فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات وسُبل المعالجة

د. مفيد عبداللاوي

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي- الجزائر

moufid-abdallaoui@univ-eloued.dz

The Audit Expectations gap between the causes and solutions

Dr. Abdallaoui moufid

University of Echahid Hamma Lakhdar -Eloued; Algeria

Received:2014 Accepted: 2014 Published: 2014

ملخص:

فجوة التوقعات في بيئة المراجعة أو ببساطة "فجوة التوقعات" هي مصطلح يستخدم للدلالة على الفرق في توقعات مستخدمي القوائم المالية وتوقع مدقق الحسابات في ما يتعلق بتدقيق القوائم المالية.

ويمكننا أيضا أن نفسرها على أنها تمثل الفرق بين ما يعتقده مستخدمو المعلومات المالية حول فعالية عملية المراجعة وما يعتقد المدقق، ويمكن أيضا أن تفسر على أنها تنتج عن الفرق بين توقعات المستخدم والمراجع نفسه على مسؤوليات المدقق، ويمكن أيضا أن ترجع إلى الاختلاف في الفهم بشأن طبيعة عملية المراجعة.

والمطلوب من المدقق الحد من مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول للحصول على تأكيد معقول، ولكن ما هو معقول؟ هذا يمكن أن يكون مختلفا من وجهتي نظر المدقق ومستخدمي القوائم المالية وهذا ما يخلق فجوة التوقعات.

Abstract:

Auditing expectation gap or simply expectation gap is the term used to signify the difference in expectations of users of financial statements and auditor's expectation concerning audited financial statements.

Expectation gap can also be explained as the difference between the effectiveness of audit engagement what users believe and what auditor believes. Expectation gap in related to audit can also be explained as the difference between expectation of user and auditor himself on the responsibilities of the auditor. It can also refer to difference in understanding regarding nature of audit engagement what users believe audit is and what audit actually is.

Auditor is required to reduce audit risk to an acceptably low level to attain reasonable assurance. But what is reasonable? This can be different in the eyes of auditor and in the eyes of users of financial statements and this creates expectation gap.

تمهيد:

لقد أدى انهيار الكثير من الشركات وأسواق رؤوس الأموال في الدول الغربية رغم إصدار المراجعين تقارير نظيفة عن القوائم المالية لهذه الشركات وعدم تحفظهم في تقاريرهم عن احتمال مواجهة هذه الشركات لصعوبات قد تؤثر على استمرارها في الأجل القريب.

أدى هذا الأمر إلى طرح العديد من علامات الاستفهام حول دور المراجعين وتقاريرهم، ومدى توفر هذه التقارير على "الكفاية" المعلوماتية التي تتوقعها الأطراف ذات العلاقة والمستفيدة من تقارير المراجعة، وهذا ما أدى إلى بروز فجوة التوقع في بيئة المراجعة.

أولا: فجوة التوقعات: النشأة والمفهوم

1. **نشأة فجوة التوقعات**

حيث ظهر هذا المصطلح ألا وهو فجوة التوقعات في أمريكا عام 1974 من طرف اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعروفة باسم لجنة كوهين Cohen [1]. التي أمرت بالقيام بدراسة مسؤوليات المراجعين ومن ثم معرفة ما إذا كانت توجد هناك فجوة بين ما يمكن للمراجع القيام به وما يتوقعه المجتمع من هذا المراجع، وبعد القيام بهذه الدراسة ثم التوصل إلى أنّه يوجد هناك فجوة توقع في المراجعة، وكانت هناك عدّة أسباب تم الوصول إليها من خلال هذه الدراسة ومن أهمها:

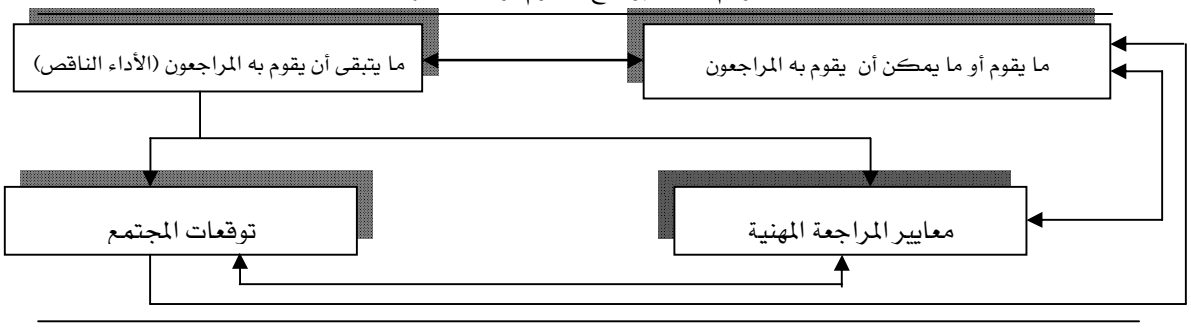
- ✓ التغلغل داخل أسوار المؤسسة من خلال عملياتها ونشاطاتها.
- ✓ إعداد تقارير من أداء الإدارة.
- ✓ اكتشاف العمليات غير القانونية.

وعدم تلبية المراجعين لما يتوقعه المستخدمين في آرائهم أدى إلى ظهور هذه الفجوة، وفي عام 1988 استجابت مهنة المحاسبة العامة إلى فجوة التوقعات ومع ذلك مازالت هناك شكاوي باقية تفيد عدم قيام المراجعون بالوفاء بتوقعات واحتياجات الجمهور العام.

وشيئًا فشيئًا أخذت أبعاد عدة سواء من خلال التزايد المفرط في المعلومات المعبر عنها وفي التحديات الجديدة المرفوعة أمام المراجعة من خلال صعوبة فحصها والتقرير عنها، أو في قصور المعايير المؤطرة لعملية الفحص والتحقيق والتقرير في الوضعية المالية للمؤسسة، أو في نقص كفاءة المراجع ونقص الأساليب الداعمة لأدائه والمقللة من تدخلاته خاصة في ظل زيادة حجم النشاط.

والشكل الموالي يبين التوقع في المراجعة:

الشكل رقم (01): يوضح مفهوم توقعات المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 30.

2. **مفهوم فجوة التوقعات**

من المعروف بأن مستخدمي المعلومات المالية يعتمدون على تقرير المراجع من خلال دراستهم له، لكن هناك اختلاف وتباين بين أهداف التدقيق المعلنة من جهة وبين توقعات المستخدمين من جهة أخرى، وهو ما يعرف بفجوة التوقع "Expectation Gap".

هذا وظهرت الفجوة نتيجة انتشار بعض حالات الغش في الشركات وحالات الإفلاس المفاجئ، مما عرض المهنة للانتقاد ورفع التساؤلات حول أسلوب أدائها، ويُضاف إلى ذلك رغبة المجتمع في المزيد من المساءلة لكل مؤسساته [(2)].

وفيما يلي سنعطي بعض التعريفات لفجوة التوقع:

❖ عُرفت الفجوة بأنّها "الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمو القوائم المالية والمجتمع عامة عن واجبات ومسؤوليات المراجعين، وبين ما يعتقده المراجعون أنفسهم عن تلك المسؤوليات والواجبات" [(3)].

❖ وعرفها (Liggio) بأنّها "عبارة عن الفرق بين مسؤوليات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومسؤوليات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات" [(4)].

❖ وعُرفت أيضًا بأنّها "تُستخدم لوصف الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة عن الذي يفعله المراجعون وعن تصوراتهم فيما يفعلون" [(5)].

