

أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

د. نورالدين مزياني

جامعة 20 أوت 1955. سكيكدة

الملخص	Abstract
يهدف الباحث من خلال هذه الورقة البحثية إلى توضيح طبيعة فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق، و من ثم تحديد الأسباب العامة لهذه الظاهرة، و آثارها، من أجل تقديم الحلول الممكنة لتقليل هذه الفجوة، لأن التخلص منها نهائياً أمر مستحيل. ولتحقيق أهداف البحث تم الرجوع إلى أدبيات البحث والدراسة الميدانية المنجزة في بعض البلدان المتقدمة والنامية، وذلك للوقوف على نتائجها، وتحليلها لوضع إطار نظري متكامل لمشكلة فجوة التوقعات، و إستخلاص خصائصها، للمساعدة في تحديد أنجع الطرق و الأدوات لمعالجتها، في أي بيئة كانت. الكلمات المفتاحية: التدقيق القانوني، أداء التدقيق، فجوة التوقعات في التدقيق.	The Aim of the researcher during this paper is to clarify the nature of the expectation gap between auditors, financial statements users and auditing reports, then identifying the common causes and effects of this phenomenon, in order to provide possible solutions to reduce this gap, because the final disposal is impossible. To achieve the objectives of the research, we refer to a literature research and empirical studies carried out in some developed and developing countries, to find out the results, and analyzing them, for develop a theoretical framework integrated of the expectation gap, summarizing its characteristics, to help determining the most effective methods and tools to address them, in any environment whatsoever. Key words: legal audit, audit performance, audit expectations gap

مقدمة

تعرضت مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينات من القرن الماضي لانتقادات شديدة بسبب تدني مستوى جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى التشكيك في إمكانية استمرار هذه المهنة كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، وقد أطلق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على هذا القصور مصطلح " فجوة التوقعات في التدقيق" (audit expectations gap) ، وشكل المعهد لجان بهدف دراسة وتحديد أسباب تلك الفجوة وسبل علاجها، و من أهم تلك اللجان لجنة Cohen (1974). اهتزت مرة أخرى مصداقية شركات التدقيق في القرن الواحد والعشرين، بسبب حالات إفلاس العديد من الشركات الشهيرة في العالم، أهمها شركة Enron، حيث أدى إفلاسها إلى زوال إحدى كبرى شركات التدقيق في العالم ألا وهي ارثر أندرسون (Arthur Andersen)، مما أعاد الجدل حول موضوع "فجوة

التوقعات"، وما زال مستمرا إلى الآن؛ ووضعت بذلك مهنة التدقيق قسرا في دائرة الضوء مرة أخرى، وألقيت المسؤولية القانونية عن هذه الكوارث المالية على عاتق مدققي الحسابات، وهو ما تدل عليه زيادة عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضدهم خلال العقود الأخيرة من بعض مستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق، بسبب ما لحق بهم من أضرار مادية ومعنوية جسيمة ناتجة - من وجهة نظرهم - عن إهمال مدققي الحسابات و تقصيرهم وعدم بذلهم العناية المهنية الكافية في أداء واجباتهم المهنية، وذلك لإعتقادهم أن إبداء المدقق رأيه الخالي من أي تحفظات بخصوص القوائم المالية، يعني ضمان عدالتها، وأنه من المتوقع أن يرسل المدقق إشارات سلبية عن أي وضعية مالية صعبة للشركة.

إشكالية البحث: يوجد اعتقاد واسع بأن أي شخص له مصلحة في المؤسسة ينبغي أن يكون قادرا على فهم الحسابات المدققة، وإذا اتضح أنها خالية من أي تحذير أو إنذار بأن المؤسسة في حالة صعوبات مالية جدية، فإن طرف ما سيكون مسؤولا عن حدوث هذه النكبات المالية، وأن هذا الطرف المتهم دائما هو المدقق؛ وغالبا ما تغذي هذه التوقعات من الجمهور الأزمات بخصوص المسؤوليات القانونية لمهنة التدقيق، غير أن هذا الفراغ في المسؤولية لا يمكن تحميله للمدققين وحدهم لأن طبيعة التدقيق وأهدافه تدرك بطريقة مختلفة من قبل الأطراف ذات العلاقة؛ وهذا ما يؤكد الطابع المعقد لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، خاصة أنها تختلف من مجتمع إلى آخر؛ لذا يتطلب الأمر دراسة و تحليل نتائج أهم الدراسات المنجزة حول هذه المشكلة التي أصبحت واقعا مألوفاً. وعليه فإن الإشكالية التي يعالجها هذا البحث يمكن صياغتها في السؤال الرئيس التالي: **ما هي أبعاد مشكلة الفجوة بين توقعات المستفيدين من خدمات التدقيق من جهة و أداء المدققين من جهة أخرى؟**

ينشئ عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

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

أهداف البحث: يتمثل الهدف الرئيس من هذا البحث في محاولة بناء إطار نظري شامل لمفهوم فجوة التوقعات بين المستخدمين للقوائم المالية ولتقارير التدقيق من جهة، وبين المدققين من جهة أخرى، وذلك باستقراء نتائج أهم البحوث والدراسات السابقة للموضوع، من أجل توضيح أبعاد هذه الظاهرة من خلال

تحديد طبيعتها و بيان أسبابها، وآثارها على مهنة التدقيق وعلى المجتمع، ومن ثم تقديم الإقتراحات الكفيلة بالتقليل منها قدر الإمكان في أية بيئة كانت.

