

**آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات
في المراجعة
(دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية)**

إعداد

سحر السيد محمود على

مدرس المحاسبة – كلية التجارة (بنات)

جامعة الأزهر – أسيوط

المخلص:

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية.

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم فجوة التوقعات والتعرف على مكوناتها وأسبابها مع تقديم إطار مقترح لتضييق تلك الفجوة، يتمثل هذا الإطار في مجموعة من الآليات التي اقترحتها الباحثة وهي : حوكمة الشركات، تحسين أداء المراجع، قوة إدارة المراجعة الداخلية والحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية.

وقد استخدمت الباحثة أسلوب الاستبانة لجمع بيانات الدراسة ، وتم توزيع الاستبانة لثلاث فئات هم الأكاديميون، المراجعون الخارجيون ، والمستثمرون.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها التقليل لأقصى حد ممكن لهذه الفجوة منها: قوة نظام المراقبة الداخلية، مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية.

Abstract:

The study addressed the problem of the expectations gap in the audit between the external auditors and the users of the financial statements.

The objective of the study is to clarify the concept of the expectations gap and identify its components and causes, while presenting a proposed framework for narrowing the gap. This framework is a set of mechanisms proposed by the researcher, namely: corporate governance, improving auditor performance.

The questionnaire was used to collect the study data and the questionnaire was distributed to three categories: academics, external auditors, and investors.

The study reached a number of suggestions and recommendations that would minimize this gap, including: the strength of the internal control system, the extent of the management's commitment to applying international and local accounting standards, and the existence of an effective investigation accounting system.

المقدمة:

تواجه مهنة المراجعة أزمة المسؤولية والمصداقية، وفقدان الثقة، نتيجة الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت على المستوى المالي مؤخراً من انهيار شركات وبنوك وأسواق مالية، فضلاً عن توقع المستثمرين، خاصة ومستخدمي القوائم المالية عامة من المراجعين إعطاء إشارات تحذيرية بالأوضاع الاقتصادية قبل حدوث مثل هذه الكوارث.

إن تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلى والعالمى أدى إلى تساؤل مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين أصابهم الضرر عن (إفلاس وانهيار تلك المؤسسات) بسبب عدم قيام المراجع بالإشارة إلى تلك المخاطر فى تقاريرهم لهذه الشركات، مما أدى إلى عدم الوثوق بمهنة المراجعة وفقدان مصداقيتها وظهور فجوة التوقعات والتي تعرف بالفرق بين الأداء الفعلي للمراجع وما يتوقعه ويحتاج إليه مستخدمو المعلومات المحاسبية.

مشكلة البحث:

إن المجتمع المالي يتوقع من مراجع الحسابات أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والمهنية، كما يتوقع منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية، ويمنع صدور قوائم مالية مضللة (جربوع، ٢٠٠٤).

إن التباين الموجود بين اعتقادات مستخدمي القوائم المالية لمسئوليات مراجع الحسابات وبين اعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسئوليات، أدى إلى ظهور ما اصطلح على تسميته فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية. لهذا يوجه البحث جهوده لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة واقتراحات تضيقها إلى أدنى حد ممكن.

ويمكن طرح مشكلة البحث من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ١- هل تطبيق آليات حوكمة الشركات تسهم فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة؟
- ٢- هل يسهم تحسين أداء المراجع فى تضيق فجوة التوقعات؟
- ٣- هل يسهم قوة نظام المراقبة الداخلية فى تضيق فجوة التوقعات؟
- ٤- هل يسهم الحد من المغالاة فى توقعات مستخدمي القوائم المالية فى تضيق فجوة التوقعات؟

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في أن فجوة التوقعات أصبحت مشكلة تواجه مستخدمي تقارير المراجعة بعد أن أخفقت في تلبية توقعاتهم وتزويدهم بالمعلومات الضرورية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة، وعلاج فجوة توقعات المراجعة يجنب المراجعين الدعاوى المرفوعة ضدهم من قبل مستخدمي التقارير المالية.

وعلى ذلك فإن هذه الدراسة هي امتداد للدراسات السابقة في مجال فجوة التوقعات في المراجعة وتسعى إلى تقديم فهم عميق للعوامل المؤثرة على فجوة توقعات المراجعة والوسائل التي يمكن من خلالها تضيق هذه الفجوة.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك للوصول إلى الأهداف التالية:

- ١- التعرف على آليات الحوكمة والتي تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- ٢- التعرف على وسائل تحسين أداء المراجع والتي تُسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- ٣- التعرف على أساليب المراجعة الداخلية والتي تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- ٤- التعرف على وسائل الحد من مغالاة توقعات مستخدمي القوائم المالية والتي تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

فروض الدراسة:

- ١- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات.
- ٢- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تحسين مستوى أداء المراجع وتضييق فجوة التوقعات.
- ٣- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية لوسائل تدعيم المراجعة الداخلية للمنشأة وتضييق فجوة التوقعات.
- ٤- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الحد من المغالاة في توقعات المستخدمين وتضييق فجوة التوقعات.

منهج وخطة البحث:

في إطار محاولة تحقيق أهداف البحث يتبع البحث المنهجين الاستقرائي والاستنباطي معاً وذلك بهدف استقراء وتصنيف أدبيات المراجعة والمعايير المهنية في مجال فجوة التوقعات والحلول المقترحة لتضييقها.

وفي ضوء مشكلة البحث وهدفه ومنهجه تتضمن خطة البحث ثلاثة مباحث هي :

المبحث الأول : الإطار النظري ونموذج الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية ونتائجها.

المبحث الأول

الإطار النظري للدراسة ونموذج الدراسة

أولاً - فجوة التوقعات (مفهومها - مكوناتها - أسبابها):

(١) مفهوم فجوة التوقعات:

بالنظر إلى فجوة التوقعات في المراجعة نجد أنه لا يوجد تعريف موحد لها في أدبيات المحاسبة، حيث يتم تعريفها بطرق مختلفة تعكس وجهة نظر الجهة التي تبنت هذا التعريف.

قدم **Liggio** أول تعريف لفجوة التوقعات عام ١٩٧٤ بأنها: "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدقق الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم".

وعرفتها لجنة (Cohen) عام ١٩٧٨ بأنها: "الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع من مدقق الحسابات وما يتوقعه المدقق من المجتمع أن يفهموه" (Salehix Rostami, 2009).

وقد عرفها (Porter, 1993) بأنها: "الاختلافات بين توقعات المجتمع وبين أداء المراجعين لما يدركه المجتمع".

وعرفها (درويش، ٢٠٠٤) "تشير فجوة التوقعات إلى التباين بين ما يقوم به المراجعون وبين ما يجب أو يتوقع أن يقوموا به وفقاً لتوقعات المجتمع منهم ، وعلى أساس معايير المراجعة المهنية المقررة".

كما عرفها (Dennis, 2009) بأنها: "فجوة تظهر بين ما يتوقعه حملة الأسهم من المدققين وبين ما يقوم به المدقق ضمن القانون".

ومما سبق يُعد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة غير محددة بشكل واضح، حيث يستخدمه البعض للإشارة إلى التباين في فهم نطاق واجبات ومسؤوليات المراجعين، وبين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية. كما يستخدمه البعض بأنه اختلاف الأداء المهني للمراجعة عن الأداء المتوقع تحقيقه.

وترى الباحثة أن فجوة التوقعات في المراجعة قد تنشأ بسبب تطور احتياجات مستخدمي التقارير المالية ، وليس بسبب القصور في أداء المراجع فقط، أي أنه يجب النظر إليها من زاويتين هما:

الأولى: تطور احتياجات أصحاب المصلحة على خدمات المراجعة، حيث إن هذه الاحتياجات يمكن القول بأنها متحركة وفي ازدياد مستمر.

الثانية: قصور في الأداء المهني للمراجع.

