

العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين
مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين
الخارجيين وطرق تضيق تلك الفجوة

الأستاذ المساعد الدكتورة صبيحة برزان العبيدي
الكلية التقنية الإدارية / بغداد

الملخص

يهدف البحث إلى التعرف على ابرز العوامل التي تؤدي الى حدوث فجوة التوقعات بين المستفيدين من المعلومات المحاسبية وأداء مراقبي الحسابات في الشركات عينة البحث ، ووجد من خلال تناول الموضوع بجانبية النظري والتطبيقي ان هنالك نوعين من العوامل التي تؤدي الى حدوث فجوة التوقعات النوع الأول ويتمثل بالعوامل الداخلية التي تتبع من البيئة الداخلية للشركات عينة البحث ، اما النوع الثاني فيتمثل بالعوامل الخارجية التي تنأتى من البيئة المحيطة للشركات عينة البحث ويحاول البحث الإجابة عن تساؤل مفاده ، إلى أي مدى تؤثر هذه العوامل في توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية وإيجاد الحلول التي من شأنها أن تخفض من تأثير تلك العوامل وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

ويعتمد البحث في تحقيق ذلك على طرح موضوع البحث في جانبه، النظري وأشتمل على ما طرحته الأدبيات المحاسبية والتدقيقية حول الموضوع والجانب التطبيقي فقد تم توزيع استمارة استبانة على عينة من المدققين والمستفيدين من المعلومات المحاسبية قوامها (60) شخص ومن ثم استخدام الأساليب الإحصائية لبيانات الاستبانة.

Abstract

The research aims to identify the main factors that lead to produce a gap between the expectations of beneficiaries of accounting information and the performance of external auditors in the corporate sample , and found by dealing with the theatrical and practical sides of the topic that there are two types of factors that lead to produce an expectations gap.

The first type is the internal factors that stem from the internal environment of the sample companies, The second type is the external factors that come from the surrounding environment of the sample companies , So the search tries to answer about a question that for the range in which these factors effect in the expectations of users of accounting information in sample companies , and find solutions that would reduce the impact of these factors and thus narrow the expectations gap .

To identify that , the research supports on putting forward the research topic in its theoretical side by using the literatures of accounting and audit about the topic , while the practical side has been contained distribution questionnaire on a sample of auditors and users of accounting information-strong (60) people, and then use statistical methods to analyze the questionnaire data.

المبحث الأول - منهجية البحث**1. أهمية البحث :-**

تتمثل أهمية البحث في محاولة الوقوف على العوامل التي تؤدي إلى حدوث تلك الفجوة وإيجاد الطرق التي من شأنها التخفيف من العوامل التي تؤدي إلى حدوثها وبالتالي تضيق تلك الفجوة.

2. مشكلة البحث:

تواجه الشركات عينة البحث بصورة خاصة وبيئة الأعمال بصورة عامة مشكلة فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين، وهذه المشكلة ترتبط بعدة عوامل بعضها يتعلق بالأنظمة والقوانين السائدة والبعض الآخر يتعلق بالسلوك الأخلاقي لكل من المدققين أو المحاسبين والأشخاص القائمين على إدارة الشركات مما يؤثر سلباً في موضوعية المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية وبالتالي يؤدي إلى حدوث فجوة بين توقعات مستخدمي التقارير المالية وأداء المدققين الخارجيين في الشركات عينة الدراسة .

3. هدف البحث :-

يهدف البحث إلى إيضاح العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين أداء المدققين الخارجيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية وإيجاد الطرق التي من شأنها أن تضيق من فجوة توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين ، وذلك من خلال :-

- أ. التعرف على العوامل التي تؤدي إلى حدوث تلك الفجوة. سواء كانت داخلية (داخل بيئة الشركات عينة البحث) او الخارجية (خرج بيئة الشركات عينة البحث).
- ب. وضع الحلول المقترحة لتضييق أو الحد من وجود فجوة التوقعات.

4. فرضيات البحث

انسجاماً مع ما تم طرحه من أهداف وأهمية البحث والمشكلة التي تم طرحها، فإن البحث يقوم على الفرضيات التالية:-

- أ. هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين ممارسات الإدارة في التأثير في نتائج القوائم المالية وحدث فجوة التوقعات .
- ب . هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين إتباع المعايير المحاسبية والتدقيقية وأداء المحاسبين والمدققين.
- ج . هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين كفاية أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين و موضوعية ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية.
- د . هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة وحدث فجوة التوقعات.
- هـ. هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين النظم والقوانين المتبعة وحدث فجوة التوقعات.
- و. هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث وحدث فجوة التوقعات.

5. عينة ألبحث :-

تم اختيار عينة من مدققي الحسابات في القطاعين الخاص (مكاتب التدقيق) والمختلط (مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي)

6. حدود البحث :-

ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجموعة من مكاتب التدقيق.

المبحث الثاني - ماهية فجوة التوقعات**1. تمهيد:-**

نشأت مهنة التدقيق نتيجة للحاجة الماسة للفحص الحيادي للقوائم والبيانات المالية حيث أن البيئة المالية للاقتصاد تتسم بدرجة كبيرة من التعقيد وذلك في جميع مجالات الأنشطة الاقتصادية هذا بخلاف مئات القرارات التي تتخذ يومياً، وخاصة في المنشآت المساهمة الضخمة ونتيجة لحاجة الملاك في هذه الشركات إلى تقديم أدلة إثبات على صحة القوائم المالية التي تقدمها الإدارة ونتيجة لتطور مهنة التدقيق والمحاسبة وما تبع ذلك من أهمية توفير المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات من هنا برزت أهمية المدقق لكي يقوم بدوره في التحقق من صحة القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية. وذلك من خلال إبداء رأيه الفني عما تحويه القوائم المالية من بيانات وذلك من خلال جمع أدلة الإثبات المرتبطة بمزاعم الإدارة حيث يضع المدقق تلك المزاعم قيد الفحص والتدقيق وكذلك البيانات والسجلات المحاسبية. بذلك تحمل المدقق مسؤولية إبداء الرأي الفني وأصبح هو الشخص الذي يعول عليه في إبداء رأيه في سير أعمال المنشأة ونتيجة للتطور السريع الذي واكب الحياة الاقتصادية وتزايد الأزمات المالية بشكل كبير الأمر الذي أدى إلى زيادة مخاوف المساهمين والرأي العام وعدم ثقتهم في مهنة التدقيق للحيلولة دون حدوث الأزمات المالية ، وتعتمد عملية التدقيق على الأطراف المعنية بخدمات التدقيق وهي -

أ - مراقب الحسابات.

