

دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر The Role of Corporate Governance in Narrowing the Expectations Gap for the Audit Environment in Algeria

مفيدة بن عثمان

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر
benotmane25@gmail.com

Received: 24 May 2017

Accepted: 27 June 2017

Published: 30 June 2017

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى إمكانية حوكمة المؤسسات من تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف استخدمنا أداة الاستبيان الذي وزع على عينة الدراسة المتواجدة في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي للجزائر، والمكونة مكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بالإضافة إلى مدراء البنوك والمكلفين بالدراسات فيها. بينت النتائج أن هناك تأثير إيجابي لآلياتها المتمثلة في المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي والتنظيمات المهنية على تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، حوكمة المؤسسات، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي.

تصنيف JEL: G39 ، M42 ، M19.

Abstract:

This study aims to examine corporate governance' s ability to narrow the expectations gap between the users of financial reports and auditors. To achieve this objective, we used a questionnaire as the research instrument, which was distributed to a sample of respondents from the economic environment of eastern southern states in Algeria. This sample is composed of account managers and accounting experts as well as banks and managers in charge of conducting studies. The results show that there is a positive impact of the mechanisms of corporate governance with regard to internal audit, the Audit Committee, the External Auditor and professional organizations on narrowing the expectations gap between the users of financial reports and auditors.

Keywords : Expectations Gap, Corporate Governance, Internal Audit, Audit Committee, External Auditor.

Jel codes : G39, M42, M19.

تمهيد :

اكتسب موضوع حوكمة المؤسسات في الآونة الأخيرة أهمية بالغة على المستوى العالمي كنتيجة لسلسلة الفضائح والأزمات المالية التي حدثت في العديد من الاقتصاديات الدولية، مثل أزمة شرق آسيا سنة 1997، انهيار مؤسسة (Ernon) الأمريكية سنة 2001 وتورط مؤسسة المراجعة (Arther Anderson) في ذلك وظهور الأزمة العالمية سنة 2008. أدت تلك الأحداث وما ارتبط بها من فساد إداري ومحاسبي إلى حدوث أزمة ثقة عالمية في التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية والتشكيك في مهنة المراجعة التي

توفر التأكيد على صحة وعدالة تلك التقارير المالية، وبالتالي برزت بحدة فجوة في التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

ونظرا للدور الذي تؤديه حوكمة المؤسسات في عملية إدارة ومراقبة المؤسسات الاقتصادية، باعتبارها وسيلة يتم بها ضبط الأداء داخل تلك المؤسسات من كافة جوانبه، وبالتالي الوصول إلى التخفيف من حالة عدم الطمأنينة حول نتائج أنشطة المؤسسة المعلن عنها في تقاريرها المالية وتأكيدات مراجعي الحسابات حول مدى صحة وعدالة تلك التقارير، كما توجهت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية إلى تدعيم ذلك الدور بتطبيق مبادئها من خلال مختلف آلياتها المرتبطة بكل من المؤسسة ومهنة المراجعة.

إشكالية الدراسة: من خلال سعي الجزائر إلى الاندماج والتفاعل في الاقتصاد العالمي بكافة بيئاتها الاقتصادية وحتمية التأثير بالواقع الاقتصادي العالمي وإدراك مختلف المخاطر المحيطة به، يتوجب عليها العمل على إحداث التوافق في أوساط جمهورها المالي فيما يرتبط بالتقارير المالية للمؤسسات وتقارير مراجعتها.

ضمن هذا الإطار، وباعتبار المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري جزء لا يتجزأ من الاقتصاد الجزائري، فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال التالي: " ما هو دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري ؟ " .

وتتضمن هذه الإشكالية عدة إشكاليات جزئية تتمثل في:

1. ما مدى مساهمة حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري ؟

2. هل هناك علاقة ترابطية بين آليات حوكمة المؤسسات في مجال مساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري ؟

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من ارتباطها الشديد بالأوضاع الاقتصادية العالمية الحالية والسعي العالمي لربط الجهود الفكرية حول حوكمة المؤسسات وفجوة التوقعات في مهنة المراجعة بالتطبيق العملي في المحيط الاقتصادي، بالإضافة إلى أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات في البيئة الاقتصادية الجزائرية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وكذا تطوير مهنة المراجعة، والتي ستعكس بالإيجاب على القرارات الاقتصادية.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على آليات حوكمة المؤسسات المرتبطة بمهنة المراجعة، بالإضافة إلى توضيح العلاقة الوثيقة بين تطبيق هذه الآليات وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، وذلك من خلال مساهمتها في تضيق هذه الفجوة.

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة استند البحث على الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: " وجود آليات لحوكمة المؤسسات في المؤسسة الاقتصادية للجنوب الشرقي الجزائري له أثر معنوي إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات " .

تنفرع هذه الفرضية بدورها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: " وجود آلية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية للجنوب الشرقي الجزائري له أثر معنوي إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات " .

- الفرضية الفرعية الثانية: " وجود آلية لجنة المراجعة في المؤسسة الاقتصادية للجنوب الشرقي الجزائري له أثر معنوي إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات " .
- الفرضية الفرعية الثالثة: " وجود آلية المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية للجنوب الشرقي الجزائري له أثر معنوي إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات " .
- الفرضية الفرعية الرابعة: " وجود آلية التنظيمات المهنية في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري له أثر معنوي إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات " .

الفرضية الثانية: " هناك ارتباط معنوي بين جميع آليات حوكمة المؤسسات فيما يتعلق بمساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات " .

1 - الإطار النظري والدراسات السابقة: يرجع تاريخ فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية إلى القرن الماضي¹، ففي سنة 1994 كشفت لجنة كوهين المُشكّلة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في دراسة لها عن سبب هذه الفجوة، والذي يعود إلى أن مستخدمي تقارير مراجعي الحسابات يتوقعون من المراجعين أن يتغلغوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة وأن يعدوا تقارير عن أداء الإدارة وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات وأن عدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة في التوقعات². وفي ضل تلك التوقعات وما يقابلها من واقع عملي، قدم (Porter) تعريفاً لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة يتسم بالشمولية على " أنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجعو الحسابات، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراجعو الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم"³. ويُبرز واقع مهنة المراجعة وجود عناصر تشكل تلك الفجوة وهي تعبر عن الفجوة بين ما يقوم به المراجع حالياً وبين معايير المراجعة المقررة، الفجوة بين معايير المراجعة المقررة وتوقعات مستخدمي التقارير المالية والفجوة بين ما يقوم به المراجع حالياً وبين توقعات مستخدمي التقارير المالية.

