تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في التقليص من فجوة التوقعات

(دراسة تحليلية)

أ.رشيدة خالدي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
rachida_khaldi@yahoo.fr

د. عبد الرزاق خليل
جامعة 08 ماي 1945 - قالمة
a.khelil@mail.lagh-univ.dz

ملخص:

بعد فشل كبرى الشركات الأمريكية ظهرت مشكلة حديثة في مهنة المراجعة والتي تعرف باسم فجوة التوقعات والتي تعكس التبيان بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يستطيع المراجع أدائه فعلا، وللعمل على حل هذه المشكل وجب عدم تجاهلها، وتسخير الجهود لدراسة العوامل التي أدت إلى وجودها وعمل اقتراحات وتوصيات بناءة من شأنها التقليص أقصى حد ممكن من هذه الفجوة، حيث يعتبر وجود نظام معلومات محاسبي سليم في المؤسسة من بين الوسائل التي تساعد على التقليص من فجوة التوقعات، وذلك من خلال توفير المعلومات السليمة والتي تساعد أطراف القضية (قضية فجوة التوقعات) على اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة هذه المشكلة.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، نظام المعلومات المحاسبي، مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية.

Abstract:

Activating a sound accounting system, including contributing to the reduction of the expectations gap (Analytical study)

After the failure magnify American companies modern problem emerged in the audit profession, known as the expectations gap, which reflects Clarification between what you expect users of financial statements of Auditors and can References actually his performance, and to work on solving this problem should not be ignored, and harnessing the efforts to study the factors that led to the presence and work of suggestions and recommendations constructive that will reduce as much as possible of the gap, where the existence of a sound accounting information system in the organization of the means which help to reduce the expectations gap, and through the provision of sound information which helps the parties to the case (the case of the expectations gap) to take appropriate decisions to address this problem.

Keywords: *Expectations gap, Accounting information system, Auditors, Users of financial statements.*

تمهيد:

إن مشكلة فجوة التوقعات من المشاكل التي واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، حيث فقدت المهنة ثقة مستخدمي القوائم المالية وهذا راجع إلى تزايد الأزمات المالية والاقتصادية في العالم ككل وإنهيار كبرى شركات العالم، حيث تساءل مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات عن عدم إعطاء مراجع الحسابات تحذير بخصوص الانهيار القريب لهذه الشركات، وبالتالي فمهنة المراجعة واجهت انتقادات حادة من قبل المجتمع والتي تعبر عن التباين الموجود بين إعتقادات مستخدمي القوائم

المالية لمسؤوليات مراجع الحسابات، وبين إعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات، وهذا ما أدى إلى ظهور فجوة التوقعات.

حيث تنعكس هذه الفجوة على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة والتي تعتبر مركز لإتخاذ القرارات، ولهذا ونظرا إلى التأثيرات التي يمكن أن تشكل خطر على كل من مستخدمي القوائم المالية وكذا مهنة المراجعة فإن من الضروري العمل على تقليص هذه الفجوة، حيث توجد عدة إقتراحات من شأنها أن تساهم بدراجات متفاوتة في التقليص من فجوة التوقعات، من بين هذه الاقتراحات وجود نظام معلومات محاسبي سليم من شأنه أن يوفر المعلومات السليمة والواضحة والتي تجعل مراجع الحسابات قادر على تلبية احتياجات مسخدمي القوائم المالية.

أولا: نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي نظام فرعي من نظم المعلومات الإدارية (*MIS : Management Information Systems*)، حيث لا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي مكملا لنظام المعلومات الإداري ولا منفصلا عنه، إلا أنه يعتبر من بين أهم مكوناته.

وفقا لما سبق يجب التعريف أولا بنظم المعلومات الإدارية حيث يعرف على أنه[1]: " مجموعة الأجزاء المترابطة التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متفاعلة، لتحويل البيانات إلى معلومات يمكن استخدامها لمساندة الوظائف الإدارية: تخطيط، رقابة، اتخاذ قرارات، تنسيق، والأنشطة التشغيلية في الوحدة الاقتصادية".

كما يمكن تعريفه على أنه[2]: "مجموعة منتظمة من الموارد: مادية، معلوماتية، عمال، بيانات، عمليات...إلخ، حيث يسمح بجمع، معالجة وتخزين، إيصال المعلومات في شكل معطيات، نصوص، صور وأصوات...".

في حين عرف نظام المعلومات المحاسبي (*AIS : Accounting Information Systems*) بأنه[3]: " الجزء الأساسي والهام من نظم المعلومات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال، إذ يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية".

وكغيره من النظم يتكون نظام المعلومات المحاسبي من مدخلات وعمليات ومخرجات، يمكننا أن نعرج عليها كالتالي[4]:

1.**المدخلات**:

تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم خارج أو داخل الوحدة الاقتصادية، وتعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يمكن قياسه كميا، يؤثر على أصول وخصوم الوحدة المعينة، ويظهر في حساباتها وقوائمها المالية، ويمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي إلى أربعة مصادر من خارج وداخل الوحدة الاقتصادية :

- البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد والهيئات والوحدات الأخرى خارج المؤسسة، وهي غالبا ما تتعلق بعمليات البيع والشراء والمدفوعات والمتحصلات النقدية؛
- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية كالهيئات التجارية، والجهات الرسمية والحكومية مثل: تعليمات جديدة لمصلحة الضرائب، تغيرات في الأسعار، مؤشرات الصناعة؛
- البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الاقتصادية، نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية، مثل بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة، حركة الوارد والمنصرف من المخزون، الأجور والمرتبات؛
- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من القرارات الإدارية الداخلية مثل وضع سياسات جيدة، أو تغيير المعايير المستخدمة في الأداء، أو أهداف جديدة مطلوب تحقيقها.