منهجية البحث: بالنظر إلى طبيعة الموضوع، نعتمد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، استناداً إلى أهم ما كُتب حول فجوة التوقعات في التدقيق، وذلك بالرجوع إلى الدراسات والدوريات والمراجع العلمية، والمعلومات التي تم جمعها، ويمكن تصنيف القضايا التي ناقشناها في هذا البحث في خمسة (5) محاور رئيسية، وهي:

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات؛

ثانياً: مكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛

ثالثاً: الأسباب المؤدية لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛

رابعاً: آثار فجوة التوقعات في التدقيق؛

خامساً: سبل تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات

إن الطابع المعقد لظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ينعكس في عدم وجود تعريف مُوحد لها في الأدبيات المحاسبية، وإنما تم تعريفها بطرق مختلفة، تعكس وجهة نظر الجهات التي تبنت تلك التعاريف فيما يتعلق بطبيعة هذه الفجوة، و أسباب الخلاف ما بين المدققين و جمهور المستفيدين من خدمات تدقيق الحسابات. قدم Liggio أول تعريف لفجوة التوقعات عام 1974، حيث عرفها بأنها "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدققي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم"¹. كما عرفها Sikka (1992) بأنها «تعبّر عن التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق والأهداف التي تسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها»². ومن جهته، عرفها Porter بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم³.

يتضح باستقراء التعاريف السابقة أن فجوة التوقعات في التدقيق قد تنشأ بسبب تطور احتياجات طالبي خدمات التدقيق الخارجي، وليس بسبب القصور في أدائه المهني فقط؛ وهذا ما يجعل البعض يعبر عن فجوة التوقعات بأنها فائض الطلب على خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات؛ وبعبارة أخرى، هي النقص في عرض خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات للأطراف ذات المصالح في المنشأة باعتبارهم مستخدمين

للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات⁴. ويمكن أن تكون فائض الطلب (أو نقص العرض) في تشكيلة الخدمات المهنية للمدقق ومسؤولياته (فجوة كمية)، وكذلك فائض في جودة أدائه المهني (فجوة نوعية).

ثانياً: مكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

يتفق أغلب الباحثين في مجال التدقيق على أن فجوة التوقعات ليست مجرد فجوة بسيطة بين مجموعتين، ولا يمكن إدراكها عملياً، ومعالجتها لتقليل أضرارها، إلا بمعرفة مكوناتها، وذلك بتجزئتها إلى فجوات فرعية. وفي هذا الإطار، يرى Porter, B. (1993) أن فجوة التوقعات تتكون من جزئين هما: فجوة المعقولة، وهي المرتبطة بفجوة الجهل (جهل جمهور المنتفعين بطبيعة عمل المدقق، ومسؤولياته)، وفجوة الأداء التي تعود إلى العجز في معايير التدقيق الداخلي، وضعف في أداء المدققين⁵. ولهذا يرى Porter وآخرين أنه من الأنسب تسمية فجوة التوقعات بـ "فجوة التوقعات - أداء التدقيق". يبين الشكل الآتي أن المدققين والمستخدمين (أو المجتمع) يمثلان معلمتين أساسيتين لفجوة التوقعات في التدقيق لارتباط هذه الأخيرة بأحدهما، سواء بأداء المدققين أو توقعات المستخدمين، ويمكن تحليل هذه الفجوة إلى نوعين أساسيين، هما:

1- **فجوة المعقولة:** وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين، وبين ما يستطيع المدققون إنجازها بصورة معقولة. تنشأ هذه الفجوة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته، إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته، أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم؛

2- **فجوة الأداء:** وهي تتمثل في الاختلاف بين الأداء المتوقع من المدقق من قبل المجتمع، والأداء الفعلي للمدقق. وتم فيما بعد تحليل فجوة الأداء إلى جزئين هما:

- فجوة القصور في الأداء نفسه: هذه الفجوة ناتجة عن الاختلاف في أداء المدققين ومدى التزامهم بمعايير التدقيق، مما يعني أن عدم التزام المدققين بها، أو عدم تطبيقها بالطرق الصحيحة والسليمة هو الذي يؤدي على وجود هذه الفجوة؛

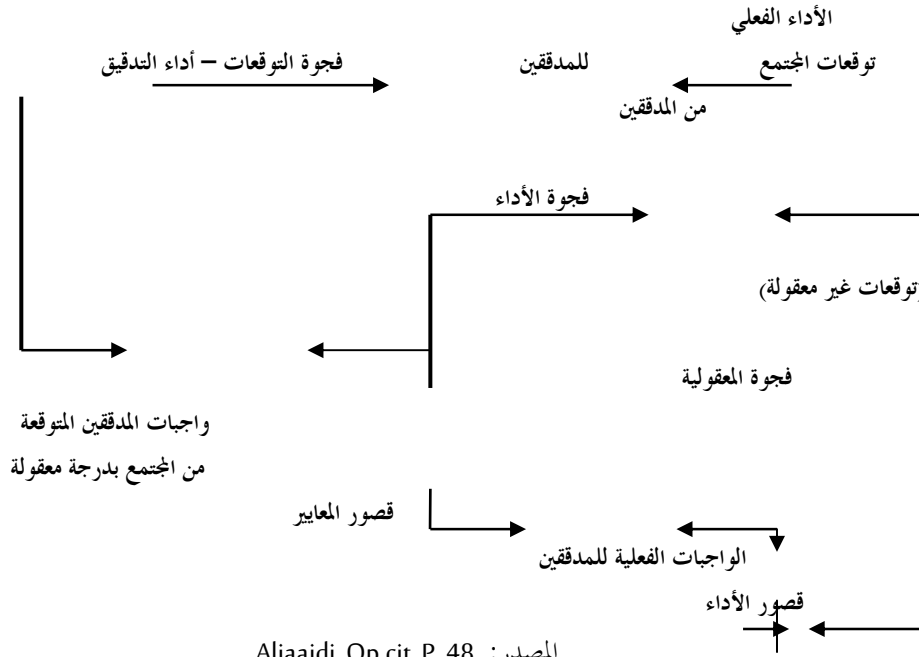
- فجوة القصور في معايير التدقيق والقواعد المنظمة للمهنة: وتمثل الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة (أو مقبولة) من المدققين، وبين واجبات المدققين وفقاً لمعايير التدقيق والإصدارات المهنية. مما يعني أنه حتى لو أدى المدقق دوره وفق ما تتطلبه معايير التدقيق، فإن المجتمع يرى -دائماً- عدم كفاية هذه المعايير والنصوص القانونية المؤطرة لعملية التدقيق بغية تحقيق الأهداف المتوخاة منها.

