.44%						
3. الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية.	12	3				4,8000	,414040	0.171	5	13				4,2778	0,46089	0,212
	80%	20%							27.78%	72.22%						
4. العمل على توافر مقومات المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية.	7	8				4,4667	0,51640	0,267	7	11				4,4444	0,51131	0,261
	46.67%	53.33%							38.89%	61.11%						
5. وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.	10	5				4,6667	0,48795	0,238	3	9	6			3,8333	0,70711	0,500
	66.67%	33.33%							16.67%	50%	33.33%					
6. توافر أدوات فاعلة للاتصالات وتبادل المعلومات مع المشاركين في تنفيذ عملية المراجعة.	6	9				4,4000	0,50709	0,257	2	13	3			3,9444	0,53930	0,291
	40%	60%							11.11%	72.22%	16.67%					
7. الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة و الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة.	11	4				4,7333	0,45774	0,210	7	12				4,3889	0,50163	0,252
	73.33%	26.67%							38.89%	66.67%						

ويتضح من جدول (3–9) ما يلي:

أولا: حصلت 05 مقومات من 07 مقومات نجاح ممارسي المهنة على تأييد أطراف المحيط المهني مع اختلاف بسيط في درجة تأييد أحد الأطراف بالنسبة للأطراف الأخرى بحيث كان معظم متوسط إجابات الأطراف يزيد عن 4 درجات على مقياس لكرت وهذه المقومات هي:

1- التأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني حيث أبدى 73.33% من المراجعين و55.56% المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم بشدة, وكان متوسط المراجعين 4.7333 وقد أظهر متوسط إجابة المستفيدين من خدمات المراجع انخفاضا 4.5556 مما يدل على تأييد المراجعين لهذا المقوم بدرجة أكبر من الأطراف الأخرى.
2- التأهيل العلمي والخبرة العملية حيث أبدى 55.56% من المستفيدين من خدمات المراجع و80% من المراجعين موافقتهم بشدة، وكان متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 4.5556 والمراجعين 4.8 مما يدل على تأييد المراجعين لهذا المقوم بدرجة أكبر من الأطراف الأخرى.
3- الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية.حيث أبدى 80% من المراجعين موافقتهم شدة بينما أبدى 72.22% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم وكان متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 4.2778 والمراجعون 4.8، مما يدل على تأييد المراجعين لهذا المقوم بدرجة أكبر من الأطراف الأخرى.
4- العمل على توافر مقومات المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية حيث أبدى 53.33% من المراجعين موافقتهم كما أبدى 61.11% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم وقد كان متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 4.44 والمراجعين 4.4667.
5- الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة و الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة حيث أبدى 66.67% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم كما أبدى 73.33% من المراجعين موافقتهم بشدة وكان متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 4.3889 والمراجعين 4.7333 مما يدل على تأييد المراجعين لهذا المقوم بدرجة أكبر من الأطراف الأخرى.

ثانيا: ظهر اختلاف في آراء أطراف المحيط المهني حول 02 من المقومات من أصل 07 مقومات التي يجب أن تتوفر في ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بحيث أظهرت نسب ومتوسط الإجابات اختلاف آراء الطرفين على النحو التالي:

1- وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة حيث أبدى 50% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم بينما أبدى 66.67% من المراجعين موافقتهم بشدة كما أن متوسط إجابات المراجعين وصلت 4.6667 والمستفيدين من خدمات المراجع 3.833 وبذلك يظهر عدم تقارب بين متوسط المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجع و اختلاف متوسط إجاباتهم حول هذه النقطة.

2- توافر أدوات فاعلة للاتصالات وتبادل المعلومات مع المشاركين في تنفيذ عملية المراجعة حيث أبدى 72.22% من المستفيدون من خدمات المراجع موافقتهم بينما أبدى 60% من المراجعين موافقتهم كما أن متوسط إجابات المراجعين وصلت 4.4 والمستفيدين من خدمات المراجع 3.9444 مما يدل على تأييد المراجعين لهذا المقوم بدرجة أكبر من الأطراف الأخرى.

يتضح من التحليل السابق أنه يوجد اختلافات واضحة في آراء أطراف المحيط المهني حول مقومين نجاح مارسي المهنة.

إذن توجد فجوة توقعات على مستوى إدراك المجتمع للمقومات التي يجب توافرها في مراجع الحسابات.

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لآراء العينة حول دور آليات الحوكمة

أولا: آراء العينة حول الآليات الحوكمة المتعلقة بمراجعي الحسابات

جدول رقم (3-10) آراء العينة حول الآليات الحوكمة المتعلقة بمراجعي الحسابات

	أي من العناصر التالية يجب أن تراعيها الشركة في مراجع الحسابات:	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التباين**
01	التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بشكل دوري .	4,1515	0,90558	0,820
02	درجة استقلالية مراجع الحسابات.	4,0606	0,99810	0,996
03	مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية.	3,8182	0,91701	0,841
04	التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي المهني.	4,5455	0,50565	0,256
05	قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية.	3,6364	1,31857	1,739
		4.04244	0.928982	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

تشير الأرقام في الجدول (3-10) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالعناصر التي يجب أن تراعيها الشركة في مراجع حساباتها، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.04244 والذي يقع بين 4 و5 كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدًا والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0.928982.

كما يشير الجدول إلى ما يلي:

1- إن العينة توافق بأن تراعي الشركات التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي المهني، وهذا ما أثبته المتوسط الحسابي الذي بلغ 4,5455 وهي نسبة محتواة في المدى من 4,21 إلى 5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدًا، وربما تعود هذه النتيجة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة أن هذه النقطة وباعتبارها كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم وبشكل كبير في تضييق فجوة التأهيل والتي تعتبر احد مكونات فجوة التوقعات.

2- التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بشكل دوري ،حيث اثبت المتوسط الحسابي الذي بلغ 4,1515 وهي نسبة محتواة في المدى من 4,21 إلى 5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدًا، وربما تعود هذه النتيجة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة أن هذه النقطة وباعتبارها كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم وبشكل كبير في المحافظة على حياد المراجع بحيث تعتبر هذه النقطة واحدة من الأسباب التي تؤثر على استقلالية المراجع و المؤدية إلى ظهور فجوة التوقعات.

3- درجة استقلالية مراجع الحسابات، اثبت المتوسط الحسابي الذي بلغ 4, 0606 وهي نسبة محتواة في المدى من 4, 21 إلى 5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدًا، إذ أن استقلالية المراجع تعتبر أهم الأسباب المؤدية إلى ظهور فجوة التوقعات.

4- مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية، وقيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية حيث اظهر المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,8182- 3,6364 على التوالي وهي نسبة محتواة في المدى من 4,21 إلى 5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق.

ثانيا: آراء العينة حول آليات حوكمة الشركات المتعلقة بالشركة ذاتها

جدول رقم (3-11) آراء الأطراف حول مهام لجان المراجعة

	أي من المهام التالية ترى أنها واجبة التنفيذ من قبل لجان المراجعة:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
01	تعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه.	3,6970	1,15879	1,343
02	النظر في خطط المراجعة الخارجية والتأكد من استقلالية المراجع الخارجي.	4,2727	0,45227	0,205
03	النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها.	4,0909	0,67840	0,460
04	الحصول على التقارير الخاصة عن نظام الرقابة الداخلي يؤثر على القوائم المالية.	3,5455	0,61699	0,381
05	الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش.	3,7879	0,69631	0,485
		3.8788	0.71991	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

تشير الأرقام في الجدول (3-11) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.8788 والذي يقع بين 3 و 4كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0.71991، وكان متوسطات الإجابة على العبارات كالآتي:

1- تعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,6970، إذ كانت إجابات العينة متباينة وتنحصر ضمن موافق إلى غير متأكد هذا ما أكده الانحراف المعياري والذي بلغ 1,15879 .

