

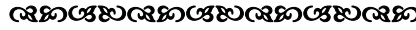
دعم استقلال المراجع الخارجي مدخلا لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

- دراسة ميدانية -

خالدي رشيدة

أستاذة مساعدة بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

جامعة الأغواط



ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم السبل الكفيلة بدعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي لتضييق قدر المستطاع من فجوة التوقعات وذلك بغية استرجاع ثقة المجتمع المالي في مهنة المراجعة وهذا بعد موجة الفشل التي شهدتها أكبر مكاتب المراجعة -مكتب آرثر أندرسون سنة 2002- ، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها واختبار فرضياتها قمنا بتصميم استبيان موجه إلى 70 مكتب مراجعة في الجزائر حيث تم الاعتماد على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي، كما تم التوصل إلى أن هنا علاقة عكسية بين دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي وبين تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، ذلك من خلال تفعيل مختلف الآليات التي من شأنها أن تساهم في دعم استقلال المراجع على غرار لجان المراجعة وتحديد سلم أتعاب مراجع الحسابات ورقابة التعيين.

الكلمات الدالة: المراجع الخارجي، استقلال مراجع الحسابات، فجوة التوقعات.

Abstract:

the aim of this study to identify the most important ways to support the independence of the External Auditor, to narrow as much as possible of the expectations gap, in order to restore confidence in the profession of audited financial community that after a wave of failure in the largest audit offices -Arthur Andersen office 2002., in order to achieve the objectives of the study and answer the wondered and testing the hypotheses, for all that, we design a questionnaire and addressed to the 70 Office of Audit in Algeria, where the dependence on the method of statistical analysis descriptive, has also been reached to that here inverse relationship between supporting the independence of the External Auditor and narrowing the gap in expectations audit profession, through the various mechanisms that would contribute to the support of the independence of references as audit committees and the fees of the Auditor recruitment and control

Keywords: External Auditor, The independence of the auditor, Expectations gap.

تمهيد:

لقد لفتت موجة الفشل التي شهدتها مهنة المراجعة على الصعيد العالمي أنظار مختلف الباحثين والمستثمرين والمشرعين ومختلف المهتمين بمهنة المراجعة وذلك بعد الفضائح التي مست مختلف الشركات العملاقة في العالم والتي تسببت في إفلاس وانحيار هذه الشركات، حيث قامت العديد من الدراسات في هذا المجال والتي بحثت في الخصوص على أهم الأسباب التي أدت إلى مثل هذه الحالات من الفضائح، حيث توصلت إلى أن غياب الممارسات الإدارية الفعالة تعتبر من بين أهم الأسباب ذلك في غياب الرقابة والإشراف الفعال على هذه الشركات، حيث يعتبر مجلس الإدارة المسؤول الأول على توفير مثل هذه الآليات التيمن شأنها أن تحقق الإدارة الفعالة، والتي من شأنها أن توفر الاستقلال الأمثل لمراجع الحسابات لغرض تأدية مهامه بكل حياد وإبداء رأيه بموضوعية. ويعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة حجر الأساس في مهنة المراجعة، وذلك لتقدير درجة الاعتماد على تقرير المراجعة في عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية، وعلى حسب مقدار هذه الدرجة تكون فجوة التوقعات، حيث أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مراجع الحسابات الحفاظ على استقلالية طوال مدة التكليف بأعمال المراجعة. بغض النظر على مختلف التهديدات التي تهدد استقلال مراجع الحسابات والتي تكون في بعض الأحيان فوق السيطرة. حيث يخلق الاختلاف في تقدير مدى الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات بين مختلف المستخدمين ما يعرف بفجوة التوقعات.

تعتبر مهنة محافظة الحسابات في الجزائر الممثل الرسمي للمراجعة القانونية حيث يفرضها القانون على شركات المساهمة بغية التأكد من سلامة وشرعية وصدق حسابات هذه المؤسسات، كما أن هناك مجموعة من المستخدمين يحتاجون إلى المخرجات النهائية لهذه العملية والتي تتمثل أساسا في تقرير مراجع الحسابات، حيث يتوقعون من مراجع الحسابات أن يضمن في تقريره النزاهة والموضوعية والكفاءة، إلى أن هناك مجموعة من القيود والتي تجعل من مراجع الحسابات غير قادر على تلبية توقعات هؤلاء المستخدمين نظرا إلى عدة أمور منها أن مراجع الحسابات ملزم على أداء مهامه في حدود ما يفرضه القانون ومنها أن مراجع الحسابات مهما كانت نزاهته وموضوعية إلى أن هدفه الأساسي يبقى تجاري ودائما ما يرغب في الاحتفاظ بعملائه من خلال تجديد الفترات هذا ما يجعله في حالة تهديدات تهدد استقلاليته.

نحاول من خلال دراستنا هذه التعرف على مجموعة من آراء محافظي الحسابات في الجزائر (حوال 64 مكتب مراجع)، وذلك بغية التعرف على أهم الأسباب الداعية إلى عدم مقدرة مراجع الحسابات الحفاظ على استقلالية وهل أنه دائما ما يقع في حالات من شأنها أن تجعله قادر التخلي على أرباح مكتبه مقابل الحفاظ على استقلاليته، يرجع اهتمامنا بهذه الدراسة نظرا إلى أن السبب الرئيسي في انحيار أقوى شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية (شركة أنرون) يرجع بالدرجة الأولى إلى أن مكتب المراجعة الذي كان يراجع حسابات مكتب آرثر أندرسون لم يستطع الحفاظ على استقلاليته خلال مدة تكليفه بأعمال مراجعة حسابات هذه الشركة نظرا إلى المبالغ الضخمة التي كان يتقاضاها مقابل أداء مهامه، حيث تساءل العديد من مستخدمي القوائم المالية لشركة أنرون عن عدم إصدار تقارير متحفظة عن الوضعية الحقيقية للشركة قبل إعلان إفلاسها.

