جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية
(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة فى السودان)

The Professional Requirements as a Mediator Variable in the Relationship between Expectations Gap and the Quality of Financial Reports
(A Field Study conducted on a Sample of the Auditing Bureau in the Sudan)

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة فى المحاسبة والتمويل

إعـداد الباحث

محمد الإمام عبد الله أحمد

إشـراف

أ.د. صالح حامد محمد علي

أستاذ المحاسبة

جامعة النيلين

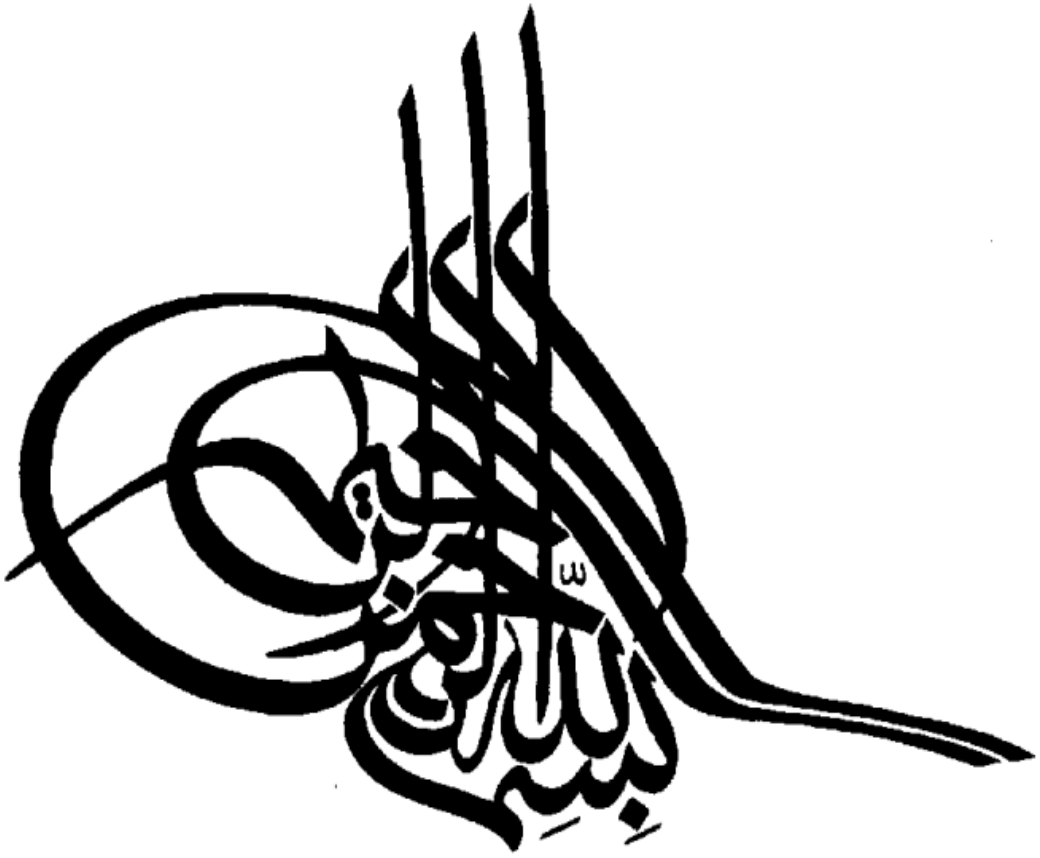
المشرف المتعاون

د. زهير أحمد علي محمد

أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1442هـ-2021م


بسم الله الرحمن الرحيم

الآيـــــــــــة

قال الله تعالى فى محكم تنزيله:

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة: الآية (32)

﴿ وَلَمَّا بَلَغَ أَشُدَّهُ وَاسْتَوَى آتَيْنَاهُ حُكْمًا وَعِلْمًا وَكَذَلِكَ نَجْزِي الْمُحْسِنِينَ ﴾

صدق الله العظيم

سورة القصص:

الآية (14)

﴿ فَفَهَّمْنَاهَا سُلَيْمَانَ وَكُلًّا آتَيْنَا حُكْمًا وَعِلْمًا وَسَخَّرْنَا مَعَ دَاوُودَ الْجِبَالَ يُسَبِّحْنَ وَالطَّيْرَ وَكُنَّا فَاعِلِينَ ﴾

صدق الله العظيم

سورة الأنبياء: الآية (79)

الإهـــــــداء

إلى النور الذي هدانا إلى طريق الحق وأخرجنا من الظلمات إلى النور

نبينا وحبيبنا وطبيبنا سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم

(اللهم صل وسلم وبارك على نبينا محمد عدد خلقك ورضا نفسك وزنة عرشك ومداد كلماتك)

إلى الكمال الذي يلي كمال الله

إلى التى برضاها يرضى الله

إلى من رافقتني دعواتها فى كل خطوة من خطوات حياتي

إلى والدتي رحمة الله عليها

إلى من أفتقدته ...

وكم كنت أود أن يكون بقربي ليفرح بهذا الجهد

وكم كنت أود أن يرى كيف أن الله أكرم من الجميع

إلى والدي رحمة الله عليه

إلى من ملكت خاطري ووجداني (رفيقة دربي وشريكة حياتي زوجتي العزيزة)

إلى زينة الحياة الدنيا وبلسمها وبراعم شوقها وأملها المستقبلي

إلى فلذات كبدي، ربي أطل عمرهم، وأنر دربهم، وذلل الصعاب أمامهم

أبنائي (عمرو ، إطلالة ، فراس ، إيناس، عبد الرحمن)

إلى من بقربهم تُزهر أفراحي وتنجلي أتراحي (إخوتي الأعزاء)

إلى من كانت نظرتهم تبعث فى نفسي القوة وحب الحياة (أسرة الحاج عبد الله)

إلى كل من أضاءوا بعلمهم عقول غيرهم وهَدُوا بالجواب الصحيح حيرة سائلهم فأظهروا بسماحتهم تواضع العلماء وبرحابتهم سماحة العارفين أساتذتي الأجلاء وفى مقدمتهم

الأستاذ الفاضل الجليل/ البشرى عز الدين نورين طه

إلى كل من له فضل علي بعد الله سبحانه وتعالى فى أن أكون فى ما أنا عليه الآن

أهدي إليهم جميعاً عصارة وثمرة هذا الجهد

الباحث

الشـــكـــــر والعـــرفـــان

الحمد لله ذي الجلال والإكرام والفضل والرحمة والإحسان، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين

إنطلاقاً ومصداقا لقوله تعالى (ولئن شكرتم لأزيدنكم) فأحمد وأشكر الله عز وجل بديع السموات الأرض العزيز الحكيم السميع العليم، على حسن توفيقه وإمتنانه وكريم عونه وتيسيره، وعلى ما منَّ وفتح به عليَّ من إنجاز لهذه الدراسة بعد أن يسر العسير وذلل الصعاب وفرج الهم وعلى العزيمة والصبر الذي منحني إياهما طيلة هذا المشوار ليتكلل جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سنداً علمياً نافعاً لكل من يطلع عليه.

(اللهم يا معلم داؤود علمنا ويا مفهم سليمان فهمنا)

ثم من بعده أتقدم بالشكر والوفاء والعرفان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدارسات العليا– التى منحتني الفرصة لنيل شرف هذه الدرجة العلمية، والشكر أيضاً لأعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة قاطبة، وبقسم المحاسبة على وجه الخصوص.

كما أدين بعظيم الشكر والتقدير إلى البروفيسور/صالح حامد محمد علي– الذي منحني الكثير من التوجيهات والإرشادات والأراء القيمة، وكذلك أدين بجزيل الشكر والعرفان للمشرف المتعاون الدكتور/ زهير أحمد علي محمد– فالكلمات مهما زُينت وغُلفت فإنها لا تفى لأصحاب الخيرات حقهم ولكن علها تُعبر عن صدق إحساس لما بذلوه وقدموه لي من جهد.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري واحترامي للسادة أعضاء لجنة المناقشة لتقبلهم قراءة رسالتى لتقويمها وزيادة جودتها وإخرجها بصورتها النهائية.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:"لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

أخرجه أبو داؤود

كما أتقدم بالشكر والعرفان لإسرة مكتبة الدراسات العليا والدراسات التجارية بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، وإلى أسرة مكتبة الدراسات العليا بجامعة النيلين، والشكر موصول لأخي وصديقي وزميلي العزيز/ إبراهيم سعود العقيلي– فقد فاضت كلمات الشُكر فى لُجة عطائكم وتدثرت عبارات الثناء بالخجل وتوارى اليراع حياءاً أمام عظيم عطائكم، والشكر الجزيل للزميل الأخ/ عبد العظيم موسى محمد، وكذلك الشكر موصول للأخ الفاضل/ عصمت الصادق حماد والشكر موصول لمكتبة السودان للخدمات متمثلة في الاخ العزيز/ محمد حماد الذي قام بتنسيق هذه الدراسة ولكل من قدم لي يد العون والمساعدة لإخراج هذه الدراسة.

الباحث

مستخلص الدراسة

تناولت الدراسة دور المتطلبات المهنية كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، تمثلت مشكلة الدراسة فى الإختلاف الواضح بين ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية وما يجب أن يفعله ويُقدمه المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية، وعدم توفر معايير مُوحده تُلزم جميع الأطراف بتنظيم وضبط إستقلالية الإختلافات بين الأطراف المعنية، هدفت الدراسة إلى إختبار أثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية.

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإختبار الفرضيات الرئيسية التالية:

الفرضية الأولي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية".

الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية".

الفرضية الثالثة: "تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية".

أعتمد الباحث على المنهج الوصفى لإستقراء الأدبيات السابقة لتحديد فجوة التوقعات وإستنباط العلاقات المختلفة بين المتغيرات، ومن ثم جمع وتحليل البيانات لدعم هذه العلاقات للخروج بالنتائج المختلفة، توصلت الدراسة إلى أن هنالك فجوة أداء تتمثل فى توافر مستوى الكفاءة المطلوبة لتنفيذ مهام المراجعة، وهنالك فجوة مسؤولية تتمثل فى تحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية، وكذلك هنالك فجوة تقرير وهي مناقشة تقرير المراجعة بمستوى عالٍ من الموضوعية، أوصى الباحث بضرورة إصدار معايير محاسبية مُوحدة ومُلزمة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة للحد من فجوة التوقعات، كما قدم الباحث عدد من الرؤى المستقبلية.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، المتطلبات المهنية للمراجعة، جودة التقارير المالية.

Abstract

The research examined the role of professional requirements as a mediating variable in the relationship between the expectations gap and the quality of financial reports. The problem of the research was that the clear difference between what the users of financial statements need and what should be done and provided by the external auditor to the users of financial statements, and the lack of unified standards that obligate all parties to organize and control the independence of differences between the concerned parties, the research aimed to examine the impact of professional auditing requirements as a mediating variable in the relationship between the expectations gap and the quality of financial reports.

To achieve the objectives of research, the researcher examined the following main hypotheses:

The first hypothesis: "There is a statistically significant relationship between the expectations gap and the quality of financial reports."

The second hypothesis: "There is a statistically significant relationship between the professional requirements for auditing and the quality of financial reports."

The third hypothesis: "The professional requirements for auditing as a mediating variable affect the relationship between the expectations gap and the quality of financial reports."

The researcher relied on the descriptive approach to extrapolate the previous literature to determine the expectations gap and elicit the different relationships between the variables, and then collect and analyze data to support these relationships to come up with the different results. In determining the extent to which it is possible to rely on accounting information, as well as there is a report gap, which is the discussion of the audit report with a high level of objectivity, the researcher recommended the necessity of issuing unified and binding accounting standards by the Council for Regulating the Accounting and Auditing Profession to reduce the expectations gap.

The researcher also presented a number of future visions.

Keywords: expectations gap, audit professional requirements, quality of financial reports.