(٢) مكونات فجوة التوقعات:

تم تحديد مكونات فجوة التوقعات بحسب الأسباب الكامنة وراءها بناء على تعريف (Porter) لفجوة التوقعات، يمكن تقسيمها إلى:

فجوة المعقولة :

تنشأ بسبب أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية، وهذا تطبيقاً لمعايير المراجعة على سبيل المثال: يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن عملية المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير إلى أن عملية المراجعة ستكشف عن حالات قليلة من الغش، فقد أوضحت دراسة بورتر أن هناك اعتقاداً بأن المراجع يفحص كل عملية مالية وكل رصيد حساب، بينما في الواقع العملي يقوم المراجع بفحص عينات من العمليات والأرصدة، فليس من المعقول أن يقوم المراجع بفحص كل العمليات المالية أو أرصدة الحسابات خاصة عند مراجعة المؤسسات الكبيرة ذات العمليات الضخمة والمعقدة.

فجوة الأداء:

عرفت فجوة الأداء بأنها: "التباين بين أداء المدقق على وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين أدائه الفعلي، فقد يتصور المستخدمون أن دور المدقق وواجباته أكبر بكثير مما يتم فعلاً" (بامرني والشجري، ٢٠٠٩).

وتم تقسيم فجوة توقعات الأداء إلى نوعين:

الأول: فجوة الأداء الناقص: وهي الفجوة الناتجة عن تخلف أداء المدققين عن المستوى المطلوب منهم وذلك نتيجة الكفاءة المهنية لديهم ونتيجة عدم تقيدهم بالأداء المطلوب منهم وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً، وقد عرفها Porter بأنها: "الفجوة بين توقعات المجتمع لأداء المدققين وفق واجباتهم المحددة بحسب القانون والمعايير المهنية المنشورة، وبين الأداء الفعلي للمدققين" (الحارس، ٢٠٠٩).

الثاني : فجوة المعايير الناقصة: وهي الفجوة فيما بين توقعات المستخدمين لما يجب أن يفعلوه أو يؤديه من واجبات بشكل معقول، وبين متطلبات المهنة والمعايير الموضوعية من قبلها لما يجب أن يؤديه المدققون" (البامرني والشجري، ٢٠٠٩).

(٣) أسباب فجوة التوقعات:

تعددت أسباب فجوة التوقعات، فهناك أسباب خاصة بمستخدمي القوائم والمالية، وأسباب خاصة بالمراجع، وأسباب ناتجة عن طبيعة المراجعة، وأخرى ناتجة عن التنظيمات المهنية وما يصدر عنها من معايير وإرشادات، وفيما يلي تستعرض الباحثة الأسباب التي أدت لوجود فجوة التوقعات وهي:

١ - الشك في استقلال المراجع:

يعد استقلال المراجع السبب الرئيس في الحاجة إلى خدمات المراجع ، وذلك لوجود تعارض في المصالح بين المساهمين وإدارة المنشأة، ومن ثم فإن مهنة المراجعة تفقد مصداقيتها في المجتمع إذا فقد المراجعون استقلالهم. كما تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المستفيدين من المراجعة. (متولى، سامي وهبة، ١٩٩٣).

حرصت المنظمات المهنية والتشريعات المهنية على دعم استقلال المراجع، إلا أن الشك في استقلال المراجع مازال مستمر في أذهان المستخدمين، ومن أهم أسباب هذا الشك ما يلي:

- تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة للعميل:

تتمثل تلك الخدمات في الخدمات الضريبية وتصميم النظم المحاسبية واختيار المديرين والاستشارات الإدارية وغيرها، ولم تتفق الدراسات (راضي ١٩٩٩، متولى ١٩٩٣) حول ما إذا كان أداء هذه الخدمات يؤدي إلى تهديد استقلال المراجع أم أنها ستدعمه، وعلى صعيد مستخدمي القوائم المالية فإن تأدية المراجع لتلك الخدمات سيثير في نفوسهم الشك حول استقلاليته مما يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.

- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

هناك اختلاف في الرأي حول تأثير حدة المنافسة على استقلال المراجع، فبعض الدراسات ترى أن المنافسة لا تؤثر سلباً على استقلال المراجع وإنما تدعم الاستقلال، والبعض الآخر يرى أن المنافسة تؤدي إلى ضعف استقلال المراجع (صبيحي، محمد حسنى عبدالجليل)، وحتى لا تنتج فجوة توقعات (Wolf, F., et al., 1999) لدى المستخدمين بسبب حدة المنافسة، يجب أن تراعى مكاتب المراجعة جودة الأداء عند المنافسة فيما بينهم.

- طول مدة تولى المراجع عملية المراجعة بالمنشأة:
يرى البعض أن طول مدة ارتباط المراجع بالعميل يؤدي إلى الشك في استقلال المراجع، ومن ثم حدوث فجوة التوقعات (صبيحي، محمد حسنى عبدالجليل)، والبعض الآخر يرى أن استمرارية المراجع مع العميل يقوي موقفه ويصبح أكثر قدرة على مقاومة ضغوط العميل (Shockleg, R.,) (1981).

٢- نقص الكفاءة المهنية للمراجع:

يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي (متولى، سامى وهبة، ١٩٩٣).
وتعتمد الكفاءة المهنية على المقومات الآتية:

- حصول المراجع على مؤهل جامعي متخصص.
 - قضاء فترة من التدريب لمزاولة المهنة.
 - التدريب والتعليم المهني المستمر طوال فترة المزاولة.
- علمًا بأن عدم توافر المقومات السابقة يؤدي إلى نقص كفاءة الأداء المهني للمراجع مما يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة.

٣ - عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية:

إن طبيعة عمل المراجع وحدود مسؤولياته يحكمها معايير وقوانين منظمة للمهنة، وكذلك اعتبار آخر وهو معيار التكلفة ولعائد لعملية المراجع. إلا أن مستخدمي القوائم المالية غير ملمين بطبيعة عمل المراجع السابقة ولديهم العديد من التوقعات عن أداء المراجع، هذه التوقعات تفوق بكثير حدود مسؤوليات المراجع مما يؤدي إلى نشوء فجوة التوقعات.
ومن أهم هذه التوقعات ما يلي:

- المراجع يضمن دقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء.
- اكتشاف الغش والتقرير عنه من قبل المراجع.
- الإفصاح في تقرير المراجع عن قدرة المنشأة على الاستمرار.
- اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها.

٤ - عدم فاعلية الاتصال في مهنة المراجعة:

المراجع عند إبداء رأيه وتقريره عن أعمال الشركة يستخدم لغة فنية يستعصي فهمها على مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة، وقد حاولت المهنة تضيق تلك الفجوة من خلال إصدار العديد من معايير المراجعة، فقد أصدرت معيار المراجعة رقم (٥٨) الخاص بإعداد التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها بهدف مساعدة المهتمين بتفهم الدور الذي يؤديه المراجع بصورة أفضل.

وأوضح المعيار أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وأن المراجع مسئول عن إبداء الرأي في مدى عدالتها وليس دقتها، وأن تخطيط وأداء عملية المراجعة هدفه الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلق عن خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية أو التحريفات (ALCBA, 1988; SAS, 58).

وتلا ذلك إصدار المعيارين (٦٠)، (٦١) بشأن الاتصال بخصوص هيكل الرقابة الداخلية ولجان المراجعة، وتهدف هذه المعايير إلى تحسين الاتصال بين المراجعين والمستخدمين.

٥ - عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسئوليته:

إن مسؤولية المراجع وفقاً لمعايير المراجعة وإرشادات المهنة تتحدد في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية وعدالة القوائم المالية والإفصاح عن ذلك، في حين نجد أن المستخدمين لديهم اعتقاد بأن المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية ومسئول عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وضمان دقة القوائم المالية والتقارير عن مقدره المنشأة على الاستمرار (Gay, et al.)

مما سبق يتضح عدم الوضوح لدور المراجع في المجتمع الذي أدى إلى وجود فجوة التوقعات.