على الرغم من أهمية العرض السابق للعناصر الكبرى لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلا أنه محدود في نطاقه، حيث لم يظهر كافة عناصر هذه الفجوة، مثل فجوات استقلالية المدقق، جودة تنفيذ أعمال

التدقيق، و التقرير. ولهذا، ينبغي التفصيل أكثر في تحليل فجوة التوقعات، بتحديد كل الفجوات الفرعية الممكنة، والمكونة لفجوة التوقعات الكلية، بإعتبار أن عناصرها ذات طبيعة غير متجانسة، وبالتالي لا يمكن تقييم أهميتها، والحكم على دورها في حدوث هذه الفجوة بنفس الطريقة.

يمكن أن يتسع حجم فجوة التوقعات في بيئة التدقيق كلما إزداد التناقض في الأهداف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية، بسعي المدققين من جانبهم إلى تعظيم أهدافهم الذاتية على حساب أهداف المستخدمين، كأن يعمل المدققون على تخفيض تكاليف عملية التدقيق من خلال تضيق نطاق الفحص مثلاً، أو إصدار تقارير لا تضر بسمعة العميل، وهي التقارير التي لا تتضمن تحفظات، أو إبداء رأي معاكس، أو الامتناع عن إبداء الرأي، وذلك بغرض الاحتفاظ بالعميل؛ حيث يعمل المدقق على تخطيط مستوى معين في معيار الأهمية النسبية، من خلال رفع مستوى الخطأ المسموح به تبعاً لأهدافه الذاتية. ويمكن أن يتبع أسلوباً معيناً في تطبيق مبدأ الإفصاح بما يتوافق مع نوع الرأي الذي سيأخذه، من خلال الإفصاح عن بيانات معينة وتجاهل بيانات أخرى، خاصة أن تقرير التدقيق هو أداة اتصال في اتجاه واحد، وبالتالي فليس هناك مجال لتصحيح أي سوء فهم قد يتعرض له المستخدمون للقوائم المالية.

مكونات فجوة التوقعات - أداء التدقيق



المصدر: Aljaaidi, Op.cit, P. 48.

ثالثاً: الأسباب المؤدية لوجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

لقد اختلفت التبريرات التي أعطيت لحدوث فجوة التوقعات في التدقيق، فهناك من يرجعها إلى مستخدمي القوائم المالية، ومنهم من يرجعها إلى المدققين، وهناك من يرى أن كلا الطرفين يعد مسؤولاً عن ذلك. وانطلاقاً مما سبق، يمكن تحديد أهم أسباب حدوث هذه الفجوة، كما يلي:

1- الشك في استقلالية و موضوعية المدقق الخارجي: تعتبر استقلالية المدقق دعامة أساسية لتحقيق جودة التدقيق، وتعتبر الاستقلالية عن قدرة المدقق على كشف الخلل في القوائم المالية، والأعمال غير المشروعة والتقرير عنها⁶، ويرى Richard⁷ أن استقلالية المدقق الخارجي ذات بعدين أساسيين هما: الاستقلالية الحقيقية، والاستقلالية المدركة (أو الظاهرية)، أما البعد الأول فهو بعد نفسي، يتعلق بمدى قدرة المدقق على مقاومة كل الضغوط من الإدارة، وتجنب جميع ظروف تعارض المصالح والعلاقات المؤثرة على حياديته؛ أما البعد الثاني فهو يعبر عن مستوى الاستقلالية كما يظهر لمستخدمي القوائم المالية، فهي تتعلق بصورته لديهم؛ ولهذا ينبغي للمدقق إظهار استقلاليته لهم لنيل ثقتهم به، وبمهنته؛ فأى اختلاف بين مستويي الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية يعني حدوث فجوة توقعات، فإذا شك هؤلاء المستخدمين في استقلالية المدققين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة. إن تقديم المدققين لخدمات أخرى غير المصادقة على الحسابات لعملائهم من الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها، مثل الاستشارات الإدارية، والخدمات غير التدقيقية الأخرى، يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، من حيث تأثيرها على استقلالية مدقق الحسابات. يرى البعض أنه بإمكان المدقق الاحتفاظ باستقلاليته وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة، فضلاً عن كونها عملية ذهنية تتوقف على ضمير المدقق وأخلاقه، فما دام أنه غير مرتبط إدارياً بالمنشأة التي يدققها، فيمكنه النظر إلى الأمور بموضوعية، وقد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المدقق كلا النوعين من الخدمات، لأنه الأكثر علماً ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة؛ كما أن هناك فرق بين تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة، وبين عملية اتخاذ القرارات⁸. بينما يرى فريق آخر أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء التدقيق يعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلالية، لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت، فعندما يقوم المدقق مثلاً بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل التدقيق، ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يدقق مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها⁹. وما كان سقوط مكتب التدقيق العالمي Arthur Andersen إلا بسبب تلقيه مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب، لقيامه بتدقيق حسابات شركة Enron، في حين تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس

الشركة في نفس العام، بل إن هذا المكتب كان يقوم أيضا بمهمة التدقيق الداخلي لنفس الشركة، وهو ما ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضيحة¹⁰.