2- النظر في خطط المراجعة الخارجية والتأكد من استقلالية المراجع الخارجي، كان المتوسط الحسابي 4,2727 هذا ما يدل على اتفاق الطرفين بحيث كانت معظم إجابات العينة بين موافق بشدة إلى موافق.

3- النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها بلغ الوسط الحسابي 4,0909هذا ما يؤكد اتفاق طرفي العينة حول هذه النقطة،إذ تراوحت إجابات الأطراف على سلم ليكرت بين موافق بشدة إلى موافق وكانت معظم الإجابات تميل إلى الموافقة.

4- الحصول على التقارير الخاصة عن نظام الرقابة الداخلي يؤثر على القوائم المالية إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,5455 ،بحيث تراوحت الإجابات بين موافق إلى غير متأكد ،لكن في معظمها تميل إلى الموافقة،إذ لا يوجد تباين بين إجابات الطرفين هذا ما أكده الانحراف المعياري الذي بلغ 0,61699.

5- الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش حيث كان المتوسط الحسابي 3,7879 إذ تراوحت الإجابات بين موافق إلى غير متأكد، لكن في معظمها تميل إلى الموافقة،إذ لا يوجد تباين بين إجابات الطرفين هذا ما أكده الانحراف المعياري الذي بلغ69631, 0.

إذن تدل هذه الأرقام إلى اتفاق الأطراف حول دور لجان المراجعة في تعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي ،النظر في خطط المراجعة الخارجية والتأكد من استقلالية المراجع الخارجي و النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها بالإضافة إلى الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش،إذن كل هذه الأدوار التي تقوم بها لجان المراجعة تتعلق بمهام ومسؤوليات المراجع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر،كما تمس احد أهم أسباب فجوة التوقعات والمتعلق باستقلالية مراجع الحسابات وبالتالي تؤثر في فجوة الاستقلالية احد مكونات فجوة التوقعات وبالتالي فهي تؤثر في فجوة التوقعات .

جدول رقم (3-12) آراء الأطراف حول العناصر التي يجب توفرها في نظام المراجعة الداخلي

	أي من العناصر التالية التي يجب توفرها في نظام المراجعة الداخلي:	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التباين**
01	استقلالية المراجعة الداخلية.	4,3030	0,58549	0,343
02	وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة.	4,2727	0,45227	0,205
03	وجود رقابة قوية على كفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة وعلى التقارير المالية.	4,4242	0,50189	0,252
04	التزام المراجعين الداخليين بالميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية.	4,5758	0,50189	0,252
05	الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والمعايير المحاسبية المحلية والدولية.	4,2727	0,80128	0,642
		4.36968	0.568564	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

تشير الأرقام في الجدول (3-12) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالعناصر التي يجب توفرها في نظام المراجعة الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.36968 والذي يقع بين 4 و 5 كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري0.568564، وكان متوسطات الإجابة على العبارات كالآتي:

1- أشارت عينة الدراسة إلى استقلالية المراجعة الداخلية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,3030 إذ تراوحت إجابات الأطراف على سلم ليكرت بين موافق بشدة إلى موافق وكانت معظم الإجابات تميل إلى الموافقة،هذا ما أكده الانحراف المعياري بـ 0,58549.

2- وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,2727 إذ تراوحت إجابات الأطراف على سلم ليكرت بين موافق بشدة إلى موافق وكانت معظم الإجابات تميل إلى الموافقة،هذا ما أكده الانحراف المعياري بـ 0,45227 ، إذ أن وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة يضمن على الأقل الجودة في الأداء والتوصيل السليم للمعلومات من قبل الشركة إلى المراجع وبالتالي فان المعلومات التي ستعالج والتي ترد في شكل تقرير المراجع ستكون على مستوى من الجودة وتوصل بشكل صحيح،هذا ما يؤثر في فجوة التوصيل وفجوة الجودة و اللذان يعتبران احد أهم مكونات فجوة التوقعات .

3- وجود رقابة قوية على كفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة وعلى التقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,4242 إذ تراوحت إجابات الأطراف على سلم ليكرت بين موافق بشدة إلى موافق وكانت معظم الإجابات تميل إلى الموافقة،هذا ما أكده الانحراف المعياري 0,50189.

4- التزام المراجعين الداخليين بالميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,5758 إذ تراوحت إجابات الأطراف على سلم ليكرت بين موافق بشدة إلى موافق وكانت معظم الإجابات تميل إلى الموافقة،هذا ما أكده الانحراف المعياري بـ 0,50189.

5- الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والمعايير المحاسبية المحلية والدولية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,2727 إذ تراوحت إجابات الأطراف على سلم ليكرت بين موافق بشدة إلى موافق وكانت معظم الإجابات تميل إلى الموافقة،هذا ما أكده الانحراف المعياري بـ 0,80128.

جدول رقم (3-13) آراء الأطراف حول درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات

	درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
01	استخدام أجهزة الاتصال الحديثة مثل : أجهزة الحاسوب ، الهاتف، الفاكس.	4,5758	0,50189	0,252
02	الاعتماد على برمجيات الحاسب (logiciel) وقواعد البيانات(base de données)لإدخال ومعالجة المعلومات.	4,4848	0,50752	0,258
03	استخدام(Internet) لتوصيل كمية أكبر من المعلومات بطريقة أكثر دقة و بسرعة أكبر.	4,1818	0,95048	0,903
04	الاعتماد على شبكات (Intranet) (Extranet) وتسهيل عملية تبادل المعلومات داخل الشركة أو مجموعة من الأطراف ذوي العلاقة(les parties prenantes).	3,8182	1,04447	1,091
		4.26515	0.75109	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

تشير الأرقام في الجدول رقم (3-13) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة باستخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.26515 والذي يقع بين 4 و 5 كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري0.75109، حيث أوضحت معظم أفراد العينة أثناء إجراء المقابلة إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة يساهم في تضييق فجوة التوصيل وفجوة الجودة إذ أن استخدام أجهزة الاتصال الحديثة مثل : أجهزة الحاسوب ، الهاتف، الفاكس و استخدام(Internet) والاعتماد على شبكات (Intranet) (Extranet) وتسهيل عملية تبادل المعلومات داخل الشركة أو مجموعة من الأطراف ذوي العلاقة(les parties prenantes) يساعد في توصيل كمية أكبر من المعلومات وبطريقة أكثر دقة و بسرعة أكبر،كما أن الاعتماد على برمجيات الحاسب (logiciel) وقواعد البيانات de base) (données لإدخال ومعالجة المعلومات يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للجهد والوقت كما أن عملية المعالجة تتم بطريقة سليمة وصحيحة وتنقص فيها الأخطاء.