ثانياً - الحلول المقترحة لتضييق فجوة التوقعات:

١- تطبيق آليات الحوكمة

■ مفهوم الحوكمة والآليات المستخدمة:

الحوكمة هي أحد الدعائم الأساسية لإنعاش أى مؤسسة واستمرار نجاحها على المدى البعيد، ومصطلح الحوكمة هو (أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة)، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعنى النظام، أى وجود نظام يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.

■ آليات الحوكمة المقترحة لتضييق الفجوة هي:

- قوة واستقلال لجنة التدقيق. - قوة التدقيق الداخلي بالشركة.
- وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة.

٢- تحسين أداء المراجع:

من المؤكد أن اعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقارير التدقيق قد ازداد وسيزداد نظراً لتطور مفهوم الإدارة، وفصل إدارة المنشأة عن مالكيها، وازدياد الأعمال وتوسيعها وانتقالها إلى مفهوم المالية والشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي أصبح من الصعب على المجتمع المالي العودة إلى السجلات المحاسبية للشركات بسهولة والتأكد من صحة القوائم المالية، فزاد الاهتمام بتقرير المدقق، لكن مهنة التدقيق قد تواجه خطر فقدان قيمتها الكبيرة إذا ما تم التعامل مع تقارير التدقيق بجهد مهني غير مسئول؛ لأن التدقيق المهني والملائم والصحيح يؤدي إلى تقارير مسؤولة، وبالتالي ارتياح من قبل المستخدمين. وفيما يلي مقترحات لتحسين أداء المراجع:

أ- تدعيم استقلال وحياد المراجع:

يُعد حياد واستقلال المراجع من أهم الأسباب الرئيسية لوجود مهنة المراجعة بصفته الدليل الأول لأداب وسلوك المهنة، وتتمثل استقلالية المراجع في جانبين: الجانب الأول يركز على استقلاله الفعلي الحقيقي وما يشمله من صدق وأمانة المراجع نفسه، أما الجانب الآخر فيركز على مظهر الاستقلال والذي يتمثل في علاقة المراجع بعمله. ويمكن تحقيق الاستقلال الظاهري عن طريق:

- ١- وجود لجان المراجعة.
- ٢- التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة.
- ٣- عدم تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجع.

ب - التخصص المهني كمجال لتحسين جودة خدمات المراجعة:

التخصص المهني هو قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة لعملاء ينتمون لقطاع صناعي واحد، وبالتالي تستطيع المكاتب المتخصصة تكوين كوادر ذوى خبرة خاصة بصناعة معينة، وتقديم خدمات عالية الجودة (موسى، على، مصطفى، ٢٠١٦) مع سهولة التقدير والحكم الشخصي مما يؤدي لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.

ج - تفعيل دور المنظمات المهنية :

عن طريق تطوير المنظمات المهنية، والعمل على إعادة تنظيمها، بحيث تزداد قوة سيطرتها على مهنة المحاسبة، الأمر الذي يؤدي إلى إمكان الرقابة الذاتية عليها، وبالتالي إلى

زيادة جودة الأداء في التدقيق، كذلك زيادة المساءلة المهنية للمدققين، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في عمال المدققين (واكد، ٢٠٠٣).

٣- تفعيل دور المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية مؤثر قوي في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة، وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع باقي الأطراف، ويدعمها لأداء أدوارهم. وفي مجال المراجعة الداخلية يمكن أن تؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقاً أو على أعمال تطلب منها مباشرة، ولا شك أن وجود قسم للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلى المراجعون الداخليون بالكفاءة والموضوعية والالتزام بقواعد وآداب المهنة وتنفيذ الأعمال الملقاة على عاتقهم. وفيما يلي المجالات المقترحة للمراجعة الداخلية:

- التزام المراجع الداخلي بمبادئ أخلاقيات المهنة (الاستقامة والموضوعية والسرية والكفاءة).
- قوة الرقابة الداخلية ووجود رقابة توجه على التقارير المالية.
- تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة.
- الإشراف الفعال على التخطيط الإستراتيجي للشركة.
- وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية.
- تحسين الاتصال والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

٤- الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:

حتى يمكن الحد من المغالاة في توقعات المستخدمين لابد أولاً من دراسة هذه التوقعات ومحاولة تليبيتها، ثم بعد ذلك نسعى لتقليل تلك التوقعات، وذلك كالاتي:

دراسة توقعات المجتمع المالي ومحاولة تليبيتها:

يعترف هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والتدقيق، وبأهمية أن يقوم المدققون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تليبيتها في إطار خطة متكاملة لتطويع التقارير المالية ومراجعتها. ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لابد وأن يقبل المراجع الدور المتوقع منه أن يؤديه، وأن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق، فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المدقق مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش، وأن يقر عن مدى استمرارية الشركة

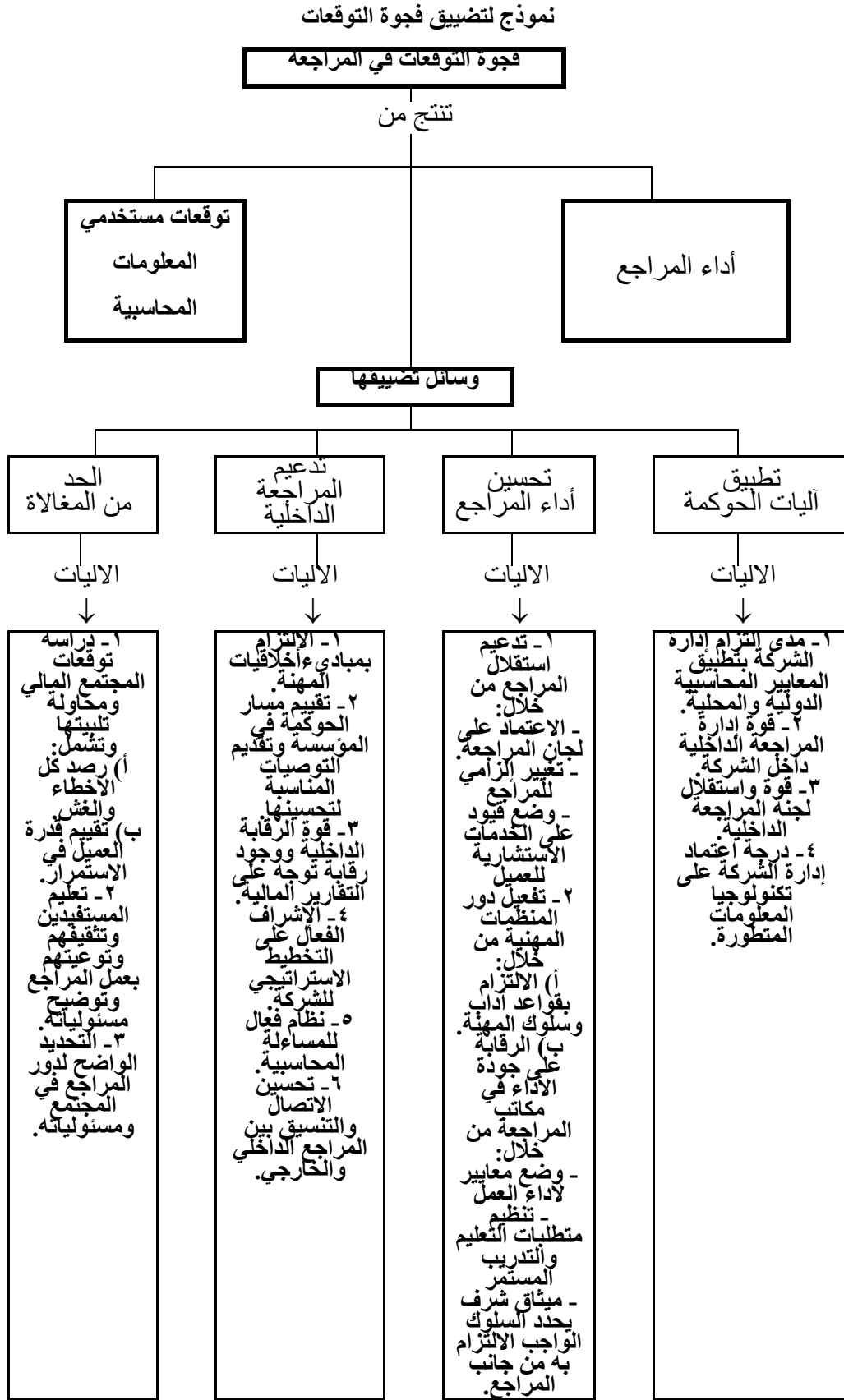
فلا بد أن يتحمل المدقق هذه المسؤوليات، وأن يدخل في نطاق عمله، وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير التدقيق، أي يجب إعادة تحديد دور المدقق ومسئوليته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين (جربوع، ٢٠٠٤).