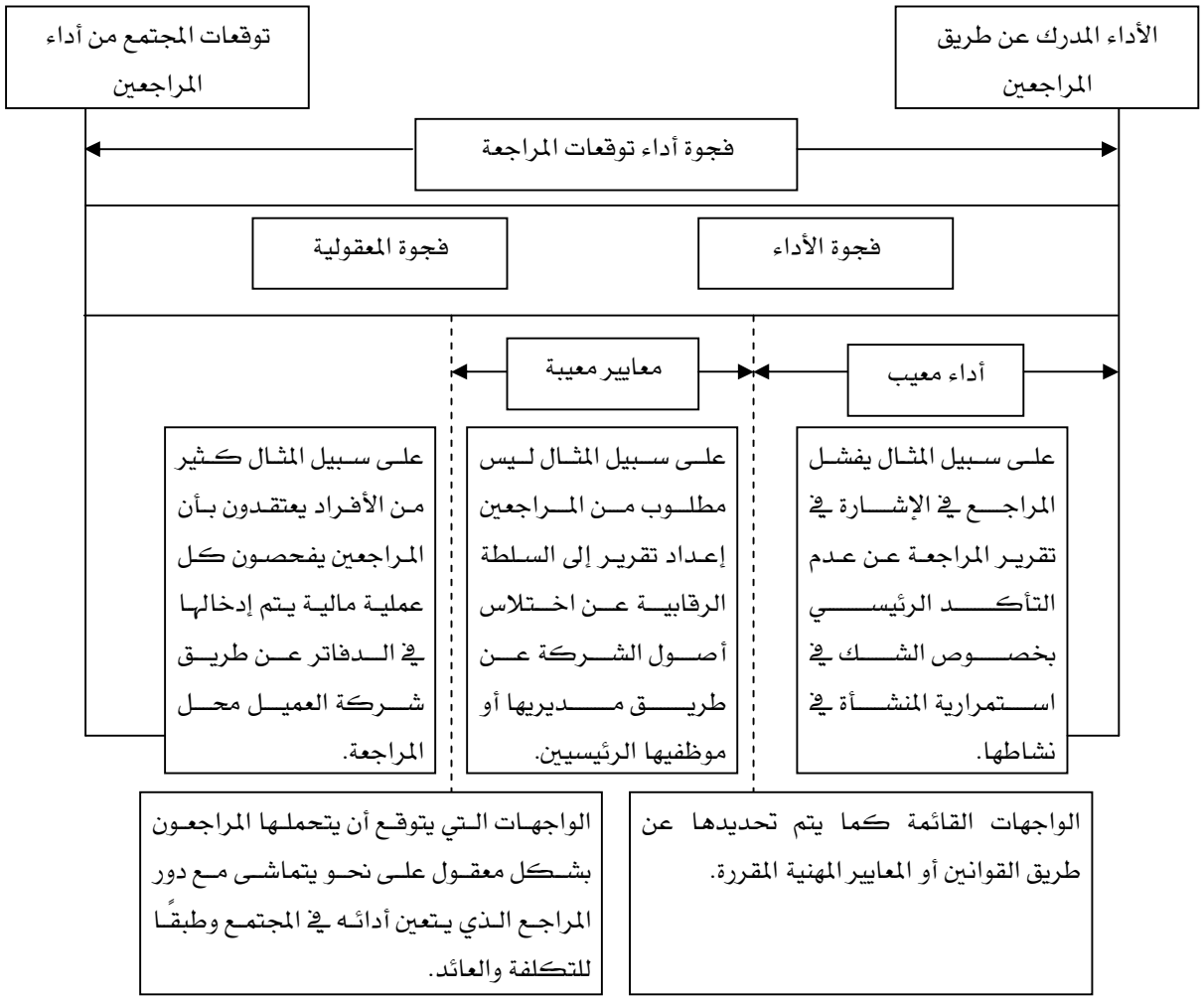
❖ كما عرفها البعض بأنّها "الفجوة أو الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة مراقب الحسابات وبين توقعات مستخدمي المعلومات المالية إزاء ما يقدمه المراقب" [(6)].

من خلال التعريفات السابقة نجد بأنها عبرت في مجملها عن العوامل التي أدت إلى وجود هذه الفجوة؛ فهناك من أرجعها إلى الاختلاف في التوقعات بين المستخدمين للمعلومات المالية والمراجعين ومنها من أرجعها إلى التباين في طريقة الأداء وهناك من أرجعها إلى ضعف التوصيل.

ومن هنا يمكننا أن نضع تعريفا لفجوة التوقعات على أساس أنها تعبر عن مدى التباين والاختلاف فيما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع.

والشكل الموالي يبين المفهوم العام لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة:

الشكل رقم (02): المفهوم العام لفجوة التوقعات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 28.