فهرس الموضوعات

عنوان الموضوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والعرفان	ج
مستخلص الدراسة	د
Abstract	هـ
فهرس الموضوعات	و
فهرس الجداول	ح
فهرس الأشكال	ي
فهرس الملاحق	ك
المقدمة	
أولاً : الإطار المنهجي للدراسة	2
ثانياً : الدراسات السابقة	14
الفصل الأول : الإطار النظري لفجوة التوقعات فى المراجعة	
المبحث الأول : نشأة وتطور ومفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة	44
المبحث الثاني : سمات ومكونات وأسباب فجوة التوقعات فى المراجعة	55
الفصل الثاني: الإطار النظري للمتطلبات المهنية فى المراجعة	
المبحث الأول: نشأة وتطور وأهمية ووظائف وخصائص معايير المراجعة	102
المبحث الثاني: قواعد وآداب السلوك المهني مفهومها وأهميتها وأهدافها ومبادئها والعوامل المؤثرة عليها	118
المبحث الثالث: معايير الرقابة النوعية	135
الفصل الثالث: الإطار النظري لجودة التقارير المالية	
المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية	165
المبحث الثاني: مفهوم وأهمية وخصائص ومعايير وقياس جودة التقارير المالية	179
المبحث الثالث: أثر جودة التقارير المالية على فجوة التوقعات فى المراجعة	196
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	
المبحث الأول : نبذة تاريخية عن مكاتب المراجعة بالسودان.	217
المبحث الثاني : نبذة تاريخية عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان	220
المبحث الثالث : إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات وإختبار الفرضيات	222

الخاتمة	
أولا : النتائج	263
ثانيا : التوصيات	265
ثالثا: محددات الدراسة	266
قائمة المصادر والمراجع	268
الملاحق	294

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1/3/4)	عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	222
(2/3/4)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العمر	223
(3/3/4)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	224
(4/3/4)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العملي	225
(5/3/4)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى المعنى	226
(6/3/4)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفى	227
(7/3/4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق فئات سنوات الخبرة	228
(8/3/4)	المتوسط المرجح لقياس ليكارت الخماسي	229
(9/3/4)	نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية	230
(10/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الأول	231
(11/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني	232
(12/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثالث	234
(13/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الرابع	235
(14/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الخامس	237
(15/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور السااس	238
(16/3/4)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور السابع	240
(17/3/4)	لإجابات فجوة الأداء (One- Sample Test) الوسط واختبار العينة الواحدة	242
(18/3/4)	لاجابات (One- Sample Test) الوسط الحسابي واختبار العينة الواحدة أفراد عينة الدراسة لمحور فجوة المسؤولية	243
(19/3/4	لإجابات أفراد عينة الدراسة (One- Sample Test) اختبار العينة الواحدة لمحور فجوة التقرير	244
(20/3/4)	لإجابات (One- Sample Test) الوسط الحسابي اختبار العينة الواحدة أفراد عينة الدراسة لبعد معايير المراجعة	245
(21/3/4)	لإجابات أفراد عينة الدراسة (One- Sample Test) اختبار العينة الواحدة لبعد قواعد السلوك المهني	246
(22/3/4)	لإجابات أفراد (One- Sample Test) الوسط الحسابي اختبار العينة الواحدة عينة الدراسة لمحور معايير الرقابة النوعية	247

(23/3/4)	لإجابات أفراد عينة الدراسة (One- Sample Test) اختبار العينة الواحدة لمحور جودة التقارير المالية	248
(24/3/4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية	249
(25/3/4)	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية	251
(26/3/4)	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية	252
(27/3/4)	نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية	253
(28/3/4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير دور المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية	254
(29/3/4)	نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معايير المراجعة وجودة التقارير المالية	255
(30/3/4)	نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين قواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية	256
(31/3/4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية	257
(32/3/4)	معامل الارتباط الجزئي لقياس اثر المتغير الوسيط معايير المراجعة فى العلاقة بين (فجوة التوقعات) و(جودة التقارير المالية)	258
(33/3/4)	معامل الارتباط الجزئي لقياس اثر المتغير الوسيط قواعد السلوك المهني فى العلاقة بين (فجوة التوقعات) و(جودة التقارير المالية))	259
(34/3/4)	معامل الارتباط الجزئي لقياس أثر المتغير الوسيط معايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين (فجوة التوقعات) و(جودة التقارير المالية)	260

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1/3/4)	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	223
(2/3/4)	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	224
(3/3/4)	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	225
(4/3/4)	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	226
(5/3/4)	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفى	227
(6/3/4)	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	228

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(1)	إستمارة الإستبانة	297
(2)	قائمة بأسماء محكمو الإستبانة	306
(3)	كشف بأسماء المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين)	307

المقــدمة
Introduction

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنـهجي: (Methodical Framework)

ثانياً: الدراسات السابقة: (Previous Studies)

أولاً: الإطار المنهجي: Methodical Framework

يحتوي الإطار المنهجي على تمهيد عن موضوع الدراسة، مع توضيح مشكلة الدراسة الأساسية من واقع الفجوات المستخرجة من الأدبيات السابقة، ووضع الأهداف وتبيان الأهمية العلمية والعملية للدراسة، والمنهجية التى أتبعت والأداة المستخدمة لجمع البيانات لحل المشكلة، بجانب التعريفات الإجرائية لمتغيراته وبناء النموذج الذي يوضح العلاقات المختلفة بين تلك المتغيرات.

تمهيد: Preface

بمراجعة الأدب المحاسبي يتضح أن مهنة المراجعة واجهت أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة فى السنوات الأخيرة، نتيجة لتزايد الأزمات المالية والإقتصادية على المستوى المحلي والعالمي بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وإنهيار الكثير من الشركات والمؤسسات المالية، بسبب عدم إعطاء مراجعي الحسابات إشارات تحذيرية بخصوص الحالة الإقتصادية لتلك المنشآت.

يمكن القول بأن تلك الإنتقادات الكثيرة والمتكررة وما يتبعها من دعاوى قضائية ضد مكاتب المراجعة تعبر وبشكل واضح عن الفوارق والإختلافات الموجوده بين إعتقاد وإدراك مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات، وبين إعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات، وهو ما أدى فى نهاية الأمر إلى ظهور ما أصطلح على تسميته فجوة التوقعات (Expectation Gap) فى بيئة الممارسة المهنية.

إن القيود المفروضة على عملية المراجعة معروفة بصفة خاصة لمراجعي الحسابات، ولكنها غير معروفة لمعظم مستخدمي القوائم المالية، لذلك فإن توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية المراجعة تزيد كثيراً عن الإنجازات التى قدمها لهم مراجعو الحسابات، مما خلق فى ما بعد ما يُسمى بالفجوة المتوقعة، ولكن بالرغم من وجود تلك القيود فى عملية المراجعة فإن على المراجعين القانونيين عدم تجاهل تلك الفجوة، أو الإدعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الإنتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب الحد من تلك الفجوة من خلال دراسة العوامل التى أدت إلى وجودها، وعمل مقترحات وتوصيات بناءه للحد من هذه الفجوة، وذلك لأن التخلص منها بشكل جذري يصعب فى عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.
يسعى الباحث فى هذه الدراسة إلى معرفة أثر المتطلبات المهنية فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية.

لهذا رأى الباحث أن دراسة فجوة التوقعات فى المراجعة بمستوياتها وأسبابها ومعرفة ما هو متوقع من المراجعين القانونيين وما يؤدونه فعلاً من مهام، يؤدي إلى تحديد دور مهنة المراجعة فى الوفاء بإحتياجات المجتمع المالي الذي تعمل فيه وبما أن عدم إلتزام الكثير من

المؤسسات المهنية بالمتطلبات المهنية للمراجعة الأمر الذي يفضي بالتأكيد إلى تدني فى جودة التقارير المالية التى تؤدي بنهاية المطاف إلى إتساع رقعة فجوة التوقعات فى المراجعة.

بناءاً على ما سبق تأتي أهمية العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية بجانب أهمية دور المتطلبات المهنية للمراجعة فى ضبط هذه العلاقة، فالحد من فجوة التوقعات فى المراجعة يعكس كفاءة وفاعلية المراجعين القانونيين فى مخرجاتهم (جودة التقارير المالية).

مما لا ريب فيه أن تفعيل دور المتطلبات المهنية للمراجعة يؤدي لرفع كفاءة جودة صياغة ومحتوى وعرض التقارير المالية.

مشكلة الدراسة:

نسبة لتزايد وتعاظم دائرة فجوة التوقعات فى المراجعة، وبما أن التحديد الدقيق لمفهوم الحد من فجوة التوقعات يحدث عند إنجاز عملية المراجعة وفقاُ للمتطلبات المهنية للمراجعة (الإستقلال، الأمانة، الموضوعية، السرية، وأخلاقيات المهنة)، فضلاً عن التحديد الدقيق لدور المنظمات المهنية يمكن أن يُسهم بشكل كبير فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة.

كذلك يُلاحظ الباحث ندرة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع دور المتطلبات المهنية للمراجعة فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، حيث ركزت بعض الدراسات على فائدة أثر إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، وبعضها تناول دور معايير المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات، بينما البعض الأخر تناول مجالات مساهمة التقرير المتحفظ فى تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمجتمع المالي، ولكن هذه الدراسات لم تبحث بصورة مباشرة عن دور المتطلبات المهنية للمراجعة بشكل شمولي العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، فضلاً عن قلة الدراسات المُماثلة لهذه الدراسة فى جمهورية السودان.

بناءاً على ما سبق ذكره يمكن أن تُلخص مشكلة الدراسة فى الإختلاف الواضح بين ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية وما يجب أن يفعله ويُقدمه المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية، وعدم تحديد الباحثين والكُتاب والمنظمات المهنية لمفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة الأمر الذي ساهم فى إتساع رقعة التباين فى مسؤوليات المراجعين وما هو مناط عليهم تأديته تجاه المجتمع المالي، وعدم توفر معايير مُوحده تُلزم جميع الأطراف بتنظيم وضبط إستقلالية الإختلافات بين الأطراف المعنية، ومن ثم فإن هذه الدراسة تبحث فى ما إذا كان الحد من فجوة التوقعات يُسهم فى جودة التقارير المالية لدى مستخدمي القوائم المالية، وكذلك التأكد فى ما إذا كانت المتطلبات المهنية للمراجعة تؤدي إلى زيادة قوة وعمق تلك العلاقة بتلبية إحتياجات مستخدمي التقارير المالية.

نلحظ أن غالبية الدراسات السابقة التى تناولت فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية ولم تتناول تأثير المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط، وذلك ما سعت دراسة الباحث الحالية لمعرفته.

لإيضاح مشكلة الدراسة بصورة أوسع يثير الباحث التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية؟
3. هل تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية؟

أهمية الدراسة: (Research Importance)

تكمن أهمية هذا الدراسة فى جانبين أكاديمي ومهني، ويمكن إستعراض هذين الجانبين وإبراز أهمية الدراسة من خلال الآتي:

الأهمية العلمية للدراسة:

1. تناولت الدراسة إضافة جديدة للمعرفة من ناحية قياس تأثير دور المتطلبات المهنية للمراجعة فى العلاقة ما بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، إذ تُعد هذه الناحية هي إضافة للمعرفة فى مجالي المحاسبة والمراجعة.
2. تطوير الإطار الفكري للمحاسبة والمراجعة ليشمل فجوة التوقعات، المتطلبات المهنية للمراجعة، وجودة التقارير المالية وذلك لبيان دور تضييق فجوة التوقعات فى رفع كفاءة وفاعلية المراجعين الخارجيين وبالتالي جودة التقارير المالية.
3. تسهم هذه الدراسة فى سد الفجوة فى الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية ولا سيما فى السودان بمدى تأثير فجوة التوقعات فى المراجعة على جودة التقارير المالية بالمؤسسات والشركات السودانية الأمر الذي يفضي بدوره إلى تحقيق رقابة فعالة على أعمال تلك المنشآت.
4. تمثل هذه الدراسة قاعدة رصينة ونقطة إنطلاق للدارسات العلمية المستقبلية فى مجال المحاسبة والمراجعة.
5. تكتسب الدراسة أهمية كبيرة على المستوى الأكاديمي بوصفها إضافة علمية للمكتبات الجامعية ومكتبة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.
6. تعتبر وتُعد هذه النقطة الدراسية حقلاً من حقول الدراسة العلمية المثيرة للجدل والتى لم يتم البت فيها بخصوص إيجاد السبل لتضييق فجوة التوقعات.
7. الوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التى تساعد فى حل المشكلات المتعلقة بالدراسة.

