

فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة: حالة المملكة العربية السعودية

الملخص

تهدف الدراسة إلى توثيق فجوة التوقعات في بيئة مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف تم استطلاع وتحليل آراء مراجعي الحسابات العامة ومدبري الإدارات المالية في الجهات التي تخضع حساباتها للمراجعة العامة، وكذلك آراء المستخدمين أو المستخدمين لتقارير المراجعة العامة حول أربعة متغيرات رئيسية: (١) مسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات العامة، (٢) تقرير المراجعة، (٣) الاستقلال، و (٤) أدلة الإثبات. وقد تم صياغة أربعة فروض للدراسة في ضوء هذه المتغيرات واختبارها باستخدام الاختبارات الوصفية، واختبار التحليل الإحصائي اللامعلمي (KW) كروسكال - واليس وكذلك اختبار (MW) مان- ويتني. ومن استنتاجات هذه الدراسة ثبوت قيام أدلة ميدانية على وجود فجوة للتوقعات في مراجعة الحسابات العامة في جوانب تتعلق بمسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته واستقلاله، كما تتعلق كذلك بأدلة الإثبات. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات تم تبويبها بحسب عينة الدراسة.

مصطلحات علمية

فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة، ديوان المراقبة العامة، مسؤوليات مراجع الحسابات العامة، وواجباته، تقرير المراجعة، الاستقلال، أدلة الإثبات.

الخارجي والهدف من عملية المراجعة. إلا أن أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة هو (Liggio 1974) في دراسته المعنونة: "The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo" وقد عرفها على أنها الفجوة بين مستوى الأداء المهني للمراجع وبين ما يتوقع منه

تعد مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة أحد أهم الموضوعات التي لقيت الكثير من الاهتمام من الباحثين والأكاديميين منذ بداية السبعينيات من القرن الماضي، كما يعد (Lee 1969) أول من أشار إلى وجود اختلاف في آراء المجتمع حول الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات

بدراسة هذه المشكلة من خلال تنظيم المؤتمرات، وإنشاء الهيئات واللجان وتقديم كثير من التوصيات والمقترحات، بل إن مجلس معايير المراجعة "ASB" التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" أصدر في عام (١٩٨٨م) تسعة معايير أصبحت تعرف بمعايير فجوة التوقعات في المراجعة، بهدف تقديم بعض الحلول للتقليل من آثارها التي قد لا تنحصر في المساس بالهدف الرئيس لمهنة المراجعة فحسب، بل يتعداه إلى الإسهام في عملية اتخاذ قرارات اقتصادية غير سليمة.

ومع أهمية هذه الدراسات وما توصلت إليه من نتائج - بما في ذلك ما أجري منها في المملكة العربية السعودية على يد عدد من الباحثين ومنهم (السديري والعنقري، ٢٠٠٤؛ Al-Qarni، 2004، السديري، ٢٠٠٤؛ Hudaib and Haniffa، 2003، واكد، ٢٠٠٣؛ السقا، ١٩٩٧)^(١) - فإنه من الملاحظ على هذه الدراسات تركيزها على بحث فجوة التوقعات في المراجعة على مستوى القطاع الخاص دون القطاع العام أو الحكومي، مع أن التدقيق على المال العام الذي يقوم به المراجع

أن يحققه على أساس الجودة والمعايير المهنية. ومنذ ذلك الحين توالى الاهتمامات بدراسة ما بات يعرف بفجوة التوقعات في المراجعة، حيث تزخر أدبيات المحاسبة والمراجعة بكثير من الدراسات التي أجريت في أماكن مختلفة من العالم بواسطة عدد من الباحثين: (Al-Qarni، 2004; Porter and Gowthorpe، 2004; Gramling *et al.*، 2000; Pierce and Kilcommins، 1996; Porter، 1993; Humphrey *et al.*، 1992; Porter، 1991; Hatherly *et al.*، 1991. Guy and Sullivan، 1988).

وعلى مستوى الجهات المنظمة للمهنة والمعنية بتطور مهنة المحاسبة والمراجعة قام كثير من الهيئات والمعاهد ومنها:

- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA، 1987، 1978).
- معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وولز (ICAEW، 1986).
- معهد المحاسبين القانونيين في كندا (CICA، 1988، 1987).
- معهد المحاسبين القانونيين في أيرلندا (ICAI، 1992).
- معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS، 1993).

(١) يوجد مقالات أخرى ذات علاقة يمكن الرجوع إليها:

- أحمد عبد القادر القرني (٢٠٠٦م)، "جهود المعاهد و الهيئات المهنية المعنية بتطور مهنة المحاسبة والمراجعة في التقريب بين مراجعي الحسابات و المستخدمين للقوائم المالية"، مجلة المحاسبة الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة الثانية عشرة العدد ٤: ص: ٣٢-٣٤.
- أحمد عبد القادر القرني (٢٠٠٥م)، فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات"، مجلة اقتصاديات، عدد ١٧، ص: ٢٤-٢٥.

فرضيات الدراسة

استناداً إلى أهداف البحث ومشكلته تم صياغة فرضيات الدراسة بالصيغة العدمية على النحو الآتي:

الفرضية الأولى:

" لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة من مسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات العامة " .

الفرضية الثانية:

" لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة من تقرير المراجعة العامة " .

الفرضية الثالثة:

" لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة من استقلال مراجع الحسابات العامة " .

الفرضية الرابعة:

" لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة من أدلة الإثبات " .

أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها الأولى التي تحاول دراسة فجوة التوقعات وتوثيقها في مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية. ومما يزيد من أهمية هذه الدراسة أيضاً أنها تتناول آراء ثلاث شرائح مهمة من العاملين في الأجهزة الحكومية في المملكة وهم:

الحكومي لا يقل أهمية عن التدقيق على المال الخاص الذي يقوم به المراجع الخارجي لاسيما في بلد مثل المملكة العربية السعودية، حيث يرصد سنوياً مليارات الريالات للمشروعات التنموية المختلفة في ظل تزايد ارتفاع أسعار النفط الذي يمثل العنصر الأول والأهم في إيرادات المملكة.

لذلك فإن هذه الدراسة سوف تركز على الدراسة والتوثيق لفجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة أو الحكومية، وذلك من خلال استطلاع وتحليل آراء المراجعين الحكوميين في ديوان المراقبة العامة، والمديرين والمسؤولين في الإدارات المالية التابعة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والمستفيدين أو المستخدمين لتقارير المراجعة العامة، حول عدد من القضايا المتصلة بمسؤوليات وواجبات المراجع، وتقرير المراجعة، والاستقلال وأدلة الإثبات.

أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى دراسة معالجة فجوة التوقعات بالدراسة والتوثيق في مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية، ومن ثم إلى الإجابة على التساؤل الخاص بمدى إمكانية وجود فجوة للتوقعات في مراجعة الحسابات العامة، ثم إلى تقديم التوصيات المناسبة في ضوء النتائج التي تتوصل إليها الدراسة.

منهج الدراسة وخطتها

تعتمد الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمبني على أسلوبين:

أولاً - الأسلوب النظري الذي يتمثل في الاطلاع على الكتب والأبحاث العلمية في الدوريات ذات الصلة بموضوع البحث؛ للاطلاع على نوعية الفرضيات والأساليب والأطر العلمية في تلك الدراسات وما توصلت إليه من نتائج.

ثانياً - الأسلوب الميداني، وذلك باستخدام قوائم الاستبانة للحصول على المعلومات المطلوبة وتحليلها. وسوف يتم تقسيم ما تبقى من الدراسة على النحو الآتي:

- الإطار النظري للدراسة
- الدراسة السابقة
- الدراسات الميدانية
- الخلاصة والتوصيات

الإطار النظري للدراسة

معظم الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في بيئة المراجعة تركز فيها البحث على مستوى القطاع الخاص، وتجاهلت تناول المشكلة على مستوى القطاع العام أو الحكومي، وهو الأمر الذي أدى إلى قلة عدد الدراسات في هذا الجانب،

(١) مراجعو الحسابات الحكوميون وما يمثله أولئك من أهمية كبرى في الحفاظ على المال العام من خلال الرقابة المالية اللاحقة على إيرادات الدولة ومصروفاتها^(٢).

(٢) اللجنة المالية في مجلس الشورى وهي تتكون من نخبة من الأكاديميين ورجال الأعمال والاقتصاديين وغيرهم.

حدود الدراسة

تحدد هذه الدراسة بما يأتي:

١ - لم يتمكن الباحث من الحصول على عينة كبيرة تمثل فئة المستفيدين والمستخدمين لتقارير المراجعة العامة، نظراً لقلّة عدد الأشخاص الذين يجيز لهم النظام في المملكة الاطلاع على هذه التقارير والاستفادة منها.

٢ - اقتصرت استمارة الاستبانة على (١٨) عبارة، وزعت على أربعة متغيرات رئيسية وهي: (١) مسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات العامة، (٢) تقرير المراجعة، (٣) الاستقـلال، و(٤) أدلة الإثبات.

(٢) اكتشف الديوان كثيراً من التجاوزات على المال العام في أثناء تدقيق الحسابات المالية وأوجه إنفاقها في بعض الجهات الحكومية ليصل مجموع الاختلاسات المضبوطة خلال (٣) أعوام إلى نحو مليار ريال بحسب فهد الديابي (١٤٢٨هـ) "استعادة مليار ريال مختلسة من المال العام" عكاظ، السبت ١٤ ذو القعدة ١٤٢٨هـ الموافق ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٧م، عدد ١٥٠٦٤.