2. **العمليات:**

إن الهدف الأساسي من وجود النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية هو إنتاج المعلومات الضرورية والمفيدة، التي تساعد المستخدمين الخارجيين والداخليين في اتخاذ القرارات، ونظرا للتباين والاختلاف الشديد بين نوعية وتوقيت وعمومية أو خصوصية المعلومات التي يحتاجها كل من المستخدمين الخارجيين والمستخدمين الداخليين، فغالبا ما يتكون النظام المحاسبي بدوره من نظامين فرعيين هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، حيث لا تعتبر المحاسبة المالية بديلة للمحاسبة الإدارية بل كل منها يكمل الآخر.

3. **المخرجات:**

يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقيه المالي والإداري إلى نوعين: (مخرجات يومية روتينية ومخرجات معلومات تغذية عكسية)، يتضمن النوع الأول المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للوحدة الاقتصادية، سواء مع أطراف وهيئات خارج الوحدة، أو بين مراكز المسؤولية داخل الوحدة، ومن أمثلة هذه المخرجات: أوامر الشراء، محاضر الاستلام، شيكات المدفوعات، فواتير البيع للعملاء، أوامر الشحن...إلخ حيث تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات مدخلات رئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري، لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهي مخرجات معلومات التغذية العكسية.

ثانيا: ماهية فجوة التوقعات

إن من بين الأثار التي ترتبت على فقدان مستخدمي القوائم المالية الثقة في مراجعي الحسابات عقب إنهيار الشركات العالمية، هي زيادة عدد الدراسات التي تناولت موضوع مسؤوليات مراجع الحسابات، والتي خلصت إلى أن هناك تباين واضح بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يقوم بآدائه فعلا وهذا ما يسمى بفجوة التوقعات.

1. **تعريف فجوة التوقعات**

سبقت الإشارة إلى أن الاختلافات في الرأي بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، إثر الصعوبات التي تواجهها مكاتب المراجعة العالمية جراء فشل المؤسسات التي قامت بمراجعة حساباتها ولم تعطي إنذارا بفشلها، سببا جوهريا في نشوء ما يعرف بفجوة التوقعات، والتي مرت بمراحل عدة إلى أن زاد الاهتمام بهذه الفجوة، لذلك سنحاول أن نتطرق إلى بعض التعاريف التي تناولت مفهوم فجوة التوقعات عبر مراحل مختلفة:

وقد عرفها *Liggio* سنة 1974 من خلال مقالته الشهيرة بعنوان (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع)، على أنها[5]: " الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المراجعون أنفسهم".

كما تُعرّف فجوة التوقعات على أنها[6]: " تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعون وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع".

وفجوة التوقعات تُمثل[7]: " الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم".

من خلال إستعراضنا للتعاريف السابقة نلاحظ أن كل التعاريف أكدت على أن فجوة التوقعات عبارة عن تباين واضح بين متغيرين إثنين هما: توقعات مستخدمي القوائم المالية، وأداء مراجعي الحسابات بغض النظر على مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات سواء كان ناقصا أو كاملا، والتي إختلفت من كاتب إلى آخر.

2. **خصائص فجوة التوقعات:**

تتميز فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بعدة مميزات يمكن أن نوجزها في ما يلي[8]:

- فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، وهذا لأسباب كثيرة يمكن أن تكون أهمها وببساطة أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معا، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك عندما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعي للوفاء به لتحقيق هدفين رئيسيين هما الهدف المادي والهدف المهني؛
- فجوة التوقعات غير ساكنة، أو يمكن القول عنها أن لها طبيعة ديناميكية، وهذا لأنها محددة بمتغيرين هما:
  - طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات؛
  - عرض مراجع الحسابات لخدماته ومسؤولياته؛
- فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعني أن فائض الطلب على خدمات مراجع الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني؛

- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعا مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤدي المهنة من جهة، كما ينعكس ذلك سلبا على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية الملائمة في اتخاذ القرارات؛
- فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، ولكن بدرجة أو بأخرى، وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالتأكيد إلى دول العالم الثالث، وبهذا فان الدول تتباين فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

3. **أطراف القضية (فجوة التوقعات):**

تكمن أهمية جودة عملية المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة المتمثلة في تقرير مراجع الحسابات الجودة التامة لأنهم يعتمدون في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم المالية، لذلك فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المتعلقة بفجوة التوقعات[9].

ومن الشائع أن فجوة التوقعات تعبر عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من المراجع وبين ما يقوم مراجع الحسابات بأدائه فعلا، وسوف يكون من المفيد عند محاولة معالجة هذه الفجوة دراسة الأطراف ذات المصلحة بإعتبارهم طرف في هذه القضية، وبالموازات مع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، هناك أطراف ذات الضغط على المهنة والذي يرجع لهم دور كبير وتأثير على هذه الفجوة.

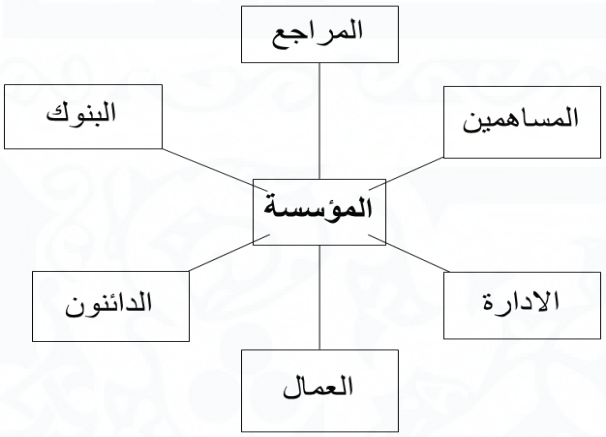
1.3 **الأطراف ذات المصلحة**

إن القوائم المالية هي ناتج مجموعة متشبعة من قوى الطلب والعرض، حيث أن دور مراجع الحسابات في تلك العملية يعتبر عنصرا هاما، أولا كمشارك في عملية عرض القوائم المالية للمراجعة، وثانيا كوكيل إقتصادي يعطي تأكيد عن تلك المعلومات لكافة الأطراف التي تطلب التقارير المالية للشركة[10].