الأهمية العملية (التطبيقية):

1. على الرغم من وجود مجلس لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، ولكن لا توجد معايير مُوحده يلتزم بها المراجعين الخارجيين عند ممارسة مهنة المراجعة، وكذلك لا توجد معايير محاسبية كافية تحكم المنشآت عند إعداد وعرض القوائم المالية، مما يُسهم إلى حد كبير فى عدم جودة التقارير المالية والتى بصددها هذه الدراسة.
2. توضيح أهمية دراسة فجوة التوقعات فى المراجعة والإستفادة منها فى تطوير الممارسة المهنية للمراجعة بالشكل الذي ينعكس على تحسين أداء المراجعين الخارجيين، وبالتالي سد فجوة التوقعات التى تُقارب بين وجهات نظر المجتمع المالي والمراجعين بالمنشآت السودانية.
3. تُسهم هذه الدراسة فى تقديم بعض المقترحات والتوصيات للجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والتى برأيي سوف تسهم عند تنفذها بالتمكين من إيجاد الحلول لبعض مشاكل الممارسات المحاسبية بجمهورية السودان.
4. تساعد هذه الدراسة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى تحديث الإطار المفاهيمي لإصدار معايير للمحاسبة والمراجعة تؤدي بنهاية الأمر إلى تنظيم الممارسات العملية بجمهورية السودان.
5. على المستوى المهني هناك دعاوى قضائية مرفوعة من قبل مستخدمي القوائم المالية على المراجعين بسبب عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المتطلبات المهنية للمراجعة، كما أن متطلبات المستخدمين متباينة وغير محددة.

أهداف الدراسة: (Research Objectives)

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى الإستقصاء فى مدى وجود فجوة توقعات فى المراجعة، وتحديد طبيعتها فى بيئة المراجعة السودانية من خلال إجراء دراسة ميدانية عليها بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي التقارير المالية فى بيئة المراجعة السودانية، كذلك رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفدة من خدماته فى بيئة مهنة مراجعة الحسابات فى جمهورية السودان والمرتبطة تحديداً بمقومات نجاح ممارسي المهنة فى الوفاء بتوقعات الأطراف المستفدة والمجتمع بصفة عامة ومدى تأثر تنظيم وممارسة المهنة فى جمهورية السودان بالتحديات المعاصرة، ولتحقيق الأهداف قام الباحث بعرض مايلي:

1. معرفة ودراسة فجوة التوقعات، المتطلبات المهنية للمراجعة، وجودة التقارير المالية.
2. إختبار أثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية.
3. إختبار أثر العلاقة بين فجوة التوقعات وبين جودة التقارير المالية.

4. إختبار أثر العلاقة بين فجوة التوقعات وبين المتطلبات المهنية للمراجعة.
5. إختبار أثر العلاقة بين المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية.
6. تحديد دور المتطلبات المهنية للمراجعة فى تضييق فجوة التوقعات فى ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير مراجع الحسابات.
7. التعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.
8. تحديد دور المؤسسات المهنية بمتابعة جودة أداء عملية المراجعة.
9. سبل تضييق هذه الفجوة عن طريق دعم إستقلال المراجعين بالتعليم والتدريب المستمر للوصول إلى الكفاية المهنية المطلوبة.
10. إلقاء الضوء على عدم فهم المستخدمين والأطراف الأخرى لتقرير مراجع الحسابات.
11. بيان طبيعة الأثر المتوقع بتطبيق المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى الحد من ظهور فجوة التوقعات فى أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية بجمهورية السودان.
12. التعرف على آراء مختلفة لمجموعة من المستفيدين من خدمات المراجعة فى البيئة السودانية حول إدراكهم لمسؤوليات مراجع الحسابات فى الحد من فجوة التوقعات.
13. التعرف على الجهود المبذولة فى الفكر المحاسبي للحد من فجوة التوقعات وذلك من خلال عرض بعد الدراسات التى ساهمت فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة.
14. حث المراجعين الخارجيين على عدم تجاهل فجوة التوقعات، من خلال الإكتفاء بالرد على الإنتقادات الموجهة لهم فقط، بل يجب عليهم العمل على بحث الأساليب والطرق الكفيلة بالحد من هذه الفجوة الموجودة بينهم وبين المجتمع المالي والعمل على الحفاظ على مصالح المجتمع من جهة وعلى مستقبل المهنة من جهة أخرى.

إنطلاقاً من الأهداف آنفة الذكر أعلاه، ورغبة فى تحقيقها عمد الباحث إلى طرح القضايا الدراسية الرئيسية الآتية:

1. هل توجد فجوة توقعات فى المراجعة فى جمهورية السودان؟
2. ما هي طبيعة فجوة التوقعات فى المراجعة الموجودة فى جمهورية السودان؟

كما أن هناك قضايا فرعية تتمثل فى ما يلي:

1. هل يُغالي مستخدمي التقارير المالية فى توقعاتهم تجاه ما يمكن لمراجع الحسابات الخارجي أداؤه بشكل معقول.

2. هل يختلف أداء المراجعين الخارجيين السودانيين عن المستوى المعقول والمحدد وفقاً لمعايير المراجعة المحددة بموجب الهيئات والمنظمات القانونية السودانية.

3. هل ينخفض المستوى المحدد لواجبات المراجعين الخارجيين بحسب معايير المنظمات المهنية القانونية السودانية عن المستوى الذي يُمكن تحقيقه بواسطة المراجعين الخارجيين بشكل معقول؟

كذلك تم توظيف النظرية الإيجابية من خلال مراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ فى الإعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني فى جمهورية السودان.

التعريفات الإجرائية: (Definitions)

لقياس المتغيرات تم صياغة التعريفات الإجرائية التى تُعبر عن المظاهر السلوكية الدالة على المتغير، والتى تجسده فى الواقع كما يلي:

فجوة التوقعات: عرفت بأنها"عبارة عن مستوى أداء متوقع للمراجعة من قبل مستخدمي التقارير المالية بالنسبة لمسؤوليات المهنة ولا سيما بإكتشاف الإحتيال والتنبؤ بمستقبل المنشأة موضع المراجعة وغيرها من إحتياجات مستخدمي التقارير المالية، بالمقارنة مع مستوى أداء فعلي أقل للمراجع يفرضه الواقع المهني من أخلاق ومعايير ومواثيق مهنية"[(1)].

المتطلبات المهنية للمراجعة:

1. **معايير المراجعة:** يرى إدي (Edey) "أن المعيار هو أفضل طريقة لعمل شيء ما ويكون مفيداً كوسيلة لتحسين الإتصال"[(2)].

كما عرفه العمراني[(3)] بأنه "نموذج للأداء يُحدد بمعرفة أفراد أو هيئات علمية ومهنية متخصصة شروط ومتطلبات صحة منتج أو خدمة مالية".

---

(1) د. ماهر الأمين، ود. محمد عبد الغني البهلول، وعبد الرحمن عمر الحارس، **فجوة التوقعات في المراجعة**، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، (اللاذقية: جامعة تشرين، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الثاني، 2009م)، ص ص 241-242.

(2) Edey, Harold C.: Acounting Standards in the British Iseles, in Studies in Accounting. Ed. By W.T. Baxter and S. Davidson, ICAEW, London, (1977), P. 294

(3) نادر السنوسي العمراني، **أثر المعايير الشرعية في كفاءة التدقيق الشرعي**، (المنامة: شورى للإستشارات الشرعية، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، 20-21 أبريل، 2015م)، ص 149.

2. **قواعد وآداب السلوك المهني:** فقد عُرفت بوجه عام بأنها مجموعة من المبادئ والقيم التى تتمثل فى القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية وقوانين العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك فى المنظمات المختلفة[1].

3. **معايير الرقابة النوعية:** فقد عرفتها الجمعية الأمريكية بأنها" مُجمل الملامح والخصائص التى تجعل المنتج أو الخدمة قادرة على إتباع الرغبات التى يعلنها العميل أو يضمرها العميل"، كما عرفتها أيضاً بأنها "صلاحية السياسات والإجراءات التى تنظم العمل داخل مكتب المراجعة لإخراج منتج أو سلعة مطابقة للمعايير المهنية ترضي كآفة عملائهم"[2].

جودة التقارير المالية: فقد عرفها كوهن (Cohen) بأنها "دقة التقارير المالية والتى تفسر على أنها المستوى المُحقق من القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً"[3].

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، **"دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"**، (الإسكندرية: الدار الجامعية)، ص 210.

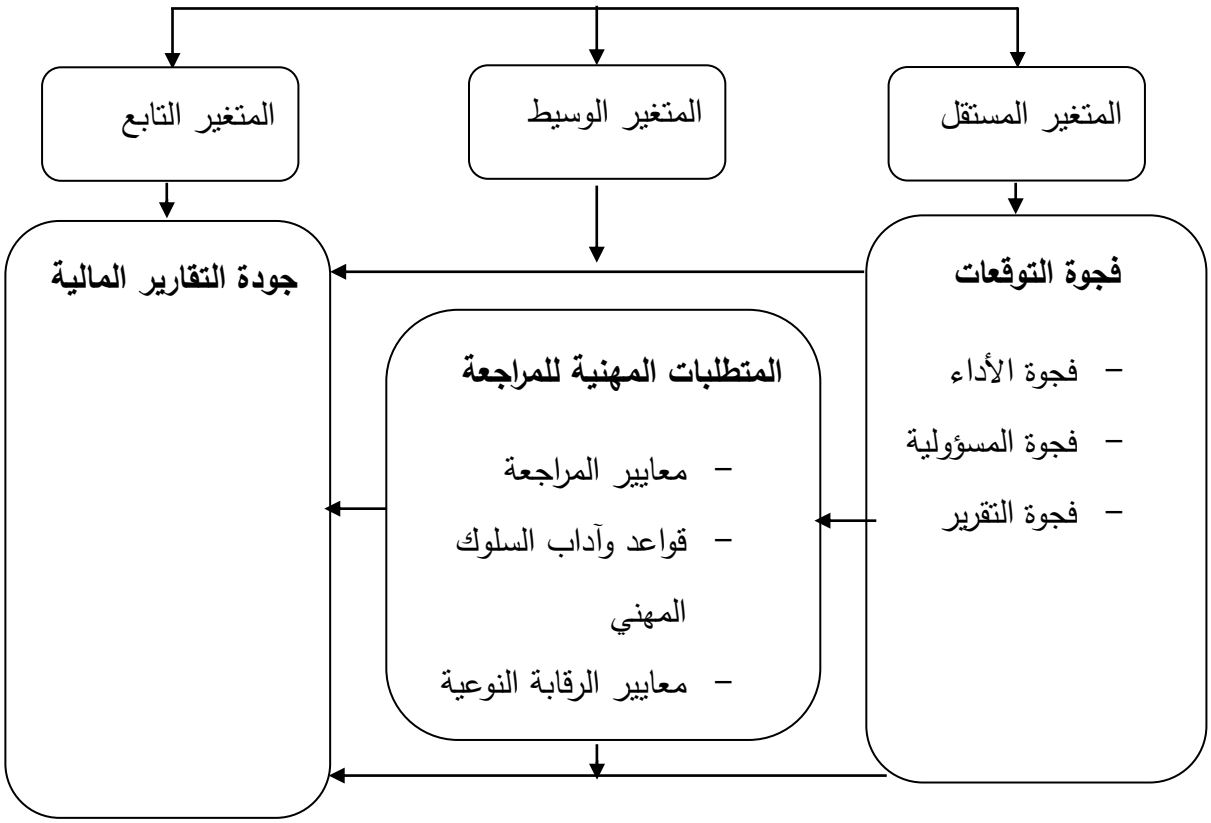
(2) د. عادل عبد الرحمن أحمد، **دراسة تحليلية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رساالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 226.

(3) Cohen, D. A., **Does Information Risk Really Matter?** An Analysis of the Determination and Economic Consequence of Financial Quality, (New York University, Working Paper 2006), P. 8.

نموذج الدراسة (Research Model)

شكل رقم (1)

نموذج متغيرات الدراسة



فرضيات الدراسة: (Research Hypotheses)

تسعى هذه الدراسة لإختبار الفرضيات من أجل تحقيق أهدافها وإيجاد حلول للمشكلة وفقاً لنموذج الدراسة لذا تمت صياغتها كالتالي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، وتتفرع منها الفرضيات التالية:
- **الفرضية الفرعية الأولى**: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الرئيسية الثالثة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية:
- **الفرضية الفرعية الأولى:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الخامسة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية السادسة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية السابعة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية الثامنة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.
- **الفرضية الفرعية التاسعة:** تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.