رئيسة في تحديد نطاق فجوة التوقعات في المراجعة بالنسبة للقطاعين الخاص والعام. لذلك يمكن القول إن الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد نطاق فجوة التوقعات في المراجعة على مستوى القطاع العام لا يختلف عنه على مستوى القطاع الخاص. وتعد محاور مثل: مسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات، وتقرير المراجعة، والاستقلال عناصر رئيسة في دراسة فجوة التوقعات في المراجعة بوجه عام.

إلا أن دراسة فجوة التوقعات على مستوى القطاع العام تختلف عنها في القطاع الخاص باختلاف نوعية الذين يقومون بعملية المراجعة وطبيعتهم، وكذلك الأطراف المستفيدة من ما يصدره مراجعو الحسابات من تقارير. ذلك إن الذين يقومون بمراجعة الحسابات العامة في الأصل هم مراجعو حسابات حكوميين. وتعد المجالس النيابية، ومجالس الشورى وكذلك وزارة المالية كما هو الحال في المملكة العربية السعودية الجهة التي تقرأ وتحلل ما يصدر عن مراجعي الحسابات من تقارير دورية حول استخدامات المال العام، ومن ثم فإن هذه الجهات هي الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة. لذلك فإن دراسة الفجوة على مستوى القطاع العام تستوجب أن تكون عينة الدراسة ذات طابع حكومي، وليس كما هو الحال بالنسبة لمراجعة حسابات الشركات والمؤسسات، إذ إن من يقوم بعملية المراجعة هو مراجع حسابات مستقل بينما يعد المساهمون والمحللون الماليون هم الأطراف المستفيدة من تقرير المراجعة.

باستثناء دراسة (Gaffney and Lynn 1989)، ودراسة (Chowdhury *et al.*, 2005). وتعد الباحثة Porter من أكثر الباحثين إسهاماً في دراسة فجوة التوقعات في المراجعة (Porter, 2001, 1993, 1991, 1990, 1989)، وقد رأت أن التعريفات الموجودة في الأدبيات السابقة ضيقة وتتسم بعدم إدراك أن مراجعي الحسابات قد لا يقومون هم أنفسهم بالأداء المتوقع منهم حسب الأنظمة والمعايير المهنية التي تحكم عملهم؛ ولذلك فإنها لا تعبر تعبيراً كاملاً عن مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة. لذلك ترى الباحثة أن هذه الفجوة تمثل "الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجع وأداء مراجع الحسابات الفعلي"، (Porter, 1993) ولغايات هذه الدراسة فإن الباحث يتبنى هذا التعريف، وبناء عليه فإنه يمكن تقسيم فجوة التوقعات في المراجعة إلى نوعين رئيسيين: (١) فجوة المعقولة التي تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع من مراجع الحسابات إنجازها، وبين ما يستطيع المراجع إنجازها بصورة معقولة، و (٢) فجوة الأداء التي تنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة للمجتمع لما يجب أن يقوم به المراجع وبين أدائه الفعلي. وقد تم تقسيم فجوة الأداء إلى فجوة تنشأ نتيجة لقصور المعايير المهنية، وفجوة تنشأ نتيجة للقصور في أداء مراجع الحسابات نفسه.

وتعد الأنظمة والمعايير المهنية الصادرة عن الجهات المنوط بها تنظيم مهنة مراجعة الحسابات والإشراف عليها معايير

الدراسات السابقة

يستعرض في هذا الجزء من الدراسة أهم وأحدث الدراسات والبحوث التي تمت حول فجوة التوقعات في المراجعة، سواء ما كان منها على مستوى القطاع العام أو الخاص.

أولاً) الدراسات الخاصة بفجوة التوقعات على مستوى القطاع العام

دراسة (Gaffney and Lynn, 1989)

تعد هذه الدراسة - بحسب علم الباحث - الأولى التي تدرس فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة، وكانت في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد حاول الباحثان تقديم دليل حول ما إذا كان مراجعو الحسابات العامة والمحللون الماليون الحكوميون يحملون الفهم نفسه لتقرير مراجعة الحسابات العامة. ولتحقيق الهدف من الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء قدمت لمراجعي الحسابات العامة ولمحللين ماليين حكوميين. وقد توصلت تلك الدراسة إلى أن المحللين والمراجعين يختلفون في إجاباتهم حول عدد من المتغيرات التي تضمنتها الدراسة. وبحسب النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن أبرز هذه الاختلافات يدور حول مدى متابعة المحللين والمستخدمين لتقرير المراجع وبحثهم عنه، وإلى أي مدى هم يقرؤونه

ويعتقدون أنهم يفهمون مضمونه؛ إذ إن المراجعين يقللون من شأن قراءة المحللين وفهمهم واستخدامهم لتقرير المراجعة المصاحب للتقارير المالية الحكومية. كما يبرز اختلاف آخر بين توقعات المراجعين والمحللين حول أمانة المراجع في إعداد تقرير المراجعة، وكذلك حول مسؤولية المراجع فيما يتعلق بمحتويات تقرير المراجعة.

دراسة^(٣) (Chowdhury, Innes, and

Kouhy 2005)

وهي من الدراسات النادرة التي تناولت فجوة التوقعات في مراجعة حسابات القطاع العام في دولة بنغلاديش. وقد حاول الباحثون من خلال هذه الدراسة معرفة آراء ثلاثة أطراف هم: مراجعو الحسابات العامة بالهيئة العامة للمراجعة وعددهم (١٧) مراجعاً، والمستفيدون من تقارير مراجعي الحسابات وهم لجنة المحاسبة العامة في البرلمان وكان عددهم (١٥) عضواً، والهيئة الدولية للمساعدة، المعنية بتقديم المساعدات المالية للقطاع العام في بنغلاديش وكان عددهم (٩) أشخاص وأجريت الدراسة باستخدام استمارة استبانة احتوت على (٢٥) متغيراً وزعت على (٨) محاور رئيسة وهي:

١- تقرير ديوان المراقبة العامة ويتضمن سبع (٧) متغيرات، ٢- المسؤولية

(٣) أجريت الدراسة نفسها أيضاً بواسطة (Chowdhury and Innes 1998) بالاعتماد على المقابلة الشخصية

حيث توصلت إلى النتائج نفسها وللمزيد يرجع إلى:

Chowdhury, R. R. and Innes, J. (1998), "A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh", *International Journal of Auditing*, 2, pp. 247-261.

التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية وما صاحبها من إفلاس لبعض كبريات الشركات. ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحث أسلوبين لجمع البيانات: أولهما- أسلوب المقابلة الشخصية بهدف التعرف بشكل أوسع على مشكلة البحث، وتحديد النقاط التي تحتاج إلى مزيد من التركيز. وقد أجرى الباحث (٢٦) مقابلة شخصية مع الأطراف المعنية. والثاني - أسلوب الاستقصاء، وذلك من خلال قائمة استبانة احتوت عدداً من النقاط التي استخدمت في الأدبيات السابقة، إلى جانب بعض العبارات الأخرى حول برنامج مراقبة جودة الأداء المهني والفضائح المالية المشار إليها سابقاً. وقد كان عدد استمارات الاستقصاء الموزعة (٦١١) استمارة استبانة وكان الصالح منها للاستخدام والتحليل (٣٤٨) استمارة. وقد خلصت الدراسة إلى توافر دليل ميداني على وجود فجوة من التوقعات في المراجعة في المملكة العربية السعودية. ومن أهم ما أوصت به الدراسة هو وجوب أن تهتم المهنة بالعمل على تخفيف بعض التوقعات حول المراجعة وأداء مراجع الحسابات، وكذلك زيادة التشريعات المتعلقة بتنظيم مراجعة الحسابات.

دراسة (جمعة، ٢٠٠٠م)

في دراسة بعنوان "مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية" حاول الباحث القيام بتحليل وفحص لمدى مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق (ISAs) الصادرة عن (IFAC) في عام

وتتضمن متغيرين اثنين، ٣- استقلالية المراجع وتتضمن (٤) متغيرات، ٤- مؤهلات المراجع وتحتوي (٣) متغيرات، ٥- المادية وتتضمن متغيرين اثنين، ٦- دليل الإثبات في المراجعة وتتكون من متغيرين اثنين، ٧- وجهة نظر عادلة وتتكون أيضاً من متغيرين اثنين وأخيراً ٨- تدقيق الأداء، ويحتوي على (٣) متغيرات. أثبتت نتائج الدراسة تباين مفاهيم عينة البحث حول المتغيرات، ومن ثم توفير دليل ميداني على وجود فجوة التوقعات في المراجعة على مستوى القطاع العام في دولة بنغلاديش بين المراجعين والأطراف الأخرى المستفيدة من التقرير. واستناداً إلى هذه النتائج أوصى الباحثون بمزيد من التدريب للأطراف المعنية والفهم والتعاون بينهم فيما يتعلق بمراجعة الحسابات العامة.

ثانياً) الدراسات الخاصة بفجوة التوقعات على مستوى القطاع الخاص

دراسة (Al-Qarni, 2004)

هدفت إلى توسيع الدراسات المحدودة وتحديثها والتي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة في المملكة العربية السعودية من خلال تحليلات شاملة لأراء مراجعي الحسابات، ومعدّي التقارير المالية ومستخدميها. وتميزت هذه الدراسة باستيعاب التطورات التي واجهت عملها؛ مثل برنامج الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لمراقبة جودة أداء مراجعي الحسابات، وكذلك الفضائح المالية

كلاً من المراجعين والمديرين الماليين والمستفيدين من خدمة المراجعة. وقد اعتمد الباحث على أسلوبيين للدراسة وهما: الأسلوب المكتبي، والأسلوب الميداني، كما اعتمد الباحث في تحليل البيانات على النسب المئوية والمتوسطات الحسابية، واستخدم اختبار Kruskal-Wallis Test وكذلك Mann Whitney. ومن أهم نتائج الدراسة تقديم تعريف أشمل لفجوة توقعات المراجعة، وكذلك توفير دليل ميداني على وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في المملكة. وأوصت الدراسة بتعجيل إصدار باقي معايير المراجعة السعودية واستكمالها وتطويرها بما يواكب ما تحتاجه الأطراف المستفيدة والمعنية بخدمة المراجعة، وما يلي توقعاتها.