كل هذا جعلنا نهتم بموضوع استقلال مراجع الحسابات ومدى تأثيره على فجوة التوقعات، حيث أن هذه الأخيرة ظاهرة خطيرة من الواجب العمل على حلها أو تضييقها قدر المستطاع، الجزائر على غرار الدول الأخرى لا تخلو من هذه الفجوة باعتبار أن فجوة التوقعات فجوة دولية وكل دول العالم تعاني منها، كما أن هناك جهود مختلفة ومتتالية حول إيجاد تعريف محدد لفجوة التوقعات، سنحاول أن نتعرض لمجموعة من التعريفات لهذه الظاهرة، حيث عرفها "liggio" على أنها (عبارة عن اختلاف

في مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، حيث أن هذا الاختلاف هو ما يعرف بفجوة التوقعات¹.

كما أن "Mceuroe and Martene" أشارا إلى أن فجوة التوقعات عبارة عن الفرق بين ما يدركه مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات المراجع، وماذا يعتقد المراجعون عن مسؤولياتهم التي يفرضها عليهم القانون².

تعتبر فجوة التوقعات ظاهرة ضارة بالمهنة نظرا إلى أن وجودها يعني فشل عملية المراجعة، ويمكن أن يعتبر وجودها دليل واضح على عدم بذل العناية المهنية الكافية من قبل مراجعي الحسابات. وعلى هذا الأساس أردنا من خلال دراستنا أن نسلط الضوء على هذه المشكلة والتي تعتبر من بين المشاكل الحديثة التي تواجه مهنة المراجعة القانونية في الجزائر والعمل على حلها، وباعتبار أن استقلال مراجع الحسابات من بين أهم التوقعات التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ مراجع الحسابات عليه طول مدة التكليف بأعمال المراجعة.

حيث يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن استقلال مراجع الحسابات يقوم على عنصرين متلازمين هما³:

- الاستقلال في المضمون أو الاستقلال الحقيقي Independence in Fact:

ويقصد به تمسك المراجع بالخلق الحميد والسلوك القويم في كافة تصرفاته وأحكامه بخصوص إصدار رأيه عن القوائم المالية، وبمعنى آخر فإن استقلال المضمون يعبر عن الالتزام بالنزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بالتدقيق وحتى إصدار التقرير، وهذا الجانب من الاستقلال يعد حالة ذهنية خاصة بالمراجع نفسه، التي لا يستطيع أن يقدرها أو يلاحظها إلا المراجع، ومن ثم يصعب على غيرها إدراكها أو ملاحظتها.

- الاستقلال في الشكل Independence in Appearance:

ويقصد به أن يمتنع المراجع عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته، ومن ثم فإن هذا الجانب يعد مهما وضروريا لغرض تحقيق الثقة في التقارير التي يصدرها المراجع، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم المالية في محتوى هذه التقارير.

هناك مجموعة من الدعائم من شأنها أن تساهم في دعم استقلال مراجع الحسابات بغض النظر على مجموعة المهيدات التي تهدد استقلالية وذلك نظرا إلى أن من واجب مراجع الحسابات الحفاظ على استقلاليته بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وفقا لما سبق نحاول من خلال دراستنا هذه أن نجيب على إشكالية رئيسية، مفادها كيف يمكن لاستقلال مراجع الحسابات الخارجي تقليص فجوة التوقعات في المراجعة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم وضع فرضية رئيسية مفادها، تدعيم استقلال المراجع اقتراح استراتيجي لتضييق من فجوة التوقعات من خلال العوامل المساعدة لذلك.

نحاول هذه الدراسة الخروج الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:

- التعريف بحجم الخطر الذي تشكله ظاهرة فجوة التوقعات على مهنة المراجعة بصفة عامة وعلى شخص المراجع بصفة خاصة؛
- تحديد أهمية حفاظ مراجع الحسابات على استقلاليته طوال مدة التكليف بغض النظر على مختلف التهديدات التي تهدده؛
- تحديد العلاقة بين تدعيم استقلال المراجع وتقليص فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

للإجابة على إشكالية الدراسة والتي تستند إلى واقع مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وفق المسح بالعينة، الذي يمكننا من تحليل آراء ممارسي المهنة فيما يخص استقلال المراجع ومدى قدرته على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وذلك بالرجوع إلى مختلف النظريات والمفاهيم التي تخص هذا المجال.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات وأهم المقترحات لتضييقها فضلا على تدعيم استقلال مراجع الحسابات والتي تعتبر من بين أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