حدود الدراسة: (Research Limitations)

تتمثل حدود الدراسة فى الآتي:

1. **الحدود المكانية:** إقتصرت الدراسة على عينة من مكاتب المراجعة بجمهورية السودان وذلك بإعتبارها الأكبر حجماً، وكذلك لأنها تمثل مركزاً رئيسياً للممارسة المحاسبية لمختلف الأفراد والمؤسسات والهيئات المسؤولة عن تنظيم المهنة.
2. **الحدود الزمانية:** تمثلها حدود سنوات الدراسة، تم تجميع بيانات الدراسة فى 2021م.
3. **الحدود البشرية:** تتمثل **فى** المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة (المحاسبون القانونيون المرخص لهم مزاولة مهنة المراجعة بجمهورية السودان)، حيث ركزت الدراسة على مجتمع المراجعين الخارجيين ولم تتناول مجتمع الشركات عملاء المراجعة، لأن عدم تجانس العينة يجعل من الصعب تعميم النتائج على مجتمعها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المتطلبات المهنية للمراجعة من قبل العاملين بتلك الشركات.
4. **الحدود الموضوعية:**

أ. على الرغم من وجود العديد من المتغيرات التى يمكن أن تلعب دور الوسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات للمراجعة وجودة التقارير المالية، إلا أن هذا الدراسة أقتصر على المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط.

ب. تناولت الدراسة فجوة التوقعات من خلال دراسة مفهوم وسمات ومكونات فجوة التوقعات والأسباب التى تؤدي إلى وجودها.

ج. كما تناولت الدراسة المتطلبات المهنية والمتمثلة بإلتزام أفراد مكاتب المراجعة القانونية بالإستقلال والأمانة والموضوعية والسرية وأخلاقيات المهنة، نسبة لحصر مجتمع الدراسة فى المراجعين الخارجيين فقط.

د.ثم تناولت الدراسة جودة التقارير المالية دون التطرق لأبعادها المختلفة لأن المراجعين الخارجيين مُهمتهم إضفاء الثقة على مدى عدالة القوائم المالية دون الإهتمام بتصنيفها وتوضيح أنواعها.

محددات الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على تحليل ومناقشة المتغيرات والعوامل التى نتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على فجوة التوقعات فى المراجعة وجودة التقارير المالية، والمرتبطة بأصحاب المهنة من المراجعة ومراجعي الحسابات، ومن ثم دور هذه العوامل فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، تمثلت محددات الدراسة المتعلقة بإستمارة الإستبانة وبموضوع الدراسة فى الآتي:

1. إستخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة وكان هناك عدم إهتمام وعدم تجاوب من بعض أفراد العينة فى القيام بتعبئتها بالإجابة عليه مما أدى إلى تقليل نسبة إسترجاعها.

2. بما أن الدراسة إقتصرت على مكاتب المراجعة القانونية فقد كانت هناك صعوبة فى الوصول إليهم جميعا نسبة لعدم صحة عناوينهم المسجلة بالكشف الصادر من مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

3. نسبة لعدم إهتمام أفراد عينة الدراسة بالدراسة العلمي فقد كانت هناك عدم موضوعية فى إجابات البعض منهم.

4. عدم توفر المصادر عن مكاتب المراجعة القانونية وذلك بسبب قلة المعلومات المتاحة عنها لعدم إلتزامها فى القيام بتحديث بيانات دورياً.

المنهجية ومصادر جمع البيانات

منهجية الدراسة: (Research Methodology)

بغرض إنجاز هذه الدراسة فقد إتبع الباحث المناهج التالية:

1. الأسلوب الإستقرائي المُعتمد على المصادر الميدانية لإختبار مدى صحة هذه الفرضيات وما يتعلق بتحليل وتقييم الكتابات والأفكار السابقة فى مجال المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية.

2. الأسلوب الإستنباطي لتحديد طبيعة مشكلة الدراسة وصياغة الفروض المنطقية للدراسة ومن ثم تحليل الدراسات السابقة وكذلك تحديد محاور وأفكار وإطار وفرضيات الدراسة.

3. المنهج الوصفى التحليلي لأهميته فى البحوث العلمية حيث لا يكتفى بوصف الظاهرة فحسب بل يحلل واقعها ويفسير نتائجها من خلال معالجة البيانات للوصول إلى تفسيرات يمكن تعميمها لزيادة رصيد المعرفة عن تلك الظاهرة، كما يهدف فى هذه الدراسة إلى وصف طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة فى فجوة التوقعات (كمتغير مستقل)، وجودة التقارير المالية (كمتغير تابع)، والمتطلبات المهنية للمراجعة (كمتغير وسيط)، ومن ثم جمع البيانات عن المتغيرات وتحليلها للخروج بالنتائج المختلفة.

4. إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لعرض وتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

مصادر الدراسة: (Research Sources)

إستخدم الباحث العديد من المصادر التى دعمت هذه الدراسة وصولاً لتحقيق أهدافها، حيث تتمثل هذه المصادر فى الأتي:

مصادر بيانات أولية:

يتم إستخدام إستمارة الإستبانة التى تُعد بغرض الدراسة الميدانية لجمع البيانات من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة بجمهورية السودان ضمن حدود الدراسة، حيث

يتم التركيز على إستمارة الإستبانة لجمع البيانات فضلاً عن وجود العديد من الأدوات المستخدمة لجمع البيانات مثل الملاحظة والمقابلة ويرجع السبب فى ذلك لعدم جدوى إستخدام الأدوات الآخرى فى هذه الدراسة لعدم توفر الوقت الكافئ لغالبية أفراد العينة وبالتالي هنالك صعوبة فى أخذ البيانات منهم عن طريق المقابلة أو الملاحظة لذا سوف يتم جمع البيانات من خلال أسئلة الإستبيان.

مصادر بيانات ثانوية:

تم جمعها من خلال الكتب والمراجع والرسائل الجامعية والمجلات العلمية والدوريات العلمية والندوات وأوارق العمل التى قدمت فى هذا المجال بالإضافة إلى الشبكة العنكبوتية الدولية للمعلومات (الإنترنت).

هيكل الدراسة: (Research Structure)

تشتمل هذه الدراسة على مقدمة وأربعة فصول تليها خاتمة، وتقسم الفصول بدورها إلى مباحث، وتتضمن المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة وذلك من خلال التمهيد لمشكلة الدراسة، الأهمية، الأهداف، التعريفات الإجرائية، فرضيات الدراسة، الحدود الزمانية والمكانية والموضوعية، المنهجية ومصادر جمع البيانات.

الفصل الأول يتناول **فجوة التوقعات** وذلك من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول نشأة وتطور ومفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة، أما المبحث الثاني خصائص وسمات فجوة التوقعات فى المراجعة، والمبحث الثالث مكونات وأسباب فجوة التوقعات فى المراجعة.

أما **الفصل الثاني** يتناول **الإطار النظري للمتطلبات المهنية للمراجعة** وذلك من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول نشأة وتطور وأهمية ووظائف وخصائص معايير المراجعة، والمبحث الثاني قواعد وآداب السلوك المهني مفهومها وأهميتها وأهدافها ومبادئها والعوامل المؤثره عليها، والمبحث الثالث معايير الرقابة النوعية.

الفصل الثالث يتناول **جودة التقارير المالية**، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية، والمبحث الثاني خصائص ومعايير وقياس جودة التقارير المالية، والمبحث الثالث أثر جودة التقارير المالية على فجوة التوقعات فى المراجعة.

أما **الفصل الرابع** يخصص للدراسة الميدانية والتى تخص مكاتب المراجعة وينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول المنهجية (إجراءآت وطرق إعداد الدراسة الميدانية)، والمبحث الثاني يتناول تحليل البيانات وإختبار صحة الفرضيات. وأخيراً الخاتمة التى تشتمل على أهم النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة: (LITERATURE REVIEW)

لتناول موضوع أثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، كان لزاماً على الباحث أن يطلع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة لمعرفة ما لم يتم تناوله فيها حتى تكون الدراسة الحالية إضافة لا تكرار لما تمت الدراسة فيه، لذا قام الباحث بتقديم عرض لأهم البحوث والدراسات السابقة التى تناولت بإهتمام مواضيع فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية وسوف يستعرض الباحث البعض منها مع عقد مقارنات بين هذه الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

فيما يلي أهم الدراسات:

أولاً: الدراسات العربية:

دراسة: صادق حامد، (1993م)[1]:

تناول الباحث دراسة بعنوان "نحو تضييق فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة: دراسة تحليلية نقدية مقارنة" والتى هدفت إلى تقديم دراسة عن ظاهرة فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة وتجارب بعض الدول فيما يتعلق بتضييق فجوة التوقعات، وإقترحت نظام فعال لتضييق هذه الفجوة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى تأكيد ظهور فجوة التوقعات فى المراجعة للأسباب التالية:

- إكتشاف الغش والتقرير عنه.
- الإنذار المبكر بفشل وإنهيار الشركة.
- إكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها.
- المراجع هو الضامن لدقة القوائم المالية للمنشأة ومدى قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها.

كما أشارت الدراسة بالتوصيات التالية:

- ضرورة تضييق الفجوة من خلال تكثيف الإتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة وأهدافها.
- تعديل معايير المراجعة غير الكافية وتقويم وتصحيح الأداء دون المستوى المعياري.
- ضرورة صياغة القواعد والقوانين من جانب المنظمات المهنية والتى تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع المستمدة من طبيعة ومستجدات المهنة.

---

(1) صادق حامد مصطفى، **نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة**، دراسة تحليلية نقدية مقارنة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد الرابع والثلاثون، العدد السابع والأربعون، 1994م).

دراسة: احمد إسماعيل، (1997م)[1]:

تناولت الدراسة مشكلة فجوة التوقعات فى المراجعة وهدفت إلى تحديد نوع وأسباب ونطاق فجوة التوقعات فى المراجعة بالمملكة العربية السعودية بإلإضافة إلى توفر دلائل ميدانية بشأن بعض جوانب فجوة التوقعات بين أطراف المحيط المهني فى المملكة.

قامت الدراسة على عدة فروض كانت كما يلي:

1. لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إستجابات أطراف المحيط المهني فى المملكة العربية السعودية حول المهام الحالية للمراجعين.
2. لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إستجابات أطراف المحيط المهني فى المملكة العربية السعودية حول توقعات المجتمع المطلوبة من المراجعين.
3. لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إستجابات أطراف المحيط المهني فى المملكة العربية السعودية حول متطلبات وعوامل نجاح المراجعين فى الوفاء بتوقعات المجتمع.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

1. تُوفر الدراسة دلائل ميدانية تؤيد بوضوح وجود فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة فى المملكة العربية السعودية فى جوانب متعددة تتعلق بطبيعة وأداء مسؤوليات المراجعين فى مجالات التحريف والسرقات والتصرفات غير القانونية والضمان أو التأكيد الذي يعطيه المراجع على القوائم المالية، أيضاً قدمت الدراسة تفسيراً لطبيعة وأسباب ونوع فجوة توقعات المراجعة فى المملكة العربية السعودية.
2. تتضمن فجوة توقعات المراجعة فى المملكة فجوات تتعلق بالمعايير وأداء المراجعين وفهم الأطراف المعنية لدور المراجعة ومسؤوليات المراجعين، وأيضاً معقولية توقعات المستفدين من خدمة المراجعة.
3. توفر الدراسة إشارات بالمدخل المطلوب لتضييق الفجوة وبالتالي تقليل الإنتقادات الموجهة للمهنة، وأيضاً تقليل ظاهرة المقاضاة التى يتعرض لها المراجعون حالياً.

أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

1. الحاجة إلى دراسة أكثر تعمقاً لأساس وجود فجوة التوقعات وطبيعة الممارسات العملية للمراجعة وإلى أي مدى هي قادرة على مواجهة التوقعات والوفاء بها.
2. أهمية إستكمال وتعجيل إصدار باقي معايير المراجعة السعودية بالإضافة إلى الحاجة إلى وضع وتطوير هذه المعايير بما يتمشى وتطور حاجات وتوقعات الأطراف المستفيدة والمعنية بخدمة المراجعة.

---

(1) د. أحمد إسماعيل السقا، **فجوة التوقعات في بيئة المراجعة**، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، (الرياض: جامعة الملك سعود، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد الأول، العدد الخامس، 1997م).

3. توصي الدراسة بأهمية الربط بين التطوير المنشود لنظام الشركات السعودي وجهود الهيئة المتعلقة بإصدار المعايير تأكيداً لحماية مصالح المستثمرين والجمهور عامة.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث الحالية فى أنها تناولت فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة فى المملكة العربية السعودية، فى حين أن دراسة الباحث الحالية تناولت دور المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية فى البيئة السودانية.

