

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة

يوسف محمود جربوع

كلية التجارة - الجامعة الإسلامية غزة

ص.ب : 108 ، غزة ، فلسطين

ملخص: تشير فجوة التوقعات {1} إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، وتتسأ هذه الفجوة عندما {2-4} يصدر المراجع رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ووجود حالات غش وعقود غير نظامية، هذا بالإضافة إلى الشك في استقلال المراجع، ونقص الكفاءة المهنية عنده، وانخفاض جودة الأداء المهني للمراجع.

• إلا أن الباحث يرى بأن موضوع فجوة التوقعات قد لاقى اهتماماً كبيراً من الباحثين في علم مراجعة الحسابات خاصة في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءً لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

"The Expectation – Gap Between The Financial Community And The External Auditors And The Methods How To Narrow This Gap "

Abstract: The expectations – Gap refers to the unsatisfactory of financial community about the work of auditors in relation with what expected from them. This causes to hold up lawsuits at courts , specially in the United States of America, Great Britain and Canada in the last two decades of the twentieth century. This Gap appears when the external auditor issuing an unqualified opinion on the financial statements and after that appearing material errors affecting the accounts, the company stops its business and will not continue as a going concern, there is a weakness on the internal control system, appearing Fraud and Errors, and illegal acts. In addition to the suspicious of auditor's independence, the decrease of professional competence and low professional quality of performance for the auditor.

• The researcher perceives that the expectations – Gap faced a great importance from the researchers of auditing science specially in the last two decades from the twentieth century, because we cannot ignore this Gap, or claim that the expectations

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

of the community is not correct, or the criticals to the profession is not fair. As a result the efforts of researchers must proceed to study the factors which causes the existence of this Gap and to make suggestions and recommendations to narrow this Gap to the minimum possible limit because the elimination of the expectation Gap finally will not happen in the auditing process if it is impossible.

مقدمة

- لقد زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات خلال العقدتين الأخيرين من القرن العشرين من المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية.
- وحيث أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة {5} .
عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليهم.
- إن المجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات إن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال والحياد، كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، ومنع صدور القوائم المالية المضللة.
- ولكن لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمنشأة والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- كما أن القوائم المالية لا تعطي الدقة والثقة الكاملة بها زيادة عما تسمح به طرق القياس المحاسبية، فمثلاً لا يوجد أحد يطلب من المحاسب أن يتنبأ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة {6} .
- وزيادة على ذلك فإن مبادئ القياس المحاسبي تقدم دائماً أكثر من طريقة واحدة لتسعير بضاعة آخر المدة وهي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO)، وطريقة المتوسط المرجح (WA)، وغيرها.

وكذلك توجد عدة طرق لاهتلاك الأصول الثابتة وهي طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص بالأرصدة، وطريقة الاستهلاك على أساس وحدات الإنتاج أو ساعات العمل وغيرها. حيث أن جميع هذه الطرق مقبولة ومعترف بها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. هذه المرونة التي تسمح بها تلك المبادئ قد مكنت إدارة المنشأة التأثير على القوائم المالية التي تعدها.

- كما أن هناك مخاطر في عملية المراجعة لا يمكن تجنبها والناجمة عن استخدام أسلوب العينة الإحصائية

وأن طبيعة أدلة الأثبات {249' 360/8' 7} {249' 360/8' 7}

في عملية المراجعة هي أدلة مقنعة وليست حاسمة، كما أن هناك مخاطر من استخدام التقديرات المحاسبية التي تعتمد على إدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية.

- وكذلك العمليات التي تحدث مع الأطراف ذات العلاقة "Related Party Transactions" [469/7].

وحدوث ظروف غير عادية تزيد من مخاطر وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية زيادة عما كان متوقعاً.

- إن القيود المفروضة على عملية المراجعة معروفة بصفة عامة لمراجعي الحسابات ولكنها غير معروفة لمعظم مستخدمي القوائم المالية، وكنيجة لما سبق فإن توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية المراجعة تزيد كثيراً عن الإنجازات التي قدمها لهم مراجعو الحسابات مما يخلق فيما بعد ما يسمى بالفجوة المتوقعة [11].

- ولكن بالرغم من وجود تلك القيود في عملية المراجعة فإن على المراجعين عدم تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب تضيق تلك الفجوة عن طريق دراسة العوامل التي أدت إلى وجودها وعمل مقترحات وتوصيات بنائه لمعالجة تضيق هذه الفجوة لأن التخلص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

مشكلة البحث

- تمكن مشكلة هذا البحث بوجود فجوة متوقعة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات والناجمة عن الآتي :

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

- أ) الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم ، وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة .
- ب) قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة ، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع .
- ج) عدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة وعلى الأخص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة .

فرضيات البحث

- للإجابة على مشكلة البحث ، فإن الباحث يقدم الفرضيات التالية :
- توجد علاقة بين الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع وبين زيادة أوسع فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات .
 - توجد علاقة بين التزام مراجعي الحسابات بالنزاهة والموضوعية والمعايير الفنية العامة والمسئولية تجاه العملاء والالتزام بالحياد والاستقلال وكسب ثقة الجمهور وتلبية توقعات المجتمع المالي من عملية المراجعة وبين تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.
 - كما توجد علاقة قوية في تضيق فجوة التوقعات عندما يتم تدعيم المنظمات المهنية لفرض هيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة وعلى الأخص مراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين والمحافظة على استقلالهم لكسب ثقة الجمهور .

أهداف البحث

- يهدف هذا البحث أساساً إلى دراسة العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة، كما يهدف إلى وضع حلول لتضييق هذه الفجوة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات من خلال التزامهم بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات وقواعد السلوك المهني والالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

أهمية البحث

تظهر أهمية البحث في إيضاح وجود فجوة متوقعة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات بسبب عدم الفهم الكافي بتوقعات المجتمع المالي منهم، وكذلك عدم وضوح دور مراجعي الحسابات في المجتمع وعدم تحديد مسؤولياتهم، كما يهدف أيضاً إلى حث المراجعين على عدم تجاهل تلك الفجوة أو الادعاء بأن توقعات المجتمع منهم غير واقعية، أو الاكتفاء بالقول بأن الانتقادات الموجهة إلى مهنة مراجعة الحسابات غير عادلة.

الدراسات السابقة

"1" الدراسة التي قامت بها لجنة فرعية من مجلس النواب الأمريكي سميت بلجنة موس الفرعية "The Moss Subcommittee"، أصدرت تقريراً لها في شهر أكتوبر عام 1976م هاجمت فيه مهنة المحاسبة والمراجعة في أمريكا وجهودها في تنظيم نفسها وطريقة عملها في مجال وضع معايير المراجعة [10].

"2" الدراسة التي قامت بها مجموعة العمل لعضو الكونجرس لي ميتكالف " Lee Metcalf" التي صدرت عن الكونجرس في أوائل عام 1977م بعنوان المؤسسة المحاسبية "The Accounting Establishment" تضمنت هجوماً شديداً على مهنة المحاسبة وطريقة عملها وخصوصاً في مجالات الاستقلال [11] والمنافسة بين المكاتب المحاسبية وعمل معايير للمحاسبة والمراجعة [10].

"3" دراسة قامت بها لجنة من دارسين مستقلين برئاسة مانويل كوهين " Manuel F. Cohen"، بتمويل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1974م لدراسة مسؤوليات المراجعين، وتوقعات المجتمع منهم، وما يجب عليهم عمله، أو ما يستطيعون عمله لمقابلة تلك التوقعات، وقد أصدرت لجنة كوهين تقريرها المبدئي في مارس عام 1977م، وتقريرها النهائي في عام 1987م وأوصت بضرورة إدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي للمهنة وخصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير المراجعة.

"4" الدراسة التي قامت بها لجنة ماكدونالد التابعة للمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين [12] عن توقعات الجمهور من المراجعة في كندا عام 1988، وأوصت اللجنة بضرورة تقديم تقارير مراقبة الجودة عن أعمال مكاتب المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمة المهنية مباشرة.

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

"5" الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين في لندن عام 1992م بخصوص تضييق الفجوة المتوقعة بين المراجع الخارجي والمجتمع المالي، والتي اقترحت اللجنة ضرورة إجراء التعديلات الواجب إدخالها على التقارير المالية، وكذلك اقتراحات تقارير أخرى إضافية لتلبية تلك الاحتياجات.

"6" الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في عام 1992[13]، عن فجوة التوقعات في المراجعة في المملكة المتحدة ، وأوصت بضرورة تحديد دور المراجع ومسئوليته تجاه المستفيدين من التقارير المالية .

منهجية البحث

• سوف ينهج هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع وإلى الدراسات والدوريات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم جمعها، وتتكون هذه المنهجية من المباحث التالية:

- المبحث الأول: (دراسة الالتزامات الفنية المطلوبة من المراجع)

- أ- الالتزام بالنزاهة والموضوعية.
- ب- الالتزام بالمعايير الفنية العامة.
- ت- الالتزام بالمسئوليات تجاه العملاء.
- ث- الالتزام بالحياد والاستقلال.

- المبحث الثاني: (دراسة العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة)

- أ- الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي.
- ب- عدم التحديد الواضح لدور المراجع الخارجي في المجتمع ومسئوليته.
- ت- نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
- ث- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
- ج- عدم اكتشاف المراجع الغش والخطأ ووجود عقود وارتباطات غير نظامية.
- ح- انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.
- خ- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

- المبحث الثالث: " سبل وطرق تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة"
- أ- تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- ب- تدعيم المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة.
- ت- دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات.
- ث- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئوليته في المجتمع.