وفيما يتعلق بتأثير المنافسة في سوق المهنة على استقلالية المدقق، يرى كل من Hauret & Prat¹¹ أن للمنافسة بين مكاتب التدقيق أثرا سلبيا على مهام التدقيق المنجزة، ذلك أنه من الصعب على المدققين في ظل المنافسة الشديدة، المحافظة دائما على استقلاليتهن، فمن المحتمل أن يقوم المدقق بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب التدقيق، كأن يتجنب المدقق إبداء رأي تحفظي في تقريره عن القوائم المالية، و كشف عدم إمكانية استمرار المنشأة خوفاً من فقدان العميل، بغرض المحافظة على مصالحه التجارية، على حساب واجباته المهنية، و مصالح الجمهور. وقد أكدت دراسة المخادمة¹² الأثر الواضح للمنافسة في انسياق مدقق الحسابات وراء رغبات العملاء. و الواقع العملي يؤيد هذا الرأي، ويؤكد على عدم كفاية الاستقلالية الحقيقية للمدققين، وما فضيحة مكتب التدقيق Arthur Andersen عنا ببعيد، وهو من أكبر المكاتب الخمسة الأولى عالميا (Big5).

ومن وجهات النظر السابقة المتعارضة يتبين بوضوح أن استقلالية المدققين ما زالت محل جدل ومناقشة، مما يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات، ويرر وجودها بقوة.

2- عدم التحديد الواضح لدور المدقق الخارجي في المجتمع ومسؤولياته: من المتفق عليه أن الحاجة إلى خدمات التدقيق نشأت بسبب التعارض في المصالح (Conflit d'Intérêts) بين الإدارة، من جهة، ومختلف الأطراف ذات المصالح في المنشأة خصوصا المساهمين، من جهة أخرى، في ظل عدم تماثل المعلومات (L'asymétrie des information) بين الطرفين. وهذا ما يتطلب من المدقق الاستقلالية، الموضوعية، والكفاءة المهنية، وهي شروط أساسية من أجل أن تلعب مهنة التدقيق دورا مؤثرا في المجتمع. إلا أن تلك الشروط غير كافية دون أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المدققين، ورضاهم عن جودة أداء تلك الخدمات؛ وعدم رضاه المجتمع عن عمل المدققين أو وجود فجوة التوقعات في التدقيق ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة التدقيق، ويقلل من شأنها¹³.

إن تزايد حالات فشل المنشآت وإفلاسها بدون تحفظ المدققين عن عدم قدرة هذه المنشآت على الاستمرار في تقاريرهم السابقة تعطي مؤشرا لكثير من المستخدمين على عدم وضوح دور المدقق ومسؤولياته، وعدم كفايتها؛ وفسرت على أنها فشل التدقيق، خاصة مع وجود معايير للتدقيق تحجر المدقق على التقرير عن كل الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط لفترة زمنية معقولة عادة لا تزيد عن السنة من تاريخ نهاية القوائم المالية الختامية محل الفحص¹⁴. ويدل ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب

التدقيق على حقيقة مفادها أن هذه المهنة قد فشلت -إلى حد ما- في تحديد الدور الذي يتوقع المجتمع منها أن تلعبه، في ظل اعتقاد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المدقق مسؤول عن اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، وكل حالات الأخطاء، رغم أن المعايير المؤطرة لعملية التدقيق حددت مسؤوليات المدقق في الفحص والتقرير عن القوائم المالية، وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف حالات الغش والأخطاء، التي لها تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية؛ فلا يمكن للمدقق تقديم تأكيد مطلق بدقة المعلومات المالية، لأن الكثير منها مبني على تقديرات وأحكام شخصية من المسيرين، وإذا لم يفهم المجتمع هذه المحددات سيغالي في توقعاته من المهنة.

إن التطور المستمر في مهنة التدقيق من الناحية النظرية، حيث اعتمدت المهنة في جيلها الثالث أسلوب التدقيق المبني على تقييم وتحليل المخاطر، وتمييز مكوناتها، كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات التدقيق الأساسية، لتواصل التطور بظهور الجيل الرابع، والذي تم من خلاله الاعتماد على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة تدقيق الحسابات، بأن تكون خدمة تدقيق الحسابات أكثر ارتباطا بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم بيانات ومعلومات لا تقتصر على عدالة القوائم المالية، وإنما تساهم أيضا في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل لتحقيق أهدافه الإستراتيجية¹⁵، كل ذلك جعل المستفيدين من خدمات التدقيق يعتقدون أن المدققين لا يؤدون دورهم كما ينبغي في الواقع العملي طبقا لمفهوم التدقيق الخارجي في جيله الرابع، وهو ما ساهم في وجود فجوة التوقعات و اتساعها.

3- نقص الكفاءة المهنية لدى المدققين: تعبر الكفاءة المهنية عن قدرة المدقق على تحديد الخلل في القوائم المالية، وأية أعمال غير مشروعة، وتحقق بتوفر المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و التدقيق، وفي المجالات ذات العلاقة بعمل التدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة¹⁶. ومن هذا يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلالية كدعامتين أساسيتين للتدقيق. وفي هذا السياق يؤكد كل من Prat & Hauet¹⁷ أهمية الكفاءة المهنية في دعم إستقلالية المدقق، وذلك أن هذا الأخير يمكن أن يكون تابعا أو مستقلا في قراراته بحسب كفاءته التي تسمح له بتنفيذ-بطريقة مرضية- أعمال التدقيق؛ فالتحكم التقني لدى المدقق ضروري ليتمكن من إبداء رأيه، ومقاومة الضغوط والتوجيهات غير المؤسسة.

4- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة: إن مهنة التدقيق متهمه بأنها تطبق نظام الرقابة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بحجة المحافظة على أسرار العملاء، وفي الكثير من الأحيان لا يتم تطبيق هذا النظام من قبل المجالس المكلفة بالرقابة على أعمال المدققين، من خلال فرض عقوبات غليظة عند إخلالهم بالمسؤولية المهنية. كما أن المهنة متهمه بأن مصالح شركات التدقيق الكبيرة هي التي تتحكم فيها

وتوجهها، وفي هذا الصدد تبين أن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز يسيطر عليه تماماً الشركاء الرئيسيين في مكاتب التدقيق الستة الكبرى، لدرجة أن هذا المجمع أصبح غير ممثل لجميع أعضاء المهنة¹⁸. وقد ساهم عدم فهم المجتمع لنظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق، في إطلاق هذه الاتهامات نحو المهنة، مما يقلل من الثقة فيها من جمهور المستفيدين من خدماتها، ومن ثم تزداد فجوة التوقعات اتساعاً.