دراسة: أحمد محمد لطفى، (2001م)[1]:

تركزت مشكلة الدراسة فى قصور الفكر المراجعي الحالي عن بناء مدخل متكامل لمعالجة فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية.

قامت الدراسة على عدة فرضيات منها:

1. أن فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية تؤدي إلى عدم فعالية مهنة المراجعة فى خدمة المستخدمين، وتؤدي إلى إهدار دورها كأداة لخدمة المجتمع فى ظل التطورات الحادثة إقتصادياً، وإجتماعياً، وسياسياً، وتكنولوجياً.

2. إن المداخل الحالية لمعالجة فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية لم تقدم نتائج ملموسة فى علاج فجوة التوقعات بسبب عدم تكاملها وأُحاديتها.

3. إن المدخل المقترح لمعالجة فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية يؤدي إلى زيادة مصداقية مهنة المراجعة فى مصر كأداة لخدمة المجتمع.

4. إن إختيار فعالية المدخل المقترح إحصائياً فى معالجة فجوة التوقعات فى مصر يؤدي إلى زيادة كفاءته وفعاليته فى معالجة هذه الفجوة، مما يزيد من نفعية مهنة المراجعة فى مصر لجمهور المهنة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

1. إن المداخل الحالية لمعالجة فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية أُحادية الجانب ومن ثم لا توفر مدخلاً متكاملاً لمعالجة هذه الفجوة فى البيئة المصرية.

---

(1) د. أحمد محمد لطفي غريب، **مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية**، (الزقايق: جامعة الزقاريق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، 2001م).

2. أكدت الدراسة الإختبارية بإجماع الآراء على أن وجود نظرية متكاملة لعلم المراجعة يرشد أداء المراجعين الخارجيين مما يزيد من درجة الرضا الوظيفى لهم ويزيد من رضا العملاء عن أدائهم.

3. إن الدراسة العملية برهنت إحصائياً على صحة الفروض وتحققت بنسبة (100%)، ويرجع ذلك إلى أن الدراسة الإحصائية العملية برهنت على أن هناك فجوة توقعات فى بيئة المراجعة المصرية تؤدي إلى عدم مصداقية المهنة فى خدمة جمهور العملاء، كما تؤدي إلى إهدار دورها كأداة لخدمة المجتمع فى ظل التطورات الحادثة إقتصادياً وسياسياً وإجتماعياً وتكنولوجياً.

قدمت الدراسة عدة توصيات منها:

1. ضرورة وجود سلطة مهنية مصرية تقوم بمحاسبة المراجعين الخارجيين عند تقصيرهم فى أداء الواجبات المهنية المفروضة عليهم.

2. ضرورة إصدار تشريع جديد يواكب التغيرات الحادثة فى المجتمع المصري إقتصادياً وسياسياً وإجتماعياً وتكنولوجياً، ويواكب أيضاً التطورات العالمية الحادثة.

3. ضرورة الإهتمام بالتأهيل العلمي للمراجع الخارجي المستقل عن طريق التنظيم المهني والجامعات وذلك بعقد الدورات التدريبية المستمرة لمواكبة التغيرات الحادثة فى علوم المحاسبة والمراجعة بآفاقها الجديدة بهدف إكسابهم مهارات مهنية جديدة.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث الحالية فى أنها تناولت قصور الفكر المراجعي الحالي عن بناء مدخل متكامل لمعالجة فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية المصرية، بينما تناولت الدراسة الحالية دور المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية فى البيئة السودانية.

دراسة: رضا إبراهيم،(2002م)[1]:

تناولت الدراسة مشكلة فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة، وذلك من خلال تقييم مدى فهم كل من المراجعين والمستثمرين لطبيعة وأهداف عملية المراجعة عن طريق عمل مقارنة مباشرة بين فهم كلاهما للمصطلحات المستخدمة فى تقرير المراجع، والعناصر التى يجب أن يشتمل عليها التقرير النموذجي غير المتحفظ، فى ضوء ما ورد بمعيار المراجعة المصري رقم (200) لسنة (2000م).

(1) رضا إبراهيم عبد القادر صالح، **تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين**، دراسة نظرية وأدله ميدانية حالة مصر، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس: العدد الثاني، 2002م).

أوضحت الدراسة أن فجوة التوقعات تتكون من عنصرين أساسيين هما:

• فجوة المعقولية والتى تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقعه المجتمع من المراجع إنجازه وبين مدى معقولية إنجاز تلك التوقعات من قبل المراجع الخارجي.

• فجوة الأداء وتنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من قبل المجتمع وبين الأداء الفعلي للمراجع الخارجي.

تمثلت فرضيات الدراسة فى التالي:

• توجد فجوة توقعات بين المراجعين الخارجيين والمستثمرين بشأن الإفصاح عن جميع العناصر التى تهم مستخدمي القوائم المالية.

• توجد فجوة توقعات بين المراجعين الخارجيين والمستثمرين بخصوص تحمل المراجع الخارجي للمسؤولية تجاه جميع مستخدمي تقرير المراجعة.

• توجد فجوة توقعات بين المراجعين الخارجيين والمستثمرين بشأن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق فى المنشأة.

• توجد فجوة توقعات بين المراجعين الخارجيين والمستثمرين متعلقة بإكتشاف تلاعب وغش الإدارة.

• توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين بشأن عدم إحتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين بالمنشأة.

• توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين متعلقة بأن لا يُصدر المراجع الخارجي تقرير نظيف إلا إذا كان لديه دليل مُقنع بعدم قيام المنشأة بعمليات غير نظامية.

أوضحت نتائج الدراسة: إتفاق المراجعين والمستثمرين على أهمية مصطلحات ومدلول التقرير النظيف، إلا أنهم لا يتفقون على ما يجب أن يفعله المراجع الخارجي أو يقوم بالحكم عليه قبل إصداره لهذا التقرير، حيث تبين وجود فجوة بين توقعات كلٌ منهما فى العديد من العناصر التى إشتملت عليها الدراسة، وأن توقعات المستثمرين تفوق ما يقوم به المراجعين فى تلك العناصر.

يلاحظ: أن الكثير من الدراسات السابقة طبقت فى بيئات مراجعة أجنبية مثل أمريكا واستراليا وكندا وسنغافورة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن كثير من الدراسات السابقة لا تتعدى فى كونها دراسات نظرية لم تقدم سوى مجرد توصيات نظرية فقط.

دراسة عبد الناصر محمد سيد، (2004م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم قدرة المراجعين على إكتشاف ممارسات الإدارة الخاطئة والتى ترتب عليها إنهيار شركات ورفع دعاوى قضائية ضد مكاتب المراجعة مما حدا بالجهات المسؤولة وضع المعايير فى الولايات المتحدة للعمل على سد الثغرات وذلك بإصدار المعيار (SAS 99) وتدعيم ثقة المجتمع فى مهنة المراجعة، وزيادة قدرة المراجعين إلى إكتشاف غش الإدارة.

قامت الدراسة على الفرضيات الآتية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ظهور فجوة التوقعات فى المراجعة وبين إختلاف الأداء المهني للمراجعين من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام المراجعين بالوسائل والإجراءات التى وفرها المعيار الأمريكي (SAS 99) وبين زيادة قدرة المراجعين على إكتشاف الغش.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة قدرة المراجعين على إكتشاف غش الإدارة من الإلتزام بالمعيار الأمريكي (SAS 99) وبين تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.
4. يختلف إدراك مراجعى الحسابات لآثار تطبيق المعيار الأمريكي (SAS 99) على تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة وفقاً لمراكزهم الوظيفية ومؤهلاتهم العلمية والعملية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

1. يوجد إرتباط وثيق بين تصاعد الدعاوى القضائية ضد المراجعين، وبين إستمرار فجوة التوقعات فى المراجعة.
2. يوجد إرتباط وثيق بين فجوة التوقعات فى المراجعة وبين مسؤولية المراجعين عن إكتشاف الأخطاء والغش.
3. يوجد إرتباط وثيق بين إلتزام المراجعين بالوسائل والإجراءات التى يضمنها المعيار الأمريكي (SAS 99) لزيادة قدرة المراجعين على إكتشاف الأخطاء والغش وبين تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

قدمت الدراسة عدة توصيات منها:

1. ضرورة إستمرار تطوير مهنة المراجعة، لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وذلك إذا كان لديها رغبة مُخلصه فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، وذلك بالتركيز على إستخدام طرق وأساليب أفضل لتنفذ عمليات المراجعة.

---

(1) عبد الناصر محمد سيد درويش ، **دراسة إختبارية للآثار الإيجابية للمعيار الأمريكي (SAS 99) في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية**، (محافظة بني سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، 2004م).

2. يجب على المراجعين أنفسهم الأخذ بعين الإعتبار توقعات الأطراف المستفيدة، عند تنفيذ مراحل عملية المراجعة والعمل على تحقيقها بإلالتزام بمعايير وإرشادات المراجعة والبعد عن الجمود الفكري، ووضع الشك المهني فى القلب والمقدمة حيث ينبغي له أن يكون.

3. لتطبيق المعيار (SAS 99) يجب إعداد إرشادات لمعدي القوائم المالية، ولجان المراجعة والمراجعين، خاصه بالبرامج وإجراءات الرقابة الداخلية الوقائية ضد غش الإدارة، بحيث تركز ليس فقط على إكتشاف الغش وإنما على منعه قبل حدوثه.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث الحالية فى أنها تناولت الآثار الإيجابية للمعيار (SAS 99) فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية، بينما تناولت الدراسة الحالية دور المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية فى البيئة السودانية.

دراسة: أبو بكر عبد الباقي، (2005م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية معالجة فجوة التوقعات فى المراجعة أو الحد منها، إختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة لمستخدمي القوائم المالية يساعد فى تضييق فجوة التوقعات.
- إسهام المراجعة فى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية يؤدي إلى زيادة الثقة فى تقارير المراجعة.
- عدم الافصاح عن حدود ومسؤولية كل من الإدارة ومراجع الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات فى المراجعة.

هدفت الدراسة إلى دراسة مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها ومستوياتها، بالإضافة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي فى تصنيف فجوة التوقعات فى المراجعة، إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والمنهج الوصفى التحليلي.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- التأكيد على وجود فجوة التوقعات فى المراجعة ولكنها لم تجد الإهتمام الكافى فى جمهورية السودان.
- جهل مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع الخارجي وخاصة المستثمرين.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

---

(1) أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، **دور الإفصاح المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة** (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005 م).

• ضرورة قيام المنظمات المهنية والعلمية للمحاسبة والمراجعة بنشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين فئات مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة ودور المراجع الخارجي وواجباته ومسؤولياته.

• معالجة أسباب فجوة التوقعات بغرض الحد منها أو تضييقها.

• تأهيل وتدريب مراجعي الحسابات عن طريق برامج التعليم المستمر.

يرى الباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى دراسة مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها ومستوياتها بالإضافة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي فى تصنيف هذه الفجوة إلا أن دراسته تميزت بدراسة مدى تأثير المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية.

دراسة: سامي حمد النيل، (2006م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى دور المراجعين فى مواجهة التحديات التى فرضتها نظم الحاسبات الإلكترونية ومدى كفاية الدورات التدريبية التى يتلقونها، هدفت الدراسة إلى توضيح الدور المرتقب لمراجعي الحسابات تجاه التحديات التى فرضتها نظم الحاسبات الالكترونية أمام مهنة المراجعة، إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الوصفى لدراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

• أن إستخدام الوسائل الحديثة فى المراجعة يؤدي إلى إتخاذ القرارات بأسرع ما يمكن.

• أن التدريب المستمر على الحاسب الآلي له دور أساسي وفعال فى مواجهة نظم المعلومات الحديثة.

أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية:

• ضرورة العمل على تأهيل مراجعي الحسابات وتنمية مهاراتهم.

• تطوير التنظيم المهني والعمل على الإرتقاء بالمهنة والممارسين لها.

• تنمية المعرفة المحاسبية والتنظيمية بإعتبارها محدد رئيسي لرفع كفاءة المراجعة الإلكترونية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى توضيح الدور المرتقب لمراجعي الحسابات تجاه التحديات التى أفرزتها نظم الحاسبات أمام مهنة المراجعة، بينما تهدف الدراسة الحالية إلى توضيح الدور الذي تلعبه المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط عند إلتزامها ومدى أثرها وإسهامها فى الحد من فجوة التوقعات، وكذلك أثرها وإسهامها فى جودة التقارير المالية.

