

## Governance Mechanisms And Their Impact on Narrowing The Expectations Gap in Auditing .A field Study on Auditors in The City of Gharyan

Abdu slam Aboul Qasim miftah<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Higher Institute of Science and Technology kabao- (Libya), abdmmedon5@gmail.com

### ARTICLE INFO

Article history:

Received:09/06/2023

Accepted:19/06/2023

Online:30/06/2023

Keywords:

governance

mechanisms

expectations gap

Auditors

JEL Code: G34, M42

### ABSTRACT

The study aimed to identify the impact of governance mechanisms in narrowing the expectations gap in auditing between auditors and users of financial statements. It also aimed to clarify the concept of expectations gap and identify its most important causes. The researcher used the questionnaire method to collect the data of the study and subject it to statistical analysis through the well-known statistical program (spss). The study reached a number of suggestions and mechanisms that would reduce the expectations gap, including: Narrowing the expectations gap in auditing. The internal audit strengthening mechanisms also have an impact on narrowing the expectations gap in the audit

## اليات الحوكمة وأثرها على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

عبد السلام أبو القاسم مفتاح<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المعهد العالي للعلوم والتقنية. كاباو (ليبيا). abdmmedon5@gmail.com

### معلومات المقال

تاريخ الاستقبال: 2023/06/09

تاريخ القبول: 2023/06/19

تاريخ النشر: 2023/06/30

### الكلمات المفتاحية

اليات الحوكمة

فجوة التوقعات

مراجعي الحسابات

JEL Code: G34, M42

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على إثر آليات الحوكمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية كما هدفت إلى توضيح مفهوم فجوة التوقعات والتعرف على أهم أسبابها. استخدم الباحث أسلوب الاستبانة لجمع بيانات الدراسة وإخضاعها لتحليل الإحصائي عبر البرنامج الإحصائي المعروف (spss) وتوصلت الدراسة إلى جملة من الاقتراحات واليات التي من شأنها تقليص فجوة التوقعات منها تؤثر آليات الحوكمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، كذلك تؤثر آليات تحسين أداء المراجع في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. كذلك آليات تدعيم المراجعة الداخلية لها دور في التأثير في تضيق فجوة التوقعات.

## - مقدمة:

إن الأهمية التي تشغلها مهنة مراجعة الحسابات وكثرة الأطراف المستفيدة من تقاريرها زاد من أهمية مهنة المراجعة مما عزز من دورها الذي تلعبه لدى العديد من القطاعات المختلفة في المجتمع كما أن مهنة المراجعة واجهت أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة وذلك لتزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وغيرهم من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانحيار الكثير من المؤسسات الاقتصادية بسبب عدم قيام مراجعي الحسابات بالإشارة إلى تلك المخاطر في تقاريرهم على البيانات المالية لتلك الشركات.

إن المجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات إن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والموضوعية والاستقلال والحياد كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

إن التباين فيما يعتقد المجتمع المالي بخصوص واجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات وبين ما يعتقد مراجع الحسابات نفسه بخصوص تلك المسؤوليات هو ما أدى إلى ظهور ما اصطلح على تسميته بفجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية. وفجوة التوقعات ما هي إلا زعزعة لثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة إلا الذي يعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات. ولذلك اهتمت المنظمات الدولية بوضع آليات الحوكمة 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 الحوكمة الشركات والتي صدرت في عام (1999) ورجعت في عام (2004) وآليات معهد التمويل الدولي في مجال حوكمة الشركات والآليات اللازمة لتشغيل هذه المبادئ وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة على أنها "مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين التي توفر أطراً وآليات لتحديد أهداف الشركة وطرق تنفيذها وآليات الرقابة على الأداء".

نظراً للتأثيرات المتعددة لمبادئ حوكمة الشركات ودورها في تنظيم العلاقة بين العديد من الأطراف التي تعتبر من مستخدمي القوائم المالية. فإن هذا البحث اعتمد على دراسة آليات الحوكمة وأثرها على فجوة التوقعات في المراجعة.

## مشكلة البحث:

إن انتشار ظاهرة تعثر الشركات المساهمة وتزايد حالات المخالفات المالية والمحاسبية في الشركات الكبيرة في كافة الدول، المتقدمة والنامية على حد سواء بالإضافة إلى ثبوت تورط بعض مراجعي الحسابات فيما نسب على هذه الشركات من مخالفات وقد أدى ذلك إلى فقد ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المحاسبية وازدياد فجوة التوقعات بينهم وبين مراجعي الحسابات وهنا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل الكامل والفعال لكل هذه السلبيات وبذلك حازت الحوكمة على اهتمام مختلف الكتاب والباحثين في المجالات المختلفة المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية وغيرها وأصبحت حقلاً خصباً للبحث والدراسة للاستفادة من مزاياها وإيجابياتها المتعددة وعند النظر إلى حوكمة الشركات من خلال علاقتها بعملية المراجعة أو لجان المراجعة المختلفة يمكن النظر إليها من خلال انعكاساتها على متخذي قرار الاستثمار أو أسواق المال أو غير ذلك فإن كل هذا يتبلور من وجهة نظر البحث في العلاقة التي توجد بين تطبيق حوكمة الشركات وفجوة التوقعات في المراجعة.

تتأثر محتويات القوائم المالية بشكل جوهري عن طريق العوامل المرتبطة بالعرض والطلب. إن المراجعين الخارجيين ومنشآت المراجعة هم الممثلون الرئيسيون في تلك الصناعة التي تتضمن عوامل إنتاجها لمالية بالإضافة إلى الأنواع الأخرى من البيانات والتي يمكن القول بأنه دالة أو ناتج التحقق من دقة المعلومات المقدمة عن طريق الشركات كما يتعين التصديق عليها عن طريق مراجع مستقل. إن وجود مراجع خارجي تم تبريره عادة بسبب رغبة المستثمرين في الحصول على معلومات إضافية تهدف إلى إلغاء الموقف المتفوق للمعلوماتي للإدارة. ويمكن تبين ذلك من خلال عملية تعيين مراجع مستقل الذي يأتي إلى الشركة لفحص نظام المعلومات بالإضافة إلى توفير تصديق يفيد عدم احتجاز أي معلومات مادية عن طريق الإدارة عند إعداد التقارير على المساهمين. تمثل حوكمة الشركات النظام الذي عن طريقه يتم إدارة التنظيمات والرقابة عليها وهي تتكون من آليات رقابية عديدة يتم تطبيقها داخل التنظيم لمراقبة أنشطة إدارة الشركة وكيفية تنفيذها. وهناك ملامح هامة عديدة لآليات الحوكمة تركز على الدور الإشرافي لآليات الرقابة الداخلية والخارجية. ودور وفعالية لجنة المراجعة كنظام للإشراف وآليات للرقابة داخل التنظيم.

