

**أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة  
على فجوة التوقعات  
« دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية »**

دكتور

ياسر زكريا الشافعى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

سمر حسن طه عبدالقادر

باحثة ماجستير

كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

**المستخلص :**

استهدف البحث بيان أثر كل من مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات ، باعتبار أن مراقب الحسابات هو المسئول عن فحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية، أما لجنة المراجعة فتؤدي دورًا مهمًا في تحسين عملية المراجعة من خلال الإشراف على عمل مراقب الحسابات والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛ ولتحقيق هدف البحث تم إجراء الدراسة الميدانية عن طريق توزيع قائمة استقصاء على عينة الدراسة؛ لاختبار الفروض البحثية .

وتوصل الباحثان إلى وجود تأثير جوهري لكل من مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية . وأن دور مراقب الحسابات أكثر تأثيرًا على فجوة التوقعات من دور لجنة المراجعة . وأوصى الباحثان بضرورة الاهتمام بالعوامل المتعلقة بمراقب الحسابات التي تؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات، وتنمية وعي المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة بدور ومهام المهنة في المجتمع؛ للتقليل من حجم توقعاتهم غير المعقولة.

الكلمات المفتاحية : مراقب الحسابات ، لجنة المراجعة ، فجوة التوقعات .

**Abstract:**

The research aimed to clarify the impact of both the auditor and the audit committee on the expectations gap, as the auditor is responsible for examining and auditing the reports and financial statements, while the audit committee plays an important role in improving the audit process by overseeing the work of the auditor and overseeing the financial reporting process. To achieve the research goal, the field study was conducted by distributing questioners to the study sample to test the research hypotheses.

The Researchers found that there is a substantial effect of both the auditor and the audit committee on the expectations gap in the Egyptian business environment, and the role of the auditor is more influential on the expectations gap than the audit committee. The researchers recommended that attention should be paid to the factors related to the auditor that lead to the emergence of the expectations gap, and to develop awareness of the beneficiaries of the auditing profession services about the role and tasks of the profession in society to reduce the unreasonable expectations.

**Key words: Auditor, Audit Committee, expectation gap.**

**أولاً : الإطار العام للبحث****مقدمة :**

تواجه مهنة المراجعة بشكل مستمر العديد من الانتقادات في العديد من البلاد ومنها مصر، ويعد وجود فجوة التوقعات أهم هذه الانتقادات ؛ حيث تنشأ نتيجة الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم والتقارير المالية والأطراف الأخرى المستفيدة وبين ما يقوم به مراقبو الحسابات فعلاً ؛ مما يفقد مهنة المراجعة أهميتها لدى هذه الأطراف، خاصة أن نجاح المهنة يتوقف على ثقة طالبي الخدمة في مقدميها .

كما تواجه مهنة المراجعة تحديًا كبيرًا يتعلق بتعدد الأطراف ذوى العلاقة بعملية المراجعة والمؤثرة في إعداد القوائم المالية، وما تحتويه من معلومات مع اختلاف الأهداف التي يسعى كل طرف إلى تحقيقها عن أهداف باقي الأطراف الأخرى، وتتوقع جميع الأطراف أن تلبى مهنة المراجعة رغباتهم جميعًا في حين أن مراقبي الحسابات يقومون بعملية المراجعة وإعداد تقرير المراجعة في ظل مبدأ عدم التحيز إلى فئة معينة دون الأخرى، بالإضافة إلى القيود الموجودة على عملية المراجعة، وهنا تنشأ فجوة التوقعات لدى جميع أطراف بيئة المراجعة، ولكن بمستويات مختلفة .

**المشكلة البحثية :**

تواجه مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة الكثير من الانتقادات والأزمات المتعلقة بالمسؤولية والمصدقية وفقدان الثقة؛ نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي؛ مما أدى إلى إثارة العديد من التساؤلات من قبل المستثمرين والمساهمين والرأي العام في بيئة المراجعة حول دور مراقبي الحسابات ومسئولياتهم عن حدوث هذه الأزمات، حيث أرجع الكثير منهم أسباب هذه الأزمات إلى مهنة المراجعة بوجه عام، وإلى مراقب الحسابات بوجه خاص ، ويرون أن مسؤولية مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة مسؤولية واسعة وغير محدودة، ولا يوجد اتفاق بين اعتقادات مستخدمي القوائم المالية تجاه واجبات ومسئوليات مراقبي الحسابات وبين اعتقادات المراقب لتلك المسؤوليات؛ وهو ما أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في بيئة المراجعة . ( غنيم، ٢٠١٥ : ٤٦٦ )

وقد تزامن حدوث الأزمات المالية وانهيار الكثير من الشركات وتعرض الكثير منها إلى مشكلات مالية خطيرة مع إصدار مراقبي الحسابات تقارير مراجعة نظيفة لهذه الشركات، ولا تتضمن أية إشارة أو تحفظ خاص بالمشكلات التي تواجهها، وحيث أن قطاع عريض من المستخدمين يعتمدون على ما تتضمنه هذه القوائم والتقارير المالية من معلومات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وبالتالي يتخذوا قرارات غير سليمة بناءً على التقرير النظيف لمراقب الحسابات، وينتج عن هذا تعرض الكثير منهم للخسارة، وينظر هؤلاء المستخدمون إلى مراقب الحسابات على أنه السبب الرئيس والمسئول عن حدوث هذه الخسائر، وهذا الاتهام المباشر لمراقب الحسابات ناتج عن وجود فجوة التوقعات. ( يوسف ، ٢٠١١ : ٣-٢ )

وفي الوقت الذي يحتاج فيه أصحاب المصالح للبيانات والمعلومات المالية لاتخاذ القرارات المختلفة، مع اهتزاز الثقة في تلك البيانات وتعرض مهنة المحاسبة لانتقادات، يتطلع المستثمرون وأصحاب المصالح في الشركات إلى ضرورة توافر آليات رقابية من أجل المحافظة على حقوقهم وتوفير الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة، وزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية ؛ لتعزيز الثقة في أداء الشركات، الأمر الذي يفرض ضرورة قيام لجان المراجعة بدورها على أكمل وجه، من حيث الإشراف على أعمال المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، وكذلك الإشراف على إعداد التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية وتقييم

مخاطر الغش؛ وبالتالي يكون لها دور فعال في تحديد إجراءات المراجعة ومحتوى المعلومات للقوائم والتقارير المالية المنشورة؛ مما يؤثر على حجم فجوة التوقعات. (شاهين، ٢٠١٢: ٢٣٧) وفي ضوء ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في الأسئلة التالية :

١- ما مدى تأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية؟

٢- ما مدى تأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية ؟

### أهداف البحث :

يسعى البحث لتحقيق الهدفين التاليين:

- ١- بيان مدى تأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية .
- ٢- بيان مدى تأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية .

### أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي يقدمها والتي تتمثل فيما يلي :

- ١- **الأهمية العلمية** : تتمثل الأهمية العلمية للبحث فيما يلي :
  - يتناول البحث أحد الموضوعات البحثية الهامة في حقل المراجعة؛ وهو موضوع فجوة التوقعات في بيئة المراجعة كأحد المحددات الهامة لدور ووظيفة المراجعة، وعلاقتها بالمجتمع لدعم الثقة المهنية.
  - يعد البحث امتداداً للدراسات المتعلقة بفجوة التوقعات في البيئة المصرية؛ بهدف بيان أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات.
- ٢- **الأهمية العملية** : تتمثل الأهمية العملية للبحث فيما يلي :
  - تحسين الرأي المهني الذي يبديه مراقب الحسابات عن القوائم المالية بما يحقق توقعات مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تجاهل هذه المشكلة تفقد المهنة مصداقيتها.
  - إن وجود فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية ينتج عنه انطباع غير جيد عن مهنة المراجعة؛ مما قد يترتب عليه اعتقاد وجود الفساد المالي والمحاسبي، الذي تعاني منه معظم الشركات وسوق رأس المال؛ لذلك جاء البحث كمحاولة لإبراز المشكلة وطرح الحلول لها حفاظاً على أموال المساهمين.

### منهج البحث :

في إطار تحقيق هدفي البحث، تم الاعتماد على المنهج العلمي بشقيه الاستنباطي والاستقرائي معاً:

- ١- **المنهج الاستنباطي** : تم استخدام المنهج الاستنباطي لتحليل الدراسات السابقة وأدبيات المراجعة المرتبطة بفجوة التوقعات ومراقب الحسابات، ولجنة المراجعة لبناء الإطار النظري لاشتقاق الفروض البحثية .
- ٢- **المنهج الاستقرائي** : تم استخدام المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة الميدانية؛ لبيان مدى تأثير فجوة التوقعات بمراقب الحسابات ولجنة المراجعة، من خلال تصميم قائمة استبيان تم توزيعها على مفردات عينة الدراسة .

### خطة البحث :

تم تقسيم الجزء المتبقي من البحث إلى سبعة أقسام، يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة: عرض وتحليل، ثم يتناول القسم الثالث بيان دور مراقب الحسابات ولجنة المراجعة في عملية المراجعة ، أما القسم الرابع فيتناول بيان طبيعة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، ويتناول القسم الخامس اشتقاق الفروض البحثية ، والقسم السادس يتناول الدراسة الميدانية

لاختبار أثر الأطراف الخارجية ذوي العلاقة بعملية المراجعة على فجوة التوقعات، ويتناول القسم السابع والأخير خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته.

### ثانياً : الدراسات السابقة (عرض وتحليل)

يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة التي ترتبط بموضوع البحث، وتم تقسيم هذه الدراسات إلى مجموعتين كل مجموعة تتناول متغير من متغيرات البحث، وتم عرض الدراسات كما يلي :

#### ( أ ) الدراسات التي تناولت دور مراقب الحسابات ولجنة المراجعة :

تناولت دراسة (Muhamad et al., 2007) مساهمة لجنة المراجعة في استقلال مراقب الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال مراقب الحسابات يرتبط ارتباطاً إيجابياً بعدد اجتماعات لجنة المراجعة، ويتفق هذا مع آليات حوكمة الشركات لتحسين نوعية التقارير المالية ، وزيادة الثقة في المعلومات المقدمة فيها، كما أن وجود لجنة مراجعة نشطة يحافظ على استقلال مراقب الحسابات، واعتماد لجنة المراجعة لأتباع عملية المراجعة؛ لإبعاد تأثير الإدارة على مراقب الحسابات أثناء التفاوض، وهذا يشير إلى أن استقلال لجنة المراجعة يساهم في استقلالية مراقب الحسابات؛ لكونها قناة اتصال بين الإدارة ومراقب الحسابات؛ مما يخفف حدة أية نزاعات بينهما؛ خاصة إذا كانت اللجنة ملتزمة وقوية ونزيهة، وتعتمد على المبادئ المحاسبية ، وقادرة على مقاومة ضغوط الإدارة .

وقامت دراسة (Tahinakis, et al., 2010) باختبار تقرير مراقب الحسابات عن المنشآت المدرجة في سوق أثينا للأوراق المالية خلال الفترة ( ٢٠٠٥ - ٢٠٠٧ ) باعتبار أن التقارير تعد وسيلة الاتصال بين مراقبي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن المحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات يعتبر محدوداً ولا يشكل جزءاً من عملية اتخاذ القرار الاستثماري، وقد يرجع ذلك لعدم فهم المستثمر لمحتويات هذا التقرير، والرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره ، سواء كان هذا الرأي متحفظاً أو غير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، فقد وجد تأثير طفيف على أسعار أسهم الشركات المدرجة في البورصة .