جدول رقم (3–14) آراء الأطراف حول وجود نظام أخلاقي قوي بالشركة

	وجود نظام أخلاقي قوي بالشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
01	الالتزام بأخلاقيات العمل والامتثال للقوانين والقواعد واللوائح.	4,6364	0,48850	0,239
02	المحافظة على سرية المعلومات المنوط بها إليهم من الشركة المقيدة أو عملائها.	4,6364	0,65279	0,426
03	الإنصاف في التعامل مع عملاء الشركة وموردیها ومنافسيها وموظفيها.	4,3333	0,54006	0,292
04	الشفافية والإفصاح عما يجب الإفصاح عنه.	4,1515	0,36411	0,133
		4.4394	0.511365	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

إذن تدل هذه الأرقام حسب الجدول رقم (3–14) إلى اتفاق الأطراف حول ضرورة وجود نظام أخلاقي قوي بالشركة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.4394 إذ يؤكد ذلك رضا غالبية أفراد العينة حيث أن معظم إجاباتهم واقعة بين موافق بشدة إلى موافق حسب مقياس ليكرت ،وهذا ما يوضحه كذلك الانحراف المعياري والمقدر بـ0.511365 ،إذ وانه عند إجراء المقابلة مع الأطراف العينة أفادوا إلى ضرورة المحافظة على سرية المعلومات المنوط بها إليهم من الشركة المقيدة أو عملائها كأحد أهم العوامل التي تساعد على الموضوعية والحياد أثناء أداء المهام بالإضافة إلى الشفافية والإفصاح عما يجب الإفصاح عنه وبالتالي تؤثر في فجوة الاستقلالية وفجوة الجودة من خلال الالتزام بأخلاقيات العمل والامتثال للقوانين والقواعد واللوائح و الإنصاف في التعامل مع عملاء الشركة وموردیها ومنافسيها وموظفيها، وبالتالي فهي تؤثر في فجوة التوقعات .

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

أولا– معامل الارتباط سيبرمان

بحساب معامل الارتباط بين آليات حوكمة الشركات ومحاور فجوة التوقعات نجد أن r=-0.372* يدل على أن هناك علاقة خطية عكسية بينهما. أي كلما توافرت آليات حوكمة الشركات ضاقت فجوة التوقعات، وكلما قل تطبيق آليات حوكمة الشركات فذلك يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات.

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ثانيا– اختبار فيشر

يتمثل اختبار فيشر في اختبار الفرضيةH=0 ، من أجل ذلك نقوم بمقارنة القيمة الفعلية أو المحسوبة F Calculated بالقيمة الحرجة أو الجدولية F Tabulated (Sig) المستخرجة من جدول مقياس فيشر.

إذا كانت القيمة الفعلية أو المحسوبة F Calculated أكبر من القيمة الحرجة أو الجدولية F Tabulated (Sig) المستخرجة من الجدول فسيتم رفضH=0 ، أما كانت القيمة الفعلية أو المحسوبة F Calculated أقل من القيمة الحرجة أو الجدولية F Tabulated (Sig) المستخرجة من الجدول فإنه سيتم قبول الفرضية H=0، وعليه المفترضة للطبيعة العشوائية لمعادلة التمثيل المقترحة، أي أن معادلة الانحدار المقترحة غير معنوية إحصائيا، ولا تصلح لتفسير سلوك المتغير التابع.

I. دراسة تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات:

H=0: لا يوجد علاقة تأثيرية بين آليات حوكمة الشركات ومحاور فجوة التوقعات.

H≠0: توجد علاقة تأثيرية بين آليات حوكمة الشركات ومحاور فجوة التوقعات.

جدول رقم (3-15) تأثير آليات حوكمة الشركات في محاور فجوة التوقعات

	مجموع المربعات Sum of squares (SS)	درجات الحرية df	متوسط مجموع المربعات أو التباين Mean squares (MS)	F (المحسوبة) Calculated	F (الجدولية) Tabulated (Sig.)
Between Groups بين المجموعات	2,343	12	0,195	2,520	0,033
Within Groups ضمن المجموعات	1,550	20	0,077		
Total	3,892	32			

بناءا على معطيات الجدول رقم(3-15) نجد أن القيمة الفعلية أو المحسوبة **Calculated F** (2.520) أكبر من القيمة الجدولية **Tabulated (Sig.) F** (0.033) وعليه فإن نتيجة هذا الاختبار هي رفض الفرضية H=0 وقبول الفرضية H≠0.

II. اختبار فرضية تأثير آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات على فجوة التوقعات:

H=0:لا تؤثر آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات في فجوة التوقعات.

H≠0: تؤثر آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات في فجوة التوقعات.

جدول رقم (3-16) آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات وعلاقتها بفجوة التوقعات

	مجموع المربعات Sum of squares (SS)	درجات الحرية df	متوسط مجموع المربعات أو التباين Mean squares (MS)	F (المحسوبة) Calculated	F (الجدولية) Tabulated (Sig.)
Between Groups بين المجموعات	0,768	5	0,154	1,328	0,282
Within Groups ضمن المجموعات	3,124	27	0,116		
Total	3,892	32			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

بناءا على معطيات الجدول رقم(3-16) نجد أن القيمة الفعلية أو المحسوبة **Calculated F** (1.328) أكبر من القيمة الجدولية **Tabulated (Sig.) F** (0.282) وعليه فإن نتيجة هذا الاختبار هي رفض الفرضية H=0وقبول الفرضية H≠0.

إذن ترتبط آليات حوكمة الشركات المتعلقة بمراجع الحسابات بفجوة التوقعات وتؤثر عليها،بحيث إن توفرت ساهمت في تضييق حجم فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة.

III. **اختبار فرضية تأثير آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها في فجوة التوقعات:**

H=0: لا تؤثر آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها في فجوة التوقعات.

H≠0: تؤثر آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها في فجوة التوقعات.

جدول (3-17) آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها وعلاقتها بفجوة التوقعات

	مجموع المربعات Sum of squares (SS)	**درجات الحرية df**	**متوسط مجموع المربعات أو التباين Mean squares (MS)**	**F (المحسوبة) Calculated**	**F (الجدولية) Tabulated (Sig.)**
Between Groups **بين المجموعات**	2,105	10	0,210	2,590	0,030
Within Groups **ضمن المجموعات**	1,788	22	0,081		
Total	3,892	32			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss17**

بناءا على معطيات الجدول رقم(3-17) نجد أن القيمة الفعلية أو المحسوبة **Calculated F** (2.590) أكبر من القيمة الجدولية **Tabulated (Sig.) F** (0.030) وعليه فإن نتيجة هذا الاختبار هي رفض الفرضية H=0 وقبول الفرضية H≠0.

خلاصة الفصل الثالث:

تناول هذا الفصل محاولة دراسة وتحليل أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وذلك من خلال استطلاع لآراء مراقبي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجع. إذ أن مفهوم فجوة التوقعات هو ذلك التباين فيما يتعلق بواجبات ومسؤوليات المراجعين، وتفسير التقارير المراجعة وكذا اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه،بحيث تم توظيف هذا المفهوم في شكل الاستبيان لدراسة الفروض المتعلقة بفجوة التوقعات، بالإضافة إلى تحديد آليات حوكمة الشركات وكيفية عملها و ربطها بأسباب ومكونات فجوة التوقعات، وخلصت النتائج إلى ما يلي:

1. يوجد تباين بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة حول طبيعة المهام التي يؤديها ممارسي مراجعة الحسابات ويمكن التعبير عنه بفجوة المعرفة.
2. لا يوجد اتفاق مطلق في آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مراجعة الحسابات .
3. يوجد ارتباط بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة و بالتالي فهي تؤثر في فجوة التوقعات .
4. يوجد ارتباط بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبي الحسابات وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة .
5. أكثر آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة تأثيرا في فجوة التوقعات هي درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة و وجود نظام أخلاقي قوي بها إضافة إلى توفر نظام المراجعة الداخلي .
6. إن أكثر آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبي الحسابات المؤثرة في فجوة التوقعات هي التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي المهني.
7. يحقق إتباع آليات حوكمة الشركات قدر ملائم من الطمأنينة للمستفيدين من خدمة المراجع ومتخذي القرارات اعتماداً على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاًۘ لآليات حوكمة الشركات.