"المبحث الأول"

" دراسة الالتزامات الفنية المطلوبة من المراجع"

"أ" الالتزام بالنزاهة والموضوعية

- لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليف والخدمات الاستشارية [16] .
- كما لا يجوز للمراجع أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين، وعند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً مقبولاً يؤيد هذا الموقف.

"ب" الالتزام بالمعايير الفنية العامة

- يجب على المراجع الخارجي ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية، كما يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لأي عملية، كما يجب عليه أن يقوم بتخطيط أي عملية [17] .
- والإشراف عليها بطريقة كافية وملائمة، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية، كما يتوجب على المراجع ألا يسمح بارتباط اسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.

"ج" الالتزام بالمسئوليات تجاه العملاء

- يجب على مراجع الحسابات عدم إفشاء أسرار خاصة بالعميل الذي يراجع حساباته يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا العميل نفسه ولكن استثناء من ذلك على المراجع [57/5] .
- بناءً على طلب المحكمة أو اللجان القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يرد على استفسارات تقصي الحقائق للجهات المهنية.

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

"د" التزام المراجع بالحياد والاستقلال

- يقصد بالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.
- كما أن من الأمور الهامة لمراجع الحسابات أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي، فلكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يكون حُرّاً من أي التزامات تجاه العميل أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته.
- فإذا التزم المراجع بالحياد والاستقلال في عملية المراجعة فإنه يساعد على تضيق فجوة التوقعات بينه وبين المجتمع المالي.

المبحث الثاني

"دراسة العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة"

"أ" الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي

- يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.
 - وقد ناقش موتز وشرف "Mautz and Sharaf" استقلال المراجعين من وجهة نظر المجتمع، وخلصا على أنه على الرغم من أن المراجعين المزاولين للمهنة يفترض فيهم دائماً الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائماً [18].
- فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، و اختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمسك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في

الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمير كي لي ميتكالف Lee Metacalf" ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المديرين للشركة عميل المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل المراجعة، ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها [19].

• كما يرى البعض الآخر أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين إن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، ويؤكد على ذلك موتر "Mautz" بقوله:-

من المحتمل أن يقوم المراجع عن غير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذه للقرارات في عملية المراجعة [20].

ويؤكد على هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين حيث يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد العميل، أنظر على سبيل المثال: [21]

• وعلى العكس من ذلك ترى لجنة كوهين أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات، لأنه الأكثر علماً و دراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة [22].

• وكذلك فإن بعض الباحثين يجادلون أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة لا يمكن أبداً أن تؤثر على استقلال المراجعين، حيث أن الخوف من فقد العميل يقابله دائماً الخوف من أن يفقد المراجعين سمعتهم ومن ثم استمرار يتهم في مزاوله المهنة أن هم فقدوا استقلالهم، أنظر مثلاً: [23]

ومع ذلك فإن الواقع العملي لا يؤيد هذا الرأي، ويؤكد على عدم كفاية الاستقلال الحقيقي للمراجعين: [24]

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

- ومن وجهات النظر السابقة المتعارضة يتبين بوضوح أن استقلال المراجعين ما زال محل جدل ومناقشة مما يهدد دور المراجع في المجتمع، ويؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.

"ب" عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليته

- من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة أن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح "Conflict of Interest" وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة، كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المنشأة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة.
- لذلك فمن المتفق عليه أيضاً بين الباحثين أن الاستقلال والكفاءة المهنية هما أهم الصفات الواجب توافرها في مراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعة. كما يشترط في المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع المالي أن تتوفر فيها المتطلبات التالية:-
"1" المحافظة دائماً على حياد واستقلال المراجع الذي يزاول مهنة المراجعة.
"2" المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاول عملية المراجعة، وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات المختلفة.
"3" قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة للإطلاع بمسئولياتهم لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل، وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين .
"4" لا بد أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراجعين، ورضائهم عن جودة أداء تلك الخدمات، وعدم رضاه المجتمع عن عمل المراجعين أو وجود فجوة التوقعات في المراجعة ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة المراجعة ويقلل من شأنها.
- أما الاختلاف حول الدور الذي يلعبه المراجعين في المجتمع ومدى كفاية مسئولياتهم الحالية، فهو الأمر الخطير ويعتبر أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة، فعدم تحديد دور واضح للمراجع يلعبه في المجتمع، وعدم وضوح مسئوليات

المراجعين، هو السبب الرئيسي في وجود تلك الفجوة. فعلى سبيل المثال: يرى الكثير من الكتاب أن العدد المتزايد من حالات فشل المشروعات وإفلاسها بدون تحفظ المراجعين في تقاريرهم على القوائم المالية لتلك المشروعات في السنوات السابقة على حدوث الفشل أو الإفلاس عن عدم قدرة هذه المشروعات على الاستمرار يعتبر السبب الأساسي في وجود فجوة التوقعات أنظر مثلاً: [25].

