

فجوة التوقعات و طرق تضيقها

أولاً : مفهوم فجوة التوقعات

يعتقد المختصين في مهنة التدقيق أن الشك وعدم الثقة في طبيعة عمل المدققين الخارجيين بسبب اعتقاد مستخدمي المعلومات المالية أن المدققين لا يقومون بواجباتهم على النحو الذي يتوقعه منهم المجتمع المالي من حيث اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والاحتيال، والتصرفات غير القانونية، والتقارير عن إمكانية استمرار المنشأة أو فشلها ضمن إطار عملية التدقيق، الأمر الذي يبين فيه طبيعة عمل المدقق الذي يعطي راية الفني المحايد عن أن الشركة قامت بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان بياناتها تخلو من الأخطاء وأنها ممثلة للواقع بعدالة وبالتالي تشكلت لديه قناعة بما أظهره في تقريره وذلك في ضوء العينة التي فحصها ودققها، وهو بذلك لا يعطي ضمانات كاملة عن عدم وجود أخطاء أو مخالفات وقعت فعلياً في الشركة. وعليه فقد أدى ذلك إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمي المعلومات المالية من خدمات من المدققين، وبين ما يحصلون عليه منهم بالفعل.

وتعترف مهنة التدقيق في معظم الدول المتقدمة بوجود فجوة التوقعات التي لا يمكن تجاهلها ، وتعتبر أحد أهم القضايا التي تواجهها مهنة التدقيق في الوقت الحالي والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء تقارير مراقبي الحسابات.

لقد ظهر مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق في بداية عام 1974 ، حيث قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالبحث والتحري عما إذا كان هناك فجوة في التوقعات بين مدقي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية وسميت هذه اللجنة بلجنة (كوهين)، وقد استغرقت عملية البحث والاستقصاء 4 سنوات وخلصت اللجنة التي بحثت في مسؤوليات المدقق وواجباته إلى أن هناك فجوة حقيقية بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بين احتياجات ورغبات المجتمع المالي وبين مهنة تدقيق الحسابات الممثلة بعمل المدقق الخارجي.

ومن ثم أوصت اللجنة عام 1978 بوضع معايير تحد وتضيق من حدة الفجوة بين الطرفين، وأعطت هذه اللجنة تقريرها النهائي عام 1987 عندها قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1988 بوضع 9 معايير (53-61) سميت معايير فجوة التوقعات، وكان الهدف من وضع هذه المعايير معالجة القصور واختلاف التقديرات والحاجات بين الطرفين للحد من الفجوة.

وتعرف فجوة التوقعات بأنها عبارة "عن عامل **فرق** لمستويات الأداء المتوقع كما يتصورها كل من المدقق الخارجي ومستخدم القوائم المالية، ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقع".

كما عرف بانها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققين، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققين على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.

ثانياً : مكونات فجوة التوقعات:

من أهم مكونات فجوة التوقعات هي :

1. فجوة المعقولية: وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراقب أن يحققه و بين ما يمكن أن ينجزه بشكل معقول وتنشأ هذه الفجوة نتيجة مغالاة مستخدمي التقارير المالية في توقعاتهم وذلك بالنسبة لما يمكن لمراقبي الحسابات إنجازها أو تبعاً لما تتطلبه معايير التدقيق الحالية من المراقب، حيث ان مستخدمي التقارير المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية، دون أي مراعاة للمحددات الكثيرة التي تحكم أداء المدقق، وبما أن المدقق اليوم لا يتبع أسلوب التدقيق الشامل نظراً لارتفاع تكلفتها حيث يتبع أسلوب التدقيق الإختباري الأمر الذي يجعل تقارير المدقق التي يصدرها تتسم بنوع من التقدير وعدم التأكد ويجعل عملية التدقيق تخطط لاكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ولكن دون توفر أية ضمانات بأن القوائم المالية ستكون نظيفة منها بشكل مطلق، خاصة مع وجود أنواع من إحتيال الإدارة يكون من شبه المستحيل على المدقق اكتشافه.