وسائل الحد من المغالاة في توقعات المستخدمين:

إن دراسة توقعات المجتمع والسعي لتلبيتها ليس حلاً فعالاً لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلا إذا رافقته جهود أخرى تسعى لتقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية، بهدف تضيق فجوة المعقولية، لأنه يستحيل على مهنة التدقيق تلبية كل توقعاتهم ومطالبهم، والتي منها ما هو مقبول، ومنها ما هو غير مقبول، وذلك يمكن تحقيقه من خلال:

– تعليم المستفيدين وتنقيفهم وتوعيتهم بعمل المراجع وتوضيح مسؤولياته.

– التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليته.



المصدر: إعداد الباحث

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

(١) دراسة (Humphrey et al., 1992) :

تناولت هذه الدراسة فجوة التوقعات في المملكة المتحدة، وذلك اعتماداً على استقصاء للوقوف على معتقدات وتصورات مستخدمي القوائم المالية حول الأمور المرتبطة بفجوة التوقعات، وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسة التأكيد على الوجود الفعلي لفجوة التوقعات في المملكة المتحدة، والوقوف على العديد من الأسباب التي تتعلق باختلاف وجهات النظر بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية حول طبيعة المراجعة والمهام الحالية لمراقبي الحسابات والدور المرتقب منهم، كما قدمت الدراسة بعض المقترحات بتضييق تلك الفجوة.

(٢) دراسة (صالح، ٢٠٠٢) :

تناولت هذه الدراسة مشكلة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، واختبرت الدراسة عدة فروض لمعرفة هل توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين؟ وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين بشأن الإفصاح عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية، وكذلك بخصوص تحمل المراجع مسؤولية تجاه جميع مستخدمي تقرير المراجعة بشأن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، وتلك المتعلقة باكتشاف تلاعب وغش الإدارة، وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين بالمنشأة، والمتعلقة بعدم إصدار المراجع تقريراً نظيفاً إلا إذا كان لديه دليل بعدم قيام المنشأة بعمليات غير نظامية.

(٣) دراسة (جربوع، ٢٠٠٤) :

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

اختبرت الدراسة مجموعة فرضيات تتمثل في مدى وجود علاقة بين مجموعة من العوامل مثل "استقلال المراجع، وجودة الأداء المهني، والتزام المراجع بالنزاهة والموضوعية، وهيمنة المنظمات المهنية على مهنة المحاسبة" وبين اتساع أو تضييق فجوة التوقعات.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل أدت إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها، ومن أهم هذه النتائج الشك في استقلال المراجع، نقص الكفاءة المهنية للمراجع، قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة، وانخفاض جودة الأداء في المراجعة.

٤) دراسة (المليجي، ٢٠٠٥):

تناولت هذه الدراسة دراسة وتحليل أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة مراجعي الحسابات المصرية، ودور آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل والمرتبطة بمراقبي الحسابات في محاولة تضيق وعلاج تلك الفجوة، وخلصت الدراسة لعدة نتائج أهمها وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل والمرتبطة بمراقبي الحسابات، وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وأن إيفاع آليات حوكمة الشركات يحقق قدراً ملائماً من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرارات اعتماداً على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاً لآليات حوكمة الشركات، وأوصت الدراسة بضرورة تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات، بالاتساق مع المعايير والقواعد العالمية، وأيضاً ضرورة تطوير التشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات.

٥) دراسة (Gerrit Sarens, 2007):

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، وخلصت إلى التأكيد على زيادة دور الرقابة على المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المعاصرة، وأن المستوى العام للارتياح يمكن أن يزداد من خلال القيام بنهج مراجعة الحسابات المشتركة بين المراجعة الداخلية والخارجية، كما توقعت الإدارة العليا لها تأثير مهم على المراجعة الداخلية، وعليه فإن المراجعة الداخلية قادرة على مقابلة معظم توقعات الإدارة العليا والتي بدورها توفر الدعم والمساندة للمراجعة الداخلية.

٦) دراسة (د. فهيم سلطان محمد الحاج، ٢٠١٢):

تناولت هذه الدراسة مشكلة وجود التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية، وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة، وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة، واتبعت الدراسة كلا من المنهج التاريخي، والاستنباطي، والاستقرائي، والوصفي، ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع استبانة

للفئة المستهدفة من المراجعين والشركات المساهمة، وخضعت الاستبانة للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وتأهيل وتدريب العاملين فيها، والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، واستقلال مراقب الحسابات في الشركة ساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة، وأن يتم تعيين وعزل مراقب الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العمومية للمساهمين والاستعانة بالجهات الإشرافية الخارجية.

٧) دراسة (Klaus Ruhnke & Martin Schmidt (2014):

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أسباب فجوة التوقعات والتي أرجعها إلى فشل مستخدمي المعلومات أو واضع المعايير، أو المراجع. استنادًا إلى استبيان أجري عام ٢٠١١ في ألمانيا، وأوضحت الدراسة أن مستخدمي المعلومات قد بالغ في توقعاتهم حول مسؤوليات مدققي الحسابات وفقًا للمعايير الحالية. تتعلق الأسباب الأخرى لهذه الفجوة بصعوبة مستخدمي المعلومات في تقييم أداء مراجعي الحسابات، وأيضًا أوجه القصور في أداء مدققي الحسابات. بالإضافة إلى ذلك، نجد أن مدققي الحسابات ليسوا على دراية كاملة بمسئوليتهم. حيث أوضحت الدراسة أنه من المتوقع أن تؤدي زيادة محتوى المعلومات في رأي التدقيق إلى تضيق الفجوة. على النقيض من ذلك، فإن التغييرات المقترحة الأخيرة، مثل التناوب الإلزامي وحظر خدمات غير المراجعة، قد تقلل من الفجوة إلى أدنى حد ممكن بشكل عام، كذلك أوضحت الدراسة أن فجوة التوقعات في المراجعة هي بطبيعتها ظاهرة مستمرة تضم جوانب اجتماعية معقدة وتفاعلات مع المتطلبات المحاسبية المتغيرة، مثل زيادة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية.

٨) دراسة (غنيم، ٢٠١٥):

تناولت هذه الدراسة موضوع أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وتمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

دراسة وتحليل أثر العوامل التي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات.

– التحديد الواضح لمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية.

– تخفيض حالات فشل المراجعة والنتائج المترتبة عليها.

– استعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية وإمكانية

الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

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

٩) دراسة مزياني (٢٠١٥):

تناولت هذه الدراسة أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وذلك بدراسة وتحليل طبيعة هذه المشكلة وأسبابها من أجل تحديد سبل تضيقها، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن مشكلة فجوة التوقعات موجودة في مختلف دول العالم بدرجات متفاوتة، ولا يمكن تجاهلها أو القضاء عليها.
- الفجوة هي محصلة للعديد من الفجوات الجزئية الناتجة عن الصور في كل من عملية التدقيق واستقلالية المدقق والآليات التنظيمية للمهنة، وكذلك الجهل لدى المجتمع عن دور المدقق ومسئوليته.
- ارتبط نشوء الفجوة بالتوقعات العالية لمستخدمي التقارير المالية بخصوص مسؤوليات وواجبات المراجع.