ويعتبر هذا الرأي مؤشراً على عدم وضوح دور المراجع ومسئوليته كما أن حقيقة أن المستثمرين لا يلجأون إلى المراجعين إلا إذا كانت شركاتهم تعاني من مشاكل مالية أو تحقق خسائر يعتبر مؤشراً ثانياً على عدم وضوح دور المراجع وكما كان دور المراجع غير محدد بوضوح كلما أعتبره الكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية مسؤولاً عن أشياء تخرج عن نطاق مسؤوليته المهنية المتعارف عليها بين المراجعين، وينكر المراجع مسؤوليته عنها، ولعل ذلك هو أهم الأسباب في معظم الحالات التي تم اللجوء فيها إلى القضاء ضد المراجعين، مما جعل المحامي الأمريكي أمهاوتز "Amhawitz"، والذي يدافع عن مكاتب المراجعة أمام القضاء يقرر في عام 1987:

في السنوات القليلة الماضية تزداد باستمرار القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، ويمكن تشخيص المشكلة في كل حالة بأنها إما الكفاءة المهنية، أو أزمة ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة، أو تخوف المهنة من تعرضها للهجوم عليها، وعلى الرغم من أن التركيز في كل مشكلة من هذه المشاكل تختلف إلى حد ما، إلا أنها جميعاً تعكس فكرة واحدة مفادها أن مهنة المحاسبة والمراجعة قد فشلت إلى حد ما في تحديد الدور الذي يتوقع المجتمع منها أن تلعبه [26].

- وكذلك فإن قيام المراجعين بأداء خدمات مهنية أخرى إلى عملاء المراجعة قد ساهم في اتساع فجوة التوقعات، حيث أن ذلك قد يساء فهمه على أنه يؤثر سلباً على استقلال المراجع، ومن ثم يعتبر مؤشراً على عدم حل مشكلة التعارض في المصالح.
- كما أن المراجعين أنفسهم قد ساهموا في اتساع فجوة التوقعات في المراجعة لعدم اتفاقهم على تحديد واضح لدور المراجع ومسئوليته في المجتمع فوجود نظريات تفسر دور المراجع في المجتمع في الفكر المحاسبي المنشور يساعد على زيادة فجوة التوقعات، ومن أهم هذه النظريات ما يلي:

"1" نظرية رجل البوليس والمعروفة أكثر في بريطانيا بنظرية كلب الحراسة "Watch Dog".

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

"2" نظرية التشبيه بالقاضي.

"3" نظرية الوكالة.

"4" نظرية الوسيط.

"5" نظرية المسؤولية.

"6" نظرية وسيلة رقابة اجتماعية.

- وخلاصة القول أن عدم تحديد دور واضح يلعبه المراجع في المجتمع، وعدم التحديد الدقيق لمسئوليته، قد ساهم في خلق فجوة التوقعات، ويعتبر أهم العوامل التي تؤدي إلى اتساع تلك الفجوة.

"ج" نقص الكفاءة المهنية للمراجع

- يقصد بالكفاءة المهنية "Professional Competence" للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و المراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال [27].

ومن هذا المفهوم يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للمراجعة والسببين الرئيسيين في وجودها. وعلى الرغم من تأكيد موتر وشرف "Mautz and Sharaf" السابق الإشارة إليه على أن الكفاءة المهنية مفترضة في المراجعين دائماً وبالتالي فإنها ليست محل شك من وجهة نظرهما، فإن هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها، وقد أكد على ذلك المحامي الأمريكي أمها وتز "Amhowitz" من واقع العديد من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة كما سبق الإشارة إلى ذلك.

"د" قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة

- يقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام وإدراكهم بكيفية تطبيقه [28]. إن مهنة المراجعة متهمة بأنها تطبق نظام المراقبة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بحجة المحافظة على أسرار العملاء كما أن المهنة متهمة بأن مصالح مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة هي التي تتحكم فيها وتوجهها [29].

وفي هذا الصدد يؤكد أحد الباحثين أن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز يسيطر عليه تماماً الشركاء الرئيسيين في مكاتب المراجعة الستة الكبرى لدرجة أن هذا المجمع أصبح غير ممثل لجميع أعضاء المهنة [29].

وهذه الاتهامات إلى مهنة المراجعة وطريقة مراقبتها لنفسها تقلل من الثقة فيها من جمهور المستفيدين من خدمات المراجعين، ومن ثم تزداد فجوة التوقعات اتساعاً.