مقدمة:

واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة العديد من الأزمات وذلك إثر انهيار وإفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى مثل شركة انرون وشركة وورلدكوم وتعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة وانهيار اقتصاديات دول جنوب شرق آسيا، و لقد كان من أهم آثار تلك الانهيارات المالية هو تراجع وانخفاض الثقة في العديد من الشركات و مكاتب المراجعة، الأمر الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات عن سبب إعطاء مراجعي الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات .

ولعل موجة الانتقادات الواسعة وتحريك الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات، وبين اعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات وهو ما يعبر عنه بفجوة التوقعات في بيئة الممارسة لمهنة المراجعة.تلك الأسباب وغيرها دفعت الشركات الاقتصادية والمالية الدولية إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات، وانصرف هذا المفهوم إلى كيفية وضع هيكل من العناصر والآليات والمقومات التي تساعد على تحديد الأهداف وسبل تحقيقها والرقابة عليها ، وقد زاد الاهتمام بحوكمة الشركات في محاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير. فعلى المستوى الدولي، اهتمت المنظمات الدولية بوضع مبادئ لحوكمة الشركات لتكون بمثابة نقاط مرجعية يتم الاسترشاد بها عند تطبيق هذه المبادئ في الواقع العملي . ومن أهم الأمثلة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات والتي أصدرت في عام 1999 وروجعت في عام 2004(OECD،2004).

وما يلاحظ هو وجود علاقات تأثيرية بين الآليات المختلفة لتطبيق حوكمة الشركات ، فوجود قانون فعال للشركات يحدد السجلات المحاسبية التي يجب إمساكها والقوائم المالية التي يجب نشرها من الممكن أن يؤدى إلى تفعيل الآليات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية وبما يحقق الإفصاح والشفافية من أجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون ، كما أن وجود لجنة مراجعة فعالة كمجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة لديها المستوى الملائم من الالتزام والاستقلال والخبرة المحاسبية والمالية تتولى الإشراف المستقل على عملية إعداد التقارير المالية من الممكن أن يؤدى إلى ارتفاع مستوى جودة الآليات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية ،ووجود قواعد محددة لمتطلبات الإفصاح والشفافية للشركات التي يتم قيد أوراقها المالية بالبورصات من الممكن أن يؤدى إلى تفعيل الآليات المحاسبية اللازمة لتحقيق تلك المتطلبات .

ونظرا لتعدد العلاقات التأثيرية بين الآليات المختلفة لتطبيق حوكمة الشركات، فإنه سوف يتم التركيز في هذا البحث على دراسة واختبار العلاقة التأثيرية بين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وآليات حوكمة الشركات .حيث تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة، ومراجع الحسابات.

و يمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين من آليات الحوكمة، حيث يختص النوع الأول بإدارة الشركة ذاتها، مثل قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركة، مدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، قوة واستقلال لجنة المراجعة، ودرجة اعتماد إدارة الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة. بينما يختص النوع الثاني بمراجع الحسابات، الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة وإبداء رأيه الفني عليها، وتشمل آليات تحقق الرقابة على أداء مراجع الحسابات مثل التغير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية، درجة استقلال مراجع الحسابات، مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية، معايير رقابة الجودة، ومدى تقديم مراجع الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل المراجعة. ومن ناحية أخرى، فقد توصلت الدراسات إلى وجود فجوة توقعات في بيئة المراجعة بين توقعات مستخدمي تقرير مراجع الحسابات وبين ما يقدمه مراجع الحسابات فعلاً في تقريره، الأمر الذي أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات المالية التي يحتوي عليها تقرير مراجع الحسابات.

أولا- الإشكالية:

انطلاقا مما سبق، تتمثل إشكالية البحث في محاولة دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة الممارسة لمهنة المراجعة بالجزائر من خلال التساؤل التالي:

ما هي إمكانيات تفعيل وتأثير آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية ؟

إن التساؤل الرئيسي يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هي جوانب حوكمة الشركات التي يهتم بها المراجع؟

2- كيف تؤثر حوكمة الشركات على قرارات مراجعي الحسابات بشأن تخطيط عمل المراجعة و أداءها؟

3- مدى أهمية وكفاءة لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية مقارنة بآليات الحوكمة الأخرى في الارتباط بعملية المراجعة؟

4- ما هي وجهات نظر المراجعي الحسابات بشأن تغيير دور حوكمة الشركات في عملية المراجعة مع مرور الوقت.

5- ما هي الكيفية المتوقعة لتغير دور حوكمة الشركات في عملية المراجعة مع مرور الوقت؟

ثانيا- الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة المطروحة ولمعالجة الموضوع تم اعتماد الفرضيات التالية:

1- يوجد اختلاف في آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات مراجعي الحسابات.

2- يوجد اختلاف في آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة حول توقعات المجتمع المتعلقة بمهام وأدوار مراجعي الحسابات.

3- يوجد ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

4- يوجد ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعي الحسابات وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة .

ثالثا- أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى استطلاع آراء مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة في مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

1- دراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

2- تحديد آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بفجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

3- تحديد مدى صحة فروض الدراسة والتي تتناول اختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

4- دور مهنة المحاسبة والمراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير مراجع الحسابات.

رابعا- أهمية البحث:

ترجع أهمية هذه الدراسة للاعتبارات التالية :

1- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية ، حيث اهتمت معظم الدراسات السابقة باختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين كل من : قرار قبول العميل ، أجراء الاختبارات الأساسية وتوقيتها ، الإفصاح عن عناصر الحوكمة، دعم مراجع الحسابات في خلافاته مع الإدارة ، قرارات مراجع الحسابات بشأن تخطيط عملية المراجعة .

2- اقتصرت الدراسات السابقة على دراسة بعض آليات الحوكمة دون الأخرى ، وكذلك اقتصرت على دراسة أثار بعض آليات حوكمة الشركات على بعض مراحل عملية المراجعة دون الأخرى .

3- الدراسات السابقة طبقت في بيئات أجنبية مثل أمريكا، استراليا، كندا، وسنغافورة ولا توجد دراسات تطبيقية في هذا المجال بالجزائر.

خامسا- منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن تأثير حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة كمعالجة لمشكلة البحث ، فإننا سوف نعتمد على المناهج العلمية التالية:

1- المنهج الوصفي التحليلي: وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية التي سوف يقوم بها الباحث لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار.

2- الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي: حيث نتخذ المقابلة والاستبيان كأداتين لجمع البيانات ومن خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية نقوم بالتحليل الإحصائي لكل فرضية من فرضيات البحث على حده.

سادسا- هيكل البحث:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم المقدمة وتعقبهم الخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول : تم التطرق فيه إلى مختلف جوانب حوكمة الشركات في بيئة المراجعة، بالإضافة إلى العلاقة التي تربطها بعملية المراجعة و التعرض للدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات.

الفصل الثاني: تعرضنا فيه لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة من خلال التطرق إلى ماهية فجوة التوقعات و معرفة محدداتها، بالإضافة إلى عرض علاقة آليات حوكمة الشركات بفجوة التوقعات وبعض الدراسات التي جاءت في حكمها وما هي الآثار التي تتركها فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

الفصل الثالث: الفصل التطبيقي تعرضنا فيه إلى تفاصيل إجراء الدراسة الميدانية ومجرياتها من إعداد الاستبيان وتحديد لمجتمع البحث وعينته وعرض للأساليب الإحصائية المستخدمة في إجراء تحليل الدراسة، ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي لكل فرضية، كما يقدم هذا الفصل خلاصة تتضمن ملخصًا للنتائج التي تم التوصل إليها بعد الانتهاء من إجراء الدراسة الميدانية.