حيث تعتبر العلاقة بين مراجع الحسابات والاطراف الأخرى، علاقة وكالة ضمنية نشأت هذه العلاقة من خلال العرف المهني وإن كان المراجع وكيلا عن الأطراف الأخرى وممثلا لمصالحهم، إلا أن دالة هدفه قد تتعارض مع دالة هدف الأطراف الاخرى، فالمراجع يسعى إلى تعظيم منفعته (دالة هدفه الذاتية) والمتمثلة في العائد المادي والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والاحتفاظ بسمعة جيدة، في حين أن الاطراف الأخرى تسعى لمعرفة اكبر توضيح ممكن للأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية، وبالتالي فإن تحقيق مصلحة الأطراف الأخرى قد تكون على حساب مصلحة المراجع وكذلك فإن تحقيق مصلحة المراجع قد تكون على حساب مصلحة الأفراد الأخرى[11]، وهذا ما يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات، وبإعتبار أن مراجع الحسابات يستفيد ويفيد في المؤسسة فإنه طرف من أطراف المصلحة في المؤسسة على غرار مستخدمي القوائم المالية في المؤسسة.

بينما هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال، تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون هؤلاء الذين يأملون في أن تكون لهم فوائد مباشرة[12]، وهذا ما يوضحه الشكل التالي.

الشكل رقم 1: يوضح الأطراف ذات المصلحة



المصدر: من إعداد الباحثين

2.3 الأطراف ذات السلطة

وبخلاف الأطراف ذات المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للمؤسسة، فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات السلطة الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي[13]:

- ✓ **السياسيون**: إن السياسيون سواء على المستوي الوطني أو المحلي قد يكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء المراجعة، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في المؤسسة ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق المراجع فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيون عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة وقد يتم رفض عملية المراجعة، أو قد يتم زيادة نطاق عملية المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام أو المنظمين المعنيين بالإشراف على المحاسبة ومراقبتها عن طريق المسؤوليات أو عملية المراجعة، وعموما إن أي تغيير على نطاق عملية المراجعة قد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.
- ✓ **المنظمين**: قد يتخذ المنظمين عدة أشكال وصور تتراوح ما بين القائمين على مصلحة المؤسسة أو هيئة سوق المال، أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون المؤسسات أو قانون رأس المال إلى الجهات أو التنظيمات المحاسبية ذاتها، وكأمثلة أخرى مجلس ممارسات المراجعة، ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية، ومن الأهمية بما كان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الأخر أو على الأقل خلق مناخ من خلاله سوف يتم فرض تلك الواجبات بشكل تلقائي أو منح الآخرين حقوق معينة.

- ✓ **الأكاديميين**: يأخذ الأكاديميين في السنوات الأخيرة مزيد من الاهتمام لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما الذي يعتقده مستخدمي القوائم المالية بخصوص التنظيمات المهنية والمراجعين، وربما للمدى الذي معه قد يتم تغيير نطاق اتجاهات تلك الجهات والمراجعين، وكأمثلة على هؤلاء الأكاديميين نجد: *Briloff* في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي المملكة المتحدة هناك *Puxty*، *Willmott*، فضلا عن *Mitchell* والذي يعتبر في نفس الوقت أحد السياسيين.

4. **مكونات فجوة التوقعات:**

بناء على تعريف عرفه الباحث بروتر بأن فجوة التوقعات هي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وبين ما يحصلون عليه فعلا منهم، ومن خلال هذا التعريف فإن هذا الفرق يمكن تقسيمه إلى:

1.4 **الفجوة المعقولة** (***Reasonableness Gab***)[14]:

تنشأ بسبب أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن، من أداء من الناحية التطبيقية وهذا تطبيقا لمعايير المراجعة على سبيل المثال: يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن عملية المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير على أن عملية المراجعة ستكشف عن حالات قليلة من الغش، فقد أوضحت دراسة بروتر أن هناك اعتقاد بأن المراجع يفحص كل عملية مالية وكل رصيد حساب، بينما في الواقع العملي يقوم المراجع بفحص عينات من العمليات والأرصدة، فليس من المعقول أن يقوم المراجع بفحص كل العمليات المالية أو أرصدة الحسابات، لا سيما عند مراجعة المؤسسات الكبير ذات العمليات الضخمة والمعقدة.

2.4 **فجوة الأداء** (***Performance Gab***)[15]:

تمثل فجوة الأداء الفجوة بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي، وتنقسم تلك الفجوة بدورها إلى قسمين فرعيين هما:

- **قصور في أداء المراجعين (فجوة الأداء المعيب)**: تعرف بالفرق بين ما ترى المهنة أنه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة وبين ما يقومون به فعلا مثل: إذا ما أصدرت مهنة المراجعة معيارا ينص على أن المراجعين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزون للمؤسسة محل المراجعة، إلا أن المراجع قد يفشل في أن يقوم بذلك، ومن ثم فإن أدائه يقال عليه أنه معيب بسبب أنه لم يقم بالتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع معايير المراجعة المهنية.
- **قصور المعايير والقواعد المنظمة للمهنة (فجوة المعايير الناقصة)**: وتعرف بالفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية أنه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة وبين ما ترى المهنة ذاتها أنه يمكن لأعضائها (المراجعين) القيام به بدرجة مؤهلة, وبعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين و بين واجباتهم طبقا لمعايير المراجعة.

ولذلك فقد يتوقع المستخدم بشكل معقول أن يقوم المراجعين بإعداد تقرير المسير عن مواقف اختلاس أصول المؤسسة بواسطة مديرها وعن طريق الموظفين الرئيسيين بالمؤسسة، فإذا لم يتطلب القانون و المهنة لذلك ستكون هناك فجوة معايير ناقصة.