ثانيا: أسباب وآثار فجوة التوقعات

ظهرت فجوة التوقعات وأسالت الكثير من الحبر، لذا في هذا العنصر سنحاول دراسة العوامل المؤدية إليها والآثار الناتجة عن ذلك.

1. **عوامل وأسباب فجوة التوقع**

قبل مناقشة الأسباب المحتملة لوجود فجوة التوقعات ومكوناتها المختلفة يتعين الإشارة إلى تلك الفجوة بأنّها مازالت قائمة، حيث يتم التعبير عادة عن الشكوك بخصوص كفاية واستقلال المراجعين، وما الذي يفترض أن يقومون بعمله في كل مرة تحدث فيها فضيحة مالية رئيسية في السنوات السابقة، وفي نفس الوقت فإن الاستجابة المقترحة للأزمة تمثلت في إدخال أو التوسع في مسؤوليات عمليات المراجع وبشكل متكرر.

وفيما يلي سنحاول الإلمام بهذه العوامل المؤدية بفجوة التوقعات سواء كانت متعلقة بالمراجع في حد ذاته أو متعلقة بالمستخدمين أو بأشياء أخرى:

1.1. **الاختلاف حول دور المراجع في المجتمع:**

وينشأ هذا السبب من خلال التباين في معرفة دور المراجع من قبل مستخدمي المعلومات المالية للمسؤوليات ومهام المراجع كما حددتها المنظمات المهنية والقوانين والتوصيات الملزمة، فدور المراجع وفقًا لهذه المنظمات "هو إبداء الرأي الفني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية"[7]، التي تكون إدارة المنشأة قد أعدتها، كما يعتقد هؤلاء المستخدمون أن إبداء المراجع لرأي نظيف يعني ذلك أن القوائم المالية خالية من جميع التلاعبات والأخطاء، مما يعني أن هذه الشركة لها القدرة الكافية على الاستمرارية وليست لديها أي مشاكل ولا تمر بأي أزمات، وبالتالي يعتبر هذا العنصر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.

2.1. **الشك في استقلال وحياد المراجع:**

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع، فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع في استقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة[8]، ومن هنا لا يصبح لعمل المراجع ولجميع خدماتهم أي أهمية، ولتجنب هذا الخطأ يجب على المجتمع أن يثق في استقلال المراجعين من خلال تجنب جميع العلاقات والظروف التي تؤدي إلى الشك في استقلالهم وحيادهم.

إذا فقد المراجع استقلاله يكون فقد السبب في وجوده، حيث أن الهدف من عملية المراجعة هو الحصول على رأي فني مستقل ومحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وبالتالي عندما يفقد المراجع استقلاله سيكون الأداء الفعلي له مختلفًا عن الأداء المتوقع منه وبالتالي تنشأ هذه الفجوة، ومن أهم الأسباب التي تؤثر على استقلال وحياد المراجع هي:

- ✓ تقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعملاء.
- ✓ المنافسة الشديدة في مكاتب المراجعة.

وكذلك توجد هناك أسباب تفقده استقلاله وهي الضغوط التي يتعرض لها وهي تقسم طبقًا لمصادرها إلى ثلاث مجموعات كالتالي [9]:

- ❖ **ضغوط مرتبطة بمكتب المراجعة:** من خلال موازنة التكلفة والوقت.
- ❖ **ضغوط مرتبطة بالجوانب السلوكية للمراجع:** حيث أن الاتجاهات الأخلاقية لمجموعة الزملاء في المكتب قد تؤثر على رد فعل مراجع الحسابات لضغوط العميل عليه، حيث أن مجموعة الزملاء في المكتب قد تمثل تشجيع أو عدم تشجيع المراجع لمخالفة المعايير المهنية.

❖ **الضغوط المرتبطة بالعملاء**: من خلال التعارض بين المراجع والعملاء من الإداريين والملاك حول النقاط التالية:

- ✓ طرق عرض عناصر القوائم المالية:
- ✓ مدى كفاية الإفصاح.
- ✓ تفسير وتطبيق معايير المحاسبة.