بناء على ما تقدم يمكن حصر مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية؟

. تطبيق آليات الحوكمة تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؟

. يسهم تحسين أداء المراجع في تضيق فجوة التوقعات؟

. تسهم قوة نظام المراقبة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات؟

#### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على آليات الحوكمة وأثرها على فجوة التوقعات في المراجعة.

ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف التالية: -

1. التعرف على آليات الحوكمة والتي تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
2. التعرف على أهم وسائل تحسين أداء المراجع والتي تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
3. إمكانية التعرف على أساليب المراجعة الداخلية والتي تسهم في تضيق فجوة التوقعات.

## أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث في العناصر التالية: -

1. التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الليبية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة وبالتالي تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الليبية مما سينعكس على البيئة الاقتصادية الليبية بالإيجاب.

2. ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات وأثرها على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية.

3. تكمن أهمية البحث في توسيع معرفة الباحث حول موضوع البحث وبالتالي فتح آفاق جديدة في مواضيع أعمق، وعلى ذلك فإن هذه الدراسة هي امتداد للدراسات السابقة في مجال فجوة التوقعات في المراجعة وتسعى إلى تقديم فهم أعمق للعوامل المؤثرة على فجوة توقعات المراجعة والوسائل التي يمكن من خلالها تضيق هذه الفجوة.

## منهجية البحث:

يتمثل منهج البحث في جانبين وهما: -

. الجانب النظري: حيث يعتمد على الجانب الاستقرائي والذي يتم الحصول عليه مما كتب في الأدب المحاسبي من الكتب والدوريات العلمية والمجلات والبحوث العلمية والمقالات التي تناولت موضوع البحث.

القوائم المالية والمعلومات المحاسبية

## الدراسات السابقة:

دراسة: سحر السيد (2021) بعنوان آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية.

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم فجوة التوقعات والتعرف على مكوناتها وأسبابها مع تقديم إطار مقترح لتضييق تلك الفجوة يتمثل هذا الإطار في مجموعة من الآليات التي اقترحتها الباحثة وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها التقليل لأقصى حد ممكن لهذه الفجوة منها قوة نظام المراقبة الداخلية، مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية ووجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية.

دراسة: علان وآخرون (2017) بعنوان. مسئولية مراجع الحسابات عن فجوة التوقعات في ضوء معايير المراجعة المصرية.

هدفت الدراسة إلى تحليل فجوة التوقعات في المراجعة ومكوناتها وأسبابها ووسائل تضيقها وإبراز معايير المراجعة الأمريكية والدولية والمصرية المتعلقة بفجوة التوقعات الصادرة عن وزارة الاستثمار. توصلت الدراسة إلى إن المراجع مسئول بمستوى متوسط عن فجوة التوقعات في المراجعة، حيث يعد المراجع مسئولاً بدرجة عالية بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، بينما يعد مسئولاً بدرجة منخفضة بشأن الغش والتدليس ومراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

**دراسة: محمود عبدا لله (2016)** بعنوان دور التخصص المهني لمراجع الحسابات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية  
هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التخصص المهني لمراجع الحسابات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود علاقة بين تخصص المراجع في صناعة محددة وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة، كما يوجد ارتباط بين خبرة المراجع في نشاط معين وتقليل الأخطاء وان تطبيق معايير جودة أداء المراجعة يسهم في زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية فيها.

**دراسة: مزياني (2015)** بعنوان إبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق  
هدفت الدراسة إلى التعرف على إبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق وذلك من خلال تحليل طبيعة هذه المشكلة وأسبابها من أجل تحديد سبل تضيقها وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:  
. إن مشكلة فجوة التوقعات موجودة في مختلف دول العالم بدرجات متفاوتة ولا يمكن تجاهلها أو القضاء عليها .  
. الفجوة هي محصلة للعديد من الفجوات الجزئية الناتجة عن الصور في كل من عملية التدقيق واستقلالية المدقق والآليات التنظيمية.

. ارتبط نشوء الفجوة بالتوقعات العالية لمستخدمي التقارير المالية بخصوص مسؤوليات وواجبات المراجع.  
**دراسة: غنيم احمد (2015)** بعنوان إثر تدعيم استقلالية مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. هدفت الدراسة إلى تحليل إثر العوامل التي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات وتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية وتخفيض حالات فشل المراجعة والنتائج المترتبة عليها وتوصلت إلى جملة من النتائج أهمها

- . توجد علاقة عكسية بين استقلال مراقب الحسابات وبين فجوة التوقعات في المراجعة.
- . توجد علاقة طردية بين جودة عملية المراجعة وبين تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- . توجد علاقة طردية بين الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات وبين تضيق فجوة التوقعات.
- . توجد علاقة طردية بين حوكمة الشركات الفعالة وبين تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

#### 1- حوكمة الشركات:

#### 1-1 - مفهوم وتعريف حوكمة الشركات:

مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية

وعند التعرف إلى التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات، نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السبابة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك (NYSE)<sup>1</sup> باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديريين مستقلين لحضور مجلس

الإدارة وقامت الرابطة القومية لمديري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر الشركات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة. أما في اليابان فقد أعلنت بورصة طوكيو بوضع دليل للتطبيقات الجيدة لحوكمة الشركات لكي تهتدي بها المؤسسات اليابانية في سبيل إعداد المعايير التي تتفق مع القانون التجاري الياباني (يعقوب 2007:).

أما المفوضية الأوروبية فقد قامت بتكليف فريق عمل لمهمة تطوير الإطار القانوني للشركات بهدف الإفصاح وحماية المستثمرين، أما في أمريكا اللاتينية فقد قامت سبع دول في سان باولو بتفعيل مشاركتهم في رابطة لمؤسسات حوكمة الشركات (أبو العطا، 2003: 50).

أما في المنطقة العربية فتعد جمهورية مصر الدولة العربية الرائدة في مجال تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتشير الدراسات إلى أنه في عام 2001 تم الانتهاء من أول تقرير لتقويم حوكمة الشركات في مصر، والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية ويذكر أرحيلي بأنه هناك جهود ومحاولات مماثلة في بعض الدول العربية الأخرى مثل لبنان، الأردن، تونس، المغرب وبعض دول الخليج الأخرى أما مجمع المدققين الداخليين الأمريكي فقد عرفها على إنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط قيمة للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة تحقيق فعالية الوكالة" كما عرفها Cadbury بأنها "النظام الذي تتم بواسطته توجيه ورقابة الشركة ويتفق مع وجهة النظر هذه" ( Cadbury, 102: 2001). أما Cardoon فعرفتها هذه اللجنة في تقريرها الصادر عام 1998 في بلجيكا بأنها "مجموعة من القواعد القابلة للتطبيق في مجال توجيه ورقابة الشركة" (أرحيلي، 2005: 8).