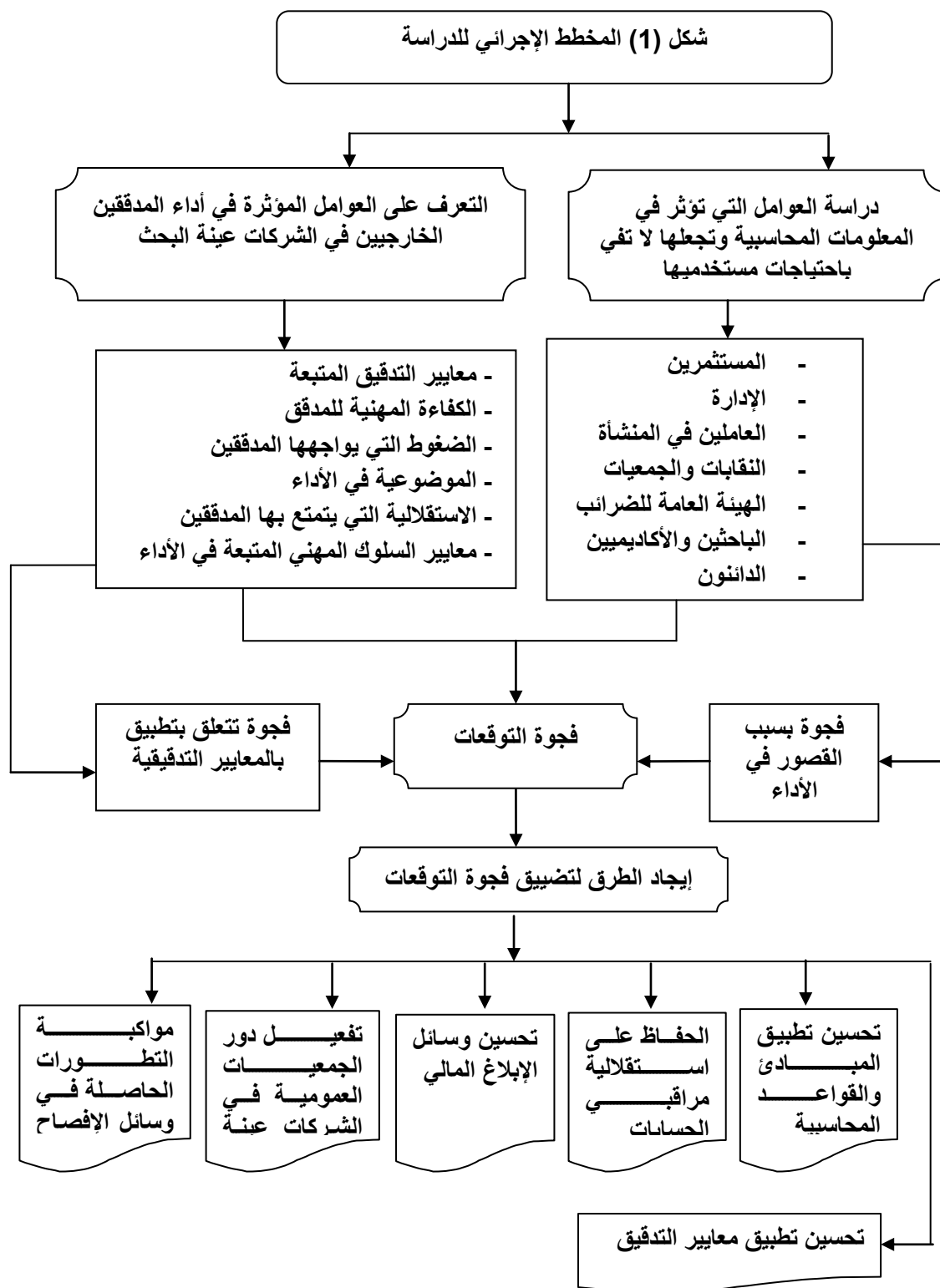
ب- الشركة موضوع التدقيق.

ج- مستخدمي تقرير مراقبي الحسابات.

وقد يكون لدى هؤلاء المستخدمين توقعات ورغبات معينة من خلال التدقيق الخارجي ونتيجة لتفاوت أهداف التدقيق الخارجي واحتياجات مستخدمي القوائم المالية والتي تكون عادة احتياجات تتطلب جهد ووقت من قبل مراقبي الحسابات ، مما يؤدي إلى عدم تلبية عدداً من تلك الرغبات وبالتالي إلى وقوع ، ما يسمى بفجوة التوقعات. وسيتم طرح موضوع البحث بالشكل التالي :

(الشكل إعداد الباحث)

المخطط الإجرائي للدراسة :



2. مفهوم فجوة التوقعات:

عرفت فجوة التوقعات بعدة تعاريف وبالشكل التالي :-

أ. الفجوة بين فهم تصورات مستخدمي القوائم المالية وبين فهم تصورات المدقق والمسؤوليات المتعلقة به. أي أن المدقق يقوم بتقديم رأي نظيف عن أعمال الشركة وقوائمها المالية وبعد فترة تعلن الشركة عن إفلاسها ، ففي هذه الحالة سيدعي المستثمرون بأن المدقق لم يقيم ببذل العناية المهنية الكافية وفقا للأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.(ألتيمي 2009 ، 194)

ب. تشير إلى عدم رضا المجتمع المالي (المستثمرين الحاليين والمرقبين ، الهبئات والجهات الحكومية ، المقرضين ، الإدارة ، والعاملين) عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم ، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات (جربوع، 2004 : 367)

3. أنواع فجوة التوقعات:- يمكن تقسيم فجوة التوقعات الى :-

أ. **فجوة ألمعقولة** وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات المراجعة) من مراقبي الحسابات انجازه وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازها بصورة معقولة.

ب. **فجوة الأداء** وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين) لما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات. وتنقسم إلى:

أولاً: الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من مراقبي الحسابات والمهام المطلوبة من مراقبي الحسابات من خلال المعايير والإصدارات المهنية ويطلق عليها نقص المعايير.

ثانياً: الفجوة بين المعايير المتوقعة للأداء للمهام الحالية لمراقبي الحسابات والأداء الفعلي لهم ويطلق عليها عدم كفاية أو قصور الأداء.

ويرى الباحث أن التحديد السابق لمكونات فجوة توقعات التدقيق كان محدوداً في نطاقه، فلم يدرس كافة عناصر فجوة توقعات التدقيق. فالاستقلال والحياد لم يتم عرضه بالرغم من أنه يعتبر أحد الجوانب الهامة للفجوة، كما لم يتم تحديد جوانب الضغوط كأحد الأسباب الممكنة لحدوث تلك الفجوة. وقد حددت دراسة (لطي، 2003 ، 23) سببين محتملين لتلك الفجوة هما:

أولاً : نقص الكفاية المهنية والتي تتضمن نقص العناية نقص المعرفة نقص الخبرة.

ثانياً : نقص استقلال مراقب الحسابات عندما يؤثر أصحاب المصلحة ذو النفوذ القوي على كفاية واستقلال مراقب الحسابات عن طريق فرض متطلبات محددة فعلى سبيل المثال يفشل مراقب الحسابات في التقرير الذي يعده عن شكوكه بخصوص استمرارية المنشأة في مزولة نشاطها.

4. العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات:-

ان قصور التقارير المحاسبية عن مواكبة التغيرات في مجتمع الأعمال، إضافة الى عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد في زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك على الرغم من إن ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير التي تنتج عنها وليس بالتدقيق، وقد اشدت الجدل

منذ سبعينات القرن العشرين ولحد الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة إن المنشأة مسؤولية أمام هؤلاء المستثمرين ، أم أن هذه التقارير تعد يجب تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء معاً جميعاً لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار إن المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن توضح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع (المصدر السابق 381-382) أ : سياسات إدارة الشركة في إدارة الأرباح : تعرف إدارة الأرباح بأنها أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية ، ومهما اختلف تعريف إدارة الإرباح فإن هناك اتفاق على إن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة . (عيسى، 2008: 13)، ومن الدوافع الأساسية التي تؤدي بالشركة إلى إدارة أرباحها هي:-

اولاً : الدوافع الداخلية : يقصد بالدوافع الداخلية تلك الدوافع التي تنبع من داخل المنشأة ، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم المنشأة وربحياتها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية ، فضلاً عن خطة حوافز الإدارة (22، 1996، Patricia) ويمكن استعراض هذه الدوافع كما يلي :

1. خطط الحوافز الإدارية Bonus Plans

إن خطط الحوافز الإدارية تنشأ أساساً لتقليل حدة التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين الناتجة عن سعي كلٍّ منهم إلى تعظيم منفعته الشخصية ، إذ تجمع خطط الحوافز الإدارية بين مصلحة الإدارة ومصلحة المساهمين لتحقيق هدف مشترك هو تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية ومستوى أدائها من خلال ارتباط الحوافز الإدارية بالإنجازات المتحققة للوحدة الاقتصادية ، فبالرغم من أن المهمة الرسمية للإدارة هي تحقيق أقصى المكاسب للوحدة الاقتصادية (أو لأطراف أخرى خارجية) إلا أنها قد تمتلك دوافع شخصية أخرى (العبيدي ، 2008: 84) هذا وقد أشارت بعض الدراسات إلى ضرورة تصنيف المنشآت إلى مجموعات طبقاً لهيكل الملكية حيث يختلف دافع وأثر خطط الحوافز الإدارية على الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي باختلاف هذه المجموعات (خليفة، 2004 : 11) نقلاً عن (Dempsey, et.al., 1993)

2 . حجم المنشأة :

تميل المنشآت الأكبر حجماً إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح كما يؤدي ذلك إلى تحقيق منافع متعددة لهذه المنشآت سواء كانت في صورة تحقيق وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي، حيث تتعرض المنشآت كبيرة الحجم عادة إلى ما يعرف بمفهوم الحساسية السياسية لأنها محط أنظار الحكومات والرأي العام لتشعب علاقاتها واتساع رقعة نشاطها . (Patricia ; Watts & Zimmerman 1990) (1996)،

ومن ناحية أخرى نجد المنشآت صغيرة الحجم تتجنب اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح لأن ذلك قد لا يمكنها من زيادة رأسمالها أو الحصول على مزيد من القروض أو المنافع الأخرى (حماد، 1997 : 24) ، ويلاحظ مما سبق أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب في السياسات والطرق المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل.

3. هيكل التمويل :

أن المنشآت التي يعتمد هيكلها التمويلي على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية تلجأ إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية بالمقارنة مع مثيلاتها التي يعتمد هيكلها التمويلي على حقوق الملكية فقط، ويتبين من ذلك أن هذه المنشآت لديها فرص أكبر لممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض إدارة أرباحها، إذ تختار هذه المنشآت الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تحسين نسب الربحية و السيولة ويرجع ذلك إلى الاتفاقيات المقيدة والموجودة في بنود عقود الديون حيث تتطلب مثل هذه الاتفاقيات وضع حد أدنى لنسب السيولة أو توزيعات الأرباح وغيرها. (خليفة ، 2004 : 11)

4 : الوفورات الضريبية :

تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويمكن للإدارة تحقيق الهدف الذي تسعى إليه في إطار المرونة المتاحة لها للاختيار من بين الطرق المحاسبية فعلى سبيل المثال وليس الحصر يمكن لإدارة المنشأة خلال فترات الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسملة بعض النفقات ، وبالتالي تحقيق أرباح أعلى خلال فترات الإعفاء الضريبي(حماد ، 1997: 24) . هذا وقد حددت بعض الدراسات عدد من الأساليب التي يمكن للإدارة إتباعها للسيطرة على المكاسب الرأسمالية لتحقيق وفورات ضريبية على هذه المكاسب وتتمثل هذه الأساليب في الآتي:

- بيع الاستثمارات والأصول الثابتة.
- نتائج العمليات غير المستقرة.
- المكاسب والخسائر غير العادية.
- ربحية المنشأة

يعتبر حجم الأرباح المحققة والمتوقعة من المنشأة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة المنشأة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، فكلما زادت أرباح المنشأة كلما كان لها فرصة أكبر في ممارسة تمهيد الدخل والعكس صحيح، بينما يصعب على إدارة المنشأة القيام بذلك إذا كانت المنشأة تحقق خسائر متتالية أو كانت أرباحها منخفضة إلا في حدود ضيقة وبالنسبة لبعض الأمور البسيطة لتحسين صورة المنشأة أمام الأطراف ذوي العلاقة ولو بقدر ضئيل ، لأن عدم التدخل في مثل هذه الظروف قد يدفع بالموردين إلى الإحجام عن التعامل الآجل مع المنشأة وأيضاً إحجام المقرضين عن إقراضها... الخ (حماد، 1997:21؛ Patricia, 1996) .

ثانياً: دوافع خارجية :

تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجة عن إرادة المنشأة والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وتتنحصر هذه الدوافع فيما يلي (Moses 1987: 221) :

1. المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية :

لقد أصبحت المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أمراً طبيعياً وواقعياً تقبله جميع الجهات المهنية لأن عدم السماح بها يعتبر تجاهل للظروف المختلفة المحيطة بالمنشآت و التي لا تسمح باستخدام ممارسات محاسبية متماثلة حتى لو كانت هذه المنشآت داخل صناعة واحدة. و تسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للمنشأة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها، فهي تعطي الفرصة أمام إدارة المنشأة لممارسة تمهيد الدخل والذي يعني (تقليل مقصود لحدّة التقلبات في الأرباح المعلنة للوحدة الاقتصادية عن المستوى الطبيعي. أو يمثل الوسائل التي تستعملها الإدارة لتقليل التقلبات في أرقام الدخل المعلن نسبة إلى الدخل المتوقع أو المستهدف خلال المناورة بالمتغيرات الوهمية (المحاسبية) أو المتغيرات الحقيقية التشغيلية. (العبيدي ، 2008: 83)

و لكن يجب ألا يغيب عن الأذهان أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس دائماً تقديم قوائم مالية مضللة و إنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحاً و شفافية.

2. طبيعة المناخ الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي :

يعتبر المناخ الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على ممارسة تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتحايل أو التضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل ، و بصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي و سياسي في بعض أعمال الشركات كبيرة الحجم ذات التأثير على النشاط الاقتصادي مما يجعل هذه الشركات محط أنظار الجهات الحكومية و الرسمية و الرأي العام بشكل دائم.

3. غياب متطلبات المنظمات المهنية و الهيئات الرقابية :-

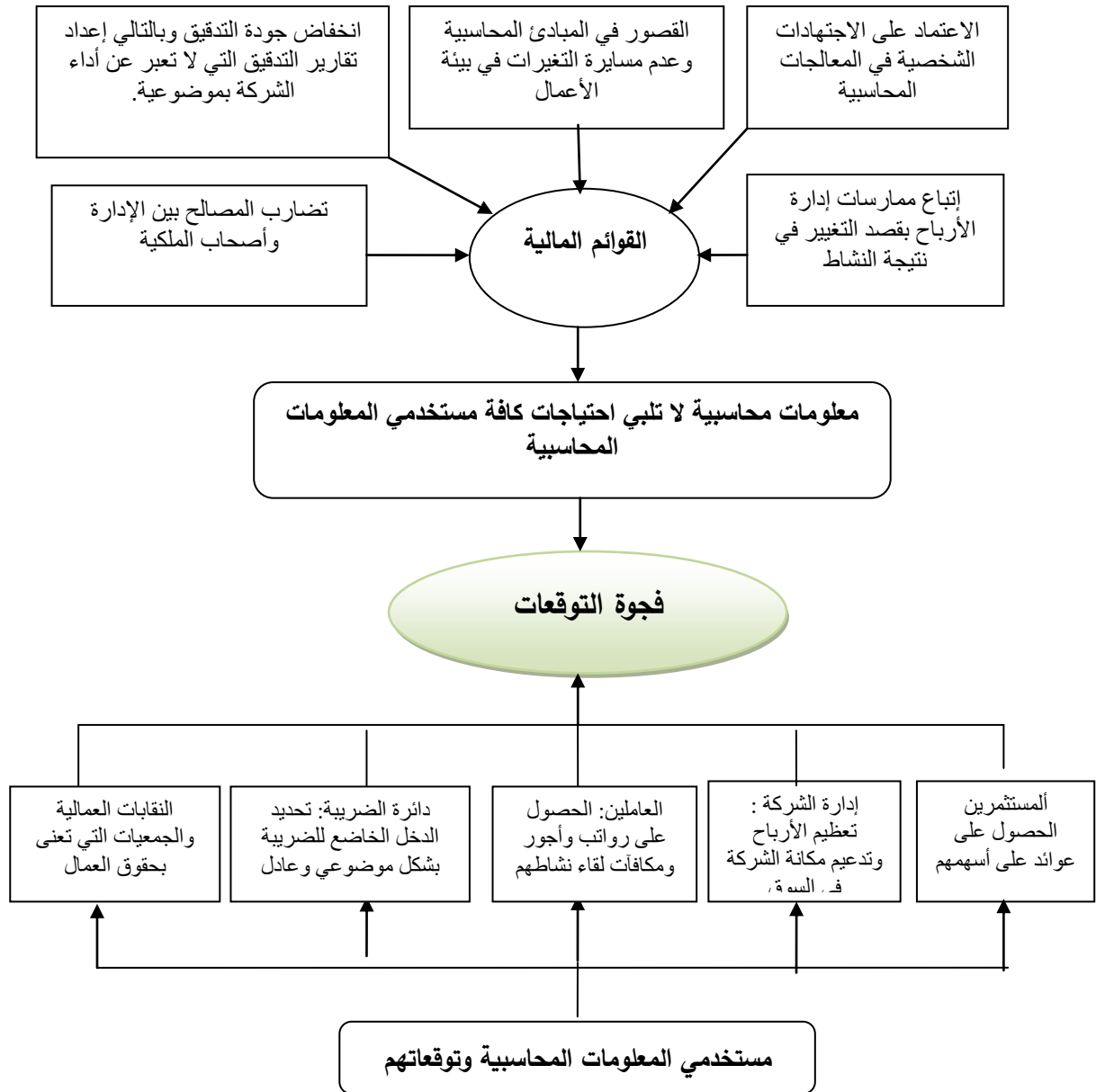
تفرض المنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة المحاسبة و المراجعة على المنشآت في مجتمع ما ضرورة الالتزام بالمعايير و المبادئ المحاسبية باعتبارها أمراً لا يجوز التجاوز عنه و إلا تعرضت هذه المنشآت لكثير من الصعوبات المهنية، كما أن الجهات الرقابية مثل " هيئة سوق المال " تسعى إلى رقابة الأسواق و الحفاظ على المصالح الاقتصادية للمنشآت و المجتمع ككل من خلال متابعة تطبيق القواعد و الإجراءات و بصفة خاصة ما يتعلق بقواعد النشر و الشفافية لذا فإن غياب متطلبات المنظمات المهنية و غياب سيطرة و قوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة المنشآت للتلاعب بالسياسات المحاسبية و ممارسة تمهيد الدخل.

4. عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته:-

تشا الحاجة الى عملية التدقيق الخارجي بسبب التضارب في المصالح ، مما يتطلب من المدقق الاستقلالية في اداء عمله، كما ان التغييرات التي طرأت على بيئة الاعمال مما جعل النظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية اكثر تعقيداً، مما يتطلب توفر الكفاءة المهنية والمعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق في الشخص الذي يتولى مهام مهنة التدقيق ، اذا تعتبر الكفاءة المهنية والاستقلال من اهم الصفات التي ينبغي ان يتصف بها مدقق الحسابات اضافة الى ضرورة ان يكون للتدقيق دور مؤثر في المجتمع المالي ان تتوفر فيه المتطلبات التالية :-

- أ. الحيادية والمحافظة على استقلالية المدقق.
- ب. المعرفة المتخصصة للمدقق والمهارة في تطبيق هذه المعرفة في مختلف الحالات.
- ت. قيام الهيئات والمنظمات المهمة بمهنة المحاسبة والتدقيق بالإطلاع بمسؤولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب ووضع معايير لأداء العمل . (جربوع، مصدر سابق : 376-377)

ويمكن تمثيل تأثير العوامل أعلاه في فجوة التوقعات بالشكل التالي:-



الشكل اعداد الباحث

المبحث الثالث - الجانب التطبيقي

1. نبذة عن عينة البحث

أ. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومهام التدقيق الخارجي :

الديوان هيئة مستقلة ماليا وإداريا له شخصية معنوية ويعد أعلى هيئة رقابية ومالية يرتبط بمجلس النواب ويمثله رئيس الديوان او من يخوله. (المادة (5) الفقرة أولا من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم 31 لسنة 2011 المعدل)، ويقوم الديوان بالمهام التالية التي حددتها الفقرة (6) من القانون اعلاه هذه المهام بالاتي :-

أولاً : رقابة و تدقيق حسابات نشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الاموال العامة وفعالية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات على ان يشمل ذلك :-

1. فحص وتدقيق معاملات الانفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوزها الاعتمادات المقررة لها في الموازنة واستخدام الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها وعدم حصول هدر او تبذير او سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها.

2. فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق جباية الموارد العامة للتأكد من ملائمة الاجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها.

3. ابداء الرأي في القوائم والبيانات المالية والتقارير المتعلقة بنتائج الاعمال والاوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما اذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية .

أ : رقابة تقويم الاداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان

ب : تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والادارية وما يتعلق بها من امور تنظيمية وفنية

4. تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الاهداف المرسومة للدولة والالتزام بها

5. المادة (10) تشمل رقابة الديوان فحص وتدقيق المعاملات والتصرفات للايرادات والنفقات العامة والالتزامات المالية كافة تخطيطا او جباية او انفاقا والموجودات بانواعها للتحقق من صحة تقييمها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات النظامية والتأكد من وجودها وعائديتها وكفاءة وسلامة تداولها واستخدامها وإدامتها والمحافظة عليها والمستندات والعقود والسجلات والدفاتر الحسابية والموازنات والبيانات المالية والقرارات والوثائق والأمر الادارية ذات العلاقة بمهام الرقابة.

المادة (11) : تؤدي اعمال الرقابة والتدقيق وفقا للقواعد والأصول والمعايير المحلية والدولية المعتمدة والطرق والوسائل المتعارف عليها .

6. المادة - 12 - أولا : تؤدي اعمال الرقابة والتدقيق في مواقع الجهات الخاضعة للرقابة او في مقر الديوان او مقرات دوائر الديوان في حالة تعذر العمل او استحالة استمراره في مواقع تلك الجهات وعلى الجهات المعنية تهيئة المكان المناسب لعمل موظفي الديوان وتقديم السجلات والمستندات واي بيانات او معلومات لازمة لممارسة مهامه.

ثانياً : اذا امتنعت الجهة الخاضعة لرقابة وتدقيق الديوان عن تقديم السجلات والبيانات اللازمة لأعمال الرقابة والتدقيق فعلى الديوان اشعارها ومكتب المفتش العام فيها لتقديمها خلال عشرين يوماً وبيان اسباب الامتناع .

ب. مهام مكاتب التدقيق الخارجي الخاصة :- الفحص الانتقادي للسجلات والكشوفات للحصول على رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ، ويتم تعيينه بموجب عقد بينه وبين الشركة موضوع التدقيق ، ويكون الهدف الاساسي اكتشاف التلاعب والغش وإبداء رأي بموجب التقارير النهائية. (المطارنة ، 2013: 32-33)

2. خصائص عينة البحث :-

جدول (1) عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الاختصاص	العدد	النسبة المئوية
المحاسبة	33	55%
الرقابة والتدقيق	18	30%
العلوم المالية والإدارية	6	10%
الاقتصاد	3	5%
المجموع	60	100%

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ إن أعلى نسبة من المشاركين في الاستبانة كعينة هم من تخصصات المحاسبة والتدقيق وهذا ما يدعم مصداقية وموضوعية ودقة الاستبانة وبالتالي إثبات أو دحض فرضياتها.

جدول (2) عينة الدراسة وفقاً للشهادة

الشهادة	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	المجموع
العدد	10	20	18	12	60
النسبة المئوية	17%	33%	30%	20%	100%

أما الجدول (2) فإنه يبين النسب المئوية التي حصلت عليها العينة حسب الشهادة إذ نلاحظ أن أعلى النسب كانت لحملة الدبلوم العالي في التدقيق ومن ثم الماجستير وتأتي بعدها شهادة ألدكتوراه وهذا مؤشر جيد لان الإجابات حصلت من قبل عينة تحمل مؤهلات علمية جيدة.

جدول (3) عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

عدد السنوات	10-5	15-11	20-16	25-21	26 – فأكثر
العدد	6	9	20	12	13
النسبة المئوية	10%	15%	33%	20%	22%

تعد سنوات الخبرة وخصوصاً في مجالي التدقيق والمحاسبة عامل مهم في إكساب المدقق خبرة عملية تؤهله للعمل ألتدقيقي نلاحظ أن اغلب أفراد العينة كانوا من 16 سنة فأكثر حيث كانت نسبتهم 75% اما النسبة المتبقية والبالغة 25% فقد كانت ممن تتراوح خدمتهم من 5-15 سنة.

3. اختبار فرضيات البحث:-

الفرضية هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين ممارسات الادارة في التأثير في نتائج القوائم المالية وحدث فجوة التوقعات.

ت	فقرات الاستبانة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	Test -T	P – value
1	ضغط الإدارة على المحاسبين للقبول بالتعديل بالمبادئ والقواعد المحاسبية	2.567	19.925	1.739	0.224
2	عدم مساهمة إدارة الشركة في مساعدة المدققين بالقيام بمهامهم وفقاً للأصول المهنية	2.223	17.156	1.683	0.234
3	رغبة الإدارة في إتباع طرق لإدارة إيراداتها بحيث لا تعكس أداؤها بشكل موضوعي، مستغلة في ذلك المرونة في إتباع الطرق والمبادئ المحاسبية	2.517	17.347	1.997	0.184

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ مايلي:-

1. ان الانحراف المعياري الذي يمثل درجة تشتت الإجابة على كل فقرة من فقرات الأسئلة الخاصة بالفرضية الاولى عن وسطها الحسابي اذ نرى ان الفقرتين الثانية والثالثة اقل من الفقرة الأولى اي ان اجابات العينة اتفقت على الفقرة الاولى المتعلقة بضغط الادارة على المحاسبين لإجراء التعديل بالمبادئ والقواعد المحاسبية ، اما الفقرتين الثانية والثالثة والتي كانت قيمتها اقل من الفقرة الاولى ، وهذا يعني اتفاق العينة على الفقرتين الخاصة بعدم مساهمة الادارة في مساعدة المدققين بالقيام بمهامهم وفقاً للأصول المهنية ورغبة الادارة في اتباع طرق لإدارة إيراداتها بشكل لا يعكس أداؤها بشكل موضوعي من خلال استغلال المرونة في اتباع الطرق المحاسبية.

T- test

2. نلاحظ ان القيمة الجدولية كانت 1,671 اذ ان القيمة المحتسبة الخاصة بالفقرات الخاصة بالفرضية الأولى كانت اعلى من القيمة الجدولية لنفس الفقرات المتعلقة بالفرضية الاولى ،وهذا يعني ان الفقرات اعلاه صحيحة وتم الاتفاق عليها من قبل عينة الدراسة .

3. اختبار احتمالية ورود الخطأ بالأسئلة الخاصة بالفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى كانت بالشكل التالي :

ت	القيمة المحتسبة	القيمة الجدولية	الفرق
1	0.224	0.204	0.020
2	0.234	0.204	0.030
3	0.184	0.204	0.020

وبما ان الفرق في الفقرات الثلاث اقل من 0,05 اي احتمالية ورود الخطأ قليل .

من خلال أعلاه نلاحظ إثبات الفرضية الاولى للبحث.

1. **الفرضية الثانية** - هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين إتباع المعايير المحاسبية والتدقيقية وأداء المحاسبين والمدققين.

ت	فقرات الاستبانة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	Test -T	P – value
1	هل تعتقد ان القوائم المالية بصيغتها الحالية ، معلوماتها كافية لسد احتياجات مستخدميها.	1.050	32.078	1.487	0.275
2	هل ترى ان المعايير التدقيقية والمحاسبية المحلية بصيغتها الحالية كافية لأداء كافة الأطراف أعمالهم بموضوعية واستقلالية.	2.750	25.159	1.487	0.275
3	قصور المعلومات التي تعرضها التقارير المالية في مسايرة التغييرات في بيئة الأعمال المعاصرة	2.883	30.315	1.143	0.372
4	الالتزام بتطبيق معايير التدقيق بكفاءة وفعالية	2.750	24.434	1.418	0.292
5	مدى مشاركة المدققين ودورهم في تطوير معايير مهنة التدقيق	2.933	31.241	1.109	0.383
6	وجود معايير لقياس ومعالجة مدى التزام المدققين بالمعايير وقواعد السلوك المهني	2.750	23.812	1.455	0.283

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري أعلى في الفقرة الأولى لان الإجابات تركزت بالرفض حيث حصلت على اتفاق 75 فردا الفقرة الثانية على اتفاق 49 فردا من مجموع أفراد العينة البالغة 60 فردا ن أفراد عينة البحث للذين بلغوا 60 فردا، والمتبقي اختار إلى حد ما، فنلاحظ ان قيمة الانحراف المعياري مرتفعة أيضا لتركيز إجابات العينة ، وكذلك الحال بالفقرة الثالثة والمتعلقة بالالتزام بتطبيق معايير التدقيق من قبل المدقق بكفاءة وفعالية ، نلاحظ ارتفاع قيمة الانحراف المعياري وهذا يعني تركز إجابات عينة البحث على فقرات الفرضية الثانية ، وكان تركز الإجابات أكثر في الفقرات (1 و3 و5) ، أما الفقرات الأخرى فكانت اقل تركز منها بالاتفاق على الفقرات الخاصة بالفرضية الثانية، اما اختبار

T- test:

وبمقارنتها مع القيمة الجدولية التي كانت قيمتها 1,671 ، نرى ان الفقرات (1,2,5) كانت متفق عليها من قبل العينة ، اما الفقرات الاخرى كانت قيمتها اقل من القيمة الجدولية وهذا يعني عدم اتفاق العينة عليها او كان هناك شبه اتفاق اما اختبار احتمالية ورود الخطأ في الاجابات على فقرات الفرضية الثانية نلاحظ ان الفرق بين القيمتين الجدولية والمحسوبة اكبر من 0,05 وهذا يعني احتمالية ورود الخطأ قليلة وكما مبين في الجدول أدناه :-

ت	القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية	الفرق
1	0.275	0.204	0.071
2	0.275	0.204	0.071
3	0.372	0.204	0.168
4	0.292	0.204	0.088
5	0.383	0.204	0.179
6	0.283	0.204	0.079

من خلال أعلاه نلاحظ إثبات الفرضية الثانية للبحث.

الفرضية الثالثة:- هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين كفاية أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين و موضوعية ومصادقية المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالي

ت	فقرات الاستبانة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	Test -T	P – value
1	توفير المستلزمات الضرورية لأداء مهنة التدقيق في مكاتب المدققين	2.583	17.521	1.977	0.187
2	فعالية الاتصال بين المدقق ومستخدمي المعلومات المحاسبية	3.033	25.942	1.469	0.28
3	هنالك صعوبات تواجه المدقق في الحصول على أدلة الإثبات	0.750	23.302	1.487	0.275

نلاحظ ازدياد درجة تشتت الإجابة في الفقرة الأولى، الخاصة بتوفير المستلزمات الضرورية لأداء مهنة التدقيق في مكاتب المدققين إذ تشتت الإجابات بين الاتفاق وإلى حد ما، أما الفقرتين الثانية والثالثة فقد كانت الإجابات مركزة أكثر وهنالك اتفاق من قبل العينة عليها، والتي تتعلق بفعالية الاتصال بين المدقق ومستخدمي المعلومات المحاسبية وكذلك وجود صعوبات تواجه المدقق في الحصول على أدلة الإثبات، من الأسئلة الخاصة بالفرضية الثالثة .

test -T:-

فنلاحظ ان القيم المحتسبة اقل من القيمة الجدولية وهذا يعني عدم اتفاق العينة على الفقرات (2و3) الخاصة بالفرضية الثالثة للبحث. اما مقياس اختبار احتمالية ورود الخطأ في اجابات العينة على الاسئلة الخاصة بالفرضية الثالثة نلاحظ ان الفرق بين القيمة المحتسبة والقيمة الجدولية اكبر من 0,05 وهذا يعني عدم احتمالية ورود الخطأ وهذا نلاحظه من خلال الجدول التالي :

ت	القيمة المحتسبة	القيمة الجدولية	الفرق
1	0.187	0.204	0,017
2	0.28	0.204	0.076
3	0.275	0.204	0.071

من خلال أعلاه نلاحظ إثبات الفرضية الثالثة للبحث.

الفرضية الرابعة هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة وحدوث فجوة التوقعات.

ت	فقرات الاستبانة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	Test -T	P – value
1	كفاية طريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشركة وملائمتها لاحتياجات المستفيدين	1.733	11.790	2.938	0.099
2	طرق عرض البيانات المالية في القوائم المالية	2.567	20.881	1.659	0.239
3	كفاية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأداء المدقق الخارجي	2.817	25.710	1.347	0.31

نلاحظ من خلال قيم الانحراف المعياري ، ازدياد اتفاق العينة على الفقرتين الثانية والثالثة، بينما الفقرة الأولى نلاحظ انخفاض قيمة الانحراف المعياري لتشتت إجابات العينة عليها ، إذ نلاحظ ان الإجابات كانت عدم اتفاق 33 فردا من أفراد العينة مقابل حصول 10 إلى حد ما والمتبقي للاتفاق، أما الفقرة الخاصة بطرق عرض البيانات المالية في القوائم المالية ، فهناك شبه اتفاق من قبل العينة ، والتي ارتفع فيها قيمة الانحراف المعياري وهذا يعني ان الإجابات في الفقرة الثانية لعينة البحث كانت مركزة أكثر من الفقرة الأولى، أما الفقرة الخاصة بكفاية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ومدى ملائمتها لاحتياجات مستخدميها كان هنالك اتفاق عليها وازدياد تركيز الإجابة باتفاق اغلب أفراد العينة.

T- test :

فنلاحظ ان القيم المحسوبة اقل من القيمة الجدولية وهذا يعني عدم اتفاق العينة على الفقرات الخاصة بالفرضية الثالثة للبحث. أما مقياس اختبار احتمالية ورود الخطأ في إجابات العينة على الأسئلة الخاصة بالفرضية الثالثة نلاحظ إن الفرق بين القيمة المحسوبة والقيمة الجدولية اكبر من 0,05 وهذا يعني عدم احتمالية ورود الخطأ وهذا نلاحظه من خلال الجدول التالي :-

ت	القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية	الفرق
1	0.099	0.204	0.105
2	0.239	0.204	0.035
3	0.310	0.204	0.106

من خلال أعلاه نلاحظ إثبات الفرضية الرابعة للبحث.

الفرضية الخامسة هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين كفاية النظم والقوانين المتبعة في الشركات عينة البحث وحدوث فجوة التوقعات.

ت	فقرات الاستبانة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	Test -T	P – value
1	ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية في الشركات .	2.433	15.620	2.218	0.157
2	كفاءة نظام التدقيق الداخلي في الشركة	2.567	19.079	1.816	0.211
3	إجراءات مجلس إدارة الشركة في إتباع مبادئ حوكمة الشركات فيما يتعلق بالمدققين الخارجيين	1.033	32.924	1.052	0.403
4	وجود جهاز للتقريب وضمان الجودة في أداء مهنة المدقق الخارجي	2.917	30.414	1.139	0.373

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ تشتت اجابات العينة في الفقرتين الاولى والثانية وازدياد تركيز اجابات العينة على الفقرات الثالثة والرابعة بنسبة اكبر من الفقرتين الأولى والثانية، والتي تشتت اجابات العينة عليها الخاصة بالفرضية الرابعة.

T- test

فلاحظ ان القيم المحتسبة للفقرتين الأولى والرابعة اقل من القيمة الجدولية وهذا يعني عدم اتفاق العينة على الفقرات الخاصة بالفرضية الخامسة وعلى العكس فان الفقرتين الثانية والثالثة كانت اكبر من القيمة الجدولية للفرضية الخامسة للبحث. اما مقياس اختبار احتمالية ورود الخطأ في اجابات العينة على الاسئلة الخاصة بالفرضية الثالثة نلاحظ ان الفرق بين القيمة المحتسبة والقيمة الجدولية اكبر من 0,05 وهذا يعني عدم احتمالية ورود الخطأ وهذا نلاحظه من خلال الجدول التالي :-

ت	القيمة المحتسبة	القيمة الجدولية	الفرق
1	0.157	0.204	0.047
2	0.211	0.204	0.007
3	0.403	0.204	0.199
4	0.373	0.204	0.169

من خلال اعلاه نلاحظ اثبات الفرضية الخامسة للبحث.

الفرضية السادسة هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين أداء مكاتب التدقيق وحدوث فجوة التوقعات.

ت	فقرات الاستبانة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	Test -T	P - value
1	الكفاءة المهنية في أداء المهام المناطة إليه في مجال التدقيق	2.900	29.597	1.17	0.362
2	مدى الإلمام الكافي بالقضايا الخاصة بمهنة التدقيق ومسايرته للتطورات الحاصلة في مجال التدقيق	2.517	18.193	1.904	0.197
3	أداء عمل التدقيق باستقلالية وحيادية	2.900	30.348	1.141	0.372
4	توافر الموضوعية والاستقلالية لدى مدققي الحسابات في تحديد أجور التدقيق	2.883	30.315	1.143	0.372
5	توفير المستلزمات الضرورية لأداء مهنة التدقيق في مكاتب المدققين	2.950	32.078	1.08	0.393

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان الانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت إجابات العينة عن الأسئلة الخاصة بالفرضية السادسة ان التشتت ازداد في الفقرات الأولى والثالثة والرابعة والتي تمثل عدم تركيز إجابات العينة على فقرة واحدة، اما الأسئلة الأخرى فقد كانت اقل تشتت والتي تمثلت بالفقرات الثانية والخامسة.

T- test :

كانت المحتسبة لجميع الفقرات اقل من الجدولية ، وهذا يعني عدم اتفاق العينة على فقرات الأسئلة الخاصة بالفرضية السادسة. اما احتمالية ورود الخطأ فقد كانت منعدمة لان الفرق بين قيمة الاحتمالية المحتسبة والجدولية جميعها اكبر من 0,05 لكافة فقرات الفرضية السادسة.

ت	القيمة المحتسبة	القيمة الجدولية	الفرق
1	0.362	0.204	0.158
2	0.197	0.204	0.007
3	0.372	0.204	0.168
4	0.372	0.204	0.168
5	0.393	0.204	0.189

من خلال أعلاه نلاحظ إثبات الفرضية السادسة للبحث.

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات من خلال الدراسة التطبيقية للبحث تبين مايلي:

1. الجهل وعدم معرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بواجبات ودور المدقق الخارجي، وما يطلع به من مسؤوليات تجاه مهنته.
2. ان من العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية والمدققين، المرونة التي وفرتها القواعد والمبادئ المحاسبية في التطبيقات المحاسبية إضافة إلى عدم تقديمها للمساعدة للمدققين في أداء مهامهم المناطة بهم.
3. ان المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية بصيغتها الحالية لا تكفي لتلبية احتياجات المستخدمين، إذ أنها لا تتضمن معلومات خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي إضافة إلى عدم إضافة معلومات تفيد المستثمرين المرتقبين ، مثل كشوفات بالعوائد المتحققة ومقارنتها مع السنوات السابقة وإعداد مؤشرات مالية تفيد مستخدمي القوائم والكشوفات المالية.
4. الحاجة الى تكييف المعايير المحلية مع المعايير الدولية ، حتى تستوعب كافة التغييرات التي تحصل باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، في بيئة الأعمال المعاصرة، والتي من شأنها أن تؤدي إلى أداء مهام التدقيق بموضوعية وعدالة.
5. عدم قيام العديد من الشركات بتقييم مدى التزام المدققين بقواعد السلوك المهني النافذة.
6. من الأسباب والعوامل الأساسية لحدوث الفجوة هو صعوبة التنسيق والاتصال بين مراقبي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية والذي يعني ان معظم مستخدمي المعلومات المحاسبية ليس على علم ودراية بالمبادئ المحاسبية والمعايير التدقيقية ، الامر الذي يؤدي الى صعوبة فهم واجبات وحقوق مراقبي الحسابات.
7. عدم اتباع مبادئ التحكم المؤسسي في تعيين وأداء مجالس الادارة وكيفية تعيين واختيار المدققين.