ومن خلال ما سبق نستنتج أن جميع أنواع الضغوط باختلاف مصادرها تؤدي إلى انخفاض معدل الثقة لدى المستخدمين بتقدير المراجع والذي يؤدي بدوره إلى فقدان استقلال المراجع ومن هنا ستتسع فجوة التوقعات.

3.1. **عدم فعالية الاتصال في بيئة المراجعة:**

إن بيئة المراجعة تتطلب اتصالات مستمرة، حيث يقوم المراجع بتوصيل المعلومات بصورة مستمرة إلى العملاء والأطراف الأخرى عبر خطاب الارتباط، الاستفسارات، التقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية، والتقارير عن القوائم المالية، ولكن معظم الدراسات وحيث أن معظم مستخدمي القوائم المالية لا يتفهموا بصورة دائمة جميع المعلومات التي يستقبلونها من المراجع وذلك لسبب النقص في الفهم أو التقدير وهذا يعني أن هناك فجوة في الاتصال.

4.1. **نقص الكفاءة المهنية للمراجع:**

كشف عمل "بورتر" في نيوزيلاندا عن تجاهل واضح لواجبات المراجعين من جانب المراجعين ذاتهم، ونأخذ مثال على ذلك اكتشاف التصرفات غير القانونية عن طريق المسؤولين بالشركة والتي تؤثر مباشرة على حسابات الشركة، في حين أن بعض الواجبات التي تم قبولها عن طريق المراجعين بدا للمستجيبين إليها بخلاف المراجع أنّها قد تم أدائها بشكل ضعيف [10].

5.1. **انخفاض جودة الأداء في المراجعة:**

إنَّ جودة عمليات المراجعة المرتبطة بعمل المراجعين لها عدّة أسباب التي تجعل منها منخفضة وقليلة الجودة ويؤدي هذا بالطبع إلى التنافر وعدم الرضا بين المراجعين والمجتمع مما يعني زيادة إتساع هذه الفجوة.

وفيما يلي الأسباب المؤدية إلى هذا الانخفاض في جودة الأداء في المراجعة [11]:

- ✓ يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقدان العمليات الحالية.
- ✓ قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.
- ✓ تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم.
- ✓ عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريًا لعدم فقدان العميل.
- ✓ إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضيين عن دورهم.

- ✓ زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطًا كثيرة على مهنة المراجعة.

2. **آثار فجوة التوقعات**

ينجر عن فجوة التوقعات عدّة آثار سواء عن الأطراف المتعلقة بالفجوة أو ما يحيط بها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويمكن أن نميز في هذا الإطار عن نوعين من هذه الآثار.

- ❖ الآثار الإيجابية.
- ❖ الآثار السلبية.

1.2. **الآثار الإيجابية**: وتتمثل هذه الآثار في:

1.1.2. **تفعيل دور المنظمات المهنية**: في ظل كل ما سبق من أسباب فجوة التوقع تتراجع مهنة المراجعة في بث الثقة في المعلومات المالية للمؤسسات، ولهذا هناك بعض المنظمات التي تعمل على تأهيل الإطار العام للمراجعة من خلال العمل عن وضع المعايير الملائمة لكل الحالات التي يمكن للمراجع معرفتها، ومن جهة أخرى تعمل على تضييق فجوة التوقعات من خلال وضع حلول لتضارب توقعات المستخدمين مع أداء المراجعين. ونذكر بعض من هذه المنظمات [12]:

- ✓ المنظمات المهنية.
- ✓ الجامعة وأصحاب المهنة.
- ✓ المنظمات الحكومية والمهنية لمهنة المراجعة.
- ✓ المنظمات الأخرى المهتمة بمهنة المراجعة كلجنة البورصة.

2.1.2. **الاهتمام بالأنظمة**: إنَّ الاختلافات بين مستخدمي المعلومات المالية والمراجعين أدى إلى وجود هذه الفجوة، مما أدى بالمؤسسات المذكورة سلفاً للنهوض من خلال الاهتمام بمختلف الأنظمة المتعلقة بمهنة المراجعة، ويكون هذا الاهتمام من خلال التركيز على هذه الأنظمة وحسن سيرورتها الذي يؤدي بها إلى تحقيق أهدافها، ومن ثم الوصول إلى نتائج مُرضية في عمليات المراجعة. وتتمثل هذه الأنظمة في:

- ✓ النظام المحاسبي في المؤسسة.
- ✓ نظام الرقابة الداخلية.