دراسة كل من Salehi et Mansoury et Azazy، سنة 2011، بعنوان "Audit Independence and Expectation Gap" حيث تناولت هذه الدراسة العلاقة الموجودة بين استقلال مراجع الحسابات وفجوة التوقعات في المراجعة، حيث تطرقت إلى ضرورة استقلال مراجع الحسابات وإلى الأسباب التي جعلت موضوع استقلال المراجع في غاية الأهمية خاصة عقب فصل الملكية عن الإدارة، حيث كان الهدف الأساسي من خلال هذه الدراسة هو البحث عن ما إذا كانت هناك فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين فيما يتعلق باستقلال المراجع في مهنة المراجعة في دولة إيران، حيث استعانة بغية الوصول إلى هدفها على استمارة استبيان مكونة من جزئين، الجزء الأول يحتوي على معلومات عامة عن عينة الدراسة ومكاتب المراجعة وأهمية مهنة المراجعة وأهمية التقارير المالية بالنسبة للمستثمرين، أما الجزء الثاني من الاستمارة تضمن 9 أسئلة تتعلق بمستوى الاستقلالية في مهنة المراجعة في إيران، حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها أهمية الاهتمام بموضوع استقلالية مراجع الحسابات نظرا لما له من أهمية في زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسة من خلال الاعتماد الكافي على التقارير المالية في عملية اتخاذ قراراتهم المستقبلية، كل هذا ينعكس على مراجع الحسابات وبالتالي المساعدة في تقليص فجوة التوقعات في المهنة، كما أن هذه الدراسة وجدت فجوة كبيرة بين توقعات المستثمرين وأداء مراجعي الحسابات وذلك في حفاظ المراجع على استقلاليته، وكافتراحتقدمتها هذه الدراسة هي ضرورة عمل المنظمات المهنية على تدعيم استقلال مراجع الحسابات وتوعية وإعلام الشعب حول مدى مسؤوليات المراجع.

دراسة كلا من Harold et AL، سنة 2009، بعنوان "Corporate Fraud and The Audit Expectation Gap" تناولت هذه الدراسة دور مراجع الحسابات في حالة الاحتيال والغش التي تقوم به المؤسسة وكيف عليه مواجهة فجوة التوقعات التي تنشأ بينه وبين مستخدمي القوائم المالية، حيث هدفت هذه الدراسة على وجه الخصوص إلى التعرف على فجوة المعقولة وفجوة الأداء وفجوة المعايير الناقصة، ووفقا لجميع هذه المكونات التي تكون فجوة التوقعات في المراجعة فإن على المراجع العمل على التكوين الجيد لمواجهة مثل هذه المشاكل، لذلك فإن هذه الدراسة تمت على ثلاث أنواع من المدراء الماليين، حيث وضعت دليل واضح على وجود فجوة التوقعات بالاستناد إلى عمليات الغش التي تقوم بها المؤسسات، سواء من حيث أداء مراجعي الحسابات أو من حيث المعايير التي تضبط المهنة.

دراسة جربوع، 2004، بعنوان "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي من الناحية الفكرية وفي الممارسة العملية، كما هدفت إلى إظهار واجبات ومسؤوليات المنظمات المهنية لحماية استقلال المراجع وتحديد الدور الذي يلعبه في خدمة المجتمع والحفاظة على حقوقه، وأشارت الدراسة إلى الأهمية الخاصة لدراسة استقلال المراجع الخارجي في علم المراجعة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها أن مراجع الحسابات يتعرض إلى مجموعة من الضغوط من قبل إدارة المنشأة عن طريق التعيين وتحديد الأتعاب والعزل إذا لم يقيم المراجع بتنفيذ رغبات هذه الإدارة ومطالبها والسير في ركبها، كما أنها قدمت مجموعة من التوصيات أهمها إلزامية تدعيم المنظمات المهنية لاستقلال المراجع الخارجي وذلك عن طريق تفتادي

التأثيرات المترتبة على أداء الخدمات الاستشارية والإدارية لزبون المراجعة، وإجراءات التغيير الإلزامي للمراجع بعد خمس سنوات من عمله مع منشأة الزبون.

ما يميز دراستنا هذه على الدراسات السابقة هي تأكيد الوجود الفعلي لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة في الجزائر بشكل خاص، من خلال معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول ما يتوقعه منهم مستخدمي القوائم المالية، ومنه معرفة مدى قدرة مراجعي الحسابات على تلبية هذه التوقعات والتي يعتبر الحفاظ على الاستقلالية من بين أهم مكوناتها.

II - الطريقة:

ينحصر مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الجزائرية والتي تقوم بممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجموعة من الولايات في الوطن وهي: (عنابة، الوادي، ورقلة، الجزائر، البليدة، الجلفة، الأغواط، تيارت). حيث تم اختيار هذه الولايات لتكون إطاراً جغرافياً للدراسة الميدانية، وذلك لكبر حجمها وتوفرها على هياكل اقتصادية متنوعة، وهذا يعتبر من بين الأسباب التي تزيد من الطلب على خدمات المراجعة، كما أن اختيارنا لهذه الولايات يسمح لنا بالتعرف على الاختلافات التي تمس واقع الممارسة المهنية في الجزائر، حيث اعتمدنا على الاستبيان للحصول على البيانات الأولية التي تخص دراستنا الميدانية، وقد تم توزيعها على عينة مكونة من 70 مكتب مراجعة، حيث تم استرجاع 64 استمارة صالحة للاستعمال بعد عملية الإلغاء والحذف كما أن هناك 3 استمارات لم يتم استرجاعهم أصلاً، حيث تم إرسال الاستبيان إلى مدراء مكاتب المراجعة وذلك بغية الحصول على معلومات تفيد الجانب العلمي والعملية لدراستنا.