دراسة (علي، ٢٠٠١م)

سعت الدراسة إلى معرفة مدى وجود فجوة للتوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع، فقام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وعينة أخرى تمثل المستفيدين من خدمات المراجعة، وهم المحللون الماليون العاملون في مكاتب تداول الأوراق المالية والسمسرة. وقد تناولت الدراسة الميدانية عدداً من القضايا مثل مدى إلمام المستفيدين بواجبات المراجع الخارجي المحددة ومسئوليته وفقاً لمعايير المراجعة، ومستوى أداء المراجع لواجباته الحالية، وكذلك الواجبات التي يجب أن يؤديها المراجع الخارجي. وقد خلصت

(١٩٩٧م)، مسترشداً بمعايير فجوة التوقعات الأمريكية (SAS) الصادرة عن (AICPA) في عام (١٩٨٨م). وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات ومن أهمها: أن الإدارة هي المسؤولة مسؤولة كبيرة عن فجوة التوقعات، لأنها هي التي تقوم بإعداد البيانات المالية وعرضها، بينما تنحصر مسؤولية المدقق في التعبير عن رأيه في تلك القوائم. وبينت الدراسة أن المدقق مسئول عن فجوة التوقعات بمستوى متوسط إلا أنه مسئول بنسبة ١٠٠٪ عن منع الانحرافات المادية للتقديرات المحاسبية، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، كما أنه مسئول عن الخطأ والغش، والقوانين والأنظمة والرقابة الداخلية، وتقدير المخاطر بمستوى منخفض. وإزاء هذه النتائج أوصى الباحث بعدد من التوصيات من أهمها اعتماد مجموعة معايير فجوة التوقعات، وإضافة معيار جديد يتعلق باتصال المدقق مع لجنة التدقيق، مع مراعاة إعادة دراستها لتوسيع مسؤوليات المدقق بشأن الخطأ والغش والقوانين والأنظمة والرقابة الداخلية وتقدير المخاطر.

دراسة (السقا، ١٩٩٧م)

هدفت بشكل رئيس إلى دراسة فجوة التوقعات وتوثيقها في المراجعة في المملكة العربية السعودية، وتحديد نوعها وأسبابها ونطاقها، وكذلك إلى توفير دلائل ميدانية بشأن بعض جوانب فجوة التوقعات في بيئة المراجعة بين أطراف المحيط المهني في المملكة. وضم مجتمع البحث

دراسة (Lin and Chen, 2005)

استهدفت الدراسة تعرّف فجوة التوقعات في المراجعة وبعض القضايا الأخرى في بيئة المراجعة في المجتمع الصيني، وذلك عن طريق قائمة استقصاء قدمت لمجموعة من المستفيدين من أعمال المراجعة ومراجعي الحسابات. وقد توصلت الدراسة إلى أن عينة الدراسة أدرّكوا دور المراجعة الخارجية وفائدتها في تعزيز مصداقية القوائم المالية، وما تقوم به من دور إيجابي في الاقتصاد الصيني، كما طالب معظم المشاركين في الدراسة بالتوسع في أنواع الخدمات التي يقوم بها مراجع الحسابات. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود فجوة للتوقعات في المراجعة في الصين فيما يتعلق بالهدف من المراجعة، وواجبات المراجع بخصوص اكتشاف الغش والتبليغ عنه، وكذلك استقلالية المراجع والتزاماته تجاه الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

دراسة (السديري والعنقري، ٢٥١٤هـ)

حاول الباحثان رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. وقد حددا عدداً من الفروض تمهيداً لاختبارها، وتم استخدام أسلوب الاستبانة أداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة، وهم مراجعو الحسابات والمستفيدين من خدماتهم والمديرون الماليين، حول عدد من القضايا

الدراسة إلى ضعف مستوى معرفة المستقصى منهم بكثير من واجبات المراجع الخارجي إلى درجة كبيرة، كما اتضح وجود عدم رضاء عام من جانب المستقصى منهم عن أداء المراجع الخارجي لواجباته المحددة، وأبدى المستقصى منهم رغبتهم في وجوب تأدية كثير من الواجبات غير الموجودة حالياً ضمن معايير مهنة المراجعة. وأوصت الدراسة بضرورة توعية المستفيدين من خدمات المراجعة بطبيعة المراجعة وأهدافها، وكذلك واجبات المراجع وحدود مسؤولياته، وتحسين جودة أداء المراجع، وإضافة مزيد من الواجبات التي يجب أن يقوم بها المراجع.

دراسة (عبد الله، ٢٠٠٢م)

هدفت الدراسة إلى تحديد ماهية فجوة التوقعات في المراجعة في ضوء الدراسات الدولية، ومكوناتها، وأهم العوامل المؤثرة فيها، وإلى تحليل وتقييم الجهود التي بذلت من الجهات المعنية في محاولة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة للوصول إلى إطار لتضييق هذه الفجوة في بيئة المراجعة في مصر. وقد خلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من وجود كثير من الجهود العلمية والمهنية المبذولة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات فإن تلك الجهود لم تؤد إلى تضييق تلك الفجوة، وهو ما يعني استمرارها.

الاهتمام الكافي من الباحثين والدارسين.

٢ - وجود كثير من الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة على مستوى القطاع الخاص.

٣ - كان كل الاهتمام والدراسات على مستوى المملكة العربية السعودية مركزاً على دراسة فجوة التوقعات في المراجعة في القطاع الخاص، ولا وجود لدراسة واحدة تتناول موضوع هذا البحث على أهميته.

لذلك فإن ما يميز هذه الدراسة هو تركيزها على دراسة فجوة التوقعات وتوثيقها في المراجعة في القطاع العام، ومن ثم فإن الباحث يعتقد أنها ستؤسس لدراسات وأبحاث مستقبلية ولاحقة حول هذا الموضوع.

الدراسة الميدانية

(١) مجتمع الدراسة وعينتها

يبين الجدول (١) الأطراف المشاركة في الدراسة، والردود الصالحة للتحليل، وكذلك نسبة الردود.

جدول ١

استمارة الاستبانة ونسبة الردود

نسبة الردود	الردود الصالحة للاستخدام	الاستمارات الموزعة	الأطراف المشاركة في الدراسة
٪٦٨	١٠٣	١٥٠	المراجعون الحكوميون
٪٧٦	١١٥	١٥٠	المديرون الماليون
٪٦٥	٥٢	٨٠	المستفيدين
٪٧١	٢٧٠	٣٨٠	الإجمالي

المتصلة بعملية المراجعة. وقد قدم الباحثان عدداً من التوصيات، ومنها: زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية الصادرة من الجهات المختصة والتزام الممارسين للمهنة بها، وتوضيح دور المراجعين ونطاق مسؤولياتهم بشكل محدد ودقيق للمراجعين.

دراسة (Koh and Woo, 2001)

هدفت هذه الدراسة إلى التأكد مما إذا كان يوجد فجوة للتوقعات في المراجعة بين المراجعين والمديرين في سنغافورة. واستخدم الباحثان أسلوب المسح الميداني من خلال إرسال (٣٠٢) استمارة استبانة إلى مراجعي الحسابات، و (٢٦٤) استمارة للمديرين الماليين. وخلصت الدراسة إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة فيما يتعلق بالهدف من مراجعة الشركات في سنغافورة، وأنه بواسطة التعليم والإفصاح يمكن تقليصها.

وأخيراً - وبعد استعراض ما أمكن استعراضه من الدراسات السابقة - فإنه يمكن استخلاص النتائج الآتية:

١ - لم يلق موضوع فجوة التوقعات في المراجعة على مستوى القطاع العام

- ١ - المراجعون الحكوميون: يمثل مجتمع البحث لهذه الفئة جميع مراجعي الحسابات الحكوميين بديوان المراقبة العامة في المركز الرئيس، وسائر فروعه في مناطق المملكة. وقد تم توزيع (١٥٠) استمارة استبانة تمثل العدد التقريبي لمراجعي الحسابات الحكوميين العاملين في الديوان في كل من الرياض وجدة.^(٤) وبلغ عدد الاستبانات المستلمة والمستوفية للشروط (١٠٣) استبانة، ويمثل هذا العدد ٦٨٪ من إجمالي الاستثمارات الموزعة.
- ٢ - المديرون الماليون: مجتمع البحث لهذه الفئة يمثل المديرين الماليين ومساعدتهم، ومديري الحسابات في جميع الوزارات والأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة التي تخضع للمراجعة والتدقيق من قبل مراجعي الحسابات الحكومية بالديوان. وقد تم إرسال (١٥٠) استبانة إلى الإدارات المالية في هذه الجهات، وبلغ عدد الاستبانات المستلمة والمستوفية للشروط (١١٥) استبانة، ويمثل هذا العدد ٧٦٪ من إجمالي الاستثمارات الموزعة.
- ٣ - المستفيدون (المطلعون على تقارير المراجعة الحكومية): يمثل مجتمع البحث لهذه الفئة جميع من تجيز لهم الأنظمة في المملكة الاطلاع على تقارير المراجعة الحكومية وهم: مجلس الشورى ممثلاً في اللجنة المالية بالمجلس، بالإضافة إلى الرئيس ونواب الرئيس والأمانة العامة وموظفي إدارة الحسابات العامة والرقابة المالية بوزارة المالية. وقد تم إرسال وتسليم (٨٠) استمارة لجميع أفراد مجتمع هذه الفئة، وبلغ عدد الاستثمارات المستوفاة والصالحة للتحليل (٥٢) استمارة، ويمثل هذا العدد ٦٥٪ من إجمالي الاستثمارات الموزعة.