ثالثا: نظام معلومات محاسبي سليم كإقترح للتقليص من فجوة التوقعات

1. **الأثار السلبية والإيجابية لفجوة التوقعات:**

سبقت الإشارة إلى أن فجوة التوقعات من بين أهم المشاكل التي تواجه المهنة لذلك فهي تخلف آثار عدة يمكن أن نميز في هذا الإطار بين نوعين هما[16]:

1.1 **الآثار السلبية:** تبرز هذه الآثار من خلال الآتي :

- **على مستوى البورصة**: يشكل رأي المراجع أحد أهم المدخلات في عملية إتخاد القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرون والمراجعين، يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل لاعتباره لا يعكس من وجهة نظر المستخدمين الرأي الصادق والحقيقي للبنود المعبر عنها، وحينذاك يمكن أن تؤثر في بناء سوق مالية كفئة.
- **على مستوى مهنة المراجعة**: تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهمة المراجعة، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة، أن هذا الشكل يؤثر على المراجعة من خلال إفراغها من محتواها السلوكي والإجرائي فضلا على اعتبارها إجراء روتيني لا طائل من ورائه، وأن دور المراجعة في بث الثقة في المعلومات المالية أمر غير مؤسس على الأداء الفعلي الكف من قبل المراجع، بالتالي هذه المعلومات لن تصبح مصدر ثقة بمجرد التقرير عليها فضلا على عدم قدرة المراجعة على التنبؤ بالمشاكل المستقبلية وعدم استطاعتها اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة في النشاط.
- **اختلال التوصيل الفعال**: إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين وأداء المراجعين يوقع حالة عدم الرضى، مما ينعكس ذلك على مجالات التوصيل الفعال من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المراجع لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعداده وصياغته والتزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المراجع.

2.1 **الآثار الإيجابية:** تكمن هذه الآثار في الآتي:

- **تفعيل دور المنظمات المهنية**: مما لاشك فيه أن اتساع فجوة التوقعات لها آثار سلبية منها ما ذكر ومنها ما يتعدى بشكل مضاعف إلى أطراف أخرى، في ظل الذي سبق تتأثر وتتراجع مهنة المراجعة في بث الثقة في القوائم المالية الختامية للمؤسسات، لهذا ومن أجل تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات والتي هي: (المنظمات المهنية، الجامعة وأصحاب المهنة، المنظمات الحكومية والمهنية لمهنة المراجعة، المنظمات الأخرى المهتمة بمهنة المراجعة كلجنة البورصة، منظمات المستخدمين بغية تحسين أدوار المراجعة)، إلى تأهيل الإطار العام للمراجعة من خلال العمل على سن المعايير المناسبة والمؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المراجع، فضلا عن العمل

على تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المراجعين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المراجعين.

- **الاهتمام بالأنظمة**: إن الزيادة المستمرة في التباين بين توقعات المستخدمين وأداء المراجعين جعل مختلف الهيئات والمنظمات المذكورة في النقطة السابقة، تلجأ إلى الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالمراجعة والتي تؤثر على مخرجاتها، إن هذا الاهتمام يكون من خلال العمل على تأهيل هذه الأنظمة بما يمكنها من تحقيق أهدافها وبما يضمن الاستفادة من توجيه عملية المراجعة، تكمن هذه الأنظمة في الآتي:

✓ النظام المحاسبي في المؤسسة؛

✓ نظام الرقابة الداخلية.

إن النظامين السابقين هما موضوع فحص وتقييم المراجعة المالية، من خلال فحص النظام المحاسبي ومن ثمة اكتشاف مواطن الخطأ والخلل في مخرجاتها، بالتالي العمل على تحسينه بما يوفر عناء الفحص للمراجع ويكسب الثقة من خلال أسلوب العينات المنفذ على النظام، كذلك الشان بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه من قبل المراجع، فكلما كانت إجراءاته قوية وسليمة وصارمة كلما كانت دافعا لمنع وقوع الأخطاء والغش، بالتالي تسعى هذه المنظمات إلى تفعيل وتأهيله بما يسهم في تضييق فجوة التوقعات.

2. **مبادئ سلامة نظم المعلومات المحاسبية:**

إن مشكلة فجوة التوقعات جعلت من الباحثين العمل على وضع مقترحات من شأنها التقليص أكثر من فجوة التوقعات، من بينها دعم استقلالية مراجع الحسابات، ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية، وكذا توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات عند أداء مهامه ...الخ، كما يعتبر وجود نظام معلومات محاسبي سليم من بين الأمور التي يمكن لها أن تساعد مراجع الحسابات العمل على أداء مهنة المراجعة بأعلى جودة ممكنة، حيث أن نظام المعلومات المحاسبي الموثوق من شأنه توفير الجهد على مراجع الحسابات وكذا مستخدمي القوائم المالية حيث يعتبر مستخدمي القوائم المالية أن سلامة النظام تعني سلامة مخرجاته وبالتالي سلامة رأي مراجع الحسابات، في المقابل هناك عدة مبادئ تؤكد موثوقية النظام المحاسبي والتي من شأنها أن تثبت سلامة النظام من عدمه، حيث تتمثل هذه المبادئ في النقاط التالية[17]:

1.2 **مبدأ أمن النظام**: يعرف أمن النظام المعلومة المحاسبية بكونه درجة الحماية التي يتمتع بها النظام ضد الوصول غير المشروع بنوعيه المادي والمنطقي، وتعتبر مستويات الأمن الجيدة أداة مهمة لتقليل المخاطر والتهيدات الناجمة عن الاستخدام غير الأخلاقي للبيانات (مثل تدمير، تعديل، وتسريب البيانات).