ثانيا : التوصيات : في نهاية الدراسة يقدم الباحث مجموعة من التوصيات التي يأمل ان تأخذ طريقها للتطبيق :-

1. ضرورة التركيز على الجانب التعليمي وتوعية مستخدمي المعلومات المحاسبية ، بماهية مهنة التدقيق الخارجي ولما للمدقق من دور واضح في تضيق تلك الفجوة.
2. ترسيخ دور المنظمات المهنية وتحديث معايير بما ينسجم والتغييرات في بيئة الاعمال المعاصر من شأنها زيادة كفاءة التدقيق الخارجي، وبالتالي استيعابها لاحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
3. تفعيل استخدام ورفع كفاءة نظام الرقابة على جودة التدقيق وتطبيق المساءلة القانونية على المدققين اللذين لم يلتزموا بمعايير وقواعد السلوك المهني وذلك لتدعيم جودة الاداء المهني واستقلالية مراقب الحسابات. وبالتالي رفع كفاءة التدقيق، فالمشكلة ليست في تشريع القوانين او وضع قواعد وتعليمات وانما في كيفية استخدام وتنفيذ هذه القوانين والتعليمات بالشكل الذي يؤدي الى رفع كفاءتها.
4. زيادة فاعلية الاتصال والتنسيق بين ادارة المنشآت والمدقق الخارجي ، في تبادل المعلومات وسهولة الحصول على ادلة الاثبات.
5. ضرورة دراسة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية دوريا، وإجراء التحديثات والتعديلات في ضوء متطلباتهم الانية.
6. قيام المنشآت بتطبيق مبادئ التحكم المؤسسي في تعيين مراقبي الحسابات بما يضمن استقلالية وكفاءة العمل التدقيقي.

المصادر

1. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم 31 لسنة 2011 المعدل.
2. ألنممي هاشم حسن، فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 22 لسنة 2009.
3. العبيدي ، صبيحة برزان ، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المختلطة في محافظة بغداد للمدة من 2001-2007، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، 2009.
4. المطارنة، غسان فلاح ، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الاولى ، زمزم ناشرون وموزعون الاردن ، عمان ، 2013.
5. جربوع، يوسف محمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني ، لسنة 2004.
6. عيسى، سمير كامل، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية _ جامعة الإسكندرية ، العدد 2 المجلد 45 ، سنة 2008.
7. لطفي، أمين السيد "رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة مجلة الدراسات المالية والتجارة كلية التجارة – جامعة القاهرة – العدد الأول 2003.
8. Watts,R.L.and Zimmerman ,J. L. ,”Positive Accounting Theory : A Ten years perspective.”, The Accounting Review ,January, 1990.
9. Patricia, W., "The Relation Between a prior Earnings Forecast by Management and Analyst Response to a Current Management Forecast. " , The Accounting Review, Vol. 71, No. 1, January, 1996.
10. Dempsey,S.et.al., ”Earning Management and corporate ownership structure : An Examination Of Extraordinary Item Reporting .“,Journal Of Business Finance and Accounting , June,1993 .
11. خليفة محمد عبد العزيز محمد، ، إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير علي القوائم المالية - دراسة ميدانية."، 2004.

ملحق البحث

استمارة الاستبانة وإجابات عينة البحث

ت	الفقرات	أوافق	الى حد ما	لا اوافق
1	هل تعتقد بوجود فجوة توقعات	52	8	0
2	هل تعتقد ان القوائم المالية بصيغتها الحالية ، معلوماتها كافية لسد احتياجات مستخدميها.	0	3	57
3	هل ترى ان المعايير التدقيقية والمحاسبية المحلية بصيغتها الحالية كافية لأداء كافة الأطراف أعمالهم بموضوعية واستقلالية.	49	7	4
4	ضغط الإدارة على المحاسبين للقبول بالتعديل بالمبادئ والقواعد المحاسبية	43	8	9
5	عدم مساهمة إدارة الشركة في مساعدة المدققين بالقيام بمهامهم وفقا للأصول المهنية	35	24	1
6	رغبة الإدارة في إتباع طرق لإدارة إيراداتها بحيث لا تعكس ادائها بشكل موضوعي، مستغلة في ذلك المرونة في اتباع الطرق والمبادئ المحاسبية	40	11	9
7	إجراءات مجلس إدارة الشركة في إتباع مبادئ حوكمة الشركات فيما يتعلق بالمدققين الخارجيين	0	2	58
8	ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث	38	10	12
9	كفاية طريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشركة وملائمتها لاحتياجات المستفيدين	17	10	33
10	كفاءة نظام التدقيق الداخلي في الشركة	42	10	8
11	قصور المعلومات التي تعرضها التقارير المالية في مساهمة التغييرات في بيئة الأعمال المعاصرة	46	12	2
12	الكفاءة المهنية في أداء المهام المناطة اليه في مجال التدقيق	54	6	0
13	مدى الامام الكافي بالقضايا الخاصة بمهنة التدقيق ومساهمته للتطورات الحاصلة في مجال التدقيق	41	9	10
14	أداء عمل التدقيق باستقلالية وحيادية	55	3	2
15	مدى مشاركة المدققين ودورهم في تطوير معايير مهنة التدقيق	56	4	0
16	الالتزام بتطبيق معايير التدقيق بكفاءة وفعالية	48	9	3
17	توافر الموضوعية والاستقلالية لدى مدققي الحسابات في تحديد اجور التدقيق	55	4	1
18	توفير المستلزمات الضرورية لأداء مهنة التدقيق في مكاتب المدققين	38	19	3
19	توفر الاجواء المناسبة لأداء مهنة التدقيق بعيدا عن المنافسة غير المشروعة بين المكاتب.	57	3	0
20	وجود جهاز للتعويض وضمان الجودة في اداء مهنة المدقق الخارجي	55	5	0
21	طرق عرض البيانات المالية في القوائم المالية	44	6	10
22	كفاية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بأداء المدقق الخارجي	49	11	0
23	فعالية الاتصال بين المدقق ومستخدمي المعلومات المحاسبية	51	4	5
24	وجود معايير لقياس ومعالجة مدى التزام المدققين بالمعايير وقواعد السلوك المهني	47	11	2
25	هنالك صعوبات تواجه المدقق في الحصول على أدلة الإثبات	46	13	1