(٢) أداة جمع البيانات

بعد استعراض الدراسات السابقة ومراجعة الأنظمة واللوائح التي تنظم مراجعة الحسابات العامة في المملكة وبخاصة نظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٩) وتاريخ ١١/٢/١٣٩١هـ، وكذلك قواعد التدقيق الشامل الصادرة في عام ١٤٢٤هـ، تم تصميم قائمة استبانة لجمع بيانات الدراسة^(٥). وقد استخدمت لهذا الغرض استبانة مطورة عن دراسة سابقة (القرني،

(٤) تم اختيار مراجعي الحسابات في كل من الرياض بوصفها مركزاً رئيساً، وفرع الديوان في جدة لتكون عينة للبحث نظراً لوجود عدد كبير من المراجعين فيهما، كما أن بقية الفروع تمارس الدور نفسه الذي يؤدي في كل من المركز الرئيس وفرع الديوان بجدة.

(٥) يمكن الرجوع للباحث في حالة الرغبة في الحصول على نسخة من استمارة الاستبانة.

الإثبات ومدى تعاون الجهات الخاضعة لرقابة الديوان في الحصول عليها، وتختص بالفرضية الرابعة.

وللتأكد من صدق (Validity) أداة الدراسة تم عرضها على مجموعة من الزملاء الأكاديميين، وعلى عدد آخر من المختصين في مراجعة الحسابات الحكومية ومديري إدارات مالية. وكذلك على أحد أعضاء اللجنة المالية في مجلس الشورى، وجرت إعادة النظر في بعض عبارات الاستبانة وفقاً لملاحظات المحكمين ومرئياتهم؛ وبذلك أطمأن الباحث إلى اجتياز الاستبانة ظاهرياً لاختبار الصدق.

كما تم إجراء اختبار Cronbach's Alpha (الذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر - ويعني أنه لا يوجد صدق أو ثبات في البيانات - والواحد الصحيح، ويشير إلى وجود صدق أو ثبات تام في البيانات)، للتأكد من ثبات الاستبانة وملاءمتها، وبلغ معامل الثبات ٠.٧٠^(٦).

أسلوب معالجة البيانات

بعد الانتهاء من جمع البيانات وتدقيقها استخدم البرنامج الإحصائي SPSS١٢ لتحليل البيانات، وتم توظيف الأساليب الإحصائية الآتية:

١ - التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية^(٧).

وهي مبنية على دراسة (Chowdhury et al., 2005) حول فجوة التوقعات في المراجعة في القطاع العام، مع إجراء بعض التعديلات بما يتناسب مع المناخ الاقتصادي وظروف المهنة في المملكة.

تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين رئيسيين، وتضمن الجزء الأول أسئلة للحصول على بعض المعلومات التعريفية البسيطة عن عينة الدراسة، تتمثل في المستوى التعليمي والتخصص. أما الجزء الثاني فقد قسم إلى أربعة أقسام، تحتوي (١٨) عبارة، واستخدم فيها مقياس ليكرت ذي الدرجات الخمس:

a. لا أوافق على الإطلاق

b. لا أوافق

c. غير متأكد

d. أوافق

e. أوافق تماماً

وقد تضمن القسم الأول (٦) عبارات حول مسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات العامة، وتختص بالفرضية الأولى. وتضمن القسم الثاني (٤) عبارات عن تقرير المراجعة، وتختص بالفرضية الثانية. أما القسم الثالث فقد تضمن (٣) عبارات حول استقلال مراجع الحسابات، وتغطي الفرضية الثالثة. أما القسم الرابع والأخير فقد تضمن (٥) عبارات حول أدلة

(٦) هذه نسبة تعد جيدة، وتدل على أن المقياس على درجة عالية من الثبات حسب القحطاني، آل مذهب، العامري والعمر، (٢٠٠٤م)، "منهج البحث في العلوم السلوكية مع التطبيقات على SPSS" الطبعة الثانية، الرياض.

(٧) راجع الملحق رقم (١).

(٢٥٤) حاصلون على درجات علمية عليا تتراوح بين البكالوريوس والماجستير والدكتوراه، ويعود ذلك إلى طبيعة وأهمية الأعمال التي تقوم بها عينة البحث، سواء كانوا مراجعين أو مديري إدارات مالية أو أعضاء في مجلس الشورى.

وتظهر نتائج التحليل الوصفي المبينة في الجدول أن ٥٠٪ من الذين أعطوا إجابات حول متغير التخصص حاصلون على درجات علمية في المحاسبة، وفيما لا يقل عن ٢٣٪ من المستجيبين تتركز درجاتهم العلمية في إدارة الأعمال، في حين أن ١٥٪ يحملون درجات علمية في تخصصات أخرى. ومن الملاحظ أن غالبية المستجيبين يحملون درجات علمية عليا وتتركز في تخصصات المحاسبة وإدارة الأعمال، وهو الأمر الذي يبعث على الاطمئنان لاحتمالات فهم العبارات الواردة

جدول ٢

توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية والتخصص

النسبة المئوية	التكرار	الدرجة العلمية
٢٣	٥٩	أقل من الدراسة الجامعية
٦٠	١٥٣	بكالوريوس
١٥	٣٧	ماجستير
٢	٥	دكتوراه
١٠٠٪	٢٥٤	الإجمالي
النسبة المئوية	التكرار	التخصص
٥٠	١٣٦	محاسبة
٢٣	٦٢	إدارة أعمال
١١	٣٠	تخصصات أخرى
١٠٠٪	٢٢٨	الإجمالي

٢ - استخدام اختبار كروسكال والس (Kruskal-Wallis (KW)، وهو اختيار يسمح بالمقارنة بين عدد من المجموعات، ويوضح ما إذا كان هناك اختلاف بينها من عدمه.

٣ - استخدام اختبار مان وتني Mann-Whitney (MW)، وهو اختيار يشبه في طبيعته اختبار (KW)، ويتميز عنه بأنه يستطيع تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة كل مجموعتين في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة.

خصائص عينة الدراسة

يعرض الجدول (٢) توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية والتخصص. ويبين الجدول أن ما يعادل ٧٥٪ من إجمالي المشاركين في الدراسة وعددهم

(MW) مان-ويتني للمقارنات الثنائية بين استجابات المراجعين والمديرين الماليين والمستفيدين لتحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة كل مجموعتين في ظل كل عبارة من عبارات الدراسة.

أولاً) مسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته

يبرز الجدول (٢) النتائج الإجمالية لاختبار الفرضية الأولى، وتقيس النتائج مدى وجود فجوة للتوقعات بين الأطراف الثلاثة المشاركة في الدراسة حول المتغير الرئيس الأول "مسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته".

فكما هو ظاهر في الجدول، يتضح أن الاتجاه العام لاستجابات المراجعين والمديرين الماليين والمستفيدين تنجه نحو الموافقة حول العبارات المكونة لهذا المتغير؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.64). إلا أنه - ومع هذا الاتجاه العام- تعكس نتائج أسلوب التحليل الإحصائي اللامعلمي كروسكال - واليس التي تساوي (0.022) 7.64، وجود فروق معنوية بين استجابات المراجعين والمديرين الماليين والمستفيدين، ومن ثم

في الاستبانة، والتي سوف تنعكس على مستوى صدق النتائج وجودتها.

اختبار الفرضيات وتحليل النتائج

يعرض هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة في ظل المتغيرات الرئيسة: (١) مسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته، (٢) تقرير المراجعة، (٣) الاستقلال، و (٤) أدلة الإثبات، والتي تعكس مدى وجود فجوة للتوقعات في مراجعة الحسابات العامة بين المراجعين الحكوميين والمديرين الماليين والمستفيدين من تقرير المراجعة العامة. وسيتم مناقشة الفروض وتحليل النتائج على ثلاث مراحل: في المرحلة الأولى سيتم مناقشة الفرضيات واختبارها في ظل المتغيرات الرئيسة للدراسة، وتحديد قبول أو رفض الفرضية بالاعتماد على نتائج اختبار التحليل الإحصائي اللامعلمي (KW) كروسكال - واليس. وفي المرحلة الثانية سيتم القيام باختبار التحليل الإحصائي اللامعلمي (KW) كروسكال - واليس لكل عبارة على حدة لقياس اتجاه استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة وتحديد أي العبارات التي تنسب لها فجوة للتوقعات عن هذا المتغير. وأخيراً سيتم تطبيق اختبار

جدول ٣

مسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته

المتغير	المتوسط العام المرجح	الاتجاه	K - W: Chi (P-value)
مسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته	3.64	موافقة	7.64 (0.022)

بالاعتماد على ليكارت ذي النقاط الخمس: ٥ = أوافق تماماً، ٤ = أوافق، ٣ = محايد، ٢ = لا أوافق و ١ = لا أوافق على الإطلاق
- K-W اختبار كروسكال- والس

جدول ٤
مسئوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته

M - W: Multiple comparisons			K - W:	العبارات
2-3	1-3	1-2	Chi (P-value)	
**	*	***	34.58 (0.000)	١. من مسئوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.
(-)	*	***	19.46 (0.000)	٢. من مسئوليات مراجع الحسابات العامة الفحص والمراجعة لحسابات المؤسسات العامة والشركات التي تسهم فيها الدولة.
(-)	*	***	15.63 (0.000)	٣. من مسئوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والعقوبات.
**	(-)	*	7.02 (0.030)	٤. من مسئوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.
(-)	(-)	(-)	1.86 (0.395)	٥. من مسئوليات مراجع الحسابات العامة الرقابة على جميع أموال الدولة الثابتة والمنقولة.
(-)	(-)	(-)	1.06 (0.590)	٦. من مسئوليات مراجع الحسابات العامة الرقابة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها.