١٠) دراسة Fisher, Richard, T. (2016)

- تهدف هذه الدراسة إلى تقديم أدلة للإجابة عن سؤالين بحثيين: (١) هل هناك اختلافات بين المراجعين ومستخدمي المعلومات في تصورات المسؤوليات الحالية للمراجعين فيما يتعلق بالمعايير الدولية للتقارير المالية؟ (٢) هل هناك "فجوة في التوقعات والأداء" فيما يتعلق بمسؤوليات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالمعايير الدولية للتقارير المالية؟
- ثم تبنت الدراسة منهج استنباطي المسح، مع تحليل الأدبيات السابقة وبيانات التدقيق الحالية التي أبلغت عن تطوير أداة البحث. وقد أجريت الدراسة في إطار البحوث النيوزيلندية مع استبيانات استكملت من قبل مراجعي الحسابات وثلاث مجموعات أخرى معنية في عملية إعداد التقارير المالية، وهي الشركات المدرجة في البورصة، المحللين والوسطاء والمساهمين.

(١١) دراسة محمود (٢٠١٦) :

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين التخصص المهني وفجوة التوقعات في المراجعة، وهدفت إلى التعرف على دور التخصص المهني لمراجع الحسابات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: أنه توجد علاقة بين تخصص المراجع في صناعة محددة وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة، كما يوجد ارتباط بين خبرة المراجع في نشاط معين وتقليل الأخطاء، وأن تطبيق معايير جودة أداء المراجعة يُسهم في زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية فيها.

(١٢) دراسة علان وآخرون (٢٠١٧):

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل فجوة التوقعات في المراجعة ومكوناتها وأسبابها ووسائل تضيقها وإبراز معايير المراجعة الأمريكية والدولية والمصرية المتعلقة بفجوة التوقعات الصادرة عن وزارة الاستثمار بالقرار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار معايير المراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع مسئول بمستوى متوسط عن فجوة التوقعات في المراجعة، حيث يعد المراجع مسئولاً بدرجة عالية بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، بينما يعد مسئولاً بدرجة منخفضة بشأن الغش والتدليس ومراعاة القوانين واللوائح عن مراجعة القوائم المالية. كما توصلت الدراسة إلى أن الإدارة مسئولة بدرجة عالية عن فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تعد الإدارة مسئولة بدرجة عالية بشأن الغش والتدليس ومراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية لكونها تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية، بينما تنحصر مسئولية المراجع في تكوين رأيه المحايد عن تلك القوائم، كما أن مراجعة القوائم المالية لا تبريء الإدارة عن مسئولياتها.

(١٣) دراسة Fulop, et al. (2019):

تهدف الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تعليم المراجعة له تأثير على وجود فجوة التوقعات في المراجعة. ولتحقيق هذا الهدف، قاموا بإجراء دراسة استقصائية للطلاب في الفترة من مايو إلى يونيو ٢٠١٦ وتم توجيه الاستبيان إلى ثلاث فئات من الطلاب وهم: فئة تمثل طلاب الحد الأدنى من دراسات المراجعة، وفئة تمثل طلاب دراسات المراجعة النموذجية، والفئة الثالثة تمثل طلاب دراسات المراجعة المتقدمة.

وأوضحت الدراسة الاختلافات في الآراء والتوقعات التي لدى الفئات المختلفة من المشاركين فيما يتعلق بما يلي:

- مسؤوليات المراجع والإجراءات التي يطبقها في مهمة المراجعة ؛
- مستوى الضمان الذي يقدمه المراجع في إصدار تقرير المراجعة؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة .

وقد تم تصميم الدراسة علي أن الحد الأدنى من تعليم المراجعة: أصحاب المصلحة الذين لديهم معرفة محاسبية، ولكن ليس لديهم معرفة في مهنة المراجعة - يتم تمثيل هذه الفئة في الدراسة من قبل الطلاب على مستوى البكالوريوس في الدراسات ، الفئة الثانية، التعليم النموذجي للمراجعة: أصحاب المصلحة الذين لديهم معرفة مراجعة نموذجية، إما لأنهم متخصصون في المحاسبة (دراسات على مستوى البكالوريوس في المحاسبة، وأعضاء الهيئات المهنية)، أو بسبب خبرة عملهم، فهم يفهمون عادة مستوى الضمان الذي يقدمه المراجع، ولكن قد لا يكون لديهم معرفة بإجراءات المراجعة . الفئة الثالثة والتي تمثل التعليم المتقدم للمراجعة: أصحاب المصلحة الذين لديهم معرفة متقدمة بالتدقيق: قد يكونون مدققين (أعضاء الهيئات المهنية الوطنية لمراجعة الحسابات) أو متخصصين في المحاسبة يفهمون تمامًا مستوى الضمان الذي يقدمه المراجع، لديهم معرفة متقدمة بإجراءات التدقيق ويمكنهم التمييز بين المدققين ومسؤوليات الإدارة.

تبرز النتائج أن تعليم المراجعة له تأثير في تغطية فجوة المعقولة لمراجعة الحسابات، وبالتالي من الضروري اتخاذ المزيد من الإجراءات في هذا الاتجاه فيما يتعلق بدور المراجع ومسؤولياته.

التعليق على الدراسات السابقة:

معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع فجوة التوقعات من زوايا مكوناتها وأسبابها والمقترحات لتضييقها، فبعض الدراسات تناولت موضوع حوكمة الشركات كمفهوم ومبادئ وآليات ودعائم، وذلك لتضييق فجوة التوقعات والبعض الآخر تناول جودة المراجعة كآلية أخرى لتضييق الفجوة، ومنها ما تناول دور الجمعيات المهنية في تضييق فجوة التوقعات، والبعض تناول موضوع فجوة التوقعات من خلال دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية ومحاولة الاستجابة بطريقة فعالة للتوقعات المعقولة.

وقد أثرى الباحث دراسته من خلال الاسترشاد بما تناولته الدراسات السابقة من مشاكل وما سعت إليه من حلول وما حققته من أهداف، ثم ما توصلت إليه من نتائج، إلا أن تلك الدراسات لم تقدم إطاراً متكاملًا يمكن تطبيقه لفجوة التوقعات، وهو ما تسعى الدراسة الحالية لتقديمه.

المبحث الثالث الدراسة الميدانية ونتائجها

منهجية الدراسة:

في إطار محاولة تحقيق أهداف البحث يتبع البحث المنهجين الاستقرائي والاستنباطي معاً، وذلك بهدف استقراء وتصنيف أدبيات المراجعة والمعايير المهنية في مجال فجوة التوقعات والحلول المقترحة لتضييقها.

الدراسة الميدانية :

تهدف هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد قائمة استبانة – تم تحكيما بواسطة مجموعة من الزملاء أعضاء هيئة التدريس والمهنيين – تتضمن ٣٤ فقرة مقسمة إلى أربع مجموعات تمثل المحاور الرئيسية للدراسة وهي آليات حوكمة الشركات، آليات تحسين أداء المراجع (الخارجي)، آليات المراجعة الداخلية، وآليات الحد من المغالاة في توقعات المستخدمين. وقد تم توجيه الاستبانة إلى مجموعتين وهما المدققون الخارجيون وفئة المستثمرين ممثلة في صناديق الاستثمار في البنوك المصرية.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من وحدات الاستثمار الخارجي للبنوك التجارية في مصر، ومكاتب التدقيق الخارجي في مصر، وتم توزيع الاستبانة على (٣٠) من شركات التأمين و(٢٠) مكتب تدقيق خارجي، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة ٧٥ استبانة من أصل ١١٠ استبانة موزعة.

تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي تتراوح بين تؤثر جدا ولا تؤثر نهائيا بوزن نسبي (١-٥)، و مدى الوزن يتراوح ما بين (٨٠-١٠٠٪) عالي جدا، (٠-٢٠٪) منخفض جداً. كما بلغ معامل الثبات للاستبانة (ألفا كورنباخ) ٩٢.٨٦٪.