5- انخفاض جودة الأداء في التدقيق: أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين لمفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي (ISA) رقم (220)، حيث أوضح أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أداءها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها¹⁹، أي أن مفهوم جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق. إلا أن هذه المعايير لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على جودة التدقيق، فقد توصل porter (1993) عند تحليله لفجوة التوقعات الكلية أن 50 % من تركيبة هذه الفجوة ترجع إلى القصور في معايير التدقيق، رغم سهولة مراجعتها²⁰، ويمكن تفسير ذلك بعدم ملائمة بعض المعايير للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية، والبطء في عملية تطويرها، فضلاً عن غموض بعض المعايير، مما يصعب معه الحكم على مدى إلتزام المدققين بها، في ظل عدم التطابق بين إدراك المدققين ومستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشأة لمستويات الأداء التي حددتها المعايير، وعدم فهم المستخدمين لطبيعة التدقيق والجهل بمحدداته نتيجة ضعف مستوى التعليم والإعلام في هذا المجال؛ مما ترتب على ذلك تباين وجهات نظر أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها، فمدقق الحسابات يهتم بإنجاز عملية التدقيق وفق المعايير المهنية والمسؤولية القانونية، وهو بذلك يهتم بتنفيذ عملية التدقيق أكثر من إهتمامه بنتائجها، بينما ترى إدارة المنشأة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية، وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها نحو الأطراف ذات المصالح في المنشأة (خاصة المساهمين)، أما مستخدمي القوائم المالية فينظرون إلى الجودة على أنها تأكيد عدالة القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.

ومن ناحية أخرى، فإن شدة المنافسة بين المدققين، و زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب التدقيق الكبرى للحصول على عمليات تدقيق كبيرة، وتأدية خدمات أخرى لعملاء التدقيق، عوامل تضعف من موقف المدقق، وتؤثر على نتائج عملية التدقيق، بسبب عدم بذل المدقق العناية المهنية اللازمة لكشف الانحرافات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، حيث يسعى المدقق - بفعل تلك العوامل - إلى تخفيض تكلفة التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن، وهذا ما يؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات التدقيق من جانب المدققين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عملهم، مما يعني زيادة فجوة التوقعات في التدقيق.

6- قصور التقارير المالية عن مسايرة التغيرات في المجتمع: إشتد الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المالية، وما هي الأطراف التي تُعد لها تلك التقارير، فهل تعد للمساهمين على أساس أن إدارة المنشأة مسؤولة أصلاً أمامهم، أم أن هذه التقارير يجب تطويرها بحيث تخدم، بالإضافة إلى المساهمين، أطرافاً أخرى أيضاً مثل المستثمرين والدائنين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعة من العقود بين عدة أطراف لهم مصالح في المنشأة، يهمهم إستمراريتها ونموها، أم يتم تطوير التقارير المالية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع. ويجب أن تفصح التقارير المالية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع، للتأكد من وفاءها بمسؤولياتها الاجتماعية.

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي، على النحو الذي يتوقعه مستخدمو هذه التقارير، يساعد على زيادة فجوة التوقعات في التدقيق، رغم ارتباط هذا العامل بالحاسبة، وليس بالتدقيق مباشرة، وذلك أن المهمة الأساسية لمدقق الحسابات هي المصادقة على الحسابات بتأكيد صدقها وانتظامها إستناداً إلى مرجعية معلومة للجميع، والمتمثلة في النظام المحاسبي المعمول به في ذلك البلد، والقوانين والإجراءات ذات العلاقة. وبالتالي فأى عجز في مستوى الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية المصادق عليها ليس مسؤولية مهنة التدقيق. إلا أن المجتمع يلقي باللوم على المدققين بعدم ضمانهم ذلك المستوى من الإفصاح، نتيجة لجهله بطبيعة مهمة مدقق الحسابات، وأدواته. كما أن الممارسات المحاسبية المعاصرة وفق مفهوم الحاسبة الإبداعية (La comptabilité créative) تسمح بعدة طرق للقياس المحاسبي، مما يتيح للإدارة فرصة اللجوء إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري في ربحيتها أو في مركزها المالي؛ وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة، مما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة²¹. ورغم الجهود المبذولة من قبل الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة على المستويين الدولي من أجل تطوير الممارسات المحاسبية و محاولة توحيدها لتسهيل قراءة المعلومات المالية والمحاسبية المنشورة في مختلف دول العالم، من خلال وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلا أن جودة تلك المعلومات، من وجهة نظر المستفيدين منها، تبقى دون المستوى المطلوب.

رابعاً: آثار فجوة التوقعات في التدقيق

تعتبر فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ظاهرة دولية، تتباين حدتها، ونوعيتها من بلد إلى آخر، و يتم تصديرها لبلدان أخرى من خلال المعاملات المالية والتجارية ما بين الدول. تخلف فجوة التوقعات آثار عدة على الحياة الاقتصادية و المالية على المستويين المحلي والدولي، فهي تؤثر بشكل مباشر على الأطراف الخارجية عن المؤسسة، التي تستخدم تقرير المدقق كقاعدة في إتخاذ قراراتها الخاصة، باعتبار أن هذا التقرير

ذو منفعة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية، خصوصاً الفئات الثلاث التالية: المساهمين، المستثمرين، والدائنين، إذ يمثل وسيلة إتصال نحوهم، ويحمل معلومات مهمة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، و آفاقها المستقبلية. فوجود فجوة التوقعات معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مهنة التدقيق كما ونوعاً، مما يفقد طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة، كما ينعكس سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والإعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لإتخاذ القرارات²². كما أن حدوث فجوة التوقعات بين المستثمرين والمدققين يعد مؤشراً كافياً على وجود حالة عدم تماثل المعلومات حول المنشأة بين الطرفين، وهو ما يمنع قيام سوق مالية كفأة في ذلك البلد، بسبب ترعزع الثقة في مهنة التدقيق، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق المعلومات المالية الختامية المنشورة، ومن ثم تتأثر هذه المهنة من خلال إفراغها من محتواها السلوكي والإجرائي، فضلاً عن اعتبارها إجراء روتيني لا طائل منه.