- بالاعتماد على ليكارت ذي النقاط الخمس: ٥ = أوافق تماماً، ٤ = أوافق، ٣ = محايد، ٢ = لا أوافق و ١ = لا أوافق على الإطلاق
- درجة الاختلاف لكل مقارنة يشار إليها بعلامة النجمة كالتالي *** دلالة عالية جداً (p < 0.001) ** دلالة عالية (p < 0.05) * دلالة (p < 0.01)
- يشار إلى عدم وجود اختلاف بعلامة (-)
- K-W اختبار كروسكال والس و M-W اختبار مان وتني
- ١ = مراجعون، ٢ = مديرون ماليون، ٣ = مستقيدون

مسئوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته."

ولمعرفة أي من العبارات (٦) المكونة لهذا المتغير تنسب لها فجوة التوقعات في المراجعة العامة، تم القيام باختبار كروسكال - واليس لكل عبارة على حدة. وكما هو مبين في الجدول (٤) تمثل العبارة الأولى: "من مسئوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم" أكثر العبارات التي

ثبوت وجود فجوة للتوقعات في المراجعة العامة بالنسبة للمتغير الرئيس الأول "مسئوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته"، حيث يستدل على ذلك من خلال قيمة احتمال المعنوية التي تساوي 0.022 (أي أصغر من 0.05). وبناء على هذه النتيجة ننتهي إلى رفض الفرضية الأولى للدراسة التي تنص على أنه "لا توجد اختلافات بين استجابات المراجعين والمديرين الماليين والمستفيدين حول

العبارة السابقة نجد أن مراجعي الحسابات العامة هم الأقل تأييداً لهذه العبارة بمتوسط حسابي بلغ (2.29)، والسبب ربما يعود في ذلك إلى أنهم لا يمارسون هذا العمل فعلاً، إذ إن ذلك يدخل ضمن اختصاص هيئة الرقابة والتحقيق. وتأتي عبارة " من مسئوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد" في المرتبة الرابعة من حيث التباين في آراء المشاركين في الدراسة حيث كانت نتيجة اختبار كروسكال - واليس تساوي (0.030) 7.02، وتظهر قيمة احتمال المعنوية تساوي (أي أصغر من 0.05)، وهو ما يعني وجود معنوية. وبالنظر إلى المتوسط المرجح للإجابات نجد أن الأكثر موافقة على هذه العبارة المديرون الماليون (4.07)، يليهم المستفيدون (3.75)، ثم المراجعون (3.46). في حين لم يثبت الاختبار بشكل كلي وجود اختلاف جوهري بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة فيما يتعلق بالعبارتين الخامسة والسادسة، وهذا التطابق في وجهات النظر حول هاتين العبارتين بين الأطراف الثلاثة يمكن أن يلاحظ أيضاً من خلال متوسطات الإجابات عن العبارتين المذكورتين كما هو مبين في ملحق الدراسة، ويعكس ذلك مدى فهم عينة الدراسة لمهام مراجعي الحسابات العامة كما نصت عليها أنظمة الدولة ولوائحها.

تباينت حولها آراء الأطراف الثلاثة المشاركة في الدراسة، وذلك حسب نتائج اختبار كروسكال - واليس التي بلغت (0.000) 34.58، إذ يلاحظ أن قيمة احتمال المعنوية تساوي (أي أصغر من 0.000)، وهو ما يعني وجود دلالة عالية جداً. وبحسب الأنظمة المعمول بها في المملكة فإن هيئة الرقابة والتحقيق هي الجهة المنوط بها - إلى جانب مهام أخرى - متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم وليس ديوان المراقبة العامة.

يلي ذلك عبارة "من مسئوليات مراجع الحسابات العامة الفحص والمراجعة لحسابات المؤسسات العامة والشركات التي تسهم فيها الدولة" بنتيجة (19.46) (0.000)، حيث إن قيمة احتمال المعنوية تساوي 0.000، (أي أصغر من 0.000)، وهو ما يدل على وجود دلالة عالية جداً. ويعد المراجعون الأكثر موافقة على هذه العبارة بمتوسط حسابي بلغ (4.70). وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن هذه المهمة تدخل بشكل مباشر ضمن المهام التي يؤديها مراجعو الحسابات العامة حسب لوائح الديوان وأنظمتهم^(٨) يأتي بعد ذلك عبارة "من مسئوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والعقوبات" بنتيجة بلغت (15.63) (0.000) بقيمة احتمال معنوية 0.000، (أي أصغر من 0.000)، وهو ما يدل على وجود دلالة عالية جداً. وعلى النقيض من

(٨) راجع نظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٩) وتاريخ ١١/٢/١٣٩١ هـ .

(3.82)، ويدل ذلك على أن إجمالي استجابات المشاركين تميل إلى الموافقة على المتغير. وبحسب ملخص نتائج أسلوب التحليل الإحصائي اللامعلمي كروسكال - واليس التي تساوي (0.359) ٢٠٥، فإنه لم يظهر أي فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المجموعات الثلاث المشاركة في الدراسة، أي أن جميع الأطراف تتفق حول العبارات الخاصة بهذا المتغير المبينة في الجدول، ويستدل على ذلك من خلال نتيجة (KW) المتدنية، وقيمة احتمال المعنوية التي بلغت 0.359 (أي أكبر من 0.05) وهو ما يدل على عدم وجود معنوية، بمعنى أنه لا يوجد فجوة توقعات في بيئة مراجعة الحسابات العامة بين أطراف الدراسة حول المتغير الرئيس الثاني "تقرير المراجعة".

ولمزيد من التأكد من النتيجة السابقة بعدم وجود تباين بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة حول هذا المتغير، تم القيام باختبار كروسكال - واليس لكل عبارة من العبارات (٤) المكونة لهذا المتغير، متبوعاً باختبار مان - ويتني لعمل المقارنات الثنائية. وبحسب جدول (٦) تؤكد نتائج الاختبارين عدم وجود

وفي الجدول نفسه رقم (٤) يشير اختبار مان- ويتني إلى أن معظم هذه الاختلافات تتركز بين المراجعين والمديرين الماليين للعبارات الثلاث الأولى عند مستوى معنوية عالية جداً (0.001)، وللعبارة الرابعة عند مستوى معنوية (0.05)، وتشير نتائج الاختبار أيضاً إلى وجود اختلافات بين استجابات كل من المراجعين والمستفيدين من تقرير المراجعة بالنسبة للعبارات الثلاث الأولى عند مستوى معنوية (0.05). كما تشير النتائج أيضاً إلى وجود تباين في آراء المديرين الماليين والمستفيدين من تقرير المراجعة فيما يخص العبارة الأولى والرابعة وعند مستوى معنوية عالية (0.01).

ثانياً) تقرير المراجعة

يظهر جدول (٥) النتائج الإجمالية لاختبار الفرضية الثانية التي تقيس مدى وجود فجوة للتوقعات في مراجعة الحسابات العامة بين اتجاهات الأطراف الثلاثة المشاركة في الدراسة من المتغير الرئيس الثاني "تقرير المراجعة".

فبالنظر إلى جدول (٥) نلاحظ أن قيمة المتوسط العام المرجح تساوي

جدول ٥ تقرير المراجعة

K - W: Chi (P-value)	الاتجاه	المتوسط المرجح العام	المتغير
2.05 (0.359)	موافقة	3.82	تقرير المراجعة

- بالاعتماد على ليكارت ذي النقاط الخمس: ٥= أوافق تماماً، ٤= أوافق، ٣=محايد، ٢=لا أوافق و ١=لا أوافق على الإطلاق
- K-W اختبار كروسكال- والس

الثانية "أؤيد أن يكون التقرير متاحاً للمواطنين للاطلاع عليه، أسوة بالدول الأخرى" فقد لقيت تأييد المراجعين والمديرين الماليين والمستفيدين بمتوسطات حسابية (4.34)، (4.12) و (4.19) على التوالي. كما تطابقت آراء المجموعات الثلاث حول عبارة "التقرير يعبر بكل شفافية عن مصاريف الدولة وإيراداتها"، إذ كانت إجاباتهم أقرب للحيد بالنظر للمتوسط الحسابي للاستجابات والذي بلغ للمراجعين (3.41)، للمديرين الماليين (3.33) والمستفيدين (3.17) على التوالي. كما رأى جميع الأطراف أن

فروق معنوية في استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة، ومن ثم عدم وجود فجوة توقعات في بيئة مراجعة الحسابات العامة عن هذا المتغير. ويمكن ملاحظة التطابق أيضاً في الآراء من خلال تقارب متوسط استجابات الأطراف الثلاثة للدراسة، ففيما يتعلق بالعبارة الأولى "السبب الفعلي في حجب التقرير عن المواطنين هو الرغبة في عدم اطلاعهم على المخالفات التي قد تحدث"، يتضح أن متوسط استجابات المراجعين كانت (3.30)، المديرين الماليين (3.58)، والمستفيدين (3.56). وفيما يخص العبارة

جدول ٦
تقرير المراجعة

M - W: Multiple Comparisons			K - W:	العبارة
2-3	1-3	1-2	Chi (P-value)	
(-)	(-)	(-)	3.64 (0.162)	١. السبب الفعلي في حجب التقرير عن المواطنين هو الرغبة في عدم اطلاعهم على المخالفات التي قد تحدث.
(-)	(-)	(-)	2.85 (0.240)	٢. أؤيد أن يكون التقرير متاحاً للمواطنين للاطلاع عليه أسوة بالدول الأخرى.
(-)	(-)	(-)	2.01 (0.367)	٣. التقرير يعبر بكل شفافية عن مصاريف الدولة وإيراداتها.
(-)	(-)	(-)	0.40 (0.820)	٤. السماح للمواطنين بالاطلاع على التقرير يكرس مبدأ الشفافية والمحاسبة.