الجـمهوريـة الجـزائرية الديمقراطية الشـعبيـة
République algérienne populaire démocratique
وزارة التعليـم العالـي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement supérieur et la recherche scientifique

جامعة محمد خيضر –بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université de Mohammad KHEIDER - Biskra-
Faculté des Sciences Economiques et
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــوع

تأثير آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات

(دراســة حـــالة :عينة من الشركات و عينة من مراجعي الحسابات)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة مـــاجستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

من إعداد الطالبـــــة:
بن علي زهرة ليـلى

تحت إشراف الأستاذة:
جـــــودي حنـــــان

الموسم الجامعي
2011/2010

خطة البحث

مقدمــة

الفصل الأول: مدخل لحوكمة الشركات في بيئة المراجعة

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات

المطلب الأول: أسباب وبواعث ظهور حوكمة الشركات

المطلب الثاني : مفهوم و خصائص حوكمة الشركات

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات

المطلب الأول : نظام ومبادئ حوكمة الشركات

المطلب الثاني : آليـات حوكمة الشركات

المطلب الثالث : الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالمراجعة

المطلب الأول: العلاقة بين جهات حوكمة الشركات

المطلب الثاني: العلاقة الوظيفية لحوكمة الشركات بالمحاسبة والمراجعة

المطلب الثالث : آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

المبحث الرابع: ممارسات الدول لحوكمة الشركات

المطلب الأول: حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية

المطلب الثاني: حوكمة الشركات في دول أوروبا

المطلب الثالث: حوكمة الشركات في الدول العربية

الفصل الثاني:الإطار العام لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة

المبحث الأول: ماهية فجوة التوقعات

المطلب الأول:تاريخ فجوة التوقعات

المطلب الثاني: تعريف فجوة التوقعات

المطلب الثالث: أسباب فجوة التوقعات

المبحث الثاني:محددات فجوة التوقعات

خطة البحث

المطلب الأول: مكونات فجوة التوقعات

المطلب الثاني: أطراف فجوة التوقعات

المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعلقة بفجوة التوقعات

المبحث الثالث:علاقة آليات حوكمة الشركات بفجوة التوقعات

المطلب الأول :الآليات المرتبطة بالشركة ذاتها وعلاقتها بفجوة التوقعات

المطلب الثاني: الآليات المرتبطة بمراجع الحسابات وعلاقتها بفجوة التوقعات

المبحث الرابع: الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات وآثارها

المطلب الأول: الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات.

المطلب الثاني: آثار فجوة التوقعات.

الفصل الثالث :الدراسة الميدانيــة

المبحث الأول: مدخل للدراسة الميدانية

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانيـة

المطلب الثاني: عرض أداة الدراسة ومدى ثباتها

المبحث الثاني: معالجة الاستبيان

المطلب الأول:الأدوات و الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: تقديم خصائص العينة

المبحث الثالث: مناقشة و تحليل نتائج الاستبيان

المطلب الأول: مناقشة نتائج الاستبيان والتحليل الإحصائي لمحاور فجوة التوقعات

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لآراء العينة حول دور آليات الحوكمة.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

الخاتمـة

المراجـع

فهرس الأشكال والجداول

الملاحـق

ملـخص

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعـة محمد خيضـر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
تخصص تدقيـق محاسبـي

استبيـان البـحث

الموضوع: تأثير آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات دراسة حالة عينة من المؤسسات

تحية طيبة و بعد،

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي ستجريها الطالبة للحصول على شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، حيث تهدف هذه الدراسة إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة مراجعة الحسابات هذا من جانب ومن جانب آخر التأكد من مدى تأثير آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف الدراسة، لذا ألتمس من حضرتكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وصراحة و بموضوعية، علما أن إجابتكم سيتعامل معها بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شـاكرين لـكم تعاونكم

من إعداد الطالبة: **إشراف الأستاذة:**

بن علي زهرة ليلى **جودي حنان**

أولا: معلومات عامة

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

1. الجنس: ذكر ☐ **أنثى** ☐

2.العمر: أقل من 35 ☐ **أقل من 50** ☐ **أكثر من 50** ☐

3.التأهيل العلمي: ليسانس ☐ **دراسات عليا** ☐ **شهادات مهنية أخرى** ☐

4.المهنة:.....

5.الخبرة: أقل من سنتين ☐ **أقل من 4 سنوات** ☐ **أقل من 10 سنوات** ☐ **أكثر من 10 سنوات** ☐

ثانيا: فقرات الإستبيان

1/ فجوة التوقعات في بيئة المراجعة:

	أي من المسؤوليات التالية تتوقع أن يتحملها مراجع الحسابات :	**موافق بشدة**	**موافق**	**غير متأكد**	**غير موافق**	**غير موافق إطلاقا**
01	التأكيد على مسؤولية واستقلالية المراجع عن إدارة الشركة محل المراجعة.					
02	الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية خلال ممارسة المهنة.					
03	التأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة و مدى قدرة الشركة على الاستمرار.					
04	التأكيد على التزام إدارة الشركة محل المراجعة بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة.					
05	الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات (من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة) لتدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة.					
06	التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك فيها أو أشرف عليها مع إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته.					
07	الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذها ولالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية.					

	مسئوليات أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

	أي من المهام ترى أنها واجبة القيام من قبل مراجع الحسابات:	**موافق بشدة**	**موافق**	**غير متأكد**	**غير موافق**	**غير موافق إطلاقا**
01	المعرفة الكافية بشئون الشركة محل المراجعة ونشاطها و نظمها المحاسبية والرقابية والقيام بالاتصال بالمراجع السابق إن لزم الأمر.					
02	التأكد من نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة وتحديد سير برنامج مراجعة وإجراءات تنفيذه.					
03	التأكد ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة عادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية.					
04	التحقق من مدى قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار والإفصاح في حالة شك حول هذه القدرة في تقرير المراجعة.					
05	تقديم التقرير للجهات المختصة عن عمليات الغش والسرقة والاختلاس والتحريف المتعمد بالبيانات المحاسبية للشركة محل المراجعة.					
06	تقديم التقرير عن المسئوليات الاجتماعية والبيئية و مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.					
07	التحقق من أن الشركة محل المراجعة ملتزمة بأنظمتها الأساسية وأنظمة الشركات وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة.					
08	تقديم الخدمات الاستشارية و نصائح التي تكفل تحسن مستوى الشركة محل المراجعة.					
	مهام أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

	في رأيك ماهي المقومات التي يجب أن تتوفر في المراجع الخارجي	**موافق**	**موافق**	**غير**	**غير**	**غير**

	للشركة:	بشدة		متأكد	موافق	موافق إطلاقا
01	التأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني.					
02	التأهيل العلمي والخبرة العملية .					
03	الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية.					
04	العمل على توافر مقومات المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية.					
05	وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.					
06	توافر أدوات فاعلة للاتصالات وتبادل المعلومات مع المشاركين في تنفيذ عملية المراجعة.					
07	الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة و الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة.					
	مقومات أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

2/ آليات حوكمة الشركات:

	أي من العناصر التالية يجب أن تراعيها الشركة في مراجع الحسابات:	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
01	التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بشكل دوري .					
02	درجة استقلالية مراجع الحسابات.					
03	مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية.					
04	التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي المهني.					
05	قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