2. فجوة الأداء : عرفت فجوة الأداء بأنها " الفجوة الناشئة بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول ومشروع عن طريق الأطراف المستفيدة من أعمالهم و بين تصورات هؤلاء لما يجري أدائه من قبل المدققين فعلاً. أي هو التباين بين أداء المراقب على وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين ادائه الفعلي، فقد يتصور المستخدمون أن دور المدقق وواجباته أكبر بكثير مما يتم تأديته فعلاً.

3. فجوة المسؤولية القانونية : تصور مهنة التدقيق بأن مسؤولياتها الأدبية والمهنية تنصب في التخطيط الجيد وأن يكون لدى المدقق الشك المهني ليشكل أو يكون توقع معقول لاكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، في حين يرى المجتمع المالي بأن من مسؤوليات المدقق إكتشاف جميع أشكال الغش والأخطاء والتجاوزات القانونية تنقسم مسؤولية مدقق الحسابات الى مسؤولية أدبية يلتزم من خلالها أدبياً وأخلاقياً في حماية المجتمع من الرشوة والفساد، والى مسؤولية مهنية يلتزم خلالها بقواعد السلوك المهني المقررة من الجهات الناظمة للمهنة، والى مسؤولية قانونية يلتزم خلالها أيضاً بالقواعد القانونية القائمة، إن إخلال مدقق الحسابات بأي من مسؤولياته السابقة، أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات يقود الى ظهور " فجوة المسؤولية القانونية "، تلك الفجوة التي أعيد وجودها الى عدم تفهم المجتمع المالي و القانوني لطبيعة مسؤولية المدقق، كإختلافات في الإدراك والفهم ما بين المدققين والقضاة ومستخدمي التقارير المالية لمسؤولية المدقق تجاه عميله، والطرف الثالث.

4. فجوة الإستقلالية: يعرف الاستقلال في التدقيق بوجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء إختبارات التدقيق، تقييم النتائج، وإصدار تقرير التدقيق. لذا يجب أن ينظر الى الاستقلال على أنه من أهم الخصائص التي يجب توافرها في المراقب، حيث أن مستخدمي التقارير المالية يعيدون إعتمادهم على تقارير المدققين الخاصة بعدالة القوائم المالية، الى اعتقادهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة، وإن عدم تحلي المدقق بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية التدقيق سيقود الى ظهور ما يسمى " بفجوة الاستقلالية"، والتي عرف بانها تحدث "نتيجة إنحراف السلوك الفعلي للمدققين عن الاستقلال المتوقع منهم طبقاً لقواعد السلوك المهني"

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المدقق، فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المدققين فإن أرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المدققين.

5. فجوة التقرير: إن الهدف النهائي لخدمات التدقيق يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها لنتيجة أعمال الشركة ومركزه المالي، أو بمعنى آخر إن مسؤولية المدقق في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء برأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير التدقيق. وإن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المدقق لا يضمن أو يشهد بدقة وصدق القوائم المالية بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتفق مع طبيعة تلك القوائم والعملية المحاسبية، حيث أن كثيراً من بياناتها تستند في تحديد قيمتها الى أحكام شخصية مستمدة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وكذلك إن المدقق لا يقوم عادة بإختبار جميع عمليات الشركة و مستنداته بل يعتمد على إختبار عينات منها، وبالتالي فإن النتائج التي يتوصل إليها تتصف بنوع من الإحتمالية.

ثالثاً : فجوة التوقعات و مسؤولية مراقبي الحسابات

ان مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مراقبي الحسابات ان يقدم لهم النصائح فيما يتعلق باحتمال فشل او تعثر الشركة تحت التدقيق كما يتوقعون منه اكتشاف الاخطاء الجوهرية وعمليات الغش التي تؤثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع اصدار القوائم المالية المضللة.