"هـ- عدم اكتشاف المراجع الغش والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية
"1" الخطأ والغش:-

- مراجع الحسابات يعتبر غير مسئول عن منع الأخطاء والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية [30].
- الملائمة والذي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، كما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش بالحسابات.
- بالإضافة إلى نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام بإجراءات الرقابة المحددة من قبل العاملين بالمنشأة، فإن الظروف أو الأحداث التي تزيد من خطورة الخطأ والغش ما يلي:
"1" تساؤلات حول استقامة أو كفاءة الإدارة.
"2" ضغوط غير عادية في نطاق المنشأة.
"3" عمليات غير عادية.
"4" صعوبات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.
- ونظراً لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها بأن تحتوي القوائم المالية على تحريف مادي جوهري ناتج عن الغش، وبدرجة أقل ناتج عن الخطأ ولا يتم اكتشافها، إن الاكتشاف اللاحق للتحريف الجوهري السوارد في القوائم المالية الناتج عن خطأ أو غش وقع خلال الفترة التي يغطيها تقرير المراجع لا يدل على أن المراجع قد فشل في الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية في عملية المراجعة إن السؤال عما إذا كان المراجع قد التزم بتلك المبادئ الأساسية

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

والإجراءات أم لا؟ وأن هذا الأمر تحدده كفاية إجراءات المراجعة المتخذة حسب مقتضيات الأحوال ومدى ملاءمة تقرير المراجع [31].

استناداً إلى نتائج هذه الإجراءات ، كما أنه وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الأهداف والمبادئ التي تحكم مراجعة القوائم المالية [5/57].

ينطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني وأن يدرك بأنه قد تظهر ظروف أو أحداث تشير إلى احتمال وجود خطأ أو غش.

"2" وجود عقود أو ارتباطات غير نظامية:

• إن وجود ارتباطات أو عقود غير نظامية في الحسابات يعتبر من قبل التزوير على صعيد إدارة المنشأة العليا [32].

وأنه مستحيل على المراجع عملياً اكتشاف عمليات الاحتيال التي تقوم بها الإدارة والمقصود بها تضليل المراجع وأنه لن يستطيع الكشف عن ذلك إلا بجهود مضنيه وبتكلفة مرتفعة ووقت طويل.

• ولكن الاتجاه السائد في الأوساط القضائية وهيئات الرقابة المالية بل ولدى رجال المال والأعمال، أن شركات المراجعة ينبغي أن تتمكن من اكتشاف مثل هذا التلاعب إذ أنه من مبررات وجودها.

• وتقول شركة توش روس "Touche Ross and Co" وهي واحدة من خمس شركات مراجعة كبار على مستوى العالم، أنها استطاعت أن تتوصل إلى أساليب جديدة ترشد مراجع الحسابات إلي الحالات المتعددة التي قد تستغل في التلاعب والاحتيال، أما أساليب المراجعة فهي:-

"1" اعتماد المصادر الخارجية في جمع المعلومات عن الصفقات الضخمة التي تقوم بها منشأة معينة، وألا يعتمد المراجع على المعلومات التي تقدمها له الإدارة فقط.

"2" في حالة وجود صفقات لم يعلن عنها فجأة تحت صفقات أعلن عنها، يطلب المراجع من الإدارة العامة المصادقة على جميع الصفقات، أما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة هم المديرون أنفسهم، فيستحسن أن يطلب المراجع تدخل القانون.

"3" الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة.

"4" الاستفسار من المستشار القانوني للعميل بخصوص القضايا والدعاوى والمطالبات والتخمينات [32].

"5" القيام بالفحوص الجوهرية لتفاصيل العمليات والأرصدة.

"و" انخفاض جودة الأداء في المراجعة

- يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة. ومن أهم هذه العوامل ما يلي:
"1" يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
"2" قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لادائها وذلك كنتيجة للمنافسة .
"3" تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمن تجديد تعيينهم سنوياً .
"4" عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
"5" أتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم.
"6" زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.
 - ومن المؤكد أن العوامل السابقة تضعف من موقف المراجع، ومن ثم تقلل من جودة الأداء في عملية المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات، وقد أجرى ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية "U.S. General Accounting Office" دراسة عن جودة أداء المراجعة في إحدى عشر مؤسسة مالية أفلست في عام 1989م وخلص فيها ان المراجعين في ستة من هذه المؤسسات الإحدى عشر لم يؤديوا المراجعة كما يجب. ولم يعدوا تقارير عن المشاكل المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية للمراجعة في أمريكا [33].
- ز" قصور التقارير المحاسبية عن مسابرة التغيرات في المجتمع**
- إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية المراجعة وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالمراجعة مباشرة، فقد أشد الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشأة

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

مسئولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين، أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين وعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعات من الأفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل، أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع.