تم الاعتماد في دراستنا على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتبر مهمة من حيث جمع البيانات اللازمة وكذا تحليلها: أ. المسح المكتبي: وذلك بغية تحديد الإطار النظري للدراسة، حيث تم التوصل إليها من خلال الكتب المتوفرة والمتخصصة وكذا بعض الدراسات السابقة التي تخص الموضوع.

ب. الاستبيان: وهذا لتسهيل عملية جمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة، حيث قمنا بتصميم وتوزيع استمارة إلى مختلف أفراد عينة الدراسة، حيث تم تقسيم هذا الاستبيان إلى قسمين:

- القسم الأول: يتعلق بمختلف البيانات الشخصية التي تخص مدراء مكاتب المراجعة المستهدفة؛
- القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من العبارات التي تخص موضوع الدراسة، وهو بدوره ينقسم إلى ثلاث محاور، المحور الأول يخص فجوة التوقعات في الجزائر، المحور الثاني يخص استقلال مراجع الحسابات وأهم التهديدات التي تهدده، المحور الثالث يتعلق بأهم طرق تدعيم استقلال مراجع الحسابات ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات. حيث تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لتبيين درجة موافقة كل مشارك في الاستبيان على مضمون العبارات الواردة، وقد خصصت لكل حالة درجة تتفق مع العبارة، حيث يوضح الجدول رقم 1 مدى توزيع الإجابات على هذا المقياس وهذا ما يسهل حسابات المتوسطات المتعلقة بكل عبارة وبالتالي تحليلها تحليل إحصائي منطقي.

وبغية التأكد من ثبات الأداة المستعملة في جمع البيانات الأولية، قمنا باستخدام معامل ألفا كرونباخ ALPHA CRONBACH، وهو عبارة عن مقياس لثبات الاستبيان، بحيث يعني الثبات المقصود به هنا. أنه في حالة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة فإننا نحصل على نفس النتائج أو الاستنتاجات، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ ما يعادل 0.91078 ووفقاً لهذه القيمة يمكن أن نقول أنه يوجد ثبات مرتفع وهذا يعني أن أداة الدراسة تمتاز بالثبات.

بعد عملية جمع البيانات الأولية وبغرض تسهيل عملية التحليل نستعين ببرنامج SPSS والذي يوفر مجموعة من الأساليب الإحصائية التي من شأنها أن تساعد على التحليل الجيد والمنطقي لعبارات الاستبيان، على غرار الإحصاء الوصفي وذلك لحساب النسب المؤوية والتكرارات لغرض معرفة الخصائص العامة للمشاركين، بالإضافة إلى حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا لمعرفة اتجاه مختلف العبارات، إلى جانب اختبار مجموعة الفرضيات من خلال اختبار T وهذا ما سيتم توضيحه لاحقاً.

III- النتائج ومناقشتها :

1. خصائص عينة الدراسة:

1-1- العمر: نلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أن أعلى نسبة من المستقيين تقل أعمارهم عن 35 سنة بنسبة 42.18%، في حين بلغت نسبة المستقيين الذين تزيد أعمارهم عن 22 سنة 34.37% حيث تعتبر نسبة معتبرة مقارنة بنسبة المشاركين ذوي الأعمار ما بين 35 و 45 سنة إذ بلغت 23.45% وهذا ما يدل على أن المشاركين في الاستبيان لديهم تجارب مهنية معتبرة ويمكن الاعتماد على آرائهم.

2-1- الجنس: يشير الجدول رقم 2 إلى 98.44% من المستقيين هم ذكور، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث في الدراسات 1.56% ما يعادل 1 من بين 64 مشارك في الاستبيان، يمكن إرجاع هذا إلى خطورة مهنة المراجعة على المرأة مقارنة بمهن أخرى كالتعليم أو الصحة وذلك نظراً إلى كثرة الأعمال خلال السنة، أضف إلى ذلك مهنة المراجعة تتطلب من شخص المراجع مجموعة من الصفات والتي يتحلى بها الرجل بدل المرأة منها الشجاعة والقوة وهذا ما ينعدم عن المرأة في كثير من الأحيان.

3-1- الوظيفة: نلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أن أعلى نسبة من المستقيين هو محافظي حسابات بنسبة 96.88% ما يعادل 62 مشارك من 64 مشارك، بينما تمثل نسبة الخبراء المحاسبين المشاركين في الدراسة 3.12% خبير محاسبي، يرجع هذا بالدرجة الأولى إلى قلة الخبراء المحاسبين بشكل عام وفي كل الولايات ماعدا بعض الولايات على غرار ولاية الجزائر، كما أن عملية الاتصال تصعب مع خبراء المحاسبة عكس ما يكون بالنسبة لمحافظي الحسابات وهذا ما وضحته النسبة سابقاً.

4-1- الخبرة المهنية: يوضح الجدول رقم 2 أن مدراء مكاتب المراجعة المستجوبين في الولايات المستهدفة تتراوح خبرتهم في مجال التدقيق من 5 إلى 15 سنة، حيث تعتبر هذه الخبرة معتبرة ومتوسطة، حيث أن 33 مشارك من بين 64 مشارك في الدراسة لديهم خبرة معتبرة بينما 18 مشارك من بين 64 مشارك لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، أي أن 51 مشارك لديهم خبرة في مجال المراجعة ويمكن الاعتماد على آرائهم حيث ترى الباحثة أنه كلما تعدد سنوات الخبرة دل ذلك على كثرة الحالات والمواقف التي يمر بها مدير مكتب المراجعة وزادت مرونته في التعامل مع جميع المشاكل.