---

(1) سامي حمد النيل محمد، **تحديات المراجعة في بيئة إستخدام الحاسبات الإلكترونية**، (الخرطوم: جامعة جوبا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م).

دراسة: محمود صالح، (2006م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى إزدياد الإهتمام بالتقارير التى يرفعها المراجع الخارجي للجهات المستفيدة من هذه الخدمات والتى تُبنى عليها قرارات قد تكون مصيرية لهذه الجهات، إلا أنه فى الآونة الأخيرة أصبحت هذه التقارير لا تلبي رغبات المستفيدين من خدمات المراجعة لكونها لا تعكس واقع الحال فى المنشآت المالية وقد قادت إلى إتخاذ قرارات خاطئة من قبل المستفدين نتج عنها خسائر مالية فادحة.

تنبع أهمية الدراسة من أن فجوة التوقعات فى المراجعة أصبحت مشكلة تُهدد بقاء مكاتب المراجعة لعدم رضا المستفدين من خدماتهم وعدم تلبية تقارير المراجعة لرغبات وتطلعات تلك الفئات المتلقيه لهذه الخدمة.

هدفت الدراسة إلى إمكانية تطوير تقارير المراجعة لتلبي رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة.

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الوصفى بإستخدام أسلوب دراسة الحالة.

خلصت الدراسة لعدة نتائج منها:

- هناك قصور من قبل المنظمات المهنية نحو توعية مستخدمي تقارير المراجعة.
- كما أن هناك قصور فى فهم واجبات ومسؤوليات المراجع مما دعى البعض إلى تحميلهم مسؤوليات ليست من إختصاصهم حسب الأعراف المحاسبية.

كذلك أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

- ضرورة إلزام المنظمات المهنية فى السودان بإصدار معايير المراجعة التى تستوعب متغيرات الحياة الإقتصادية والإجتماعية .
- ضرورة تقييد الخدمات الإستشارية للمراجع الذي يتولى مراجعة منشأة معينة بصورة منتظمة.
- ضرورة تنظيم توزيع فرص المراجعة بين المراجعين بحيث لا تكون هناك تكاليف تُضيع معها جودة الخدمة المطلوبة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى إمكانية تطوير تقارير المراجعة لتلبي رغبات المستفيدين من خدمات المراجعة إلا أن الدراسة الحالية هدفت للتعرف على فجوة التوقعات من خلال دراسة مستوياتها وأسبابها.

---

(1) محمود صالح حبيب فضل، **العوامل المؤثرة على فجوة توقعات المراجعة في السودان،** (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).

دراسة: إبراهيم السيد، (2006م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى دور حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة، ومراجعي الحسابات.

قامت الدراسة على الفروض التالية:

1. لا توجد علاقة إرتباط طردية بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة.
2. لا توجد علاقة إرتباط طردية بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعي الحسابات وبين فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

1. لقد إتفقت آراء مراجعي الحسابات والمستثمرين على وجود إرتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة.
2. إن أكثر متغيرات فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة تأثراً بآليات حوكمة الشركات المرتبطة بمراجعي الحسابات هي درجة الإفصاح فى تقرير الحسابات، وأقلها مسؤولية مراجعي الحسابات تجاه جميع المستخدمين للقوائم المالية.
3. يحقق إتباع آليات حوكمة الشركات قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرارات إعتماداً على التقارير المالية التى أُعدت وتمت مراجعتها وفقاً لآليات حوكمة الشركات.

توصلت الدراسة لعدة توصيات منها الآتي:

1. ينبغي تشكيل فريق عمل يكلف بتطوير عدد من التشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات مثل قانون الشركات الموحد، قانون سوق المال الجديد، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون تنظيم المنافسة ومنع الإحتكار.
2. ضرورة نبذ فكرة تعارض مصالح الفئات المعنية بالشركة وبصفة خاصة المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفذية وذلك على المستويين العلمي والمهني.
3. تشديد العقوبات على مخالفة الإدارة قرارات الجمعية العمومية للمساهمين، وكذلك مخالفتها النظام الأساسي للشركة، وعدم تنفذ توصيات لجنة المراجعة.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث الحالية فى أنها تناولت تأثير حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر، بينما الدراسة الحالية تناولت دور المتطلبات المهنية كمتغير وسيط فى علاقتها بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية فى البيئة السودانية.

---

(1) إبراهيم السيد المليجي، **دراسة وأختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2006م).

دراسة: أمير عثمان، (2007م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن إعتماد المنشآت على التقنية الحديثة جعل من الصعوبة بمكان تطبيق أساليب المراجعة التقليدية وأن إدخال التقنية الحديثة أدى إلى ظهور بعض الصعوبات فى عملية المراجعة، منها ما هو متعلق بالحاسب الآلي ومنها ما هو متعلق بالبرنامج المشغل ومنها ما يتعلق بإجراءات الرقابة على المدخلات والمخرجات.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر إستخدام التقنية الحديثة على المراجعة وترقية وتأهيل المراجع لمواكبة التطور التقني فى عمليات المراجعة، إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الوصفى بإستخدام إسلوب دراسة حالة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إدخال التقنيات الحديثة فى عملية المراجعة أدى إلى فرض الكثير من التغيرات على مهنة المراجعة وله أثر إيجابي فى سرعة ودقة خطوات وإجراءات المراجعة وإتخاذ القرارات ويقف ذلك على مدى مواكبة المراجع لنظم المحاسبة الإلكترونية.

أوصت الدراسة إلى عدة توصيات منها: ضرورة التاهيل والتدريب المستمر للمراجعين من أجل مواكبة التطور الإلكتروني والعمل على تحديث المهنة وذلك من خلال دورات تدريبية مكثفة فى نظم المراجعة بإستخدام الحاسب الآلي فى عمليات المراجعة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على أثر إستخدام التقنية الحديثة على المراجعة وترقية وتأهيل المراجع لمواكبة التطور التقني فى عملية المراجعة بينما هدفت الدراسة الحالية للتعرف على أثر إستخدام المتطلبات المهنية للمراجعة فى تضييق فجوة التوقعات وجودة التقارير المراجعة.

دراسة: سلطان بن عايض، (2007م)[2]: تمثلت مشكلة الدراسة بين الخلاف الذي يقع بين ما يتوقع جمهور مستخدمي القوائم المالية من مهنة المراجعة وبين ما يقوم المراجعين بتأديته لجمع الأدلة التى تساعدهم فى إبداء الرأي عن القوائم المالية، وعدم التحديد الدقيق لمفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة من قبل الكُتاب والباحثين والمنظمات المهنية بالرغم من الجهود التى بُذلت وقدمت لتحديد أسباب الفجوة إلا أنها لم تتطرق لمعيار العرض والإفصاح.

تمثلت فرضيات الدراسة فى التالي:

- التطبيق الرشيد لمبادئ المحاسبة يساعد فى تضييق فجوة التوقعات.

---

(1) أمير عثمان فضل، **أثر التقينات الحديثة على مهنة المراجعة في ظل المعايير الدولية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

(2) د. سلطان بن عائض البقمي، **دور معيار العرض والإفصاح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، (القاهرة، جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية، العدد الأول، 2007م).

• تحليل مفهوم الفجوة وأسبابها والمجهودات التى بذلت لإزالة هذة الأسباب أو تقليل آثارها على مهنة المراجعة فى المجتمع.

• تطبيق معيار العرض والإفصاح يساعد فى إزالة فجوة التوقعات.

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق متطلبات معيار العرض والأفصاح عن مصداقية محتوى القوائم المالية وتحديد الآثار المتوقعة للإفصاح عن الأهمية النسبية التى يستخدمها المراجع وإبداء الرأي عن القوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

• أن دراسة فجوة التوقعات فى المراجعة يجب أن تتم فى ضوء التطورات الإدارية والإجتماعية بالإضافة إلي التطورات فى تقنية المعلومات.

• أن المراجع الخارجي يجب أن لا يقتصر دوره فى فحص المستندات والإثبات الدفتري للحصول على أدلة لتأييد الرأي الفني المحايد الذي يُبديه عن القوائم المالية التى يقوم بمراجعتها.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة التطور فى تقنية المعلومات والتسجيل والمعالجة والتعاون بين المحللين الماليين ومراجعي القوائم المالية.

دراسة: الواثق صادق، (2008م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى تباين فهم كل من المراجعين والمستثمرين للمصطلحات التى يشتمل عليها تقرير المراجعة وعدم مقدرة المراجعين على تلبية إحتياجات المستثمرين من معلومات فى تقارير المراجعة.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتي:

• لا توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين بفهم المصطلحات المستخدمة فى تقرير المراجع.

• فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ناتجة عن قصور تقارير المراجعة فى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

• لا توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين بشأن إستقلال المراجع ومسؤوليته عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

إكتسبت الدراسة أهميتها من خلال دراسة موضوع فجوة التوقعات فى المراجعة، والتى تمثل جوهر الإنتقادات الموجهة لمهنة المراجعة ومحاولة تضييق تلك الفجوة لبث الثقة والطمأنينة فى المعلومات المالية لمختلف الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة.

---

(1) الواثق صادق همت خيري، **تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).

هدفت الدراسة إلى تحليل مفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة وذلك من خلال الربط بين محتوى تقرير المراجع الخارجي وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ومدى تلبية المراجعين لتوقعات المستثمرين، كما أن ثقة المستثمرين فى تقرير المراجع الخارجي تعتمد على مدى إستقلالية المراجع الخارجي وتأهيله العلمي والعملي.

إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفى التحليلي.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

•أن يعتمد المستثمرون على تقرير المراجع الخارجي عند إتخاذهم قرارات الإستثمار.

• فجوة التوقعات فى المراجعة ناتجة عن ظهور تقارير المراجع الخارجى فى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

• أن التحفظات التى فى تقرير المراجع الخارجي تؤثر سلباً على سلوك المستثمر تجاه المنشاة.

• ثقة المستثمرين فى تقرير المراجع الخارجي تعتمد على إستقلالية المراجع الخارجي وتأهيله العلمي والعملي.

• فجوة التوقعات فى المراجعة ناتجة عن سببين رئيسيين هما: عدم معقولية التوقعات من قبل المستثمرين (فجوة المعقولية) عدم قيام المراجعين بأداء مسؤولياتهم فى ضوء المعايير المهنية (فجوة الأداء).

أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية:

• ضرورة قيام المنظمات المهنية بزيادة وعي ثقافة المجتمع بطبيعة أهداف المراجعة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية بمزاولة المهنة والأطراف المهنية من مستثمرين وغيرهم.

• ضرورة تحديد جهة إشرافية رقابية على مهنة المراجعة تقوم بإصدار الإرشادات والمعايير وتقوم بالحكم على القوائم المالية التى تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة.

يستنتج الباحث أن هذه الدراسة ترى أن السبب الرئيس فى فجوة التوقعات فى المراجعة هو قصور دور المنظمات المهنية فى المراجعة لذا تناولت أثر محتوى التقارير على فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين بإعتبار أن المستثمرين هم أهم شريحة من شرائح المجتمع التى تستخدم تقارير المراجعة لمساعدتها فى إتخاذ قرارات الإستثمار بينما تناولت دراسة الباحث الحالية المشكلة بالتساؤل عن أثر فجوة توقعات المراجعة فى جودة التقارير المالية وعن الأثر الذي تُحدثه المتطلبات المهنية للمراجعة فى الحد من فجوة التوقعات.

دراسة: مصطفى محمود، (2008م)[1]:

تكمن مشكلة الدراسة فى وجود مجتمع مالي يتوقع من المراجع أو عملية المراجعة إكتشاف الأخطاء والإحتيال، كما يتوقع المجتمع المالي من المراجع أيضاً ما يفوق ما يقدمه المراجع من إنجازات، كأن يقدم تأكيد بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وأنها تعرض بعدالة المركز المالي للمنشأة.

قامت الدراسة على الفروض التالية:

1. توجد علاقة بين الشك فى إستقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية وإنخفاض جودة الأداء فى عملية المراجعة، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات فى المجتمع المالي وبين زيادة إتساع فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.
2. عند تدعيم دور المنظمات المهنية فى مراقبة جودة الأداء لتضييق فجوة التوقعات.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

1. عدم التحديد الواضح لدور المراجع فى المجتمع المالي ومسؤولياته.
2. الشك فى إستقلال المراجع وحياده فى ممارسة مهنة المراجعة.
3. إنخفاض جودة الأداء فى المراجعة.

أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

1. إعادة تدريب وتأهيل المراجعين وإخضاعهم لدورات للإطلاع على آخر المستجدات والتحديات التى تواجهها مهنة المراجعة.
2. تدعيم دور المنظمات المهنية فى المجتمع وهيمنتها على مهنة المراجعة.
3. دراسة توقعات المجتمع المالي ومستخدمي القوائم المالية ومحاولة أخذ التوقعات المنطقية والمقبولة ومن ثم تلبيتها.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث الحالية فى أن كلاهما تناول دور معايير المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات، بينما الإختلاف حدث فى تباين البيئات، فقد طُبقت تلك الدراسة على البيئة السورية، أما دراسة الباحث الحالية فقد طُبقت على البيئة السودانية.

دراسة: أماني كمال، (2009م)[2]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى الإختلاف فى فهم دور المراجعين فى المجتمع ومدى كفاية مسؤولياتهم الحالية مما أدى إلى وجود فجوة التوقعات فى المراجعة.

---

(1) مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008م).

(2) أماني كمال مقسوم علي، **دور وجود المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والوصفى التحليلي بإستخدام إستمارة الإستبانة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- يجب إهتمام المنظمات المهنية بتحديث برامج التعليم للمراجعين.
- تؤدي الضغوط والتداخلات من قبل العميل فى الدور الذي يقوم به المراجع إلى وجود فجوة التوقعات فى المراجعة.
- يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة وبذل العناية المهنية عند القيام بعمليات المراجعة فى زيادة مستوى الأداء فى عملية المراجعة.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

- ضرورة إهتمام المنظمات المهنية بالتأهيل العلمي والعملي للمراجعين.
- ضرورة إلمام المراجع بمعايير المراجعة والإلتزام بها عند عملية المراجعة.
- ضرورة قيام المنظمات المهنية بتدعيم إستقلال المراجعة من خلال إصدار الإرشادات والمعايير.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى توضيح دور جودة المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بينما هدفت الدراسة الحالية إلى الإستفادة من مدى الإلتزام بالمتطلبات المهنية للمراجعة فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

دراسة: أبو بكر عبد الباقي، (2009م)[1]:

تتمثل مشكلة الدراسة فى تحديد مفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة وتحديد الأسباب العامة لفجوة التوقعات بالإضافة إلى تحديد الأسباب الجوهرية لحالات الفشل فى المراجعة.

قامت الدراسة على عدة فروض وهي:

1. إسهام المراجعة فى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية يؤدي إلى زيادة الثقة فى تقارير المراجعة.
2. عدم الإفصاح عن وجود حدود ومسؤولية كل من الإدارة ومراجعى الحسابات فما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات فى المراجعة.
3. فجوة التوقعات فى المراجعة تُعزى إلى عدم شفافية تقارير المراجعة فى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

---

(1) أبوبكر عبدالباقي محمد الطيب، **فجوة التوقعات في المراجعة– المفهوم والأسباب،** (الخرطوم: جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، العدد الثاني، 2009م).

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. هناك تقصير من جانب مراجعي الحسابات بشأن الإفصاح عن كآفة المعلومات المتعلقة بوجود التحريف الجوهري والغش فى تقريره لمستخدمي القوائم المالية.
2. إن فجوة التوقعات تنشأ عندما تفشل المراجعة فى تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية.
3. هناك قصور فى القوانين وعدم وجود أجهزة تنظم المهنة وتضبط تطبيق المعايير والقواعد.

قدمت الدراسة التوصيات التالية:

1. معالجة أسباب فجوة التوقعات بغرض الحد منها أو تضييقها.
2. يجب على مراجعى الحسابات المحافظة على إستقلالهم وتحسين آرائهم لرفع مستوى جودة المراجعة.
3. ضرورة معرفة توقعات مستخدمي التقارير المالية والعمل على تلبية المعقول منها.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث الحالية لكونها تناولت مفهوم وأسباب فجوة التوقعات فى المراجعة وهذا ما تناولته الدراسة الحالية.

دراسة: مصعب إسماعيل، (2010م)[1]:

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الإلكترونية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، تتلخص مشكلة الدراسة فى مدى مساهمة المراجعة الإلكترونية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، وأثر المراجعة الإلكترونية على درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية وعلى أدلة الإثبات فى المراجعة.

تنبع أهمية الدراسة فى إزالة الشكوك حول مدى سلامة وصحة التقارير المالية فى ظل إستخدام المراجعة الإلكترونية وقياس كفاءة المراجعة الإلكترونية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

هدفت الدراسة إلى الإستفادة من المراجعة الإلكترونية لتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتي:

- تساهم المراجعة الإلكترونية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.
- إستخدام المراجعة الإلكترونية يزيد من درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية.
- تطبيق برامج ونظم المراجعة الإلكترونية يؤثر على أدلة إثبات المراجعة.

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والوصفى التحليلي بإستخدام إسلوب تحليل الإستبانة.

---

(1) مصعب إسماعيل إبراهيم محمد، **دور المراجعة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010 م).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

• توفر المراجعة الإلكترونية الوقت والجهد المبذول فى عملية المراجعة مما يؤدي إلى كفاءة المراجعة.

• تقلل المراجعة الإلكترونية من إحتمال الخطأ لدى المراجعين عند القيام بمراجعة برامج محاسبية إلكترونية.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

• ضرورة تأهيل المراجعين عن طريق التدريب المستمر للمراجعين من أجل مواكبة التطور الإلكتروني وذلك من خلال دورات تدريبية مكثفة فى نظم المعلومات المحاسبية والمراجعة الإلكترونية.

• ضرورة إستخدام المراجعة الإلكترونية حيث يساعد ذلك المراجع الخارجي فى التحقق من دقة وسلامة معالجة البيانات وإختصار الوقت فى علمية المراجعة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى توضيح دور المراجعة الإلكترونية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة وأظهرت الدراسة كذلك أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، بينما هدفت الدراسة الحالية إلى تضييق فجوة التوقعات من خلال الإلتزام بقواعد السلوك المهني بوصفه أحد المتطلبات المهنية للمراجعة.

دراسة: موسى عوض الكريم، (2010م)[1]:

تناولت الدراسة دور حوكمة الشركات فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بالسودان، تمثلت مشكلة الدراسة فى المحاولة لدراسة وإختبار تأثير دور حوكمة الشركات فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

هدفت الدراسة إلى إستطلاع آراء المحاسبين ومراجعي الحسابات فى دراسة مدى تأثير حوكمة الشركات فى تضييق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية فى المراجعة، تنبع أهمية الدراسة من ندرة البحوث التطبيقية التى أجريت فى مجال العلاقة بين دور حوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات فى الممارسة المهنية.

تلخصت فرضيات الدراسة فى الآتي:

• توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق حوكمة الشركات وفجوة التوقعات.

• توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق حوكمة الشركات ومستويات فجوة التوقعات.

• توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق حوكمة الشركات وثقة مستخدمي تقرير المراجع.

---

(1) موسى عوض الكريم محمد كوكو، **دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة توقعات المراجعة في السودان**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010 م).

إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والإستقرائي والإستنباطي والوصفى التحليلي بإستخدام أسلوب تحليل الإستبانة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

• تطبيق حوكمة الشركات أدى إلى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة وإلزام المراجعين بآداب وسلوك المهنة.

• تطبيق حوكمة الشركات يساعد على تقليل فجوة الأداء وذلك بتخفيض مخاطر جودة الأداء المهني.

• الإلتزام بتطبيق حوكمة الشركات أدى إلى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها:

• ضرورة إلمام الشركات بأهمية تطبيق حوكمة الشركات مما يؤدي إلى تخفض مستويات فجوة التوقعات فى المراجعة.

• العمل على تأهيل المراجعين مهنياً وأكاديمياً،ويجب أن تكون هنالك جهة رسمية تتولى إصدار معايير حوكمة الشركات و كيفية تطبيقها وإلزام الشركات بها.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت دور حوكمة الشركات فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بالسودان بينما ركزت الدراسة الحالية على توضيح دور معايير الرقابة النوعية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة كأحد عناصر المتطلبات المهنية للمراجعة.

دراسة: الهادي إبراهيم، (2010م)[1]:

تمثلث مشكلة الدراسة فى قصور التنظيم المهني عن مسايرة توقعات المستخدمين لخدمات المراجعة.

قامت الدراسة على الفرضيات التالية:

1. تساهم المنظمات المهنية فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة.
2. هناك حاجة إلى تحديد أسباب فجوة التوقعات فى المراجعة.
3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات فى المراجعة ومسؤوليات وأداء وتقارير المراجعين.
4. تكامل الجهود العلمية والعملية يؤدي إلى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها ما يلي:

1. نطاق مكونات فجوة التوقعات فى المراجعة غير محدد بالضبط.

---

(1) الهادي إبراهيم فضايلو، **المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).

2. تتصل فجوة التوقعات بمسؤوليات المراجعين وأدائهم وتقريرهم.

3. فجوة التوقعات فى المراجعة تتصل بفجوة التوقعات فى المحاسبة وقد تكون إمتداداً طبيعياً لها.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

1. هناك حاجة إلى تحديد نطاق مكونات فجوة التوقعات فى المراجعة.

2. زيادة الاهتمام فى مجال مسؤوليات المراجعين وأدائهم وتقريرهم.

3. رفع كفاءة الأداء المحاسبي خاصة فيما يتصل بالإرشادات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث الحالية لكونها تناولت موضوع المنظمات المهنية فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة وهو ما تناولته الدراسة الحالية متمثلاً فى دور المتطلبات المهنية للمراجعة.

دراسة: محمد إبراهيم، (2011م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى قضايا ثلاث، فالقضية الأولى من تلك القضايا كانت فى التباين الواضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المراجعين، وما يجب أن يكون عليه عمل المراجعين وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، بينما تمثلت القضية الثانية فى عدم التحديد الدقيق لمفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة من قبل الكُتاب والجمعيات المهنية، وتمثلت القضية الثالثة فى القصور الواضح فى تقرير المراجع الخارجي الذي أصبح بوضعه الحالي لا يفى بحاجات مستخدميه.

هدفت الدراسة إلى دراسة فجوة التوقعات فى تقرير المراجعة وتوضيح الدور الذي يمكن أن تؤديه المنظمات المهنية الواضعة للأُطر الفنية لمهنة المراجعة والمراجعين الخارجيين فى تضييق فجوة التوقعات والحد منها حتى تحقق مهنة المراجعة أهدافها وتُوفى بمسؤولياتها تجاه مستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة والمجتمع الذي تقدم المهنة خدماتها إليه بصفه عامة إلتزاماً بواجبها العام.

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. تظهر فجوة توقعات تقرير المراجعة عندما يكون الممتهنين ومستخدمي تقرير المراجعة مختلفين فيما يجب أن يتضمنه التقرير.

---

(1) د. محمد إبراهيم الجاك حسب الله، **دور المراجع الخارجي والمنظمات المهنية في الحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة لدعم مصداقية التقارير والقوائم المالية**، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد الثالث، 2011م).

2. ترجع فجوة تقرير المراجع للإختلاف فى توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع الخارجي بإعتباره وسيلة لتوصيل رأي المراجع الخارجي لمستخدمين التقرير.

3. الغموض فى أسلوب صياغة تقرير المراجعة من الأسباب الرئيسية فى فجوة توقعات تقرير المراجعة فى الوقت الذي يفترض فيه أن تقرير المراجع الخارجي يجب أن يُسهم بشكل فعال فى تضييق هذه الفجوة.

خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها:

1. وضع خطة متكاملة لتطوير التقارير والقوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي للحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة وتقديم إطار مرن لهذا التقرير يسهل فهمه لغير المختصين.

2. ضرورة تعديل قوانين الشركات بحيث تُلزم كل شركة بإعداد تقرير الإدارة ويجب نشره ضمن تقريرها السنوي لتعترف فيه الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، واختيار السياسات المحاسبية المتعارف عليها التى تلقى قبولاً عاماً.

3. يجب على المنظمات المهنية الواضعة للأُطر المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تعديل معايير المراجعة المتعارف عليها لتشمل معايير المراجعة الإجتماعية والبيئية.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث الحالية لكونها تعرضت لموضوع فجوة التوقعات التى تنشأ بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

دراسة: علي محمد أحمد، (2012م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى التحقق من مدى وجود إختلافات جوهرية بين المجتمع المالي من جهة والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى فى السودان حول العوامل التى لها علاقة مباشرة بوجود فجوة التوقعات فى المراجعة.