أما دراسة (غوالي ، ٢٠١٣) فقد استهدفت تحديد دور مراقب الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ؛ وتوصلت الدراسة إلى وجود تفاوت في آراء أطراف المحيط المهني حول عدة جوانب تتعلق بطبيعة عمل مراقب الحسابات ودوره ومسئوليته، فيوجد اختلاف حول مدى استجابة مهنة المراجعة في الجزائر للتحديات المعاصرة، ووجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع المحاسبي بالمسئوليات الملقاة على مراقب الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى، فيروا أن مراقب الحسابات الذي لا يكتشف الأخطاء وعيوب الإدارة لا داعي لوجوده في الشركة؛ مما يدل على عدم استيعاب هؤلاء لمهمة مراقب الحسابات والدور الذي يؤديه.

وقامت دراسة (الشواربي ، ٢٠١٨) بتحديد أثر دوران أعضاء لجان المراجعة على فاعلية لجان المراجعة من حيث استقلالية أعضائها وخبرتهم المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى التعرف على تأثير طول فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة على أتباع مراقب الحسابات. وتوصلت الدراسة أن دوران أعضاء لجان المراجعة يؤثر تأثيراً إيجابياً على فاعلية واستقلالية لجنة المراجعة، والخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها، وأتباع المراجعة الخارجية، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وهذه المتغيرات، فكلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة زادت فاعلية لجان المراجعة ، وزادت استقلاليتها، وزاد الطلب على خدمات أعلى من مراقب الحسابات، والتي يترتب عليها زيادة أتباع المراجعة للحفاظ على سمعة اللجنة التي هي بمثابة رأس مال أعضائها .

#### (ب) الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة :

تناولت دراسة (راضى ، ١٩٩٩) أساليب تحسين القدرة على الفهم وإدراك المقصود بفجوة التوقعات وسلوك مراقبي الحسابات في علاقتهم بها ، واستهدفت الدراسة وضع مفهوم محدد لفجوة التوقعات وتحديد مكونات هذه الفجوة، ومسبباتها والسبل والحلول المناسبة لتضييقها. وتوصلت إلى أن مهنة المراجعة تواجه مشكلة جودة المعلومات المحاسبية التي يتم التقرير عنها، وترتبط هذه المشكلة ارتباطاً وثيقاً بظاهرة فجوة التوقعات، وأن فجوة التوقعات تتكون من جزأين هما فجوة المعقولية وفجوة الأداء ، وتنقسم فجوة الأداء إلى نقص المعايير، وعدم كفاية أو قصور الأداء ، وأن مسببات وجود الفجوة تتمثل في الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع، والشك في استقلال مراقب الحسابات، ومدى مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، واعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابي يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار ، والاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة ، وعدم إمكانية استبعاد فجوة التوقع الكلية أو حتى تضييقها من خلال المحددات النظامية أو الإلزامية .

وقامت دراسة (صالح ، ٢٠٠١) بدراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك من خلال الربط بين محتوى تقرير مراقب الحسابات وفجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات والمستثمرين، وتقييم مدى فهم كل من مراقبي الحسابات والمستثمرين لبعض العناصر المحددة في تقرير المراجعة، ومدى تلبية مراقبي الحسابات لتوقعات المستثمرين، وأثر ذلك على وجود فجوة بين توقعات كل منهما، وعوامل ظهور تلك الفجوة، وتقديم بعض الدلائل الميدانية عن مدى وجود فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات والمستثمرين في مصر. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود الفجوة قد يرجع إلى تعدد القواعد المنظمة لتقرير مراقب الحسابات في مصر واختلاف الصيغ المستخدمة في التعبير عن دلالة المركز المالي، وأن صدور معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠ لسنة ٢٠٠٠ بشأن تقرير مراقب الحسابات متضمناً العناصر الأساسية لتقرير مراقب الحسابات، يؤكد على أنه قد تم الإفصاح عن جميع الأحداث والعمليات الهامة، وأن غالبية مراقبي الحسابات والمستثمرين يتفقوا على أن دلالة الرأي غير المتحفظ أكثر أهمية من أية مصطلحات محددة يشتمل عليها التقرير للتعبير عن نفس الرأي .

واستهدفت دراسة (Salehi, 2011) التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة وطبيعتها والأبعاد المختلفة لها حول العالم، وأسبابها، وأساليب الحد منها. وتوصلت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة تتحرك من الخاص إلى العام، وأن الأحداث الأخيرة في مهنة المراجعة أدت إلى زيادة الوعي بأهميتها، وأن فضائح التقارير المالية نتيجة تواطؤ الإدارة مع مراقب الحسابات أدت إلى انخفاض أهمية المهنة، وأن الحل الأساسي يكمن في زيادة استقلال مراقب الحسابات ومسئولياته عن طريق الإجراءات العقابية؛ لزيادة جودة المراجعة من خلال خفض مستوى فجوة التوقعات، خاصة أن مهنة المراجعة تقوم بجمع أدلة الإثبات على التزام الإدارة بمبادئ إعداد التقارير المالية، وتدعم الدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات وجود تلك الفجوة على أساس تصورات مراقبي الحسابات من جانب، والمستثمرين، والمقرضين، والمحللين الماليين، والمجتمع المهني من الجانب الآخر في كل دول العالم؛ لذا ينبغي تقليل الفجوة عن طريق تحسين مسؤوليات المراجعة الرقابية، وتنقيف مستخدمي المعلومات المالية وفرض معايير جديدة .

أما دراسة (Babonyier, 2015) فاستهدفت بحث فجوة توقعات المراجعة في العديد من البلدان وبأشكالها المختلفة ، وتحديد أبعادها في الدول النامية خاصة دول غرب أفريقيا، وتجميع الأدلة على وجودها ، والتحقق من العوامل المؤثرة عليها. وتوصلت الدراسة إلى أن مستخدمي البيانات المالية في سوق الأوراق المالية بدولة غانا يواجهون المسؤولية إلى مراقبي الحسابات للقيام بمهام لم تفرض عليهم وفقاً لمعايير المراجعة، وأن مسؤولية مراقب الحسابات تمتد للوقاية والكشف عن جميع الاحتمالات والأخطاء، ويفسر مستخدمو البيانات المالية تفسيرات

متباينة حول مستوى تأكيد تقارير مراقبي الحسابات، وبالتالي تختلف درجات الثقة والاعتماد على رأي مراقب الحسابات لاتخاذ القرارات الائتمانية، وأن فجوة التوقعات لها آثار ضارة على مراقبي الحسابات وتعرضهم لعقوبات شديدة .

### ثالثاً : دور مراقب الحسابات ولجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات

يؤدي كل من مراقب الحسابات ولجنة المراجعة دوراً هاماً ورئيسياً في إنجاز عملية المراجعة المالية للقوائم المالية للمنشآت بشكل يؤدي إلى تقليل فجوة التوقعات ، وفيما يلي بيان لدور كل منهما :

#### ( أ ) دور مراقب الحسابات في فجوة التوقعات :

تعد البيانات المالية في المنشأة بمعرفة الإدارة العليا للمنشأة ؛ لذا من الضروري وجود مراقب الحسابات كطرف مستقل مؤهل تأهيلاً علمياً وعملياً لإبداء رأيه الفني المحايد حول هذه البيانات، ومدى صدق تعبيرها عن نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي، لتقديم تأكيدات لمستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية حول مدى عدالة القيم والأرقام الواردة فيها ، والمعدة من قبل إدارة المنشأة . (عطية، ٢٠٠٧ : ١٩-٢٠)

ويتم تعيين مراقب الحسابات من قبل الجمعية العمومية للمنشأة؛ لمراجعة القوائم المالية والبيانات الأخرى التي تعدها إدارة المنشأة ، وفي سبيل أداء مهمته يجب أن يلتزم بقواعد وضوابط أدائها، حتى يوفر المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدمي هذه المعلومات؛ للحد من فجوة التوقعات الموجودة، وتمثل هذه القواعد والضوابط فيما يلي :

١- **قواعد السلوك المهني** : تتولى المنظمات المهنية تنظيم والإشراف المهني على ممارسة المهنة والممارسين، وتضع ضوابط وقواعد ومعايير سلوكية لضبط سلوك الممارسين أثناء ممارسة المهام التي يتم تكليفهم بها ، وتشمل معايير شخصية تتمثل في تمتعه بالأهلية القانونية لممارسة العمل، وأن يكون حسن السير والسلوك، وأن يتصف بالأمانة والشرف والصدق، وأن يتولى تنفيذ المهمة المكلف بها بذهن متفتح، فلا يعتقد مثلاً عند ابتدائه العمل أن مهنته هي تصيد الأخطاء والانحرافات . (مبارك، ٢٠٠٧ : ٩)

٢- **استقلال وحياد مراقب الحسابات** : إن استقلال مراقب الحسابات هو الركن الأساس في عملية المراجعة؛ ويهدف إلى زيادة درجة الثقة في عملية المراجعة ذاتها؛ لذلك اهتم المشرعين والجمعيات والهيئات المهنية في جميع أنحاء العالم بتحديد القواعد والمعايير التي يجب على مراقب الحسابات الالتزام بها لكي يتوفر له الاستقلال المطلوب (غنيم، ٢٠١٥ : ٤٦٢)، وأهم هذه القواعد عدم وجود مصالح مادية لمراقب الحسابات أو أحد من أفراد أسرته في المنشأة محل المراجعة، وألا يكون من المساهمين، أو الشركاء في المنشأة، أو أن يكون له قريب من بين العاملين بها مهما كانت درجة النزاهة التي يتمتع بها. (ليبب، ١٩٩٦ : ٤١)

٣- **مسئوليات مراقب الحسابات** : ينبغي على مراقب الحسابات الالتزام بقواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته أهمها الاستقلالية، والنزاهة، والموضوعية، والكفاية المهنية، وبذل العناية المهنية الواجبة، والحفاظ على السرية، والالتزام بالمعايير الفنية أثناء تنفيذ عملية المراجعة. (صالح، ٢٠١٦ : ٨٦)، وفي حالة وجود تقصيره في إتباع هذه القواعد والضوابط يتعرض للعديد من المسؤوليات، تندرج تبعاً لمدى تأثير ذلك على مستخدمي التقارير والقوائم المالية التي يبدي رأيه فيها، فإذا حدث إخلال بأحد بنود التعاقد يتعرض للمساءلة المدنية لتعويض العميل، وكذلك يكون مسؤولاً أمام الطرف الثالث الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ قراراته الاستثمارية، كما يعد مسؤولاً عن تصرفات فريق المراجعة التابع له، ويتعرض للمساءلة الجنائية إذا تسبب في أضرار للمجتمع، وأيضاً قد يتعرض للمساءلة التأديبية التي قد تصل إلى منعه من مزاوله المهنة.