كما تعتبر مستويات الأمن الجيدة لنظام المعلومات المحاسبي أداة لتقليل المخاطر المرتبطة بالاستخدام المادي غير المشروع مثل السرقة والاتلاف المقصود لبعض مكونات النظام، ويتوجب على

إدارة نظم المعلومات المحاسبية وبغرض تعزيز أمن النظام تصميم بنية تكنولوجية آمنة من ناحية وتبني سياسات وإجراءات فصل وظيفي خصوصا ما يتعلق بوظائف معالجة وحيازة البيانات، واستخدام نظم رقابة الوصول المادي والمنطقي وتعزيز إجراءات حماية الحواسيب الشخصية، واستخدام منظومة الأجهزة والبرمجيات لحماية شبكات الأعمال، وتنفيذ متطلبات عمل التجارة والأعمال الالكترونية.

2.2 **مبدأ سرية معلومات الشركة**: يعرف هذا المبدأ على أنه مجموعة الاجراءات التي تسهم في الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالشركة، سواء بعملية جمعها أو معالجتها أو تخزينها، بحيث لابد من وضع سياسات وإجراءات من شأنها الحفاظ على سرية المعلومات، مع توثيقها وتحديد مسؤولية صيانة النظام، والآلية المتبعة في ذلك، بالاضافة إلى تقييم هذه الآليات من فترة لأخرى.

3.2 **مبدأ خصوصية معلومات الزبائن**: وهي مجموعة من الاجراءات التي تضمن خصوصية المعلومات الخاصة بزبائن الشركة، خلال مراحل جمع المعلومات الخاصة بزبائن الشركة وتصنيفها وتخزينها، من خلال تحديد المسؤولين عن توفير هذه الخصوصية، مع التوثيق الدقيق لذلك، ووضع الإجراءات التي من شأنها تلبية النظام لحاجات الزبائن المتجددة.

4.2 **مبدأ جاهزية النظام**: تعرف جاهزية النظام بمدى قدرة المستخدم النهائي على استخدام النظام ضمن منظومة الوقت المناسب لتنفيذ متطلبات عمل منظمة الأعمال، وينطوي مفهوم استخدام النظام على القدرة على تنفيذ أنشطة دورة معالجة البيانات من إدخال وتخزين ومعالجة وإعداد تقارير بأكبر مستويات الكفاءة الممكنة.

رابعا: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات في الجزائر

كما أشرنا سابقا أن فجوة التوقعات عبارة عن مشكلة تواجهها جميع دول العالم وهذا نظرا إلى ارتباطها بمتغيرين إثنين لا تخلو أي دولة من وجودهما وهما أداء مراجع الحسابات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، لذلك فإننا لا يمكن القول أن الجزائر تخلو من هذه الفجوة التي تهدد المهنة، لذلك نحاول من خلال دراستنا هذه تحليل آراء مراجعي الحسابات في الجزائر والتعرف أكثر على مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في التقليص من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في الجزائر.

1. **مجتمع وعينة الدراسة:**

تعتمد دراستنا على تحليل آراء كل المهتمين بمجال المحاسبة والمراجعة في الجزائر، ولهذا سنعتمد في دراستنا على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة والتي تدخل ضمن الفئتين التاليتين:

- ✓ الفئة الأولى: أساتذة الجامعة المتخصصين؛
- ✓ الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة؛

حيث تتكون العينة من 160 فرد يتوزعون في الولايات التالية (الجزائر، المدية، الجلفة، الأغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة، سطيف، قسنطينة، تيارت، غليزان، مستغانم، وهران)، ولتسهيل عملية جمع البيانات تم إستخدام طريقة الإستبيان ليسهل على المستقصيين إعطاء المعلومات الكافية، إلا أننا بعد جمع البيانات تقرر الابقاء على 100 استمارة فقط، نظرا لإستبعاد بعض الاستمارات لعدم الرد والجدية في الإجابة.

2.**خصائص عينة الدراسة:**

• **المؤهل العلمي:** نلاحظ أن أغلب أفراد العينة الأولى هم من حاملي الشهادة المهنية نظرا إلى أن الدراسة تهتم بمراجعي الحسابات حيث يعتبر محافظي الحسابات من أكثر المزاولين للمهنة، كما أن حاملي شهادة الماجستير والدكتوراه والتي يصل عددهم إلى 20 لديهم دراية بالجانب العلمي لمهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول رقم (01): خصائص العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	00	00
ماجستير	15	٪15
دكتوراه	05	٪05
شهادة مهنية	80	٪80
المجموع	100	٪100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS21

• **الوظيفة الحالية:** نلاحظ من خلال تحليل نتائج الجدول أعلاه أن أعلى نسبة من المجيبين هو من يشغلون وظيفة محافظ حسابات بنسبة 65٪ حيث يمكننا إرجاع ذلك إلى قدرتهم على الاجابة من منظور مهني كما أن الاستبيان يستهدف بالدرجة الأولى مراجعي الحسابات والتي يعتبر محافظي الحسابات الممثل الرئيسي لهم، كما كان عدد الخبراء المحاسبين 10 خبير في الجزائر، في حين وصل عدد الأساتذة الجامعيين المتخصصين إلى 25 أستاذ.

الجدول رقم (02): خصائص العينة حسب الوظيفة

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	25	٪25
محافظ حسابات	65	٪65
خبير محاسبي	10	٪10
المجموع	100	٪100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS21

3. **الخبرة المهنية:** نلاحظ من خلال تحليل الجدول أعلاه أن أكثر المجيبين هم من لديهم خبرة من 6 سنوات إلى 15 سنة وهذا يعني أن أغلب المستقصيين والذين تصل نسبتهم إلى 70٪ لديهم خبرة طويلة نوعا ما ويمكن الاعتماد على إجاباتهم.

الجدول رقم (03): خصائص العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	20	٪20
من 6 إلى 15 سنة	70	٪70
أكثر من 15 سنة	10	٪10
المجموع	100	٪100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS21

4. **صدق وثبات الاستبيان:** للتأكد من ثبات الأداة المستعملة في جمع البيانات الأولية، قمنا باستخدام معامل الفا كرونباخ *cronbach's alpha* ونستخدم هذا المعامل لقياس ثبات الإتساق الداخلي بين عبارات الاستبيان كالتالي:

الجدول رقم (04): يوضح معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للعينة.

