الفصل التاسع
مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمت الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن

" دراسة تحليلية لآراء مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية "

تهتم الاقتصاديات في الوقت الحاضر بجودة البيانات ومصداقيتها ومدى عدالتها وصحة تمثيلها للواقع ويهتم المجتمع المالي باستخدام هذه البيانات والاتصال بها من اجل صناعة واتخاذ القرارات الإدارية التي تبنى على المعلومات الرشيدة. إن اهتزاز الثقة في البيانات المالية وفي مهنة المحاسبة والتدقيق معا أدى إلى اتخاذ مواقف حاسمة في وجه الاختلافات التي أدت إلى هذه النتائج وعليه كان لابد من تفعيل دور الإدارة في مواجهة التحديات وتقريبها أكثر وأكثر من مراكز المسؤولية حتى لا تنئا بنفسها بعيدة عن مخاطر التخطيط ومخاطر الاكتشاف. وبهذا فقد اخذ العالم برمته من تحديد مفهوم حوكمة الشركات وبلورته بشكل نظام أو معايير دولية لتساعد الإدارة في تحكيم عملها المؤسسي من اجل الوصول إلى أفضل نتائج العمل التشغيلي.

إن هذه المقدمة تقودنا إلى وجود فجوة في توقعات المجتمع المالي مع مدققي الحسابات المستقلين في حين أن المدققين يلقون باللوم على المجتمع المالي لعدم درايته بمهام وواجبات ومسؤوليات المدقق، لذا فإننا نرى أهمية البحث والتحري في إمكانية أن تساهم المبادئ العامة لحوكمة الشركات في تضييق الفجوة بين المدققين والمجتمع المالي في الأردن. والبحث في مدى

وجود علاقة بين الحوكمة وفجوة التوقعات ومدى تأثير على فجوة التوقعات وإمكانية تضييقها.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. هل تساهم عملية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والمجتمع المالي من وجهة نظر مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية المساهمة الأردنية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبين تضييق فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن من وجهة نظر مدقق الحسابات الداخليين في الشركات الأردنية المساهمة ؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. التعرف على المبادئ العامة لحوكمت الشركات ومدى الالتزام بمبادئها في شركات الوساطة المالية المساهمة الأردنية.
2. التعرف على مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق بين المجتمع المالي ومدقق الحسابات الخارجيين في الأردن.
3. بيان اثر الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن.

أهمية الدراسة:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من أهمية التعرف على مبادئ حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات وبيان مدى تأثير حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن والتأكيد على أن اللجان الدولية والمهتمين بموضوع حوكمة الشركات وفجوة التوقعات سوف يحصلون دون شك على معلومات ونتائج تعزز لديهم كيفية التعامل مع موضوعي فجوة التوقعات ومبادئ حوكمة الشركات وإيجاد الحلول المناسبة لها.

منهجية الدراسة:

لقد اتبع الباحثين في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للتوصل إلى أهداف ونتائج هذه الدراسة ويتضح ذلك من خلال إتباع الجانبين التاليين:

المصادر الثانوية :

لقد قام الباحثين بجمع المعلومات من مصادرها في الكتب والمجلات والانترنت ومن المقالات والمحاضرات والأبحاث المنشورة وغير المنشورة ورسائل الماجستير والدكتوراه حتى اكتملت الصورة الكاملة للمحاور والأهداف التي سيتم البحث عنها واستخلاص النتائج منها.

المصادر الأولية:

تم الاعتماد على إعداد استبانه (Questionnaire) احتوت على أسئلة دقيقة وواضحة حيث تتكونن من جزأين الجزء الأول يقيس الفرضية الأولى التي تتحدث عن مدى التزام مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية عينة الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، أما الفرضية الثانية فإنها تقيس مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة

التوقعات في مهنة التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية.

ولمعرفة مدى الأهمية النسبية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثرها في تضييق فجوة التوقعات من قبل عينة الدراسة تم الاعتماد على الوسط الفرضي 3 (60%)، والذي على ضوءه تم مقارنة الأوساط الحسابية لكل جزء من أسئلة الدراسة مع الوسط الفرضي. كما تم الاعتماد على مقياس (لبكرت) الخماسي الذي حددت له الأوزان التالية: (موافق بشدة 5 درجات ، موافق 4 درجات ، محايد 3 درجات ، غير موافق 2 درجة ، غير موافق نهائيا 1 درجة).

وقد تم تخصيص (41) سؤالاً للإجابة عن محاور الدراسة إل (6) وعن مدى تطبيقها في الشركات عينة الدراسة ثم مدى تأثيرها أو عدم تأثيرها في تضييق فجوة التوقعات وقد كانت الأسئلة موزعة على المحاور الآتية:

- الأسئلة من 1–7 خاصة بالمبدأ الأول لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من 8– 14 خاصة بالمبدأ الثاني لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من 15– 22 خاصة بالمبدأ الثالث لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من 23–27 خاصة بالمبدأ الرابع لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من 28– 33 خاصة بالمبدأ الخامس لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من 34– 41 خاصة بالمبدأ السادس لحوكمة الشركات.

وقد تم دراسة مدى تأثير هذه القواعد على تضييق فجوة التوقعات من خلال استخدام اختبار ارتباط يرسون.

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي والتي تمارس عملية الاستثمار في الأسهم المدرجة في السوق المالي ويبلغ عددها (26) شركة وساطة مالية مساهمة حتى تاريخ كتابة البحث (2012/6/1) ، وتم توزيع 80 استبانه وتم استرداد 70 استبانه منها أخضعت للتحليل الإحصائي حيث تناولت الشركات التي يوجد فيها قسم تدقيق داخلي يمارس واجبات ومهام التدقيق الداخلي المتعارف عليها. ذلك لان المدققين الداخليين لديهم المعرفة التامة بعمليات واليات الاستثمار وأهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لما لها من أهمية للمستثمر وللشركة، ومدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن. إما عينة الدراسة فهم المدققين الداخليين اللذين سيجيبون على فقرات الأسئلة الموجهة إليهم في الاستلانة. وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية.

فرضيات الدراسة:

تقوم فرضية الدراسة على الأفكار المستنبطة من مشكلة الدراسة وهي على النحو الآتي:

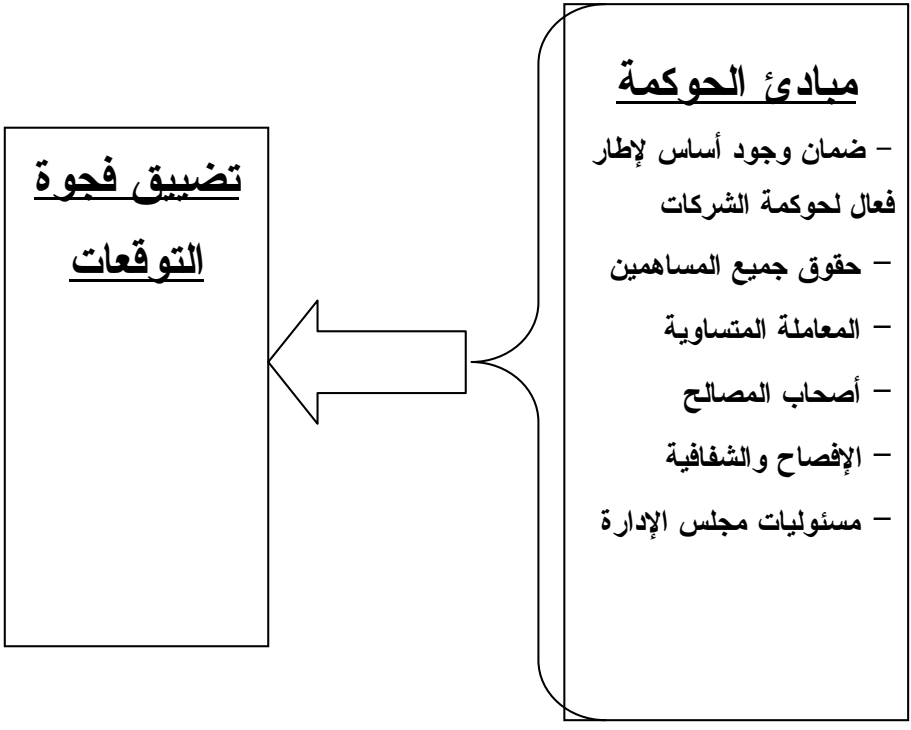
الفرضية الأولى: تساهم عملية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبين تضييق فجوة التوقعات في التدقيق في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية.

نموذج الدراسة:

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحثين النموذج التالي لدراسة علاقات متغيرات الدراسة. ويوضح الشكل هذه العلاقات.

المتغيرات المستقلة المتغير التابع



الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الملاءمه لتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيان، وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

التكرارات frequently ومقاييس النزعة المركزية Measure of central tendency ومقاييس التشتت Measure of Variation من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من اجل معرفة متوسط الإجابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة مجتمعة الخاصة بكل فرضية. واختبار T-Test اختبار للعينة الواحدة واختبار يرسون لتوضيح العلاقة بين المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) على المتغير المستقل (فجوة التوقعات في التدقيق في الأردن) وقد تم إتباع هذا الأسلوب لمعرفة مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق في شركات الوساطة المالية الاردنية.

كما وقد تم استخدام اختبار t- test للعينة الواحدة على الجزء الأول من أسئلة الاستلانة التي تتعلق بموافقة أو عدم موافقة عينة الدراسة على مدى مساهمة بنود مبادئ حوكمة الشركات في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في شركات الوساطة المالية الأردنية.

صدق وثبات الاستلانة:

للتأكد من صدق أداة الدراسة فقد قام الباحثين بالتمعن بمفردات الاستلانة والتأكد من ارتباط الأسئلة بالفرضية المناسبة لها، وللتأكد من صدق الاستلانة فقد تم مراجعة الاستلانة ومفرداتها بشكل دقيق ، ولقياس

مدى قوة واتساق فقرات الاستلانة فتم إيجاد معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا ووجد (88%) لجميع فقرات لاستبانه ككل.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

مفهوم حوكمة الشركات: Corporate Governance

جاء موضوع حوكمة الشركات استمراراً للبحث المتواصل عن تعزيز أداء الشركات، ومنها على سبيل المثال نظرية المنشأة، ونظرية الوكالة، والفصل بين الملكية والإدارة، وهياكل الملكية وتمويل المنشآت، وعلاقة الإدارة بالمساهمين، وأصحاب المصالح وغيرها من النظريات. ونتيجة لارتباط موضوع حوكمة الشركات بمجالات وأطراف مختلفة، كالإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، ظهر كثير من التعريفات المتنوعة لحوكمة الشركات.

فقد عرفها البعض (Demirag, I., et al., 2000) بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شئون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

ويهتم هذا المصطلح بالممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها ومجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها، ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك، والعلاقة بين الجهات التي تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج.

ويعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.

أهداف حوكمة الشركات: (خليل،2009)

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية:

1) تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
2) تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
3) تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.
4) تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.
5) ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

ويخلص الباحثين مما سبق إلى أن حوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

1) الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
2) تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
3) إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
4) المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات، بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.
5) عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.
6) تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
7) تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
8) إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
9) تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، وعدم حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

الأردن وتطبيقات حوكمة الشركات:

لقد تزايد الاهتمام بقواعد و تطبيقات حوكمة الشركات مؤخرًا في الأردن، وفي سياق هذا الاهتمام و بمبادرة من البنك الدولي فقد تم تشكيل فريق وطني من المستشارين لعمل دراسة لتقييم ودراسة البيئة التشريعية في الأردن و مدى التزام الأطر القانونية و التنظيمية و الرقابية للقوانين الأردنية بالقواعد و المعايير الدولية لحوكمة الشركات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم القواعد التي تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الأردن .حيث خلصت هذه الدراسة في مجملها إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في الأردن متواجدة في العديد من القوانين ومن أهمها قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997و تعديلاته وقانون الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002 وقانون البنوك رقم (28) لسنة 2000 و قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73لسنة 2003 وغيرها من القوانين و الأنظمة التي ترتبط بحوكمة الشركات في الأردن سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة. كما أن هنالك العديد من النقاط الإيجابية في هذه القوانين و التي تتفق ومفهوم حوكمة الشركات في الأردن ، إلا أنه ومن الناحية الأخرى فهنالك عدد من المسائل التي تحتاج إلى تطوير أو تعديل للحد من أي ممارسات سلبية.

فمن المظاهر الإيجابية لحوكمة الشركات في الأردن، نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعيات العمومية والإطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة وغيرها الكثير .

كما إن معايير المحاسبة و التدقيق تتفق في مجملها مع المعايير الدولية. أما بالنسبة للمظاهر السلبية، فهنالك بعض البنود التي تحتاج للدراسة و التعديل

منها عدم وجود أي نوع من الفصل القانوني بين مسؤوليات المدراء التنفيذيين داخل مجلس الإدارة والمدراء غير التنفيذيين، كما أن مفهوم المدراء المستقلين غير متوفر في التشريعات الأردنية ذات العلاقة كما أن الإجراءات المتبعة في تعيين أعضاء اللجان المختلفة في الشركة كأعضاء لجنة التدقيق و أعضاء اللجان التنفيذية الأخرى تفتقر للشفافية و المصداقية. وقد كان هنالك بعض الاقتراحات لرفع كفاءة تطبيق معايير حوكمة الشركات في الأردن منها على سبيل المثال لا الحصر، تخفيض النسبة المطلوبة لمن يحق لهم من المساهمين طلب عقد اجتماع غير عادي للهيئة العامة و اشتراط موافقة الهيئة العامة على مشتريات الأصول التي تتجاوز قيمتها مبلغ معين، و الفصل فيما بين رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي. و إبرامه (WTO) كما أن تطبيق الأردن للمعايير الدولية وانضمامه لمنظمة التجارة العالمية اتفاقيات الشراكة و التجارة الحرة المختلفة يضعه أمام تطبيق المعايير الدولية لحوكمة الشركات. في نهاية المطاف فإن حوكمة الشركات تعتمد على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسي في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون ودولة المؤسسات، ولجعل المنطقة أكثر جذبًا للاستثمار الأجنبي المباشر.

مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: (حمادي، 2012)

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004. وتتمثل في:

1- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

5- **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

6- **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ثانيا : فجوة التوقعات:

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، والتقرير عن إمكانية استمرار المنشاة أو فشلها ضمن إطار عملية التدقيق، الأمر الذي يبين فيه المدققين ويوضحون 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 فعليا 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 أو الادعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، وتعتبر فجوة التوقعات أحد أهم القضايا التي تواجهها مهنة التدقيق في الوقت الحالي والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء تقارير المراجعين (وأكد، 2003، ص 12).

لقد ظهر مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق في بداية عام 1974 ، حيث قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالبحث والتحري عما ذا كان هناك فجوة في التوقعات بين مدقق 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.(ذنيبات ،2012، ص 12).

تعريف فجوة التوقعات:

أن أول من أعطى تعريف لفجوة التوقعات في التدقيق هو الأستاذ (liggio) عام 1974 حيث كتب مقالة بعنوان " فجوة التوقع هزيمة قانونية للمراجع". وقد عرف الأستاذ (liggio) فجوة التوقعات بأنها عبارة "عن عامل لمستويات الأداء المتوقع كما يتصورها كل من المدقق الخارجي ومستخدم القوائم المالية، ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقع".(فرحات،2009، ص2)

كما عرفها العالم Porter عام 1993 بأنها 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.

وأنه باقتباس نموذج لجنة ماكدونالد الذي أعده بورتر Porter يمكن التعرف على مكونات فجوة التوقعات وهما: (Salehi,2009,142)

فجوة الأداء وتنقسم إلى قسمين:

أ- فجوة قصور معايير التدقيق والتي تتمثل في الفجوة بين الأداء المتوقع من المدقق أن بقوم به، وبين المعايير الصادرة من المنظمات والهيئات المهنية والتي تحكم المهنة.

ب- الفجوة بين ما هو متوقع من المدقق أدائه خلال عمله وبين الأداء الفعلي للمراجع.

2- **فجوة المعقولية:** وهى الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق أن ينجزه وبين ما يقوم به المدقق في حدود العناية المهنية اللازمة.

ويذكر (غالي، 2001، ص 6) أن فجوة التوقعات في التدقيق تتكون من التالي:

1- **فجوة المعقولية** Reasonableness Gap التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المدقق، وبين ما يستطيع المدقق أدائه بصورة معقولة.

2- **فجوة الأداء** Performance Gap التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المدقق، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

أ – **فجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق:** وهي الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق.

وتفسر هذه الفجوة على أن هناك نطاق محدد لعملية التدقيق، وان المدقق يقوم بتخطيط عمله طبقا لمعايير التدقيق التي تصدرها وتنظمها الجمعيات المهنية للتدقيق، حينما يراها المجتمع واجبات لانهائية للمدقق أثناء قيامة بعملية التدقيق الأمر الذي يخلق بينهما فجوة توقعات.

ب– **فجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء:** وهي الفرق بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، وبين الأداء الفعلي له.وتفسر هذه الفجوة في الاختلاف بين المدققين في تطبيق والالتزام بمعايير التدقيق والتي لو تم الالتزام بها لحدت كثيرا من

فجوة التوقعات بين الطرفين لكن عدم التزام بعض المدققين بهـــا أو عدم بذلهم للعناية المهنية الأزمة يولد فجة في التوقعات.

كما ويعرف الباحثين فجوة التوقعات بأنها النقطة التي غالبا لا يتفق فيها المدققين ومستخدمي المعلومات الماليـــة ويختلفـــون بتوقعـــاتهم حـــول واجبات المدقق أثناء قيامة بعملية التدقيق.

ويعرفها الباحثين أيضا بأنها عبارة عن خطـــين متـــوازيين بـــين واجبات المدققين وتوقعات مستخدمي المعلومات المالية من عملية التـــدقيق وان عدم تقاطعهما يشكل فجوة في التوقعات.