• في التقرير الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بعنوان "تقرير الشركة" "The Corporate Report" والمنشور في عام 1975م أكدت اللجنة على أنه من الضروري أن تتغير أهداف التقارير المحاسبية لمسايرة التغيرات التي تحدث في المجتمع، لذلك فقد اتجهت اللجنة في تقريرها لثلاثة اتجاهات. الأول هو ضرورة الاهتمام بتطوير الوسائل الفاعلة للتقرير والأفضل عن الأداء الاقتصادي للشركة. والثاني هو الاعتراف بأهمية البعد الإنساني في المجال الاقتصادي. وأخيراً الحاجة إلى ربط رجل الأعمال الاقتصادي بالمجتمع والتقرير عن تأثيرات الأعمال على المجتمع ككل [33].

وقد نادى اللجنة بضرورة مواصلة البحث في هذه الاتجاهات الثلاثة مما يفهم منه الاعتراف بوجود فجوة التوقعات في التقارير المالية.

المبحث الثالث

(سبل وطرق تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة)

"أ" تدعيم استقلال المراجع الخارجي

• حرصاً على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضيق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالشركة.

• وقد أفرح في حالة عدم تجديد تعيين المراجع أو في حالة عزلة، أن يقدم المراجع تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته، وضرورة أن يحصل المراجع الجديد، قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق [34].

ومن المقترحات الأخرى لتدعيم استقلال المراجع تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد، حتى لا يكون معتمداً كثيراً في دخلة على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل . وقد أصبح هذا الاقتراح واقعاً عملياً في معظم الدول المتقدمة وتحددت نسبة 15% في بعض هذه البلدان مثل بريطانيا وإيرلندا.

"ب" تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة

- إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الأعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.
- وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة.
- إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعة والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي "Opinion Shopping" مما يدعم استقلال المراجع.
- كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلي المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضاء المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المراجعين.
- وقد اقترح في هذا الشأن ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة، وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب، أو أن تسند بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب أو أن يسند لمكتب معين مراقبة الجودة لمكتب

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

مراجعة آخر، ولمكتب المراجعة الآخر بمراقبة الجودة لمكتب مراجعة ثالث، وهكذا، على أن تقدم تقارير مراقبة الجودة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمة المهنية مباشرة.

"50"- "Anderson 1981: p. 50"

"51"- "Macdonald 1988: pp. 73 – 74"

"52"- " Mautz and Matusiak 1988: pp. 56- 63"

"53"- "Journal of Accountancy 1989: pp. 101 – 106"

• ويرى الباحث أن تقوية المنظمة المهنية وتدعيم سلطاتها في توجيه وقيادة المهنة على النحو السابق أمر ضروري لتضييق فجوة التوقعات ، إلا أنه يضيف إلى المقترحات السابقة ضرورة قيام المنظمة المهنية بتحديد دور المراجع وتحديد مسؤولياته، وعلى الأخص في المجالات التالية:-

"1" مسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ.

"2" مسؤوليته عن إيداء الرأي بشأن مدى قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أعمالها الاعتيادية القادمة في الفترة المنظورة.

"3" مسؤوليته عن عمل المراجعين الآخرين، أو المراجعين الداخليين، أو الخبراء الذين يقرر الاعتماد على نتائج عملهم في مراجعته.

"4" الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعين لعملاء المراجعة ومدى تأثيرها على الاستقلال.

"ج" دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات

• يعترف هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والمراجعة، وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها ، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد وأن يقبل المراجع الدور المتوقع منه أن يلعبه، وأن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة. فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المراجع مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش، وأن يقرر عن مدى استمرارية الشركة فلا بد أن يتحمل المراجع هذه المسؤوليات وأن تدخل في نطاق عمله، وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير المراجعة، أي يجب إعادة تحديد دور المراجع ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين [13] ، [35].

• والخطوة الأولى في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم

بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة. وأخيراً إقترح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

- ومن الدراسات الحديثة والهامة أيضاً في هذا الاتجاه، تلك الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في عام 1992. عن فجوة التوقعات في المراجعة في المملكة المتحدة "ICAEW 1992" ودراسة جمعية المحاسبين القانونيين في لندن عام 1992م، عن تضيق فجوة التوقعات "ACCA 1992". والدراسة التي قامت بها لجنة ماكدونالد للمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين، عن توقعات الجمهور من المراجعة في كندا، في عام 1988م، "Macdonald 1988"، وكذلك دراسة لجنة كوهين عن مسؤوليات المراجعين في الولايات المتحدة الأمريكية 1978 "AICPA".