ويعمل هذان النظامان على فحص وتقييم المراجعة المالية، فبالنسبة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه من قبل المراجع، فكلما كانت إجراءاته سليمة وقوية وصادقة كلما كانت دافعًا لتجنب الوقوع في الغش والأخطاء، أمّا من جهة النظام المحاسبي الذي يقوم بالفحص ومن ثم اكتشاف مَواطن الخطأ والخلل ومن ثم

البحث عن حلول لتحسينه مما يؤدي إلى توفير العناء والجهد للمراجع، وأيضًا كسب الثقة من خلال أسلوب العينات المنفذ على هذا النظام، وهذا ما تسعى إليه هذه المنظمات من خلال تضييق فجوة التوقعات [13].

2.2. **الآثار السلبية**: وتتمثل هذه الآثار في:

1.2.2. **على مستوى البورصة**: إنّ حدث فجوة التوقع بين المستثمرين والمراجعين راجع إلى الرأي المدلى به من قبل المراجع الذي يعتبر أحد المدخلات في عملية اتخاذ القرارات من قبل هؤلاء المستثمرين في البورصة.

فهذا يعتبر دليلاً لديهم لغض النظر عن هذا المدخل لاعتباره لا يعكس الحقائق والرأي الصادق هذا من وجهة نظر المستخدمين وأنّه غير مطابق للمعايير المعروفة، ومن هنا يصعب تكوين سوق مالي نشط وحيوي.

2.2.2. **على مستوى مهنة المراجعة**: تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهمة المراجعة، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنوك القوائم المالية الختامية للمؤسسة،أن هذا الشكل يؤثر على المراجعة من خلال إفراغه من محتواها السلوكي والإجرائي فضلاً على اعتبارها إجراء روتيني لا طائل من ورائه، وأن دور المراجعة في بث الثقة في المعلومات المالية أمر غير مؤسس على الأداء الفعلي الكفء من قبل المراجع [14]. وهكذا لن تصبح هذه المعلومات مصدر ثقة، وأيضًا عدم استطاعة مهنة المراجعة على التنبؤ بالمشاكل القادمة وعدم اكتشافها للتلاعبات والأخطاء التي تؤثر على سيرورة المؤسسة في نشاطها.

3.2.2. **اختلال التوصيل الفعال**: يؤدي هذا الاختلال في التوصيل لتدني مستوى عمل المراجع من خلال فقدان الثقة الناتجة عن المستخدمين الذين يرون أنّه لا فائدة من عمل هذا المراجع، مما يؤدي إلى ضعف التواصل بينهم أو حتّى عدمه في حالات قصوى والذي أيضًا يؤدي إلى التباعد بين هذين الطرفين.

ثالثا: معالجة وتضييق فجوة التوقعات

تتجه معظم الدراسات نحو التسليم بأن استبعاد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ينصب على إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية حول مفهوم التدقيق وأهدافه ومعاييره، وإعطاء المراجعين دورًا ومسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والتلاعبات، والتقرير عن مدى استمرارية الشركة، ومن هنا يجب إعادة النظر في عدّة أمور منها تحديد دور المراجع ومسؤولياته، ومما لاشك فيه أن الاهتمام بالمراجع في أولى مراحله التعليمية والمهنية يعد أساسًا لتطوير قدراته وأدائه، الأمر الذي سينعكس إيجابًا على أداء مهنة المراجعة وتوجيهها نحو سُبل القضاء على فجوة التوقعات.

ومن هذا المنطلق سنتناول فيما يلي عرضا لبعض المقترحات التي من شأنها أن تساعد على تضييق فجوة التوقعات.

1. **تدعيم استقلال المراجع:**

لاشك أن تدعيم استقلال المراجع وقناعة مستخدمي المعلومات المالية بذلك يعتبر عاملاً هامًا في تضييق فجوة التوقعات ويعمل على زيادة الثقة والمصداقية لتقرير المراجع، ولهذا يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عمليات التدقيق كما يجب على المهنة أن تكثف جهودها للتأكيد على استقلال المراجع.