٤- **تقرير مراقب الحسابات:** يمثل تقرير مراقب الحسابات المنتج المادي النهائي لعملية المراجعة ، ويشمل المعلومات المبلغة للمستخدمين ، لذلك يجب أن يوفر كافة المعلومات الهامة ، وأن يكون واضحاً ومختصراً ، ويتطابق مع النموذج الموضوع ، وأن يتوافر فيه معايير إعداد تقرير المراجعة (خالد، ٢٠١١ : ١٠٢) ، ونظراً لأهمية تقرير مراقب الحسابات فقد اهتمت الهيئات العلمية والمهنية والتشريعية في معظم دول العالم بتحسين فاعلية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية من خلال تطوير التقرير عن القوائم المالية؛ حتى يكون أكثر وضوحاً؛ مما يؤدي إلى فهم وإدراك مستخدمي القوائم المالية لمعلوماتها المحاسبية، ويتسنى لهم التعرف على مسؤولية الإدارة ومراقب الحسابات عن تلك القوائم. (عبد الله، ٢٠٠٢ : ١٢٩)

ويتبين للباحثين من خلال عرض العناصر الأساسية لمراقب الحسابات أنه شخص مهني محايد يؤدي عمله في ظل مجموعة من المعايير الأخلاقية والمهنية الضابطة ، ويخضع للعديد من القوانين الحاكمة لتصرفاته، وينتج تقرير يتضمن رأيه المهني المحايد حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها، وبناءً على ذلك يتمثل دور مراقب الحسابات في الحد من فجوة التوقعات عندما يلتزم بالقواعد والضوابط الموضوعية ويؤدي عمله بمهنية ، وأن يبذل العناية المهنية الواجبة في أداء عمله محافظاً على استقلاله ، وأن يكون على علم كامل بالعقوبات التي يتعرض لها في حالة تقصيره في أداء مهمته ، وكذلك يعد تقرير المراجعة بشكل محايد غير متحيز لفئة دون الأخرى .

#### (ب) دور لجنة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات :

تتحمل لجنة المراجعة العديد من المسؤوليات الجسيمة باعتبارها جزءاً من عملية الإشراف والرقابة على إدارة الشركة، وتؤدي دوراً جوهرياً في المساعدة على الاحتفاظ بثقة المستثمرين في القوائم المالية؛ ولذلك يجب أن تتوفر مجموعة من الخصائص في أعضاء لجنة المراجعة حتى تستطيع القيام بدورها، أهمها أن يتم اختيار أعضائها من بين أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ذوي الخبرة والقدرة على التعامل مع التقارير المالية. ( Abbott, & Peters, 2010 : 2-5 )

وتتمثل خصائص لجنة المراجعة التي تساهم في تقليل فجوة التوقعات فيما يلي:

#### ١- تعريف لجنة المراجعة :

تعرف لجنة المراجعة بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين ، ويكون أحد أعضائها على الأقل ذو خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية (محمد، ٢٠١٥ : ١٦٠)، كما عرفها قانون ساربنس أوكسلي ( Sarbanes P., 2002: 11) بأنها لجنة يتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة؛ بهدف تحقيق الرقابة المالية ومراجعة التقارير المالية. وتقوم بترشيح مراقب الحسابات ومناقشة نطاق ونتائج المراجعة معه، ومراجعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتأكد من فاعليته ، إضافة إلى التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات. (الركيبي، ٢٠١٤ : ٦٤٣ )

وتعرف لجنة المراجعة في ظل حوكمة الشركات بأنها لجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضواً واحداً على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمور المالية والمحاسبية (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦ : ٢٤).

ويمكن استخلاص خصائص لجنة المراجعة كما يلي:

- لجنة فرعية منبثقة عن مجلس إدارة المنشأة .
- تقتصر عضوية اللجنة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين، ولديهم درجة عالية من الاستقلال وخبرة في مجال المراجعة.
- يتراوح عدد أعضاء اللجنة ما بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء.



- تتعلق مسؤوليات اللجنة بمراجعة التقارير المالية، وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية، والالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات بالشركة.

#### ٢- أهداف تكوين لجان المراجعة :

تسعى لجنة المراجعة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال أداء مجموعة من المهام التي حددها الإصدار الثالث من الدليل المصري لحوكمة الشركات، وأهمها ما يلي: (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦: ٢٣-٢٤)

- مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته المالية.
- دعم استقلال المراجع الداخلي من خلال الإشراف على أعماله .
- التأكد من سلامة تطبيق نظام الرقابة الداخلية .
- ضبط جودة التقارير المالية، من خلال فحص التقارير المالية ومشاركتها مع مراقب الحسابات

- دعم استقلال مراقب الحسابات؛ لأن اللجنة تمثل قناة اتصال بينه وبين مجلس الإدارة.

#### ٣- استقلال لجنة المراجعة :

اهتمت العديد من المنظمات واللجان المهنية باستقلالية لجنة المراجعة لرفع مستوى كفاءة أدائها، فقد تضمن قانون ساربنس أوكسلي (SOX, 2002) في الجزء ٣٠١ ضرورة أن تحافظ جميع الشركات التي لديها لجنة مراجعة على استقلاليتها بنسبة ١٠٠%، وكذلك تناولت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في القائمة ٣٣- ٨٢٢٠ في عام ٢٠٠٣ ضرورة قيام الشركات التي لا تطبق الجزء ٣٠١ من قانون (SOX, 2002) المتعلقة باستقلالية لجنة المراجعة بإعادة النظر في تكوين اللجنة لزيادة استقلالها. (Magilke et al., 2009: 1962)

وفي نفس الإطار أشار الدليل المصري لحوكمة الشركات إلى أن لجنة المراجعة يجب أن تتمتع بالاستقلالية في أداء عملها، حيث تختار اللجنة رئيسها، ويصدر قراراً من مجلس الإدارة يوافق على تشكيلها ومعايير اختيار أعضائها وبرنامج عملها والمقابل المادي لأعضائها ورئيسها، وتكليفها بأداء مهامها (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦: ٢٣)، كما أشارت دراسة (Al-Najjar, 2011) إلى أهمية استقلال لجنة المراجعة لتعزيز استقلال مراقب الحسابات والمراجع الداخلي والعمل على التنسيق والاتصال بينهم وبين مجلس الإدارة والعمل على تعزيز موثوقية وشفافية المعلومات المالية. ويتضح أن استقلال لجنة المراجعة له دور هام في المحافظة على ثقة المستثمرين في القوائم المالية .

#### ٤- الخبرة والمعرفة المالية والمحاسبية للجان المراجعة :

تعتبر الخبرة في عضو لجنة المراجعة أحد الأركان الهامة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي تتطلب من لجنة المراجعة القيام بحلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى العضو في مجال المحاسبة والمراجعة. (إبراهيم، ٢٠١٤: ٤٨٦)، ويعتبر عضو لجنة المراجعة خبيراً مالياً إذا كان لديه من الخبرات ما يلي:

(Peter & Abbott, 2010: 785)

- **خبرة محاسبية** : تنتج عن الخبرة العملية في العمل كمحاسب قانوني معتمد، أو مدير مالي، أو مراقب مالي ، أو مدير حسابات .

- **خبرة مالية** : تنتج عن الخبرة العملية في العمل كمحلل مالي أو عمل بالإدارة المالية.

- **خبرة إشرافية** : تنتج عن الإشراف على إعداد القوائم المالية مثل المدير التنفيذي، ورئيس مجلس الإدارة .

وتؤدي الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة إلى زيادة القدرة على تقييم طبيعة وملاءمة الاختيارات المحاسبية من قبل الإدارة، كما تؤدي إلى الحد من التلاعب في الأرباح من خلال تقييم مدى كفاءة الاحتياطات والإجراءات المعدة مسبقاً لبعض الأمور مثل

الالتزامات والدعاوى القضائية، كما أنها تشجع عضو لجنة المراجعة إلى تعزيز التحفظ المحاسبي ؛ مما يؤدي إلى استقلاله. (Krishnan & Visvanathan, 2009: 115-116) ويعتقد الباحثان أنه لا بد من تعدد الخبرات في أعضاء لجنة المراجعة، حتى يتم الاستفادة من جميع أعضاء لجان المراجعة، لأداء واجبها على الوجه الأمثل، وعدم الاعتماد على عضو واحد .

#### ٥- حجم لجان المراجعة :

تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء جميعهم من الأعضاء غير المتفرغين في مجلس الإدارة ومن خارج الشركة (النيهوم، ٢٠١٦ : ٦٠٣)، مع ملاحظة أن لجان المراجعة ذات العدد المحدود من الأعضاء تؤدي إلى تنوع محدود من المعرفة والمهارة والخبرة ؛ وبالتالي تكون أقل فاعلية. (Saleh, et al., 2005: 638) ويتأثر عدد أعضاء لجنة المراجعة داخل المنشأة بعدة عوامل مثل حجم المنشأة وحجم مجلس الإدارة وعدد المديرين غير التنفيذيين به، ومدى تعقيدات أعمال المحاسبة والمراجعة، ويتم تعيين الأعضاء لفترة ما بين ثلاث إلى سبع سنوات، ليستوعب العضو طبيعة عمله ويستطيع تقديم خدمة ومساهمة جيدة للمنشأة (عبدالفتاح، ٢٠١٥ : ١٩٦-١٩٧)، ويرى الباحثان أنه توجد علاقة عكسية بين عدد أعضاء لجنة المراجعة واحتمال وجود تلاعب في القوائم المالية ؛ فكلما زاد عدد الأعضاء؛ كلما تعددت الخبرات المتاحة؛ مما يقلل مستوى الغش والتلاعب في القوائم المالية ويؤدي إلى فاعلية أداء لجنة المراجعة .

#### ٦- عدد اجتماعات لجان المراجعة :

يُعد عدد الاجتماعات عنصرًا هامًا في فاعلية أداء اللجنة ودورها الرقابي؛ فينبغي أن تجتمع اللجنة بمعدل أربعة اجتماعات سنوية على الأقل، حيث أن هذه الاجتماعات تمثل إشارة إلى نشاط لجنة المراجعة، ومؤشرًا على قيام اللجنة بمسئولياتها المحددة؛ مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية (Carcello, et al., 2006: 351)، فلا بد أن تقوم اللجنة بعقد اجتماعات دورية تتوافق مع إعداد القوائم المالية الدورية، وأن تعد توصيات واضحة ومحددة وتكتب تقرير دوري عن كل اجتماع . (حسن، ٢٠٠٩ : ٤٥ )

كما يجب على رئيس اللجنة التأكد من توفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة لكل عضو للمشاركة بفاعلية في الاجتماع، وينبغي حضور كلاً من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي اجتماعات اللجنة لمناقشتها في المشاكل التي تواجهها، وأن اللجان التي لا تجتمع دورياً ولا تعطى الوقت الكافي في اجتماعاتها، وتستقبل المعلومات من الإدارة أو مراقب الحسابات نقل كفاءتها وتفقد الهدف من تواجدها. (العبيسي، ٢٠١٠ : ٦٧)

ويرى الباحثان أن الاجتماعات الدورية خلال العام من الأمور الهامة التي تؤثر على فاعلية أداء لجنة المراجعة؛ حتى تكون على دراية كاملة بالأحداث والأنشطة المختلفة بالمنشأة. كما أن التحديد الواضح لمفهوم لجنة المراجعة وأهدافها، ومهامها، وضمان استقلالها، وتوفير الخبرات المالية والمحاسبية في أعضائها، وتشكيلها بالحجم الملائم للمنشأة، وانعقاد اجتماعاتها بشكل دوري منتظم، وقيامها بدورها في مشاركة مراقب الحسابات في وضع خطة المراجعة والتفاعل المستمر بينهما، والتدخل لحل أية مشكلات تحدث بينه وبين إدارة المنشأة، والتأكيد على استقلال مراقب الحسابات الخارجي والمراجع الداخلي، كل هذه العوامل تساعد على ضمان نزاهة ومصداقية التقارير والقوائم المالية الصادرة عن المنشأة؛ مما يقلل من فجوة التوقعات .