5-1- المؤهل العلمي: يبين الجدول رقم 2 أن أغلب المستقيين يحملون شهادة الليسانس بنسبة 84.39%، أما حاملي شهادة الماجستير يقدر عددهم بـ 7 من أصل 64 في حين يقدر عدد حاملي شهادة الدكتوراه 3، حيث نلاحظ أن شهادة الليسانس تتوفر لدى كل المشاركين، هذا لا يمنع من توفر شهادات عليا لدى بعض المستقيين عند ممارستهم مهنة المراجعة، بل بالعكس ترفع هذه الشهادات من المستوى العلمي لدى بعض الممارسين للمهنة والذين يستطيعون التجاوب مع بعض المصطلحات العلمية التي من الممكن أن تتوفر عليها الاستبيان، كما أن ازدواجية الكفاءة المهنية مع العلمية يعتبر ميزة لد بعض المهنيين.

2. تحليل آراء المستقيين حول وجود فجوة التوقعات في الجزائر :

يبين لنا الجدول رقم 3 آراء المستجوبين فيما يخص المحور الأول المتعلق بوجود فجوة التوقعات في الجزائر، وبصورة عامة يبين

ما يلي:

- هناك توافق تام وبشدة في آراء مراجعي الحسابات في الجزائر على أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون أن يحافظ مراجع الحسابات على استقلاليتهم طوال مدة التكليف، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في ما يخص هذه العبارة 1.6094 من أصل 5 درجات، بانحراف معياري يقدر بـ 0.7687. وبالتالي يمكن أن نقول أن هناك فجوة توقعات فيما يخص استقلال مراجع الحسابات نظرا لتوقعات الجمهور.
- لم يوافق مراجعي الحسابات في الجزائر على أنه لا توجد أي تهديدات تهدد استقلال المراجع وأن على مراجعي الحسابات الحفاظ على استقلالهم مهم تكن الظروف، يرجع هذا إلى مقدار المتوسط الحسابي لهذه العبارة حيث بلغ 3.9063 من أصل 5 درجات بانحراف معياري قدر بـ 0.84925، حيث أن مراجعي الحسابات يؤكدوا من خلال هذا أن استقلال مراجع الحسابات تواجه العديد من التهديدات التي لا يمكنه أن يتحكم فيها إن لم يمارس مهنته بكل كفاءة واستقلالية.
- يؤكد الباحثين في مجال المراجعة على أن مسؤولية مراجعي الحسابات تعتبر من بين أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في المراجعة، حيث تعتبر مسؤولية مراجعي الحسابات في ما يخص اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية إحدى المكونات الأساسية لفجوة التوقعات في المراجعة⁴. وفقا لهذا فإن مراجعي الحسابات في الجزائر لم يوافقوا على أن من مسؤوليات المراجع اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية، وهذا بمتوسط حسابي قدر بـ 3.9375 وانحراف معياري بلغ 0.8333، هذا ما يؤكد وجود فجوة التوقعات في ما يخص هذا العنصر.
- هناك توقع لدى مستخدمي القوائم المالية أن يكتشف مراجع الحسابات جميع التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة⁵، وهذا يعتبر على غرار حالات الأخطاء والغش سبب أساسي في وجود فجوة التوقعات، وهذا ما أكده مراجعي الحسابات المستقيين في دراستنا حيث لم يوافقوا على أن من مسؤوليات مراجعي الحسابات الكشف على جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية وإنما مراجع الحسابات مسئول على حالات الأخطاء والغش التي يكشفها نطاق فحصه فيما يخص الحالات الجوهرية فقط كل هذا بمتوسط حسابي قدر بـ 4.3438 من أصل 5 درجات، و انحراف معياري بلغ 0.80116.
- يوجد اعتقاد لدى معظم مستخدمي القوائم المالية، أن تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة، وقدرتها على الاستمرار في النشاط، ولذلك فإنه ينظر إلى فشل المؤسسة مباشرة بعد الحصول على تقرير مراجعة نظيف، على أنه فشل للمراجعة كذلك⁶، وبناء على هذا فإن مراجعي الحسابات المستقيين في دراستنا لم يوافقوا على أن تقرير المراجعة النظيف يضمن استمرارية المؤسسة في المستقبل وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 3.9063 من أصل 5 درجات، وانحراف معياري بلغ 0.92099، وبالتالي فإن فجوة التوقعات واضحة فيما يخص هذا العنصر.

3. تحليل آراء المستقيين حول استقلال مراجع الحسابات وأهم التهديدات التي تهدده: من خلال الجدول رقم 4

نلاحظ ما يلي :

- أكد بشدة جميع مراجعي الحسابات المستقيين في دراستنا على أن استقلال مراجع الحسابات يعتبر جوهر عملية المراجعة نظرا للميزة القوية التي يضيفها استقلال المراجع على القوائم المالية للمؤسسة، والتي تكون محور عملية اتخاذ

القرارات بالنسبة لمستخدميها وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.3906، كما أن مراجعي الحسابات أيدوا بشدة أن مراجع الحسابات عليه الحفاظ على استقلاله طوال مدة التكليف بغض النظر على مجموعة التهديدات التي تهدد استقلاليته وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.5625 وانحراف معياري بلغ 0.5000، وهذا ما يؤكد لنا علاقة استقلال مراجع الحسابات بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

• كان رأي مراجعي الحسابات محايد فيما يخص العبارة رقم (8) والتي تؤكد على أن أكبر تهديد يهدد استقلال مراجع الحسابات يكون ناتج عن خوفه من خسارة العميل وذلك بسبب المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 3.2031 وانحراف معياري بلغ 1.31148.