العبارات	ألفا كرونباخ
20	0.987

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS21

من خلال الجدول السابق نجد أن معامل ألفا كرونباخ يساوي 0.987 وبالتالي يمكننا أن نقول أن أداة الدراسة تمتاز بثبات عالي مما يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة و بالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على كل مجتمع الدراسة.

5. **نتائج تحليل بيانات العينة:**

- **المجموعة الأولى رصد ملامح فجوة التوقعات:** رأينا في السابق من خلال مميزات فجوة التوقعات أن من سماتها الأساسية أنها دولية، أي أن دول العالم بدون استثناء لا تخلو من هذه الفجوة نحاول من خلال دراستنا هذه الاثبات أولا أن الجزائر لا تخلو من هذه الفجوة من خلال تحليل آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول إمكانية واقعية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وكذا قدرة مراجعي الحسابات على تلبية هذه التوقعات من خلال بذل الحد الأقصى من جهده، وفقا لما سبق يوضح الجدول رقم (05) اتجاه العبارات في ما يخص هذه المجموعة.

الجدول رقم (05): يوضح اتجاه عبارات مجموعة رصد ملامح فجوة التوقعات في الجزائر

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
01	يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات أكثر من طاقته؛	0.54123	3.45	موافق
02	على مراجع الحسابات إكتشاف جميع حالات الخطأ والغش في القوائم المالية؛	0.59478	2.55	غير موافق
03	على مراجع الحسابات إكتشاف كل التصرفات الغير قانونية في المؤسسة؛	0.41236	1.95	غير موافق
04	على مراجع الحسابات الحفاظ على استقلاليتهم مهما كانت المهددات؛	0.67894	3.61	موافق
05	على مراجع الحسابات تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار؛	0.51478	2.99	محايد
06	على مراجع الحسابات محاولة العمل على الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية.	0.94123	4.11	موافق
//	**الاتجاه العام لعبارات المجموعة**	0.61389	3.11	محايد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS21

- **المجموعة الثانية: مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في التقليص من فجوة التوقعات**

من بين الأثار الايجابية التي تؤثر بها فجوة التوقعات هي سعي المنظمات المهنية الدولية منها والمحلية إلى الاهتمام بالأنظمة للخروج بإقتراح مناسب للتقليص أكثر من فجوة التوقعات، هذه الأنظمة تتمثل في نظام المعلومات المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة مدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في التقليص من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يوضح الجدول رقم (06) اتجاه العبارات في ما يخص هذه المجموعة.

الجدول رقم (06): يوضح اتجاه عبارات مجموعة مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في التقليص من فجوة التوقعات

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
07	سلام نظام المعلومات المحاسبي يعني تسهيل عملية المراجعة؛	0.74126	4.99	موافق بشدة
08	إن وجود نظام معلومات محاسبي سليم في المؤسسة يؤدي إلى القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة؛	0.98412	4.56	موافق بشدة
09	يعتبر مستخدمي القوائم المالية أن سلامة النظام تعني سلامة مخرجاته وبالتالي سلامة رأي مراجع الحسابات؛	0.78946	3.81	موافق
10	إن مشكلة فجوة التوقعات تجعل من الظروري الاهتمام بنظام المعلومات المحاسبي حتى يسهل على المراجع آداء مهامه وبالتالي تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية؛	0.54781	3.66	موافق
11	يجب العمل على تفعيل نظام المعلومات المحاسبي بما يسهم في التقليص من فجوة التوقعات.	0.55412	4.21	موافق بشدة
//	**الاتجاه العام لعبارات المجموعة**	0.72335	4.246	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS21

من خلال الجدول نلاحظ أن الفجوة واضحة حيث أن مراجعي الحسابات أكدوا على أن مستخدمي القوائم المالية دائما ما تكون توقعاتهم تفوق طاقة مراجع الحسابات مما ينشأ لنا فجوة التوقعات في الجزائر، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن من مسؤوليات مراجع الحسابات اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية التي تحتوي عليها القوائم المالية في حين ينفي مراجعو الحسابات مسؤوليتهم في ما يخص هذه النقطة، وبرجوعنا إلى مسؤوليات مراجعي الحسابات في ما يخص هذه النقطة نجد أن على مراجع الحسابات اكتشاف حالات الأخطاء والغش الجوهرية فقط والتي تؤثر تأثير مباشر على القوائم المالية، إلا أن مراجعي الحسابات موافقين على أن مراجع الحسابات عليه أن يحافظ على استقلاليتهم طوال مدة التكليف برغم التهديدات التي تواجه وهنا يتفق مراجعي الحسابات مع مستخدمي القوائم المالية.

رأي مراجعي الحسابات في ما يخص مسؤولية مراجع الحسابات على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار كان "محايد" حيث يرون أن ليس بالضرورة أن يجد المراجع خلال عملية الفحص مؤشرات تدل على فشل المؤسسة أو استمراريتها، إلا أن المراجعون على استعداد إلى العمل أكثر على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية منهم والعمل على زيادة نطاق مسؤولياتهم بما يتفق مع توقعات مستخدمي القوائم المالية.

بناءا على نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لمجموع العبارات كان إيجابيا، حيث أكد مراجعي الحسابات أن نظام المعلومات المحاسبي يمكن له أن يكون من بين الاطار الاستراتيجي للتقليص من فجوة التوقعات، حيث تمت موافقتهم بالإجماع على أن سلامة النظام المحاسبي تعني بالضرورة سلامة مخرجاته وبالتالي سلامة عملية المراجعة وبأعلى جودة ممكنة، كما أن المراجعين وافقوا على أن مشكلة فجوة التوقعات من بين المشاكل التي تواجه المهنة والتي جعلت من المنظمات

المهنية السعي أكثر للبحث على حلول لها حيث يعتبر تفعيل نظام المعلومات المحاسبي من بين الاقتراحات لذلك، والذي أكدا المراجعين موافقتهم على هذا الحل.

- **المجموعة الثالثة تفعيل نظام المعلومات المحاسبي**: من خلال ما سبق أكد مراجعي الحسابات أن وجود نظام معلومات محاسبي سليم من شأنه العمل أكثر على تقليص فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وكذا التقليص من بذل مجهودات زائدة من قبل مراجع الحسابات وتضييع وقت أكثر في مراجعة نظام المعلومات المحاسبي، لذا نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة آراء مراجعي الحسابات في ما يخص مبادئ تفعيل نظام المعلومات المحاسبي، حيث يوضح الجدول رقم (07) اتجاه العبارات في ما يخص هذه المجموعة.

الجدول رقم (07): يوضح اتجاه عبارات مجموعة تفعيل نظام المعلومات المحاسبي

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
12	تعتبر مستويات الأمن الجيدة أداة مهمة لتقليل المخاطر والتهيدات الناجمة عن الاستخدام غير الأخلاقي للبيانات؛	0.51478	3.66	موافق
13	لا بد من وضع سياسات وإجراءات من شأنها الحفاظ على سرية المعلومات وتوثيقها؛	0.59220	4.51	موافق بشدة
14	يجب تحديد مسؤولية صيانة النظام والآلية المتبعة في ذلك، بالاضافة إلى تقييم هذه الآليات من فترة لأخرى؛	0.94126	2.62	محايد
15	وضع مجموعة من الاجراءات التي تضمن خصوصية المعلومات الخاصة بالزبائن، خلال مراحل جمع المعلومات الخاصة بزبائن الشركة وتصنيفها وتخزينها؛	0.51478	5	موافق بشدة
16	قدرة النظام تكمن في تنفيذ أنشطة معالجة البيانات من إدخال وتخزين ومعالجة وإعداد التقارير بأكبر مستويات الكفاءة الممكنة.	0.55144	4.11	موافق
//	**الاتجاه العام لعبارات المجموعة**	0.62289	3.98	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS21

في آخر مجموعة والتي تضم مجموعة من العبارات التي ترمي إلى معرفة أهم النقاط التي يرتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي السليم، حيث أكد مراجعي الحسابات من خلالها عن المبادئ التي تطرقنا إليها سابقا والتي تجعل من نظام المعلومات المحاسبي أكثر فعالية، في حين اكدوا على أن مستويات الأمن الجيدة في نظام المعلومات تعتبر أداة مهمة لتقليل المخاطر والتهديدات الناجمة عن الاستخدام غير الأخلاقي للبيانات (المدخلات)، كما أكدوا على أنه لا بد من وضع سياسات وإجراءات من شأنها الحفاظ على سرية المعلومات وتوثيقها، وكذا وضع اجراءات تضمن خصوصية المعلومات الخاصة الزبائن.

6. استنتاجات الدراسة التحليلية:

على ضوء تحليل نتائج الاستبيان السابقة يمكننا أن نخرج بالاستنتاجات التالية:

- الجزائر كغيرها من الدول لا تخلو من فجوة التوقعات؛
- ليس من مسؤولية مراجعي الحسابات اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية في القوائم المالية؛

- مراجع الحسابات مسؤول على الحفاظ على استقلاليته طوال مدة التكليف بالرغم من التهديدات التي تواجهه والتي تتزايد من يوم إلى آخر؛
- فجوة التوقعات من أكثر المشاكل الحديثة التي تواجه مهنة المراجعة لذا يجب السعي إلى تقليصها؛
- مراجعي الحسابات في الجزائر على استعداد للعمل أكثر على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية؛
- نظام معلومات محاسبي سليم من بين عناصر الاطار الاستراتيجي المقترح للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة؛
- وجود نظام معلومات محاسبي سليم في المؤسسة يؤدي إلى القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة؛
- وجود نظام محاسبي فعال في المؤسسة يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في مخرجات النظام وبالتالي رأي مراجع الحسابات.

خلاصة:

إن مشكلة فجوة التوقعات من بين المشاكل الحديثة التي واجهت مهنة المراجعة في الجزائر والتي تعبر بدرجة أولى على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية والذين يعتبرون المستلمين الأولين لمخرجات عملية المراجعة الثقة في مهنة المراجعة، وإذا ما تم تجاهلها أو الإدعاء أن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير معقولة وفوق طاقتهم سيفقد مستخدمي القوائم المالية الثقة "نهائيا" من المهنة وهنا تفقد المهنة أهميتها، وبهذا يجب العمل أكثر على القضاء على هذه المشكلة والتي تعتبر كلمة القضاء على الفجوة غير معقولة حيث أن من المستحيل القضاء عليها نهائيا نظرا إلى أنها مربوطة بمتغيرين اثنين لا يمكن تقليصهما وهما العرض والطلب (عرض خدمات المراجعة وطلب مستخدمي القوائم المالية).

الجزائر كغيرها من الدول لا تخلو من فجوة التوقعات وهذا راجع إلى طبيعة المهنة، لذلك فإنه يجب العمل والسعي إلى تقليص هذه الفجوة إلى أقصى حد ممكن حيث يعتبر وجود نظام معلومات محاسبي سليم في المؤسسة من بين الاقتراحات الاستراتيجية التي تساعد على حل هذه المشكلة نظرا إلى أن سلامة النظام تعني بالضرورة سلامة مخرجاته وبالتالي سلامة رأي مراجع الحسابات حول تلك المخرجات، وبموجب ما توصلت إليه الدراسة من نتائج نوصي بالتالي:

1. ضرورة تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر تحديدا واضحا؛
2. ضرورة تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة بأحدث التقنيات والاجراءات؛
3. ضرورة توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات في حدود المعقول؛
4. على مراجعي الحسابات العمل على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية وعدم تجاهل توقعاتهم؛
5. التحديد الواضح لواجبات ومسؤوليات وأهداف عملية المراجعة، وتعديل توقعات المجتمع عن طريق وسائل الاعلام الفعال وزيادة وعي وثقافة الرأي العام بوظيفة المراجعة وأهدافها.

الاحالات و المراجع:

*1 Bocij, P.Chaffy,D. Greasley,A. Hiickie,S.: "**Business information System** ", 2nd ed, Prentice Hall, USA,2003, P 43.*

2 بويهي محمد، حنك سعيدة، **" مساهمة نظم المعلومات في تحسين أداء النظم"**، مجلة الأبحاث الإقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، العدد07، ديسمبر 2012، ص 261.

3 أحمد حسين علي حسين، **" نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية"** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 12.

4 المرجع السابق، ص 51.

5 Liggio carld, "The Expectation Gap : The Accountant's lagal Waterloo ", CPA journal, Vol3, No.3,1974, P.27.

6 صديقي مسعود، **" نحوى إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر- الجزائر، 2004، ص 144.

7 محمد سامي راضي، **"موسوعة المراجعة المتقدمة"**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2011، ص21.

8 عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **"الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال- الواقع والمستقبل- "**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 12- 14.

9 مهدي خليل محمد بدوي، **" فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعون وخبراء الضرائب: دواعي ومبررات- دراسة حالة ولاية الجزيرة السودان"**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان المفتوحة- السودان، قسم الدراسات العليا، تخصص محاسبو ومراجعة، 2012، ص 7.

10 أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة وحوكمة الشركات"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010، ص ص76- 77.

11 محمد بشير غوالي، **"دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية- دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المراجعة في ولايات الجنوب الشرقي الجزائري"**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة الجزائر، العدد 12، 2013، ص 132.

12 طارق عبد العال حماد، **" التقارير المالية- اسس الاعداد والعرض والتحليل- "**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 40.

13 أمين السيد احمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 431- 433.

14 محمد الفيومي محمد وآخرون، **"دراسات متقدمة في المراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 09.

15 أمين السيد احمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سبق ذكره، ص.ص، 782- 784.

16 مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 152- 153.

17 صبري ماهر مشتهى، علاَّم محمد حمدان، طلاَّل حمدون شكر، **" مدى موثوقية نظم المعلومات المحاسبية وأثرها في تحسين مؤشرات الأداء المصرفي دراسة مقارنة على المصارف الأردنية والفلسطينية المدرجة ببورصتي عمان ونابلس"**، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 38، العدد 1، الجامعة الأردنية، عمان- الأردن، 2011، ص 24.

الملاحق:

الملحق رقم 1: الاستبيان الموجه إلى عينة الدراسة.

السادة: مراجعي الحسابات المحترمين

القسم الأول: معلومات عامة.

أولا: المؤهل العلمي:

❐ ليسانس ❐ ماجستير ❐ دكتوراه ❐ شهادة مهنية

ثانيا: الوظيفة الحالية:

❐ أستاذ جامعي ❐ محافظ حسابات ❐ خبير محاسبي

رابعا: الخبرة المهنية:

❐ اقل من 5 سنوات ❐ من 6 إلى 15 سنة ❐ اكثر من 15 سنة.

القسم الثاني: العبارات الخاصة بموضوع الدراسة: يرجى التكرم بعد قراءة العابارت التالي إختيار الإجابة المناسبة لها.

1. **المجموعة رقم 01: رصد ملامح فجوة التوقعات في الجزائر**

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات أكثر من طاقته؛					
02	على مراجع الحسابات إكتشاف جميع حالات الخطأ والغش في القوائم المالية؛					
03	على مراجع الحسابات إكتشاف كل التصرفات الغير قانونية في المؤسسة؛					
04	على مراجع الحسابات الحفاظ على استقلاليتهم مهما كانت المهددات؛					
05	على مراجع الحسابات تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار؛					
06	على مراجع الحسابات محاولة العمل على الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية.					

2. **المجموعة رقم 02: مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في التقليص من فجوة التوقعات.**

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
07	سلام نظام المعلومات المحاسبي يعني تسهيل عملية المراجعة؛					
08	إن وجود نظام معلومات محاسبي سليم في المؤسسة يؤدي إلى القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة؛					

09	يعتبر مستخدمي القوائم المالية أن سلامة النظام تعني سلامة مخرجاته وبالتالي سلامة رأي مراجع الحسابات؛					
10	إن مشكلة فجوة التوقعات تجعل من الظروري الاهتمام بنظام المعلومات المحاسبي حتى يسهل على المراجع آداء مهامه وبالتالي تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية؛					
11	يجب العمل على تفعيل نظام المعلومات المحاسبي بما يسهم في التقليص من فجوة التوقعات.					

3. المجموعة رقم 03: تفعيل نظام المعلومات المحاسبي.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	تعتبر مستويات الأمن الجيدة أداة مهمة لتقليل المخاطر والتهيدات الناجمة عن الاستخدام غير الأخلاقي للبيانات؛					
13	لا بد من وضع سياسات وإجراءات من شأنها الحفاظ على سرية المعلومات وتوثيقها؛					
14	يجب تحديد مسؤولية صيانة النظام والآلية المتبعة في ذلك، بالاضافة إلى تقييم هذه الآليات من فترة لأخرى؛					
15	وضع مجموعة من الاجراءات التي تضمن خصوصية المعلومات الخاصة بالزبائن، خلال مراحل جمع المعلومات الخاصة بزبائن الشركة وتصنيفها وتخزينها؛					
16	قدرة النظام على تنفيذ أنشطة معالجة البيانات من إدخال وتخزين ومعالجة وإعداد التقارير بأكبر مستويات الكفاءة الممكنة.					