- بالاعتماد على ليكارت ذي النقاط الخمس: ٥ = أوافق تماماً، ٤ = أوافق، ٣ = محايد، ٢ = لا أوافق و ١ = لا أوافق على الإطلاق.

- درجة الاختلاف لكل مقارنة يشار إليها بعلامة النجمة كالاتي *** دلالة عالية جدا ($p < 0.001$) ** دلالة عالية ($p < 0.01$) * دلالة ($p < 0.05$).

- يشار إلى عدم وجود اختلاف بعلامة (-).

- K-W اختبار كروسكال والس و M-W اختبار مان وتني.

تباين استجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المتغير، ويتبين ذلك من قيمته العالية وقيمة احتمال المعنوية التي تساوي 0.000 (أي أصغر من 0,0001)، وهو ما يعني وجود دلالة عالية جداً. لذلك فإن هذه النتيجة لا تدعم الفرضية العدمية للفرضية الثالثة، تلك التي تزعم أنه "لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة من استقلال الحسابات العامة".

ولمعرفة أي من العبارات الثلاث المكونة لمتغير "الاستقلال" أسهمت في حدوث هذا التباين أجري اختبار كروسكال - واليس على كل عبارة من هذه العبارات. وبالنظر إلى جدول (8) يتبين أن كل العبارات أسهمت في حدوث فجوة للتوقعات في المراجعة العامة، ويأتي في المرتبة الأولى حسب نتيجة اختبار كروسكال - واليس عبارة "يتمتع مراجع الحسابات في ديوان المراقبة العامة باستقلال وظيفي تام" بنتيجة 58.54 (0.000)، يلي ذلك عبارة "يتمتع مراجع الحسابات في ديوان المراقبة العامة باستقلال مالي تام" بنتيجة 52.05 (0.000)،

"السماح للمواطنين بالاطلاع على التقرير يكرس مبدأ الشفافية والمحاسبة" ويستدل على ذلك أيضاً من خلال متوسط استجابات المراجعين (4.17)، والمديرين الماليين (4.13) والمستفيدين (4.15).

واستناداً إلى هذه النتائج تقبل الفرضية الثانية للدراسة التي تنص على أنه "لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة من تقرير المراجعة العامة"⁽⁹⁾.

ثالثاً) الاستقلال

يلخص الجدول (7) النتائج الإجمالية لاختبار الفرضية الثالثة التي تقيس مدى وجود فجوة للتوقعات بين الأطراف المشاركة في الدراسة حول متغير "الاستقلال".

تشير النتائج الإحصائية إلى الانخفاض النسبي للمتوسط العام المرجح لاستجابات المشاركين (3.19) ووقوعه في خانة محايدة بين الموافقة وعدم الموافقة. ومع هذا فإن نتيجة اختبار كروسكال - واليس التي تساوي 1,74، 4 (0.000) تؤكد

جدول 7 الاستقلال

المتغير	المتوسط المرجح العام	الاتجاه	K - W: Chi (P-value)
الاستقلال	3.19	غير متأكد	41.74 (0.000)

(9) السبب في إجراء اختبار مان- ويتني في هذا الجزء بعد اختبار كروسكال - واليس الذي أشار إلى عدم وجود تباين في الآراء يعود إلى أن اختبار كروسكال - واليس، في بعض الأحيان ربما لا يستطيع اكتشاف أي اختلافات في حين أن اختبار مان - ويتني يظهر بعض الاختلافات البسيطة.

والضغوط التي توقعه عن أداء مهمته على نحو جيد"، إذ بلغت نتيجة اختبار كروسكال - واليس (0.000) 37.84. وبحسب قيمة احتمال المعنوية 0,000 (أي أصغر من 0,0001) فإنه يوجد دلالة عالية جداً. ويُعد المراجعون أكثر من المديرين الماليين والمستفيدين تأييداً لهذه العبارة؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.90)، وهذا يعني اعترافاً مباشراً من المراجعين بهذه الضغوط التي يتعرضون لها عند أدائهم أعمالهم.

وبحسب جدول (٨) يشير اختبار مان-ويتني إلى أن هذه الاختلافات في الآراء حول العبارات المذكورة تتركز بين المراجعين المديرين الماليين عند مستوى

وحسب ملخص إجابات أطراف الدراسة كان مراجعو الحسابات الأكثر من حيث عدم الموافقة على هاتين العبارتين، إذ بلغ المتوسط الحسابي عن العبارتين (2.17) و (2.27) على التوالي وهذه النتيجة تتفق مع دراسة سابقة حول مراجعة الحسابات العامة (القرني، ١٤٢٩هـ) بينت أن ديوان المراقبة العامة ومراجعيه غير مستقلين وظيفياً عن وزارة الخدمة المدنية ومالياً عن وزارة المالية، فالأولى - تقوم من ضمن ما تقوم به - بتمويل الديوان بمراجعي الحسابات، في حين أن الأخيرة توفر الاعتمادات المالية للديوان. ويأتي في المرتبة الثالثة عبارة "يتعرض مراجع الحسابات في ديوان المراقبة العامة لبعض

جدول ٨
الاستقلال

M - W: Multiple comparisons			K - W:	العبارة
2-3	1-3	1-2	Chi (P-value)	
(-)	**	***	58.54 (0.000)	١. يتمتع مراجع الحسابات في ديوان المراقبة العامة باستقلال وظيفي تام.
(-)	***	***	52.05 (0.000)	٢. يتمتع مراجع الحسابات في ديوان المراقبة العامة باستقلال مالي تام.
(-)	(-)	**	37.84 (0.000)	٣. يتعرض مراجع الحسابات في ديوان المراقبة العامة لبعض الضغوط التي توقعه عن أداء مهمته على نحو جيد.

- بالاعتماد على ليكارت النقاط الخمس: ٥ = أوافق تماماً، ٤ = أوافق، ٣ = محايد، ٢ = لا أوافق و ١ = لا أوافق على الإطلاق
- درجة الاختلاف لكل مقارنة يشار إليها بعلامة النجمة كالتالي: *** دلالة عالية جداً (p < 0.001) ** دلالة عالية (p < 0.01) * دلالة (p < 0.05).
- يشار إلى عدم وجود اختلاف بعلامة (-).
- K-W اختبار كروسكال والس و M-W اختبار مان وتني.
- ١ = مراجعون، ٢ = مديرون ماليون، ٣ = مستفيدون.

الحياد، في حين تعكس نتائج أسلوب التحليل الإحصائي اللامعلمي كروسكال - واليس عدم وجود تطابق في آراء أطراف الدراسة حسب نتيجة الاختبار، إذ كانت (0.000) 15.81، وهو ما يعني وجود فجوة للتوقعات في بيئة المراجعة العامة حول هذا المتغير بين المجموعات الثلاث المذكورة. وبناء على هذه النتيجة يتم رفض الفرضية الرابعة للدراسة التي تنص على أنه "لا توجد اختلافات بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة حول أدلة الإثبات".

وبعمل اختبار كروسكال - واليس المبين في الجدول (١٠) عن كل عبارة من العبارات الخمس المكونة لمتغير "أدلة الإثبات" يتضح وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين استجابات الأطراف المشاركة في الدراسة لجميع العبارات الخاصة بهذا المتغير؛ إذ كانت نتيجة الاختبار عن العبارة الأولى "تتعاون الإدارات الحكومية مع مراجع الحسابات العامة تعاوناً تاماً" (0.000) 39.48، وعن العبارة الثانية "يقوم مراجع الحسابات العامة بجمع أدلة كافية" (0.000) 26.73، والثالثة "تقدم الإدارات الحكومية كل البيانات المطلوبة لمراجع

معنوية عالية جداً (0.001) بالنسبة للعبارة الأولى والثانية، وعند مستوى معنوية عالية بالنسبة للعبارة الثالثة (0.01). كما يبين الجدول وجود اختلاف في آراء المراجعين والمستفيدين حول العبارة الأولى عند مستوى معنوية عالية (0.01)، وحول العبارة الثانية بمستوى معنوية عالية جداً (0.001)، فيما تطابقت آراء الطرفين حول العبارة الأخيرة في الجدول. أما فيما يخص المديرين الماليين والمستفيدين فلم يثبت الاختبار وجود تباين في آرائهم حول جميع العبارات المبينة كما يعرض العمود الأخير من الجدول.

رابعاً) أدلة الإثبات

يبرز الجدول (٩) النتائج الإجمالية لاختبار الفرضية الرابعة والأخيرة للدراسة، تلك التي تقيس مدى وجود فجوة للتوقعات في مراجعة الحسابات العامة بين الأطراف المشاركة في الدراسة حول المتغير الرابع "أدلة الإثبات".

ومن مطالعتنا للنتائج الإحصائية في الجدول (٩) يتبين أن المتوسط العام المرجح للإجابات يساوي (3.28)، حيث يتخذ اتجاه

جدول ٩

أدلة الإثبات

المتغير	المتوسط المرجح العام	الاتجاه	K - W: Chi (P-value)
أدلة الإثبات	3.28	غير متأكد	15.81 (0.000)

- بالاعتماد على ليكارت ذي النقاط الخمس: ٥ = أوافق تماماً، ٤ = أوافق، ٣ = محايد، ٢ = لا أوافق و ١ = لا أوافق على الإطلاق.