• لم يوافقوا مراجعي الحسابات على أن الأتعاب الضخمة المقدمة للمراجع تمثل تهديدا قويا لاستقلاله، وأن تقديم مراجع الحسابات لخدمات أخرى بخلاف المراجعة يشكل خطر على استقلال المراجع، وذلك لأن متوسطاتهم الحسابية لم تقل على 3.4 حيث بلغت على التوالي بالنسبة لهذين التهديدتين 4.5625 و 4.2969 بانحرافين معيارين قدرا على التوالي بـ 0.5000 و 0.74917، يمكن إرجاع ذلك إلى المداخل المادية والهدف التجاري الذي يسعى 'ليه مراجعي الحسابات في تحقيق أرباحهم.

• حضي عدم التحديد الواضح لمدة التكليف بخدمات المراجعة يعتبر من بين المهديدات القوية لاستقلال المراجع على تأييد مراجعي الحسابات وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.4844 وانحراف معياري بلغ 0.50371، وهذا ما يؤكد أن إدارة المؤسسة يمكن أن تهدد مراجع الحسابات بعدم تجديد عهده الأمر الذي يجعل المراجع يفقد السيطرة على التحكم في استقلاله.

4. تحليل آراء المستقيين حول تدعيم استقلال المراجع الخارجي ودوره في التقليل من فجوة التوقعات :

بعد التعرف على آراء المستقيين فيما يخص توقعات مستخدمي القوائم المالية وإثبات وجود فجوة التوقعات في المراجعة، حاولنا من خلال هذا المحور التعرف على أهم الدعائم التي تدعم استقلال المراجع وبالتالي التقليل من فجوة التوقعات هذا ما يظهره الجدول رقم 5:

• وافق مراجعي الحسابات على أن وجود لجنة المراجعة في الجزائر يعتبر من بين أهم الدعائم لاستقلال مراجع الحسابات نظرا إلى المتوسط الحسابي الذي حازت عليه العبارة رقم (12) والذي بلغ 1.3906 بانحراف معياري قدر بـ 0.49175، وهذا ما أكدته مختلف الدراسات التي أجريت على هذا المتغير ودوره في تدعيم استقلا المراجع.

• أكد مراجعي الحسابات على أن التغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات من شأنه أن يدعم استقلال المراجع وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.3750 من أصل 5 درجات، كما أكدوا على أن تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة لا يؤثر على استقلال المراجع شريطة أن يكون تقديم تلك الخدمات بطرق قانونية حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (14) 1.5156 بانحراف معياري قدر بـ 0.50371.

• إن مشكلة تسوق الرأي من بين المشاكل الحديثة التي تواجه مراجعي الحسابات والتي تعتبر مهددا حقيقيا لاستقلالهم لذلك فإن مراجعي الحسابات أكدوا على أن وضع معايير محددة للعمليات المحاسبية وتوحيدها من شأنه أن يدعم استقلال المراجع من خلال تفادي مشكلة تسوق الرأي، حيث بلغ المتوسط الحسابي فيما يخص العبارة رقم (15) 2.3594 من أصل 5 درجات في حين بلغ الانحراف المعياري ما يقدر بـ 0.84866.

- من خلال العبارة رقم (16) أكد مراجعي الحسابات على استعدادهم التام لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية نظرا إلى سعيهم الدائم في التقليل من حجم فجوة التوقعات، ذلك من خلال الحفاظ على استقلاليتهم طوال مدة التكليف بغية استرجاع ثقة المجتمع المالي في المهنة ذلك من خلال المتوسط الحسابي لهذه العبارة والذي قدر بـ 1.6406 بانحراف معياري بلغ 0.48361.

5. اختبار فرضية الدراسة :

تم إجراء اختبار T (One-Sample Test) الخاص بعينة واحدة لتحديد علاقة تدعيم استقلال المراجع بالتضييق من فجوة التوقعات في المراجعة ومدى استعداد مراجعي الحسابات لذلك، وقد تم إجراء الاختبار بمقارنة كل من متوسطات عبارات المحور الثالث المتعلقة بتدعيم استقلال المراجع ودوره في التقليل من فجوة التوقعات بمتوسط حسابي مفترض وهو 3، والتي تم اختياره عشوائيا، وبالتالي فإن نتيجة هذا الاختبار هي المحدد الأساسي لدور استقلال مراجع الحسابات في التقليل من فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أظهرت نتائج اختبار T أن هناك مجموعة من العوامل التي من شأنها أن تساهم في تدعيم استقلال المراجع وبالتالي المساهمة في التقليل من فجوة التوقعات كما تشير العبارة رقم 16، حيث حصلت هذه العبارات على متوسط أقل من 3 بمقياس ليكارت، وبالتالي فإن اختبار T كان ذو دلالة معنوية وهذا ما يتضح في الجدول رقم ، وعليه نتأكد لنا صحة فرضية الدراسة والتي كانت تنص على أن : "تدعيم استقلال المراجع اقتراح استراتيجي للتضييق من فجوة التوقعات من خلال العوامل المساعدة في ذلك".