تم استخدام برنامج SPSS في تحليل متغيرات الدراسة المستقلة للوصول إلى نتائج الفرضيات واختبارها وتحليل اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة ومن هذه الأساليب الإحصائية المستخدمة، الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة واستطلاع اتجاهات عينة الدراسة وآرائهم تجاه الاستبانة. تم استخدام أسلوب One Sample T- test لاختبار الفرضيات وأساليب

Independent Sample Test اختبار الفروقات بين عينتين مستقلتين، وأسلوب One Way ANOVA اختبار الفروقات بين المحاور لتحديد أيها أكثر تأثيراً في خفض فجوة التوقعات.

خصائص عينة الدراسة :

لتحديد خصائص عينة الدراسة (الوظيفة الحالية-المؤهل العلمي- الخبرة -التخصص) تم تضمين قائمة الاستبانة مجموعة من الاستفسارات التي تمثل معلومات عامة عن عينة الدراسة من مدققي الحسابات الحاصلين على رخصة مزاوله المهنة، وعدد من وحدات الاستثمار الخارجي لشركات التأمين وقد كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (١).

الوظيفة	شريك	مدير	رئيس	مدقق أول	مدقق ثاني	الإجمالي
- التكرار	١٤	٨	٦	١٢	٣٠	٧٠
- النسبة المئوية	%٢٠	%١١.٣٤	%٩	%١٧	%٤٣	%١٠٠
المؤهل العلمي	اقل من جامعي	جامعي	ماجستير	دكتوراه		الإجمالي
- التكرار	٠	٥٥	١٠	٥		٧٠
- النسبة المئوية	٠	%٧١.٤٢	%١٤.٢٩	%٧.١		%١٠٠
الخبرة	اقل من ٥ سنوات	١٠-٥	١٥-١٠	٢٠-١٥	اكثر من ٢٠	الإجمالي
- التكرار	١٠	١٥	٢٥	١٥	٥	٧٠
- النسبة المئوية	%١٤.٢٩	%٢٠.٨	%٣٥.٧	%٢٠.٨	%٧.١	%١٠٠
التخصص الأكاديمي	مالية ومصرفية	محاسبة	اقتصاد	إدارة الأعمال		الإجمالي
- التكرار	١٥	٤٠	٥	١٠		٧٠
- النسبة المئوية	%٢١.٤	%٥٧.١	%٧.١٤	%١٤.٣		%١٠٠
- المسمى الوظيفي	مدير وحدة الاستثمار			مدقق خارجي		الإجمالي
- التكرار	٢٠			٥٠		٧٠
- النسبة المئوية	%٢٨.٦			%٧١.٤		%١٠٠

جدول رقم (١)

عرض نتائج الدراسة:

تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل الوصول إلى النتائج الأولية لهذه الدراسة لتحديد درجة تأثير كل من الآليات المقترحة من وجهة نظر أفراد العينة على تضيق فجوة التوقعات.

وكانت النتائج الأولية للآليات الأربع الرئيسة المقترحة كالآتي:

- بالنسبة لآليات حوكمة الشركات وتأثيرها على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة : فقد 1)
كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢).

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدير وحدة الاستثمار		آليات الحوكمة	الفقرة
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
٠.٨٨	٤	٦٦.	٤.٥	قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل المنشأة	١
٠.٧٥	٤.٣	٩٣.	٤	مدي التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المحلية	٢
٠.٦٦	٤.٢	٨٨.	٤	قوة واستقلال لجنة المراجعة	٣
٠.٤٥	٤	١.١	٣.٩	درجة اعتماد المنشأة علي تكنولوجيا المعلومات المتطورة	٤
٠.٦٥	٣.٩	١.١٤	٣.٨	توفر لجنة تدقيق لها صلاحية ممارسة دورها الرقابي على أعمال مدقق الحسابات الداخلي والخارجي	٥
٠.٩٠	٤.٥	٧٢.	٤	فعالية نظام التقارير على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات	٦
٠.٨	٤	٦٦.	٣.٧	تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدة الاقتصادية	٧
٠.٧٦	٤	٧٥.	٤.١	وضوح السلطات والمسئوليات بالهيكل التنظيمي في المنشأة	٨
٠.٧٣	٤.٠٦	٨٨٥.	٤	المتوسط	

جدول رقم (٢)

ويتضح من الجدول السابق أنه من وجهة نظر مدير وحدة الاستثمار أن آليات الحوكمة تؤثر في تضيق فجوة التوقعات بمتوسط ٤ وانحراف معياري يبلغ ٨٨.٥% وأن افضل الآليات المؤثرة في قوة أداء المراجعة الداخلية داخل المنشأة، فيما جاءت الفقرة (٧) تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدة الاقتصادية في المرتبة الأخيرة في الأهمية.

أما من وجهة نظر المدقق الخارجي فكان المتوسط مقاربا مع وجهة نظر مدير وحدة الاستثمار، إلا أن الفقرة الأكثر أهمية كانت الفقرة (٦) وهي فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية

وتوفير المعلومات، في حين أن الفقرة رقم (٥) توفر لجنة تدقيق لها صلاحية في ممارسة دورها الرقابي على أعمال المدقق الخارجي والداخلي كانت الأقل أهمية.

(٢) بالنسبة للآليات التالية وهي تحسين أداء المراجع ودرجة تأثيرها على تضيق فجوة التوقعات كان التأثير وفق الجدول.

الفرقة	آليات تحسين أداء المراجع	مدير وحدة الاستثمار		مدقق خارجي	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	الاعتماد علي لجان المراجعة في تعيين وعزل المراجع	٤.٣	٠.٦٢	٤	٥٢.
٢	التغيير الإلزامي للمراجع	٤.٤	٠.٥٠	٤.٢	٦٦.
٣	وضع قيود علي تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى	٤.١	٠.٩٠	٣.٩	٧٥.
٤	الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة	٤.٤	٠.٦٦	٤.٥	٨٧.
٥	الرقابة علي جودة الأداء في مكاتب المراجعة	٤.٢	٠.٦٥	٤.٣	٦٣.
٦	وضع معايير لأداء العمل	٤.١	٠.٧٨	٤.٢	٩٣.
٧	تنظيم متطلبات التعليم والتدريب المستمر	٤	٠.٨	٤	٦٨.
٨	ميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجع	٤.٤	٠.٨٨	٤	٩٠.
٩	التخصص لدى المراجع الخارجي	٤	١.١٠	٤.١	٥٢.
١٠	حضور المراجع الخارجي للاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أية استفسارات من قبل المساهمين.	٣.٩	٠.٩٨	٣.٩	٧٠.
المتوسط		٤.١٨	٠.٧٨٧	٤.١١	٧١٦.

جدول رقم (٣)

ويتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لآراء مدير وحدة الاستثمار حول تأثير تحسين آليات أداء المراجع على تضيق فجوة التوقعات كانت ٤.١٨ وهذا متوسط مرتفع يشير إلى اتفاق عام بأن هذه الآلية لها تأثير كبير بالإضافة إلى أن الانحراف المعياري لهذه الآلية بلغ ٠.٧١٦٪، وهناك توافق واضح مع آراء مدقق الحسابات، حيث إن المتوسط لم يبتعد كثيراً فقد بلغ ٤.١١ وقد حازت الفقرة (٤) على أعلى تأثير من وجهة نظر كل أفراد العينة، وهي الالتزام بقواعد آداب سلوك المهنة.