ويرى الباحثان بان الحوكمة توضح كيفية تنظيم العلاقة بين أطراف المنظمة كافة، وتظهر في مجموعة من القوانين والقرارات التي تهدف إلى حماية أصحاب المصالح أي أنها تمثل أسلوباً متميزاً في إدارة منظمات الأعمال

**1-2 مبررات وأهمية حوكمة الشركات:**

لقد تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق التنمية الاقتصادية وتوفير الحصانة القانونية وتعزيز الرفاهية الاجتماعية للشعوب، إذ برزت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية الآسيوية 1997 - 1998 التي أظهرت فشل حوكمة الشركات، وما تلاها من انهيارات لكبريات الشركات في العالم (التميمي، 2008: 74). فعلى الصعيد الاقتصادي أخذت تتنافى أهمية القواعد السليمة لحوكمة الشركات، وهو الأمر الذي أكده Winkler بشدة، إذ أشار إلى أهمية حوكمة الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في معية الأزمات المالية وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد والرشوة وسوء الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المعاملين في هذه الأسواق والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود.

و لحوكمة الشركات أهمية بالنسبة للشركات المساهمة، إذ شهدت المحاسبة في بداية الألفية الثانية أزمة فضائح مالية بدأتها شركة (Enron) حيث كانت أسهمها تباع في بداية عام 2000 بما يزيد عن 90 دولار للسهم الواحد وقد استخدمت الشركة بما يعرف بمصطلح الوحدات ذات الأغراض الخاصة (Special Purpose Entities) بهدف الوصول إلى سوق المال والاحتماء من المخاطر، وترتب على ذلك انخفاض قيمة الأصول الأمر الذي جعل شركة (Enron) بتحمل التزامات أكبر بإصدار أسهم إضافية مما جعل انخفاض قيمة أسهم الشركة وفي نهاية عام 2001 أفصحت الشركة عن خسائر في الربع الثالث وعلى أثرها انخفضت قيمة السهم إلى 33 دولار وتوالت خسارة الشركة إذ أعلنت الشركة عن خسارة بلغت 600 مليون دولار وفي نهاية السنة تقدمت الشركة بإجراءات الإفلاس وقد حدثت سلسلة من حالات الفشل المالي وفشل التدقيق، إذ شملت شركات (Health South) و (World Com) و (Tyco) والتي ترجع ونتيجة لذلك تم الاهتمام بحوكمة الشركات وتشريع قانون واكسلي (Oxley) عام 2002 الذي صم لبناء السوق المالي.

وفي الجانب المحاسبي والرقابي فتتجسد أهمية حوكمة الشركات بما يأتي (ميخائيل، 2005: 83).

- . محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
- . تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة ابتداء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
- . تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
- . تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية.
- . ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.
- ويرى الباحثان بان النقاط أعلاه شخصت الحاجة إلى الاهتمام والتأكيد على كفاءة العمليات التشغيلية، وتطبيق القوانين والتعليمات والقواعد وإصدار المعايير والمبادئ الواجب إتباعها لغرض زيادة الثقة بالتقارير والقوائم المالية، فضلاً عن تخفيض مخاطر الشركات وكلفة رأس المال وإصدار تشريعات وقوانين الحوكمة الشركات.
- وتلعب حوكمة الشركات دوراً مهماً في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها بالآتي:
- . **حماية حقوق المساهمين:** وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.
- . **تحقيق العدالة:** وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.
- . **حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة:** وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.

. توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: أن توفير المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم المؤسسي في الشركة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة الشركات وبما ينعكس في سلامة أداء الشركة.

ويمكن إضافة النقطة التالية أيضاً (البشير، 2006. 3):

. استراتيجية الشركة: تنتهج الشركات مجموعة من الاستراتيجيات التي تستهدف من ورائها البقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال إضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل به. إذ يتم من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وفعاليتها مع الفرص والتحديات البيئية وبعتماد منهجية التحليل الاستراتيجي. وتسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي:

. تحسين أداء الشركات.

. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة وأخلاقياً.

. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.

. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين (المشاركين) مجلس الإدارة والمساهمين.

. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.

### 1-3 آليات الحوكمة:

نظراً لتزايد المستمر الذي تكتسبه مفهوم حوكمة الشركات من اهتمام في الوقت الحالي، فقد حرصت عديد من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية في العديد من الدول على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم له، ومن هذه المؤسسات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت في عام 1999 آليات حوكمة الشركات، والتي تم تعديلها في 2004 والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطراف القانونية إن الحوكمة هي احد الدعائم الأساسية لإنعاش إي مؤسسة واستمرار نجاحها علي المدى البعيد ومصطلح الحوكمة هو أسلوب ممارسة الإدارة (الدوغجي، 2009. 14).

الرشيدة وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام إي وجود نظام يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسؤولية. وهذه الآليات هي:

. قوة واستقلال لجنة التدقيق.

. وجود نظام مراقبة داخلية.

. قوة التدقيق الداخلي بالمنشأة.

### 1-4 تحسين أداء المراجع الداخلي.

إن اعتماد مستخدمي القوائم المالية علي تقارير التدقيق قد ازداد نظرا لتطور مفهوم الإدارة وفصل إدارة المنشأة عن مالكيها وازدياد الأعمال وتوسيعها وانتقالها إلي مفهوم المالية والشركات متعددة الجنسية فبالتالي أصبح من الصعب علي المجتمع المالي العودة إلي السجلات المحاسبية للشركات بسهولة والتأكد من صحة القوائم المالية , فزاد الاهتمام بتقرير المدقق , لكن مهنة التدقيق قد تواجه خطر فقدان قيمتها الكبيرة إذا ما تم التعامل مع تقارير التدقيق بجهد مهني غير مسؤول , لان التدقيق المهني والملائم والصحيح يؤدي إلي تقارير مسألة وبالتالي ارتياح من قبل المستخدمين وفيما يلي مقترحات لتحسين أداء المراجع .

. تدعيم استقلال وحياد المراجع.

. التخصص المهني ك مجال لتحسين جودة خدمات المراجع.

. تفعيل دور المنظمات المهنية.