حاول عديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة تضيق فجوة التوقعات التي برزت بين مستخدمي التقارير المالية للمؤسسات ومراجعي الحسابات في أواخر القرن الماضي وبداية القرن الحالي، من خلال دراسة وتحليل مسبباتها بغرض توظيفها للحصول على الحلول المناسبة. ولما كانت لحوكمة المؤسسات أبعاداً محاسبية ومالية تجلت من خلال اهتمام مبادئها بالأداء المالي للمؤسسات وتحقيق المساءلة والرقابة المحاسبية، وتطوير تطبيق مهنتي المحاسبة والمراجعة، سعى المهتمون بهاتين المهنتين إلى تطبيق مفهوم الحوكمة بتوظيف عدة آليات تمكن من زيادة الثقة في التقارير المالية وتقرير مراجع الحسابات وبالتالي المساهمة في تضيق فجوة التوقعات بين هذه الفئات.

1.1 - التحليل النظري لتأثير حوكمة المؤسسات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: يشير التراث الأدبي للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق هذا المفهوم بالشكل الذي يلائم ظروف المؤسسات وبيئة العمل الخاصة بها، وكذلك نظام الحوكمة المطبق داخل البلد، ويمكن القول بأن هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال حوكمة المؤسسات على تصنيف آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية⁴. فالآليات الداخلية تطبق من داخل المؤسسة أما الآليات الخارجية فتطبق من خارجها

1.1.1 - الآليات الداخلية

1.1.1.1- المراجعة الداخلية: في أواخر سنة 2003، أقرت لجنة تبادل الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) لائحة بضوابط حوكمة المؤسسات تضمنت طلباً بإجراء مراجعة داخلية للمؤسسات المدرجة في بورصة نيويورك، وذلك من أجل تحسين مستوى تطبيق حوكمة المؤسسات فيها⁵. وتماشياً مع قانون (Sarbanes-Oxley) الذي صدر سنة 2002، أصبح من الضروري إنشاء قسم مراجعة داخلية لتتمكن المؤسسات من إصدار إعلانات مالية بفاعلية أكبر من السابق، كما يجب على المراجعين الداخليين التركيز على المجالات المالية، وأن يقوموا بعملية تحليل المخاطر قبل موافقتهم على أية خطة مراجعة مزعم إنشاءها⁶. ولما كانت وظيفة المراجعة الداخلية بكل مؤسسة تشكل أحد آليات حوكمة المؤسسات لضبط الأداء المالي والإداري وتعظيم قيمة المؤسسة والحد من المخاطر المالية والتشغيلية فإن المراجع الداخلي يأخذ على عاتقه في إطارها مهاماً كثيرة تنصب حول التقييم المستقل للممارسات والعمليات المحاسبية بما في ذلك الإبلاغ المالي وتحليل المخاطر التي تركز أساساً على الضوابط الرقابية المحاسبية، بالإضافة إلى تحليل الغش والاحتيال⁷.

2.1.1.1- لجنة المراجعة: أقرت عدة لجان عبر العالم ضرورة إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية كلجنة (Treadway Commission) سنة 1987، لجنة (Cadbury) سنة 1992، لجنة (Blue Rubbon Committee) سنة 1999. وفي سنة 2002 أكد قانون (Sarbanes-Oxley) على إلزام جميع المؤسسات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث الانهيارات المالية في المستقبل وذلك عن طريق التأكيد على أهمية إعداد القوائم المالية وأيضاً دورها في زيادة استقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي، فأصبحت بذلك لجان المراجعة أحد الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق حوكمة المؤسسات⁸، باعتبارها حلقة وصل بين المراجعة الخارجية ومجلس الإدارة، ويؤكد (Larry et al, 2002) أن من بين مهام لجان المراجعة الاضطلاع على عمليات المراجعة الخارجية فضلاً عن المراجعة الداخلية⁹. وفي سنة 2003 تم إصدار تقرير سميث (Smith Report)، الذي تضمن العديد من التوصيات المتعلقة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عنها في التقارير السنوية للمؤسسات، كما طالب هذا التقرير المؤسسات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقريراً سنوياً يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال السنة من قبل أعضاء لجنة المراجعة¹⁰. وتماشياً مع القانون السابق طالبت العديد من البورصات المالية المؤسسات المسجلة فيها بضرورة قيام لجنة المراجعة بهذه المؤسسات بإصدار تقرير خاص بها يرفق ضمن القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات توضح فيه لجنة المراجعة المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المالية¹¹. سوف يؤدي تطبيق تلك الإجراءات بطبيعتها الحال إلى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات مما يزيد من درجة الثقة التي يمنحها المستفيدون في تقارير المراجعة حول مختلف التقارير المالية للمؤسسات.

2.1.1 - الآليات الخارجية

1.2.1.1- المراجع الخارجي: تؤدي المراجعة الخارجية وظيفة فحص مجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي التقارير المالية، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك التقارير المالية¹²، حيث أصبح دور المراجعة الخارجية جوهرياً وفعالاً في مجال حوكمة المؤسسات لأنه يحد من التعارض بين

الملاك وإدارة المؤسسة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة الانحراف الخلقي في هذه المؤسسات¹³. وتشير الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة 1992 عن وجود فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في المملكة المتحدة وضرورة تحديد دور المراجع ومسؤولياته تجاه المستفيدين من التقارير المالية، وتتمثل تلك الأدوار في تقييم فرض الاستمرار، الكشف عن الغش، تقييم هيكل الرقابة الداخلية والكشف عن الأعمال غير المشروعة¹⁴. وبناء على ما تقدم أن تستخلص أن لتلك المسؤوليات بعد حوكمي إيجابي؛ فوفاء مراجع الحسابات بتلك المسؤوليات واكتشافه للمخالفات والتقارير عنها يؤدي إلى تفعيل الحوكمة لأن النتيجة سنعكس إيجابا على جودة المراجعة وبالتالي المساهمة في تضيق فجوة التوقعات.

2.2.1.1 - التنظيمات المهنية: تؤدي التنظيمات المهنية العاملة في مجال المحاسبة والمراجعة دورا هاما في تطبيق حوكمة المؤسسات، حيث أن العناية بموضوع الحوكمة وجودة عملية المراجعة نتج عنها عدد من الجهود والتنظيمات والتشريعات التي اتخذتها العديد من الدول والهيئات والتنظيمات المهنية، ولعل من أشهرها قانون (Sarbanens-Oxley, 2002) في الولايات المتحدة الأمريكية والقانون البريطاني (Combined Code, 2003)¹⁵، وهي أدوات تستخدم من خارج المؤسسة تعمل على دعم إدارتها، رقابتها وتحقيق المساءلة فيها. وعليه يمكن اعتبار التنظيمات المهنية كآلية خارجية من آليات حوكمة تسعى إلى تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات من خلال تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها. فيقع على عاتقها إيجاد المعايير التي تضبط إجراءات عملية المراجعة ومراقبة جودتها، بالإضافة إلى دورها الهام في دعم استقلال مراجع الحسابات¹⁶. ومن أجل النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة، أنشأ مجمع المحاسبين الأمريكي لجنة تختص بإصدار بيانات عن معايير رقابة الجودة، حيث يكمن دور المنظمات المهنية في مراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين والمحافظة على استقلالهم لكسب ثقة الجمهور في أدائهم بهدف تضيق الفجوة المتوقعة بين مراجعي الحسابات والمجتمع المالي. ومن خلال ما تم استعراضه من آليات لحوكمة المؤسسات، فإنه يمكن استخلاص أن الحوكمة تؤثر بصورة فعالة على فجوة التوقعات من خلال تضيقها بواسطة آلياتها المرتبطة بمهنة المراجعة، وأن هذه الآليات لا تكون فعالة إلا إذا استخدمت بالشكل المرغوب فيه.

2.1 - الدراسات السابقة: حاولت العديد من الدراسات العلمية معالجة موضوع فجوة التوقعات بالعمل على تضيقها، إلا أن الأدوات أو السبل المستخدمة في تحقيق ذلك الهدف تعددت بتعدد الزوايا المرتبطة بتلك الفجوة، حيث أفحم مفهوم حوكمة المؤسسات للوصول إلى الحل المناسب بما يتوافق وطبيعة المشكلة وذلك من خلال آلياتها المرتبطة بموضوع والمراجعة والتي تشمل كل من المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي والتنظيمات المهنية.

ربطت أكثر الدراسات عملية تضيق فجوة التوقعات بالمراجع الخارجي باعتباره محورا أساسيا في عملية المراجعة الخارجية من جهة ومن أخرى وبعد طرفا من الأطراف التي تقوم عليها ظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث أشارت تلك الدراسات إلى وجود فجوة في التوقعات من خلال تحميل مستخدمي التقارير المالية المراجع الخارجي مسؤولية تتجاوز مهامه اتجاه الرقابة الداخلية وحماية السجلات المحاسبية، بالإضافة إلى شكوكهم حول استقلالية المراجع الخارجي. فقد أوصى (Gay et al, 1998)¹⁷ في دراستهم على أن تعمل مهنة مراجعة الحسابات على زيادة الثقة والمصداقية بالتقارير المالية من أجل خفض حالات فشل المراجعة، والتحسين من جودة عملياتها، مع ضرورة إنجاز تقرير موسع من شأنه أن يخفف من فجوة التوقعات في المهنة. ومن جهته اقترح (جربوع، 2004)¹⁸ من خلال التزام مراجعي الحسابات

بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة وقواعد السلوك المهني، والالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية، حيث اقترح سبلا لتحقيق ذلك تمثلت في تدعيم كل من استقلالية وحياد المراجع الخارجي في ممارسة مهنته، تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة ودراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتلبيتها، بالإضافة إلى زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئوليته في المجتمع.

وفي دراسة قام بها (Mahdi Salehi et al, 2008)¹⁹ ناقش فيها العلاقة بين استقلالية مراجع الحسابات وفجوة التوقعات في مهنة المراجعة، أثبت فيها الباحثون أن استقلال مراجعي الحسابات أمر ضروري لموثوقية تقاريرهم، وبالتالي التمكن من تضيق فجوة التوقعات، كما أشار الباحثون إلى العوامل المؤثرة سلبيا على هذه الاستقلالية والتي تتمثل في الاعتماد الاقتصادي لمراجع الحسابات على العميل، حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، توفير خدمات استشارية للعميل، بالإضافة إلى الإطار التنظيمي للمهنة، ولتضيق تلك الفجوة أكد الباحثون على ضرورة تطوير مهنتي المحاسبة والمراجعة في إيران من أجل دعم استقلالية مراجعة الحسابات، بالإضافة إلى توعية المستثمرين وزيادة الاتصال بينهم وبين مراجعي الحسابات. وفي التفاتة إلى الدور الذي تؤديه جودة عملية المراجعة في تضيق فجوة التوقعات سلط (العتيبي، 2010)²⁰ الضوء على مفهوم وطرق قياس جودة أداء المراجعة، بالإضافة إلى بيان التشريعات التي قامت بها الجهات المهنية والمشرعون اتجاه جودة المراجعة. ولقياس تلك الجودة فقد أشارت الأدبيات إلى منهجين شائعين لقياسها أحدهما مباشر يستخدم المنهج السلوكي للمراجع ويقوم على الافتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد المراجعة والآخر يقوم بقياس جودة أداء عملية المراجعة بطريقة غير مباشرة من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة أداء عملية المراجعة، ومن هذه بين العلاقات (حجم مكتب المراجعة، سمعة المراجع، فترة التعاقد مع العميل، تقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية المراجعة، نسبة ومعدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المراجع والخبرة في الصناعة). كما أوصى الباحث في نهاية الدراسة بضرورة الاهتمام بجودة عملية المراجعة لكونها أداة فعالة لتطبيق الحوكمة على أرض الواقع وذلك عن طريق قيام مكاتب المراجعة بزيادة قيمة الكفاءة المهنية للعاملين بها من أعضاء مكاتبهم.

وفي دراسة ميدانية قام بها (عبد الصمد، 2009)²¹ خلص فيها إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها تحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات، متمثلة في أهلية واستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، وكذلك جودة أداءه لعمله، أما دورها في تطبيق حوكمة المؤسسات يكمن في تقييمها لنظام الرقابة الداخلية، إدارتها للمخاطر، وتفاعلها الجيد مع باقي أطراف الحوكمة. كما أوصى الباحث بضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك، مع ضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية. وفيما يخص دور لجنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بحث (الرحيلي، 2008)²² في دور هذه اللجان باعتبارها أحد أبرز دعائم هذا المفهوم الجديد بالتركيز على حالة المملكة العربية السعودية، وقد بينت الدراسة أن حوكمة المؤسسات عبارة عن نظام يتم من خلاله إدارة ومراقبة المنظمات، ويهدف إلى حماية حقوق حاملي الأسهم، والمساواة فيما بينهم، وتحقيق العدالة، وإشراكهم في اتخاذ القرارات، وتوفير المعلومات بشفافية ووضوح لهم جميعا، وتحديد مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة وواجباتهم وحقوقهم. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة

المؤسسات في البيئة السعودية إلا أن هناك محاولات جادة للتعريف بهذا المفهوم وآليات تطبيقه على أرض الواقع. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن لجان المراجعة في المؤسسات المساهمة تؤدي دورا مهما في تطبيق هذا المفهوم في البيئة السعودية كونها تعمل كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في المؤسسة ومجلس الإدارة، وبالتالي يُستفاد منها في تضيق فجوة التوقعات. أما فيما يخص دور التنظيمات المهنية فقد اهتمت دراسة (Hian Chye Koh et al, 1998)²³ باستعراض تجارب عدة دول حول تضيق تلك الفجوة، كتجربة الولايات المتحدة الأمريكية التي أُعتمد فيها على معايير جديدة للمراجعة سنة 1988، والمملكة المتحدة من خلال تشجيعها النقاش حول دور ونطاق مهنة المراجعة والتوسع في تقرير مراجع الحسابات، أما في نيوزيلندا فقد أُصدر معيار جديد للمراجعة (AS-10) سنة 1994، والذي من شأنه التخفيض من فجوة التوقعات وذلك عن طريق التوسع في تقرير مراجع الحسابات، كما تعرض الباحثون إلى تجربة سنغافورة، أين سعى معهد المحاسبين القانونيين فيها لتحقيق الجودة في مهنة مراجعة الحسابات وتعزيز سمعتها بالعمل على دراسة شريحة من ملفات المراجعة على الأقل مرة واحدة في كل ثلاث سنوات، بالإضافة إلى تحديد أدوار لجنة المراجعة وتعزيز تحسين الشفافية ومستوى المساءلة في إدارة المؤسسات وفي نفس سياق الدراسة السابقة قدم (TH Lee et al, 2007)²⁴ دراسة استقصائية عن طريق الاستبيان يهدفون فيها إلى إثبات وجود فجوة في التوقعات بين مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة فيما يتعلق بواجبات مراجعي الحسابات، بالإضافة إلى تحليل طبيعة هذه الفجوة بالاستعانة بدراسة (Porter) سنة 1993. كانت نتيجة الدراسة أن هناك فعلا فجوة في التوقعات بين مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة بسبب التباين في توقعات الطرفين فيما يخص واجبات مراجع الحسابات، كما أشار تحليل تلك الفجوة إلى وجود توقعات غير معقولة من جانب مستخدمي التقارير المالية، بالإضافة إلى النقص في معايير المراجعة في ماليزيا وقصور أداء مراجعي الحسابات. ولتضييق تلك الفجوة أشار الباحثون إلى ضرورة إعادة النظر في معايير مراجعة الحسابات بجعلها تشمل الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة لواجبات مراجعي الحسابات، بالإضافة إلى تفعيل دور الجمعيات المهنية لمهنة المراجعة، وبالتالي إمكانية التخفيف من حدة الانتقادات الموجهة ضد مراجعي الحسابات. وفي دراسة تحليلية تحليلية حول ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة تتفق مع تلك الدراسة من حيث النتيجة توصل (خالدي، خليل، 2014)²⁵ إلى الإثبات النظري لضرورة وجود نظام معلوماتي محاسبي سليم في المؤسسة، حيث يعتبر من بين الوسائل المساعدة على التقليل من فجوة التوقعات وذلك من خلال توفير المعلومات السليمة والتي تساعد الأطراف المرتبطة بالفجوة على اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة هذه الظاهرة. وفي دراسة أكثر شمولية اهتم فيها (المليجي، 2005)²⁶ باختبار العلاقة التأثيرية بين فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية بمصر وآليات حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال محاولة الباحث توضيح مدى مناسبة ومعقولة توقعات المستثمرين، ودرجة تلبية مراجعي الحسابات لتلك التوقعات، وأثر ذلك على وجود فجوة بين توقعات كل منهما، بالإضافة إلى دور آليات حوكمة المؤسسات المرتبطة بالعميل، والمرتبطة بمراجعي الحسابات في محاولة تضيق وعلاج تلك الفجوة. أسفرت نتائج الدراسة على وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة المؤسسات المرتبطة بالعميل وبمراجعي الحسابات وبين فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، بتحقيقها الطمأنينة لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات المراجعة. كما أوصت الدراسة بضرورة تدعيم تطبيق آليات حوكمة المؤسسات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة المؤسسات، بالاتساق مع المعايير والقواعد العالمية، مثل إلزام المؤسسات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبية ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها.

تعتبر دراسة (المليجي، 2005) الأقرب إلى موضوع الدراسة، وربطها لحوكمة المؤسسات بفجوة التوقعات بدلا من استخدام كل آلية على حدى كما جاء في بقية الدراسات، حيث قام المليجي باستخلاص متغيرات فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الأكثر ارتباطا بآليات حوكمة المؤسسات. وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة التي تم استعراضها هو ربطها بين عدة آليات متكاملة للحوكمة تتداخل فيما بينها، وتتمثل في المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي، والتنظيمات المهنية، مع محاولة بيان دور كل منها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

2 - منهجية الدراسة: تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة تبيان الدور الفعال الذي تؤديه حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، ومحاولة إسقاطها على واقع المجتمع الاقتصادي الجزائري.

2.1 - مجتمع وعينة الدراسة: تحقيقا لأهداف الدراسة تم حصر مجتمعها في فئتين:

الفئة الأولى: تضم هذه الفئة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات الخارجية في الجزائر، باعتبارهم طرفا أساسيا في وجود فجوة التوقعات.

الفئة الثانية: تضم هذه الفئة المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات عند استخدامهم للتقارير المالية للمؤسسة المراجعة في الجزائر، باعتبارهم أيضا طرفا أساسيا في وجود فجوة التوقعات. تم اعتماد القطاع البنكي كممثل لفئة مستخدمي التقارير المالية دون غيره من المستخدمين الآخرين باعتبارهم الفئة الأكثر بروزا في استخدام تقرير مراجع الحسابات في المحبط الاقتصادي الجزائري في اتخاذ قرار منح الائتمان.

بلغ حجم عينة الدراسة من 129 مفردة مقسمة إلى عينتين جزئيتين، تتكون العينة الجزئية الأولى من 88 محافظا للحسابات وخبير محاسبي ينشطون في الجنوب الشرقي الجزائري وعينة جزئية ثانية مكونة من 41 إطارا بنكيا يعملون ببعض البنوك المتواجدة في ولايات ورقلة، الوادي، بسكرة، تمنراست، غرداية والأغواط، ممثلة للفئة الثانية وهي:

- بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR)؛
- البنك الوطني الجزائري (BNA)؛
- القرض الشعبي الجزائري (CPA)؛
- بنك التنمية المحلية (BDL)؛
- البنك الخارجي الجزائري (BEA).

2.2 - متغيرات الدراسة: تمثل حوكمة المؤسسات متغيرا مستقلا للدراسة ممثلا بمختلف آلياتها (المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي والتنظيمات المهنية) وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية متغيرا تابعا لها.

أداة الدراسة: استخدمنا الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية، حيث بُني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة بالاعتماد على الدراسة النظرية، حيث احتوى هيكله قسمين رئيسيين:

- **القسم الأول:** يحوي مجموعة من الأسئلة الديموغرافية، تحوي البيانات النوعية لأفراد العينة، والتي تحدد الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.
- **القسم الثاني:** يحوي أربعة محاور، تضم ستة وعشرين سؤالاً، تم توظيفها للتعامل مع فرضيات البحث. وقد أعدت الأسئلة على أساس مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) الذي يقيس خمسة إجابات (أوافق

تماما، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق تماما) والمتوافقة على التوالي مع الدرجات (1،2،3،4،5) ليتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ويسهل علينا ترميز وتمييز الإجابات.

قمنا بتوزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ عددها الإجمالي 129 استمارة، شملت 88 استمارة بالنسبة لفئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، و41 استمارة بالنسبة لفئة مستخدمي التقارير المالية عن طريق التسليم المباشر أو عن طريق البريد الإلكتروني. كانت نتيجة فرز الإجابات 87 استمارة صالحة من مجموع الاستمارات الموزعة، حيث كانت 58 استمارة صالحة لصالح فئة محافظي الحسابات و29 استمارة صالحة لصالح فئة مستخدمي التقارير المالية.

3.2- اختبار صدق وثبات أداة الدراسة: يقصد بمعامل الثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وقد استخدمنا معامل (alpha cronbach) لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً. أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات. ويبين الجدول رقم (1) معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة. تراوحت معاملات ألفا كرومباك للمحاور بين 0.659 و0.752، وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 0.819، وهذا يعني أن محتوى الاستبيان يتميز بالثبات، كما أن معاملات الصدق للمحاور تراوحت بين 0.812 و0.867 وهي تقترب من الواحد الصحيح، بالإضافة إلى أن قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور بلغت 0.904، وهذا يعني أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق أن هناك استفادة من نتائج قيم كل من معاملات الثبات ومعاملات الصدق في زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

3 - تحليل النتائج واختبار الفرضيات: سنقوم في هذه المرحلة من الدراسة بعرض نتائجها والتحليل الإحصائي لمحاورها واختيار فرضياتها، بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي (Statistical Package -SPSS16- For Social Sciences)، وذلك باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى استعمال اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) ومعامل بيرسون (Pearson) للارتباط الخطي.

1.3- التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة: تشير الجداول رقم 2، 3، 4، 5، إلى اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور مختلف آليات الحوكمة في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، حيث أشارت النتائج الإحصائية إلى حصول محور آلية المراجعة الداخلية على متوسط حسابي مقداره 4.35 بانحراف معياري 0.423، وحصول محور لجنة المراجعة على متوسط حسابي مقداره 4.35 بانحراف معياري 0.421، كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي أيضا إلى حصول محور آلية المراجع الخارجي على متوسط حسابي مقداره 4.34 بانحراف معياري 0.531، وحصول محور آلية التنظيمات المهنية على متوسط حسابي مقداره 4.25 بانحراف معياري 0.593.

يتبين مما سبق أن جميع المحاور قد تحصلت على متوسطات حسابية تفوق أدنى متوسط حسابي للموافقة التامة والمقدر حسب مقياس ليكرت الخماسي ب 4.20، حيث بلغ متوسط المتوسطات لجميع المحاور 4.32، والذي يتوافق حسب المقياس السابق مع الموافقة التامة من قبل أفراد عينة الدراسة على محتوى تلك المحاور، كما يتبين لنا أيضا احتلال كل من آليات المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة المرتبة

الأولى واحتلال آلية المراجع الخارجي المرتبة الثالثة ، في حين احتلت آلية التنظيمات المهنية المرتبة الرابعة. ويمكن تفسير تلك النتيجة بمدى أهمية الإشراف من داخل المؤسسة على إصدار تقارير مالية ذات عدالة ومصداقية، ومساعدة مراجع الحسابات على الوصول إلى الرأي الفني المحايد عن تلك التقارير، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالمؤسسة المراجعة.

ويوضح الجدول رقم (6) عملية المقارنة بين عبارات مختلف محاور الدراسة، حيث نلاحظ أنه بالرغم من احتلال آليتي المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة المرتبة الأولى أمام جميع محاور الدراسة، إلا أن العبارتين اللتين نالتا الاهتمام الأكبر من طرف أفراد عينة الدراسة تمثلتا في " تقديم تأكيد صريح حول اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة "، و " الكفاءة المهنية والمهارة في تنفيذ عمليات المراجعة "، وهما عبارتان من عبارات محور آلية المراجع الخارجي، تلتهما كل من العبارات " استخدام نظم محاسبية ومالية وإدارية بالمؤسسة "، " مراقبة التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والأنظمة المطبقة "، و " تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة "، وهي عبارات تنتمي إلى محور المراجعة الداخلية. ويمكن تفسير الترتيب الذي جاءت به العبارات السابقة بأن اهتمام أفراد عينة الدراسة ينصب في أكثره حول اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة، وذلك يتحقق في نظر أفراد عينة الدراسة من خلال الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات ومهارته في تنفيذ عمليات المراجعة بالتعاون مع آلية المراجعة الداخلية عن طريق استخدامها لنظم محاسبية ومالية وإدارية بالمؤسسة، مراقبتها التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والأنظمة المطبقة، وتقييمها للرقابة الداخلية في المؤسسة. أما العبارتين اللتين نالتا أقل اهتمام أفراد العينة فتتمثل في كل من تفعيل برامج التأهيل والتدريب المهني من طرف التنظيمات المهنية وفحص كل وثائق المؤسسة وتبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة.

2.3- اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: سيتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار فرضياتها الفرعية، وذلك باستخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test)، والذي يفيد في اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة عن قيمة ثابتة، إضافة إلى إمكانية تقدير فترة ثقة لمتوسط المجتمع. ومن أجل تحقيق عملية المقارنة تم استخدام المتوسط الحسابي الافتراضي (Test value = 3.40)، والذي هو عبارة عن القيمة التي تمثل الحد الأدنى لدرجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية. ويكون التأثير إيجابي لآليات الحوكمة على فجوة التوقعات عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية والتي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86، أو مستوى المعنوية أقل من 5%، ويكون تأثير تلك الآليات على فجوة التوقعات سلبيا عندما تكون قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86.

الفرضية الفرعية الأولى: تم تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- H_0 (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

- H_1 (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

يحتوي الجدول رقم (2) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين آلية المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات،

حيث يتبين من هذا الجدول قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور آلية المراجعة الداخلية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي ($\text{Test value} = 3.40$)، وأن قيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من العبارات السابقة تساوي 0.000 وهي أقل من 5%.

أما فيما يخص اختبار هذه الفرضية الفرعية، والتي تشمل جميع عبارات محور آلية المراجعة الداخلية فإن قيمة T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 20,957، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86، كما أن مستوى الدلالة فيه يساوي 0.000، وهو أقل من 5%، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: تم تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- H_0 (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية لجنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.
- H_1 (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية لجنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

يحتوي الجدول رقم (3) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T - test) للعلاقة بين آلية لجنة المراجعة وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور آلية لجنة المراجعة أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي ($\text{Test value} = 3.40$)، وأن قيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من العبارات السابقة تساوي 0.000 وهي أقل من 5%.

أما فيما يخص اختبار هذه الفرضية الفرعية، والتي تشمل جميع عبارات محور آلية المراجع الخارجي فإن قيمة T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 21,168، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86، كما أن مستوى الدلالة فيه يساوي 0.000 وهو أقل من 5%، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية لجنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الفرعية الثالثة: تم تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- H_0 (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.
- H_1 (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

يحتوي الجدول رقم (4) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T - test) للعلاقة بين آلية المراجع الخارجي وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور آلية المراجع الخارجي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي التي تأخذ القيمة ($\text{Test value} = 3.40$)، وأن قيمة T

المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.98 عند درجة حرية 86، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من العبارات السابقة تساوي 0.000 وهي أقل من 5%.

أما فيما يخص اختبار هذه الفرضية الفرعية، والتي تشمل جميع عبارات محور آلية المراجع الخارجي فإن قيمة T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 16,563، وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي القيمة 1.98 عند درجة حرية 86. كما أن مستوى الدلالة فيه يساوي 0.000، وهو أقل من 5%، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

الفرضية الفرعية الرابعة: تم تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- H_0 (الفرضية الصفرية): لا يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية التنظيمات المهنية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

- H_1 (الفرضية البديلة): يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية التنظيمات المهنية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

يحتوي الجدول رقم (5) نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين آلية التنظيمات المهنية وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات. نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محور آلية التنظيمات المهنية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي التي تأخذ القيمة (Test value = 3.40)، وأن قيمة T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.98 عند درجة حرية 85، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من العبارات السابقة تساوي 0.000 وهي أقل من 5%.

أما فيما يخص اختبار هذه الفرضية الفرعية، والتي تشمل جميع فقرات محور آلية التنظيمات المهنية فإن قيمة T المحسوبة بالنسبة لإجمالي هذا المحور تساوي 13,312، وهي أكبر من قيمة T الجدولية المساوية لـ 1.98 عند درجة حرية 86. كما أن مستوى الدلالة فيه يساوي 0.000، وهو أقل من 5%، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر معنوي إيجابي لآلية التنظيمات المهنية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

ومن خلال ثبات صحة الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى، نستخلص أن وجود آليات لحوكمة المؤسسات في المؤسسة الاقتصادية للجنوب الشرقي الجزائري له أثر معنوي إيجابي في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات. وبذلك نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: من أجل اختبار هذه الفرضية تم استعمال معامل بيرسون (Pearson) للارتباط الخطي، والذي يستخدم لقياس مدى الارتباط بين المتغيرات. ويستخدم هذا المقياس في حالة العينات الكبيرة والبيانات الكمية، وله الخصائص التالية :

- قيمته تساوي صفرًا عندما تكون الظاهرتان مستقلتان تمامًا؛
- قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طرديًا، ويكون هذا الارتباط قويًا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفًا عندما يقترب مقداره من الصفر؛

- قيمته سالبة عندما يكون الارتباط عكسيًا، ويكون هذا الارتباط قويًا عند اقترابه من (-1)، ويضعف عندما يكون المقدار السالب قريبًا من الصفر.

ولتحقيق الاختبار تم تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- H_0 (الفرضية الصفرية): لا يوجد ارتباط معنوي بين جميع آليات حوكمة المؤسسات فيما يتعلق بمساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

- H_1 (الفرضية البديلة): يوجد ارتباط معنوي بين جميع آليات حوكمة المؤسسات فيما يتعلق بمساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

يحتوي الجدول رقم (7) نتائج اختبار الارتباط بين مختلف محاور الدراسة، والذي يبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية (أقل أو تساوي 0.01) بين جميع آليات حوكمة المؤسسات إلا في حالة عناصر الزوجين (آلية المراجعة الداخلية، آلية التنظيمات المهنية) و(آلية المراجع الخارجي، التنظيمات المهنية)، وربما يرجع تفسير ذلك إلى افتقار أغلب المؤسسات الاقتصادية في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري في الفترة الحالية على إدارة للمراجعة الداخلية، وكذلك قلة التنظيمات المهنية في المحيط التي تُعنى في الوقت الحالي بالمهنة. كما أن الآليتين الأكثر ترابطًا كانتا آلية لجنة المراجعة وآلية التنظيمات المهنية، وربما يرجع تفسير ذلك إلى وجود القاسم المشترك بينهما والمتمثل في مراقبة تنفيذ الالتزامات القانونية والتشريعية، أما آليتي لجنة المراجعة والمراجع الخارجي فيوجد بينهما الارتباط الأقل، وربما يرجع ذلك إلى قلة وجود لجان المراجعة في المؤسسة الاقتصادية للجنوب الشرقي الجزائري.

وباعتبار نتيجة اختبار بيرسون السابقة الدالة على وجود ارتباط بين بعض الآليات مع وجود عدم ارتباط بين آليات أخرى، فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية، أي لا يوجد ارتباط معنوي بين جميع آليات حوكمة المؤسسات فيما يتعلق بمساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، وبالتالي نرفض الفرضية الثانية.

الخلاصة :

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، وذلك من خلال عدة آليات متمثلة في المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة، المراجع الخارجي والتنظيمات المهنية. وللتمكن من معالجة مختلف جوانب الموضوع أجرينا دراسة ميدانية من خلال استخدام عينة دراسية مكونة من المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري تمثلت في محافظتي الحسابات، الخبراء المحاسبين والبنوك، استخدمنا فيها أداة الاستبيان لتقصي آراء الأطراف المرتبطة بموضوع فجوة التوقعات حول مدى مساهمة حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها في تضيق تلك الفجوة.

أسفرت نتائج الدراسة على ما يلي:

1- هناك وعي لدى المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري فيما يخص ضرورة استخدام الحوكمة للنهوض بمستوى الثقة المرتبطة بالتعاملات بين مختلف أفراد.

2- هناك ارتباط طردي بين حوكمة المؤسسات وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، حيث تساهم الحوكمة من خلال آلياتها في تضيق تلك الفجوة.

3- أكثر آليات حوكمة المؤسسات مساهمة في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، والتي يهتم بها المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري تتمثل في المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة.

4- أكثر مؤشرات آليات حوكمة المؤسسات حازت على اهتمام المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري تتمثل في:

- تقديم تأكيد صريح حول اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة؛
 - الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات والمهارة في تنفيذ عمليات المراجعة؛
 - مراقبة التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والأنظمة المطبقة؛
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- أما المؤشرات التي نالت أقل اهتمام أفراد العينة فتتمثل في:
- تفعيل برامج التأهيل والتدريب المهني من طرف التنظيمات المهنية؛
 - فحص كل وثائق المؤسسة؛
 - تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة.

5- هناك ارتباط إيجابي متفاوت بين أغلب آليات حوكمة المؤسسات في مجال مساهمتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، حيث أن كل من آلية لجنة المراجعة وآلية التنظيمات المهنية تعتبران الآليتين الأكثر ارتباطاً، كما لم يتم تسجيل أي ارتباط بين الآليات: (آلية المراجعة الداخلية، آلية التنظيمات المهنية) و(آلية المراجع الخارجي، التنظيمات المهنية).

التوصيات

أصبح تطبيق حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مطلباً ضرورياً لمساهمتها في نمو الاقتصاد الجزائري من خلال المساعدة في توفير الثقة والمصداقية في تقارير مراجعي الحسابات و التقارير المالية. وفي ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة نوصي بما يلي:

- 1- أن تولي الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر اهتماماً خاصاً بتطوير هاتين المهنتين، مع تنفيذ برامج تدريبية متخصصة للمراجعين لتنمية كفاءاتهم ومهاراتهم؛
- 2- التأكيد على أهمية التعاون بين مختلف آليات الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الأمر الذي يعزز من فعالية الإشراف والرقابة عليها؛
- 3- المشاركة الفعالة للتنظيمات المهنية في تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، والعمل على توعية الأطراف المستفيدة من التقارير المالية للمؤسسات فيما يخص مسؤوليات كل من الإدارة ومراجع الحسابات نحو تلك التقارير، وذلك من أجل مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

الجدول رقم (1): توزيع معامل ألفا كرونباخ (alpha cronbach)

معايير الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات لألفا كرونباخ	معامل الصئق
المحور الأول	مدى مساهمة تطبيق آلية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات.	7	0.733	0.856
المحور الثاني	مدى مساهمة تطبيق آلية لجنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات.	7	0.659	0.812
المحور الثالث	مدى مساهمة تطبيق آلية المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.	7	0.752	0.867
المحور الرابع	مدى مساهمة تطبيق آلية التنظيمات المهنية في تضيق فجوة التوقعات.	5	0.715	0.846
جميع المحاور				
		26	0.819	0.904

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

الجدول رقم (2): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T - test) للعلاقة بين آلية المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الرتبة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
1	استخدام نظم محاسبية ومالية وإدارية بالمؤسسة.	4.47	0.587	أوافق تماما	5	17,009	0.000
2	التبعية للجنة المراجعة.	4.03	0.895	أوافق تماما	3	6,612	0.000
3	مراقبة التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والأنظمة المطبقة.	4.47	0.626	أوافق تماما	4	15,967	0.000
4	تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة.	4.46	0.587	أوافق تماما	6	16,846	0.000
5	التأكيد على فاعلية العمليات التنظيمية في المؤسسة.	4.23	0.758	أوافق تماما	4	10,213	0.000
6	تحديد ومراقبة المخاطر بفعالية.	4.36	0.683	أوافق تماما	1	13,087	0.000
7	التأكد من صحة الإبلاغ المالي.	4.44	0.585	أوافق تماما	2	16,539	0.000
جمع الفقرات							
		4.35	0.423	أوافق تماما		20,957	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

الجدول رقم (3): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T - test) للعلاقة بين آلية لجنة المراجعة وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الرتبة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
1	مراجعة القوائم المالية قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.	4.32	0.909	أوافق تماما	5	9,464	0.000
2	مراجعة القوائم المالية قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.	4.37	0.733	أوافق تماما	3	12,312	0.000
3	النظر في السياسات المالية والمحاسبية المستخدمة في المؤسسة.	4.34	0.466	أوافق تماما	4	13,687	0.000
4	تقدير مدى مساهمة التقرير السنوي في اتخاذ القرارات المناسبة.	4.29	0.680	أوافق تماما	6	12,164	0.000
5	مراقبة الإدارة ودعم استقلالية المراجع الخارجي.	4.34	0.760	أوافق تماما	4	11,598	0.000
6	الإشراف على أنشطة المراجعة الداخلية وتنظيمها.	4.41	0.708	أوافق تماما	1	13,357	0.000
7	التحقق من أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.	4.40	0.673	أوافق تماما	2	13,897	0.000
جمع الفقرات							
		4.35	0.421	أوافق تماما		21,168	0.000

دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان .

الجدول رقم (4): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين آلية المراجع الخارجي وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التجاه الإيجابية	الرتبة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
1	فحص كل وثائق المؤسسة.	4.09	0.923	أوافق	7	6,993	0.000
2	التأكيد على استمرارية أداء المؤسسة.	4.28	0.911	أوافق تماما	5	8,967	0.000
3	التأكيد على عمل المؤسسة وفق التشريعات القانونية.	4.37	0.794	أوافق تماما	4	11,368	0.000
4	مسؤولية المراجع عن التقرير بوجود تصرفات غير قانونية في المؤسسة.	4.22	1.016	أوافق تماما	6	7,510	0.000
5	تقديم تأكيد صريح حول اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة.	4.51	0.791	أوافق تماما	1	13,046	0.000
6	الكفاءة المهنية والمهارة في تنفيذ عمليات المراجعة.	4.48	0.697	أوافق تماما	2	14,499	0.000
7	الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية.	4.46	0.679	أوافق تماما	3	14,565	0.000
	جمع الفقرات	4.34	0.531	أوافق تماما		16,563	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

الجدول رقم (5): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) للعلاقة بين آلية التنظيمات المهنية وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التجاه الإيجابية	الرتبة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
1	الحرص على مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.	4.23	0.961	أوافق تماما	4	8,056	0.000
2	إبراز دور ومسؤوليات المراجع الخارجي في المؤسسة.	4.24	0.849	أوافق تماما	3	9,248	0.000
3	فرض عقوبات على مكاتب المراجعة عند الإخلال بقوانين المنظمة.	4.25	0.796	أوافق تماما	2	9,999	0.000
4	تفعيل برامج التأهيل والتدريب المهني.	4.39	0.768	أوافق تماما	1	12,035	0.000
5	تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء.	4.11	0.945	أوافق	5	7,054	0.000
	جمع الفقرات	4.25	0.593	أوافق تماما		13,312	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

الجدول رقم (6): المقارنة بين عبارات محاور الدراسة

رقم العبارة	المحور الأول		المحور الثاني		المحور الثالث		المحور الرابع	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	4.47	0.587	4.32	0.909	4.09	0.923	4.23	0.961
2	4.03	0.895	4.37	0.733	4.28	0.911	4.24	0.849
3	4.47	0.626	4.34	0.466	4.37	0.794	4.25	0.796
4	4.46	0.587	4.29	0.680	4.22	1.016	4.39	0.768
5	4.23	0.758	4.34	0.760	4.51	0.791	4.11	0.945
6	4.36	0.683	4.41	0.708	4.48	0.697		
7	4.44	0.585	4.40	0.673	4.46	0.679		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

الجدول رقم (7): نتائج اختبار الارتباط بين مختلف محاور الدراسة

التنظيمات المهنية	المراجع الخارجي	لجنة المراجعة	المراجعة الداخلية		
0.128	**0.333	**0.357	1	معامل بيرسون	المراجعة الداخلية
0.237	0.02	0.01	-	مستوى الدلالة	
87	87	87	87	حجم العينة	
**0.441	*0.257	1	**0.357	معامل بيرسون	لجنة المراجعة
0.000	0.016	-	0.001	مستوى الدلالة	
87	87	87	87	حجم العينة	
0.207	1	*0.257	**0.333	معامل بيرسون	المراجع الخارجي
0.055	-	0.016	0.002	مستوى الدلالة	
87	87	87	87	حجم العينة	
1	0.202	**0.441	0.128	معامل بيرسون	التنظيمات المهنية
-	0.055	0.000	0.237	مستوى الدلالة	
87	87	87	87	حجم العينة	

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

* Correlation is significant at the 0.05 level (2- tailed).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة الاستبيان.

الهوامش والمراجع :

- ¹ Hian Chye Koh, et al, « The expectation gap in auditing », Managerial Auditing Journal, 13/3/ 1998, (147-154), p 145.
- ² Mahdi Salehi et al, « Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran », International Journal of Economics and Finance, Vol. 1, No. 1, February 2009, p 167.
- ³ TH Lee et al, « The audit expectation gap: an empirical study in Malaysia », Southern African Journal of Accountability and Auditing Research Vol 7, 2007, (1-15), p 2.
- ⁴ بهاء الدين سمير، " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية -دراسة تطبيقية -"، ص 21، 2009/12/24، <http://www.eiodqa.eiod.org/UploadedPdfFiles/Bahaa.pdf>
- ⁵ صفاء أحمد العاني وآخرون، " التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث في الأردن، تحت عنوان " إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 27 - 29 نيسان 2009، ص3.
- ⁶ شاكر البلداوي، خليل الرفاعي، محمود البياتي، " إدارة المخاطر في ظل التحكم المؤسسي"، الأردن، جامعة الزرقاء الخاصة، ص5، 2010/03/20، <http://to22to.com/vb/showthread.php?t=8293.php>
- ⁷ KHELASSI REDA, « L'audit Interne: Audit Opérationnel », 2ème édition, Edition HOUMA, 2007, p p 26 -27 .
- ⁸ Andrew, D, « Non- profit governance reforms: five steps toward improve accountability », Monday business Briefing , Vol. 25, May 2004, p 125.
- ⁹ Larry, R et al, «Unleashing the potential of internal audit: as executives and directors rethink their corporate governance procedures», Financial Executive, Vol 18, No . 7, October 2002, P 48.
- ¹⁰ سليمان محمد مصطفى، " دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري -دراسة مقارنة -"، الطبعة الثانية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص ص 157 - 160.
- ¹¹ حماد طارق عبد العال، " حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية"، الإسكندرية"، الدار الجامعية، 2009، ص ص 193 - 195.
- ¹² الصبان محمد سمير، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001/2000، ص 10.

- 13 خليل محمد أحمد إبراهيم، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية -"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الخامسة والعشرين، العدد الأول، بنها، جامعة الزقازيق، 2005، ص 12.
- 14 جربوع يوسف محمود، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية-، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، جوان 2004، ص ص 367 - 389.
- 15 سالم بن عبد الله العتيبي، " جودة عملية المراجعة كإحدى آليات الحوكمة"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي العاشر تحت عنوان "الريادية في مجتمع المعرفة"، المنعقد بتنظيم من جامعة الزيتونة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن- عمان، 12-15 ربيع ثاني 1431هـ - الموافق 26-29 أبريل 2010، ص 38.
- 16 حسين محمود شعبان، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها - دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، غزة، الجامعة الإسلامية، 2007، ص 74.
- 17 Gay, Grant, Schelluch Peter and Baines Annette, «Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports», Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11, N° 4, 1998.
- 18 جربوع يوسف محمود، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية -سلسلة الدراسات الإنسانية-، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، جوان 2004.
- 19 Mahdi Salehi, Zhila Azary, , Op.Cit.
- 20 العتيبي سالم بن عبد الله، " جودة عملية المراجعة كإحدى آليات الحوكمة"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي العاشر تحت عنوان الريادية في مجتمع المعرفة، المنعقد بتنظيم من جامعة الزيتونة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن- عمان، 12-15 ربيع ثاني 1431هـ - الموافق 26-29 نيسان (أفريل) 2010.
- 21 عبد الصمد عمر علي، " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، المدينة، جامعة المدينة، 2009/2008.
- 22 الرحيلي عوض بن سلامة، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، ص 179-218، 2008م/1429هـ.
- 23 Hian Chye Koh, E-Sah Woo, « The expectation gap in auditing», Managerial Auditing Journal 13/3 /1998, p 147-154.
- 24 TH Lee, JD Gloeck, AK Palaniappan, Op.Cit.
- 25 خالدي رشيدة، خليل عبد الرزاق، "تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في التقليص من فجوة التوقعات -دراسة تحليلية-"، مجلة رؤى اقتصادية، العدد السابع، ديسمبر، 2014،
- 26 إبراهيم السيد المليجي، " دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر"، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.