(٣) بالنسبة لرأي أفراد العينة بأثر آليات تدعيم المراجعة الداخلية على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة يوضحها الجدول رقم (٤)، كانت نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري كالتالي:

الفقرة	آليات تدعيم المراجعة الداخلية	مدير وحدة الاستثمار		مدقق خارجي	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة	٤.٥	٦٨.	٣.٩	٠.٦٢
١	تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينها	٣.٩	٧٠.	٤	٠.٥٠
٢	قوة أنظمة الرقابة الداخلية مع وجود رقابة على التقارير المالية	٤.٤	٦٩.	٤.٣	٠.٧٨
٣	الإشراف الفعال على التخطيط الإستراتيجي للشركة	٤	٦٩.	٤.٢	٠.٦٦
٤	نظام فعال للمساءلة المحاسبية	٤.٤	٧١.	٣.٨	٠.٦٤
٥	تحسين الاتصال والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي	٤.٥	٥٧.	٤.١	٠.٧٥
٦	استقلالية نظام المراجعة الداخلية.	٤.٥	٧٢.	٤.٤	٠.٨٢
٧	التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي والإدارة في المصالح التي تعد مشتركة.	٤	٩٧.	٤.٣	٠.٨٨
٨	قوة أنظمة الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والغش والحد منها في الوقت المناسب.	٤.٥	٧٣.	٤	٠.٦٠
	المتوسط	٤.٣	٧١.	٤.١	٠.٦٩

جدول رقم (٤)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه بلغ متوسط آراء مدير وحدة الاستثمار حول تأثير آليات تدعيم المراجعة الداخلية على تضيق فجوة التوقعات قد بلغ ٤.٣ وقد كان الانحراف المعياري لهذه الآلية ٧١٪، في حين أن المدقق الخارجي بلغ المتوسط لهذه الآليات أقل بعض الشيء بمقيمة ٤.١.

(٤) بالنسبة لرأي أفراد العينة حول أثر الحد من في توقعات مستخدمي التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات، يتم إيضاحها من الجدول الخامس، حيث يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء أفراد العينة حول أثر تلك الآليات.

الفقرة	آليات الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي التقارير المالية		مدير وحدة الاستثمار		مدقق خارجي	
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
١	٠.٨٩	٤	٨٣	٣.٩		
٢	٠.٩	٤.٢	٧٨	٤.٤		
٣	٠.٧	٤.١	٨٠	٤.٥		
٤	٠.٨	٤	٦٠	٤.٤		
٥	٠.٦٦	٤.٥	٨٧	٣.٩		
٦	٠.٩٦	٤.٣	٦٩	٤.٣		
٧	٠.٧٧	٤.٤	٧٨	٤.٢		
	٠.٨١	٤.٢	٧٨	٤.٢		

جدول رقم (٥)

وقد أظهر جدول رقم (٥) أن متوسط إجابات مدير وحدة الاستثمار قد بلغ ٤.٢ في حين أن الانحراف المعياري بلغ ٧٨%، وكان المدقق الخارجي في توافق تام من حيث متوسط الإجابات على هذه الآلية.

(٥) يمكن تلخيص الآليات الأربع المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة ضمن الجدول رقم (٦).

المدقق الخارجي		مدير وحدة الاستثمار		
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٧١٦	٤.١١	٨٥	٤	آليات حوكمة الشركات
٧١٦	٤.١١	٧١٦	٤.١٨	تحسين أداء المراجع
٠.٦٩	٤.١	٧١	٤.٣	تدعيم المراجعة الداخلية
٠.٨١	٤.٢	٪٧٧	٤.٢	الحد من في توقعات المستخدمين

جدول رقم (٦)

(٦) يتضح من الجدول السابق أن أهم الآليات المؤثرة علي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة هي تدعيم المراجعة الداخلية.

اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة وعند مستوى معنوية ١٪ ومستوى ثقة ٩٥٪ ويوضح الجدول (٧)

نتائج اختبار الفرضيات. استخدم الباحث One Sample T.test

النتيجة	الوسط الحسابي	P-value	المتسبة -T	الفرضية	
قبول الفرضية البديلة	٤	٠.٠٠١	٢٣.٥٦	مدير وحدة الاستثمار	H1
قبول الفرضية البديلة	٤.١١	٠.٠٠٠	١٨.٨١٦	المدقق الخارجي	
قبول الفرضية البديلة	٤.١٨	٠.٠٠١	٢٥.٧٩	مدير وحدة الاستثمار	H2
قبول الفرضية البديلة	٤.١١	٠.٠٠٠	٢٣.٧٢٣	المدقق الخارجي	
قبول الفرضية البديلة	٤.٣	٠.٠٠١	١٨.٧	مدير وحدة الاستثمار	H3
قبول الفرضية البديلة	٤.١	٠.٠٠٠	٣٠.٨٦١	المدقق الخارجي	
قبول الفرضية البديلة	٤.٢	٠.٠٠١	٢٠.٣	مدير وحدة الاستثمار	H4
قبول الفرضية البديلة	٤.٢	٠.٠١	٣٠.٠٠	المدقق الخارجي	

جدول رقم (٧)

ويتضح من الجدول السابق أنه تم قبول الفرضيات البديلة عند مستوى معنوية ١٪ وهذا يظهر الأثر الإيجابي لهذه الآليات على تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر كل من مدير وحدة الاستثمار والمدقق الخارجي.

النتائج والتوصيات

النتائج :

- أهم الآليات التي تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة هي:
- ١- الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة في المراجعة الداخلية.
 - ٢- تحسين الاتصال والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.
 - ٣- تدعيم قوة أنظمة الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والغش.
 - ٤- دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتلبية تلك التوقعات.
 - ٥- التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة المراجعة.
 - ٦- الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة علاوة علي ضرورة وجود ميثاق يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجع الخارجي.

التوصيات:

- ١- تدعيم استقلال وحياد المراجع الخارجي في ممارسة المهنة.
- ٢- تدعيم دور المنظمات المهنية في المجتمع المهني وبيئة المراجعة.
- ٣- دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية وتلبية التوقعات المقبولة منها.
- ٤- تحسين وسائل التوعية بمهنة المراجعة وأهدافها والتوعية بمسئوليات وواجبات المراجع الخارجي.

المراجع

أولاً : المراجع العربية:

١. راضي، محمد سامي، "فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول، دراسة انتقادية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٣٦، جامعة الإسكندرية، العدد الأول الجزء الثاني، ١٩٩٩م، ص ص ٧١٧-٧٥٣.
٢. مزباني، نور الدين. "أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد ١٤، ٢٠١٥م، ص ص ٩٨ – ١١٤.
٣. صبيحي، محمد حسني، "فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضيقها"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة حلوان، العدد ٣، ١٩٩٨م.
٤. متولي، سامي وهبة. فجوة التوقعات في المراجعة، المجلة العلمية كلية التجارة فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد العاشر، ١٩٩٣م.
٥. المليجي، إبراهيم السيد. "دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٥م.
٦. جربوع، يوسف محمود. "فجوة التوقعات في المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة"، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، فلسطين، ٢٠٠٤م.
٧. فهم سلطان محمد الحاج. "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان، العدد الأول، يوليو، ٢٠١٢م.
٨. درويش، عبد الناصر محمد سيد. "دراسة اختيارية للأثار الإيجابية للمعيار الأمريكي رقم (SAS 99) في تضيق فجوة المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، جامعة بنى سويف، مصر، ٢٠٠٤م.

٩. الحارس، عبد الرحمن عمر وآخرون، "فجوة التوقعات في المراجعة في الجمهورية العربية السورية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد (٣١)، عدد (٢)، ٢٠٠٩م.
١٠. البامرنى، حسين، الشجرى، محمد: "فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسيد: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة في إقليم كردستان بالعراق"، تنمية الرافدين، مجلد (٣٢)، العدد (٩٨)، ٢٠٠٩م، ص ص ٢٩٥ : ٣٠١.
١١. واكد، سامى: "الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية. ٢٠٠٣م.
١٢. صالح، رضا إبراهيم: "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين: دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس، العدد الثاني. ٢٠٠٢م.
١٣. محمود، زهور عبد الله: "دور التخصص المهني لمراجع الحسابات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية، مجلة الثقافة والتنمية، العدد (١٠٩)، أكتوبر ٢٠١٦م.
١٤. إبراهيم السيد المليجي شحاتة: "تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة"، مجلة المحاسبة السعودية، السنة الثالثة عشر، العدد ٤٧، ٢٠٠٢م.
١٥. علان، حكمت صلاح على وآخرون: "مسئولية مراجع الحسابات عن فجوة التوقعات في ضوء معايير المراجعة المصرية"، المجلة العلمية، كلية التجارة- جامعة أسيوط، العدد (٦٣)، ديسمبر ٢٠١٧م.