### 1-5. تفعيل دور المراجعة الداخلية.

المراجعة الداخلية مؤثر قوي في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة , وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع باقي الأطراف, ويدعمها لأداء أدوارهم في مجال المراجعة الداخلية يمكن إن تؤثر علي الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي علي أعمال أديتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقا ولا شك إن وجود قسم للمراجعة الداخلية يمكن إن يؤدي إلي تقليص حجم المهام والوقت اللازم بقواعد وآداب المهنة وتنفيذ الأعمال الملقاة علي عاتقهم. وفيما يلي مجالات مقترحة للمراجعة الداخلية :

. التزام المراجع الداخلي بمبادي أخلاقيات المهنة.

. قوة الرقابة الداخلية ووجود رقابة توجه على التقارير المالية.

. تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة.

. الإشراف الفعال على التخطيط الاستراتيجي.

. وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية.

. تحسين الاتصال والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

### 1-6- الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:

ويتم ذلك من خلال دراسة توقعات المجتمع المالي ومحاولة تلبيتها ويعرف هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والتدقيق وبأهمية إن يقوم المدقق بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها.

### 2- فجوة التوقعات في المراجعة.

إن فجوة التوقعات في المراجعة هي أحد الظواهر التي تتسم بالعالمية ولقد أهتم الكثير من الباحثين بدراسة هذه الظاهرة في معظم دول العالم وخاصة المتقدمة، حيث شهد العقدان الأخيران محاولات عديدة هدفت إلى دراسة الفجوة الموجودة

بين مراجعي الحسابات والجهات المستفيدة من خدماتهم، كما سعت تلك المحاولات إلى التعرف على طبيعة الفجوة الموجودة وكذلك تحديد أسبابها وصولاً إلى الطرق المناسبة لتضييق هذه الفجوة. (سحر. 2021).

لقد أثبتت الدراسات التي أجريت في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة، المملكة المتحدة، أستراليا ونيوزيلندا، وكذلك بعض الدول الآسيوية والنامية كماليزيا، سنغافورة، الصين، مصر، السعودية ولبنان، وجود تلك الفجوة بين المراجعين ومستخدمي المعلومات المالية، ولقد جاءت تلك الدراسات كرد لانتقادات مستخدمي التقارير المالية اللاذعة والمستمرة للمراجع بسبب عدم اتخاذ الإجراءات الكفيلة لاكتشاف والتقرير عن الغش والتلاعب بالمتشأة محل المراجعة.

إن معظم الدراسات التي ركزت على فجوة التوقعات وصلت إلى نتائج متقاربة تفيد بتباين وجهات نظر المراجعين من جهة ومستخدمي التقارير المالية حول مختلف ملامح مهنة المراجعة كطبيعة وأهداف عملية المراجعة، من الاعتماد على القوائم المالية ومدى الاستفادة منها.

يعتبر موضوع فجوة التوقعات في المراجعة من الموضوعات التي مازال الجدل مستمراً بشأنها منذ منتصف السبعينات، كما أنه على الرغم من ظهور مصطلح فجوة التوقعات منذ أكثر من 30 عاماً إلا أنه حتى الآن يعتبر لم يتم تحديد مفهومه بشكل يلقي القبول العام، والظاهر هو استخدامه للتعبير عن الاختلاف بين ما يؤديه المراجع فعلاً وبين ما يتوقعه أطراف المراجعة الأخرى.

## 2-1 تعريف فجوة التوقعات:

هناك اهتمام من قبل الباحثين والمنظمات في مجال المراجعة والمحاسبة بمشكلة فجوة التوقعات في المراجعة ولقد ازداد هذا الاهتمام بشكل ملحوظ منذ أواخر الثمانينات حتى الآن وذلك بسبب اتساع هذه الفجوة لأنها تمثل حقيقة قائمة لا يمكن إنكارها في معظم دول العالم، لذلك يجب التعرف على هذه الفجوة حيث هناك الكثير من التعريفات لمصطلح فجوة التوقعات والعديد من التفسيرات المرتبطة بحدوثها كما أن هناك زوايا عديدة تم النظر إلى فجوة التوقعات من خلالها وبالتالي فإنه من الضروري توضيح التعريفات التي قدمها الباحثون والهيئات العلمية والمهنية.

لقد عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات بأنها الاختلاف بين ما يعتقد الجمهور من مستخدمي القوائم المالية من واجبات ومسؤوليات المراجعين وبين ما يعتبره المراجعون جزءاً من نطاق مسؤولياتهم، أي زيادة الطلب لخدمات مهنية جديدة عن المعروف منها فعلاً. ثم جاء Lee سنة 1993 وعرفها بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع وبين الأداء الفعلي له، كما بين Lee أنه لا يمكن للمهنة أن تستمر وتلقى القبول العام وأن تؤدي وظيفتها بفاعلية في خدمة الأطراف المستفيدة إلا إذا تمت مراعاة أخلاقيات المهنة والالتزام بتطبيق المعايير المهنية. ويتفق مع التعريف السابق التعريف الذي قدمه بعض الباحثين والذين عرفوا فيه بأنها "التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم".

وعلى المستوى المحلي عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات في المراجعة "بأنها الاختلاف والتباين حول ما يمكن أن يقوم به المراجع فعلاً ووفقاً للمعايير المهنية وبين أداء المراجع وفقاً لتوقعات المستفيدين من خدمات المراجعة المعقولة.

ويتضح مما سبق أنه رغم أن تعبير فجوة التوقعات أصبح مألوفاً لمستخدمي القوائم المالية إلا أنه غير محدد جيداً، فلا يوجد تعريف واحد محدد لفجوة التوقعات، حيث أن الباحثين في مجال المراجعة ذكروا تعريفات مختلفة وإن كانت متقاربة لفجوة التوقعات، وذلك بناءً على المنظور الذي انطلقوا منه في دراستها.

## 2-2-2- مكونات فجوة التوقعات في المراجعة:

إن فجوة التوقعات ليست ظاهرة ساكنة، ولكنها تتغير عبر الزمن استجابة لتطور وجهات النظر تجاه أغراض القوائم والتقارير المالية، وتطور احتياجات مستخدمي تلك القوائم والتقارير، ودور المراجعة في تلبية تلك الاحتياجات، وبناءً على ذلك فقد تباينت وتعددت مفاهيم فجوة التوقعات وفقاً للعدد وتباين وجهات النظر المختلفة أو لتباين واختلاف أسباب تلك الفجوة، مما أدى إلى تباين واختلاف مكوناتها الأساسية، فيري Philip chenok رئيس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وباحثون آخرون أنه يمكن تجزئة فجوة التوقعات إلى ما يلي:

2-2-2-1 فجوة المعقولة: وهي تعبير عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المراجع الخارجي بصورة غير معقولة وبين أدائه وفقاً لمعايير مهنة المراجعة (يوسف، 2007).