"د" زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئولياته في المجتمع:-

- يركز هذا الاتجاه فقط على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسئولياته، وزيادة فاعلية الاتصال للتقارير المالية ولتقارير المراجعة، وتحسين الاتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، لن يكون له إلا تأثير محدود جداً على تضيق فجوة التوقعات، إلا إذا كان عنصراً فقط ضمن عناصر خطة استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها.
- وأخيراً يرى الباحث أن الاتجاهات الأربعة السابقة لا يمكن الفصل بينها نظراً للتداخل الشديد فيما بينها، ومن ثم يجب السير في كل هذه الاتجاهات معاً بحيث نصل في النهاية إلى تضيق فجوة التوقعات إلى الحد الأدنى، كما يرى الباحث أيضاً أنه لتحقيق هذا الهدف فإن الأمر يحتاج إلى المزيد من الدراسة والبحث في كل هذه الاتجاهات.

محدودات الدراسة

(أ) محددات مكانية

وهي التي قامت بدراسة اثر الفجوة المتوقعة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، والمملكة المتحدة ، وكندا بواسطة الجمعيات والمعاهد المهنية التي لها سيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة .

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي

(ب) محددات زمانية

وهي التي تغطي الفترة الواقعة من عام 1970م لغاية عام 2000م والتي حدث خلالها رفع قضايا كثيرة على مراجعي الحسابات وتعرض مكاتب المراجعة للهجوم عليها من قبل المجتمع المالي .

النتائج والتوصيات

"أ" النتائج

وهي تبين العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها وهي:-

- "1" عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليته.
- "2" الشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة.
- "3" نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
- "4" قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
- "5" انخفاض جودة الأداء في المراجعة.
- "6" قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

"ب" التوصيات

وهي عبارة عن السبل والوسائل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي وهي:

- "1" تدعيم استقلال وحياد المراجع الخارجي في ممارسة مهنته.
- "2" تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة.
- "3" دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتلبية تلك التوقعات.
- "4" زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئوليته في المجتمع.
- "5" السير في كل الاتجاهات الأربعة السابق ذكرها لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع والمجتمع المالي إلى أدنى حدّ ممكن لأن التخلص من فجوة التوقعات نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

المراجع العلمية

- [1] Boynton W.C. and Kell W.G. "1996", Auditor's responsibility and the expectation – Gap, Modern auditing sixth edition, pp. 53 54.
- [2] Mitchell, A., "1990", Auditing last Bastion of the closed shop, Journal of Accountancy, November 1990, pp. 21 – 22.
- [3] Godsell, D. , "1991", Auditors legal liability and the expectation – Gap, Australian accountant, February 1991, pp. 22 – 28.
- [4] Darnell, A. "1991" Facing up the question of confidence, Journal of accountancy. February 1991, pp. 22 – 23.
- [5] International standards of auditing "1998" considerations of laws and Regulations in an audit of financial statements, first edition pp. 94 – 105.
- [6] International accounting standards "1999" uncertainties or future events may affect the accounts, first edition, pp. 5 8,602.
- [7] Taylor T.H. and Glezen G.W. "1994" the philosophy of evidence gathering , auditing Integrated concepts and procedures, sixth edition, p. 524.
- [8] Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch "1990" sampling risks, Montgomery's auditing, Eleventh edition pp. 360 – 361.
- [9] Baron C.D, Johnson D.A., Searfoss D.G. and Smith C.H. "1977" uncovering corporate Irregularities, are we closing the expectation – Gap , the journal of accountancy, pp. 56 – 66.
- [16] American Institute of certified public accountants, committee on management services, Nos 1+2+3.
- [17] Gipple L.D. and Metcalf "1974" planning an audit and the supervision on the assistants, Journal of accountancy, march 1974, pp. 38 – 47 .
- [18] Mautz, R.K. and Sharaf, H.A. "1961" the philosophy of auditing "Sarasota: American accounting association" "1961".
- [19] U.S senate, "1976" subcommittee on reports, accounting and management of the committee on reports, accounting and Management of the committee on Government operations, Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study, U.S Government printing office 1976.
- [20] Mautz, R.K, "1972" toward a philosophy of auditing In: auditing looks Ahead Howard settler "ed", University of Kansas printing service, "1972"
- [21] Firth, M. "1980" perceptions of auditor independence and official ethical guidelines, the accounting review, July 1980, pp. 451 – 466.
- [21] Shockley, R.A. "1981" perceptions of auditors Independence : An empirical analysis, the accounting review October 1981, pp. 785 – 800.
- [21] Nichols D.R. and Smith D.B. "1983", auditor credibility and auditor changes, Journal of accounting research, vol. 21 No. 2, autumn 1983, pp.534 – 544.
- [21] Citron, D.B. and Toffler, R.J. "1990" auditors independence and Going concern qualification : an empirical analysis, a paper presented to the national conference of the British accounting association, the university of Dundee Scotland, U.K., 4 – 6 April 1990.