#### رابعاً : طبيعة فجوة التوقعات في المراجعة

تمثل فجوة التوقعات في المراجعة مشكلة تعاني منها جميع المجتمعات؛ نظراً لأنها ظاهرة يشترك في وجودها عدة أطراف أهمها مراقبي الحسابات، ومستخدمي القوائم المالية

ومدى معقولية توقعاتهم، والقيود المفروضة على مهنة المراجعة؛ لذلك اتجهت جهود الباحثين نحو هذه المشكلة للتعرف على طبيعتها والعوامل التي ساعدت على وجودها لتضييق الفجوة إلى أدنى حد ممكن. ( شتخ، ٢٠١٧: ٦٩ )

### ( أ ) مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة :

يوجد الكثير من التعريفات لمصطلح فجوة التوقعات التي وردت في أدبيات المحاسبة والمراجعة، فهي تمثل الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مراقب الحسابات أن يقوم به وما يقوم به مراقب الحسابات من أداء فعلي. ( Liggio, 1974: 27 ) ونستنتج من هذا التعريف أن هناك طرفين أساسيين من منظور فجوة التوقعات هما، المستخدمون سواء داخل المنشأة أو خارجها، والقائمون على تنفيذ عملية المراجعة وهو مراقب الحسابات، حيث يتوقع المستخدمون من مراقب الحسابات القيام ببعض المهام والتكليفات التي قد تخرج عن نطاق عمله، حيث يعمل مراقب الحسابات في إطار معايير مهنية تحدد المهام التي يجب القيام بها أثناء القيام بعملية مراجعة حسابات المنشآت.

### (ب) مكونات فجوة التوقعات في بيئة المراجعة :

تنقسم مكونات فجوة التوقعات إلى الآتي: (Porter, 1993: 50)

- ١- فجوة معقولية Reasonableness Gap وتتمثل في الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من مراقب الحسابات وبين ما يمكن لمراقب الحسابات أدائه بصورة معقولة.
- ٢- فجوة الأداء Performance Gap وتتمثل في الفرق بين ما يتوقع المجتمع من مراقب الحسابات إنجازاه بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي لمراقبي الحسابات. وتنقسم فجوة الأداء إلى عنصرين هما:
  - فجوة قصور المعايير Deficient Standards: تتمثل في الفرق بين المهام المتوقعة بصورة معقولة من مراقب الحسابات وبين المهام الحالية لمراقبي الحسابات كما وردت في القانون والمعايير المهنية.
  - فجوة الأداء غير الكفاء أو قصور الأداء Deficient Performance: تتمثل في الفرق بين معايير أداء المهام الحالية لمراقبي الحسابات وبين الأداء الفعلي له.

### (ج) أسباب وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة :

تتعدد الأسباب والعوامل التي تتسبب في وجود فجوة التوقعات واتساعها في بيئة المراجعة وأهمها :

#### ١- عدم التحديد الواضح لدور ومسئوليات مراقب الحسابات :

هناك اعتقاد سائد بأن المستثمر لا يلجأ إلى مراقب الحسابات إلا إذا كانت شركته تعاني من مشاكل مالية أو تحقق خسائر، وهذا الاعتقاد ما هو إلا عدم وضوح للدور الذي يؤديه مراقب الحسابات ، وكلما كان دور مراقب الحسابات غير محدد بوضوح كلما اعتبره الكثيرون من مستخدمي القوائم المالية مسؤولاً عن أمور تخرج عن نطاق مسؤولياته المهنية. ( Mock. et al., 2012: 325-326 )

وكذلك قد يعتقد مستخدمو القوائم المالية أن مراقب الحسابات مسئول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، ومسئول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والتصرفات غير القانونية ، وضمان دقة القوائم المالية والتقارير عن قدرة المنشأة على الاستمرار ، لكن يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يعلموا أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن منع الأخطاء والغش والأعمال غير المشروعة ، وأن دور مراقب الحسابات يتمثل في إبداء الرأي حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب . (شبايكي، ٢٠١٥: ٢١٦)

#### ٢- عدم التزام مراقب الحسابات بالحفاظ على استقلاليته

تمثل استقلالية مراقب الحسابات الركن الأساسي من عمله المهني، ويضمن صدق القوائم المالية ، ومن الواضح أن أي ارتباط بين مراقب الحسابات والشركة التي يقوم بمراجعتها يمكن أن يؤثر على نزاهته عند العمل؛ لذلك يعد الاستقلال أحد المتطلبات الضرورية لمراقب الحسابات. ( Dixon, et al., 2007: 295 )

كما يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يحافظ مراقب الحسابات على استقلاله خلال ممارسة عمله المهني، باعتبار أن مثل هذا الاستقلال هو العلة في وجود الحاجة إلى خدمات مراقبي الحسابات ؛ ومن ثم فإن مهنة المراجعة تفقد قيمة وجودها في المجتمع إذا ما فقد مراقب الحسابات استقلاله ، كما تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية (راضي، ٢٠١١: ٢٥). ومن أهم أسباب الشك في استقلال مراقب الحسابات ما يلي :

- تقديم مراقب الحسابات خدمات أخرى بخلاف المراجعة للعميل، وتزايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء، وطول مدة تولى مراقب الحسابات عملية المراجعة بالمشاة ، وحجم مكتب المراجعة .

- نقص الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات الخاصة بالمعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، ومهارة تطبيقها في الحالات والظروف المختلفة، والاطلاع على التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة . (يوسف، ٢٠١١: ٥٤)

- عدم فاعلية الاتصال في مهنة المراجعة التي تحتاج إلى اتصالات مستمرة؛ لتوصيل المعلومات إلى عملاء المراجعة والأطراف الأخرى بمختلف الوسائل أهمها التقارير عن القوائم المالية التي تم مراجعتها ، إلا أن المستخدمين قد لا يستوعبون بصورة دائمة كل المعلومات التي يستقبلونها منه ، وهذا ما يسمى فجوة الاتصال التي بدورها تعتبر جزءاً أو سبباً لفجوة التوقعات، وهو ما حث مجلس معايير المراجعة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) إلى ضرورة تحسين وتطوير الاتصال بين مراقبي الحسابات ومستخدمي خدماتهم . (راضي، ٢٠١١: ٣٢)

### ٣- انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة

أوضحت الممارسة المهنية العديد من المظاهر التي لاحظها العديد من الباحثين وأرجعوا إلى انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة وأهمها ، زيادة عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ، تزايد الانتقادات الموجهة للمراجعة من جانب جمهور المهنة ومن مختلف الأطراف . (يوسف ، ٢٠١١: ٦٣-٦٤)

ويشمل مفهوم جودة المراجعة عنصرين رئيسيين هما : الالتزام بمعايير الأداء المهني ومعايير السلوك المهني ؛ بما يضيف على القوائم المالية الكفاية والنزاهة والاستقلال والموضوعية والتحذير المبكر من حالات فشل الأعمال وعدم التأكد التي تواجه النشاط، والتأكيد على معقولية فرض الاستمرار للمنشأة الخاضعة للمراجعة. (رمضان، ٢٠٠٦: ٥٣٥)

### ٤- عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة للمهنة

يعتبر عدم تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات في القوانين الساندة والإصدارات المهنية من الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات، وكذلك تعدد القوانين المنظمة للمهنة وربما تعارضها ، كذلك عدم وجود رقابة على مدى التزام مراقبي الحسابات بتلك الإصدارات؛ لذلك يجب وضع برامج جودة الأداء المهني لمكاتب وشركات المراجعة، ووضع النظم الكافية لمعاينة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير بطريقة سليمة، وقد يكون ذلك كفيلاً بتشجيع مراقبي الحسابات على تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني (جربوع، ٢٠٠٤: ٣٦٨-٣٨٩). ويتضح هذا الأمر في بيئة الأعمال المصرية، حيث أن قانون تنظيم المهنة رقم ١٣٣

لسنة ١٩٥١ لم يعد مسائراً وملاناً للتطورات الحديثة سواء على مستوى المهنة ، أو على مستوى الاقتصاد والمنشآت والتغيرات التكنولوجية المستمرة.

##### ٥- نقص الثقافة حول دور مهنة المحاسبة والمراجعة بين المستخدمين:

هناك قصور في نشر الوعي عن المحاسبة والمراجعة بين جمهور المستخدمين سواء من جانب المنظمات المهنية التي ترعى شؤون المهنة، أو من جانب الجهات الأكاديمية، وهذا القصور من شأنه أن يؤدي إلى عدم إلمام المستخدمين بماهية مهنة مراجعة الحسابات، ويولد المزيد من التوقعات المبالغ فيها نحو الأعمال المتوقعة والمطلوبة من مراقب الحسابات، ومن ثم تحدث وتتسع فجوة التوقعات (فجوة المعقولة) . (العيسوي، ٢٠٠٥: ٨١)

##### ٦- قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مسيطرة التغيرات في المجتمع :

تعتبر التقارير والقوائم المالية هي المنتج النهائي لعملية المحاسبة، كما أن تقرير المراجعة هو الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة، وقد أصاب النقد الذي وجه إلى مهنة المراجعة الناتج عن عدم رضا المجتمع عن أداء مراقب الحسابات وتقرير المراجعة، وإن كان ما يوجه إلى التقارير المالية من نقد نتيجة لما يعترضها من أوجه قصور ليس مسئولية مراقب الحسابات، فالمجتمع يرى أن مراقب الحسابات طالما أنه يبدي رأيه عن مدى عدالة ما تحتويه هذه التقارير من معلومات، فعليه الإشارة إلى ما في هذه التقارير من بعض مظاهر القصور عن مسيطرة تغيرات وحاجات المجتمع. (يوسف، ٢٠١١: ٦٧)

علاوة على ذلك، فإن التغير في توقعات وطلبات المجتمع يتسم بالسرعة الكبيرة؛ مما يؤدي إلى حدوث فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات المستخدمين الجديدة وبين حدوث الاستجابة المهنية لها؛ مما يؤدي إلى حدوث واتساع فجوة التوقعات. (Porter, 1993: 131)

##### خامساً : اشتقاق الفروض البحثية

تم اشتقاق الفروض البحثية كما يلي :

##### ( أ ) أثر مراقب الحسابات على فجوة التوقعات

إن إعداد البيانات والقوائم المالية للمنشأة من اختصاص وتحت مسئولية وإشراف إدارة المنشأة ، وحتى تكتسب هذه القوائم المالية وما تحتويه من معلومات الثقة لدى مستخدميها، لا بد من اعتمادها من مراقب الحسابات باعتباره طرف مستقل، وأن يصدر تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد في صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي ؛ لزيادة ثقة المستخدمين في تلك القوائم المالية ، وفي تقرير المراجعة .