كما تشير فجوة التوقعات إلى اختلاف بين ما يعتقد المجتمع بأن على المراجعين أدائه وما يمكن للمراجعين أن يؤديه بدرجة معقولة. وتتسبب هذه الفجوة نتيجة مغالاة المستخدمين في توقعاتهم إما لسبب عدم إلمامهم بطبيعة وحدود المراجعة، أو بسبب الرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من المراجعين نظير ما يقدمونه لخدماتهم. إن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات غير واقعية ولا يمكن للمراجع أن يحقق توقعاتهم نظراً لطبيعة وحدود مهنة المراجعة، ومن بين توقعات مستخدمي القوائم المالية ما يلي:

- اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب.

- اكتشاف التصرفات والأحداث غير القانونية بالمنشأة وإبلاغ الجهات المختصة بها.

- ضمان دقة المعلومات الواردة بالقوائم المالية بشكل مطلق.

- تقديم إنذار مبكر في حالة عدم قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها.

- تقديم إنذار مبكر في حالة توقع إلحاق خسائر بالملاك.

2-2-2-2 فجوة الأداء: وهي تعبر عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المراجع الخارجي بصورة معقولة وفقاً لمعايير المراجعة وبين أدائه الفعلي، ويمكن تقسيمها على ما يلي:

أ- فجوة قصور المعايير: هي الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، ويرجع السبب الأساسي لهذه الفجوة إلى عدم الاهتمام من المنظمات المهنية بكيفية تحديد معيار "بذل العناية المهنية المعقولة" الذي يجب أن يتوافر لدى المراجع العادي الذي يتمتع بالخبرة والمعرفة.

ويمكن توضيح هذه الفجوة عن طريق تطوير معايير العمل الميداني، وتعتبر معايير فجوة التوقعات الصادرة عن مجلس معايير المراجعة هي الأساس اللازم لتضييق هذه الفجوة.

ب- قصور الأداء وتتمثل في الفجوة بين واجبات المراجع الخارجي وفقا لمعايير مهنة المراجعة وبين الأداء الفعلي له، وتعتبر هذه الفجوة عن قصور في أداء المراجع الخارجي، كما تعتبر في نفس الوقت إخلالا بمعايير مهنة المراجعة الأمر الذي يمثل إهمالا جسيما بسبب أنه لم يتم بالتصرف بالمنهجية التي تتمشى مع معايير المراجعة المهنية، وبالتالي تضيق هذه الفجوة من خلال الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجعين.

كما أن هناك من صنف فجوة التوقعات في المراجعة وفقا للأسباب المحتملة لحدوثها إلى مجموعتين من الفجوات الفرعية، وذلك على النحو التالي:

**2-2-3 فجوة توقع ترتبط بالمراجعين الخارجيين:** وهي الفجوات التي ترجع أسباب حدوثها إلى المراجعين الخارجيين، ويمكن تحديد أهم تلك الفجوات فيما يلي.

أ. فجوة أداء المراجع: وتعرف هذه الفجوة بأنها الاختلاف بين الأداء المتوقع للمراجعين الخارجيين طبقا لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي لهم.

ب. فجوة استقلال المراجع: وتتمثل هذه الفجوة في انحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي التقارير المالية في استقلال المراجع.

ج. فجوة تقرير المراجع: وتشير هذه الفجوة إلى اختلاف بين توقعات المستخدمين لرأي المراجع على القوائم المالية وبين رأي المراجع الوارد في تقريره عن نتائج مراجعة تلك القوائم.

**2-2-4 فجوات توقع ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة:** وهي الفجوات التي ترجع أسباب حدوثها إلى العوامل الخارجية المتعلقة ببيئة المراجعة، ومن أهم تلك الفجوات ما يلي:

أ. فجوة المعقولة: وهي الفجوة بين التوقعات الكلية لمستخدمي التقارير المالية من المراجعين الخارجيين، وبين توقعات المعقولة لهم من المراجعين الخارجيين، ومن ثم تعتبر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية من المراجع هي مصدر فجوة المعقولة. (سليمان. 2006).

ب. فجوة معايير المراجعة: وهي الفجوة بين التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية من المراجعين، وبين الأداء المتوقع من المراجعين طبقا لمعايير المراجعة، وترجع أسبابها إلى قصور معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمستخدمين

ج. فجوة المسؤولية القانونية: تتمثل هذه الفجوة في المسؤولية القانونية بين المراجعين وبين مستخدمي التقارير المالية ورجال القضاء بشأن نطاق المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع، وتكون هذه المسؤولية القانونية أمام الطرف الثالث، والشكل التالي يوضح مكونات فجوة التوقعات في المراجعة حسب علاقتها بأسباب حدوثها.

**. أسباب حدوث فجوة التوقعات:**

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة منها ما يلي:

الأسباب التي أدت إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة، وهي كما يلي:

. عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة.

. عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية. (النواس. 2008).

. عدم كفاءة أداء المراجعين.

وسيتناول الباحث تلك الأسباب فيما يلي:

أ. عدم كافية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة:

فقد ترجع فجوة التوقعات في الغالب إلى عدم تطور مسئوليات المراجع طبقاً للتشريعات السائدة لعمل المراجع، بما يشير إلى قصور تلك التشريعات والإصدارات المهنية عن مواكبة التطور في احتياجات مستخدمي القوائم المالية والسعي لمقابلة تلك التوقعات.

ويتضح من ذلك أن مسئوليات المراجع زادت مع التطور المعاصر في احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ولذلك سعت المنظمات المهنية إلى وضع معايير للأداء المهني لأعضائها من المراجعين بهدف تطوير أدائهم لمقابلة تلك الاحتياجات المتزايدة، إلا أن هذه المعايير لم تكن كافية لحل المشكلة، وعليه فإن فجوة التوقعات ترجع في بعض أسبابها إلى عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية لضمان استقلالية المراجع، وتطبيق نظام فعال للرقابة الذاتية على أعضاء المهنة، وتحسين مستوى الكفاءة المهنية والفنية للمراجعين.

ب. عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية:

فقد تكون توقعات المستخدمين بالنسبة لما يجب على المراجع تقديمه مبالغاً فيها إما لأنها تقع خارج مسئولياته المهنية، أو لاستحالة تحقيقها بسبب زيادة تكلفة عملية المراجعة عن الفائدة المرجوة منها، وبالتالي فإن دراسة هذه التوقعات تعتبر من التحديات الكبيرة التي تواجه المهنة على أنها عمل رئيسي في استمرارية ثقة هؤلاء المستخدمين في المهنة والمراجعة، لذلك من الضروري التعرف على توقعات المستخدمين للحكم على معقوليتها، ومن أهم التوقعات ما يلي

1- أن المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية وضمان لدقتها.