- [21]Waller D. "1990", time to get ride of true and fair? The accountant's magazine, December 1990, p. 53.
- [22]American institute of certified public accountants "1978" the report of the commission to study the auditors responsibility "Cohen committee report" "New York: AICPA 1978".
- [22]Goldman, A and Barlev, B. "1974" the auditors – firm conflict of interests: its implications for independence, the accounting review October 1974, pp.707 – 718.
- [22]Nichols, D.R. and price K.H., "1976" the auditor – firm conflict: an analysis using concepts of exchange theory, the accounting review, April 1976, pp.: 335 – 346.
- [22]Simmic, D.A, "1984" auditing, consulting and auditor independence, Journal of accounting research Vol., 22, No 2, autumn 1984, pp.: 679 – 702.
- [22]Antle,R. "1984" auditor independence, Journal of accounting research Vol., 22, No 1 spring 1987,pp.: 1 – 20.
- [23]Woolf, E. "1986" auditing to day Englewood cliffs, N.J. prentice – Hall international, 3 rd edition, "1986".
- [24]Ibid, "1981" p. 785.
- [25]Russell, G. "1986" all eyes on accountants, time, April 1986, p. 62.
- [25]Guy , D.M. and Sullivan J.D. "1988" the expectation Gap auditing standards, Journal of accountancy April 1988, pp. 36 – 46.
- [25]Moir, D, "1989" the expectation Gap – Going concern or Going Gone? Accountancy SA , February 1989, pp. 38 – 39.
- [25]Jekins, B, "1990", An auditor's guide to bridging the Gap, accountancy, October 1990 pp. 22 – 23.
- [25]Ibid "1991" pp. 22 – 28.
- [26]Amhowitz, H,J "1987" the accounting profession and law: the misunderstood victim, Journal of accountancy, May 1987, pp. 356 – 366.
- [27]Jarvis, p. "1983" professional education "London" Groom helm , "1983".
- [28]Anderson, R.H., "1981" auditing SRA systems: new uses for old standards, CA magazine, may 1981. pp. 47 – 51.
- [29]Ibid "1990" pp. 21 – 22.
- [29]Brady ,N., "1992" beholding the sunset for the Gray Men in gray suits, the accountant, January 1992, pp, 14 -15.
- [29]Hancock, C., "1992", Institute is criticized for small fines on C and L men the accountant, November, 1992,p.1.
- [30] Ellamae matsumura and Robert R. tucker "1992", Fraud and errors Detection, a theoretical foundation, the accounting review, 1992.
- [31]Grinaker, R.L "1980", the auditor's responsibility in expressing an opinion, the Journal of accountancy, 1980, pp. 63 – 69.
- [5/57]Ibid "1998" p. 57.

- [32]Georgiades, G . miller "2001" Illegal acts, auditing procedures, 2001,first Edition, pp. 75 – 77.
- 45- U. S. GAO the united states General Accounting Office "1989", Report to the chairman, Committee on Banking, Finance and Urban Affairs House Of Representatives, "Washington" D.C. : U.S. GAO, "1989".
- [33]Renshall, J.M, "1976", changing perceptions Behind the Corporate Report, Accounting Organizations and society, Vol. 2, No. 1, pp. 105 – 106.
- 47-Steem, M, "1989" auditing and Auditors What the Public thinks, "London": KPMG peat Marwick Mclintock, 1989.
- 48-Verschoor, C.C. and liotta, J.P, "1990", communicating with audit.
- [12]Macdonald, W.A. "1988", Report of the commission to study the public's Expectations of Audits, : Toronto : the Canadian Institute of chartered accountants, 1988.
- [34]Mautz K,A, and Matusiak. L.W, "1988", concurring partener Review Revisited, Journal of accountancy, March 1988, pp. 56–63.
- [34]Journal of accountancy, "1989", GAO Report supports Profession's Effort on Audit Quality, Journal of Accountancy, May 1989, pp. 101– 106.
- [13]ICAEW Institute of chartered accountants in England and Wales, "1992", the Audit Expectations Gap in the United Kingdom, "London : INAEW, 1992"
- [35]Ibid, "1991" p: 22- 26.
- [35]Robson, D., "1988", the expectation Gap Fraud and Error Accounting SA, November 1988,: pp. 356 – 360.
- [10]U.S. house Representatives subcommittee on oversight and Investigations of the committee on Inter - state and foreign commerce "moss report", Federal Regulation and Regulatory Reform, U.S. Government printings office, "1976" .
- [11]U.S. senate, "1976", subcommittee on Reports, accounting, and Management of the committee on Government Operations, "Metcalf staff Report", the accounting Establishment: A staff study, U.S. Government, printings office, "1976" 58-Ibid, "1976" pp: 21 – 23.