وتمثل مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف المخالفات والأخطاء المادية الموجودة بالقوائم المالية هي الفجوة الأساسية؛ نظراً لتأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ويتوقع المجتمع من مراقب الحسابات وجود تأكيد مطلق بخلو القوائم المالية من الأخطاء. وتعد مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية ضمن مسئولياته لمواجهة فجوة التوقعات في المراجعة حديثاً . ( رمضان ، ٢٠٠٦ : ٨٣ )

وفي إطار قيام مراقب الحسابات بمهامه الموكلة إليه طبقاً للتكليف الصادر له من الجمعية العمومية للمنشأة بمراجعة حساباتها، يقوم بوضع خطة المراجعة التي يتم الاتفاق عليها مع لجنة المراجعة بالمنشأة ، وأثناء تنفيذه عملية المراجعة يطلع على معلومات ويحصل على بيانات خاصة بها لا يمكن الإفصاح عنها؛ حفاظاً على سرية المعلومات الخاصة بالعملاء وأيضاً يحدد المعلومات التي ينبغي أن يفصح عنها للمساهمين من حيث النوعية والكمية، وكذلك قيامه بفحص وتقييم أعمال المراجعة الداخلية؛ للوقوف على نظم الرقابة والمراجعة الداخلية المطبقة بالمنشأة ، وأوجه القصور بها وإصدار التوصيات الخاصة بهذا الشأن للأطراف الداخلية دون الخارجية ، كما يمكن إعطاء رسائل للمساهمين من خلال الإفصاح عن البيانات والمعلومات التي تتضمن محتوى معلوماتي معين أثناء أداء مهمته.

وبناءً على ما سبق ، يتضح التأثير الجوهرى لمراقب الحسابات في تحديد محتوى وشكل ومضمون المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية المنشورة، بما يضمن توفير المعلومات الكافية لكافة الأطراف ذات المصلحة؛ وبالتالي التحكم في فجوة التوقعات إيجابياً أو سلبياً؛ وبالتالي يمكن أن يؤثر مراقب الحسابات على فجوة التوقعات.

مما سبق يمكن اشتقاق الفرض البحثي الأول في صورته العدمية كما يلي :

" لا يوجد تأثير جوهرى لمراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية "

#### (ب) أثر لجنة المراجعة على فجوة التوقعات :

تؤدي لجان المراجعة دوراً رقابياً مهماً في تخفيض احتمالية التلاعب في إعداد التقارير المالية وتوفير المصداقية لتلك القوائم؛ مما ينعكس إيجابياً في تعزيز ثقة المستثمرين وحمائهم، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات، كما أنها تحسن عملية المراجعة من خلال الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعلى أعمال المراجع الداخلي ومراقب الحسابات. (محمد، ٢٠١٥: ٤٦٦)

كما تقوم لجان المراجعة بتحقيق أهداف أخرى تؤثر تأثيراً مباشراً على ما تحتويه القوائم والتقارير المالية المنشورة من معلومات؛ حيث تناقش خطة المراجعة التي يضعها مراقب الحسابات، وتقوم بفحص تقرير المراجعة قبل عرضه على مجلس الإدارة، وتتدخل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة في حل المشكلات التي تثار أثناء أداء عملية المراجعة، وهنا تظهر أهمية فاعلية لجنة المراجعة فإذا قامت بمهامها كما ينبغي، ينعكس ذلك في محتوى التقارير والقوائم المالية من معلومات تتعلق بالوضع المالي للشركة يعتمد عليها الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ قراراتهم فيما يتعلق بعلاقتهم بالشركة، ويشترط أن يتوافر في عضو لجنة المراجعة الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة؛ وذلك لطبيعة عمل اللجنة من الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، والاختيار المناسب للقواعد المحاسبية المطبقة. (Krishnan & Visvanathan, 2009)

كما تعمل لجنة المراجعة على زيادة الدقة والشفافية والمساءلة عن المعلومات المالية التي تصحح عنها الشركات؛ من خلال أداء مهامها الإشرافية، ودعمها لاستقلال مراقب الحسابات، وهذا يعمل على تقليل فجوة الاتصال بين مراقبي الحسابات وإدارة الشركة. (Rittenberg & Schweger, 2001; Krishnan, 2005; Abbott, et al., 2010)

مما سبق يمكن اشتقاق الفرض البحثي الثاني في صورته العدمية كما يلي:

" لا يوجد تأثير جوهرى للجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية "

#### سادساً : الدراسة الميدانية

تناول القسم الحالي إجراء الدراسة الميدانية لاختبار أثر كل من مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية ؛ حيث تستهدف الدراسة الميدانية اختبار الفروض البحثية التي تم اشتقاقها، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المتخصصين والمهتمين بمجال البحث؛ بهدف التعرف على أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية.

#### ( أ ) تصميم أداة الدراسة :

تم الاعتماد على استمارة الاستقصاء كأداة جمع البيانات ، وقام الباحثان بإعداد الأسئلة بعد الانتهاء من تناول الإطار النظري لموضوع البحث ، وتم الاعتماد في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت Likert Scale الخماسي؛ لقياس إجابات أفراد العينة، كما هو موضح بالجدول رقم (١) :

#### جدول ( ١ )

#### التصنيف وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وتم تقسيم استمارة الاستقصاء إلى جزئين كما يلي :

- ١- الجزء الأول : يضم البيانات الديموغرافية للمستقصى منهم، وتشمل: المستوى التعليمي، الموقع الوظيفي ، التأهيل المهني ، الخبرة .
- ٢- الجزء الثاني : يحتوى على عدد من الأسئلة التي تتعلق بتأثير مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية، وينقسم إلى ثلاثة محاور هي:
  - المحور الأول : يحتوى على عدد من الأسئلة التي تتعلق بعوامل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ( المتغير التابع ).
  - المحور الثاني : يحتوى على عدد من الأسئلة التي تتعلق بقياس تأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات ( المتغير المستقل الأول ).
  - المحور الثالث : يحتوى على عدد من الأسئلة التي تتعلق بقياس تأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات ( المتغير المستقل الثاني ).

### (ب) مجتمع وعينة الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف البحث تم استخدام أسلوب المعاينة العشوائية العنقودية أو متعددة المراحل في اختيار عينة الدراسة والمكونة من ١٣٠ مفردة، مكونة من ثلاث فئات هم: مراقبو الحسابات ، لجان المراجعة ، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، وتم توزيع قوائم الاستقصاء على مفردات العينة ، كما هو موضح في الجدول رقم (٢) :

### جدول ( ٢ )

#### حجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

فئات العينة	الاستمارات المرسله	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
						العدد	النسبة
مراقب الحسابات	٦٥	٥٥	%٨٤,٦٥	٣	٥٢	٥٢	%٤٠
أعضاء لجان المراجعة	٤٥	٣٧	%٨٢,٢٢	٨	٢٩	٢٩	%٢٢,٣
أعضاء هيئة التدريس	٥٠	٤٩	%٩٨	--	٤٩	٤٩	%٣٧,٧
الإجمالي	١٦٠	١٤١		١١	١٣٠	١٣٠	%١٠٠

### (ج) خصائص عينة الدراسة :

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة وذلك كما يلي :

- ١- المستوى التعليمي : يوضح الجدول رقم (٣) خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي ، كما يلي :

### جدول ( ٣ )

#### التكرارات والنسب المئوية لتوزيع عينة الدراسة وفقاً للمستوى التعليمي

الفئات	بكالوريوس		دبلوم متخصص في المحاسبة والمراجعة		ماجستير		دكتوراه	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٢٥	%١٩,٢	٣٢	%٢٤,٦	٣٦	%٢٧,٧	٣٧	%٢٨,٥

يتبين من بيانات الجدول أن ٢٥ مفردة بنسبة ١٩.٢% من حجم العينة حاصلين على درجة بكالوريوس تجارة، وأن ٣٢ مفردة بنسبة ٢٤.٦% حاصلون على دبلوم متخصص في المحاسبة والمراجعة، وأن ٣٦ مفردة بنسبة ٢٧.٧% حاصلون على درجة الماجستير، وأن ٣٧ مفردة

بنسبة ٢٨.٥% حاصلون على درجة الدكتوراه، وهذا يعني أن نسبة ٥٦.٢% من العينة حاصلون على درجات علمية متقدمة (ماجستير ودكتوراه)، وأن ٨٠.٨% منها حاصلون على دراسات عليا، وهذا يدل على تخصص أفراد عينة الدراسة في مجال البحث بما يمكنهم من فهم الأسئلة والإجابة عليها.

٢- الموقع الوظيفي : يوضح الجدول رقم (٤) خصائص أفراد عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي ، كما يلي :

#### جدول ( ٤ )

##### التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي

الفئات	مراقب حسابات		أعضاء لجنة مراجعة		أعضاء هيئة التدريس	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٥٢	٤٠%	٢٩	٢٢,٣%	٤٩	٣٧,٧%

يبين الجدول أن ٥٢ مفردة بنسبة ٤٠% يعملون مراقب حسابات، وأن ٢٩ مفردة بنسبة ٢٢,٣% من حجم عينة الدراسة يعملون أعضاء لجنة مراجعة، وأن ٤٩ مفردة بنسبة ٣٧.٧% من حجم عينة الدراسة يعملون أعضاء هيئة تدريس، وهذا يدل على أن العينة التي تم إجراء الدراسة عليها لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة.

٣- الشهادات المهنية : يوضح الجدول (٥) خصائص أفراد عينة الدراسة وفقاً للتأهيل المهني (الشهادات المهنية) ، كما يلي :

#### جدول ( ٥ )

##### التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتأهيل المهني

الفئات	حاصل على شهادات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة		حاصل على زمالة إحدى الجمعيات أو المؤسسات المهنية		لا يوجد	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٥٤	٤١,٥%	٢٧	٢٠,٨%	٤٩	٣٧,٧%

يتبين من بيانات الجدول أن ٥٤ مفردة بنسبة ٤١.٥% من حجم العينة حاصلون على شهادات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، في حين أن ٢٧ مفردة بنسبة ٢٠.٨% من حجم عينة الدراسة حاصلون على زمالة/ عضوية إحدى الجمعيات أو المؤسسات المهنية، وأن ٤٩ مفردة بنسبة ٣٧.٧% من حجم عينة الدراسة غير حاصلين على أية شهادات أي أن حوالي ٦٢.٣% من حجم عينة الدراسة حاصلون على شهادات مهنية وهذا يوضح مدى تخصص أفراد عينة الدراسة في مجال الدراسة.

٤- سنوات الخبرة : يوضح الجدول رقم (٦) خصائص أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة، كما يلي:

#### جدول ( ٦ )

##### التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة

الفئات	أقل من ٥ سنوات		من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات		من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة		من ١٥ سنة إلى أكثر من ٢٠ سنة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٢٨	٢١,٥%	٢٥	١٩,٢%	١٥	١١,٥%	٤٧	٣٦,٢%

يتبين من بيانات الجدول أن ٢٨ مفردة بنسبة ٢١.٥% من حجم العينة لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات، وأن ٢٥ مفردة بنسبة ١٩.٢% من أصحاب الخبرات من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات، وأن ١٥ مفردة بنسبة ١١.٥% من حجم العينة لديهم خبرات من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة، في حين أن ٤٧ مفردة بنسبة ٣٦.٢% من حجم العينة لديهم خبرات من ١٥



سنة إلى أقل من ٢٠ سنة، وأن ١٥ مفردة بنسبة ١١.٥% من أصحاب الخبرات أكبر من ٢٠ سنة، أي أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة جيدة في مجال العمل المحاسبي، حيث أن ٧٨.٥% من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من ٥ سنوات، وهذا ينعكس بدوره على قدرة أفراد عينة الدراسة على فهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة.

وللتأكد من مدى ثبات وصدق الاستمارة تم إجراء اختبارات الثبات والصدق لها باستخدام طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وكانت نتائج الاختبار كما يلي :

#### ١- اختبار الثبات :

يقصد بالثبات إلى أي درجة يعطى المقياس قراءات متقاربة عند تطبيقه في كل مرة، بمعنى استقرار وثبات نتائج الاستمارة وعدم تغيرها بشكل كبير إذا أعيد توزيعها على نفس الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، ويتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات عبارات الاستمارة، ونجد أن هذا المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد، وعندما تكون قريبة من الواحد فإن هذا يدل على ثبات الاستقصاء، ويمكن اعتبار نسبة ٦٠% مقبولة للحكم على ثبات الاستقصاء، هذا بالإضافة إلى أنه يتم استبعاد أي متغير يحصل على معامل ارتباط إجمالي (Item-Total Correlation) أقل من ٣٠% بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه، ويتم استخدام برنامج (SPSS 22) في حساب قيمة معامل ألفا كرونباخ .

ويتضح من بيانات الجدول رقم (٧) بالنسبة للمحورين الأول والثاني أن معامل الثبات لكل محور على الترتيب (٠.٨٥٦ ، ٠.٨٩٥)، هذا بالإضافة إلى أن معامل الارتباط الإجمالي لكل عبارة أكبر من ٣٠%، وهذا يؤكد أن هذه المحاور ذات درجة ثبات عالية.

#### جدول (٧)

تقييم درجة الثبات والصدق الخاصة بمقاييس الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ

العبارات	Correlated item-total correlation	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف	الجذر التربيعي لآلفا (مقياس الصدق)
(X1) محور قياس تأثير مراقب الحسابات					
X1 <sub>1</sub>	٠,٧٣١				
X1 <sub>2</sub>	٠,٧٣٣				
X1 <sub>3</sub>	٠,٦٠١				
X1 <sub>4</sub>	٠,٦٥٤				
X1 <sub>5</sub>	٠,٧١٢	٠,٨٩٥	-	٠,٨٩٥	٠,٩٤٦
X1 <sub>6</sub>	٠,٧٠١				
X1 <sub>7</sub>	٠,٧٠٠				
X1 <sub>8</sub>	٠,٥٨١				
(X2) محور قياس تأثير لجنة المراجعة					
X2 <sub>1</sub>	٠,٦٦٦				
X2 <sub>2</sub>	٠,٦٩٩				
X2 <sub>3</sub>	٠,٥٧٦	٠,٨٥٦	-	٠,٨٥٦	٠,٩٢٥
X2 <sub>4</sub>	٠,٦٠٠				
X2 <sub>5</sub>	٠,٥٧٣				
X2 <sub>6</sub>	٠,٥٨٧				
X2 <sub>7</sub>	٠,٦٤١				
(Y) محور عوامل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة					
Y1	٠,٥٩٣				
Y2	٠,٢٥٢				
Y3	٠,٤٥٠				
Y4	٠,٢٨٢	٠,٧١٨	٢	٠,٧١٩	٠,٨٤٨

				٠,٥٠٦	Y5
				٠,٤٤١	Y6
				٠,٣٥٤	Y7
				٠,٤١٦	Y8

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

## ٢- اختبار الصدق :

المقصود بالصدق هو التأكد من أن الأداة تقيس ما وضعت لقياسه، وتم حساب معامل الصدق لمحاوَر الدراسة عن طريق حساب الجذر التربيعي لمعامل الثبات، كما يبينها الجدول رقم (٧)، وهي على الترتيب (٠.٩٤٦ ، ٠.٩٢٥ ، ٠.٨٤٨)، وهي نسب عالية تؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية ، فتبين أن المحاوَر ذات درجة ثبات عالية . ويمكن كذلك حساب صدق الاتساق الداخلي للاستمارة والذي يستخدم في قياس قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات الاستقصاء الكلية كما يوضحها الجدول رقم (٨).

## جدول ( ٨ )

نتائج معاملات الارتباط بين درجة كل مجال والدرجة الكلية للاستقصاء

Correlations					
المتوسط العام للاستبانة	فجوة التوقعات	مراقب الحسابات	لجنة المراجعة		
.923**	.440**	.648**	1	Pearson Correlation	لجنة المراجعة
.000	.000	.000		Sig. (2-tailed)	
130	130	130	130	N	
.934**	.450**	1	.648**	Pearson Correlation	مراقب الحسابات
.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
130	130	130	130	N	
.553**	1	.450**	.440**	Pearson Correlation	فجوة التوقعات
.000		.000	.000	Sig. (2-tailed)	
130	130	130	130	N	
1	.553**	.934**	.923**	Pearson Correlation	المتوسط العام للاستبانة
	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
130	130	130	130	N	

\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

قبل إجراء اختبار فروض الدراسة لا بد أولاً التحقق من مدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي، وتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات؛ لذلك يتم إجراء اختبار لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وإجراء اختبار للكشف عن مدى وجود مشكلة الازدواج الخطي، وذلك كما يلي:

## ١- اختبار التوزيع الطبيعي Test of Normality :

يتم استخدام اختبار كولمغوروف سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov؛ لاختبار مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، ويتم اتخاذ قرار وفقاً لقيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) بالمقارنة بمستوى المعنوية ( $\alpha$ )، فإذا كانت قيمة (Sig.) أكبر من ( $\alpha$ ) دل ذلك على أن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي، ومن ثم يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية Parametric Tests، أما في حالة ما إذا كان قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) أقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha$ ) ففي هذه الحالة تكون البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ومن ثم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة

بالاختبارات اللا معلمية Non-Parametric Tests، ومن ناحية أخرى فإن شرط الطبيعة للمتغير التابع يعد شرطاً ضرورياً لدراسة تأثير بعض المتغيرات التفسيرية عليه، وتم تطبيق (:

## جدول ( ٩ )

نتائج اختبار كولمغروف سميرونوف لاختبار مدى تبعية المتغير التابع ( فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ) للتوزيع الطبيعي

القرار	مستوى الدلالة الإحصائية (SIG)ASYMP	قيمة إحصاء الاختبار	المتغير التابع
طبيعي	٠,٢١٤	١,٠٣٢	فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من بيانات الجدول أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig = 0.214) أكبر من  $\alpha$ ؛ وبالتالي فإن المتغير التابع يتبع التوزيع الطبيعي؛ ومن ثم يمكن استخدام أساليب الاختبارات المعلمية.

## ٢- اختبار الازدواج الخطي Multicollinearity

يتم التأكد من عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي (الارتباط الخطي المشترك المتعدد) بين المتغيرات المستقلة من خلال فحص مصفوفة الارتباط Correlation Matrix؛ بمعنى فحص الارتباط بين المتغيرين المستقلين، ويجب ألا يكون هناك ارتباط خطي كبير بين المتغيرات المستقلة في النموذج، ويتم أيضاً استخدام مؤشر معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF)، ونسبة التباين المسموح به Tolerance، ولكن بعد ( نتائج اختبار الازدواج الخطي :

## جدول (١٠)

نتائج الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة

مراقب الحسابات	لجنة المراجعة	لجنة المراجعة
٠,٦٤٨	١	٠,٦٤٨
١	٠,٦٤٨	١

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق يلاحظ أن المتغيرات المستقلة لا تحتوي على مشكلة الازدواج % ويتم استخدام معامل (VIF) و(Tolerance) ولكن بعد عملية التقدير للتأكد التام من عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي

## (و) الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

يتم اختبار فروض الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

(١) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة : من خلال عمل دراسة وصفية لمتغيرات الدراسة عن طريق إيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري؛ للوقوف على الاتجاه العام للإجابات.

(٢) استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression: لمعرفة تأثير كل من مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية.

(٣) استخدام أسلوب معامل الارتباط لبيرسون Pearson Correlation: لفحص مدى قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات التفسيرية في النموذج.

تم إجراء دراسة وصفية لعبارات الاستقصاء من خلال إيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة؛ للوقوف على الاتجاه العام للإجابات مع ملاحظة أنه يتم تفسير المتوسطات من خلال مقياس ليكرت الخماسي.

### ١- نتائج التحليل الوصفي المتعلق بتأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات:

( التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول والخاص بمدى تأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات في البيئة المصرية. ويلاحظ من بيانات الجدول أن الاتجاه العام لأراء مفردات العينة الموافقة تماماً على العبارات التي تؤيد تأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة (، وهذا المتوسط يدخل في فئة (موافق تماماً) الخاص بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت.

#### جدول (١١)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمتغير (مراقب الحسابات)

الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1 <sub>1</sub>	٨٠ %٦١,٥	٣٨ %٢٩,٢	٨ %٦,٢	٣ %٢,٣	١ %٠,٨	٤,٤٨٤٦	٠,٧٧٩٩	موافق تماماً
X1 <sub>2</sub>	٥٩ %٤٥,٤	٦١ %٤٦,٩	٤ %٣,١	٣ %٢,٣	٣ %٢,٣	٤,٣٠٧٧	٠,٨٣٣٨	موافق
X1 <sub>3</sub>	٤٢ %٣٢,٣	٦٦ %٥٠,٨	١١ %٨,٥	٨ %٦,٢	٣ %٢,٣	٤,٠٤٦٢	٠,٩٣٠٦	موافق
X1 <sub>4</sub>	٣٩ %٣٠	٧٣ %٥٦,٢	١٠ %٧,٧	٧ %٥,٤	١ %٠,٨	٤,٠٩٢٣	٠,٨١١٢	موافق
X1 <sub>5</sub>	٥٢ %٤٠	٦١ %٤٦,٩	٩ %٦,٩	٦ %٤,٦	٢ %١,٥	٤,١٩٢٣	٠,٨٧٢٥	موافق
X1 <sub>6</sub>	٤٦ %٣٥,٤	٦٥ %٥٠	١٢ %٩,٢	٣ %٢,٣	٤ %٣,١	٤,١٢٣١	٠,٨٩٨٠	موافق
X1 <sub>7</sub>	٥٤ %٤١,٥	٦٢ %٤٧,٧	٧ %٥,٤	١ %٠,٨	٦ %٤,٦	٤,٢٠٧٧	٠,٩٣٧٦	موافق
X1 <sub>8</sub>	٥٠ %٣٨,٥	٦٤ %٤٩,٢	١١ %٨,٥	٣ %٢,٣	٢ %١,٥	٤,٢٠٧٧	٠,٨١٣٦	موافق
الإجمالي	٤٢٢ %٤٠,٦	٤٩٠ %٤٧,١	٧٢ %٦,٩	٣٤ %٣,٣	٢٢ %٢,١	٤,٢٠٧٧	٠,٨٥٩٧	موافق

### ٢- نتائج التحليل الوصفي المتعلق بتأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات :

( التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني الخاص بمدى تأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات في البيئة المصرية، وتبين بيانات الجدول أن الاتجاه العام لأراء أفراد عينة الدراسة الموافقة تماماً على العبارات الخاصة بتأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال (، وهذا المتوسط يدخل في فئة (موافق تماماً) إذا تم مقارنته بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت

#### جدول (١٢)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بمتغير (لجنة المراجعة)

الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2 <sub>1</sub>	٧١ %٥٤,٦	٤٨ %٣٦,٩	٤ %٣,١	٥ %٣,٨	٢ %١,٥	٤,٣٩٢٣	٠,٨٤٩٠	موافق تماماً
X2 <sub>2</sub>	٥٣ %٤٠,٨	٦٨ %٥٢,٣	٣ %٢,٣	٣ %٢,٣	٣ %٢,٣	٤,٢٦٩٢	٠,٨١٤٥	موافق

	٢	٤	٥	٨٣	٣٦	X2 <sub>3</sub>
موافق	٤,١٣٠٨	٤,٧٥١١	١,٥%	٣,٨%	٦٣,٨%	٢٧,٧%
موافق	٤,١٢٣١	٤,٨٠٧١	٣%	١	١٤	٧١
موافق	٤,٢٦٩٢	٤,٨٧٨٦	٣%	٤	٧	٥٧
موافق	٤,٢٣٠٨	٤,٨٤٠٣	٢%	٣	١٣	٥٧
موافق	٤,١٣٨٥	٤,٨١٤٢	١%	٦	١١	٦٨
موافق	٤,٢٢١٩	٤,٨٢٢١	١٦%	٢٦	٥٧	٤٥٢
الإجمالي	٤,٢٢١٩	٤,٨٢٢١	١٤,٧%	٢٤,٨%	٦,٣%	٤٩,٧%

٣- نتائج التحليل الوصفي المتعلق بالمتغير التابع فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: يوضح ( التحليل الوصفي كما يلي:

#### جدول (١٣)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري  
الخاص بعوامل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y1	٨٣	٤١	٤	٢	-	٤,٥٧٦٩	٠,٦٣٣٣	موافق تماماً
Y3	٤٣	٧٩	٨	-	-	٤,٢٦٩٢	٠,٥٦٧٧	موافق تماماً
Y5	٧٣	٤٩	٦	٢	-	٤,٤٨٤٦	٠,٦٦١٦	موافق تماماً
Y6	٦٤	٥٦	٩	١	-	٤,٤٠٧٧	٠,٦٥٥٣	موافق تماماً
Y7	٣٧	٧٣	١٣	٧	-	٤,٠٧٦٩	٠,٧٧٣٨	موافق تماماً
Y8	٤٧	٦٩	١٢	٢	-	٤,٢٢٣١	٠,٧٣٩٤	موافق تماماً
الإجمالي	٣٤٧	٣٦٧	٥٢	١٤	-	٣,٣٣٩٧	٠,٦٧١٨	موافق تماماً

ويلاحظ من بيانات الجدول أن الاتجاه العام لأراء أفراد عينة الدراسة الموافقة تماماً على العبارات التي تستخدم في قياس المتغير التابع (فجوة التوقعات في بيئة المراجعة)، حيث أن ( وهو يقع في فئة (موافق تماماً) بالمقارنة بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت .

تناول الباحثان نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض البحثية، باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، حيث أن المتغير التابع يتبع التوزيع الطبيعي، ولا يوجد ازدواج خطي بين المتغيرات المستقلة، وتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح:

#### جدول (١٤)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات

المتغيرات التفسيرية	معامل الانحدار	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	قيمة معامل تضخم التباين (VIF)	قيمة التباين المسموح به Tolerance
مراقب الحسابات	٠,١٨٣	٠,٠٠٠	٣,٩٥٤	٠,٣٥٢
لجنة المراجعة	٠,١٤٦	٠,٠٠٠	٣,٩٥٤	٠,٣٥٢
ثابت الانحدار	٢,٩٥٢			
معامل الارتباط (R)	٠,١٦٤			
معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	٠,٢١٣			
معامل التحديد المعدل (R <sup>2</sup> adj)	٠,٢٠٠			
قيمة الخطأ المعياري للنموذج (S.E)	٠,٣٨٩٥			
قيمة F المسحوبة للنموذج	١٧,١٣٧			
مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل عند مستوى معنوية ١%	٠,٠٠٠			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

( أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية الكلية للنموذج (Sig = 0.00) وهي أقل من مستوى (، وهذا يعني أن النموذج صالح للتنبؤ بالمتغير التابع بمعلومة المتغيرات المستقلة، وأن معامل ( وهذا يؤكد عدم وجود ازدواج خطي .

### ١- اختبار الفرض البحثي الأول :

ينص الفرض البحثي الأول على أنه : " لا يوجد تأثير جوهري لمراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية ".  
(، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير جوهري لمراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية ".

### ٢- اختبار الفرض البحثي الثاني :

ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه : " لا يوجد تأثير جوهري للجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية ".  
( أن مستوى الدلالة الإحصائية لمتغير لجنة المراجعة (Sig = 0.031) أقل من مستوى (، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير جوهري للجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية ".

### ٣- القدرة التنبؤية للنموذج المقدر :

تحدد القدرة التنبؤية للنموذج من خلال معيارين هما الأخطاء المعيارية لتقديرات المعالم (Standard Error) ومعامل التحديد (Coefficient of determination)، وتوضح ( وهي قيمة صغيرة للغاية، هذا بالإضافة إلى أن معامل الارتباط المتعدد للقيم الفعلية والقيم ( وهي علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن معامل التحديد (R<sup>2</sup>) وهو المسئول عن تقييم % من التغير أو التباين في فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية يرجع إلى مراقب الحسابات ولجنة المراجعة.

من خلال تحليل وتفسير آراء المستقصى منهم (مراقبو الحسابات - لجان المراجعة - أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية) يمكن ترتيب الأهمية النسبية لكل من مراقب:

## جدول (١٥)

ترتيب الأهمية النسبية لمراقب الحسابات ولجنة المراجعة في التأثير على فجوة التوقعات

فجوة التوقعات		المتغير
معامل الارتباط (R)	معامل التحديد نسبة مساهمة كل متغير (R <sup>2</sup> )	
.٤٥٠**	% ٢٠,٢٥	مراقب الحسابات
.٤٤٠**	% ١٩,٣٦	لجنة المراجعة

\*\* عند مستوى معنوية ١%

يتضح من بيانات الجدول أنه :

- توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات ومراقبي الحسابات .
- توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين لجنة المراجعة وفجوة التوقعات .
- يمكن ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة في التأثير على المتغير التابع (فجوة التوقعات) كما يلي:  
% من التغير الحادث في فجوة التوقعات.
- % في التغير الحادث في فجوة التوقعات.

وتم ترتيب الأهمية النسبية لعناصر كل متغير طبقاً لآراء المستقصى منهم باستخدام اختبار فريدمان كما يلي :

- ١- ترتيب الأهمية النسبية لعناصر مراقب الحسابات طبقاً لآراء المستقصى منهم حول تأثيرها  $(\alpha = )$ ، وهذا يدل على أن هناك فروق بين آراء المستقصى منهم حول العبارات الأكثر تأثيراً على فجوة التوقعات، ويوضح الجدول ترتيب أهمية كل عبارة كما يلي:

## جدول (١٦)

ترتيب الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم

العبارات	متوسط الرتبة	المحور (Chi-Square)	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.)
X1 <sub>1</sub>	٥,٤٨		
X1 <sub>2</sub>	٤,٧٨		
X1 <sub>7</sub>	٤,٥٢		
X1 <sub>8</sub>	٤,٤٦		
X1 <sub>5</sub>	٤,٤٢	٤٧,٩٢٤	٠,٠٠٠
X1 <sub>6</sub>	٤,٢١		
X1 <sub>3</sub>	٤,١٠		
X1 <sub>4</sub>	٤,٠١		

- ٢- ترتيب الأهمية النسبية لعناصر لجنة المراجعة طبقاً لآراء المستقصى منهم حول تأثيرها

$\alpha =$ ، وهذا يدل على أن هناك فروق في آراء المستقصى منهم حول العبارات الأكثر تأثيراً على فجوة التوقعات، ويوضح الجدول ترتيب أهمية كل عبارة كما يلي :

جدول (١٧)  
الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم

العبارات	متوسط الرتبة	المحور (Chi-Square)	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.)
X2 <sub>2</sub>	٤,١٣		
X2 <sub>1</sub>	٤,٠٦		
X2 <sub>5</sub>	٤,٠٢		
X2 <sub>6</sub>	٤,٠٢		
X2 <sub>7</sub>	٣,٧٥	٣٠,١١٧	٠,٠٠٠
X2 <sub>4</sub>	٣,٦٥		
X2 <sub>3</sub>	٣,٦٥		

٣- الأهمية النسبية للعبارات الأكثر تحديداً لفجوة التوقعات طبقاً لآراء المستقصى منهم: يتبين  $\alpha =$ ، وبالتالي توجد فروق بين أهمية كل عبارة في قياس فجوة التوقعات، ويوضح الجدول أهمية وترتيب كل عبارة من العبارات كما يلي:

جدول (١٨)  
الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم

العبارات	متوسط الرتبة	المحور (Chi-Square)	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.)
Y1	٤,١٧		
Y5	٣,٨٦		
Y6	٣,٦٦	٦٤,٨٧٤	٠,٠٠٠
Y3	٣,٢٤		
Y8	٣,٢٣		
Y7	٢,٨٥		

### سابعاً : النتائج والتوصيات

يمكن من خلال الإطار النظري للبحث والدراسة الميدانية استخلاص النتائج التالية:  
- إن دور مراقب الحسابات في الحد من فجوة التوقعات يتوقف على تمتعه بالاستقلالية، والتزامه بالمعايير المهنية والمبادئ المتعارف عليها، وتوافر عوامل الحياد والموضوعية، وتحديد مهامه وواجباته عند تخطيط وتحديد نطاق المراجعة، وزيادة وعي المستخدمين بمسئوليته، وبذل العناية المهنية الواجبة في أداء مهامه، وإعداد التقارير المالية طبقاً لأحدث المعايير المحاسبية المقبولة؛ وبالتالي يمكن تقليل أو الحد من فجوة التوقعات.  
- تقوم لجنة المراجعة بالحد من فجوة التوقعات عن طريق دراسة خطة المراجعة مع مراقب الحسابات؛ لتدعيم حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة، ودراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة لإطلاعهم على ملاحظات المراجعة، وتمتع أعضاء اللجنة بالخبرة المالية والمحاسبية لزيادة قدرتهم على حل المشاكل بصورة مبدئية، وتشكيل اللجنة من عدد ملائم يتمتع بخبرات ومهارات متنوعة في الجوانب المحاسبية، ودعم استقلال



- مراقب الحسابات؛ وبالتالي دعم ثقة المستخدمين في القوائم المالية؛ مما يساعد على تضييق فجوة التوقعات.
- تتأثر فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية تأثيراً جوهرياً بالعوامل المرتبطة بمراقب الحسابات ولجنة المراجعة.
- أن دور مراقب الحسابات يكون أكثر تأثيراً على فجوة التوقعات من دور لجنة المراجعة.

في ضوء نتائج الدراسة يمكن صياغة مجموعة التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بدراسة تحليل فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أنها من أخطر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة، وتؤثر في ثقة ومصداقية مستخدمي القوائم المالية في المهنة. ضرورة الاهتمام بالعوامل المتعلقة بمراقب الحسابات، والتي تؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات، واتخاذ القرارات اللازمة للقضاء على هذه العوامل، وأهمها الشك في استقلاليته وانخفاض جودة الأداء المهني له وقصور التشريعات والإصدارات المهنية وعدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية .
- ضرورة تنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بدور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها؛ لتدعيم موقف مراقب الحسابات بالزام الشركات بالمزيد من الإفصاح في تقاريرها المالية لخدمة المستثمرين ومتخذي القرار.
- ضرورة تعريف المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة بدور ومهام مهنة المراجعة في المجتمع؛ من أجل التقليل من حجم توقعاتهم غير المعقولة .

١. إبراهيم ، فريد محرم (٢٠١٤) ، " دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٤٨١-٥٥١.
٢. الركيبي ، سعود محمد (٢٠١٤)، " دور المحاسبة في تفعيل آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المتداولة في سوق الكويت للأوراق المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد ٤: ٦١٥ - ٦٥٦.
٣. الشواربي ، محمد بالمنعم (٢٠١٨)، " دور دوران أعضاء لجان المراجعة في زيادة فعالية لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد ٤: ٢٦٧ - ٣٢٧ .
٤. العبيسي ، فكرى أحمد (٢٠١٠)، " متطلبات تطبيق آليات الحوكمة في البنوك التجارية العاملة بالجمهورية اليمنية - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية التجارة، جامعة أسبوط .
٥. العيسوي ، دينا إبراهيم (٢٠٠٥)، " فجوة التوقعات في المراجعة دراسة نظرية وأدلة ميدانية من المحيط المهني في مصر"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
٦. النهوم ، مصطفى سالم (٢٠١٦)، " إطار مقترح لدراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الليبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس العدد الأول: ٥٩٣-٦١٥.
٧. جربوع ، يوسف محمود (٢٠٠٤)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني: ٣٦٧-٣٨٩ .
٨. حسن ، عبد الباقي إسماعيل (٢٠٠٩)، " دور المنظمات المهنية في تحسين جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في السودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا
٩. خالد ، حسن الطيب (٢٠١١)، " دور معايير جودة المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي: دراسة تطبيقية على البنوك السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والسياسية- السودان: ٩٧-١٣١.
١٠. راضي ، محمد سامي (١٩٩٩)، " فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول (دراسة انتقادية)" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة، جامعة الإسكندرية: ٧١٧ - ٧٥٧
١١. \_\_\_\_\_ (٢٠١١)، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
١٢. رمضان ، أحمد شوقي (٢٠٠٦)، " فجوة التوقعات في المراجعة ، أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
١٣. شاهين ، محمد أحمد (٢٠١٢)، " نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين خصائص الاستقلالية الخاصة بأعضاء لجنة المراجعة وعمليات تعديل القوائم المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس: ٣٦٣-٣٣٩ .
١٤. شيباكي ، منبكية حفيظ (٢٠١٥)، " فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات أسبابها وسبل تضيقها"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة سعد دحلب، الجزائر العدد ١١: ٢١-٢١٧ .

١٥. شتخ ، مباركة (٢٠١٧)، " التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولائي ورقلة والوادي"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر .
١٦. صالح ، رضا إبراهيم (٢٠٠١)، " الربط بين محتوى تقرير المراجع وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية وأدلة ميدانية"، كلية التجارة جامعة طنطا، الملحق الأول العدد الثاني المجلة العلمية للتجارة والتمويل: ١-٤٨.
١٧. صالح ، خالد عبدالعزيز (٢٠١٦)، " مسئوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة النيلين .
١٨. عبدالفتاح ، محمود (٢٠١٥)، " تطوير أداء لجنة المراجعة في المصارف الليبية وأثره على الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٩، العدد ٣: ١٨٥-٢٠٩ .
١٩. عبدالله ، محمد عبدالعزيز (٢٠٠٢)، " نحو تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في مصر بالاسترشاد بالجهود العلمية والمهنية الدولية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول: ١٠٥ - ١٣٥.
٢٠. عطية ، يوحنا نصحي (٢٠٠٧)، " الاستقلالية وتأثيرها على أداء مراقب الحسابات لواجباته المهنية"، المؤتمر الضريبي الثالث عشر والتطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيرات المالية والضرورية والاقتصادية الجديدة - مصر: ١ - ٤٤.
٢١. غنيم ، ياسمين أحمد (٢٠١٥)، " أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني: ٤٦١ - ٤٧٥ .
٢٢. غوالي ، محمد بشير (٢٠١٣)، " دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي"، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، العدد الثاني عشر: ١٢٩ - ١٣٨.
٢٣. لبيب ، محمد (١٩٩٦)، " مدى تأثير الاستقلالية على أداء مراقب الحسابات لواجباته"، المؤتمر الضريبي الثالث، جامعة الأزهر وجمعية الضرائب المصرية، القاهرة: ٢-٢١.
٢٤. مبارك ، أحمد عبدالرحمن (٢٠٠٧)، " مراقب الحسابات في مصر: حقوقه وواجباته"، المؤتمر الضريبي الثالث عشر، كلية التجارة - جامعة القاهرة، المجلد ٢: ١-٣٢ .
٢٥. محمد ، عبدالرحمن عمر (٢٠١٥)، " دور الجمعيات المهنية في التقليل من فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة تطبيقية"، مجلة الثقافة والتنمية - مصر، العدد الأول: ٢٨٨-٣٣٢ .
٢٦. مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، (يوليو ٢٠١٦)، "قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بتاريخ ٢٦/٧/٢٠١٦ بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات"، الإصدار الثالث، الموقع الإلكتروني للهيئة: <http://www.fra.gov.eg/>
٢٧. يوسف ، إسلام عبدالفتاح (٢٠١١)، " قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة .

- Peters F., (2010), " Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities
29. Al-Najjar B., (2011), " The determinants of audit committee independence and activity: evidence from the UK ", *International Journal of Auditing*, 15(2): 191-203.
  30. Babonyier S., (2015), " The audit expectation gap concept: examining views on auditors reports form Ghana", *Accounting in emerging economies*, Vol.9: 321–343.
  31. Carcello V., Hollingsworth W., & Neal L., (2006), " Audit committee financial experts: A closer examination using firm designations ". *Accounting Horizons*, 20(4): 351-373.
  32. Dixon R., Woodhead D., & Sohlman M., (2007), " An investigation of the expectation gap in Egypt ". *Managerial Auditing Journal*, 21(3): 293-302.
  33. Krishnan V., (2005), " Did Houston clients of Arthur Andersen recognize Publicly available dad news in a timely fashion ?", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, : 165-193.
  34. Krishnan G., & Visvanathan G., (2009), " Do auditors price audit - committee's expertise? The case of accounting versus non accounting financial experts ". *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(1): 115-144.
  35. Liggio D., (1974), "The expectation gap: The accountants Waterloo ". *Journal of Contemporary Business*, 3 (3): 27-44.
  36. Magilke J., Mayhew W., & Pike E., (2009), "Are independent audit committee members objective? Experimental evidence ". *The Accounting Review*, 84 (6): 1959-1981.
  37. Mock J., Bédard J., Coram J., Davis M., Espahbodi R., & Warne C., (2012), " The audit reporting model: Current research synthesis and implications ", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1): 323-351.
  38. Muhamad Z., Mohamad, S., & Saad, M., (2007), Audit committee support and auditor independence ". available at: <http://ssrn.com/abstract=1031075>.
  39. Porter B., (1993), " An empirical study of the audit expectation - performance gap ". *Accounting and business research*, 24(93): 49-68.
  40. Rittenberg E., & Schweger J., (2001), "Auditing concepts for a changing Environment ", 3th edition, Harcourt INC.

41. Saleh M., Iskandar M., & Rahmat M., (2005), " Earnings management and board characteristics: Evidence from Malaysia ", Journal Pengurusan (UKM Journal of Management), vol. 24.
42. Salehi M., (2011), " Audit expectation gap: Concept, nature and trace ", African Journal of Business Management, 5(21): 8376-8392.
43. Sarbanes P., (2002, July), " Sarbanes-Oxley act of 2002. In The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act ". Washington DC: US Congress.
44. Tahinakis P., Mylonakis J., & Daskalopoulou E., (2010), " An Appraisal of the Impact of Audit Qualifications on Firms' Stock Exchange Price Fluctuations ". Enterprise Risk Management, 2(1).

(( ملحق ))

تحية طيبة وبعد،،،

ثانياً : نطاق الاستقصاء

م	العبرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
المحور الأول : عوامل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة						

١				إن عدم التحديد الواضح لدور ومسئوليات مراقب الحسابات يساهم في إيجاد فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات والمستخدمين
٢				يؤدي عدم التزام مراقب الحسابات بالاستقلال إلى فقدان الثقة في الخدمات التي يقدمها
٣				إن عدم فعالية توصيل نتائج المراجعة يساهم في زيادة فجوة التوقعات
٤				انخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة يساعد على زيادة فجوة التوقعات
٥				عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية للمنظمة للمهنة من العوامل التي تتسبب في وجود فجوة التوقعات
٦				يؤدي عدم وعي مستخدمي المعلومات المالية بدور مهنة المراجعة إلى زيادة فجوة التوقعات
٧				إن تضمين تقرير مراقب الحسابات للمصطلحات الفنية المرتبطة بعلم المراجعة يساهم في زيادة فجوة التوقعات
٨				وجود منظمات مهنية قوية تدعم عمل مراقب الحسابات وتساعد على تضيق فجوة التوقعات
<b>المحور الثاني : تأثير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية</b>				
١				إن زيادة استقلال مراقب الحسابات ركن أساسي من أجل زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية وفي تقارير المراجعة مما يؤدي إلى الحد من فجوة التوقعات.
٢				إن التزام مراقب الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير أو المبادئ المتعارف عليها يساعد على زيادة مستوى الثقة في عملية المراجعة مما يعمل على تقليل فجوة التقرير.
٣				تؤثر الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل الخدمات التي يؤديها على مستوى استقلاله وبالتالي يحد من فجوة التوقعات
٤				إعداد التقارير المالية طبقاً لأحدث المعايير المحاسبية المقبولة يجعل الشركة قادرة على مسايرة التغيرات في المجتمع وبالتالي تقليل فجوة التوقعات
٥				إن عدم وعي المستخدمين بمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات.
٦				بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة من قبل مراقب الحسابات في أداء مهامه يحد من فجوة المسئولية
٧				توافر عوامل الحياء والأمانة والموضوعية في مراقب الحسابات بدعم استقلاله في إنجاز ما يوكل إليه من مهام يحد من فجوة الاستقلال
٨				تحديد مهام وواجبات مراقب الحسابات عند تخطيط أو تحديد نطاق المراجعة يحد من فجوة المعقولة
<b>المحور الثالث : تأثير لجنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال المصرية</b>				
١				تقوم لجنة المراجعة بدراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة لإطلاعهم على ملاحظات المراجعة والعمل على



الحد من فجوة التوقعات					
				٢	تقوم لجنة المراجعة بدراسة خطة المراجعة مع مراقب الحسابات بما يدعم حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة مما يساعد على تضيق فجوة التوقعات
				٣	وجود لجنة مراجعة في المنشأة يدعم استقلال مراقب الحسابات ويحد من فجوة المعقولية
				٤	استقلال لجنة المراجعة يدعم ثقة المستثمرين في القوائم المالية مما يحقق شفافية المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين وبالتالي يساعد على تضيق فجوة التوقعات
				٥	كلما زادت الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة تزداد قدرتها على حل المشاكل بصورة مبكرة وبالتالي الحد من فجوة المسؤولية
				٦	العدد المحدود لأعضاء لجنة المراجعة يؤدي إلى تنوع محدود من المعرفة والمهارة والخبرة في المعلومات المالية مما يؤدي إلى نقص درجة الثقة في المعلومات المالية مما يعمل على توسيع فجوة التوقعات
				٧	اضطلاع لجنة المراجعة بدورها في تحديد واجبات ومسئوليات مراقب الحسابات يحد من فجوة المسؤولية