2- أن المراجع مسئول عن إعطاء إنذار مبكر بفشل الشركات وانهارها.

3- أن المراجع مسئول عن اكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنها.

4- أن المراجع مسئول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها.

ج. عدم كفاءة أداء المراجعين:

قد ترجع بعض أسباب حدوث فجوة التوقعات في مهنة المراجعة إلى عدم كفاءة الأداء الفعلي للمراجعين وعدم قدرتهم على الوفاء بمسئولياتهم المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة، وقد يكون ذلك عدم وجود نظام قياسي للرقابة على جودة الأداء.

. وسائل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

لقد تبين بوضوح من خلال دراستنا لطبيعة فجوة التوقعات في المراجعة، والعوامل أو الأسباب التي أدت إلى حدوثها وتوسعها، أنه لا يمكن أبداً القضاء على هذه الفجوة نهائياً، نظراً لطبيعتها ومكوناتها وان علاج المهنة المعتاد لفجوة

التوقعات هو محاولة شرح حدود وقيود القوائم المالية وعملية المراجعة، ونظراً لتأثيرات فجوة التوقعات على كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة، فإنه يجب العمل على تصحيح التوقعات غير المعقولة، وتلبية توقعاتهم المعقولة كما يرى أحد الباحثين إن تضيق فجوة التوقعات يأتي عن طريق التخطيط السليم لعملية المراجعة وفحص نظام الرقابة الداخلية وعمل توصيات لإدارة الشركة لتحسين هذا النظام، كما يجب على المراجع أن يقوم بالإفصاح الكامل عن الحقائق المالية للمستخدمين (الرحيلي. 2005).

وإذا لم تتخذ المهنة الإجراءات اللازمة لتصحيح التوقعات غير المعقولة، وإذا فشلت في تلبية التوقعات فأنها ستواجه بلا شك مخاطر جسيمة، والتي من أهمها مخاطر التدخل الخارجي "الحكومي" في شئون المهنة، ويحذر البعض من أنه إذا فرضت المعايير المهنية على المراجعين من خارج المنظمات والجمعيات المهنية، فربما تتأسس على إدراك غير واقعي لمهنة المراجعة، وقد تتجاوز إلى حد بعيد ما يستطيع المراجع القيام بأدائه بشكل معقول.

وفي هذا الصدد أوردت لجنة مسؤوليات المراجعين في توصياتها عدة مقترحات لتضييق فجوة التوقعات، والتي كان من أهمها: تطوير وتوسيع دور المراجع، تحسين الاتصالات بين المراجع والمستخدمين، المحافظة على استقلال المراجع، تنظيم المهنة للمحافظة على جودة المراجعة.

وعلى الرغم من أن هناك العديد من المقترحات الأخرى لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، إلا أنه يمكن تجميع هذه المقترحات بالرغم من تداخلها وتكاملها في خمسة وسائل رئيسية هي: .

1-توضيح وتوسيع دور ومسؤوليات المراجع الخارجي. (جواد. 1995).

2-تدعيم استقلالية المراجع الخارجي.

3-تدعيم دور المنظمات المهنية في تحسين جودة المراجعة والرقابة عليها.

4-دراسة توقعات المستخدمين ومحاولة تليبيتها

5-تطبيق آليات الحوكمة في المراجعة.

**تحديد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والتصرفات غير القانونية:**

**. مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب:**

يشير أدب المراجعة المهني إلى أن المراجع مسئول عن تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية سواء التي كان سببها الأخطاء أو التلاعب، ونظراً لطبيعة قرائن وأدلة المراجعة التي تتميز بأنها مقنعة وليست قطعية فإن المراجع بإمكانه الحصول على تأكيد معقول وليس قطعياً بأن الأخطاء الجوهرية قد تم اكتشافها.

إن المراجع غير مسئول عن تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن الأخطاء والتي نتجت عن الأخطاء غير المتعمدة أو التلاعب والاحتيايل الذي لا يعتبر جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية قد تم اكتشافها، الآتي بعض المفاهيم التي لها علاقة بمسؤولية المراجع.

**الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية:**

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأخطاء الجوهرية أو المادية بأنها تلك الأخطاء التي إذا تم التعرف عليها من قبل شخص معين يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قرار ما قد يغير ذلك القرار .  
القيود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية.

### الأخطاء والتلاعب:

لقد فرق المعيار رقم (82) الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (SAS 82, AICPA) بين الأخطاء والتلاعب، وأوضح هذا المعيار بأن كلاً منهما يمكن أن يكون مادياً أو جوهرياً، ولقد أوصى المعيار (110) لمجلس تطبيقات المراجعة في المملكة المتحدة (SAS 110, APB) المراجع بضرورة تخطيط وأداء إجراءات المراجعة والتقييم والتقرير عن النتائج أخذاً بالاعتبار الأخطاء والتلاعب التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وأشار المعيار (110) إلى أن التلاعب يشمل المخادعة للحصول على ميزة أو مصلحة مالية غير قانونية وتحريف أو تشويه مقصود للتأثير على القوائم المالية بواسطة شخص أو أكثر بين أعضاء الإدارة، للمستخدمين أو حتى الطرف الثالث، ويتضمن التلاعب ما يلي:

- . تزيف أو تحريف أو تبديل السجلات المحاسبية أو المستندات الأخرى.
- . سوء استعمال الأصول أو طريقتها.
- . كتمان أو حذف للمعاملات من السجلات المحاسبية أو المستندات الأخرى.
- . تسجيل معاملات بدون مستندات مؤيدة.
- . تطبيق التطبيق الخاطئ المقصود للسياسات المحاسبية.

### 3- الجانب العملي:

يتناول هذا الجانب منهج الدراسة الذي تم استخدامه، إضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة، وإعداد أداة الدراسة المتمثل في الاستبانة، وبيان الإجراءات المستخدمة للتحقق من صدق أداة الدراسة وثباتها والإجراءات الميدانية وأخيراً الأسلوب الإحصائي المستخدم في معالجة البيانات.

### 3-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات مدينة غريان، تم استخدام أسلوب العينات، وتم سحب عينة عشوائية بسيطة تتكون من 21 مفردة

### 3-2 ثبات أداة الدراسة

استخدم الباحث معادلة (ألفا كرونباخ)، وطريقة التجزئة النصفية على محاور الدراسة، وظهرت النتائج في الجدول التالي رقم (1).