١٦. غنيم، ياسمين أحمد: "أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، أبريل ٢٠١٥م.

١٧. خالدى، رشيدة. خليل، عبد الرازق: "تفعيل نظام محاسبى سليم بما يسهم فى التقليل من فجوة التوقعات"، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد السابع، ديسمبر ٢٠١٤م.
على موسى، مصطفى ساس فتوحه: "التخصص القطاعى للمراجع ودوره فى تخفيض مخاطر المراجعة"، المجلة الجامعة، المجلد الأول، العدد الثامن عشر، ٢٠١٦م.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Fisher, Richard T.; Naylor, Samuel T. (2016): "Corporate reporting on the Internet and the expectations gap: new face of an old problem" . Accounting & Business Research Feb, 2016, Vol. 46 Issue 2, p196-220. 25p. DOI:
- 2- Fulop, Melinda Timea; Tiron-Tudor, Adriana; Cordos, George Silviu. (2019): Journal of Education for Business. Jul. 2019, Vol. 94 Issue 5, p306-313. 8p. 6 Charts. DOI: 10.1080/08832323.2018.1527752. , Database: Education Research Complete.
- 3- Porter, Brenda, (1993): "An empirical study of the audit expectation performance gap", Accounting and Business Research, vol. 24. Winter, 1993, p.49.
- 4- Humphrey, C., et al., (1993). "The Expectation Gap in Britain: An Empirical Investigation", Accounting and Business Research, vol. 23, (Summer 1993), pp. 395-411.
- 5- Dennis, I., (2009): "What do you expect? A reconfiguration of the audit expectation gap", International Journal of Auditing, vol. 14, pp. 130-146.
- 6- Klaus Ruhnke & Martin Schmidt (2014): The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes Pages 572-601 | Published online: 02 Jul 2014.
- 7- Salehi M., Rostami, V., (2009): "Audit expectation gap: International evidences", International Journal of Academic Research, vol. 1, No.1.
- 8- Gerrit Sarens, (2007): "The role of internal auditing in corporate governance: Qualitative and quantitative in sights on the influence of organizational characteristics", Dissertation Doctor.
- 9- Liggo, C.D. (1974): "The Expectation Gap: "The Accountant's logalwaterloo" CPA Journal, Vol.13, NO.3, pp27-44 .
- 10- Gay, G.S et al., (1997) "Users Perceptions of the auditing responsibilities for the prevention detection and reporting of froud, other illegal acts and error", Australian Accounting Review, may, 1997, pp 51-61.
- 11- Wolf ,F.,T et al., (1999): "Audit Disaster Future – Auditing For the expectation gap. " Managerial auditing Journal, Vol. 14, No. 9.
- 12- ALCBA, (1988): Reports on audited Financial Statement, SAS, 58.

قائمة استقصاء

إلى السادة / مراجعي الحسابات والمستثمرين

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان (فجوة التوقعات في المراجعة وسبل تضيقها في جمهورية مصر العربية: دراسة ميدانية)، وتعد هذه القائمة جزءاً من الدراسة، ونظراً لخبرتكم العملية في هذا المجال، فإن إجاباتكم عن الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، سيكون محل تقديري، وسوف يساعدني في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية.

ويؤكد الباحث أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير.

الباحث

د/سحر السيد محمود

كلية التجارة – جامعة الأزهر بأسيوط

السؤال الأول: بيانات عامة يرجى الإشارة إلي الإجابة المناسبة

١. ما وظيفتك الحالية؟

- شريك
- مدير
- رئيس
- مدقق أول
- مدقق

٢. ما الدرجة العلمية التي تحملها حالياً؟

- مؤهل اقل من جامعي
- مؤهل جامعي
- ماجستير
- دكتوراه

٣. كم عدد السنوات التي قضيتها في عملك الحالي؟

- اقل من ٥ سنوات
- من ٥ إلى ١٠ سنة
- من ١٠ إلى ١٥ سنة
- من ١٥ إلى ٢٠ سنة
- اكثر من ٢٠ سنة

٤. ما التخصص؟

- مالية ومصرفية
- محاسبة
- اقتصاد
- إدارة أعمال

٥. ما المسمى الوظيفي الحالي؟

- مدير وحدة الاستثمار
- مدقق خارجي

الجزء الثاني:

س ١ : إلى أي مدى ترى أن آليات حوكمة الشركات التالية تؤثر علي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

لا تؤثر نهائيا	لا تؤثر	لا أرى	تؤثر	تؤثر جدا	آليات الحوكمة
					١- قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل المنشأة.
					٢- مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية .
					٣- قوة واستقلال لجنة المراجعة .
					٤- درجة اعتماد المنشأة علي تكنولوجيا المعلومات المتطورة .
					٥- توفر لجنة تدقيق لها صلاحية ممارسة دورها الرقابي على أعمال مدقق الحسابات الداخلي والخارجي.
					٦- فعالية نظام التقارير على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات.
					٧- تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدة الاقتصادية.
					٨- وضوح السلطات والمسؤوليات بالهيكل التنظيمي في المنشأة.

س ٢: إلى أي مدى ترى أن آليات تحسين أداء المراجع التالية تؤثر علي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

لا تؤثر نهائيا	لا تؤثر	لا أرى	تؤثر	تؤثر جدا	آليات تحسين أداء المراجع
					١- الاعتماد علي لجان المراجعة في تعيين وعزل المراجع.
					٢- التغيير الإلزامي للمراجع.
					٣- وضع قيود علي تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى.
					٤- الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.
					٥- الرقابة علي جودة الأداء في مكاتب المراجعة.
					٦- وضع معايير لأداء العمل .
					٧- تنظيم متطلبات التعليم والتدريب المستمر .
					٨- ميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجع
					٩- التخصص لدى المراجع الخارجي.
					١٠- حضور المراجع الخارجي للاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أية استفسارات من قبل المساهمين .

س٣: إلى أي مدى ترى أن آليات تدعيم المراجعة الداخلية التالية تؤثر علي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

لا تؤثر نهائياً	لا تؤثر	لا أرى	تؤثر	تؤثر جدا	آليات تدعيم المراجعة الداخلية
					١- الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة.
					٢- تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينها.
					٣- قوة أنظمة الرقابة الداخلية مع وجود رقابة علي التقارير المالية.
					٤- الإشراف الفعال علي التخطيط الإستراتيجي للشركة.
					٥- نظام فعال للمساءلة المحاسبية.
					٦- تحسين الاتصال والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.
					٧- استقلالية نظام المراجعة الداخلية.
					٨- التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي والإدارة في المصالح التي تعد مشتركة.
					٩- قوة أنظمة الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والغش والحد منها في الوقت المناسب.

س٤: إلى أي مدى ترى أن آليات الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي التقارير المالية التالية تؤثر علي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

لا تؤثر نهائياً	لا تؤثر	لا أرى	تؤثر	تؤثر جدا	آليات الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي التقارير المالية
					١- رصد كل الأخطاء المهمة والغش.
					٢- تقييم قدرة المنشأة علي الاستمرار.
					٣- تعليم المستفيدين وتنقيفهم وتوعيتهم بعمل المراجع وتوضيح مسؤولياته.
					٤- التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليته.
					٥- تحديد من هم المستفيدون من القوائم المالية والتقارير المدققة والذين يحق لهم تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير.
					٦- قدرة المراجع الخارجي على إبداء رأيه حول قدرة المنشأة على الاستمرارية في تضيق فجوة التوقعات.
					٧- تدعيم دور المنظمات المهنية في توسيع صلاحياتها في تضيق فجوة التوقعات.