وفي سبيل تدعيم استقلالية المراجع هناك العديد من المقترحات نذكر منها [15]:

❖ ضرورة زيادة وعي المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة لشركات المساهمة لتدعيم استقلال المراجع، فبالرغم كم أن القوانين في معظم الدول تقرر تعيين وعزل المراجع بواسطة الجمعية العامة للشركة، إلاّ أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفراد الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من التأثير على المراجع ومن ثم يفقد استقلاله.

❖ ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع حيث يتطلب منها ترشيح تعيين المراجع وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير المراجعة.

2. **رفع كفاءة المراجعين:**

ويمكن تحقيق هذا على مرحلتين أساسيتين [16]:

1.2. **مرحلة تعليم المراجعين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية:** يجب تطوير الدراسة في هذا المجال ويكون ذلك على مستوى جامعات وفروع مختصة ومعاهد عليا لتأهيل المراجعين، مما يساعدهم على فهم البيئات المختلفة والتعامل مع مشاكل العصر وبذلك يتم تعزيز قدرة المراجعين على العمل بكفاءة وفعالية عالية.

2.2. **مرحلة الممارسة العملية:** يجب هنا على المراجعين أن يعملوا باستمرار من خلال تطوير أنفسهم بالبحث والدراسات لضمان استمرار وتطوير مهاراتهم وتحديث معلوماتهم حتّى تكون متماشية مع التطورات والتغيرات الحاصلة في ذلك الوقت، فوضع شرط التعليم المستمر لاستمرار المراجع في هذه المهنة من أهم الحلول كما قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين حيث أصبح يطلب من كل مزاول لهذه المهنة أدلة إثبات بأنّه تلقى دورات تدريبية في هذا المجال.

3. **تطوير معايير المراجعة:**

ويكون ذلك عبر الجهات المسؤولة عن تنظيم هذه الجهة وأيضًا الممارسين لها، إذ يجب عليهم إعادة النظر في المعايير الموجودة في ضوء الظروف والتغيرات والمتطلبات الحالية والعمل على تطويرها وتحديثها ووضع المعايير اللازمة لحل هذه المشكلة والتي تتمثل في العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع وكشف التلاعبات والأخطاء ومن ثم وضع الإرشادات اللازمة لتحديد مفاهيم الأهمية النسبية للأخطاء حتّى يمكن الاسترشاد بها وبناء أحكام المراجعين على أسس موضوعية.

4. **التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي المعلومات المالية:**

من الواضح أن مستخدمي المعلومات المالية ليس لديهم الإطلاع الكافي والمعرفة الجيدة بطبيعة ومحددات وعمل المراجعة، ولإيجاد حل لهذه المشكلة يجب أن يتم تعليمهم وتثقيفهم بكل ما يدور حول هذه المهنة، ولاشك أن الجهات المختصة المهنية والإعلامية لها دور كبير في تحقيق ذلك، حيث يجب عليها تطوير أدواتها المستخدمة في إعلام الجهور من خلال توضيح طبيعة عملية المراجعة وهدفها، وأيضًا دور المراجع من خلال ما له وما عليه وأيضًا تحديد المصطلحات الموضوعة في التقرير بحيث يتم فهمها بسهولة من قبل المستخدمين [17].

5. **زيادة فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة:**

في هذا الصدد أجريت العديد من الدراسات التي اهتمت بتطبيق فجوة التوقعات في المراجعة، ولعل أهمها إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1988 لتسعة معايير (53-61) وكان للمعيارين (60،61) النصيب الأكبر في الاهتمام بعملية الاتصال وتحسينها في بيئة المراجعة حيث [18]:

- يتضمن المعيار رقم (60) الخاص بالاتصال الداخلي وضع بداية جديدة فيما يتعلق بتقرير أوجه القصور الجوهرية في تشكيل الرقابة الداخلية والمعروفة بالظروف التي ينبغي التقرير عنها مع استبعاد نقاط الضعف الجوهرية.