	أي من المهام التالية ترى أنها واجبة التنفيذ من قبل لجان المراجعة:	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
01	تعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه.					
02	النظر في خطط المراجعة الخارجية والتأكد من استقلالية المراجع الخارجي.					
03	النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها.					
04	الحصول على التقارير الخاصة عن نظام الرقابة الداخلي يؤثر على القوائم المالية.					
05	الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش.					
	مهام أخرى للجان المراجعة يرجى ذكرها: – – – – –					

	أي من العناصر التالية التي يجب توفرها في نظام المراجعة الداخلي:	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
01	استقلالية المراجعة الداخلية .					
02	وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة.					
03	وجود رقابة قوية على كفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة وعلى التقارير المالية.					
04	التزام المراجعين الداخليين بالميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية.					
05	الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية والمعايير المحاسبية المحلية والدولية.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

	درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
01	استخدام أجهزة الاتصال الحديثة مثل : أجهزة الحاسوب ، الهاتف، الفاكس.					
02	الاعتماد على برمجيات الحاسب (logiciel) وقواعد البيانات (base de données)لإدخال ومعالجة المعلومات.					
03	استخدام(Internet) لتوصيل كمية أكبر من المعلومات بطريقة اكثر دقة و بسرعة أكبر.					
04	الاعتماد على شبكات (Intranet) (Extranet) وتسهيل عملية تبادل المعلومات داخل الشركة أو مجموعة من الأطراف ذوي العلاقة(les parties prenantes).					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

	وجود نظام أخلاقي قوي بالشركة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
01	الالتزام بأخلاقيات العمل والامتثال للقوانين والقواعد واللوائح.					
02	المحافظة على سرية المعلومات المنوط بها إليهم من الشركة المقيدة أو عملائها.					
03	الإنصاف في التعامل مع عملاء الشركة وموردیها ومنافسيها وموظفيها.					
04	الشفافية والإفصاح عما يجب الإفصاح عنه.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – – – – –					

ملاحظات أخرى يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شاكرين تفضلكم وحسن تعاونكم

أولا :المراجع باللغة العربية

الكـتب

1. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان 1999 .
2. أحمد ماهر، **دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الإستراتيجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
3. إدريس عبد السلام ،**المراجعة معايير و إجراءات**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
4. أمين السيد احمد لطفي **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**،الدار الجامعية ،2005،مصر ،الإسكندرية.
5. أمين السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، الدار الجامعية، القاهرة، 2001.
6. أمين السيد أحمد لطفي، **موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها**؛الدار الجامعية؛القاهرة2004.
7. جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة**؛ لدار الجامعية؛ مصر ،2001.
8. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2006 .
9. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات – المفاهيم المبادئ والتجارب**– ، الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر ، 2005.
10. عبد الله هلال،محمد سمير الصبان،**الأسس العلمية لمواجهة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية 1998 .
11. عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد أبو طبل،**المراجعة أصولها العلمية والعملية**، دار النهضة العربية؛ القاهرة 1985 .
12. عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية مصر، 2007.
13. على الشرقاوي، **العملية الإدارية :وظائف المديرين** ،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية، مصر، 2002.
14. علي شريف، علي عبد الهادي مسلم ومحمد سعيد سلطان، **الإدارة المعاصرة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
15. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،**المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،مصر،2002.

16. محمد طواهري التهامي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003.
17. محمد متولي الحمل ومحمد محمد الجزار، **أصول المراجعة**، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
18. محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، **دراسات متقدمة كالمراجعة الأسس العملية والتطبيق العملي**؛دار البيان لطباعة والنشر، مصر 2003.
19. محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، **دراسات متقدمة للمراجعة :الأسس العملية والتطبيق العملي**، دار البيان لطباعة والنشر،2003.
20. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي والإداري**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006.
21. محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري–دراسة مقارنة–** ،الدار الجامعية،الإسكندرية ،مصر،2009.

المجلات:

22. إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية**، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد05، 1995.
23. أحمد إسماعيل السقاء، **فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية**؛ مجلة البحوث المحاسبة؛ الجمعية السعودية للمحاسبة؛ العدد الخامس؛ الرياض سبتمبر 1997.
24. الجريدة الرسمية رقم 20 المؤرخة في 1991/05/01.
25. ثابت عبد الرحمان إدريس، **قياس جودة الخدمة وتحليل العلاقة بينها وبين كل من الشعور بالرضا والميل للشراء**؛ مجلة الإدارة والتمويل؛ كلية التجارة؛ العدد 01؛ طنطا 1999.
26. جورج دانيال غالي،**تضييق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة انتقاديه** ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ،جامعة عين شمس، جانفي 1998.
27. راضي محمد سامي، **فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول دراسة انتقادية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الاسكندرية،المجلد 36،العدد01 ،1999.
28. راضي محمد سامي،**استيفاء مفهوم نقاط الضعف الجوهرية المماثل لتلك الموجودة في المعيار الملغي رقم (20)**، مجلة المحاسبة، الرياض،المجلد 13،العدد 1997،4.
29. راضي، محمد سامي، **فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول – دراسة انتقادية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: كلية التجارة– جامعة الإسكندرية، العدد الأول، الجزء الثاني، مارس 1999.
30. زغلول أحمد حسن، **دراسة تحليلية لجهود المنظمات المهنية بشأن مسئولية المراجع عن الأعمال غير القانونية لعملائه**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،عين شمس،العدد02، 1994 .
31. السقا السيد أحمد إسماعيل، **فجوة التوقعات: معايير جديدة لزيادة فعالية أعمال المراجعة**، مجلة المحاسبة، الرياض، ،المجلد 15، العدد 4 ، نوفمبر 1997.

32. ظاهر القشي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة،22 جويلية 2008.

33. ظاهر شاهر القشي، **انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها على بيئة المحاسبة**، المجلة العربية للإدارة، الأردن، أيار 2004، المجلد 25، العدد 02.

34. عصام محمد البحيصي، **تكنولوجيا المعلومات الحديثة و أثرها على المراجعة الإلكترونية في منظمات الأعمال - دراسة استطلاعية للواقع الفلسطيني**، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية) ، المجلد 14، العدد الأول، جانفي 2006.

35. علي مختار إسماعيل أبوشعيشع ،**إعادة هيكلة العلاقة بين المتغيرات التنظيمية لعملية المراجعة والانتماء المهني بهدف زيادة كفاءة أداء مراجع الحسابات**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،جامعة عين شمس، جانفي1998.

36. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات- دراسة حالة السعودية-** ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز-الاقتصاد و الإدارة-، السعودية ، المجلد 22، العدد 01 ، ماي 2008.

37. ليلى عبد الحميد لطفي، **مقومات الإستقلال عند مراجع الحسابات الخارجي**؛ مجلة البحوث الإدارية؛ أكاديمية السادات للعلوم الإدارية؛ المجلد السادس، العدد 01؛ مصر 1995.

38. المادة 28 من قانون 91-08 الصادر في 27 /04/ 1991

39. مصطفى صادق حامد، **مدخل تحليلي لقياس الخطر الحتمي وأثره في تخطيط عملية المراجعة**، مجلة كلية التجارة، القاهرة،المجلد 43، العدد32 ، 1991.

40. ناصيف فرحات ، **فجوة التوقعات**،مجلة الحاسب المجاز، الفصل الثالث، 2009 ،العدد 39.

41. نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، **الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين من تحديثها**، المجلة العربية للإدارة، الأردن، ماي 2004، المجلد 23، العدد 04.

42. وابل علي الوابل، **كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي**، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة التاسعة، العدد 36، ديسمبر 2002.

المؤتمرات:

43. جون سوليفان،ألكسندر شكولنيكوف،**أخلاقيات العمل المكون الرئيسي لحوكمة الشركات**، مركز المشروعات الدولية الخاصة،12 جانفي2006.

44. سميحة فوزي، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية** ،ورقة عمل رقم 82 ، المر كز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة،القاهرة ،مصر ،2003 .

45. شوقي عبد العزيز بيومي الحنفاوي، **حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية**، المؤتمر العلمي السنوي الخامس، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ،08-10 سبتمبر 2005.

46. عطا الله وراد خليل، **الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات(تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة،القاهرة،مصر ،24-26 سبتمبر 2005 .

الرسائل والأطروحات:

47. صديقي مسعود،**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،فرع التخطيط الاقتصادي،جامعة الجزائر ،قسم العلوم الاقتصادية ،دورة 2003 – 2004.

48. سامي صبحي سليم واكد **الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع : دراسة ميدانية**، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة ،الدراسات العليا قسم المحاسبة،السعودية ،جدة، 2003.

49. المعتاز إحسان صالح محمد **العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير ،جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة ،الدراسات العليا قسم المحاسبة،السعودية،جدة،1998 .

50. مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، رسالة ماجستار، تخصص مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،2007-2008.

51. هشام سفيان صلواتشي،**تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (مدخل لتطبيق الحوكمة ولتحسين أداء المؤسسة) دراسة حالة: مؤسسة جيتوب**، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال،قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ،جامعة البليدة، الجزائر،2008.

52. بشرى نجم عبد الله المشهداني ،**أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي – دراسة تحليلية للإطار القانوني والرقابي الذي ينظم أعمال الشركات المساهمة في العراق**-، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

53. عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلو م التجارة ،قسم التسيير،تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر ،2008-2009.

ثانيا المراجع باللغة الاجنبية

54. The Institute Of Internal Auditors, **Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control**, USA: 10June 2005.

55. Epsterin MJ and Geiger A ;**Investor Views of Audit Assurance :Recent Evidence of the Expectation Gap** ;Jorurnal of Accountancy ; Jan 1994 .

56. Guy, Dan M.; Sullivan, Jerry D, **The Expectation Gap Auditing Standards**, Journal of Accountancy,1988.

57. Humphrey G., et al;**The Audit Expectation Gap in the Unated Kingdom** , Reseach Board of the Institute of chartered Accounting in England and Wales ;London ;1992 .

58. HUMPHREY.C & OTHERS ، **An empicial dimension to expections** ; acountancy ; new york octobre 1991.

ثالثا: موقع الانترنت

59. رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات** ، http://site.iugaza.eud.ps/rmotair/files/2010/02/articl.pd، (2010/12/18 (4 :44 pm)).

60. محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية** ، http://ac.ly/vb/showthread.php?t=1657،(10:24/am2010-12-17).

61. مشروع خاص بالمعهد الوطني الجزائري، gharb.com/view.php? Newsid=48883 - http://www.sawt،(19-04-2011;9am) .

62. The Institute Of Internal Auditors, **Definition of Internal Auditing**, www.theiia.org, (10/11/2009).

63. M.C.Jensen, W.H Mekling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior**, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, October 1976, http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000, (03/11/2008).

64.Michael Jensen and Clifford Smith, Stock holder, Manager, And Creditor Interests: Applications Of Agency Theory, Harvard Business School, 1985, http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000, (03/11/2008).

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته و تأثير آليات حوكمة الشركات في تضييقها في بيئة المراجعة .

إذ تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات التي تم اختيارها لتحديد ملامح فجوة التوقعات،فعلى الرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة في جوانب شملت طبيعة عمل المراجع ومسئولياته وتوقعات المجتمع حول مقومات نجاح المراجع إلا أن نتائج البحث تشير أيضا إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. كما أشارت الدراسة إلى أتفاق آراء مراقبي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة على وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات ومحاور فجوة التوقعات.

ينبغي دراسة فجوة التوقعات باستخدام أطر نظرية مختلفة للتمكن من تحديد نطاق الفجوة وأسبابها بشكل أكثر فاعلية. كما تؤكد على أهمية زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية ومتابعتها لتقريب ما هو كائن في الواقع العملي لما يجب أن يكون، إضافة لأهمية زيادة توعية المجتمع بدور وطبيعة ومسئوليات المراجع ، كما ينبغي تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات، بالإتساق مع المعايير والقواعد العالمية، مثل إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها، ينبغي تشكيل فريق عمل يكلف بتطوير عدد من التشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات مثل قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات، فجوة التوقعات، آليات حوكمة الشركات، مراجع الحسابات.

Abstract:

The objective of this research is to monitor the features of the expectations gap between the auditors and the audit beneficiaries, and the impact of corporate governance mechanisms on bridging this gap in the audit environment.

The study results show that there is no absolute agreement among the groups that have been selected to determine the features of the expectations gap, despite the agreement of the two parties in the aspects included the work's nature of the auditor, its responsibilities and expectations of the community about the viability of the auditor, but the study results also indicate a disparity linked to other determinants of the same aspects. The study also noted the consensus of auditors and audit beneficiaries of a close link between the mechanisms of corporate governance and the axes of the expectations gap.

Expectations gap should be studied using different theoretical frameworks that determine the scope and causes of the gap more effectively. It also emphasizes on the importance of increasing interest in the application of regulations and professional follow-up to bring what is in practice what it should be, in addition to the importance of increasing community awareness of the role and the nature and responsibilities of the Auditor, should also consolidate the mechanisms application of corporate governance that are being taken to activate the good practices of corporate governance, consistent with the global standards and norms, such as requiring companies to provide transparent financial statements and the quality is governed by the standards of accounting and accepted audit, also forming a working group assigned to develop a number of relevant legislation in corporate governance such as the law regulating the profession of accounting and auditing.

Key words:

Corporate governance, the expectations gap, corporate governance mechanisms, the auditor.

الملاحـــق

ملـــخص

الخـاتمـة

مقـدمة

فهرس الأشكال والجداول

الخاتمة:

تناول هذا البحث محاولة دراسة وتحليل أثر آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وذلك من خلال استطلاع أراء مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة، وكمحاولة منا لدراسة هذا المجال، وهذا بالتعرف علـ آليات حوكمة الشركات وتبيين مدى فجوة التوقعات في مجتمع المراجعة، وكذا كيفية تطبيق آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلـ سبل تفعيلها وعلاقتها بالمراجعة وفجوة التوقعات احتوت هذه الدراسة علـ جانبين نظري وميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرافقة لها.

ففي الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناولنا لفصلين كما يلي:

- ✓ حوكمة الشركات في بيئة المراجعة، حيث حاولنا من خلال هذا الفصل بلورة مفهوم الحوكمة وهذا بالتطرق إلـ مختلف الأسباب الأساسية لظهورها، وكذا لمختلف المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها، وتوضيح أهميتها وكذا المبادئ والقواعد التي تقوم عليها، كما سلطنا الضوء علـ علاقة حوكمة الشركات بالمراجعة بالإضافة إلـ مختلف تطبيقات حوكمة الشركات في دول العالم وأخذنا الولايات المتحدة الأمريكية ،انجلترا، فرنسا وألمانيا، وكذا في الدول العربية حالة مصر والجزائر وهذا لِما تتميز به هذه الدول من خصائص ومميزات.
- ✓ الإطار العام لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة، ومن خلاله حاولنا التطرق إلـ تاريخ فجوة التوقعات وتقديم تعريف لها بالإضافة إلـ التعرض لأسباب فجوة التوقعات، كما تم عرض مختلف محددات فجوة التوقعات من مكوناتها و الأطراف المتعلقة بها، بالإضافة إلـ معايير المراجعة المتعلقة بفجوة التوقعات وعلاقة آليات حوكمة الشركات بفجوة التوقعات، كما تطرقنا إلـ الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات و توضيح آثارها.
- ✓ أما الفصل الثالث تمثل في الدراسة الميدانية، ونظرا لاعتبار تجربة الجزائر سواء فيما يخص حوكمة الشركات التي مازالت في مراحلها الأولـ مقارنة بالدول المتقدمة، وربطها بفجوة التوقعات، ولأجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، قمنا بدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين أي مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة باستخدام أسلوب المقابلة و الاستبيان، والذي علـ أساسه قمنا باختبار جملة من الفرضيات تمكنا بعدها من تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات.

أولا: نتائج الدراسة

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة لكلٍ من حوكمة الشركات وفجوة التوقعات، وكذا محاولة توضيح دور تطبيق حوكمة الشركات في معالجة فجوة التوقعات، ثم قيامنا بالدراسة والتحليل لآراء مراجعي الحسابات و المستفيدين من خدمة المراجعة ، توصلنا إلى النتائج التالية:

1- وجود فجوة توقعات على مستوى المهام والأدوار التي يجب أن يقوم بها مراجع الحسابات والمقومات التي يجب أن تتوفر فيه كما يوجد اختلاف وتباين غير كبير على مستوى فجوة المسؤولية.

2- أتفقت آراء مراقبي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة على وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

3- أتفقت آراء مراقبي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة على وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبي الحسابات وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

4- يحقق إتباع آليات حوكمة الشركات قدر ملائم من الطمأنينة للمستفيدين من خدمة المراجعة ومتخذي القرارات اعتماداً على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاً لآليات حوكمة الشركات.

5- توفر الدراسة إشارات بالمدخل المطلوب لتضييق الفجوة وبالتالي تقليل الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة، وأيضاً تقليل ظاهرة المقاضاة التي يتعرض لها مراقبي الحسابات حالياً.

ثانيا: التوصيات

وفي هذا الإطار توصي الدراسة بما يلي:

1- توضيح دور ونطاق مسؤوليات المراجعين بشكل محدد ودقيق للمراجعين أنفسهم، حيث توصلت نتائج الدراسة الميدانية من خلال إجراء المقابلة إلى أن معظم عينة البحث من المراجعين لا يعرفون المهام والمسؤوليات المحددة في المعايير والأنظمة ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. وهذا الأمر في غاية الخطورة، حيث لا يعقل من ممارسي المهنة عدم المعرفة بالمهام والمسؤوليات المقررة في المعايير،هذا يدل على وجود فجوة أداء، وفجوة مسؤولية، وفجوة تقرير وفجوة معايير. ولا يمكن بطبيعة الحال تعميم هذه النتائج نظرا لأنه من غير المتصور أن نجد ممتهن لأي مهنة لا يدرك مهامه ومسؤولياته المهنية، في الوقت الذي يعرف ذلك المستفيدين من خدماته.

2- زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية الصادرة من الجهات المختصة والتزام الممارسين للمهنة بها عن طريق متابعة التطبيق العملي لهذه الأنظمة بعد إصدارها من قبل الجهة المختصة وتفعيل صلاحيات هذه الجهات بخصوص فرض عقوبات على المخالفين وذلك حتى يمكن تضييق نطاق الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هو كائن فعلاً في الواقع العملي للمهنة.

3- ضرورة قيام المنظمات المهنية بالعمل على تدعيم استقلال مراقبي الحسابات عن طريق التحديد الواضح لمهام مراقبي الحسابات ومدى مسؤوليتهم عن فحص نظم الرقابة الداخلية، واتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي تأثير الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات على استقلالهم.

4- ضرورة تحديد واجبات مراجع الحسابات عل أساس فهم واضح لطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة في المجتمع، وتعديل توقعات المجتمع عن طريق سبل الاتصال الفعال وزيادة وعي وثقافة الرأي العام بوظيفة المراجعة وأهدافها.

5- ينبغي تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات، بالاتساق مع المعايير والقواعد العالمية، مثل إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها.

6- ينبغي تشكيل فريق عمل يكلف بتطوير عدد من التشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات مثل قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار.

7- المشاركة الفعالة في عقد الندوات والمؤتمرات حول موضوع حوكمة الشركات، ودراسة هذا المفهوم الجديد وآليات تطبيقه بكافة الشركات، خاصة تلك المقيدة بالبورصة ومناقشته مع جميع الأطراف المعنية.

8- الاهتمام بشكل أكبر بالأبحاث المرتبطة بتطبيق الأنظمة والمعايير الصادرة عن الهيئة في المكاتب المهنية والبحث عن معوقات وأسباب عدم تطبيقها، وبالأبحاث المرتبطة بطبيعة ودور ومسؤوليات المراجعين و أثر وأسباب وجود فجوة التوقعات بشكل خاص في بيئة مهنة مراجعة الحسابات مع الاهتمام بتوظيف أطر نظرية مختلفة سواء المستمدة من المناهج البحثية المعاصرة أو التقليدية وذلك لفتح مجالات أكبر أمام الباحثين تمكنهم من الوصول لنتائج متفاوتة تساهم في تكوين تصور شامل عن أسباب وجود هذه الفجوة ومكوناتها ونطاقها وكيفية معالجتها وتفادي آثارها السلبية.

فهرس الأشكـــــال

رقم الشكل	عنـــــوان الشكـــــــل	الصفحة
(1-1)	خصائص حوكمة الشركات	11
(2-1)	مبادئ حوكمة الشركات	18
(3-1)	نظام حوكمة الشركات	19
(4-1)	معايير المراجعة المتعارف عليها	30
(5-1)	أهمية إنشاء لجنة مراجعة	34
(6-1)	علاقة آليات حوكمة الشركات فيما بينها في ظل نظام حوكمة الشركات	39
(1-2)	مفهوم توقعات المراجعة	60
(2-2)	المكونات الأساسية لفجوة التوقعات	64
(3-2)	المكونات الأساسية والفرعية لفجوة التوقعات	67
(1-3)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب أطراف مجتمع الدراسة	101
(2-3)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب سنوات الخبرة	104
(3-3)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب المؤهل العلمي	105
(4-3)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب الجنس	106

فهرس الجـداول		
رقم الجدول	عنـوان الجدول	الصفحة
(3-1)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب أطراف مجتمع الدراسة	101
(3-3)	اختبار ثبات الاستبيان باستخدام معامل الفاكورنباخ	102
(3-4)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب سنوات الخبرة	104
(3-5)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب المؤهل العلمي	105
(3-6)	توزيع المشاركين بالاستبيان حسب الجنس	106
(3-7)	توقعات أفراد العينية المتعلقة بمسؤوليات مراجع الحسابات	108
(3-8)	توقعات أفراد العينية حول طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها مراجعوا الحسابات	111
(3-9)	توقعات أفراد العينية حول مقومات نجا مراجعي الحسابات.	116
(3-10)	آراء العينة حول الآليات الحوكمة المتعلقة بمراجعي الحسابات	115
(3-11)	آراء الأطراف حول مهام لجان المراجعة	120
(3-12)	آراء الأطراف حول العناصر التي يجب توفرها في نظام المراجعة الداخلي	121
(3-13)	آراء الأطراف حول درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات	123
(3-14)	آراء الأطراف حول وجود نظام أخلاقي قوي بالشركة	124
(3-15)	تأثير آليات حوكمة الشركات في محاور فجوة التوقعات	125
(3-16)	آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجع الحسابات وعلاقتها بفجوة التوقعات	126
(3-17)	آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالشركة ذاتها وعلاقتها بفجوة التوقعات	127