

استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي
الحسابات و مستخدمي التقارير المالية : دراسة ميدانية على محافظات
القناة بجمهورية مصر العربية

مصطفى على الباز
جامعة قناة السويس

ملخص

يهدف هذا البحث إلى استخدام نظرية السببية في التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، وكذا الأسباب الحقيقية لحدوث هذه الفجوة في الواقع العملي لمهنة المراجعة ، وذلك في محاولة لدفع المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة وحكومات العالم نحو اتخاذ التدابير اللازمة لتضييق هذه الفجوة بهدف زيادة ثقة المجتمع في خدمات المراجعة التي تكتسب أهمية خاصة في ظل العولمة الاقتصادية .

وقد كشف هذا البحث عن العلاقة بين نظرية السببية وفجوة التوقعات في المراجعة ، كما طرح مدخلاً مقترحاً - سيكولوجياً كيمياً - لتحسين تنبؤات نظرية السببية بدرجة وأسباب هذه الفجوة ، ثم كشفت الدراسة التطبيقية لهذا المدخل المقترح عن الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات في المراجعة لتشريع خاص بها ينظم العلاقة بين هذه المهنة ومستخدمي التقارير المالية .

مقدمة

مشكلة البحث

يهتم مراجع الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها ، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ، وتلك هي حدود توقعات المراجع لأدائه العادي المطلوب منه في مواجهة مستخدمي التقارير المالية .
وتكشف الممارسة المهنية للمراجعة عن اختلاف توقعات مستخدمي التقارير المالية من المراجع

عن توقعات المراجع ، ومن ثم ظهرت حالات الفشل المراجعي السائدة في معظم دول العالم حتى الآن . فقد أوضحت Brenda Porter (1993) أن من أبرز توقعات مستخدمي التقارير المالية والتي تعبر عن حالات الفشل المراجعي الآن هي مطالبة المراجع بإعطاء تأكيد مطلق عن دقة القوائم المالية ، وإعطاء إنذار مبكر بتعثّر أو فشل المنشأة ومدى قدرتها على الاستمرار ، وإكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية والتقرير عنها للسلطات المختصة ، وكذا مراجعة التنبؤات المالية للمنشأة وغيرها ، الأمر الذي يتعارض مع توقعات المراجعين لأدائهم وفقاً لمعايير وإجراءات المراجعة المتعارف عليها ، ومن ثم حدثت فجوة توقعات Expectations Gap بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية^(١) . ولقد أدى حدوث فجوة التوقعات في مهنة المراجعة إلى انخفاض ثقة الرأي العام في المعلومات المحاسبية ورأي المراجع على القوائم المالية للمنشآت الخاضعة للمراجعة ، الأمر الذي يهدد مهنة المحاسبة والمراجعة بالفشل ويجعلها مجالاً خصباً لرفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين حيث أوضح Russel أن مهنة المحاسبة والمراجعة في أمريكا قد واجهت سنة ١٩٨٦ حوالي ٢٠٠٠ دعوى قضائية مرفوعة ضد المراجعين تطالب بتعويضات قدرت بمبلغ عشرة بلايين دولار عن أضرار في كل بلدان العالم^(٢) ، الأمر الذي يتطلب ضرورة البحث عن أسباب تلك الفجوة بهدف اتخاذ التدابير اللازمة لتضييقها أو القضاء عليها .

ومن ثم توالت الاهتمامات الدولية بالتحذير من مخاطر ظاهرة فجوة التوقعات على مهنة المحاسبة والمراجعة وعلى المجتمع والتنبية بإجراء الدراسات اللازمة في هذا المجال ، لأنه لا يمكن القول بأن جميع القضايا المرفوعة ضد المراجعين باطلة أو الإدعاء بأن جميع توقعات المجتمع من مهنة المراجعة غير واقعية .

ففي أمريكا ، اهتمت لجنة Moss بمجلس النواب ولجنة Metcalf بالكونجرس ، ولجنة Cohen بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بدراسة الانتقادات الموجهة إلى مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة في مجالات الاستقلال والمنافسة ومعايير المحاسبة والمراجعة ، واعترفت هذه اللجان في تقريرها بضخامة توقعات مستخدمي التقارير المالية واوصت بضرورة ادخال تعديلات على معايير المراجعة لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة^(٣) .

وفي إنجلترا ، اهتم معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW بإجراء دراسات عن فجوة التوقعات في المراجعة ، وخلص من هذه الدراسات إلى وجود فجوة في تقارير مراجع الحسابات وشك في استقلاله ورأية على القوائم المالية وعدم توازن بين واجباته المهنية ومسئولياته القانونية^(٤) .

وفي مصر ، ظهرت حديثاً فجوة التوقعات في مهنة المحاسبة والمراجعة مع ظهور مشكلة شركات توظيف الأموال مع المودعين خلال الثمانينات من القرن الحالي ، وكذا زيادة الخسائر وحالات العسر المالي والفساد الإداري في شركات القطاع العام والتي كشفتها إجراءات الإصلاح الاقتصادي والخصخصة ابتداء من سنة ١٩٩١ ، مما ترتب عليه اتهام مراجعي الحسابات بالتقصير

في أداء عمليات المراجعة .

وفي ضوء ما تقدم ، يمكن القول بأن فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية تمثل حقيقة قائمة لا يمكن إنكارها في معظم دول العالم ، إلا أنه لا يمكن اعزاء المسؤولية عن تلك الفجوة إلى مراجعي الحسابات وحدهم ، ولكن هناك عوامل خارجية مرتبطة ببيئة المراجعة ساهمت في إحداث تلك الفجوة مثل وجود بعض التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية وقصور معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وتضارب المسؤولية القانونية والمهنية لمراجع الحسابات في التشريعات المختلفة وغيرها من الأسباب الخارجة عن إرادة المراجع ، ومن ثم قد تكون المسؤولية عن الفشل المراجعي أو فجوة التوقعات ذات طبيعة مشتركة بين مراجعي الحسابات والبيئة الخارجية للمراجعة .

وتساهم نظرية السببية Causal Attribution Theory - كمدخل سلوكي - في توصيف أو تشخيص الأسباب العامة والمسؤولية عن فجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، كما يساهم المدخل الكمي المبني على مفاهيم نظرية السببية في التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات والقوة التفسيرية m لأسبابها سواء كانت تلك الأسباب تعزو إلى مراجعي الحسابات أو إلى البيئة الخارجية أو إلى الأثنين معا ، وهذا ما سوف تكشف عنه الدراسة الميدانية لهذا البحث في مصر .

أهمية وأهداف البحث

تطلق أهمية هذا البحث من الحاجة الملحة حالياً لاستخدام نظرية السببية في التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وتحديد المسؤولية عنها والأسباب الحقيقية لحدوثها واستمرار اتساعها حتى الآن ، وذلك بهدف إتخاذ التدابير اللازمة لتضييق تلك الفجوة وزيادة ثقة المجتمع والرأي العام في مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة .

ومن ثم يهدف هذا البحث إلى الاستفادة من مفاهيم نظرية السببية - من خلال إجراء دراسة ميدانية على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية - وذلك لتحقيق الأهداف التالية :

- ١ - التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في مصر .
- ٢ - التنبؤ بالأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات في الواقع العملي لمهنة المراجعة في مصر ، والتي من المحتمل أن تعزو إلى قصور أداء مراجعي الحسابات أو قصور معايير المراجعة أو عدم معقولية بعض توقعات مستخدمي التقارير المالية أو إلى حاجة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر إلى تشريع مهني خاص يحدد مسؤوليات مراجعي الحسابات بدقة ووضوح .
- ٣ - اختبار فروض البحث المتمثلة في الأسباب الجوهرية المحتملة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة في مصر .

فروض البحث

- في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه، يهتم هذا البحث باختبار مدى صحة الفروض التالية :
- ١- يعتبر قصور أداء مراجعي الحسابات سبباً رئيسياً لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية .
 - ٢- يعتبر قصور معايير المراجعة سبباً رئيسياً لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات .
 - ٣- يوجد اختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول أسباب فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .
 - ٤- يوجد اتفاق بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول حاجة مهنة المحاسبة والمراجعة إلى تشريع خاص لتضييق الفجوة بين الطرفين .
 - ٥- أن جميع حالات الفشل المراجعي هي توقعات غير معقولة لمستخدمي التقارير المالية من مهنة المراجعة .

نظرية السببية وعلاقتها بفجوة التوقعات في المراجعة

لقد أدى اتساع فجوة التوقعات في مهنة المراجعة - وخاصة في السنوات الأخيرة من القرن الحالي - إلى اهتمام الباحثين والمنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة على مستوى العالم بدراسة وتحليل ظواهر وأسباب تلك الفجوة ، وذلك بهدف التنبؤ بها واقتراح الوسائل الملائمة لتضييقها . وتعتبر نظرية السببية أحد المداخل العلمية السيكولوجية المستخدمة حالياً في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية . لذا نتناول دراسة العناصر التالية :

أولاً - المظاهر أو الأسباب المحتملة لفجوة التوقعات في المراجعة

يعتبر Liggio (1974) هو أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في الدراسات المتعلقة بالمراجعة ، وذلك في مقاله بعنوان (فجوة التوقع هزيمة قانونية للمراجع) ، والتي تتفق معه Porter سنة ١٩٩٣ على أن فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين توقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات^(٥). وهذا التعريف يشير إلى المفهوم العام لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة .

ولقد تبين وتعددت مفاهيم فجوة التوقعات في المراجعة وفقاً لتباين وتعدد وجهات النظر المختلفة لمظاهر أو أسباب تلك الفجوة ، ومن ثم تنقسم الفجوة العامة أو الكلية للتوقعات إلى عدد من الفجوات الفرعية ، والتي قام الباحث بتصنيفها وفقاً للأسباب المحتملة لحدوثها إلى مجموعتين من الفجوات الفرعية ، الأولى ترتبط بمراجعي الحسابات والثانية ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة ، وذلك على النحو التالي :

١ - فجوات توقع ترتبط بمراجعي الحسابات :

وهي فجوات التوقع التي تعزو أسباب حدوثها إلى مراجعي الحسابات . ويمكن تحديد أهم تلك الفجوات فيما يلي :

١ - فجوة أداء المراجع : Auditor's Performance Gap

تتفق دراسات لجنة Cohen بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ودراسة Porter على تحديد مفهوم فجوة الأداء في المراجعة بأنها الاختلاف بين الأداء المتوقع لمراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات . ومن ثم تعبر تلك الفجوة عن الأداء غير الكفء Deficient Performance لبعض مراجعي الحسابات بسبب نقص الكفاءة المهنية للمراجع أو إهماله في أداء واجباته طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة^(٧).

٢ - فجوة استقلال المراجع : Auditor's Independence Gap

أشارت دراسات لجنة Cohen وبعض الدراسات الأخرى^(٨) إلى أن الاستقلال الكلي للمراجع يعد في حكم المستحيل من الناحية العملية ، ومن ثم توجد فجوة في استقلال المراجع تتمثل في إنحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخلمي التقارير المالية في استقلال المراجع في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير عن نتائج المراجعة .
ومن أهم الآراء^(٩) حول أسباب تلك الفجوة ما يلي : المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب والحصول على العملاء وأداء الخدمات الاستشارية والخصوع لضغوط ونفوذ إدارة المنشأة الخاضعة للمراجعة والمجاملة المتبادلة بينهما .

٣ - فجوة تقرير المراجع : Auditor's Report Gap

أوضح Collins أن فجوة رأى المراجع تشير إلى الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأى المراجع على القوائم المالية وبين رأى المراجع الوارد في تقريره عن نتائج مراجعة تلك القوائم ، ومن ثم أصبح المراجعون هدف جذاب لرفع الدعاوى القضائية ضدهم من جانب المستثمرين والدائنين والمصارف عند إفلاس الشركات ، وذلك بسبب المفهوم الخاطئ لرأى المراجع لدى مستخدمي التقارير المالية بأن التقرير النظيف Clean Opinion هو شهادة باستمرار ازدهار المنشأة^(١٠).

وترجع أسباب^(١١) تلك الفجوة إلى رغبة المستخدمين في التأكيد المطلق من المراجع بدقة القوائم المالية ، وشكهم في رأى المراجع خاصة في حالة تعثر المنشأة أو فشلها دون إنذار مبكر منه بذلك ،

وغموض تقرير المراجع وصعوبة فهمه ، ومرونة المبادئ المحاسبية .

٢ - فجوات توقع ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة :

وهي فجوات التوقع التي تعزو أسباب حدوثها إلى العوامل الخارجية المتعلقة ببيئة المراجعة . ومن أهم تلك الفجوات ما يلي :

١ فجوة المعقولة : Reasonableness Gap

أوضحت دراسة Porter أن فجوة المعقولة تعنى الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين التوقعات المعقولة لهم من مراجعي الحسابات^(١١)، ومن ثم تعتبر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية من المراجع هي مصدر فجوة المعقولة . ويمكن تحديد التوقعات غير المعقولة الشائعة لمستخدمي التقارير المالية والرأي العام والمطلوب من المراجع تليتها لهم فيما يلي^(١٢):

- أ - ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة .
- ب- إعطاء إشارات إنذار مبكر بفسل المنشأة أو عدم قدرتها على الاستمرار .
- ج - إكتشاف جميع حالات الغش والأخطاء بالمنشأة .
- د - إكتشاف التصرفات غير القانونية بالمنشأة .
- هـ - إبلاغ السلطات التشريعية بحالات الغش والتصرفات غير القانونية بالمنشأة .