- المعيار رقم (61) فقد اهتم بتنظيم عملية الاتصال مع لجان المراجعة فيما يتعلق بالأمور التي ينبغي على المراجعين توصيلها إلى لجان المراجعة، والمداخل التي تحقق فعالية مثل هذا الاتصال.

ومجمل القول هنا أن عملية الاتصال تسهل على المستخدمين فهم المراجعين ودورهم وتوضيح مسؤولياتهم وما لهم وما عليهم وهذا الذي يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

الخاتمة:

من الواضح أن تقرير المراجع يكتسي أهمية كبيرة في عملية المراجعة، لذا على المراجع أن يتبع المعايير المضبوطة لذلك والعمل بطريقة تكون سهلة الفهم للأطرف الأخرى (المستخدمون للمعلومات المالية)، الذين قد تكون لديهم رؤية أخرى مخالفة لرؤية المراجع.

هذا الاختلاف ما بين المراجعين والمستخدمين أو ما يسمى بفجوة التوقعات، لها ما يدعم وجودها من خلال التباين الحاصل ما بين ما يتوقعه المستخدم وما يقوم به المراجع من عمل نتيجة لعدة أسباب منها ما هو راجع لمعايير المهنة ومنها ما يعود للمراجع في حد ذاته وأدائه المهني، ومنها ما يرجع بخلاف ذلك إلى التوقعات المبالغ فيها من طرف المجتمع ونقص الإلمام بمهنة المراجعة وكيفية عملها.

وعلى ضوء ما توصلنا إليه من نتائج يمكننا وضع بعض التوصيات كما يلي:

- ✓ لابد من تطوير مهنة المراجعة بالجزائر بما يتماشى والتطورات الدولية.

- ✓ وجوب دعم استقلالية المراجع من خلال الهيئات المهنية المستقلة.
- ✓ العمل على دعم المراجعين علميا من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية لتجديد المعلومات ومواكبة التغيرات الحاصلة على المستويين المحلي والدولي.
- ✓ وجوب التعامل مع الهيئات الدولية، من خلال محاولة تبني معايير المراجعة الدولية وتغييرها بما يتماشى وبيئة المراجعة المحلية.
- ✓ لابد من المراجع الخارجي أن يقوم بدوره في إعلام مستخدمي المعلومات المالية بما تتطلبه المهنة لتضييق فجوة التوقعات.
- ✓ القيام بدورات لمستخدمي المعلومات المالية بخصوص طريقة عمل المراجع وما ينتج عنه من مخرجات لتفادي المبالغة في التوقعات.
- ✓ لابد من الهيئة المنظمة للمهنة بالجزائر أن تولي عناية كافية في مراقبة جودة التقارير وطريقة عمل المراجعين، عن طريق لجان متابعة للجودة والنوعية.
- ✓ القيام باستصدار تشريعات تنظيمية توحد من خلالها أشكال التقارير المقدمة حتى يتسنى فهمها بطريقة سلسة وواضحة.

الهوامش والإحالات:

(1) بوراس هند، التدقيق وإشكالية فجوة التوقعات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت سكيكدة، يومي 11 و12 أكتوبر 2010.

(2) دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ، السعودية، الطبعة الثانية، 2008، ص: 44.

(3) علاء الدين محمد الدميري وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص: 271.

(4) نفس المرجع السابق، ص: 271.

(5) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 71.

(6) عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، كلية المنصور الجامعة، بغداد، العراق، العدد 14، 2010، ص: 125.

(7) ناصيف فرحات، فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الثالث، قطر، العدد 39، 2009، ص 23.

(8) يوسف محمد جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، فلسطين، العدد الثاني، 2004، ص: 374.

(9) ناصيف فرحات، مرجع سابق، ص: 23.

(10) أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، مرجع سابق، ص: 36.

(11) يوسف محمد جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مرجع سابق، ص: 381.

(12) صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص: 153.

(13) صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 153. (بتصرف)

(14) صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 152.

(15) صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 382. (بتصرف)

(16) علاء الدين محمد الدميري وآخرون، مرجع سابق، ص: 276. (بتصرف)

[17] علاء الدين محمد الدميري وآخرون، مرجع سابق، ص: 283.

[18] بوراس هند ، مرجع سابق، بدون صفحة.