جدول رقم (1) نتائج اختبار ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لمحاور الدراسة

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الارتباط بيرسون	معامل الثبات سيبرمان براون

0.790	0.652	0.839	06	آليات الحوكمة
0.501	0.477	0.654	05	آليات تحسين أداء المراجع
0.570	0.499	0.692	05	آليات تدعيم المراجعة الداخلية

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (1) أن معامل ثبات محاور الدراسة (معامل ألفا كرونباخ) قد تراوح بين (0.654، 0.839) لمختلف محاور الدراسة، ويتبين وجود علاقة ارتباط بين أجزاء محاور الدراسة، حيث تراوح معامل ارتباط بيرسون بين (0.477، 0.652)، كما إن معامل ثبات سبيرمان براون بين النصف الفردي والزوجي تراوح بين (0.501، 0.790)، وتعد هذه القيم عالية ومناسبة للتحقق من ثبات المقياس.

### 3-3 ترميز بيانات الدراسة

بعد تجميع استمارات الاستبيان استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز البيانات، وبما أنه يقابل كل عبارة من عبارات محاور المتغيرات الأساسية للاستبيان قائمة تحمل الاختيارات التالية وفقاً لمقياس لكارث الخماسي: (موافق تماماً- موافق - محايد- غير موافق - غير موافق تماماً)، وقد تم إعطاء كل من الاختيارات السابقة درجات لتتم معالجتها إحصائياً على النحو التالي: موافق تماماً (5) خمس درجات، موافق (4) أربع درجات، محايد (3) ثلاث درجات، غير موافق (2) درجتان، غير موافق تماماً (1) درجة واحدة.

واعتبر الوسط الحسابي مساوياً للرقم (3) باعتبار أن  $(3) = 5 / (5+4+3+2+1)$ ، وبالتالي فإن المتوسطات الحسابية التي قيمتها أقل من (2) تعبر عن درجة موافقة متدنية، والمتوسطات الحسابية التي قيمتها أقل من (3) تعبر عن درجة موافقة دون المتوسط، والمتوسطات الحسابية التي قيمتها أقل أو تساوي (4) وأكبر من (3) تعبر عن درجة موافقة فوق المتوسط، والمتوسطات الحسابية التي قيمتها أكبر من (4) وأقل أو تساوي (5) تعبر عن درجة موافقة مرتفعة.

### 3-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها من مفردات العينة التي تم اختيارها من مجتمع الدراسة، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بالاعتماد على استخدام برمجية الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية "Social Sciences for Statistical Package" والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS) الإصدار 28، وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي قام الباحث باستخدامها:

- معامل ألفا كرونباخ، ومعامل ارتباط بيرسون، معامل ارتباط سبيرمان براون.
- التوزيع النسبي، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري.
- اختبار t لعينة واحدة كأحد أساليب الإحصاء الاستدلالي، لإمكانية تعميم النتائج من العينة إلى المجتمع.

### 3-5 خصائص عينة الدراسة

#### جدول رقم (2) خصائص عينة الدراسة

الخصائص	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	20	95.2

4.8	1	أنثى	
100.0	21	المجموع	
14.3	3	من 20 إلى 35 سنة	العمر
42.9	9	من 35 إلى 40 سنة	
42.9	9	من 40 إلى 45 سنة	
100.0	21	المجموع	
00.0	00	متوسط	المؤهل العلمي
28.6	6	جامعي	
57.1	12	ماجستير	
14.3	3	دكتوراه	
100.0	21	المجموع	
00.0	00	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
19.0	4	من 5 إلى 10 سنوات	
47.6	10	من 10 إلى 15 سنة	
33.3	7	من 15 إلى 20 سنة	
00.0	00	من 20 سنة فما فوق	
100.0	21	المجموع	

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (2) الذي يوضح خصائص عينة الدراسة أنها تتميز بالآتي:

- نسبة 95.2% ذكور.
- نسبة 42.9% أعمارهم تتراوح بين (من 35 إلى 40 سنة)، ونسبة 42.9% تتراوح أعمارهم بين (من 40 إلى 45 سنة).
- أن نسبة 57.1% مؤهلهم العلمي ماجستير، ونسبة 28.6% مؤهلهم العلمي جامعي.
- أن نسبة 47.6% خبرتهم (من 10 إلى 15 سنة)، و33.3% خبرتهم (من 15 إلى 20 سنة).

3-6 تحليل بيانات الدراسة

آليات الحوكمة

## جدول رقم (3) نتائج تحليل آليات الحوكمة

الترتيب	مستوى المعنوية p-value	قيمة اختبار t	الانحراف المعياري S.D	المتوسط الحسابي $\bar{x}$	درجة الموافقة					النسبة	محتوى الفقرة	ت
					غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً			
4	0.000	18.862	0.902	3.714	00	02	06	09	04	ت	قوة إدارة المراجعة الداخلية	1
					00.0	9.5	28.6	42.9	19.0	%		
3	0.000	24.475	0.740	3.952	00	00	06	10	05	ت	التزام الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية	2
					00.0	00.0	28.6	47.6	23.8	%		
1	0.000	29.000	0.655	4.143	00	00	03	12	06	ت	قوة واستقلال لجنة المراجعة	3
					00.0	00.0	14.3	57.1	28.6	%		
2	0.000	25.923	0.707	4.000	00	00	05	11	05	ت	فعالية نظام التقارير وتوفر المعلومات	4
					00.0	00.0	23.8	52.4	23.8	%		
6	0.000	16.060	0.978	3.429	00	03	10	04	04	ت	اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات	5
					00.0	14.3	47.6	19.0	19.0	%		
5	0.000	23.439	0.680	3.476	00	00	13	06	02	ت	وضوح السلطات والمسؤوليات	6
					00.0	00.0	61.9	28.6	9.5	%		
	0.000	29.662	0.584	3.785	الدرجة الكلية حول آليات الحوكمة							

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم (3) يتضح أن المتوسطات الحسابية حول (آليات الحوكمة) جاءت كلها أكبر من 3 (المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي) أي أنها في اتجاه الموافقة، وإن المتوسط العام للمحور أكبر من (3) مما يشير إلى أن مفردات عينة الدراسة موافقين على وجود آليات لحوكمة أسهمت في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، كما أن مستوى المعنوية لاختبار (t) أقل من 0.05 مما يتيح تعميم النتائج المتحصل عليها من العينة على مجتمع الدراسة.