٢ - فجوة معايير المراجعة : Audit Standards Gap

عرفت Porter هذه الفجوة بأنها الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء المتوقع من مراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة . ومن ثم ترجع هذه الفجوة إلى قصور معايير المراجعة Deficient Standards عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية . وقد أوضح Arrington et al.^(١٤) ان أهم مظاهر أو أسباب فجوة قصور معايير المراجعة في عجز تلك المعايير عن تحقيق بعض التوقعات لمستخدمي التقارير المالية مثل : مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، ومدى كفاية الإفصاح المحاسبي ، ومراجعة التنبؤات المالية ، واكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية للمنشأة .

٣ - فجوة المسؤولية القانونية : Legal Responsibility Gap

أوضحت دراسة Fenwick (1991) أن السبب الأساسي للقضايا المرفوعة ضد المراجعين هو وجود فجوة في المسؤولية القانونية بين المراجعين وبين مستخدمي التقارير المالية ورجال

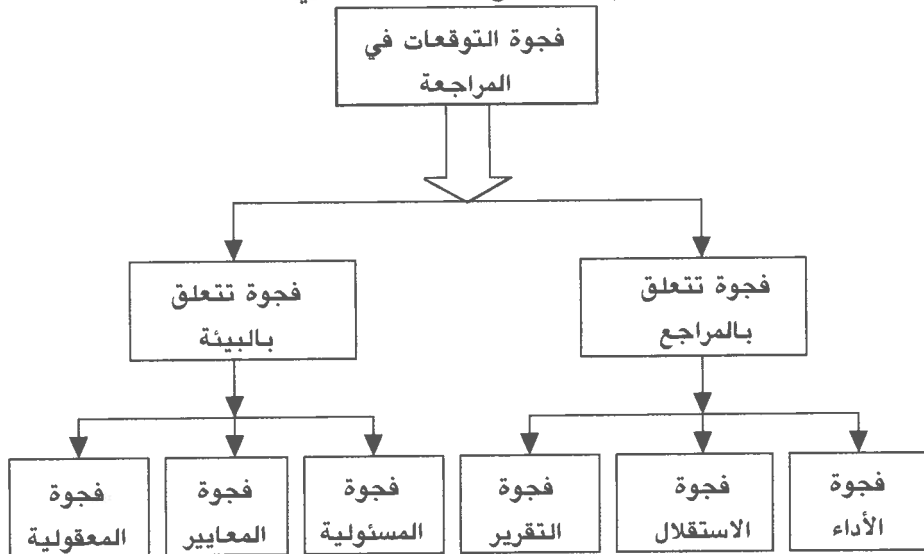
القضاء بشأن نطاق المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع^(٥). ولقد تباينت الآراء^(٦) حول أسباب تلك الفجوة ، فمنها الخلط القائم بين نظرية خصوصية عقد المراجع بمسئوليته أمام عميلة فقط وبين نظرية عمومية العقد بمسئوليته أمام الطرف الثالث أيضاً، وتضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي ، ومن ثم تضارب أحكام القضاء في القضايا المرفوعة ضد المراجعين وغيرها .

ويرى الباحث أن تصنيف فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وفقاً لعلاقتها بأسباب حدوثها إلى فجوات توقع ترتبط بمراجعي الحسابات وأخرى ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة - كما يتضح في الشكل رقم (١) إنما يحقق الأهداف التالية :

١ - الفصل بين حالات الفشل المراجعي التي تعزو إلى مراجعي الحسابات وتلك التي تعزو إلى البيئة الخارجية للمراجعة من مستخدمي للتقارير المالية ومعايير مهنية وتشريعات قانونية ، وذلك بهدف سهولة تحديد المتسبب في إحداث كل فجوة توقع على حدة ، وتجنباً للتهرب من أو تميمع المسؤولية عنها بين الأطراف المختلفة المشتركة في إحداث فجوة التوقعات .

٢ - تسهيل مهمة الباحث في إجراء الدراسة الميدانية لاستخدام نظرية السببية في التنبؤ بأسباب كل نوع من أنواع فجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك بهدف مساعدة الجهات المعنية بأمر المحاسبة والمراجعة في تحديد أولويات الأسباب في العلاج بهدف تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .

شكل رقم (١) أنواع فجوة التوقعات في المراجعة



ثانياً - أسلوب نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة .
 تعرف نظرية السببية Causal Attribution Theory بأنها النظرية السيكلولوجية للحكم الإنساني . فهي نظرية وصفية Descriptive Theory للأسلوب الذي يصل به الشخص إلى الحكم على أسباب نتيجة معينة مع تحديد المسؤولية عن تلك النتيجة . ويرتكز أسلوب العمل بهذه النظرية على الربط بين أنواع معينة من المعلومات عن حدث معين وبين الأحكام Judgements بسبب ذلك الحدث . ومن ثم تستطيع هذه النظرية تفسير فجوات التوقعات في مختلف المجالات ومنها فجوة التوقعات في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة^(٧٧) .
 ويتركز أسلوب نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، وتحديد المتسبب أو المسئول عن حدوث تلك الفجوة ، وذلك على الخطوات التالية^(٧٨) :

١ - التفرقة بين الأسباب الشخصية والأسباب البيئية لفجوة التوقعات :

١- الأسباب الشخصية Personal Causes
 وهي الأسباب الذاتية التي تتعلق بالأشخاص (مراجعي الحسابات) المتصلين بحدث معين (فجوة التوقعات في المراجعة) .

٢- الأسباب البيئية Environmental Causes
 وهي الأسباب الخارجية التي تتعلق ببيئة المراجعة (مستخدمى التقارير المالية والإدارية والمعايير المهنية للمراجعة وغيرها) المتصلة بحدث معين (فجوة التوقعات في المراجعة) .
 فعلى سبيل المثال ، عند فشل مراجع الحسابات في إكتشاف أخطاء جوهرية بالقوائم المالية للمنشأة نتيجة إخفاء إدارة المنشأة لأدلة إثبات معينة عن المراجع ، فهنا يحكم الأفراد بسبب النتيجة المتمثل في القوة التأثيرية للبيئة (الإدارة) على القوة التأثيرية للفاعل (المراجع) لإجباره على تقديم نتيجة معينة لعملية المراجعة .

ويرى الباحث أن إهتمام نظرية السببية بالفصل بين الأسباب الشخصية لفجوة التوقعات والتي تعزو إلى مراجعي الحسابات - والمتمثلة في قصور أداء المراجع ومدى التزامه بالمعايير المهنية ودرجة استقلاله وحياده في إبداء الرأي ، وبين الأسباب البيئية لتلك الفجوة والتي تعزو إلى العوامل الخاوجية - المتمثلة في التوقعات غير المعقولة لمستخدمى التقارير المالية وقصور المعايير المهنية وغيرها ، إنما يعد مدخلاً صائباً لسهولة تحديد المسؤولية عن أسباب حدوث فجوة التوقعات في المراجعة ، ومن ثم فض الإشتباك القائم حالياً والإتهامات المتبادلة أو المشتركة بين مراجعي الحسابات

ومستخدمي التقارير المالية عن من المسئول عن حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .

٢- التفرقة بين ثلاثة أنواع من المعلومات المتصلة بفجوة التوقعات :

١- معلومات الإجماع

تشير هذه المعلومات إلى مدى تطابق سلوك الفاعل (المراجع) في حدث معين (الفشل في إكتشاف خطأ جوهري مثلاً) مع سلوك الفاعلين الآخرين (باقي المراجعين) لنفس الحدث وفي ظروف مماثلة . ويتم التفرقة بين نوعين من معلومات الإجماع المستخدمة في الحكم على أسباب الفشل المراجعي أو فجوة التوقعات وذلك كما يلي :

أ - معلومات الإجماع العالية

وتعني تطابق سلوك المراجع مع سلوك باقي المراجعين في أداء عملية مراجعة معينة ، كما في حالة فشل المراجع في إكتشاف خطأ جوهري بالقوائم المالية نتيجة إخفاء إدارة المنشأة لأدلة إثبات معينة عن المراجع ، رغم قيامه بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة المقبولة مثل باقي المراجعين ، ومن ثم تؤدي هذه المعلومات إلى إصدار الأحكام التالية :

(أ) التزام المراجع بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة المقبولة .

(ب) إعزاء سبب ومسئولة الفشل المراجعي بدرجة كبيرة إلى العوامل البيئية .

ب - معلومات الإجماع المنخفضة

وتعني هذه المعلومات عدم تطابق سلوك المراجع مع سلوك باقي المراجعين في أداء عملية مراجعة معينة . كما في حالة فشل المراجع في إكتشاف خطأ جوهري بالقوائم المالية بسبب عدم قيامه بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة المقبولة ، وبذلك يختلف سلوك المراجع عن سلوك باقي المراجعين الذين التزموا بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة المقبولة وتمكنوا من إكتشاف تلك الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية . ومن ثم تؤدي هذه المعلومات إلى إصدار الأحكام التالية :

(١) عدم التزام المراجع بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة المقبولة .

(٢) إعزاء سبب ومسئولية الفشل المراجعي بدرجة كبيرة إلى المراجع .

ويرى الباحث أنه يمكن الاستفادة من معلومات الإجماع في الرأي - العالية والمنخفضة - في تقييم أداء المراجع من حيث مدى إلتزامه بتطبيق المعايير المهنية ، ومن ثم التنبؤ بأسباب فجوة الأداء والتي قد ترجع إما لقصور أداء المراجع أو لعدم إلتزامه بتطبيق المعايير المهنية المقبولة . كما تفيد هذه المعلومات أيضاً في التنبؤ بفجوة المعايير - فجوة قصور

معايير المراجعة - عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات .

٢ - معلومات الإتساق مع حالة المراجع

تشير هذه المعلومات إلى مدى اتساق سلوك الفاعل (المراجع) في أداء عمل معين مع سجل نجاحه أو فشله في أداء مثل هذه الأعمال في الماضي . ومن ثم ترتبط معلومات الإتساق بسجل نجاح أو فشل المراجع في أداء أعمال المراجعة في الماضي . ويتم التفرقة بين نوعين من معلومات الإتساق التي تستخدم في الحكم على أسباب الفشل المراجعي أو فجوة التوقعات وذلك كما يلي :

أ - معلومات الإتساق العالية

وتعني هذه المعلومات بأن فشل المراجع في أداء عملية المراجعة يعد تكراراً يتسق مع فشله المستمر في أداء أعمال المراجعة في الماضي . فمثلاً إذا كان سجل أداء المراجع في الماضي يشير إلى فشله المستمر في عملية إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية فيمكن الحكم بمسئولية المراجع - بدرجة كبيرة - عن أسباب الفشل المراجعي في هذه العملية في الوقت الحالي وذلك إستمراراً وإتساقاً مع مسؤوليته عن ذلك الفشل في الماضي .

ب - معلومات الإتساق المنخفضة

وتعني هذه المعلومات بأن فشل المراجع في أداء عملية معينة - مثل فشله في إكتشاف أخطاء جوهرية بالقوائم المالية - يعد أمراً نادراً لا يتسق مع سجل نجاحه في أداء أعمال المراجعة وإكتشاف الإخطاء الجوهرية في الماضي . ومن ثم يمكن الحكم بعدم مسئولية المراجع عن ذلك الفشل المراجعي وبالتالي تحمل المسئولية عن تلك الفجوة إلى العوامل الخارجية المتعلقة ببيئة المراجعة .

ويرى الباحث أن معلومات الإتساق مع حالة المراجع تفيد في التنبؤ بدرجة مسئولية المراجع عن فجوة الأداء وفقاً لسجل أدائه في الماضي وما يعتره من حالات فشل أو نجاح في أداء أعمال المراجعة ، كما تستخدم أيضاً كقرينة إثبات في تحديد مسئوليته القانونية والمهنية عن الفشل المراجعي في الوقت الحالي .

٣ - معلومات التمييز

تشير هذه المعلومات إلى العلاقة بين فشل المراجع والظروف المحيطة بالعملية الخاضعة للمراجعة . وفي هذه الحالة نفرق بين نوعين من معلومات التمييز التي تستخدم في الحكم على أسباب الفشل

المراجعى كما يلي :

أ- معلومات التميز العالية

وتعني هذه المعلومات شيوع أو تكرار الفشل المرجعي في عمليات معينة بالذات إما لصعوبتها أو لأسباب بيئية أخرى - وذلك دون غيرها من عمليات المراجعة الأخرى . ومن ثم يمكن الحكم بمسئولية طبيعة تلك العملية والبيئة عن أسباب هذه الفجوة .

ب- معلومات التميز المنخفضة

وتعني عدم شيوع الفشل المرجعي في أي عملية مهما كانت درجة صعوبتها . ومن ثم يمكن الحكم بمسئولية المراجع عن أسباب الفشل المرجعي الذي أدى إلى حدوث هذه الفجوة في أداء المراجع .