من خلال استعراض توقعات المستخدمين من عملية التدقيق التي ينفذها مدقق الحسابات نستخلص ان بعض مستخدمي القوائم المالية سوف يصلون الى نتيجة بان توقعاتهم لم يتم تحقيقها مما سيؤدي الى ظهور فجوة التوقعات وهم يشهدون على ذلك بحدوث فشل او تعثر مالي للمشروعات و خسائر في استثمارات تعود الى الشركات التي دققت حساباتها خاصة تلك التي تم اصدار تقارير نظيفة من قبل المراقب عنها اوجبت مهنة التدقيق مسؤوليات مختلفة على مراقب الحسابات هدفها ان يحرص على بذل العناية المهنية اللازمة اثناء تنفيذه عملية التدقيق للوصول الى راي فني محايد حول المركز المالي ونتائج النشاط للشركة تحت التدقيق. ومن هذه المسؤوليات ما يأتي :

1. مسؤولية المراقب في اكتشاف الاخطاء والعناصر الشاذة : بينت معايير مهنة التدقيق الامركية والدولية مسؤولية المدقق من اكتشاف عمليات الخطا والغش والتقرير عنها كما ياتي:

أ -يجب على المدقق تقدير مستوى الخطر الذي يجعل الخطا او الغش يؤثر ماديا على القوائم المالية

ب -وفي ضوء مستوى الخطر الذي تم تحديده يجب على المدقق ان يقوم بتصميم وانجاز عملية

التدقيق بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول صحة القوائم المالية وخلوها من الاخطاء.

ج -بما ان راي المدقق مبني على اساس تأكيدات معقولة فهو ليس ضامنا ان تقريره لا يعتبر شهادة ضمان وذلك لان عملية التدقيق تتم على اساس العينات. .

د -بعد تنفيذ الخطوات السابقة فان أي اكتشاف لحالات خطا او غش لايعتبر دليلا على عدم دقة

بعملية التدقيق او عدم كفاءة المدقق.

2.مسؤولية المدقق عن اكتشاف التقارير المالية المزورة : ان عملية التدقيق لم تهدف اساسا الى اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من خطا او غش ولكن يعتبر اكتشافها نجاحا ثانويا لعملية التدقيق ان القوائم المالية المزورة هي عبارة عن حالة خاصة من حالات الغش يمكن تعريفها على اساس تصرف طائش باضافة او حذف عناصر من القوائم المالية والتي ينتج عنها قوائم مالية مضللة بهدف تحسين صورة الشركة والتاثير على اسعار الاسهم او الحصول على قروض. ان مسؤولية المدقق حول اكتشاف مثل هذه الاعمال قد تتمثل في اصدار توصيات تتعلق باعادة النظر في كافة القوانين وتوحيد واجبات ومسؤوليات المدققين خلال قانون مزاوله المهنة ومناقشة معايير التدقيق و معايير المحاسبة الدولية واصدارها مبشكلا وطنيا بما يتفق مع البيئة العراقية.

3.مسؤولية المدقق في اكتشاف الاعمال غير القانونية: وتتمثل في الاعمال غير القانونية من خلال عدم تطبيق القوانين او التشريعات الحكومية من قبل الشركات تحت التدقيق، وقد حدد المعايير مسؤولية المدقق في هذا المجال من حيث تصميمه وانجازه لعملية التدقيق بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول خلو البيانات المالية من اية اعمال غير قانونية من خلال الاستفسارات عن مدى مراعاة الشركة تحت التدقيق للقوانين والاجراءات المتخذة لمنع حدوث اية مخالفات قانونية.

4.مسؤولية المدقق عن التحقق من فرض الاستمرارية: ان احد الاحداث غير المؤكدة التي يجب ان ياخذها المدقق بعين الاعتبار هو استمرار وجود الشركة تحت التدقيق واستمرارها في اداء اعمالها، وان دور المدقق هو ان يقوم بتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية في كل عملية تدقيق يقوم بها وان يوضح ذلك في تقريره.

5.مسؤولية المدقق عن البيانات الواردة في تقرير مجلس الادارة : بموجب معايير التدقيق يجب على المدقق قراءة هذه البيانات وان يتأكد من كونها لا تتعارض مع البيانات لواردة في القوائم المالية ،فاذا وجدها متعارضة يطلب من الشركة تعديلها .

رابعاً : الأسباب التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات

1. الشك في استقلال وحياد مراقب الحسابات: يحدث هذا النوع من الفجوة بسبب شك المجتمع المالي في حيادية و استقلال مراقب الحسابات وإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراقبين فإن أرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدماتهم، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراقبين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

فتقديم المراقبين لخدمات أخرى غير التدقيق لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية له اثر على الاستقلال من وجهة نظر المجتمع .