آليات تحسين أداء المراجع

## جدول رقم (4) نتائج تحليل آليات تحسين أداء المراجع

الترتيب	مستوى المعنوية p-value	قيمة اختبار t	الانحراف المعياري S.D	المتوسط الحسابي $\bar{x}$	درجة الموافقة					النسبة	محتوى الفقرة	ت
					غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً			
5	0.000	22.507	0.805	3.952	00	00	07	08	06	ت	الاعتماد على لجان المراجعة في تعيين وعزل المراجع	1
					00.0	00.0	33.3	38.1	28.6	%		
1	0.000	40.345	0.498	4.381	00	00	00	13	08	ت	الالتزام بقواعد وآداب المهنة	2
					00.0	00.0	00.0	61.9	38.1	%		

3	0.000	34.395	0.577	4.333	00	00	01	12	08	ت	الرقابة على جودة الأداء في مكاتب المراجعة	3
					00.0	00.0	4.8	57.1	38.1	%		
4	0.000	31.460	0.590	4.048	00	00	03	14	04	ت	وضع معايير لأداء العمل	4
					00.0	00.0	14.3	66.7	19.0	%		
2	0.000	41.110	0.483	4.333	00	00	00	14	07	ت	التغيير الإلزامي للمراجع	5
					00.0	00.0	00.0	66.7	33.3	%		
	0.000	53.522	0.360	4.209	الدرجة الكلية حول آليات تحسين أداء المراجع							

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم (4) يتضح أن المتوسطات الحسابية حول (آليات تحسين أداء المراجع) جاءت كلها أكبر من 3 (المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي) أي أنها في اتجاه الموافقة، وإن المتوسط العام للمحور أكبر من (3) مما يشير إلى أن مفردات عينة الدراسة موافقين على وجود آليات لتحسين أداء المراجع أسهمت في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، كما أن مستوى المعنوية لاختبار (t) أقل من 0.05 مما يتيح تعميم النتائج المتحصل عليها من العينة على مجتمع الدراسة.

#### آليات تدعيم المراجعة الداخلية

جدول رقم (5) نتائج تحليل آليات تدعيم

#### جدول رقم (5) نتائج تحليل آليات تدعيم المراجعة الداخلية

الترتيب	مستوى المعنوية p-value	قيمة اختبار t	الانحراف المعياري S.D	المتوسط الحسابي $\bar{x}$	درجة الموافقة					الرتبة	محتوى الفقرة	ت
					غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً			
1	0.000	40.082	0.512	4.476	00	00	00	11	10	ت	الالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة	1
					00.0	00.0	00.0	52.4	47.6	%		
3	0.000	34.051	0.590	4.381	00	00	01	11	09	ت	نظام فعال للمساءلة المحاسبية	2
					00.0	00.0	4.8	52.4	42.9	%		
4	0.000	24.475	0.740	3.952	00	01	03	13	04	ت	استقلالية نظام المراجعة الداخلية	3
					00.0	4.8	14.3	61.9	19.0	%		
2	0.000	40.021	0.507	4.429	00	00	00	12	09	ت	قوة أنظمة الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والغش	4
					00.0	00.0	00.0	57.1	42.9	%		
5	0.000	26.278	0.590	3.381	00	01	11	09	00	ت	الإشراف الفعال على التخطيط الاستراتيجي	5
					00.0	4.8	52.4	42.9	00.0	%		
	0.000	47.557	0.397	4.123	الدرجة الكلية حول آليات تدعيم المراجعة الداخلية							

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم (5) يتضح أن المتوسطات الحسابية حول (آليات تدعيم المراجعة الداخلية) جاءت كلها أكبر من 3 (المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي) أي أنها في اتجاه الموافقة، وإن المتوسط العام للمحور أكبر من (3) مما يشير إلى أن مفردات عينة الدراسة موافقين على وجود آليات تدعيم المراجعة الداخلية أسهمت في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، كما أن مستوى المعنوية لاختبار (t) أقل من 0.05 مما يتيح تعميم النتائج المتحصل عليها من العينة على مجتمع الدراسة.

### النتائج

1- اتضح من التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة وجود آليات للحوكمة أسهمت في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، ويتم ذلك من خلال الآتي: الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، توفر المعلومات والاعتماد على التكنولوجيا المعلومات، وقوة واستقلالية المراجعة الداخلية، وضوح السلطات والمسؤوليات.

2- تبين من تحليل بيانات الدراسة وجود آليات لتحسين أداء المراجع أسهمت في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، نجد ذلك من: الالتزام بقواعد وآداب مهنة المراجعة، وضع معايير لأداء العمل، والتغيير الإلزامي للمراجع، والرقابة على جودة الأداء في مكاتب المراجعة.

3- اتضح وجود آليات تدعيم المراجعة الداخلية أسهمت في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وهذا يتم من خلال: الالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والغش، واستقلالية نظام المراجعة الداخلية، ويعتبر عمل المراجع الداخلي نظام فعال للمساءلة المحاسبية.

### التوصيات

- يجب وضع إجراءات وآليات واضحة ومحددة عند تطبيق مفهوم الحوكمة، لأن هذا المفهوم غير واضح عند غالبية الموظفين.

- العمل على وضع دليل إرشادي متكامل لعمل المراجعة الداخلية لما له من أثر بالغ في المساعدة لتقييم أداء المراجع وضمان فاعلية الإجراءات المتبعة في عمل المراجع.

- وضع خطط وبرامج تدريبية لتطوير مهارات وقدرات المراجعين بالشركة محل الدراسة، مما يزيد من فعالية نظام المراجعة وتحقيق أداء عالي في عملهم.

- وضع معايير واضحة ومحددة بدقة لتطبيقها عند تنفيذ عمل المراجعة وهذا يسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

### قائمة المصادر والمراجع

1. سحر السيد . (2021) اليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية.

2. علان وآخرون (2017) بعنوان. مسؤولية مراجع الحسابات عن فجوة التوقعات في ضوء معايير المراجعة المصرية

3. محمود عبدا لله (2016) بعنوان دور التخصص المهني لمراجع الحسابات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية
4. أبو العطا، نرمين، (2003) "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد 8،
5. البشير، محمد، (2003) "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان، الأردن.
6. الجبوري، نصيف جاسم محمد، (1999) "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد،
7. الدوجي، علي حسين، (2009) "حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل ونزاهة التقارير المالية"، مجلة دراسات محاسبية مالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد السابع.
8. الرحيلي، عوض سلامة، (2005) «لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية» ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة.
9. الشمري، صادق راشد، (2008) "الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 17.
10. النواس، رافد عبيد، (2008) "أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات - نموذج مقترح" - مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد رقم 14، العدد 50
11. جواد، شوقي ناجي، (1995) "إدارة الأعمال - منظور كمي" ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد.
12. سليمان، محمد مصطفى، (2006) «حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة-الدار الجامعية، مصر .
13. ميخائيل، أشرف حنا، (2005) "تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة.
14. يعقوب، فيحاء، (2007) "دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة" مجلة دراسات محاسبية مالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد الخامس،
15. يوسف، محمد طارق، (2007) "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر .