حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر

أ.د.مقدم عبيرات– جامعة عمار ثليجي – الأغواط
mok_aburt@yahoo.fr
أ.رشيدة خالدي- جامعة عمار ثليجي – الأغواط
rachida_khaldi@yahoo.fr

ملخص:

مشكلة فجوة التوقعات من المشاكل التي أثارت إهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، خاصة في السنوات الأخيرة وبعد فشل كبرى الشركات العالمية مثل: شركة انرون وشركة ورلد كوم، هذه الفجوة لا يمكن تجاهلها أو الإدعاء أن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، ولهذا يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءة لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن، قبل كل هذا يجب البحث عن آليات للتقليص من هذه الفجوة، حيث أن حوكمة الشركات لها دور مهم في التقليص منها من خلال القوانين والإرشادات التي تلزم على المراجعين القيام بواجباتهم مثل ما يتوقعها منهم مستخدمي القوائم المالية.

Summary:

The problem of the expectations gap of the problems that sparked the interest of many researchers in the field of accounting and auditing, especially in recent years, after the failure of major international companies such as: Enron Corporation and World Com, this gap can not be ignored or claim that the expectations of users of financial statements is not realistic, but this mustto direct the efforts of researchers to study the factors that led to the existence of the gap and the work of the suggestions and constructive recommendations to narrow the gap to a minimum, before all this must be the search for mechanisms to reduce this gap, as the corporate governance have an important role in reducing this gap throughlaws and guidelines requiring auditors to carry out their duties, such as what to expect of them users of financial statements.

مقدمة:

واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة المسؤولية وفقدان الثقة، وهذا نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوي العالمي مما أدى إلى تساؤل العديد من مستخدمي تقارير المراجعة وقوائم المؤسسات المفلسة عن سبب عدم إعطاء مراجعي الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك المؤسسات، ويمكن القول أن تلك الانتقادات الواسعة الموجهة إلى مكاتب المراجعة تعبر عن التباين الموجود بين إعتقادات مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات مراجع الحسابات، وبين إعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات، وهذا ما أدى إلى ظهور ما أصطلح عليه تسمية فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية.

وهذه الفجوة ما هي إلا زعزعة لثقة مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، الأمر الذي ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسي لإتخاذ القرارات، لقد نشأت مشكلة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة نتيجة لعدم التطابق بين توقعات المجتمع الذي يشمل جميع مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من عملية المراجعة، ولما يجب أن تكون عليه مسؤولية المراجعين، وبين مدى فهم المراجعين لحدود مسؤولياتهم كما تم بيانها في المعايير الدولية للمراجعة، حيث أن مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة تواجه أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي وهذا ى إلى تساؤلات عديدة من المستثمرين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من المؤسسات عن سبب عدم إعطاء المراجعين إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك المؤسسات.

ونظرا إلى التأثيرات التي يمكن أن تشكل خطر على كل من مستخدمي القوائم المالية وكذا مهنة المراجعة فإن من الضروري العمل على تضييق هذه الفجوة، قبل هذا يجب على المهتمين بمهنة المراجعة و كل الباحثين في سبل التضييق من فجوة التوقعات حيث تعتبر آليات حوكمة الشركات من بين أهم الأمور التي تساعد على التضييق منها، ذلك من خلال تفعيل قواعدها داخل المؤسسة.

وبناءا على ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الآتية:

– ما هي آليات حوكمة الشركات التي تساعد على التضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر؟.

وللإجابة عن هذا التساؤل الأساسي فقد تم تبني خطة العمل التالية:

- **المحور الأول**: حوكمة الشركات ومبادئها؛
- **المحور الثاني**:فجوة التوقعات في مهمة المراجعة؛
- **المحور الثالث**:ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية؛
- **المحور الرابع**:آليات حوكمة الشركات لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر.

المحور الأول: حوكمة الشركات ومبادئها.

تعد الحوكمة من المواضيع الحديثة التي يتم تداولها في الوقت الحالي ويجب الإشارة إليها وإلى أهدافها في تطوير البيئات التنظيمية وذلك من خلال علاقتها بآلياتوإجراءات الإصلاح الإداري الذي يعد أحد العناصر المهمة في نظام الحوكمة الذي يساهم في ضبط العمل وتوجيه العمليات نحو النجاح والتطور المستمر.

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

جاءموضوعحوكمةالشركاتاستمراراًللبحثالمتواصلعنتعزيزأداءالشركات،ومنهاعلسبيلالمثالنظريةالمنشأة،ونظريةالوكالة،والفصلبينالملكيةوالإدارة،وهياكلالملكيةوتمويلالمنشآت،وعلاقةالإدارةبالمساهمين،وأصحابالمصالحوغيرهامنالنظريات.
ونتيجةلارتباطموضوعحوكمةالشركاتبمجالاتوأطرافمختلفة،كالإدارةومجلسالإدارةوالمساهمينوأصحابالمصالح،ظهركثيرمنالتعريفاتالمتنوعةلحوكمةالشركات.

حيثعرفهاDemiragبأنها:"

مجموعةمنالعلاقاتالتعاقديةالتيتربطبينإدارةالشركاتومساهميهاوأصحابالمصالحفيها،وذلكمنخلالإيجادالإجراءاتوالهياكلالتيتستخدملإدارةشؤونالشركة،وتوجيهأعمالهامنأجلضمانتعزيزالأداءوالإفصاحوالشفافيةوالمساءلةبالشركة،وتعظيمالفائدةللمساهمينعلىالمدىالطويل،معمراعاةمصالحالأطرافالمختلفة"[1].

ويهتمهذاالمصطلحبالممارساتوالكيفيةالتييتمبهاضبطأداءالشركاتورفعكفاءتهاومجموعةالتدابيرالتييتممنخلالهامتابعةأداءإدارةالشركاتوالرقابةعليها،ومعالجةالمشكلاتالناجمةعنذلك،والعلاقةبينالجهاتالتيتحكمعملالشركاتمنالداخلوالخارج.

ويعدأسلوبحوكمةالشركاتوسيلةتمكنالمجتمعمنالتأكدمنحسنإدارةالشركاتبطريقةتحميأموالالمستثمرينوالمقرضين،كمايؤديإلىالحدقضمانةتضدالفسادوسوءالإدارة،علاوةعلىتطويرالقيمالأساسيةلاقتصادالسوقفيالمجتمع[2].

ويمكننا أن نخرج بالتعريف التالي كتعريف إجرائي لحوكمة الشركات: **" عبارة عن مجموعة القوانين والتنظيمات التي تحكم الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة،هذا ما يضمن حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسة"**.

ثانيا: أهمية تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة

أصبحت أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في إدارة الشركات حاجة ملحة في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي والأزمات الناجمة عن سوء ممارسات الإدارة، وقد أظهرت السنوات السابقة أن اقتصاديات العديد من الدول قد تعثرت نتيجة افتقارها إلى الحوكمة الجيدة مما ألحقت أضرار بالغة بالمساهمين والدائنين والموردين والغير، ومن هنا ظهرت الحاجة الضرورية لتدعيم قواعد حاكمية الشركات لتساهم بما يلي[3]:

- تخفيضنسبةالمخاطر؛
- تشجيعالمدخراتالمحليةفيسوقرأسالمال؛
- تسهيلمنحالتمويللتوسعفيمشاريعها؛
- تأسيساستثماراتجديدة؛
- جذبالمستثمرين؛
- المساهمةبالمسؤوليةالاجتماعية.

وذلكمنخلالاالصلاحياتالواضحةلمجلسالإدارةوأهميةالفصلبينوظيفةرئيسوأعضاءمجلسالإدارةمنجهةوالإدارةالتنفيذيةمنجهة أخربالإضافةإلىوضعالخطةالمستقبليةللشركةوتقييمها.

ثالثا: أهداف حوكمة الشركات

تسعى الحوكمة من خلال الأهداف إلى تحقيق رفع الكفاءة أداء المؤسسات ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك المؤسسات ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات والمخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة ويمكن أجمال الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق نظم الحوكمة بما يلي[4]:

1. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛
2. تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛

3. ب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية؛
4. تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية؛
5. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

رابعا: مبادئ حوكمة الشركات

أن الحوكمة السليمة والإدارة الرشيدة لمؤسسات الدولة تؤدي إلى تحقيق أهدافها و الخطوة الأولى في عملية إنشاء نظام الحوكمة تتمثل في النظر إلى المبادئ التي أعتمدتها منظمة التعاون والتنمية والتي وافقت عليها حكومات الدول أعضاء المنظمة وتكييفها بما يخدم تحقق أهداف مؤسسات الدولة المختلفة، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي[5]:

1-المحافظة على أموال الدولة (حق الشعب) :تعد المحافظة على المال العام الهدف الأول لجميع الأطراف ومن أهم السبل الكفيلة بتحقيق ذلك أكمال المظلة القانونية والتشريعية وبما يتلائم مع التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية عموماً والبيئة الاقتصادية المحلية بوجه خاص.

2-ضمان حقوق المتعاملين مع مؤسسات الدولة :تمثل البيئة المحيطة بالمنظمة من مستثمرين أو مجهزين أو موردين أو عاملين ... الخ، فئة أصحاب المصالح بالنسبة لكل منظمة، وتعد حوكمة مؤسسات الدولة من أهم الأساليب التي تحفز هؤلاء لغرض الدخول في مختلف التعاملات مع تلك المؤسسات حيث أن المقولة الشهيرة ان رأس المال يبحث دائما" عن الاستقرار بما يؤدي إلى جذب رؤوس الأموال إلى المنظمات التي تقف على أرض صلبة وتعمل ضمن معايير وقوانين ثابتة مما يشيع روح الاطمئنان بالنسبة لكافة المتعاملين معها.

3-الإفصاح والشفافية: يعد مبادئ الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ اللازمة لتحقيق أو تطبيق نظام حوكمة مؤسسات الدولة من خلال ضرورة توفر جميع المعلومات بدقة ووضوح وعدم إخفاء أي معلومة وإظهارها للجمهور في الوقت المناسب والإفصاح عن كافة البيانات المالية والمعلومات الأخرى وتقارير الأداء والملكية وأسلوب إستخدام الصلاحيات وأن يتم الإفصاح عن المعلومات الآتية:

- مبادئ المؤسسة؛
- أهداف المؤسسة؛
- الرواتب والمزايا الممنوحة إلى المدراء العامين؛
- المخاطر التي من المتوقع أن تحيط بعمل المؤسسة؛

- البيانات المالية؛
- المسائل المادية المتصلة بالعاملين؛
- هياكل وسياسات الحوكمة المعتمدة.

4-مهام وصلاحيات الإدارة: يحدد نظام حوكمة مسؤوليات الإدارة وسبل المتابعة الفعالة للإدارات التنفيذية من خلال توفر المعلومات لكافة المستويات الإدارية وبذل العناية المهنية اللازمة وبما يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقها وبالشكل الذي يضمن الأداء الأمثل وكذلك ضمان سلامة تقرير النشاط والتقارير المالية والمحاسبية.

المحور الثاني: فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينيات من القرن العشرين لإنتقادات عديدة من قبل السلطة، وقد كان السبب تدني مستوى جودة المعلومات المحاسبية الأمر الذي أدى إلى التشكيك في إمكانية استمرار مهنة المحاسبة والمراجعة كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، ومن هنا قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإهتمام بهذه القضية وأطلق على هذا القصور مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة.

أولا: تعريف فجوة التوقعات

إن فجوة التوقعات تعبر عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات وما يقوم المراجع بآدائه فعلا، وقد قدمت عدت تعريفات لهذه الفجوة.

حيث عرفها الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة على انها[6]:" مساحة الإختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات للأشخاص أصحاب المصلحة في المؤسسة، بشأن ما يحتاجونه من مراجع الحسابات وما يقدمه لهم".

ولقد عرف iggio فجوة التوقعات بأنها[7]:"عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات".

كما عرفت فجوة التوقعات بأنها[8]:" التعبير عن الشعور بأن أداء مراجعي الحسابات يتم بأسلوب متعارض مع اعتقادات أولئك الذين يأملون بأن تكون منافع أو فوائد المراجعة مستحقة ".

كما أنMceuroe and Martene أشار إلى أن فجوة التوقعات عبارة عن[9]:" الإختلاف بين ما يدركه الجمهور ومستعملي القوائم المالية لمسؤليات المدقق، وماذا يعتقد المدققون مسؤلياتهم المطلوبة منهم ".

إلا أنه يمكننا أن نخرج بالتعريف التالي كتعريف شامل ومختصر لفجوة التوقعات على أساس أنها **" الفرق بين ما يتوقعه المستخدمون من المراجعون، وبين ما يحصلون عليه بالفعل، ولهذا اقترح تسمية هذه الفجوة بفجوة التوقعات "**.

ثانيا: سمات فجوة التوقعات

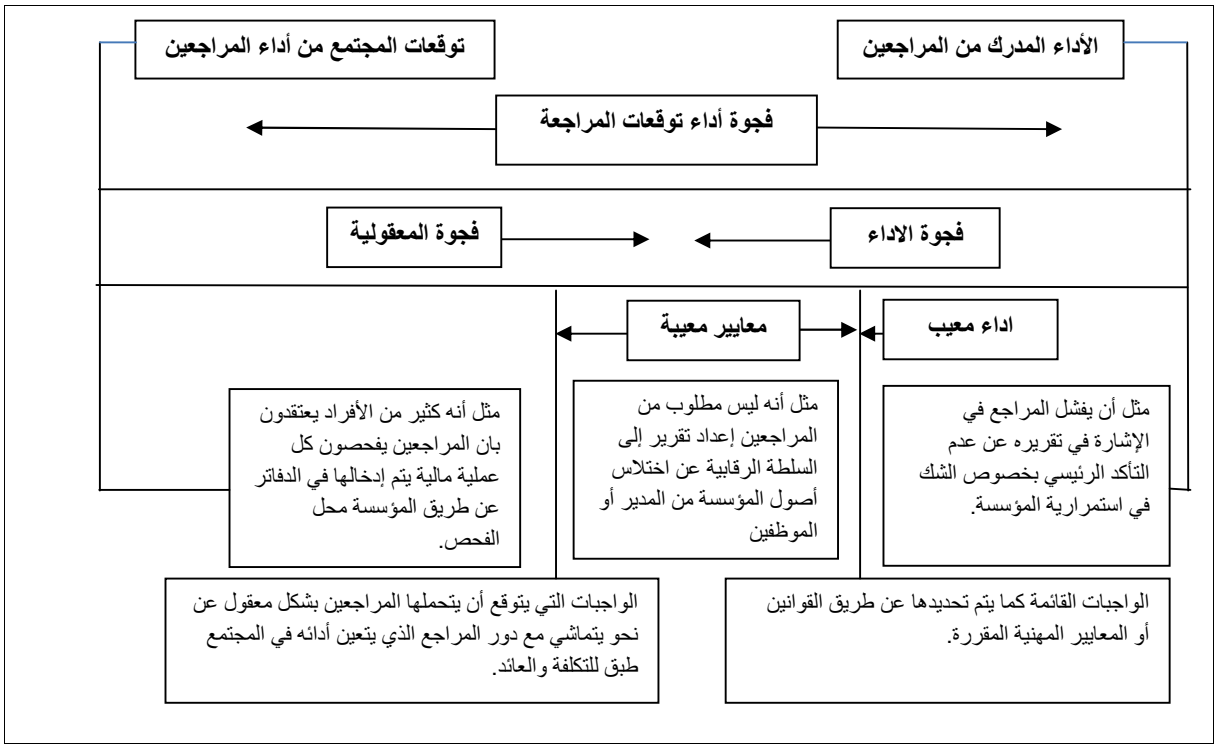
تتسم فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات يمكن أن نوجزها فيما يلي[10]:

1. فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، وهذا لأسباب كثيرة يمكن أن تكون أهمها وببساطة أن المحاسبة والمراجعة مهنة تستهدف تحقيق عوائد إقتصادية ومهنية معا، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك عندما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق هدفين رئيسيين هما الهدف المادي والهدف المهني؛
2. فجوة التوقعات غير ساكنة، أو يمكن القول عنها أن لها طبيعة ديناميكية، وهذا لأنها محددة بمتغيرين هما:
   - طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات؛
   - عرض مراجع الحسابات لخدماته ومسؤولياته.
3. فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعني أن فائض الطلب على خدمات مراجع الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني؛
4. فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعا مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤدي المهنة من جهة، كما ينعكس ذلك سلبا على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية الملائمة في اتخاذ القرارات؛
5. فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، ولكن بدرجة أو بأخرى، وبالطبع في ظل العولمة و رير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالتأكيد إلى دول العالم الثالث، وبهذا فان الدول تتباين فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

ثالثا: طبيعة مكونات فجوة التوقعات

بناءا على تعريف عرفه الباحث Porter بأن فجوة التوقعات هي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وبين ما يحصلون عليه فعلا منهم[11]، ومن خلال هذا التعريف فإن هذا الفرق يمكن تقسيمه إلى المكونات التالية:

الشكل رقم 1 يوضح: هيكل فجوة التوقعات.



المصدر:: أمين السيد احمد لطفي،**''فلسفة المراجعة''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص.356.

1. **الفجوة المعقولة(ReasonablenessGab)**[12]: تنشأ بسبب أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية وهذا تطبيقا لمعايير المراجعة على سبيل المثال: يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن عملية المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير على أن عملية المراجعة ستكشف عن حالات قليلة من الغش، فقد أوضحت دراسة بروتر أن هناك اعتقاد بأن المراجع يفحص كل عملية مالية وكل رصيد حساب، بينما في الواقع العملي يقوم المراجع بفحص عينات من العمليات والأرصدة، فليس من المعقول أن يقوم المراجع بفحص كل العمليات المالية أو أرصدة الحسابات، لا سيام عند مراجعة المؤسسات الكبير ذات العمليات الضخمة والمعقدة.
2. **فجوة الأداء (Performance Gab)**: تمثل فجوة الأداء الفجوة بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي، وتنقسم تلك الفجوة بدورها إلى قسمين فرعيين هما[13]:

أ. قصور في أداء المراجعين (فجوة الأداء المعيب): تعرف بالفرق بين ما ترى المهنة أنه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة وبين ما يقومون به فعلا مثل: إذا ما أصدرت مهنة المراجعة معيارا ينص على أن المراجعين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزون للمؤسسة محل المراجعة، إلا أن المراجع قد يفشل في أن يقوم بذلك، ومن

ثم فإن أدائه يقال عليه أنه معيب بسبب أنه لم يقم بالتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع معايير المراجعة المهنية.

ب. قصور المعايير والقواعد المنظمة للمهنة (فجوة المعايير الناقصة): وتعرف بالفرق بين ما يتوقعه مستخدمي م المالية أنه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة وبين ما ترى المهنة ذاتها أنه يمكن لأعضائها (المراجعين) القيام به بدرجة مؤهلة, وبعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين و بين واجباتهم طبقا لمعايير المراجعة، ولذلك فقد يتوقع المستخدم بشكل معقول أن يقوم المراجعين بإعداد تقرير المسير عن مواقف اختلاس أصول المؤسسة بواسطة مديرها ,وعن طريق الموظفين الرئيسيين بالمؤسسة, فإذا لم يتطلب القانون و المهنة لذلك ستكون هناك فجوة معايير ناقصة.

المحور الثالث: دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤوليات مراجعي الحسابات

لقد تمت الإشارة سابقا إلى أن فجوة التوقعات تشير إلى عدم رضا مستخدمي القوائم المالية عن عمل المراجعين بالنسبة إلى المتوقع منهم، لهذا كان من الضروري دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية قبل قياس هذه الفجوة، علما أن توقعات مستخدمي القوائم المالية يمكن أن تكون معقولة أو غير معقولة حسب درجة إلمام المستخدمين بمهنة المراجعة، ويجب على المراجع أن يأخذ هذه التوقعات في اعتباره حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة، وكذا لتجنب أي مشاكل من مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على تقريره في الحكم على المؤسسة محل المراجعة.

أولا: إستقلالية مراجع الحسابات

يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ المراجع عن إستقلاله عند مزاولة عمله المهني، حيث يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة، ويؤكد البعض ذلك على اعتبار أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله[14].

لكن يوجد تساؤل بخصوص تأثيرات المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على أكبر عدد من العملاء، وضغوط الأتعاب وتقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف المراجعة، وسعي بعض المؤسسات إلى الحصول على أراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى بخصوص استقلال المراجعين، وفيما يتعلق بحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء، فإنه يوجد اعتقاد لدى البعض بأن الضغوط لتنافسية تمثل تهديدا لاستقلالية المراجعين، حيث أنها يمكن أن تأثر على تقارير المراجعين حول إبداء رأيهم حول القوائم المالية، نظرا إلى أنهم قد يترددوا في إبداء أراء متحفظة خوفا من فقد العملاء.

ـا أن ضغوط الأتعاب تمثل تهديدا لاستقلالية المراجعين، حيث أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن هناك حوالي 30 % من الذين تم استقصائهم يعتقدون أن المراجعين يطبقون القواعد بحيث تتفق مع رغبات وتفسيرات الإدارة، وهذا بهدف إعداد تقارير نظيفة.

كما أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة يثير جدلا كبير في الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة، وهذا فيما يتعلق بتأثيرها على استقلال المراجع، بحيث تعتمد مكاتب المراجعة في الوقت الحالي رجة كبيرة على خدمات غير المراجعة، نظرا لأنها تحقق لها أرباح أكثر وتنطوي على مخاطر أقل، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى تحقق حوالي نصف إيراداتها من خدمات غير المراجعة، كما أنها في تسويقها لخدماتها تركز على أنها مكاتب خدمات مهنية متعددة وليست مكاتب مراجعة[15].

بالإضافة إلى ما سبق فإن تسوق الرأي Opinion Shopping، والذي يتمثل في سعي بعض المؤسسات في الحصول على أراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى، بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام بطريقة لا تتماشى مع التفسير الذي طبق في الماضي، أو مع الجوهر الاقتصادي للعملية، أو لتطبيق معالجة محاسبية أقل تفصيلا، يؤثر على استقلال المراجع ومصداقية التقارير المالية، وسمعة مهنة المراجعة وقد أشارت العديد من مكاتب المراجعة إلى أهمية التهديد الذي يمثله تسوق الرأي على استقلالية المراجع، حيث أن بعض المؤسسات تسعى إلى الحصول على أراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى، بخصوص الموضوعات محل لجدل والخلاف مع المراجع، وذلك بهدف الضغط على مراجعيها لتغيير أرائهم، وقد أكدت لجنة ryan ذلك بقولها أن المؤسسات تسعى في الوقت الحالي بدرجة متزايدة لتحدي المراجعين وتهديد استقلالهم عن طريق تسوق الرأي بهدف الضغط عليه والتلويح بإمكانية تغييرهم بمراجعين آخرين لديهم استعداد لتأييد مواقف الإدارة. وقد ت إجراءات بواسطة كل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، تسوق الرأي، إلا أن تلك الإجراءات غير فعالة لأنها قد تعاملت مع أعراض المشكلة وليس مسبباتها[16].

ـا لاحظنا أن التهديدات متعددة التي تهدد إستقلال المراجع في الواقع العملي، إلا أن توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص محافظة المراجع على إستقلاله عند مزاولة عمله المهني، تعتبر معقولة ومن الضروري العمل على تحقيقها[17].

ثانيا: مسؤولية المراجع على إعداد القوائم المالية[18]

يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وهذا لا يتفق مع ما تضمنته معايير المراجعة الدولية (معيار المراجعة الدولي رقم (700) تقرير مراجع الحسابات عن

القوائم المالية)، حيث أن مسؤولية إعداد تلك القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة وليس المراجع، كما أن هدف مراجعة القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

ويتضح مما سبق أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية، وواجبات المراجع وفقا للمعايير المهنية، فيما يتعلق بالمسؤولية عن إعداد القوائم المالية، كما أنه يمكن الإشارة إلى أن توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية تعتبر توقعات غير معقولة، ويمكن إرجاعها إلى جهل مستخدمي القوائم المالية وعدم إلمامهم بأمور المراجعة جيدا.

ثالثا: مسؤولية المراجع على تقييم قدرة لمؤسسة على الاستمرار

يوجد اعتقاد لدى معظم مستخدمي القوائم المالية، أن تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية مؤسسة، وقدرتها على الاستمرار في النشاط، ولذلك فإنه ينظر إلى فشل المؤسسة مباشرة بعد الحصول على تقرير مراجعة نظيف، على أنه فشل للمراجعة كذلك.

وفيما يتعلق بواجبات المراجع بخصوص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وفقا للمعايير المهنية، فقد تم توضيح ذلك في معيار المراجعة الدولي رقم (570) الاستمرارية، كما أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أصدر عام 1988 نشرة معايير المراجعة رقم 59، وذلك في محاولة منه لتضييق فجوة التوقعات، وتتطلب النشرة من المراجع في كل عملية مراجعة، تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري، بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية محل المراجعة، ومع ذلك فقد تضمنت النشرة أن المراجع لا يعتبر مسؤول على التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، كما أن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير المراجع لا يجب تفسيره على أنه يوفر تأكيد بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط[19].

ويتضح مما سبق أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية، وبين واجبات المراجع وفق المعايير المهنية، بخصوص ما إذا كان تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط. ويمكن القول هنا أن توقعات مستخدمي القوائم المالية تعتبر غير معقولة، وأنه من المعقول أن يتوقع مستخدمي القوائم المالية الإفصاح عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر وعدم التأكد، كما يجب على المراجع أن يكون واعيا ومدركا للتأثيرات الممكنة لتلك المخاطر على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط[20].

رابعا: مسؤولية المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش

مسؤولية المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش تعتبر إحدى مكونات فجوة التوقعات في المراجعة، ويؤكد بعض الباحثين على أن مسؤولية المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش ، تعتبر من أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في المراجعة[21].

ولقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش الهامة، ففي دراسة أجريت سنة 1991 تبين منها أن 86 % من مستخدمي القوائم المالية، 62 % من المديرين الماليين، 35 % من المراجعين، لديهم اعتقاد أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش الهامة، كما أوضحت نتائج دراسة أخرى أجريت عام 1977 أن 69,9 % من مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش الهامة، ويؤيد بعض الباحثين النتائج السابقة بقولهم:"أن معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن المراجعين يجب أن يكتشفوا كل حالات الغش الهامة"، كما أشارت الدراسة التي أجريت من طرف لجنة ryan في عام 1992 إلى عدم قبول معظم مستخدمي القوائم المالية للرأي القائل بأن المراجع الذي يخطط فحصه بمستوي معقول من الكفاءة، وبطريقة مهنية قد لا يكتشف بعض حالات الغش الهامة[22].

وبالإضافة إلى ما سبق، يعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش، وليس الحالات الهامة فقط، فقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت في عام 1991 أن 75% من مستخدمي القوائم المالية، لديهم اعتقاد أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش، كما توصلت إحدى الدراسات الأخرى التي أجريت سنة 1994 إلى أن 79% من المساهمين، 62% من الدائنين، 52% من المديرين، لديهم اعتقاد أنه يجب أن تنفذ المراجعة بطريقة تؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش، ويؤكد بعض الباحثين على أهمية وضرورة أن يتحمل المراجعين مسؤوليات أكبر لاكتشاف الغش، نظرا إلى أن المجتمع يتوقع منهم اكتشاف كل حالات الغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش وفقا للمعايير المهنية، فقد تم توضيح ذلك في معيار المراجعة الدولي رقم (240) الغش والخطأ، وذلك كمحاولة لتضييق فجوة التوقعات، كما أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أصدر سنة 1988 نشرة معايير المراجعة رقم 53، والتي تطلب من المراجعين تخطيط المراجعة بشكل جيد لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك، وبالتالي فقد ترتب عليها اتساع نطاق مسؤوليات المراجع، بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة.

ويتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع حالات الغش أثناء تنفيذ المراجعة، ويمكن اعتبار أن تلك التوقعات معقولة، وذلك بملاحظة أن مهنة المراجعة تحرك بشكل ملحوظ تجاه الاعتراف ببعض المسؤوليات عن اكتشاف حالات الأخطاء والغش[23].

خامسا: مسؤولية المراجع على إكتشاف التصرفات غير القانونية

إن مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء كانت موضع اهتمام متزايد من جانب الصحافة المالية، وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، والمنظمات المهنية في منتصف السبعينيات،نتيجة للرشاوى أو المدفوعات الغير قانونية بواسطة الشركات الأمريكية، وقد ترتب على ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسة الفساد الأجنبي (FCPA) سنة 1977 الذي يحظر على أي مدير أو موظف أو مؤسسة مسجلة في هيئة ل الأوراق المالية، التأثير عن طريق الفساد على المسؤولين الأجانب أو إجراء مدفوعات بهدف التأثير على إجراء رسمي أو قرار ف الحصول على بعض الأعمال، أو الاستمرار في الحصول عليها، أو توجيهها لجهة محددة، وقد تم تعديل القانون في عام 1988 بحيث أصبحت المؤسسات غير مسؤولة عن المدفوعات غير القانونية التي تتم بواسطة ممثليها، ما لم يكن لديها معرفة بها[24].

د أشارت بعض المجامع المهنية إلى اعتقاد مستخدمي القوائم المالية، أن المراجع يعتبر مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية، كما أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت سنة 1997 أن 74,1 % من مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف كل التصرفات الغير قانونية، كما يعتقد 80,7% منهم أنه يجب على المراجعين أن يقدموا تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات العلاقة بالنواحي المالية والمحاسبية، ويعتقد 84,4% منهم أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية.

وفيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية وفقا للمعايير المهنية، فقد سبقت الإشارة إلى معيار المراجعة الدولي رقم (250) لعناية بالقوانين والأنظمة عند تدقيق التقارير المالية، كما أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين اصدر سنة 1988 نشرة معايير المراجعة رقم 54، والتي تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير هام مباشر وهام على القوائم المالية، مماثلة لنفس المسؤولية المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات والتي تتطلب تخطيط المراجعة بحيث توفر تأكيد معقول لاكتشاف تلك التصرفات، أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فإن إجراءات المراجعة قا لمعايير المراجع المقبولة قبولا عاما لا توفر ضمان لإمكانية اكتشافها، حيث أنها لا تتضمن إجراءات تصمم

خصيصا لاكتشاف تلك التصرفات، ومع ذلك فإنه يجب على المراجع أن يكون واعيا ومدركا لإمكانية حدوث تلك التصرفات.

ويتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويمكن القول أن تلك التوقعات تعتبر توقعات معقولة، ورغم أهمية أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيض إمكانية ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى زيادة إمكانية كتشافها في حالة ارتكابها، فإنه من الضروري توسيع نطاق مسؤوليات المراجعين بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية[25].

المحور الرابع: آليات حوكمة الشركات لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر

تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوى المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال احكام الرقابة والسيطرة على أداء ادارة الشركة، ومراقب الحسابات. ويمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين من آليات الحوكمة، حيث يختص النوع الأول بإدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، قوة واستقلال لجنة المراجعة، ودرجة إعتماد إدارة الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة، بينما يختص النوع الثانى بمراقب الحسابات الذى يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة وإبداء رأيه الفنى عليها، وتشمل آليات تحقق الرقابة على أداء مراقب الحسابات مثل التغير الالزامى لمراقب الحسابات بصفة دورية، درجة استقلال مراقب الحسابات، مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية، معايير رقابة الجودة، ومدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل المراجعة[26]، كما أن الجزائر على غرار الدول الأخرى لا تخلو من فجوة التوقعات على إعتبار أن من صفات فجوة التوق ، أنها دولية ولا يمكن لأي دولة أن تخلو منها، فعلى الهيئات المعنية العمل على تطبيق آليات يمكن لها تقليص فجوة التوقعات إلى اقصى حد ممكن.

أولا: المراجعة القانونية في الجزائر.

ما يلاحظ على مهنة المراجعة القانونية في الجزائر إتسمت بنوع من اللاتنظيم وعدم الإهتمام وهذا راجع إلى عدم صدور قوانين تشريعية منظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 19-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية سنة 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 من

أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه، سنقوم بالتطرق إلى المراجعة القانونية في الجزائر من خلال محافظة الحسابات في الجزائر باعتبارها المراجعة القانونية في الجزائر.

1. تعريف محافظة الحسابات في الجزائر

يعرف القانون 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 27 محافظة الحسابات على أنها[27]: " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات المؤسسة والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به".

وتعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 كما يلي[28]:" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

2. مهام محافظ الحسابات في الجزائر

تتفرع المهام إلى مهام عادية ومهام خاصة، وهي على النحو التالي:

أ. **المهام العادية**[29]: حسب المادة 23 و24 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يكلف بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة ومنتظمة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، وكذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناءا على وثائق محاسبية، وتقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم؛

- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

ب. **المهام الخاصة**[30]: بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة منها:

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات؛
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛
- فحص حصص المساهمين؛
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

ثانيا: مساهمة حوكمة الشركات في التضييق من فجوة التوقعات

كما سبقت الإشارة سابقا أن آليات حوكمة الشركات المتعلقة بفجوة التوقعات تتعلق بنوعين كالتالي:

1. آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل:

- قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل المنشأة؛
- مدى التزام ادارة المنشاة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية؛
- قوة واستقلال لجنة المراجعة؛
- درجة إعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.

2. آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبى الحسابات:

- التغير الالزامى لمراقب الحسابات بصفه دورية؛
- درجة استقلال مراقب الحسابات؛
- مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية؛
- مدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل المراجعة.

يرى معظم الباحثين أن آراء مراقبى الحسابات والمستثمرين حولأثر آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة تكمن في الآتي[31]:

1. يجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة؛
2. كثر متغيرات فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة تأثرا بآليات حوكمة الشركات المرتبطةبالعميل هى خلو القوائم المالية من البيانات المضللة الناتجة عن تلاعب الادارة، واقلها مسئولية مراقب الحسابات تجاه جميع المستخدمين للقوائم المالية؛
3. يوجد إرتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتيطة بمراقبى الحسابات وبين فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة؛
4. ان اكثر متغيرات فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة تأثرا بآليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراقبى الحسابات هى درجة الافصاح فى تقرير مراقب الحسابات، واقلها مسئولية مراقب الحسابات تجاه جميع المستخدمين للقوائم المالية؛
5. يحقق اتباع آليات حوكمة الشركات قدر ملائم من الطمأنية للمستثمرين ومتخذى القرارات إعتمادا على التقارير المالية التى أعدت وفقا لآليات حوكمة الشركات.

الخاتمة:

إن موضوع فجوة التوقعات لقي إهتماما كبير من الباحثين في علم مراجعة الحسابات خاصة في العقدين الأخيرين من القرن العشرين حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، وبهذا يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءة لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائيا لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة وهذا إن لم يكن مستحيلا، وهذا راجع إلى الطبيعة الديناميكية لفجوة التوقعات والتي تجعل من المستحيل أن يدرك كل مستخدمي القوائم المالية مسؤوليات المراجعين من جهة، ومن جهة أخرى صعوبة التزام جميع مراجعي الحسابات بأداء كل التوقعات المرغوبة منهم في الوقت الحالي الذي يتميز بكثرة المنافسة، وكبر حجم المؤسسات...الخ.

الجزائر كغيرها من الدول لا تخلو من هذه الفجوة والتي تعبر عن أحد المشاكل التي تواجهه مهنة المحاسبة بصفة عامة ومهنة المراجعة بصفة خاصة ويجب العمل على تضييقها، حيث يعتبر تطبيق آليات حوكمة الشركات من بين أحد اهم العوامل التي تلزم الشركة بتطبيق مجموعة من القوانين والاجراءات التي يمكن لها أن تساهم في التضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، وبموجب ما توصلت إليه الدراسة من نتائج نوصي بالتالي:

1. ضرورة صدور تشريع من الهيئات الجزائرية المختصة يحدد مهام المراجع بشكل واضح، وضرورة الإلتزام بالقيام بهذه المهام؛
2. تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي تتخذ لاجل تفعيل الإدارة الجيدة للمؤسسة، مثل إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها؛
3. تشكيل فريق عمل يكلف بتطوير عدد من التشريعات الجزائرية ذات الصلة بحوكمة الشركات مثل قانون الشركات الموحد، قانون سوق المال الجديد، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار؛
4. ضرورة قيام المنظمات المهنية بالعمل على تدعيم استقلال مراقبي الحسابات واتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي تأثير الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات على استقلالهم؛
5. ضرورة تحديد واجبات مراقب الحسابات على أساس فهم واضح لطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة في المجتمع، وتعد وقعات المجتمع عن طريق سبل الاتصال الفعال وزيادة وعي وثقافة الرأي العام بوظيفة المراجعة وأهدافها.

قائمة المراجع:

[1]Demirag, I S., and M. Wright "Corporate Governance: Overview and Research agenda" , British Accounting Review, 2000.

[2]**Hopkins M., "Corporate Social responsibility word, News iten, (WWW.mhc international Combigpicture. btm). July 2000.**

[3] محمد العبد، " أهمية تطبيق الحوكمة"، http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=16957#.Uj1r4tLgSzE، تاريخ النشر 2011/03/07، تاريخ الاطلاع 2013/09/15.

[4] محمد هادي العدناني، **" تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية فى العراق"**، جمهورية العراق، 2004، ص 10.

[5]سندس سعدي حسيناً، **"اثر حوكمة الشركات في التدقيق الداخلي"**، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2006، ص5.

[6]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **"الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 11.

[7] محمد الفيومي محمد وآخرون،**" دراسات متقدمة في المراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص.281.

[8] أمين السيد احمد لطفي،**"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.781.

[9]McEnroe, John.E. and Martens, Stanley.c.**2001" Auditors'and investors' perceptions of the 'Expectation Gap"**, Accounting Horizons, Vol, 15 No.4, pp, 345-358

[10] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق سابق، ص ص، 12-13-14. (بتصرف).

[11] Porter, Brenda,**" An empirical study of the adit expectation-performance gap"**, Accounting and Business Research, Vol,24, Winter, 1993, p 49.

[12]محمد الفيومي محمد، سابق، ص، 9.

[13] أمين السيد احمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، المرجع السابق، ص ، 782.

[14]أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد،**"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، ط1، دار المريخ للنشر، القاهرة،1999، ص.41.

[15]جورج دانيال غالي، **" تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص.ص، 15-16.

[16] المرجع السابق، ص، 17.

[17] سيد عطا الله السيد، **"المفاهيم المحاسبية الحديثة"**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص.329.

[18] محمد شعبان حسين أحمد، **" فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها"**، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص، 37.

[19] احمد حلمي جمعة، **" تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة"**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص.145.

[20] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال،**" الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 130.

[21] أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، 145.

[22] احمد محمد نور، **" دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص.309.

[23] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص.ص، 22-24.

[24]عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،**" أصول المراجعة "**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص.63.

[25] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص.ص، 28-29.

[26] فهيم سلطان محمد الحاج، **" تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة"**،

http://forum.univbiskra.net/index.php?action=printpage;topic=12687.0،تاريخ النشر 2009/10/21، تاريخ الإطلاع 2013/09/20.

[27]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27-ابريل-1991، العدد 20، المادة 27، ص 654.

[28]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 27-جوان-2010، العدد 42، المادة 22، ص، 7.

[29]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23،24، ص،7.

[30] نفس المرجع، المادة 25، ص، 7.

[31]ابراهيم السيد المليجى شحاتة، **" تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة "**، كلية ادارة الاعمال – جامعة الملك سعود، ص 3.