ويرى الباحث أن معلومات التميز العالية التي ترجع إلى صعوبة العملية أو البيئة قد تكشف عن وجود فجوة معقولة - توقعات غير معقولة - لمستخدمي التقارير المالية من المراجع كما في حالة توقع إفصاح المراجع عن التصرفات غير القانونية والرشاوى السياسية للسلطات التشريعية وهي مهام صعبة تتعارض مع معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وسرية بيانات العملاء ، الأمر الذي قد يكشف بدوره عن وجود فجوة المعايير المهنية التي لم تستجيب حتى الآن في معظم دول العالم لمثل هذه التوقعات العادلة التي يرى الرأي العام السياسي و المالي أن الإفصاح عنها يعد من قبيل التوقعات الواقعية ، وذلك بهدف حماية المال العام وزيادة ثقة المجتمع في خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة .

٣- التنبؤ بمسئولية المراجع عن فجوة التوقعات :

في ضوء ما تقدم ، تستطيع نظرية السببية التنبؤ بأسباب الأحكام الخاصة بمسئولية مراجعي الحسابات عن فجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، وذلك كما يلي :

أ- وفقاً للنظرة التحيزية Perspective Bias ، ينسب المراجعون لأنفسهم مسئولية أقل عن فجوة التوقعات ومن ثم يحملون البيئة بالمسئولية عن فجوة التوقعات في المراجعة ، وفي المقابل يلقي الأشخاص غير المراجعين (مستخدمى التقارير المالية و الرأي العام) بالمسئولية عن فجوة التوقعات على مراجعى الحسابات .

ب- وفقاً لمعلومات الإجماع العالية High Consensus ، ينسب إلى المراجعين مسئولية أقل عن فجوة التوقعات في المراجعة نظراً لالتزامهم بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة المقبولة

، ومن ثم تحمل المسؤولية عن فجوة التوقعات على البيئة .
ج- وفقاً لمعلومات الإتساق العالية High Consistency، ينسب إلى المراجعين مسؤولية أكبر عن فجوة التوقعات في المراجعة نظراً لأن الفشل الحالي للمراجع هو استمرار لفشله في الماضي .

د - وفقاً لمعلومات التميز العالية High Distinctiveness، ينسب إلى المراجعين مسؤولية أقل عن فجوة التوقعات المتعلقة بمراجعة عمليات معينة صعبة نظراً لشيوع الفشل المرجعي في مثل هذه العمليات بالذات دون باقي العمليات الأخرى .

ويرى الباحث أنه على الرغم من اعتبار نظرية السببية مدخلاً سيكولوجياً جديداً للتنبؤ بأسباب فجوة التوقعات في مهنة المراجعة إلا أنه يؤخذ على أسلوبها في معالجة قضايا فجوة التوقعات بعض نواحي القصور الهامة التالية :

١- أن الأسلوب الحالي لنظرية السببية يعالج قضايا فجوة التوقعات بطريقة غير مباشرة ، وذلك عن طريق التنبؤ بالأسلوب الذي يسلكه الأشخاص في تكوين الحكم السيكولوجي المتعلق بتحديد المتسبب أو المسئول بصفة عامة عن حدوث فجوة التوقعات في المراجعة هل هو المراجع أو البيئة ؟ دون أن توجه النظرية مباشرة للبحث عن الأسباب التفصيلية الكامنة وراء ذلك المتسبب أو المسئول عن حدوث تلك الفجوة وذلك عن طريق التنبؤ بالقوة التأثيرية للمتغيرات السببية (المتغيرات المستقلة) على متغير النتيجة وهو فجوة التوقعات (المتغير التابع) تطبيقاً للعلاقة بين السبب والنتيجة .

٢- اهتمت نظرية السببية بتقديم المدخل الوصفي Descriptive Approach في التنبؤ بأسباب فجوة التوقعات في المراجعة ، دون تقديم مدخل كمي Quantitative يتصف بالموضوعية والإقناع عند التنبؤ بأسباب فجوات التوقعات الفرعية سواء المتعلقة بمراجعي الحسابات أو البيئة الخارجية للمراجعة ومن ثم التنبؤ بأسباب الفجوة الكلية للتوقعات في مهنة المراجعة .

ثالثاً- الدراسات السابقة لاستخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة :
تعتبر دراسة Arrington et al. وآخرون وكذا دراسة Porter من أهم الدراسات البحثية الميدانية التي تناولت استخدامات نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأسباب تلك الفجوة . ومن ثم يتناول الباحث نتائج هاتين الدراستين فيما يلي :

١- دراسة Paul , Hillison Arrington (1983) :
أجريت هذه الدراسة على عينة عشوائية من ٧٠٠ فرد من المحاسبين القانونيين CPAs

وملاك المنشآت الصغيرة (Small Owners Business) كممثلين لمستخدمي التقارير المالية . وذلك بهدف اختبار استخدام نظرية السببية في التنبؤ بدرجة وأسباب فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية .

وقد تم استقصاء مجموعتي الدراسة عن أربعة أسباب محتملة للفشل المراجعي وهي : قدرة المراجع Auditor's Ability ومجهود المراجع Auditor's Effort ، وصعوبة العملية Task Difficulty ، والحظ Luck ، عن سبع حالات فشل مراجعي هي : تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار Going Concern Qualification ، وإكتشاف الغش Fraud ، وكفاية الإفصاح Adequacy of disclosure ، وبيئة المراجعة Environmental Auditing ، وإكتشاف الاختلاس Embezzlement ، والتنبؤات المالية Forecasting ، والمدفوعات غير القانونية Illegal payments . وقد طلب من كل فرد في مجموعتي الدراسة توزيع ١٠٠ درجة على الأسباب المحتملة لكل حالة فشل مراجعي طبقاً للأهمية التي يراها لكل سبب .

ولقد ارتكزت هذه الدراسة على التفرقة بين الأسباب الذاتية Internal Causes للفشل المراجعي والتي تعزو إلى المراجع وهي : قدرة المراجع ومجهود المراجع ، وبين الأسباب الخارجية External Causes للفشل المراجعي والتي تعزو إلى البيئة وهي : صعوبة عملية المراجعة والحظ . ومن ثم استخدمت هذه الدراسة المعادلة التالية لقياس درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي المتصلة بالمراجع :

درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي

$$= [\text{درجة قدرة المراجع} + \text{درجة مجهود المراجع}] - [\text{درجة صعوبة العملية} + \text{درجة الحظ}]$$

ويلاحظ أنه إذا كانت درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي موجبة (أى أكبر من الصفر) فيكون المراجع هو السبب الرئيسي للفشل المراجعي ، وبالعكس إذا كانت درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي سالبة (أى أقل من الصفر) فتكون بيئة المراجعة هي السبب الرئيسي للفشل المراجعي أو فجوة التوقعات .

وقد كانت أهم نتائج الدراسة ما يلي :

١- بلغت درجة فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ٣٠.٤٠ درجة نظراً لاختلاف رؤية الأشخاص لأسباب الفشل المراجعي .

٢- بلغت درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي من وجهة نظر مراجعي الحسابات -٤.٧٧ درجة ، وهذا يعني أن مراجعي الحسابات يعزون أسباب فجوة التوقعات إلى بيئة المراجعة (صعوبة عملية المراجعة والحظ) .

- ٣- بلغت درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعى من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية ٢٥.٦٣ درجة ، وهذا يعني أن مستخدمي التقارير المالية يعزون أسباب فجوة التوقعات إلى مراجعى الحسابات (قدرة المراجع ومجهود المراجع) .
- ٤- اختلاف تنبؤات نظرية السببية لفجوة التوقعات في المراجعة نظراً لاختلاف أنواع المعلومات المستخدمة في الحكم الشخصي على أسباب الفشل المراجعى ، كما يتضح من الجدول التالي لتوسط درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعى كما يراها كل من مراجعى الحسابات ومستخدمى التقارير المالية :

جدول رقم (١) متوسط درجات الأسباب الذاتية للفشل المراجعى

أنواع المعلومات		معلومات الإتساق		معلومات الإجماع		معلومات التميز
المنخفضة	العالية	المنخفضة	العالية	المنخفضة	العالية	
٣,٦٨	١٣,١٨-	١٦,٨٨-	٦,٩٤	١٠,٥٦	١٩,٥٥-	المحاسبون القانونيون
٣٠,٢٠	٢١,١٢	٢٥,٣٠	٢٥,٩٨	٢٨,٧٢	٢٢,٦٤	مستخدمى التقارير المالية
٢٦,٥٢	٣٤,٣٠	٤٢,١٨	١٩,٠٤	١٨,١٦	٤٢,١٩	فجوة التوقعات (الفرق)

نستنتج من الجدول السابق ، أن مراجعى الحسابات يحملون أنفسهم بمسئولية أقل عن فجوة التوقعات حيث كانت درجة الأسباب الذاتية من وجهة نظرهم سالبة وهي -١٩,٥٥ في الإجماع العالي ، -١٦,٨٨ في الإتساق المنخفض ، -١٣,١٨ في التميز العالي ، وبالعكس نجد أن مستخدمي التقارير المالية يحملون مراجعى الحسابات بمسئولية أكبر عن فجوة التوقعات حيث كانت درجة الأسباب الذاتية من وجهة نظرهم موجبة وهي ٢٨,٧٢ في الإجماع المنخفض ، ٢٥,٩٨ في الإتساق العالي ، ٣٠,٢٠ درجة في التميز المنخفض ، الأمر الذي يؤكد النظرة التحيزية لدى طرفي فجوة التوقعات ، حيث يحاول كل من مراجعى الحسابات و مستخدمي التقارير المالية تحميل نفسه بمسئولية أقل عن الفجوة وإلقاء المسئولية الأكبر عن هذه الفجوة على الطرف الآخر .

٢- دراسة Brenda Porter سنة (1993) :

أجرت Porter دراسة تجريبية للتنبؤ بحالات الفشل المراجعى المسببة لفجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك عن طريق استقصاء ١١٨٤ فرد من مراجعى الحسابات ومستخدمى التقارير المالية والجمهور العام والمحامين وكتاب الصحافة المالية ، حيث قامت بطرح توقعات مستخدمي التقارير المالية والرأي العام من مراجعى الحسابات في ثلاثين عنصراً . وقد أنتهت هذه الدراسة إلى حصر توقعات مستخدمي التقارير المالية في خمسة وعشرين عنصراً تمثل حالات الفشل المراجعى

المسببة لفجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك من خلال تصنيف الفجوة الكلية للتوقعات إلى ثلاث فجوات فرعية كما يلي :

أ - فجوة المعقولة :

وتعبر عن التوقعات غير المعقولة Unreasonable Expectations مستخدمى التقارير المالية من مراجعى الحسابات . وتمثل هذه الفجوة ٣٤٪ من الفجوة الكلية للتوقعات في المراجعة . وقد كشفت هذه الدراسة أيضا عن حالات الفشل المراجعى أي التوقعات غير المعقولة مستخدمى التقارير المالية ودرجة تأثير كل حالة فشل في إحداث فجوة المعقولة كما يتضح من الجدول التالي :

جدول رقم (٢) التوقعات غير المعقولة مستخدمى التقارير المالية

م	حالات الفشل المراجعى (توقعات المجتمع)	درجة التأثير
١	التقرير للسلطات المختصة عن سرقة الموظفين لأصول المنشأة .	١٤٪
٢	الإفصاح في تقرير المراجعة عن سرقة الموظفين لأصول المنشأة .	١٣٪
٣	ضمان قدرة المنشأة على سداد جميع ديونها وإلتزاماتها المالية .	١١٪
٤	إكتشاف التصرفات غير القانونية لموظفي المنشأة والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات المنشأة .	١١٪
٥	التقرير للسلطات المختصة عن التصرفات غير القانونية لموظفي المنشأة والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات المنشأة .	١١٪
٦	ضمان دقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء .	١١٪
٧	التقرير للسلطات المختصة عن مخالقات المنشأة للقوانين الضريبية .	٩٪
٨	التقرير عن مدى عدالة وصدق المعلومات غير المالية .	٩٪
٩	التقرير عن كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة .	٧٪
١٠	الفحص والتقرير عن مدى صحة كل عملية في المنشأة .	٤٪

ب - فجوة ومعايير المراجعة :

وتعبر عن عدم كفاءة معايير المراجعة Deficient Standards لتلبية التوقعات المعقولة مستخدمى التقارير المالية . وتمثل هذه الفجوة ٥٠٪ من الفجوة الكلية للتوقعات في المراجعة . وقد كشفت هذه الدراسة أيضاً عن حالات الفشل المراجعى لمعايير المراجعة ودرجة تأثير كل حالة فشل في إحداث فجوة قصور المعايير المهنية كما يتضح من الجدول التالي :

جدول رقم (٣) حالات الفشل المرجعي لمعايير المراجعة

م	حالات الفشل المرجعي (توقعات المجتمع)	درجة التأثير
١	التقرير للسلطات المختصة عن التحريفات المعتمدة في القوائم المالية .	٪١٥
٢	الفحص والتقرير عن نظم الرقابة الداخلية .	٪١٤
٣	التقرير للسلطات المختصة عن اختلاسات الإدارة لأصول المنشأة .	٪١٤
٤	التقرير للسلطات المختصة عن التصرفات غير القانونية بالمنشأة .	٪١٢
٥	التقرير عن مدى عدالة التنبؤات المالية بالمنشأة .	٪١٢
٦	مراجعة التقارير نصف السنوية للمنشأة .	٪١٢
٧	التقرير للسلطات المختصة عن الشكوك بوجود تلاعب في المنشأة .	٪١١
٨	التقرير للسلطات المختصة عن قدرة المنشأة على الاستمرار .	٪١٠

ج - فجوة أداء المراجع :

وتعبر عن الأداء غير الكفاء Deficient Performance للمراجع ، والذي يتمثل في قصور الأداء الفعلي للمراجع عن الأداء المتوقع منه طبقاً لمعايير وإجراءات المراجعة المقبولة . وتمثل هذه الفجوة ١٦ ٪ من الفجوة الكلية للتوقعات في المراجعة. وقد كشفت هذه الدراسة أيضاً عن حالات الفشل المرجعي لأداء المراجع ودرجة تأثير كل حالة فشل في إحداث فجوة قصور أداء المراجع كما يتضح من الجدول التالي :

جدول رقم (٤) حالات الفشل المرجعي لأداء المراجع

م	حالات الفشل المرجعي (توقعات المجتمع)	درجة التأثير
١	الإفصاح في التقرير عن الشكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار .	٪٢١
٢	الإفصاح في التقرير عن التحريفات المعتمدة في القوائم المالية .	٪١٦
٣	الإفصاح في التقرير عن اختلاسات الإدارة لأصول المنشأة .	٪١٤
٤	الإفصاح في التقرير عن التصرفات غير القانونية ذات التأثير المباشر على حسابات المنشأة .	٪١٤
٥	إكتشاف سرقة الإدارة لأصول المنشأة .	٪١٢
٦	إكتشاف التصرفات غير القانونية لموظفي المنشأة والتي لها تأثير مباشر على حسابات المنشأة .	٪١٢
٧	إكتشاف سرقة الموظفين لأصول المنشأة .	٪١١

ويرى الباحث أن الدراسات السابقة -دراسة Arrington ودراسة Porter- تعد من الدراسات الهامة الرائدة في مجال التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، حيث كان من أهم نتائج هذه

الدراسات ما يلي :

١ - المساهمة في اكتشاف وتشخيص الحالات الشائعة للفشل المرجعي والسببية لفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية ، والتي لا تختلف كثيراً من دولة إلى أخرى ، وهي :

- (أ) ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة .
- (ب) الإنذار المبكر بمدى تعثر أو فشل المنشأة أو قدرتها على الاستمرار .
- (ج) إكتشاف حالات الغش بالمنشأة والتقرير عنها للسلطات المختصة .
- (د) إكتشاف التصرفات غير القانونية بالمنشأة والتقرير عنها للسلطات المختصة .
- (هـ) مراجعة التنبؤات المالية للمنشأة والتصديق عليها كضامن لتحقيقها في المستقبل .

٢- إجراء بعض التنبؤات عن الأسباب العامة لفجوة التوقعات في المراجعة ، وقياس درجة قوة الفجوة ، وتحديد المسؤولية عنها والتي اتضح أنها مسئولية مشتركة بين مراجعي الحسابات والبيئة الخارجية مع تأكيد النظرة التحيزية بين الطرفين ، حيث أن كل طرف يحاول إلقاء المسئولية عن فجوة التوقعات على الطرف الآخر .

وعلى الرغم من النتائج الهامة السابقة لتلك الدراسات ، إلا أن البحث العلمي في هذا المجال مازال حديثاً ويحتاج إلى دراسات أخرى لاستكمال قصور الدراسات السابقة وخاصة فيما يتعلق بالجوانب الآتية :

أ - الحاجة إلى التوسيع في تشخيص وتحديد أسباب فجوة التوقعات في المراجعة عن طريق توجيه نظرية السببية إلى قضايا الفجوة مباشرة ، ليس فقط في مجال الكشف عن المسئول عن تلك الفجوة سواء كان مراجعي الحسابات أو البيئة الخارجية للمراجعة كما أوضحت دراسة Arrington وإنما تمتد أيضاً إلى ما هو أعمق من ذلك بالكشف عن الأسباب أو العلل التفصيلية الكامنة وراء تلك الفجوة سواء كانت أسباب ذاتية تتعلق بالمراجع أو أسباب بيئية خارجية تتعلق ببيئة المراجعة بمعاييرها ومستخدمى تقاريرها ومسئوليتها القانونية المتضاربة . كما لا تقتصر فقط على فجوات المعقولة والمعايير المهنية وأداء المراجع كما أوضحت دراسة Porter وإنما تمتد أيضاً إلى الفجوات المتعلقة باستقلال المراجع وتقرير المراجع والمسئولية القانونية عن أعمال ونتائج المراجعة .

ب - الحاجة إلى استخدام المدخل الكمي في التنبؤ بأسباب فجوة التوقعات في المراجعة . فعلى الرغم من الصعوبة التي تكتنف هذا المدخل إلا أن تحويل البيانات الوصفية المتعلقة بأسباب الفجوة إلى بيانات كمية يساهم في الحصول على معلومات تنبؤية تتصف بالموضوعية والمصدقية والإقناع في مواجهة المسئولين عن حدوث فجوة التوقعات ، الأمر الذي يمثل نقطة الإنطلاق لإتخاذ التدابير

الملائمة لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في المستقبل.
ومن ثم يحاول الباحث طرح مدخلاً لتحسين التنبؤ الكمي بأسباب فجوة التوقعات الكلية وما يرتبط بها من فجوات فرعية في مهنة المراجعة كتطوير لاستخدام نظرية السببية، وذلك بهدف ترشيد الأحكام Judgements الشخصية المتعلقة بالتنبؤ بأسباب فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية .

رابعاً - المدخل المقترح لتحسين تنبؤات نظرية السببية بفجوة التوقعات في المراجعة :
يهدف هذا المدخل إلى تحسين أو تطوير تنبؤات نظرية السببية في مجال التوقعات القائمة حالياً بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، بحيث لا تقتصر تنبؤات نظرية السببية على الأحكام الشخصية للأفراد فيما يتعلق بأسباب تلك الفجوة وما قد يشوب تلك الأحكام وكذا تنبؤاتها من نظرة تمييزية ، وإنما تركز تلك التنبؤات أيضاً على أحكام موضوعية تتأسس على المدخل الكمي في التنبؤ بأسباب فجوة التوقعات ، ومن ثم يجمع هذا المدخل بين أساسيات نظرية السببية كمدخل سيكولوجي وبين مقاييس الإحصاء الوصفي وأساليب الارتباط وتحليل الإنحدار المعتد Stepwise كمدخل كمي لتلك النظرية ، في التنبؤ بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك وفقاً للخطوات التالية :

١- التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات في المراجعة :
يتم قياس درجة فجوة التوقعات (ف) بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بمقدار الفرق بين متوسط درجة الأسباب الذاتية (الشخصية) المتصلة بالمراجع لدى كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، وذلك إرتكازاً على أساسيات نظرية السببية ووفقاً للمعادلة التالية :

$$ف = \left(\frac{دخ}{نخ} \right) - \left(\frac{دج}{نج} \right)$$

حيث أن :

- ف : تشير إلى الدرجة المتنبأ بها لفجوة التوقعات في المراجعة .
 - دج : درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي من وجهة نظر مراجعي الحسابات .
 - دخ : درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعي من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية .
 - ن ج : عدد مراجعي الحسابات المستجوبين فعلاً في الدراسة الميدانية .
 - ن خ : عدد مستخدمي التقارير المالية المستجوبين فعلاً في الدراسة الميدانية .
- ويتم قياس درجة الأسباب الذاتية (الشخصية) للفشل المراجعي والتي تعزو إلى مراجعي

الحسابات بالفرق بين الأسباب الذاتية للفشل المتصلة بالمراجع وبين الأسباب الخارجية للفشل المتصلة بيئة المراجعة ولكل من مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية على حدة وذلك بالمعادلات التالية :

أ- قياس درجة الأسباب الذاتية لفجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعى الحسابات :
 يتم قياس درجة الأسباب الذاتية (دج) للفشل المراجعى أو فجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعى الحسابات من واقع الاستجابات الفعلية للمراجعين في الدراسة الميدانية وذلك بالفرق بين مجموع درجات الأسباب الذاتية للفشل التي تعزو إلى المراجع مثل قصور أداء المراجع وقصور حياد المراجع وقصور تقرير ورأى المراجع وبين الأسباب الخارجية التي تعزو إلى بيئة المراجعة مثل عدم معقولية بعض توقعات مستخدمى التقارير المالية وقصور المعايير المهنية وقصور المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع ، وذلك بالمعادلة التالية :

$$دج = (أ + ح + ر) - (م + ع + س)$$

حيث أن :

- دج : تشير إلى درجة الأسباب الذاتية للفجوة من وجهة نظر مراجعى الحسابات .
 أ : درجة قصور أداء المراجع .
 ح : درجة قصور حياد المراجع .
 ر : درجة قصور تقرير ورأى المراجع على القوائم المالية .
 م : درجة عدم معقولية توقعات مستخدمى التقارير المالية .
 ع : درجة قصور المعايير المهنية للمراجعة .
 س : درجة قصور المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع .

ب - قياس درجة الأسباب الذاتية لفجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية :

يتم قياس درجة الأسباب الذاتية (دخ) للفشل المراجعى أو فجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية من واقع الاستجابات الفعلية لهؤلاء المستخدمين في الدراسة الميدانية ، وذلك بالفرق بين مجموع درجات الأسباب الذاتية للفشل التي تعزو إلى المراجع وبين مجموع درجات الأسباب الخارجية للفشل التي تعزو إلى الأسباب الخارجية المرتبطة بالبيئة . ويتم هذا القياس عن طريق تطبيق نفس المعادلة الواردة في (١/١)

وتفسر نتيجة قياس درجة الأسباب الذاتية للفشل المراجعى لدى كل من مراجعى الحسابات ومستخدمى التقارير المالية على حدة بما يلي :

- أ- إذا كانت درجة الأسباب الذاتية للفشل المرجعي موجبة أي أكبر من الصفر فهذا يعني أن المراجع هو السبب الرئيسي في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .
- ب- إذا كانت درجة الأسباب الذاتية للفشل المرجعي سالبة أي أقل من الصفر فهذا يعني أن البيئة الخارجية للمراجعة هي السبب الرئيسي في حدوث فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .

٢- تحليل درجة فجوة التوقعات على حالات الفشل المرجعي :

يتم توزيع القيمة التنبؤية لفجوة التوقعات على حالات الفشل المرجعي لكل حالة فشل على حدة ، بهدف تحديد درجة مسئولية كل من مراجعي الحسابات والبيئة الخارجية للمراجعة عن كل حالة من حالات الفشل المرجعي ، وذلك عن طريق قياس متوسط درجة الأسباب الذاتية لكل حالة فشل مرجعي على حدة على مستوى مجموعتي الدراسة وهما مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية باستخدام المعادلتين التاليتين :

- أ - متوسط درجة الأسباب الذاتية لحالة الفشل المرجعي من وجهة نظر مراجعي الحسابات :

$$م د ج = \frac{(أ + ح + ر) - (م + ع + س)}{ن ج}$$

- ب- متوسط درجة الأسباب الذاتية لحالة الفشل المرجعي من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية :

$$م د خ = \frac{(أ + ح + ر) - (م + ع + س)}{ن خ}$$

- ٣- التنبؤ السيكولوجي بالأسباب العامة لفجوة التوقعات في ضوء معلومات الحكم الشخصي :
- طبقاً لنظرية السببية يتم توزيع متوسط درجة الأسباب الذاتية لفجوة التوقعات لمجموعتي الدراسة - مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية - على الأنواع الثلاثة لمعلومات الحكم الشخصي المستخدمة في تحديد الأسباب العامة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، وذلك كما يلي :
- أ- معلومات الإجماع : وتساعد في تشخيص السبب العام للفجوة المتمثل في عدم إلزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة .

- ب- معلومات الإتساق : وتساعد في تشخيص السبب العام للفجوة المتمثل في قصور أداء المراجع إتساقاً مع سجل فشله في الماضي .

- ج- معلومات التميز : وتساعد في تشخيص السبب العام للفجوة المتمثل في قصور المعايير المهنية

للمحاسبة والمراجعة وتضارب المسؤولية القانونية وذلك فيما يتعلق بمراجعة عمليات معينة أو عدم تحقيق توقعات غير معقولة لمستخدمي التقارير المالية .

٤- التنبؤ الكمي التحليلي بأسباب فجوة التوقعات في المراجعة :

ويرتكز المدخل المقترح لتحسين تنبؤات نظرية السببية على استخدام أساليب القياس والتحليل الإحصائي في التوصل إلى تنبؤات أكثر تفصيلاً عن الأسباب الذاتية والبيئية لفجوة التوقعات في المراجعة بالإضافة إلى اختبار فروض البحث . ومن هذه ١/٤ أساليب الإحصائية ما يلي :

أ- مقياس الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics

يتم استخدام مقياس الإحصاء الوصفي وأهما الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمتغيرات السببية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك في إجراء التنبؤات التالية :

أ - التنبؤ بالسبب الجوهرية - الذاتي أو البيئي - لكل فجوة توقعات فرعية في المراجعة ، وذلك من وجهة نظر كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية .

ب - التنبؤ بالأسباب الجوهرية - الذاتية أو البيئية - لكل حالة فشل مراجعي على حدة ، وذلك أيضاً من وجهة نظر كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية .

ب- تحليل الإنحدار المتعدد المتدرج : Stepwise Regression

يتم استخدام تحليل الإنحدار المتعدد المتدرج Stepwise في تحديد المتغيرات المستقلة (الأسباب الذاتية والبيئية) ذات الأهمية النسبية المؤثرة على المتغير التابع (فجوة التوقعات الكلية في المراجعة) ، وكذا تحديد نسبة مساهمة تلك الأسباب الجوهرية في تفسير الفجوة ، وذلك من خلال استخدام معادلة الإنحدار المتعدد المتدرج التالية :

$$Y = b_0 + b_1 X_1 + b_2 X_2 + \dots + b_n X_n + E$$

حيث أن :

Y : تشير إلى المتغير التابع (فجوة التوقعات الكلية في المراجعة) .

$b_0, b_1, b_2, \dots, b_n$: تشير إلى ثوابت غير معلومة (معلمات) .

X_1, X_2, \dots, X_n : تشير إلى المتغيرات المستقلة (أسباب فجوة التوقعات في المراجعة) .

E : تشير إلى مقدار الأخطاء العشوائية في التقدير .

ج - اختبار " ت " : T - Test

ويتم استخدام هذا الاختبار الإحصائي في تحديد مدى معنوية المتوسطات الحسابية والفروق

بينها بالنسبة للمتغيرات المستقلة (أسباب فجوة التوقعات) الواردة في الدراسة الميدانية ، وذلك بهدف اختبار مدى صحة أو خطأ فروض البحث المتعلقة بالمتغيرات السببية لفجوة التوقعات في المراجعة .

٤/٤ - اختبار "ف" : F - Test

ويتم استخدام الاختبار الإحصائي في اختبار مدى معنوية معاملات الارتباط و الإنحدار المتعدد للأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات في المراجعة وقوتها التفسيرية للتغير في تلك الفجوة .

منهجية الدراسة

لقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية لاختبار تنبؤات نظرية السببية بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية ، وذلك في إطار المدخل المقترح في هذا البحث لتحسين تنبؤات نظرية السببية بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، والذي يركز على كل من المدخل السيكولوجي والمدخل الكمي لنظرية السببية ، وذلك بهدف الحصول على تنبؤات منطقية فيما يتعلق بدرجة فجوة التوقعات في المراجعة والأسباب الحقيقية لحدوثها والجهة المسؤولة عنها هل هي مراجعي الحسابات أم البيئة الخارجية للمراجعة .

ويعرض الباحث منهجية الدراسة فيما يلي :

أولاً - محتوى الدراسة :

يشتمل محتوى الدراسة الميدانية على العناصر التالية :

- ١- تصنيف الفجوة الكلية للتوقعات في مهنة المراجعة إلى مجموعتين من الفجوات الفرعية هي :
 - أ- فجوات تعزو إلى مراجعي الحسابات : وهي فجوة قصور أداء المراجع ، وفجوة قصور استقلال المراجع ، وفجوة قصور تقرير ورأي المراجع .
 - ب- فجوات تعزو إلى البيئة الخارجية للمراجعة وهي : فجوة التوقعات غير المعقولة لمستخدمى التقارير المالية ، فجوة قصور معايير المراجعة ، وفجوة قصور المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع .
- ٢- تحديد حالات الفشل المراجعي المحتملة لفجوة التوقعات في المراجعة :

وتتمثل أهم حالات الفشل المراجعي في عجز مراجعي الحسابات عن تحقيق التوقعات التالية لمستخدمى التقارير المالية :

١- ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة .

٢- إعطاء إنذار مبكر بتعثُر أو فشل المنشأة .

٣- إكتشاف الغش والتقرير عنه .

٤- إكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها .

٥- مراجعة التنبؤات المالية للمنشأة .

٣- تحديد الأسباب المحتملة للفشل المراجعي أو فجوة التوقعات :

تم تحديد الأسباب المحتملة للفشل المراجعي كمغيرات مستقلة في واحد وعشرين سبباً تجمع بين الأسباب الذاتية المتصلة بمراجعي الحسابات والأسباب الخارجية المتصلة ببيئة المراجعة وذلك فيما يلي :

أ- الأسباب الذاتية المحتملة للفشل المراجعي :

(X1) إنخفاض كفاءة المراجع ، (X2) مجاملة المراجع للمنشأة ، (X3) غموض تقرير المراجع ، (X4) إنخفاض أتعاب المراجعة ، (X10) قصور أداء المراجع ، (X13) صعوبة فهم معايير المراجعة .

ب - الأسباب الخارجية المتصلة ببيئة المراجعة :

(X5) قصور معايير المراجعة ، (X6) توقعات غير معقولة لمستخدمي التقارير المالية ، (X7) قصور السلوك المهني ، (X8) ضآلة العقوبات القانونية ، (X9) مرونة مبادئ المحاسبة ، (X11) زيادة العقوبات القانونية ، (X12) قصور معايير المحاسبة ، (X14) جمود معايير المراجعة ، (X15) نقص معايير المراجعة ، (X16) تضارب مسئولية المراجع ، (X17) قصور عقد المراجع ، (X18) تضارب القوانين ، (X19) افتقار المهنة لتشريع خاص ، (X20) تضارب أحكام القضاء ، (X21) عوامل أخرى. وقد أسفر التحليل الإحصائي عن استبعاد العوامل الأخرى من الدراسة لعدم أهميتها وأصبح (X21) يمثل المتغير التابع أي فجوة التوقعات في المراجعة .

٤- تحديد مستويات المعلومات المستخدمة في الحكم الشخصي على أسباب فجوة التوقعات :

لقد اهتمت هذه الدراسة بتحديد المستويات المرتفعة والمنخفضة لأنواع المعلومات المستخدمة في الحكم على الأسباب الحقيقية للفشل المراجعي أو فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وهي : معلومات الإجماع ، ومعلومات الإتساق ، وأخيراً معلومات التميز . وقد تم طرح محتوى هذه الدراسة في قائمة استقصاء موجهة إلى الأطراف المتصلة بفجوة التوقعات في المراجعة وهم مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية .

ثانياً - مجتمع وعينة الدراسة :

ينطبق هذا البحث على مجتمعين هما : مجتمع مراجعي الحسابات ومجتمع مستخدمي التقارير

المالية للمنشآت من ملاك منشآت القطاع الخاص كممثلين للمساهمين ومن أفراد الطرف الثالث Third Party من دائنين ومحللين ماليين ومصرفيين وبنوك والجمهور العام .

ونظرا لصعوبة استقصاء جميع مفردات هذه المجتمعات على مستوى محافظات مصر ، فقد قام الباحث بإجراء الإستقصاء في محافظات القناة الثلاثة (الإسماعيلية - السويس - بورسعيد) ، وقد حدد حجم عينة مرجعي الحسابات بعدد ٨٠ مراجعا أي بنسبة ٣٠٪ من مرجعي الحسابات في تلك المحافظات ، كما حدد حجم عينة مستخدمى التقارير المالية بعدد ١٢٠ مفردة منها ٨٠ مالكا لمنشآت القطاع الخاص أي بنسبة ٢٠٪ من ملاك منشآت القطاع الخاص والباقي من الجمهور العام المالي وغير المالي في تلك المحافظات أيضا .

ولقد روعي في تحديد حجم العينة أن يكون مناسباً من الناحية الإحصائية ، كما روعي اختيار مفرداتها بطريقة تحكيمية تجعل العينة أكثر تمثيلاً لخصائص المجتمع وبما يتناسب مع طبيعة مشكلة البحث وأهدافه ، حيث اشترط الباحث توافر الخصائص التالية عند اختيار مفردات العينة في مجموعتي الدراسة :

بالنسبة لمرجعي الحسابات :

- أ- أن يكون محاسب قانوني يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في مكتب خاص ، أو مراقب حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ، وأن يمثل كل منهما في عينة البحث .
- ب- أن يكون قد زاول أعمال المحاسبة والمراجعة لمدة لا تقل عن خمس سنوات ، بحيث يكون لديه خبرة عملية كافية بقدر الإمكان - لفهم الأسباب الحقيقية للفشل المرجعي .
- ج- أن تكون مفردات العينة موزعة جغرافياً على محافظات القناة الثلاثة (الإسماعيلية - السويس - و بورسعيد) .

٢- بالنسبة لمستخدمى التقارير المالية :

- أ- أن يكون العدد الأكبر من حجم العينة من ملاك منشآت القطاع الخاص بالمنشآت الفردية وشركات الأشخاص وشركات التوصية بالأسهم ، وذلك لصعوبة الحصول على مساهمين في الشركات المساهمة ، وألا يقل رأس مال أي من تلك المنشآت عن عشرة آلاف جنيه أو يزيد إيراد مبيعاتها السنوي عن نصف مليون جنيه .
- ب- أن يكون باقي مفردات العينة من مديري تلك المنشآت والدائنين والمصرفيين والمحلين الماليين بالبنوك وأساتذة الجامعات وبعض الجمهور العام .
- ج- أن يكون جميع مفردات العينة على درجة مناسبة من الثقافة المالية والمعلومات القائمة في الواقع العملي بين مرجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية .

د- أن تكون مفردات العينة موزعة جغرافياً بين محافظات القناة الثلاثة (الإسماعيلية -

السويس - بورسعيد) .

وفيما يلي بيان توزيع حجم العينة على مجموعتي الدراسة :

جدول رقم (٥) توزيع حجم العينة على مجموعتي الدراسة

عدد الاستجابات الصحيحة	عدد الاستجابات المستبعدة	عدد قوائم الاستقصاء المرسله	حجم العينة
			مجموعتي الدراسة
٧٠	١٠	٨٠	١- مراجعي الحسابات
١٠٢	١٨	١٢٠	٢- مستخدمي التقارير المالية

نتائج الدراسة

أولاً : اختبار فروض البحث :

لقد تم اختبار فروض البحث من خلال بيانات الاستجابات الفعلية لاستقصاء مجموعتي

الدراسة : مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، وباستخدام الاختبار الإحصائي " S " T- Test وذلك كما يلي :

١- اختبار الفرض الأول :

ينص الفرض الأول في هذا البحث على :

يعتبر قصور أداء مراجعي الحسابات سبباً رئيسياً لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية .

ولقد اتضح من نتائج التحليل الإحصائي الأول للمتغيرات المستقلة المسببة لفجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية أن قصور أداء المراجع (X10) يمثل أهم سبب لتلك الفجوة لأن له أكبر متوسط حسابي بالنسبة للمتوسطات الحسابية لباقي المتغيرات المستقلة الأخرى المسببة لفجوة التوقعات في المراجعة .

ولإثبات صحة أو خطأ هذا الفرض في إطار نتائج التحليل الإحصائي الأول ، فقد تم إجراء اختبار

"ت" T-Test على المتوسط الحسابي للمتغير السببي (X 10) والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (٦) .

جدول رقم (٦) نتائج اختبار " ت " t-Test للمتغيرات المتعلقة بفجوة التوقعات

المتغير المستقل	الوسط الحسابي	ن	ت	مستوى المعنوية
قصور أداء المراجع (X10)	٤,٩٤	١٠٢	٢,٢١١	٠,٠٠٠٨٨٧
قصور أداء المراجع (X5)	٥,٦٩	٧٠	٤,٠٦٨	٠,٠٠٠٠٦٢٣

وتشير نتائج الجدول السابق إلى ارتفاع معنوية Highly Significant النتائج التي تم اختبارها ، وهذا يعني أن قصور أداء مراجعي الحسابات (X10) يمثل السبب الرئيسي الأكثر أهمية في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية و من ثم نقبل صحة هذا الفرض .

ويرى الباحث أن صحة هذا الفرض - طبقاً لمفاهيم نظرية السببية وصحة النظرة التحيزية لمستخدمي التقارير المالية نحو إعزاء الدرجة الأكبر من المسؤولية عن فجوة التوقعات إلى مراجعي الحسابات .

٢- اختبار الفرض الثاني :

ينص الفرض الثاني في هذا البحث على :

« يعتبر قصور معايير المراجعة سبباً رئيسياً لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات » .

ولقد اتضح من نتائج التحليل الإحصائي الأول للمتغيرات المستقلة المسببة لفجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعي الحسابات أن قصور معايير المراجعة (X5) يمثل أهم متغير سبب لتلك الفجوة لأن له أكبر متوسط حسابي بالنسبة للمتوسطات الحسابية لباقي المتغيرات المستقلة الأخرى المسببة لفجوة التوقعات في المراجعة .

ولإثبات صحة أو خطأ هذا الفرض في إطار نتائج التحليل الإحصائي الأول ، فقد تم إجراء اختبار (ت) T-Test على الوسط الحسابي للمتغير السببي (X5) والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (٦) .

وتشير نتائج الجدول السابق إلى ارتفاع معنوية النتائج التي تم اختبارها ، وهذا يعني أن قصور معايير المراجعة (X5) يمثل السبب الرئيسي الأكثر أهمية في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات ، ومن ثم نقبل صحة هذا الفرض . ويرى الباحث أن صحة هذا الفرض تؤكد - طبقاً لمفاهيم نظرية السببية - صحة النظرة

التحيزية لمراجعي الحسابات نحو إعزاء الدرجة الأكبر من المسئولية عن فجوة التوقعات إلى العوامل الخارجية لبيئة الراجعة ومنها قصور معايير المراجعة المستخدمة حالياً في الممارسة المهنية للمراجعة .

٣- اختبار الفرض الثالث :

ينص الفرض الثالث في هذا البحث على :

« يوجد اختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول أسباب فجوة التوقعات في مهنة المراجعة » .

ولقد اتضح من نتائج اختبار الفرضين الأول والثاني في هذا البحث أن قصور أداء المراجع (X10) هو السبب الرئيسي لفجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية ، وأن قصور معايير المراجعة (X5) هو السبب الرئيسي لفجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعي الحسابات ، وبالتالي يوجد اختلاف بين مجموعتي الدراسة - مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية - حول أسباب فجوة التوقعات في المراجعة .

ولإثبات صحة أو خطأ هذا الفرض في إطار نتائج اختبار الفرضين الأول والثاني في هذا البحث فقد تم إجراء اختبار (ت) T-Test للفرق بين الوسطين الحسابيين للمتغيرين (U10,A5) والذي توضح نتائجه بيانات الجدول :

جدول رقم (٧) نتائج (ت) t-Test للفرق بين المتوسطات

المتغير المستقبلي	الوسط الحسابي	ت	مستوى المعنوية
قصور أداء المراجع (U10,A5)	٠,٠٢٩	٠,٠٠٢	٠,٥
قصور أداء المراجع (U19,A19)	٠,٠١٥	٠,٠١٣	٠,٤٩

وتشير نتائج الجدول السابق إلى عدم وجود فرقاً جوهرياً بين متوسطي المتغيرين (U10,A5) وهذا يعني أن هناك اتفاق بين المراجعين على أن قصور معايير المراجعة (X5) هو السبب الرئيسي لفجوة التوقعات ، كما أن هناك اتفاق بين مستخدمي التقارير المالية على أن قصور أداء المراجع (X10) هو السبب الرئيسي لفجوة التوقعات ، ومن ثم يكون هناك اختلافاً جوهرياً بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وبالتالي نقبل صحة هذا الفرض .

٤- اختبار الفرض الرابع :

ينص الفرض الرابع في هذا البحث على :

« يوجد اتفاق بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول حاجة مهنة المحاسبة

والمراجعة إلى تشريع خاص لتضييق فجوة التوقعات بين الطرفين».

ولقد اتضح من نتائج التحليل الإحصائي الأولي للمتغيرات المستقلة المسببة لفجوة التوقعات في المراجعة أن درجة أهمية المتغير (X19) والذي يمثل افتقار مهنة المراجعة لتشريع خاص تحتل المرتبة الأولى مباشرة بعد المتغير (X5) لدى مراجعي الحسابات والمتغير (X10) لدى مستخدمي التقارير المالية وذلك بمتوسطات سايية ٤,٨٠ و ٤,٨٢ على التوالي ، الأمر الذي يشير إلى اتفاق الطرفين - مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية - على أهمية هذا المتغير السببي في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .
ولإثبات صحة أو خطأ هذا الفرض في إطار نتائج التحليل الإحصائي الأول ، فقد تم إجراء اختبار (ت) t-Test للفرق بين الوسطين الحسابيين للمتغيرين (U19,A19) والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (٧).

وتشير نتائج الجدول السابق إلى عدم وجود فرقاً معنوياً بين متوسطي المتغيرين (U19,A19) ، وهذا يعنى أن هناك اتفاق في الرأي بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على حاجة مهنة المراجعة إلى تشريع خاص يساهم في تضييق فجوة التوقعات بين الطرفين ، ومن ثم نقبل صحة هذا الفرض .

ويرى الباحث أن صحة هذا الفرض تعني الخروج الجزئي عن النظرة التحيزية لطرفي فجوة التوقعات - كتعديل لمفاهيم نظرية السببية ، حيث يتفق رأى طرفي الفجوة على إعزاء أحد أسبابها الرئيسية إلى العوامل الخارجية لبيئة المراجعة وهو افتقار مهنة المراجعة لتشريع خاص .

٥- اختبار الفرض الخامس :

ينص الفرض الخامس في هذا البحث على :

((أن جميع حالات الفشل المراجعي هي توقعات غير معقولة لمستخدمي التقارير المالية من

مهنة المراجعة)) .

ويمكن إثبات صحة أو خطأ هذا الفرض من خلال نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بتحليل درجة فجوة التوقعات على حالات الفشل المراجعي (توقعات مستخدمي التقارير المالية) والتي كشفت عن الآتي :

أ- اعتراف مراجعي الحسابات بتحمل قدرأ من المسؤولية (يعادل ٧,٣٨) درجة من فجوة التوقعات ، عن عدم تحقيق بعض توقعات مستخدمي التقارير المالية والتي تتمثل في حالات الفشل المراجعي التالية ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية وخاصة بالنسبة للعناصر المالية ذات الأهمية النسبية ، وإعطاء إشارات إنذار مبكر بتعثرو فشل المنشأة ، وإكتشاف الغش والتقارير عنه . وهذا الإعتراف من جانب

المراجعين يعكس رؤيتهم بمعقولية وعدالة تحقيق هذه التوقعات لمستخدمي التقارير المالية .
 ب- اعتراف مراجعي الحسابات بعدم مسئوليتهم (بما يعادل 19.58 - درجة من فجوة التوقعات) عن بعض التوقعات الأخرى لمستخدمي التقارير المالية لعدم معقوليتها من وجهة نظرهم والتي تتمثل في حالات الفشل المراجعي التالية : إكتشاف التصرفات غير القانونية لإدارة المنشأة والتقرير عنها ، ومراجعة التنبؤات المالية لإدارة المنشأة الخاضعة للمراجعة .
 ويرى الباحث أن هذه الإعترافات من جانب مراجعي الحسابات تشير إلى معقولية بعض التوقعات وعدم معقولية بعض التوقعات الأخرى لمستخدمي التقارير المالية ، ومن ثم نرى عدم صحة هذا الفرض .

ثانياً : فجوة التوقعات : الأسباب والتنبؤ :

لقد كشفت الدراسة الميدانية لاستخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية عن النتائج أو التنبؤات التالية :

١ - التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات في المراجعة :

لقد تم إجراء التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة من خلال قياس درجة الأسباب الذاتية لكل مجموعة من مجموعتي الدراسة (مجموعة مراجعي الحسابات ومجموعة مستخدمي التقارير المالية) ، ثم التنبؤ بدرجة الفجوة التي تمثل الفرق بين متوسط درجة الأسباب الذاتية لمراجعي الحسابات ومتوسط درجة الأسباب الذاتية لمستخدمي التقارير المالية ، وذلك كما يلي :

أ- درجة الأسباب الذاتية لفجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعي الحسابات :

$$\text{د ج} = (٣٩٤٥ + ٤٧٦٩ + ٥٩٢٦) - (٣٦٨١ + ٦٥٨٥ + ٥٢٢٨)$$

$$= ٨٥٤$$

وتشير هذه النتيجة السالبة إلى أن مراجعي الحسابات يعزون الفشل المراجعي أو فجوة التوقعات في المراجعة إلى أسباب خارجية تتعلق ببيئة عملية المراجعة مثل عدم معقولية بعض توقعات مستخدمي التقارير المالية أو قصور معايير المراجعة أو إلى عوامل أخرى ، ومن ثم تكون البيئة الخارجية للمراجعة هي المسئولة عن حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .

ب- درجة الأسباب الذاتية لفجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية :

$$\text{د خ} = (٦٣٤٤ + ٨٠٨٦ + ١٠٦٩١) - (٦١٣٠ + ٩٠٠٠ + ٨٦٥٢)$$

$$= ١٣٣٩$$

وتشير هذه النتيجة الموجبة إلى أن مستخدمي التقارير المالية يعزون الفشل المراجعي أو فجوة

التوقعات في المراجعة إلى أسباب ذاتية تتعلق بمراجعي الحسابات مثل قصور أداء وكفاءة المراجع وقصور حياد المراجع وكذا قصور تقرير ورأى المراجع على القوائم المالية ، ومن ثم يكون مراجع الحسابات هو المسئول عن حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .

ج- درجة فجوة التوقعات في المراجعة :

$$ف = \left(\frac{١٣٣٩}{١٠٢} \right) - \left(\frac{٨٥٤}{٧٠} \right) =$$

$$= (١٣,١٣) - (١٢,٢) =$$

$$= ٢٥,٣٣ \text{ درجة}$$

ويمكن الاستفادة من درجة فجوة التوقعات في المراجعة - تطبيقاً لمفاهيم نظرية السببية - في التوصل إلى النتائج التالية :

أ- أن متوسط درجة الأسباب الذاتية لدى مراجعي الحسابات هي - ١٢,٢ درجة أي سالبة ، وهذا يعني عدم مسئولية مراجعي الحسابات عن فجوة التوقعات وإعزاء تلك المسئولية إلى البيئة الخارجية للمراجعة .

ب- أن متوسط درجة الأسباب الذاتية لدى مستخدمي التقارير المالية هي ١٣,١٣ درجة أي موجبة ، وهذا يعني تحميل مراجعي الحسابات بالمسئولية عن فجوة التوقعات في المراجعة .

ج- تأكيد النظرة التحيزية لدى كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بإعزاء المسئولية عن الفجوة إلى الطرف الآخر .

د- أن درجة فجوة التوقعات في مصر الآن - كما أشارت إليها الاستجابات الفعلية لعينة الدراسة - ٢٥,٣٣ درجة ، الأمر الذي يؤكد ماتوصلت إليه نتائج دراسة لجنة مسئوليات المراجع برئاسة Cohen بأمریکا سنة ١٩٧٨ من وجود فجوة توقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية .

هـ- أن ظاهرة فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية موجودة في مصر الآن وذلك طبقاً لنتائج هذه الدراسة ومن ثم فإن هذه الظاهرة مازالت قائمة على المستوى العالمي ولكن بدرجات متفاوتة من دولة إلى أخرى .

٢- تحليل درجة فجوة التوقعات على حالات الفشل المراجعي :

لقد كشفت الدراسة الميدانية عن نصيب كل حالة فشل مراجعي من درجة فجوة التوقعات ، حيث توصل الباحث إلى ذلك عن طريق قياس متوسط درجة الأسباب الذاتية لكل حالة فشل

مراجعي على مستوى كل مجموعة من مجموعتي الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (٨)

جدول رقم (٨) تحليل فجوة التوقعات على حالات الفشل المرجعي

مستخدمي التقارير المالية	مراجعي الحسابات	مجموعتي الدراسة
		حالات الفشل المرجعي
٩,١٤	٣,٨٤	١- ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية .
٤,٨٥	١,٠٧	٢- إعطاء إندار مبكر بتعثر وفشل المنشأة .
٧,١٠	٢,٤٧	٣- إكتشاف الغش .
١,٦٣-	٦,٣٦-	٤- إكتشاف التصرفات غير القانونية .
٦,٣٣-	١٣,٢٢-	٥- مراجعة التنبؤات المالية
١٣,١٣	١٢,٢٠-	درجة فجوة التوقعات (٢٥,٣٣)

ويستنتج الباحث من الجدول السابق ما يلي :

- ١- يرى كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أن يتحمل مراجع الحسابات الدرجة الأكبر من المسؤولية عن حالات الفشل المرجعي الثلاثة الأولى ، حيث أن درجة الأسباب الذاتية للفجوة في هذه الحالات لدى مجموعتي الدراسة موجبة .
- ٢- يرى كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أن تتحمل البيئة الخارجية للمراجعة الدرجة الأكبر من المسؤولية عن حالتي الفشل المرجعي الرابعة والخامسة ، حيث أن درجة الأسباب الذاتية للفجوة في هاتين الحالتين لدى مجموعتي الدراسة سالبة .
- ٣- التنبؤ السيكولوجي بالأسباب العامة لفجوة التوقعات وفقاً لمعلومات الحكم الشخصي :
يوضح الجدول رقم (٩) متوسط درجة الأسباب الذاتية لكل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية موزعة على الأنواع الثلاثة للمعلومات المستخدمة في الحكم الشخصي على الأسباب العامة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة طبقاً لمفاهيم نظرية السببية .

جدول رقم (٩) متوسط درجة الأسباب الذاتية لفجوة التوقعات

معلومات التميز		معلومات الإتساق		معلومات الإجماع		نوع المعلومات
منخفضة	مرتفعة	منخفضة	مرتفعة	منخفضة	مرتفعة	
١١,١٣	٢٦,٥٣-	٢٥,٩٢-	١٤,٢٧	٢٠,٣٢	٢٠,٧٥-	مراجعي الحسابات
٤,٩٩	٢١,٢٧	١٨,٥٥	٧,٧١	١٠,١٦	١٦,١٠	مستخدمي التقارير
٦,١٤	٤٧,٨٠	٤٤,٤٧	٦,٥٦	١٠,١٦	٣٦,٨٥	فجوة التوقعات (الفرق)

ومن الجدول السابق يستنتج الباحث تنبؤات الأحكام الشخصية التالية حول الأسباب العامة لفجوة التوقعات في المراجعة :

- ١- تنبؤات مراجعي الحسابات : يتحمل مراجعي الحسابات بدرجة أقل من المسؤولية عن فجوة

التوقعات في ظل كل من المستوى المرتفع لمعلومات الإجماع (٢٠,٧٥) بما يعني التزامهم بتطبيق معايير المراجعة ، والمستوى المنخفض لمعلومات الاتساق (٢٥,٩٢) بما يعني عدم تكرار الفشل في أداء عمليات المراجعة ، والمستوى المرتفع لمعلومات التميز (٢٦,٥٣) بما يعني أن هناك أسباب خارجة عن إرادتهم تؤدي إلى فشلهم في مراجعة عمليات معينة بالذات . ومن ثم فإنهم يرون أن الأسباب العامة لفجوة التوقعات هي أسباب بيئية تتعلق بمعايير المراجعة والتوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية .

٢- تنبؤات مستخدمي التقارير المالية : يتحمل كل من مراجعي الحسابات والبيئة الخارجية للمراجعة مسئولية حدوث فجوة التوقعات ، حيث أن درجات الأسباب الذاتية للأنواع الثلاثة للمعلومات بمستوياتها المرتفعة والمنخفضة هي درجات موجبة . ومن ثم فإنهم يرون أن الأسباب العامة لفجوة التوقعات تجمع بين الأسباب الذاتية المتصلة بالمراجع مثل : عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة والمسئولية المهنية والقانونية للمراجع وغيرها .

٤- التنبؤ الكمي التحليلي بأسباب فجوة التوقعات في المراجعة :

لقد استخدم الباحث مقاييس الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار المتعدد المتدرج Stepwise من خلال برنامج الإحصاء - Microstat في التنبؤ بالأسباب التحليلية الجوهرية لكل فجوة توقعات فرعية ، ولكل حالة فشل مراجعي على حدة ، ثم في التنبؤ بمدى مساهمة تلك الأسباب الجوهرية - والتي أثبتت اختبارات الفروض صحتها - في تفسير التغير في الفجوة الكلية للتوقعات في المراجعة ، ويتضح ذلك من النتائج التالية :

أ- التنبؤ بالسبب الجوهرية لكل فجوة توقعات فرعية في المراجعة :

يتمثل السبب الجوهرية لكل فجوة توقعات فرعية في المراجعة في ذلك السبب الذي يحقق أكبر متوسط حسابي من بين الأسباب المحتملة لتفسير الفجوة كمتغير نتيجة . ولقد كشف القياس والتحليل الإحصائي للمتوسطات عن التنبؤ بالسبب الجوهرية لكل فجوة توقعات فرعية على حدة من وجهة نظر كل من مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية وذلك فيما يلي :

أ- السبب الجوهرية لكل فجوة توقعات فرعية من وجهة نظر مراجعي الحسابات :

جدول رقم (١٠) متوسط درجة أسباب فجوة التوقعات

(٦) فجوة المسئولية	(٥) فجوة معايير المراجعة	(٤) فجوة المعقولية	(٣) فجوة تقرير المراجع	(٢) فجوة أستقلال المراجع	(١) فجوة أداء المراجع	فجوة التوقعات السبب الرئيسي
	١٧	٢٣,٦	١٧,٤	٢٠,٢	١٨,٢	١- قصور معايير المراجع (X5) ٢- قصور السلوك المهنية (X7) ٤- إفتقار المهنة لتشريع خاص (X19)
٢٢						

ب - السبب الجوهرى لكل فجوة توقعات فرعية من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية :

جدول رقم (١١) متوسط درجة أسباب فجوة التوقعات

(٦) فجوة المسئولية	(٥) فجوة معايير المراجعة	(٤) فجوة المعقولية	(٣) فجوة تقرير المراجع	(٢) فجوة أستقلال المراجع	(١) فجوة أداء المراجع	فجوة التوقعات السبب الرئيسي
		٤٠,٨	٢٩,٤	٣٤,٢	٣٦,٣	١- قصور أداء المراجع (X10) ٢- مجاملة المراجع للمنشأة (X2) ٣- نقص معايير المراجعة (X15) ٤- إفتقار المهنة لتشريع خاص (X19)
٤٧,٢	٣٠,٢					

يستنتج الباحث من التنبؤات السابقة لمراجعى الحسابات ومستخدمى التقارير المالية فيما

يتعلق بالأسباب الجوهرية لفجوات التوقعات الفرعية في المراجعة ما يلي :

أ- اختلاف الأحكام بين مراجعى الحسابات ومستخدمى التقارير المالية حول معظم الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات في المراجعة كما يتضح من الاختلاف بين الأسباب (X5, X7) بالنسبة لمراجعى الحسابات وبين الأسباب (X2, X10, 15X) بالنسبة لمستخدمى التقارير المالية ، الأمر الذي يؤكد أيضاً صحة الفرض الثالث في هذا البحث .

ب اتفاق الحكم بين مراجعى الحسابات ومستخدمى التقارير المالية حول افتقار مهنة المراجعة لتشريع خاص كسبب جوهرى لفجوة التوقعات في المراجعة ، كما يتضح من السبب (X19) لدى مجموعتي الدراسة . وتؤكد هذه النتيجة حاجة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر إلى تشريع خاص بها يحكم أداء ومسئوليات مراجعى الحسابات ويوفر فهم أفضل لمستخدمى التقارير المالية والرأى العام

حول واجبات ومسئوليات مراجعي الحسابات مما يساهم في تضيق الفجوة بين الطرفين . كما تؤكد هذه النتيجة أيضاً صحة الفرض الرابع في هذا البحث .

ج- تطبيقاً لنظرية السببية يلقي مراجعي الحسابات النسبة الأكبر (٨٣,٣ %) من المسؤولية الجوهرية عن فجوة التوقعات في المراجعة على الأسباب المتعلقة بالبيئة الخارجية للمراجعة وهي قصور معايير المراجعة (X5) وافتقار مهنة التشريع خاص (X19) ، في حين يلقي مستخدمى التقارير المالية النسبة الأكبر (٦٦,٧ %) من المسؤولية الجوهرية عن فجوة التوقعات في المراجعة على الأسباب الذاتية المتعلقة بمراجعي الحسابات وهي قصور أداء المراجع (X10) ومعاملة المراجع لإدارة وملاك المنشأة (X2) ، كما يعترف مستخدمى التقارير المالية في نفس الوقت بأن ٣٣,٣ % من المسؤولية عن الفجوة ترجع لأسباب تتعلق بالبيئة الخارجية للمراجعة مما يعتبر خروجاً جزئياً عن النظرة التحيزية - كأحد مفاهيم نظرية السببية - في الحكم على أسباب نتيجة معينة ، ويبرز الباحث هذا الخروج الجزئي عن النظرة التحيزية إلى إرتفاع مستوى الثقافة المالية ومعلومات الإجماع في الرأي لدى مستخدمى التقارير المالية .

ب- التنبؤ بالأسباب الجوهرية لكل حالة فشل مراجعي :
يتمثل السبب الجوهرى لكل حالة فشل مراجعي على مستوى كل فجوة فرعية على حدة في ذلك السبب الذي يحقق أكبر نسبة مئوية من بين الأسباب المحتملة الفشل . ولقد كشفت الدراسة الميدانية عن التنبؤات التالية بالسبب الجوهرى لكل حالة فشل مراجعي على حدة وعلى مستوى كل فجوة توقعات وذلك من وجهة نظر كل من مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية :
أ- الأسباب الجوهرية لكل فشل مراجعي من وجهة نظر مراجعي الحسابات :

جدول رقم (١٢) متوسط درجة أسباب فجوة التوقعات

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	حالات الفشل المرجعي
					السبب الرئيسي
مراجعة التنبؤات المالية للمنشأة	اكتشاف التصرفات غير قانونية	اكتشاف الغش	إندار مبكر بفشل المنشأة	دقة مطلقة للقوائم المالية	١- قصور معايير المراجعة (X5) ٢- قصور أداء المراجع (X10) ٣- قصور السلوك المهني (X7) ٤- معاملة المراجع للمنشأة (X2) ٥- قصور معايير المحاسبة (X12) ٦- افتقار المهنة لتشريع خاص (X19)
٪٣٣,٨	٪٣٣,٣ ٪٢٧,٥	٪٣٦,٢ ٪٢٨,٢	٪٣٦,٢ ٪٣١,٣	٪٣٠,٦ ٪٢٩,٦	
٪٣٢,٤	٪٢٨,٢	٪٣٠,٩	٪٢٩,٩	٪٢٩,٦	
٪٢٤,٦	٪٢٩	٪١٩,٤	٪٢٥,٧	٪٢٢,٧	
٪٢٦,٤	٪٣٤,٨	٪٢٦,٨	٪٣١,٩	٪٣٧,٧	

ب - الأسباب الجوهرية لكل حالة فشل مراجعي من وجهة نظر مستخدمى التقارير المالية :

جدول رقم (١٣) النسب المئوية لأسباب الفشل المراجعي

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	حالات الفشل المراجعي
مراجعة التنبؤات المالية للمنشأة	اكتشاف التصرفات غير القانونية	اكتشاف الغش	إنذار مبكر بفشل المنشأة	دقة مطلقة للقوائم المالية	السبب الرئيسي
%٤١,٣	%٤١,٧	%٤٤	%٣٣,٧	%٤٠,٨	١- قصور أداء المراجع (X10)
				%٣٥,٩	٢- مجاملة المراجع للمنشأة (X2)
%٣٥,٦	%٣٣,٦	%٣٦,٧	%٣٣,٣		٣- قصور السلوك المهني (X7)
%٣٣,٧	%٣٠	%٣٠,٨		%٣١,٤	٤- نقص معايير المراجعة (X15)
			%٢٣		٥- قصور معايير المحاسبة (X12)
%٤٥,٧	%٤٧,٥	%٤١,٧	%٤٦,٢	%٥٠,٥	٦- افتقار المهنة لتشريع خاص (X19)

يستنتج الباحث من التنبؤات السابقة لمراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالأسباب الجوهرية لكل حالة فشل مراجعي ما يلي :

أ- يوجد إجماع في الرأي لدى مراجعي الحسابات بأن قصور معايير المراجعة (X5) ، وقصور معايير المحاسبة (X12) ، وافتقار مهنة المراجعة لتشريع خاص (X19) يمثلون الأسباب الجوهرية المشتركة بين جميع حالات الفشل المراجعي الخمسة الواردة في الدراسة الميدانية ، كما يعترفون أيضاً بقصور أدائهم (X10) وبالتالي بمسئوليتهم الذاتية الجزئية عن حالات الفشل المراجعي الثلاثة المتمثلة في كل من : الإنذار المبكر بتعثر المنشأة ، واكتشاف الغش والتقرير عنه ، واكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها .

ب- يوجد إجماع في الرأي لدى مستخدمي التقارير المالية بأن قصور أداء المراجع (X10) ، وافتقار مهنة المراجعة لتشريع خاص (X19) يمثلان الأسباب الجوهرية المشتركة بين جميع حالات الفشل المراجعي الخمسة الواردة في الدراسة الميدانية ، ومن ثم فإن هذه الأسباب تعزو إلى البيئة الحارجية المسؤولة عنها مما يقلل مسؤولية المراجع عن فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .

ج- التنبؤ بالأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات في المراجعة وقوتها التفسيرية :
لقد كشف تحليل الإنحدار المتعدد المتدرج Stepwise Regression عن الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات الكلية في المراجعة ، وعن القوة التفسيرية الجزئية والكلية لتلك الأسباب في تفسير التغير في تلك الفجوة . ويتضح ذلك من بيانات الجدول التالي :

جدول رقم (١٤) تحليل الانحدار لأسباب فجوة التوقعات في المراجعة

المتغيرات المستقلة (الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات)	معامل الارتباط بالمتغير التابع	معامل الإنحدار	قيمة ف (F)	مستوى المعنوية	قيمة ر ^٢ الجزئية	قيمة ر ^٢ الكلية
قصور معايير المراجعة (X5)	٠,٥٥	١,٢٥	١٦,٩٢	٠,٠٠١٢	٠,٢٢	٠,٦١
قصور أداء المراجع (X10)	٠,٥٥	٠,٧٨	٢١,١٧	٠,٠٠٠١	٠,٢٠	
افتقار المهنة لتشريع خاص (X19)	٠,٢٣	٠,٨٨	١٣,٣٩	٠,٠٠٠٥٤	٠,١٩	

ومن بيانات الجدول السابق يستنتج الباحث ما يلي :

أن المتغيرات المستقلة السببية الثلاثة (X19,X10,X5) ترتبط ارتباطاً جوهرياً بالمتغير

التابع (X21) وهو فجوة التوقعات في المراجعة .

تفسير هذه المتغيرات السببية الثلاثة مجتمعة ٦١ ٪ من التغير في الفجوة الكلية للتوقعات في المراجعة ، حيث يسهم المتغير (X5) وهو قصور معايير المراجعة في تفسير التغير في فجوة التوقعات بنسبة ٢٢ ٪. ويسهم المتغير (X10) وهو قصور أداء المراجع في تفسير التغير في تلك الفجوة بنسبة ٢٠ ٪ ، وأخيراً يسهم المتغير (X19) وهو حاجة مهنة المحاسبة والمراجعة لتشريع خاص في تفسير التغير في الفجوة أيضاً بنسبة ١٩ ٪ .