رغم أن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع، فإن وجودها، وإتساع حجمها له دور إيجابي في تفعيل دور المنظمات المهنية، والجامعات، وهيئات الرقابة في البورصات من أجل تحسين هذا الوضع، حيث تعمل مختلف هذه المنظمات والهيئات على تأهيل الإطار العام للتدقيق، عقلنة التوقعات، وتحسين أداء المدققين. كما أن التباين الشديد بين توقعات المستخدمين و أداء المدققين جعل مختلف الهيئات الرقابية والمنظمات المهنية، تعطي اهتمام أكبر لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الذي له علاقة بالتدقيق، بتأثيره على مخرجات عملية التدقيق، حيث تجسد هذا الاهتمام في العمل المتواصل على تأهيل هذا النظام، بما يمكنها من تحقيق أهدافه، وبما يضمن الاستفادة منه في توجيه عملية التدقيق، و بالتالي توفير عناء الفحص للمدقق ويكسب الثقة به من قبل مستخدمي القوائم المالية، وهو ما يسهم في تضيق فجوة التوقعات.

خامساً: سبل تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

تؤكد معظم الدراسات والبحوث أن إزالة فجوة التوقعات في التدقيق أمر شبه مستحيل، والأحرى أن تنصب الجهود على تضيق هذه الفجوة. ومن هذا المنطلق، سنتناول فيما يلي عرض لبعض المقترحات التي من شأنها أن تساعد على تضيق فجوة التوقعات:

1- تدعيم استقلالية المدقق الخارجي: بغية تحسين وتدعيم استقلالية المدقق، بات من الضروري التركيز على العناصر المرتبطة بها، و تشمل هذه العناصر على كل الأمور التنظيمية لمهنة التدقيق وعلاقتها بالمؤسسات، والتي من شأنها تدعيم استقلالية المدقق. وفي هذا الإطار، تم اقتراح تعيين مدقق الحسابات من قبل لجنة التدقيق، ولمدة مقبولة لا تؤثر سلباً على كفاءة التدقيق، ولا على ظروف عمل المدقق. ولتدعيم استقلالية المدقق ينبغي الفصل بين عملية التدقيق والخدمات الأخرى المقدمة من قبل مكاتب التدقيق،

لتفادي تأثير المصالح الشخصية للمدقق المتأني من المهام الأخرى على الآراء النهائية له.²³ وفي هذا السياق، فقد توصلت دراسة كل من خدش والسرطاوي²⁴ إلى نتيجة مفادها أن تعليمات الإستقلالية الواردة في قانون Sarbans-Oxaly تساهم في تقليص فجوة التوقعات القائمة بين المدققين والمستثمرين، وذلك بإهتمام هذا القانون بالمحافظة على الإستقلالية الظاهرية لمدقق الحسابات من خلال توفير الظروف الملائمة التي تحد من سيطرة الأطراف المتنازعة عليه، وذلك بتكليف لجنة التدقيق لدى العميل بالإشراف على كل الأمور المتعلقة بتعيينه ومتابعة عمله، كما أن هذه التعليمات تسهم في تحقيق الإستقلالية الذهنية (الحقيقية) لمدقق الحسابات من خلال منعها للعلاقات الشخصية بين المدقق وعميله، وذلك بما تحتويه هذه التعليمات من تبديل لمكتب التدقيق وشريك التدقيق، وتحديد الخدمات غير التدقيقية المسموح لمدقق الحسابات القيام بها. ومما لا شك فيه أن إنشاء منظمة مهنية مستقلة تسهر على تأهيل المدققين، والإشراف عليهم، وتوجيههم كفيل بحماية وتدعيم إستقلاليتهم خاصة في ظل القوة القانونية التي تتمتع بها؛ ولا يمكن تحقيق ذلك بدون أن تتولى الدولة مهمة تنظيم وتأهيل مهنة التدقيق، وبالتعاون مع المنظمة المهنية للمدققين، وذلك من خلال إنشاء هيئة مختلطة مستقلة رقابية، تعمل على وضع التشريعات، والنصوص التنظيمية المحددة للضوابط الواجب مراعاتها من قبل المدقق والمنشأة، والمؤطرة للعلاقة بينهما، بخصوص إنجاز مهام التدقيق، وتقديم الخدمات الأخرى لعملاء التدقيق وغيرهم.

2- تفعيل وتدعيم دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة: ن من واجب المنظمات المهنية للتدقيق إعادة تطوير وتنظيم مهنة التدقيق، وفرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق، وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق²⁵. وهذا يتطلب من تلك المنظمات وضع معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة المكاتب التي لا تلتزم بتلك المعايير والقواعد، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والقواعد، وتبليغها لجمهور المستفيدين من مهنة التدقيق.

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلالية حيث لن يقبل المدقق القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعية، والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن التزام جميع المدققين بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المدققين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة "تسوق الرأي" (وهي لجوء إدارة المنشأة لعدد من المدققين للحصول على رأي محدد عن القوائم المالية) مما يدعم استقلالية المدقق²⁶.

إن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم، ومن ثم رضا المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المدققين. وفي هذا الإطار، فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة "بجودة التدقيق"، تهدف إلى السعي للرفي بجودة خدمة التدقيق، كما قامت هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في المنطقة²⁷. يمكن تطبيق أسلوب فحص مكاتب التدقيق لبعضها البعض (Peer Review) لضمان التأكد من الالتزام بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها، لاسيما تلك التي تدقق الشركات المسجلة أسهمها في البورصة.