IV - الخلاصة :

من خلال معالجة نتائج الاستبيان السابقة رأينا أن هناك وجود واضح في فجوة التوقعات بين توقعات مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات، خاصة فيما يخص استقلال مراجع الحسابات، حيث سمحت الدراسة الميدانية من استخلاص النتائج التالية:

- من بين أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية والتي تعتبر في نظر الباحثة توقعات معقولة هي أن يحافظ مراجع الحسابات على استقلاليتهم طوال مدة التكليف، حيث أكد مراجعي الحسابات ذلك من خلال موافقتهم على ذلك، وبالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات يعتبر ضروري لعملية المراجعة وجب على مراجع الحسابات الحفاظ عليه؛
- هناك مجموعة من التهديدات التي تهدد استقلال مراجع الحسابات والتي على مستخدمي القوائم المالية أخذها في الحسبان عند تقدير مدى استقلال مراجع الحسابات، حيث تخرج هذه التهديدات في كثير من الأحيان عن سيطرة مراجع الحسابات؛
- من مسؤوليات مراجع الحسابات اكتشاف حالات الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية التي يكتشفها نطاق فحصه فقط، والتي تكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية، وليس عليه اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية الموجودة في القوائم المالية، هذا ما تسعى المنظمات المهنية توضيحه جيدا لمستخدمي القوائم المالية وذلك نظرا للدور الكبير لهذا السبب في وجود فجوة التوقعات؛
- إن فشل الشركات مباشرة بعد إعطاء مراجع الحسابات تقرير نظيف على سلامة الحالة المالية لهذه الشركة يشكل علامة استفهام كبيرة لدى مستخدمي القوائم المالية مثل ما حدث في كبرى شركات العالم والتي أفلست مباشرة بعد إعطاء تقرير نظيف، حيث يتساءل المجتمع المالي عن عدم إعطاء مراجع الحسابات أي تحذيرات في هذا الخصوص، تعتبر توقعات مستخدمي القوائم

المالية في هذا العنصر توقعات معقولة، إلا أن مراجعي الحسابات لم يوافقوا على ذلك نظرا للمستجدات والأحداث التي تطرأ بعد إعطاء التقرير؛

- إن استقلال مراجع الحسابات يعتبر جوهر عملية المراجعة، وذلك نظرا للشفافية والمصادقية التي يضيفها استقلال المراجع على القوائم المالية والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، حيث أن غياب عنصر الاستقلال من شخص المراجع تصبح عملية المراجعة عبارة عن إجراءات شكلية ليس لمراجع الحسابات أي حكم فيها كما أن مراجع الحسابات عليه المحافظة على استقلالية طوال مدة التكليف بغض النظر على التهديدات التي تهدده وذلك بغية تلبية توقعات من يرون في تقريره المحور الأساسي لاتخاذ القرار؛

- إن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة والخوف من خسارة العميل لا تعتبر مهدد حقيقي لاستقلال المراجع، حيث أن المشرع الجزائري كان واضح في تحديد العهدة؛

- لا تعتبر ضخامة الأتعاب المقدمة للمراجع مقابل عملية المراجعة سبب وجيه في فقدان الاستقلالية في نظر مراجعي الحسابات، كما أن تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة لا يعتبر مشكلة بالنسبة لمراجع الحسابات، في نظر الباحثة أن العاملين السابقين يمكن أن يكون لهم دور قوي في فقد مراجع الحسابات لاستقلاله وهذا بالرجوع إلى الهدف الأول لمراجعي الحسابات وهو تحقيق الربح؛

- إن وجود لجان المراجعة يعتبر داعم أساسي لاستقلال مراجع الحسابات، لذلك فإن وجودها يعتبر عامل أساسي لاسترجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية نظرا لآلياتها والتي تسعى دائما لتدعيم مراجع الحسابات على غرار المشاركة في تعيينه وكذا تحديد أتعابه؛

- إن التغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات ضروري لدعم استقلال المراجع، على غرار تقديم خدمات بخلاف المراجعة بطرق قانونية، وكذا تحديد الطرق والمعايير المناسبة والواضحة لعمليات المحاسبة بهدف تجنب ما يعرف بتسويق الرأي؛

- في الأخير فإن استقلال مراجع الحسابات يعتبر جوهر عملية المراجعة وأن مستخدمي القوائم المالية من خلال توقعهم بحفاظ مراجع الحسابات على استقلاله طوال مدة التكليف لا يعتبر مبالغ في ذلك بالعكس من واجبات مراجع الحسابات الحفاظ على استقلاليتهم بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ومنه التضييق قدر المستطاع من فجوة التوقعات؛

من خلال ما سبق فإن مراجعي الحسابات في الجزائر على استعداد لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية خاصة فيما يخص الحفاظ على استقلاليتهم، وعلى ضوء هته النتائج نقدم مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر :

- الاهتمام بموضوع فجوة التوقعات نظرا إلى التأثير السلبي الذي تؤثره هذه الظاهرة على المهنة؛
- على الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة العمل على توعية المجتمع المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات تفاديا لفجوة المسؤولية التي تنشأ نتيجة للجهل؛
- ضرورة وجود ثقافة مالية على مستوى الإعلام والصحافة؛
- ضرورة العلم على تفعيل كل الآليات في المؤسسة التي تدعم استقلال مراجع الحسابات على غرار لجان المراجعة في المؤسسة؛

- ملحق الجداول والأشكال البيانية :

الجدول (1) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.8 ، 1)	(2.6 ، 1.81)	(3.4 ، 2.61)	(4.2 ، 3.41)	(5 ، 4.21)

المصدر : محمد عبد الفتاح الصيرفي، "البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 115.