وأخيراً يستنتج الباحث بأن هذه المتغيرات السببية الثلاثة (X10,X19,5X) والتي حددها إنحدار Stepwise كأسباب جوهرية - بالدرجة الأولى - لفجوة التوقعات في المراجعة ، هي نفس الأسباب التي سبق أن أثبتت اختبارات فروض البحث صحتها كمسببات جوهرية لتلك الفجوة ، الأمر الذي يجعل الباحث يوصي لدى المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة في مصر بضرورة اتخاذ التدابير اللازمة لعلاج هذه الأسباب كخطوة أولى ، وذلك بهدف المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

ويلاحظ أنه استجابة لنتائج الدراسات المتعلقة بفجوة التوقعات في المراجعة ، فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA تسعة معايير مراجعة ضمن برنامج تضيق فجوة التوقعات في أمريكا (٢٢) وهي : المعيار رقم (٥٣) بشأن (مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش) ، والمعيار رقم (٥٤) بشأن (مسئولية المراجع عن التصرفات غير القانونية للمنشأة) ، والمعيار رقم (٥٥) بشأن (الرقابة الداخلية) ، والمعيار رقم (٥٦) بشأن (الفحص التحليلي) ، والمعيار رقم (٥٧) بشأن (مراجعة التقديرات المحاسبية) ، والمعيار رقم (٥٨) بشأن (التقارير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة) ، والمعيار رقم (٥٩) بشأن (تقييم مدى قدرة المنشأة على

الاستمرار)، والمعياري رقم (٦٠) بشأن (التقرير عن القصور في نظام الرقابة الداخلية) ، والمعياري رقم (٦١) بشأن (الاتصال مع لجنة المراجعة بالمنشأة) .

وفي مصر ، فقد تم اتخاذ بعض الإجراءات لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المحاسبة والمراجعة من أهمها مايلي :

- ١- إصدار المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين معايير المحاسبة سنة ١٩٩٢ ، ومعايير المراجعة سنة ١٩٩٢ ، والميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة سنة ١٩٩٣ .
- ٢- صدر القرار الوزاري رقم ٣٢٣ سنة ١٩٩٦ بإنشاء اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما . وهي بداية طيبة لتضييق فجوة التوقعات وتعزيز قوة وكرامة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

الخلاصة والتوصيات

تناول هذا البحث موضوع (استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية) ، وذلك باعتبار أن فجوة التوقعات هي أم المشكلات المعاصرة في مهنة المراجعة اليوم ، حيث تتمثل هذه الفجوة في مدى الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية والرأي العام من المراجع وتوقعات المراجع لأدائه طبقاً للمعايير المهنية ، وبين الأداء الفعلي للمراجع ، الأمر الذي أدى إلى إنخفاض ثقة المجتمع في خدمات مهنة المراجعة وكذا زيادة عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين . وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ١- توجد فجوة توقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية في مصر تبلغ قوتها ٢٥.٣٣ درجة. وتحليل درجة هذه الفجوة تبين أن مراجعي الحسابات يعزون إلى أنفسهم مسؤولية أقل عن تلك الفجوة بما يعادل ١٢,٢ - درجة ، بينما يعزى مستخدمي التقارير المالية إلى مراجعي الحسابات مسؤولية أكبر عن تلك الفجوة بما يعادل ١٣,١٣ درجة ، الأمر الذي يؤكد النظرة التحيزية لدى طرفي فجوة التوقعات في المراجعة حيث يحاول كل طرف إلقاء مسؤولية الفجوة على الطرف الآخر .
- ٢- بتحليل درجة فجوة التوقعات على الأنواع المختلفة لمعلومات الحكم الشخصي وفقاً للمدخل السيكلوجي لنظرية السببية ، أتضح أن مراجعي الحسابات يتحملون بدرجة أقل من المسؤولية

عن فجوة التوقعات في ظل كل من المستوى المرتفع ، و لمعلومات الإجماع بما يعني التزامهم بتطبيق معايير المراجعة ، و المستوى المنخفض لمعلومات الاتساق بما يعني عدم تكرار الفشل في أداء عمليات المراجعة ، و المستوى المرتفع لمعلومات التميز بما يعني أن هناك أسباب خارجة عن إرادتهم تؤدي إلى فشلهم في مراجعة عمليات معينة بالذات ، و من ثم تتحمل البيئة الخارجية للمراجعة بدرجات مختلفة من المسؤولية عن فجوة التوقعات في ظل المستويات المختلفة لأنواع المعلومات الثلاثة . و بذلك تتوزع الأسباب العامة لفجوة التوقعات بين الأسباب الذاتية المتصلة بمراجعي الحسابات و الأسباب الخارجية المتصلة ببيئة المراجعة و بدرجات مختلفة .

٣— وبتحليل درجة فجوة التوقعات على حالات الفشل المراجعي الخمسة الواردة في الدراسة الاستقصائية ، يعترف مراجع الحسابات بما يعادل ٧,٣٨ درجة من فجوة التوقعات بمعقولية بعض توقعات مستخدمى التقارير المالية فيما يتعلق بضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية وخاصة بالنسبة للعناصر المالية ذات الأهمية النسبية ، وإعطاء إشارات إنذار مبكر بتعثر أو فشل المنشأة ، وإكتشاف الغش والتقرير عنه . كما يعترف طرفي الفجوة بعدم معقولية باقي التوقعات الأخرى لأسباب خارجية تتعلق بالبيئة وهذه النتيجة تتسق مع عدم صحة الفرض الخامس للبحث .

٤— يوجد اختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية حول الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات . حيث يرى مستخدمى التقارير المالية أن السبب الرئيسي لفجوة التوقعات ، هو قصور أداء مراجعي الحسابات (X10) ، وقد ثبت ذلك من صحة الفرض الأول للبحث . بينما يرى مراجعي الحسابات أن السبب الرئيسي لفجوة التوقعات هو قصور معايير المراجعة (X5) ، وقد ثبت ذلك من صحة الفرض الثاني للبحث . الأمر الذي يؤكد اختلاف طرفي الفجوة حول أسبابها الجوهرية وهذا ما أكدته صحة الفرض الثالث للبحث . و من ثم يستمر وجود النظرة التحيزية لدى طرفي الفجوة بشأن أسباب تلك الفجوة وذلك تطبيقاً لمفاهيم نظرية السببية .

٥— يوجد اتفاق بين مراجعي الحسابات ومستخدمى التقارير المالية حول حاجة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر إلى تشريع خاص (X19) ، وقد ثبت ذلك من صحة الفرض الرابع للبحث . ويلاحظ أن هذا الإتفاق بين طرفي الفجوة يعد خروجاً جزئياً عن النظرة التحيزية وإجماعاً في الرأي بينهما عند الحكم على أسباب نتيجة معينة ، ويرجع ذلك إلى إرتفاع

مستوى الشفافة المالية ومعلومات الإجماع في الرأي لدى كل من مراجعي الحسابات
ومستخدمي التقارير المالية .

٦- - كشف تحليل انحدار Stepwise عن الأسباب الجوهرية التي تحتل المرتبة الأولى في وجود وإتساع فجوة التوقعات في المراجعة ، وهي : قصور معايير المراجعة (X5) ، وقصور أداء المراجع (X10) وافتقار مهنة المحاسبة والمراجعة لتشريع خاص (X19) ، وهي نفس الأسباب التي أثبتت اختبارات فروض البحث جوهريتها . ويلاحظ أن هذه الأسباب الثلاثة تفسر ٦١٪ من التغير في فجوة التوقعات القائمة حالياً في مصر .

وختاماً لهذا البحث ، يوصي الباحث بما يلي :

١- ضرورة قيام المنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة في مصر بإتخاذ التدابير اللازمة لعلاج الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات في المراجعة والتي كشفت عنها نتائج الدراسة الميدانية لهذا البحث ، وذلك كخطوة أولى نحو تضيق هذه الفجوة .

٢- استمرار الدراسات البحثية - النظرية والتطبيقية - في مجال تحسين تنبؤات نظرية السببية بفجوة التوقعات في مهنة المحاسبة والمراجعة ، وذلك بهدف تضيق تلك الفجوة بين الدراسات النظرية والمعايير المهنية من ناحية . وبين توقعات المجتمع من مهنة المحاسبة والمراجعة من ناحية أخرى ، الأمر الذي يساهم بدرجة كبيرة في تضيق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، ومن ثم يعزز قوة وكرامة مهنة المحاسبة والمراجعة في المجتمع .

هوامش ومراجع البحث

1- Porter B., " An Empirical Study of the Audit Expectation Performance Gap " Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, Winter 1993, PP. 60-61.

٢- صادق حامد مصطفى ، (نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة - دراسة تحليلية نقدية مقارنة) ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، عدد ٤٧ ، سنة ١٩٩٤ ، ص ٧٥ .

٣- سامي وهبة متولى ، (فجوة التوقعات في المراجعة - أسبابها وسبل تضييقها) ، المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الأزهر ، عدد ٢١٠ ، سنة ١٩٩٣ ، ص ١٧٢ - ١٧٣ .

4- ICAEW, " The Audit Expectation Gap in the United Kingdom ", London, 1992.

٥- يرجع إلى :

A. Liggio C.D., " The Expectation Gap: the Accountant's Legal Waterloo ", CPA Journal, July 1974, PP. 23-29.

B. Porter B., " Op. Cit. ", P.50.

٦- يرجع إلى :

A. **Walter G. & Baynton C.**, "Modern Auditing - The Expectation Gap and Auditor's Legal Liability", Fifth Edition, John Willey & Sons, New York, 1995, P. 111.

٧- على محمد الجوهري ، (استقلال مراجع الحسابات) ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الأول ، ١٩٨٥ ، ص ٢٢٦ .

٨- يرجع في تفاصيل ذلك إلى :

A. **Flint David**, " Philosophy and principles of auditing ", First published, Macmillan Education LTD, London, 1988, PP. 63-70.

B. **Pany K., and Reckers P.**, " The effect of gifts, discounts, and

- client size on perceived auditor independence ", The Accounting Review, January 1980, PP. 50-61.
- C. Shockley R. A. "Perception of Auditor's October 1981, PP. 785-800
- د - أمين السيد أحمد لطفي ، (مسئوليات وظوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ٨٠ - ٩٠ .
- هـ - محمد توفيق محمد ، « العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العلمية) ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول ١٩٩٣ ، ص ٤٢ - ٤٥ .
- و - محمد على حماد ، (استقلال المراجع بين النماذج السببية والواضع النفسي) ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الرابع - ٢ ، ١٩٨٧ ، ص ٣٢٩ - ٣٣٠ .
- ز - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين « الميثاق العام لأداب وسلوكيات .
- 9- Epstein M.J., Geiger M.A., " Investor views of Audit Assurance ". Journal of Accounting, January 1994.
- 11- Porter B., " Op. Cit. ", PP. 50, 63 - 64.
- ١٠ - يرجع في تفاصيل ذلك إلى :
- ١- صادق حامد مصطفى ، (مرجع سابق) ، ص ٧٠ - ٧١ .
- ٢- علي محمد الجوهري ، (مرجع سابق) ، ص ٢١٧ - ٢١٩ .
- ٣- سامي وهبة متولي ، (مرجع سابق) ، ص ١٧٨ - ١٨٥ .
- ١٢- صادق حامد مصطفى ، (مرجع سابق) ، ص ٦٢ - ١٠٦ .
- 13- Porter B., " Op. Cit. ", PP. 50, 63 - 64.
- 14- Arrington C.E., Hillison W.A., and Paul F.W., " The psychology of Expectations Gap: why is there so much dispute about Auditor Responsibility ", Accounting and Business Research, Autumn 1983, PP. 246 - 250.
- 15- Fenwick H.H., "legal Liability exploring instrumental reasoning & evaluation of the auditors duty", Critical perspectives on accounting, 1991, PP. 171 - 172.

يرجع في تفاصيل ذلك إلى :

A. Fenwick H.H., "Op. Cit.", PP. 171 - 172.

B. Arrington C.E., Hillison W.A., and Paul F.W., "Op. Cit.", PP. 245 - 246.

ج - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، (مرجع سابق) ص ١٠ .

د- محمد توفيق محمد ، (مرجع سابق) ، ص ٤٢ - ٤٥ .

هـ- صادق حامد مصطفى ، « مرجع سابق » ، ص ٩٨ .

17- Arrington C.E., Hillison W.A., and Paul F.W., "Op. Cit.", PP. 245 - 246.

18- Ibid, P. 244.

١٩ - يرجع في تفاصيل هذه الدراسة إلى :

A-Arrington C.E., Hillison W.A., and Paul F.W., "Op. Cit.", PP. 245 - 250.

B- Porter B., "Op. Cit.", PP. 54 - 65.

٢٠ - يرجع إلى :

دومينيك سالفاتور ، (الإحصاء والاقتصاد القياسي) ، دار ماكروهيل للنشر ، ترجمة سعدية حافظ منتصر ، ١٩٨٢ ، ص ١٦٥ .

ربيع زكي عامر ، (تحليل الإنحدار : أساليبه وتطبيقاته العلمية) ، معهد الدراسات والبحوث الإحصائية ، جامعة القاهرة ١٩٨٩ ، ص ٩٥ - ١٠٨ .

٢١ - يرجع إلى :

أ- خليفة عبد السميع خليفة ، (الإحصاء التربوي) ، مكتبة الأنجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ١٩٩ - ٢٠٢ .

ب- أحمد الألفي سعيد ، د. محمود أشرف حلمي ، الإحصاء التطبيقي (، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ١١١ - ١١٣ .

٢٢ - يرجع في تفاصيل ذلك إلى :

A- Walter G. & Baynton C., "Modern Auditing - The Expectation Gap and Auditor's Legal Liability", Fifth Edition, John Willey & Sons, New York, 1995, P. 111.

ب - أمين السيد أحمد لطفي ، (مرجع سابق) ، ص ١٤٦ - ١٤٧ .