رغم أن تقوية المنظمة المهنية وتدعيم سلطتها في توجيه وقيادة المهنة على النحو السابق أمر ضروري لتضييق فجوة التوقعات، إلا أنه من الضروري، إضافة إلى المقترحات السابقة، قيام المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة بما يلي:

- التحسين المستمر في معايير المحاسبة والتدقيق: بما يضمن الوصول إلى معايير شاملة وواضحة ومحددة وبدائل واختيارات محددة لمعالجة القضايا المحاسبية أو التدقيقية، وهو ما يعني ضمان المعالجة السليمة للأحداث الاقتصادية من قبل المؤسسة، و التأطير الشامل والفعال لعملية التدقيق.
- رفع كفاءة المدققين وتطويرها باستمرار، وذلك في مرحلة تحضيرهم لممارسة مهامهم، أثناء وجودهم بالجامعات والمعاهد، وذلك بتزويدهم بمختلف المعارف الضرورية، وبالمهارات التي تزيد من قدراتهم التحليلية والتفكير البناء، بما يساعدهم على فهم البيئات المختلفة والتعامل مع المشكلات المعقدة. كما تقع على المدققين مسؤولية تكملة هذه الجهود أثناء الممارسة العملية بالحرص على التعلم المستمر لتطوير كفاءاتهم المهنية، بتحديث معارفهم ومهاراتهم، وفي هذا الإطار، فقد أدخل الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط استمرار المدقق في المهنة، وأصبح يتطلب من كل مزاوول للمهنة أن يقدم ما يثبت تلقيه دورات تدريبية في فروع المحاسبة والتدقيق، تعادل 120 ساعة كل ثلاث سنوات، أي بمعدل 40 ساعة سنوياً، وذلك حتى يضمن تحديث المدقق لمعلوماته باستمرار²⁸.

3- دراسة توقعات المجتمع وتلبية تلك التوقعات: تم الاعتراف بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والتدقيق، وبأهمية أن يقوم المدققون بدراسة هذه المطالب ومحاوله تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية وتدقيقها، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد وأن يقبل المدقق الدور المتوقع منه أن يلعبه، وأن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق²⁹، فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المدقق

مسئولية التقرير عن مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها الاجتماعية والبيئية، و الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، فلا بد أن يتحمل المدقق هذه المسؤولية، وأن تدخل في نطاق عمله، وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير التدقيق، أي يجب إعادة تحديد دور المدقق ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين في كل مرة. لكن، المطلوب أولاً تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية. وتقارير المدقق، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة المالية وهي الدراسة التحريية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق، وأخيراً اقتراح طريقة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

4- تنمية وتفعيل البعدين التعليمي والاتصالي في بيئة التدقيق: إن دراسة توقعات المجتمع والسعي لتلبيةها ليس حلاً فعالاً لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلا إذا رافقته جهود أخرى تسعى لتقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية، بهدف تضيق فجوة المعقولة، لأنه يستحيل على مهنة التدقيق تلبية كل توقعاتهم ومطالبهم، والتي منها ما هو معقول، ومنها ما هو غير معقول. وهذا لا يتأت إلا بتعليم جمهور المستفيدين، وتثقيفهم وتوعيتهم، وتعريفهم بما يمكن أن يقوم به هذا المدقق، وما يتعذر عليه القيام به بسبب ارتفاع التكلفة. وفي هذا السياق، أظهرت دراسة ³⁰ Ferguson وآخرون (2000)، التي أجريت في البيئة الكندية، وجود تباين جوهري في اعتقادات المدققين و الطلاب الذين لم يزاووا دروساً في التدقيق، حول مسؤوليات المدقق و موثوقية القوائم المالية المدققة، ومنفعة هذه القوائم في عملية اتخاذ القرار، حيث يقل هذا التباين وتتقارب اعتقادات الطلاب شيئاً فشيئاً مع اعتقادات المدققين، كلما تلقى الطلاب دروساً أكثر في التدقيق والمواضيع المرتبطة به. ولا شك أن للجهات المهنية دور كبير في إزالة الغموض عن أهداف عملية التدقيق ومحدداتها، من خلال تطوير تقرير التدقيق، بحيث تستخدم في كتابته عبارات واضحة ومحددة لبيان طبيعة عملية التدقيق وهدفها، وما هو دور المدقق وما هي الأمور المسؤولة عنها، وتحديد المصطلحات المستخدمة في التقرير تحديداً واضحاً مثل ماذا نقصد بدرجة معقولة التي تأتي في التقرير، وما معنى مصطلح "بصدق وعدالة"، إلى غير ذلك من المصطلحات والعبارات غير المحددة، والتي لها معاني مختلفة للأشخاص المختلفين ³¹. كما أن تحسين الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي سيكون له دور مهم في تضيق فجوة التوقعات، إذا كان ذلك عنصراً ذا أهمية ضمن عناصر خطة إستراتيجية يتبناها كل من المدققين، لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتهما.

الخاتمة

حاول الباحث من خلال هذا البحث توضيح أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق وذلك بدراسة وتحليل طبيعة هذه المشكلة وأسبابها من أجل تحديد سبل تضيقها قدر الإمكان، وقد توصل البحث إلى النتائج التالية:

- إن مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق موجودة في مختلف دول العالم وبدرجات متفاوتة، ولا يمكن تجاهلها أو القضاء عليها؛
- ارتبط نشوء هذه الفجوة وتوسعها بالتوقعات العالية لدى المستخدمين للتقارير والقوائم المالية بخصوص مسؤوليات وواجبات المدقق، إذ ينتظر هؤلاء من مدقق الحسابات ألا يكتفي بأداء دوره التقليدي وهو التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية للمنشأة، بل ينبغي أيضا أن يقوم بأدوار أخرى إضافية مثل تفسير البيانات المالية لمساعدة هؤلاء المستخدمين في تقييم الجدوى من الاستثمار في المنشأة، وكذلك تنفيذ بعض إجراءات التدقيق أثناء أداء مهمته التأكيدية، لتحديد الأعمال غير المشروعة وحالات الغش الممكنة التي ارتكبتها الإدارة، وهي في الحقيقة لا تشكل الهدف الأساسي للتدقيق القانوني ؛
- رغم عدم اتفاق الباحثين على مختلف أسباب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بسبب الاختلاف في المدخل المتبع في دراسة هذه الفجوة من باحث إلى آخر، ومن بيئة إلى أخرى، إلا أن هناك إجماع بين الباحثين على أن هذه الفجوة الكلية ما هي إلا مُحصلة للعديد من الفجوات الجزئية الناتجة -أساسا- عن القصور في كل من عملية التدقيق واستقلالية المدقق والآليات التنظيمية للمهنة، وكذا الجهل لدى المجتمع عن دور المدقق ومسؤولياته ؛
- تلعب الجهات المستولة عن تنظيم المهنة الدور المحوري في تضيق هذه الفجوة، من خلال عملها الدائم على تطوير معايير التدقيق بما يستجيب للمتطلبات و الظروف المستحثة، وتطبيق رقابة ذاتية فعالة بين الممارسين لمهنة التدقيق، تعتمد على تنمية السلوك المهني القويم لديهم ؛
- بالنظر إلى البعد الاجتماعي لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق فإن تعليم الجمهور حول موضوع التدقيق و دور المدققين ومسؤولياتهم من شأنه أن يسمح بتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛ وهذا يتطلب تبني إستراتيجية اتصالية فعالة نحو المجتمع، يعمل على وضعها و تنفيذها الممارسون لمهنة التدقيق والمنظمون لها ؛
- ضرورة الاهتمام بتطوير محتوى التعليم المحاسبي الجامعي عموما، و أن يتم بالخصوص اعتماد مقرر حديث لمقياس "التدقيق القانوني" يتضمن المفاهيم والأهداف الحديثة للتدقيق الخارجي ويعكس مستوى

التطور الفكري والتطبيقي لمهنة التدقيق، وذلك كإجراء مهم في مسار تكوين مدققين أكفاء قادرين على فهم توقعات المجتمع من المهنة و كذا تقديم خدمات ذات جودة عالية.

الإحالات والمراجع

¹ Aljaaidi, K. S. : « Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007 », International Postgraduate Business Journal (IPBJ), Vol 1, Utara University, Malaysia, 2009 P.P.41-75, on side: www.oyagsb.uum.edu.my, P.42

² مسعود صديقي: " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص.144

³ Aljaaidi, K. S. , Op.cit, P.42

⁴ نصر عبد الوهاب و شحاتة السيد شحاتة: " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص. 23.

⁵ حسام الدين خدّاش و عبد المطلب السرطاوي: " مدى إسهام بنود الإستقلالية الواردة في قانون ساربنس أوكسلي في تعزيز إستقلالية المحاسب القانوني الأردني، وأثرها في تقليص فجوة التوقعات"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، الجامعة الأردنية، عمان، 2010، ص. 296.

6Manita, R. et chemangui, M.: « Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique », Euro-Mediterranean Economics And Finance Review , Vol. 2, № 3, Third Quarter 2007, Institut supérieur de commerce, paris, sur le site : www.iscparis.fr/recherche, P.227.

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

⁸ عصام قريط: "الخدمات الإستشارية وأثرها على حيادية المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، جامعة دمشق، سورية، 2008، ص.22.

⁹ يوسف محمود جربوع : " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد 12، العدد2، فلسطين، 2004، ص.367-389.

¹⁰ إحسان صالح المعتاز: "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: إغبار شركة إنزون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد22، العدد 1، جدة، المملكة العربية السعودية، 2008، ص.255-293.

¹¹ Prat, C. et Hauret, D. : « L'indépendance perçue de l'auditeur », Revue Française de Gestion, № 147, Paris, 2003 /6, 105-117.

¹² أحمد المخادمة: " العوامل المؤثرة في إستجابة مدقق الحسابات لرغبة العملاء من الخدمات المحاسبية"، مجلة المحاسبة، الإدارة والتأمين، العدد66، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2006، ص.131.

¹³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص. 376.

¹⁴ مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص.146.

¹⁵ سارة عبد الله بكر و حسام عبد المحسن العنقري: "القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوّقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد22، العدد 1، جدة، المملكة العربية السعودية، 2008، ص.111.

16 Manita & chemangu, Op.cit, P.227.

17 Prat, C. et Hauret, D., Op.cit, P.108.

¹⁸ يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره، ص.378.

19 International Federation of Accountants (IFAC), «Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements - volume I», 2012 Ed., New York, USA, on side: <http://www.ifac.org/auditing-assurance>.

20 Ojo, M.: « Eliminating the audit expectations gap: Myth or reality? », MPRA Paper No. 232, University Library of Munich, Germany , 2007/11, On line at: www.mpra.ub.uni-muenchen.de/232.

²¹ حمادة رشا: " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية

والقانونية، المجلد 24، العدد 2، جامعة دمشق، سورية، 2010، ص. 88 .

²² نصر عبد الوهاب و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص. 14.

²³ مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص.155.

²⁴ حسام الدين خدّاش و عبد المطلب السرطاوي، مرجع سبق ذكره، ص. 311.

²⁵ يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره، ص.383.

²⁶ مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص. 157.

²⁷ عبد الرحمان علي التويجري و حسين محمد النافعاوي: " جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر

المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، جدة، 2008، ص.220.

²⁸ لطفي أمين السيد: "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، القاهرة. 2006، ص.136.

²⁹ يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره، ص.384.

30 Aljaaidi, K. S. , Op.cit, P.68.

³¹ هند بوراس: " فجوة التوقعات في التدقيق "، بحث منشور ضمن بحوث وأوراق الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في

الجزائر، المنعقد يومي 11 و12 أكتوبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2011.