- K-W اختبار كروسكال والس.

وكانت عن العبارة الخامسة "تتعاون المؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان مع مراجع الحسابات العامة تعاوننا تاما" (0.004) 11.26. ويلاحظ أن قيمة احتمال المعنوية عن العبارة الرابعة تساوي 0.002، وعن الخامسة تساوي 0.004 أي أنها في الحالتين (أصغر من 0.01)، وهو ما يعني وجود دلالة عالية. وبتطبيق اختبار مان- ويتني للمقارنات الثنائية بين المراجعين والمديرين

الحسابات العامة في الوقت المناسب" 23.86 (0.000)، إذ يلاحظ أن قيمة احتمال المعنوية عن العبارات الثلاث تساوي 0.000 (أي أصغر من 0.0001)، وهو ما يعني وجود دلالة عالية جدا.

أما نتيجة الاختبار عن العبارة الرابعة "تقدم المؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان كل البيانات المطلوبة لمراجع الحسابات العامة في الوقت المناسب" فكانت (0.002) 12.13،

جدول ١٠ أدلة الإثبات

M - W: Multiple comparisons			K - W:	العبارة
2-3	1-3	1-2	Chi (P-value)	
(-)	**	***	39.48 (0.000)	١. تتعاون الإدارات الحكومية مع مراجع الحسابات العامة تعاوننا تاما.
(-)	(-)	**	26.73 (0.000)	٢. يقوم مراجع الحسابات العامة بجمع أدلة كافية.
(-)	**	***	23.86 (0.000)	٣. تقدم الإدارات الحكومية كل البيانات المطلوبة لمراجع الحسابات العامة في الوقت المناسب في الوقت المناسب.
*	**	***	12.13 (0.002)	٤. تقدم المؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان كل البيانات المطلوبة لمراجع الحسابات العامة في الوقت المناسب.
(-)	(-)	***	11.26 (0.004)	٥. تتعاون المؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان مع مراجع الحسابات العامة تعاوننا تاما.

- بالاعتماد على ليكارت ذي النقاط الخمس: ٥ = أوافق تماماً، ٤ = أوافق، ٣ = محايد، ٢ = لا أوافق و ١ = لا أوافق على الإطلاق
- درجة الاختلاف لكل مقارنة يشار إليها بعلامة النجمة كالاتي *** دلالة عالية جدا ($p < 0.001$) ** دلالة عالية ($p < 0.01$) * دلالة ($p < 0.05$).
- يشار إلى عدم وجود اختلاف بعلامة (-).
- K-W اختبار كروسكال والس و M-W اختبار مان وتني.
- ١ = مراجعون، ٢ = مديرون ماليون، ٣ = مستقيون.

نتائج الدراسة وجود فجوة فعلية أخرى فيما يخص العبارات الخاصة بأدلة الإثبات والمتمثلة في مدى تعاون الإدارات الحكومية والمؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان مع مراجع الحسابات العامة تعاوناً تاماً، وكذلك حول مدى قيام مراجع الحسابات بجمع أدلة كافية للقيام بعملية المراجعة، وكذلك فيما يخص مدى تقديم الإدارات الحكومية والمؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان كل البيانات المطلوبة لمراجع الحسابات العامة في الوقت المناسب.

وفي ضوء نتائج الدراسة يمكن تقديم عدد من التوصيات وفق التبويب الآتي:

أ - التوصيات المتعلقة بمراجعي الحسابات

١ - تنظيم الندوات والفعاليات وورش العمل بالاشتراك مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والجهات المستفيدة من تقارير المراجعة للتعريف بواجبات مراجع الحسابات العامة ومسئوليته.

٢ - مراجعة أنظمة الرقابة المالية العليا وما يتصل منها بديوان المراقبة العامة وتحديثها بما يلائم متطلبات المرحلة، وبما يعزز عنصر الإفصاح والشفافية، وبما يخلق مزيداً من الوعي والفهم والثقة لدى الناس والمجتمع بكل ما يتصل بمراجعة الحسابات العامة.

٣ - إعداد مراجعي الحسابات العامة والكوادر الرقابية وتدريبهم للقيام

الماليين والمستفيدين لتحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة كل مجموعتين في ظل المتغير الرئيس " أدلة الإثبات " يتبين من جدول (٩) تركز الفروق بين استجابات المراجعين والمديرين الماليين عند مستوى معنوية يتراوح بين عالية (0.01)، وبين عالية جدا (0.001) حول جميع العبارات الواردة في الجدول، يلي ذلك بين المراجعين والمستفيدين بالنسبة للعبارات الأولى والثالثة والرابعة عند مستوى معنوية عالية (0.01)، أما المقارنة بين استجابات المديرين الماليين والمستفيدين فلم تسفر عن تباين في الآراء حول أي من العبارات باستثناء العبارة الرابعة الذي كان عند مستوى معنوية (0.05).

الخلاصة والتوصيات

خلصت الدراسة إلى وجود فجوة فعلية للتوقعات في بيئة مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بمسئوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته، وتحديداً مسئولية المراجع فيما يخص متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم، وفحص ومراجعة حسابات المؤسسات العامة والشركات التي تسهم فيها الدولة، والتحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والعقوبات، وكذلك مسئوليته فيما يتعلق بتوفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد. وفيما يخص استقلال المراجع أثبتت نتائج الدراسة وجود فجوة أخرى تتعلق باستقلال المراجع الوظيفي والمالي ودرجة الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات عند أداء مهامه. كما أثبتت

٢ - يجب على المستفيدين معرفة حدود وواجبات مراجع الحسابات العامة ومسئولياته في إطار الأنظمة واللوائح والمعايير. كما يجب عليهم متابعة ما صدر وما سيصدر من اللوائح والأنظمة حول مراجعة الحسابات العامة وفهمها مثل: نظام ديوان المراقبة، العامة وقواعد التدقيق الشامل.

الدراسات المستقبلية

يرى الباحث إمكان إجراء مزيد من البحوث والدراسات التطبيقية حول مشكلة فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة لأهميتها وندرة تناولها في أدبيات البحث، مع إمكانية إضافة أسئلة ومتغيرات جديدة يمكن قياسها خاصة فيما يتعلق باستقلال المراجع بما في ذلك الاستقلال الاجتماعي للمراجع والاستقلال المرتبط بعلاقات أخرى محددة. كما يرى الباحث القيام بعمل دراسة أخرى حول إمكانية تقليص فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة.

توجيه الشكر:

يتقدم الباحث بجزيل الشكر والعرفان لجميع من أسهم في إنجاز هذه الدراسة. ويخص بالشكر مجلس الشورى ممثلاً باللجنة المالية بالمجلس، وديوان المراقبة العامة وجميع الإدارات والأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة المشمولة برقابة الديوان، سائلاً المولى العزيز القدير التوفيق والسداد، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

بدورها على أكمل وجه، وبما يضمن الإلمام الكامل بمسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته المقررة حسب اللوائح والمعايير.

ب - التوصيات المتعلقة بالمديرين الماليين

١ - تخصيص جهة أو وحدة في جميع الجهات والمؤسسات الخاضعة للمراجعة العامة لتقوم بالتنسيق الكامل والمستمر مع ديوان المراقبة العامة ومراجعي الحسابات والجهات الأخرى ذات العلاقة بكل ما يتصل بمراجعة الحسابات العامة.

٢ - على جميع الجهات المشمولة بمراجعة الديوان تقديم كل معونة لمراجعي الحسابات العامة، بما في ذلك ما يحتاجونه من وثائق وأدلة إثبات، كما يجب عليها متابعة ما صدر وما سيصدر من اللوائح والأنظمة حول مراجعة الحسابات العامة وفهمها مثل نظام ديوان المراقبة العامة وقواعد التدقيق الشامل.

ج - التوصيات المتعلقة بالمستفيدين

١ - يجب على مجلس الشورى ممثلاً باللجنة المالية بالمجلس بوصفه جهة مستفيدة من تقرير المراجعة الحكومية مناقشة إمكانية جعل تقرير المراجعة متاحاً للمهتمين، والنظر في إصدار توصية بذلك^(١٠).

(١٠) نصت الفقرة (د) من المادة الخامسة عشرة من نظام مجلس الشورى على أن للمجلس مناقشة التقارير السنوية التي تقدمها الوزارات، والأجهزة الحكومية الأخرى، واقتراح ما يراه حياً لها.

المراجع

- وأحمد حلمي جمعة، ٢٠٠٠، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس - القاهرة، العدد الثاني، ٣١١-٣٢١،
- أحمد عبد القادر القرني، ١٤٢٩هـ، "مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية: آراء المراجعين في ديوان المراقبة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد الثامن والأربعون، العدد الأول.
- السيد أحمد اسماعيل السقا، ١٩٩٧م، "فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الأول، العدد الخامس: ٤٢٣-٤٦٥.
- ديوان المراقبة العامة، ١٤٢٤هـ، قواعد التدقيق الشامل، الإصدار الثاني.
- سامي صبحي سليم واكد، ٢٠٠٣م، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.
- سمية أمين علي، ٢٠٠١م، فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع (دراسة ميدانية)، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، العدد السابع والخمسون، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة-جامعة القاهرة.
- نظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٩) وتاريخ ١١/٢/١٣٩١هـ.
- فهد بنت سلطان السديري، ٢٠٠٤م، *توظيف عدد مختار من المقاييس لرصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية*، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.
- فهد بنت السلطان السديري وحسام العنقري، ١٤٢٥هـ، *رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية*، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ٢: ١٣٥-١٧٦.
- محمد عبدالعزيز عبدالله، ٢٠٠٢م، *نحو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في مصر* باسترشاد بالجهود العلمية والمهنية الدولية، *الدراسات والبحوث التجارية*، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، كلية التجارة ببناها.
- رضا إبراهيم صالح، ٢٠٠٢م، *تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية تطبيقية*: حالة مصر، *مجلة البحوث المحاسبية الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة*، المجلد السادس، العدد الثاني، ١١٥-١٥٦.

- Al-Qarni, A. A. 2004. The Audit Expectations Gap in Saudi Arabia: Perceptions of Auditors, Preparers and Financial statement Users.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1978. *Commission on Auditors' Responsibilities. Report, Conclusions and recommendations* (Cohen Commission), AICPA, New York.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1987. *Report of the National Commission of Fraudulent Financial Reporting* (Treadway Commission), AICPA, New York.
- Canadian Institute of Chartered Accountant. 1978. *Report of the Special Committee to Examine the Role of the Auditor* (the Adams Committee), CICA, Toronto.
- Canadian Institute of Chartered Accountant. 1988. *Report of the Commission to the Study of Public's Expectation of Audits* (McDonald Commission) CICA, Toronto.
- Chowdhury, R. R. and Innes, J. and Kouhy, R. 2005. *Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh Managerial Auditing Journal*, PP.893-907.
- Gaffney, M. A. and Lynn, S. A. 1989. The Expectations Gap and Municipal Auditing, *Government Accountants Journal*, 38 (2): 17 - 24.
- Gramling, A. A., Schatzberg, J. W., Wanda A. W. and Walsh, C. 2000. "An Analysis of the Perceptions of Auditors, Preparers, and Users of Audited Financial Statements in the United States", *Journal of Forensic Accounting*, Vol. 1, pp. 35-72, R.T Edwards, Inc., USA.
- Guy, D. M. and Sullivan, J. D. 1988. The Expectation Gap Auditing Standards. *Journal of Accountancy*, April : 36 - 46.
- Hatherly, D. J., Innes, J. and Brown, T. 1991. The Audit Expectation Gap- A United Kingdom Perspective on the Expanded Audit Report. *Accounting and Business Research*, 21 (84): 311-319.
- Hudaib, M. and Haniffa, R. 2003. An Empirical Investigation of Audit Perceptions Gap in Saudi Arabia, *Paper Number 02/03, School of Business and Economic, University of Exeter*
- Humphrey, C., Moizer, P. and Turley, S. 1992. *The Audit Expectations Gap in the United Kingdom*, the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Chartered Accountants' Hall, UK.
- Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW). 1986. *A Report of the Working Party on the Future of Audit*, London, UK.

- Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI).1992. *Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements (The Financial Report Commission)*, Dublin, ICAI.
- Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS.1993. *Auditing into the Twenty-First Century*, Edinburgh, ICAS.
- Lee, T. A.1969. *An Inquiry into the Nature of Objectives Relevant to the External Audits of United Kingdom Limited Companies*” Master thesis, the University of Strathclyde, Glasgow.
- Liggio, C. D.1974.The Expectation Gap: The Accountant’s Legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 31 (Summer): 27 - 44.
- Pierce, B. and Kilcommins, M.1996. “The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education”, Bernard Pierce & Mary Kilcommins, *DCUBS, Research Paper Series: No. 13*, pp. 1-20.
- Porter, B.1990.*The Audit Expectations-Performance Gap and the Role of External Auditors in Society*, PhD. Thesis, Massey University, Palmerston North, NZ.
- Porter, B. A.1989. *Result of a Survey Investigating Expectations of Auditors in New Zealand*, Research Monograph, Massey University.
- Porter, B. A.1991.Narrowing the Audit Expectation-Performance Gap: A Contemporary Approach. *Pacific Accounting Review*, 3 (1): 1 - 36.
- Porter, B. A.1993. “An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap”, *Accounting and Business Research*, 24 (93): 49 - 68.
- Porter, B. A. and Gowthorpe, G.2001.The Audit Expectation-Performance Gap: Some New Evidence From the United Kingdom, *Paper Presented at the National Auditing Conference*, Leicester March, 2001.
- Porter, B. A. and Gowthorpe, G.2004. *Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and 1999*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh.

ملحق (١١)

العدد، المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمقتربات الدراسة

المستفيدين (٣)		الانحراف المعياري		المتوسط		الانحراف المعياري	
العدد	المتوسط المرجح	العدد	المتوسط	العدد	المتوسط	العدد	المتوسط
٠٨٧	٤,٤٨	٥٢	٠,٧٩	٤,٥٣	٠,٦١	٤,٦٥	١٠٣
٠٨٠	٤,٥٠	٥٢	٠,٧٤	٤,٤٤	٠,٧٥	٤,٥٣	١٠٣
٠٩١	٤,٣٨	٥٢	١,٠٤	٤,١٤	٠,٥٦	٤,٧٠	١٠٣
٠٩٢	١,٧٧	٥٢	١,٣٩	٢,٥٠	٠,٩٩	١,٥٩	١٠٣
١,٤٨	٢,٨١	٥٢	١,٣٧	٣,٠١	١,٣٥	٢,٢٩	١٠٣
١,٠٥	٣,٧٥	٥٢	٢,٠٤	٤,٠٧	١,٢٧	٣,٤٦	١٠٣
٠,٩٧	٤,١٩	٥٢	٠,٩٨	٤,١٢	٠,٨٣	٤,٣٤	١٠٣
١,٠٩	٣,٥٦	٥٢	٠,٩٧	٣,٥٨	١,١٤	٣,٣٠	١٠٣
١,٠٨	٣,١٧	٥٢	١,٠٠	٣,٣٣	١,٠٧	٣,٤١	١٠٣
١,٠٦	٤,١٥	٥٢	٠,٩٢	٤,١٣	٠,٨٦	٤,١٧	١٠٣
١,٣٢	٣,٣٨	٥٢	٠,٩٨	٣,٦٤	١,٥٣	٢,٢٧	١٠٣
١,٢٣	٣,٣٣	٥٢	١,٠٧	٣,٥٩	١,٤٧	٢,١٧	١٠٣
٠,٩٤	٣,٤٨	٥٢	٠,٨٧	٣,١٣	٠,٩٧	٣,٩٠	١٠٣
١,١١	٣,٤٢	٥٢	٠,٩٤	٣,٧٦	١,٠٩	٢,٨٣	١٠٣
٠,٩٧	٣,٢٥	٥٢	٠,٨٤	٣,٤٣	٠,٩٩	٣,٠٠	١٠٣
١,١٣	٣,٠٦	٥٢	٠,٩٤	٣,٣٠	١,٠٣	٢,٦٦	١٠٣
١,٠٠	٣,٠٢	٥٢	٠,٧٨	٣,١٧	٠,٩٨	٢,٨١	١٠٣
٠,٦٩	٣,٧٣	٥٢	٠,٨٧	٣,٥٧	٠,٨٠	٤,١٤	١٠٣

مقتربات الدراسة

مسؤوليات مراجع الحسابات العامة وواجباته.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة الرقابة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة الرقابة على كل أموال الدولة القائمة والمنقولة.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة فحص ومراجعة حسابات المؤسسات العامة والشركات التي تسهم فيها الدولة.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة توفير حماية كبيرة ضد جميع أنواع الغش والفساد.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة متابعة حضور موظفي الدولة وانصرافهم.

- من مسؤوليات مراجع الحسابات العامة التحقيق في المخالفات وتنفيذ الجزاءات والمقوبات.

الاستقلال

- يتمتع مراجع الحسابات العامة في ديوان المراقبة العامة باستقلال مالي تام.

- يتمتع مراجع الحسابات العامة في ديوان المراقبة العامة باستقلال وظيفي تام.

- يتعرض مراجع الحسابات العامة بالديوان لبعض الضغوط التي توقعه عن أداء مهمته على نحو جيد.

- تتعاون الإدارات الحكومية مع الديوان تعاوناً تاماً.

- تتعاون المؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان مع مراجع الحسابات العامة تعاوناً تاماً.

- تقدم الإدارات الحكومية كل البيانات المطلوبة للديوان في الوقت المناسب.

- تقدم المؤسسات الخاصة والشركات الخاضعة لرقابة الديوان كل البيانات المطلوبة للديوان في الوقت المناسب.

- يقوم مراجع حسابات الدولة بالديوان بجمع أداة كافية قبل كتابة التقرير.

-

-

-

-

-

-

أحمد القرني

ABSTRACT

AUDIT EXPECTATIONS GAP IN THE PUBLIC SECTOR OF SAUDI ARABIA

AHMED A. AL-QARNI

Jeddah College of Technology

The purpose of this research is to investigate whether an audit expectations gap exists in the public sector of the Kingdom of Saudi Arabia. The motivation for carrying out this research in Saudi Arabia was due to the lack of research on this issue. The results found evidence of an audit expectations gap in the public sector in Saudi Arabia in the areas of auditor responsibility, auditor independence and audit evidence. The study concludes with a number of academic and practical recommendations.

أحمد عبد القادر القرني (دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، جامعة
دندي بالمملكة المتحدة عام ٢٠٠٤م)، أستاذ المحاسبة والمراجعة
المساعد، الكلية التقنية بجدة، المملكة العربية السعودية. له
اهتمامات بحثية في مجالات مراجعة الحسابات بشكل عام بما في
ذلك مراجعة الحسابات العامة، فجوة التوقعات على مستوى القطاع
العام والخاص، واهتمامات علمية وبحثية بحوكمة الشركات إلى
جانب تطوير التعليم المحاسبي.