2. عدم التحديد الواضح لدور المراقب في المجتمع:

3. نقص الكفاءة المهنية للمراقب : يقصد بالكفاءة المهنية للمراقب المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و التدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراقب من التعليم والتدريب.

4. انخفاض جودة الأداء :

من بين العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة الأداء:

أ.يقوم المراقبون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات تدقيقة جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.

ب.قبول أتعاب قليلة عن عمليات التدقيق لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك نتيجة للمنافسة.

ج.تأدية خدمات أخرى للعملاء بأتعاب قليلة للحصول على رضاهم و ضمان تجديد تعيينهم سنوياً .

د.اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراقبين أن العملاء غير راضين عن دورهم.

ه.زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراقبة الكبرى للحصول على عمليات تدقيقة كبيرة .

5. قصور التقارير المحاسبية : إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالتدقيق مباشرة، فقد أشتد الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشأة مسؤولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين، أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعات من الأفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل، أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع.

رابعاً : طرق تضيق فجوة التوقعات

أن تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وبين مراقبي الحسابات يأتي من خلال تصميم وتخطيط عملية التدقيق بشكل سليم واختبار وفرض نظام الرقابة الداخلية وهذا يتطلب :-

1. تدعيم استقلال مراقب الحسابات : حرصاً على دعم استقلال وحياد مراقب الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير التدقيق وتضيق فجوة التوقعات ، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المراقب للسير في ركايبها وللمحافظة على استقلاله ، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراقب بيد لجان التدقيق .وفي حالة عدم تجديد تعيين المراقب أو في حالة عزلة ، أن يقدم المراقب تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته ، وضرورة أن يحصل المراقب الجديد قبل قبول التعيين على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراقب السابق .

2. تدعيم دور المنظمات المهنية : إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية ، وزيادة جودة الأداء المهني في عملية التدقيق ، زيادة المساءلة المهنية لمراقبي الحسابات، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم ، على أن يتم الإعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق .

وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبية والتدقيقية ومعايير السلوك المهني ، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب التدقيق ، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير ، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة التدقيق .

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراقب القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعة والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة

الجودة في المنظمة المهنية ، كما أن التزام جميع المراقبين بالمعايير المحددة للتدقيق والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراقبين بواسطة الإدارة . كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضا المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المراقبين .

3. دراسة توقعات المستخدمين والمستفيدين و تلبية تلك التوقعات : والخطوة الأولى في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير مراقب الحسابات ، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من عملية التدقيق ، وأخيراً اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات .

4. تحسين الكفاءة المهنية للمراقب الحسابات : ويعتبر تحسين الكفاءة المهنية للمراقب الحسابات أحد الخطوات الأساسية نحو استعادة الثقة في الأداء المهني وبالتالي العمل على تضيق فجوة التوقعات، وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمراقب فإن المهنة تحتاج إلى أن تؤكد للجمهور أن لديها نظاماً ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها، ووضع الحلول لتلافيها قدر الإمكان وعلاج مشكلة نقص جودة الأداء المهني في التدقيق تبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمراقبين، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاولة المهنة، وانتهاءً بمراقبة جودة الأداء المهني.

5. زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق والإعلام عن طبيعة دور المراقب ومسئولياته: يرتكز هذا المدخل على أساس أن السبب الأساسي في وجود فجوة التوقعات في التدقيق هو عدم وعي المستفيدين من تقارير التدقيق بطبيعة عمل المراقب ومسئولياته، ومن ثم فمن أجل تضيق فجوة التوقعات يجب توعية هؤلاء المستفيدين وإعلامهم بالدور الذي يقوم به المراقب في المجتمع وحدود واجباته ومسئولياته المهنية ويجب أن يشمل هذا الإعلام أن هناك أمور هي من عمل المراقب ومن صميم اختصاصه، وهناك أمور هي من اختصاص الإدارة ولهذا يجب عدم الخلط بين ما يقوم به المراقب وما تقوم به الإدارة، وهذا يتطلب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح التوقعات غير المعقولة.