الجدول (2) : الخصائص العامة للمستقيين

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 35 سنة	27	%42.18
	من 35 إلى 45 سنة	15	%23.45
	أكثر من 45 سنة	22	%34.37
	المجموع	64	%100
الجنس	ذكر	63	%98.44
	مؤنث	01	%1.56
	المجموع	64	%100
الوظيفة	خبير محاسبي	2	%3.22
	محافظ حسابات	62	%96.88
	المجموع	64	%100
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	13	%20.31
	من 5 إلى 15 سنوات	33	%51.56
	أكثر من 15 سنة	18	%28.13
	المجموع	64	%100
المؤهل العلمي	ليسانس	54	%84.39
	ماجستير	07	%10.93
	دكتوراه	03	%4.68
	المجموع	64	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الجدول رقم (3): اتجاه عبارات المحور الأول المتعلق بوجود فجوة التوقعات في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ مراجع الحسابات على استقلالته طوال مدة التكليف.	1.6094	0.7687	موافق بشدة
02	في نظر مستخدمي القوائم المالية أنه لا توجد أي تهديدات تهدد استقلال المراجع الخارجي.	3.9063	0.84925	غير موافق
03	مسؤولية مراجع الحسابات اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية.	3.9375	0.8333	غير موافق
04	مسؤولية مراجع الحسابات اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية.	4.3438	0.80116	غير موافق بشدة
05	إن تقرير المراجع النظيف يضمن استمرارية المؤسسة في المستقبل.	3.9063	0.92099	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19

الجدول رقم (4): اتجاه عبارات المحور الثاني المتعلق باستقلال مراجع الحسابات وأهم التهديدات التي تهدده

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
06	يعتبر استقلال المراجع جوهرية أساسية في عملية المراجع.	1.3906	0.49175	موافق بشدة
07	على مراجع الحسابات مهم كانت الظروف الحفاظ على استقلاليته.	1.5625	0.5000	موافق بشدة
08	أكبر تهديد يهدد استقلال المراجع الخوف من خسارة العميل بسبب المنافسة الشديدة.	3.2031	1.31148	محايد
09	تعتبر الأتعاب الضخمة المقدمة للمراجع تهديدا حقيقيا له.	4.5625	0.5000	غير موافق بشدة
10	تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة يشكل خطر على استقلاليته.	4.2969	0.74917	غير موافق بشدة
11	عدم التحديد الواضح لمدة التكاليف بخدمات المراجعة يشكل تهديدا قويا على استقلال المراجع.	1.4844	0.50371	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19

الجدول رقم (5): اتجاه عبارات المحور الثالث المتعلق بدعم استقلال المراجع الخارجي ودوره في التقليل من فجوة التوقعات

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
12	إن وجود لجان المراجعة في المؤسسة يدعم بشكل كبير استقلال مراجع الحسابات الخارجي.	1.3906	0.49175	موافق بشدة
13	التغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات ضروري لدعم استقلال مراجعي الحسابات.	1.3750	0.48795	موافق بشدة
14	تقديم خدمات بخلاف المراجعة بطرق قانونية لا يؤثر على استقلال مراجع الحسابات.	1.5156	0.50371	موافق بشدة
15	يجب تأدية الخدمات في إطار معايير محددة تفاديا لمشكلة تسوق الرأي.	2.3594	0.84866	موافق
16	على مراجع الحسابات الحفاظ على استقلالية طوال مدة التكاليف بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.	1.6406	0.48361	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19

الجدول رقم (6): اختبار T لتدعيم استقلال مراجع الحسابات بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية

الدلالة الإحصائية	المنعوية	درجة الحرية	قيمة T	العبرة
معنوي	0.000	63	-26.182	إن وجود لجان المراجعة في المؤسسة يدعم بشكل كبير استقلال مراجع الحسابات الخارجي.
معنوي	0.000	63	-26.642	التغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات ضروري لدعم استقلال مراجعي الحسابات.
معنوي	0.000	63	-23.575	تقديم خدمات بخلاف المراجعة بطرق قانونية لا يؤثر على استقلال مراجع الحسابات.
معنوي	0.000	63	-6.082	يجب تأدية الخدمات في إطار معايير محددة تفاديا لمشكلة تسوق الرأي.
معنوي	0.000	63	-22.487	على مراجع الحسابات الحفاظ على استقلالية طوال مدة التكاليف بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19

الإحالات والمراجع:

- ¹ محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 281.
- ² McEnroe, John.E. and Martens, Stanley.c.2001, *Auditors'and investors' perceptions of the 'Expectation Gap, Accounting Horizons, Vol, 15 No.4, pp, 345-358*
- ³ أحمد محمد غنيم الرشيد، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012/2011، ص 12.
- ⁴ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر، عمان، 2008، ص 145.
- ⁵ جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 29.
- ⁶ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 145.