هدفت الدراسة إلى التحقق من وجود فجوة التوقعات فى المراجعة بالسودان وتحديد أنواعها وأثرها على تقرير المراجع من خلال إجراء دراسة ميدانية على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية فى بيئة المراجعة بالسودان.

إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة والمنهج الإستنباطي والإستقرائي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود فجوة ما بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع من خلال الدراسة النظرية والميدانية.

---

(1) علي محمد أحمد أبو القاسم، **فجوة التوقعات وأثرها على تقرير المراجع**، دراسة تحليلية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012 م).

أوصت الدراسة إلى عدة توصيات منها:

• ضرورة وجود ثقافة مالية على مستوى الصحافة المحلية الأمر الذي يُسهم فى زيادة وعي أفراد المجتمع .

• العمل على زيادة فاعلية المنظمات المهنية والجهات القانونية من خلال توعية الرأي العام الذي يؤدي إلى زيادة الوعي والإدراك المحاسبي بأهمية ودور المراجعة فى المجتمع.

تناولت هذه الدراسة وجود فجوة التوقعات وأنواعها وأثرها على تقرير المراجعة بينما هدفت دراسة الباحث إلى معرفة دور وأثر الإلتزام بالمتطلبات المهنية للمراجعة فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة وجودة التقارير المالية.

دراسة: داليا فتحي، (2012م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى قياس وتفسير مدى تأثير قواعد آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحُكم المهني لمراجع الحسابات لما لها من أهمية فى زيادة كفاءة وفعالية جودة عملية المراجعة، ولتحسين مصداقية مهنة المراجعة ومستقبلها نتيجة لتأثير تلك القواعد على أداء مراجع الحسابات.

هدفت الدراسة إلي قياس وتفسير أثر الإلتزام بقواعد آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحُكم المهني لمراجع الحسابات.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتي:

• توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستقلال مراجع الحسابات وجودة حُكمه المهني.

• توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين نزاهة مراجع الحسابات وجودة حُكمه المهني.

• توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إحتفاظ مراجع الحسابات بسرية معلومات عملية المراجعة وجودة حُكمه المهني.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: يتأثر السلوك الأخلاقي للمراجعين بالمستوى التعليمي والوظيفى والحالة الإقتصادية، بل يتأثر أيضاً بالخصائص الشخصية للمراجعين، الأمر الذي ينعكس بدوره على جودة الحُكم المهني لمراجع الحسابات.

لضمان تحقيق ذلك فقد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة الإلتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بمزاولة مهنة المراجعة.

يري الباحث أن هناك إتفاق بين هذه الدراسة التى هدفت إلى قياس وتفسير أثر الإلتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة التى هي أحد عناصر المتطلبات المهنية للمراجعة على جودة الحُكم

---

(1) داليا فتحي حامد عبد الغفار، **قياس وتفسير أثر دليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات،** (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير منشورة، 2012م).

المهني لمراجع الحسابات، وبين دراسة الباحث الحالية التى هدفت إلي توضيح دور المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط بشكل شمولي متناولاً الباحث معايير المراجعة والرقابة النوعية، بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني كعنصر مشترك بين الدراستين ومدى تأثير تلك المعايير فى علاقة فجوة التوقعات بجودة التقارير المالية.

دراسة: خليل محمد، (2015م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى مدى تأثير جودة المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات بين إحتياجات مستخدمي القوائم المالية لما لها من أهمية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة وزيادة جودة المراجعة الخارجية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة وماهية العناصر والعوامل والمتغيرات التى تؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات فى المراجعة وبيان مدى إستجابة المراجعة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية والخروج بنتائج وتوصيات تساهم فى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتي:

- توجد علاقة بين تحسين المهنية للمراجع وإنخفاض جودة الأداء فى عملية المراجعة والتى تساهم فى التأثير علي فجوة التوقعات.
- توجد علاقة بين الإلتزام بمعايير جودة المراجعة ومدى تأثيرها علي فجوة التوقعات.
- وجود علاقة بين الضوابط الرقابية لجودة المراجعة وفجوة التوقعات.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- لا يوجد إهتمام كبير للمنظمات المهنية والجمعيات العلمية بحصر أهم مقترحات تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة والعمل علي تطبيق أفضل المقترحات.
- قصور القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وضعف أداء المراجعين والمنظمات المهنية.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

- ضرورة إلزام مجالس إدارة الشركات والمؤسسات بإنشاء لجان المراجعة والعمل على تفعيل الدور المنوط بها لما لها من دور فعال فى تحقيق جودة التقارير المالية.
- ضرورة الإهتمام بمؤتمرات علمية لمزاولي المهنة واللقاءآت مع الأطراف المعنية بهدف إيضاح المستجدات فى وظيفة المراجعة وأهدافها.

---

(1) خليل محمد أمين، **مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).

يري الباحث أن هذه الدراسة ركزت على جودة المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات بينما ركزت دراسة الباحث الحالية على جودة التقارير المالية من خلال تأثير المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى تضييق فجوة التوقعات.

دراسة: د. كمال أحمد وآخرون، (2016م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أثر إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة لما لها من أهمية فى زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجع الخارجي وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة، ولتحسين مصداقية مهنة المراجعة ومستقبلها نتيجة لتأثير تلك القواعد على أداء مراجع الحسابات.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر عدم إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتي:

- عدم إلتزام المراجع الخارجي بالأمانة يؤدي إلى فجوة التوقعات فى المراجعة.
- الإخلال بآداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي إلى فجوة التوقعات فى المراجعة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- أن الإهمال المهني وعدم الكشف عن أي دليل مادي يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات فى المراجعة.
- أن إبداء المراجع الرأي الفني المحايد فى تقارير لم يقم المراجع بفحصها يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات فى المراجعة.

لضمان تحقيق ذلك فقد أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

- ضرورة وضع برامج مراجعة فعالة والإلتزام بها أثناء عملية المراجعة.
- ضرورة عدم توقيع المراجع الخارجي فى التقارير المالية التى لم يقم بفحصها.

يري الباحث أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسة السابقة فى كون أن الأخيرة إستخدمت أحد المتطلبات المهنية للمراجعة وهي قواعد السلوك المهني، وإن وجدت فوارق بينهما يمكن أن تكون فقط فى إختلاف الفترة الزمنية ونتائج الدراسة.

---

(1) د. كمال أحمد يوسف وآخرون، **أثر إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، (الخرطوم: جامعة الإمام المهدي، المجلة العلمية، العدد الثامن، ديسمبر 2016م).

دراسة: مفيدة بنت عثمان، (2017م)[1]:

تمثلت إشكالية الدراسة من خلال سعي الجزائر إلى الإندماج والتفاعل فى الإقتصاد العالمي بكافة كياناتها الإقتصادية وحتمية التأثير بالواقع الإقتصادي العالمي، ولإدراك مختلف المخاطر المحيطة به يتوجب عليها العمل على إحداث التوافق بين أوساط الجمهور المالي فنما يرتبط بالتقارير المالية للمؤسسات وتقارير مراجعيها.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على آليات حوكمة المؤسسات المرتبطة بمهنة المراجعة بالإضافة إلى توضيح العلاقة الوثيقة بين تطبيق هذه الآليات وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات وذلك من خلال مساهمتها فى تضييق فجوة التوقعات.

إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية:

• وجود آليات لحوكمة المؤسسات فى المؤسسة الإقتصادية للجنوب الشرقي فى الجزائر له أثر معنوي إيجابي فى تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

• هنالك إرتباط معنوي بين جميع آليات حوكمة المؤسسات فيما يتعلق بمساهمتها فى تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

• أن هنالك وعي لدى المحيط الإقتصادي للجنوب الشرقي للجزائر فيما يخص ضرورة إستخدام الحوكمة للنهوض بمستوى الثقة المرتبطة بالتعاملات بين مختلف آراء أفراده.

• أن هناك إرتباط طردي بين حوكمة المؤسسة وفجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات حيث تساهم الحوكمة من خلال آلياتها فى تضييق فجوة التوقعات.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة أن تتولى الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة إهتمام خاص بتطويرهم والمشاركة الفعالة للمنظمات المهنية فى تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة.

---

(1) مفيدة بن عثمان، **دور حوكمة المؤسسات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر**، (االجزائر: المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد السادس، 2017م).

دراسة: د. عبد الرحمن عبد الله، وخالد عثمان، (2018م)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وهي إحدى التحديات التى تواجه مختلف إدارات الشركات فى القرن الحالي، الأمر الذي يتطلب من الشركات تبني أنماط سلوكية وأخلاقية فى إعداد وصياغة نتائجها المالية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة والدور الذي تلعبه فى إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ومعرفة تأثير الإلتزام بالشفافية والنزاهة على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح فى شركات المساهمة العامة السودانية من قبل المراجعين الخارجيين.

إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية:

• يؤثر الإلتزام بالموضوعية من قبل المراجعين الخارجيين فى إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح فى شركات المساهمة العامة السودانية.

• يؤثر الإلتزام بكفاءة المهنة من قبل المراجعين الخارجيين فى إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح فى شركات المساهمة السودانية.

• يؤثر الإلتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المراجعين الخارجيين فى إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح فى الشركات السودانية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

• أن أخلاقيات مهنة المراجعة تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين فى أداء أعمالهم.

• أن الإلتزام بالشفافة والنزاهة جاء فى المرتبة الأولى من حيث تأثيره على إكتشاف ممارسة إدارة الأرباح فى شركات المساهمة السودانية.

أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية:

• ضرورة زيادة التركيز على تدريس أخلاقيات المهنة بالجامعات والكليات والمعاهد للطلاب.

• ضرورة تفعيل المجلس السوداني للمحاسبين القانونيين على نهج مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي.

---

(1) د. عبد الرحمن عبدالله عبد الرحمن، وخالد عثمان عبد الرحمن عثمان، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية**، (الخرطوم: جامعة أفريقيا العالمية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، يناير 2018م).

يري الباحث أن هناك إتفاق بين هذه الدراسة التى ركزت على أخلاقيات المهنة ودور المنظمات المهنية وبين دراسة الباحث الحالية التى ركزت على المتطلبات المهنية للمراجعة التى من أبعادها قواعد السلوك المهني، ومدى تأثير تلك المتطلبات المهنية على علاقة فجوة التوقعات بجودة التقارير.

دراسة: طارق داوود، (2020م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة فى الحاجة الماسة إلى وجود دراسة تتناول مدى جودة التقارير المالية فى ظل تطبيق نظام الـ إي آر بي (ERP)، هدفت الدراسة على التعرف على جودة التقارير المالية، حيث تم قياس جودة التقارير المالية وفقاً لخاصية التمثيل الصادق متمثلاً بأبعاده الثلاثة (الحياد، الخلو من الأخطاء، الإكتمال)، وخاصية الملاءمة متمثلة بابعادها الثلاثة (القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، والأهمية النسبية)، بالإضافة إلى الخصائص النوعية التعزيزية متمثلة بأبعادها (القابلية للتحقق، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، والوقت المناسب).

ولتحقيق ذلك الهدف تم إستخدام المنهج التحليلي لوصف خصائص النظام، وتم الإعتماد على الإستبانة لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى توافر تلك الخصائص فى مخرجات النظام.

وكان من أهم النتائج التى توصلت إليها الدراسة توافر خاصيتي التمثيل الصادق والملاءمة وأبعادهما الثلاثة، وكذلك توافر الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات فى مخرجات نظام تخطيط موارد المؤسسة، مما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية فى مؤسسة الأونروا، وهذا يجعل منه أداة نافعة تعكس درجة الصدق والموضوعية والحيادية والخلو من الأخطاء وذلك بدرجات متفاوتة والتى تُظهر مدى الإهتمام والإعتماد عليه فى التخطيط والإستغلال الأمثل للموارد وإتخاذ القرار، وقد أوصت الدراسة بأهمية إجراء المتابعة المستمرة لمخرجات النظام لضمان تحقيق النتائج المرجوه فيه بشكل يواكب المستجدات والتطورات فى بيئة العمل للأونروا، وبما يؤدي إلى تطوير قدرات المؤسسة فى التنبؤ بالمخاطر المستقبلية المحيطة بأدائها، إلى جانب إستمرارية تطوير أداء الموارد البشرية من خلال التدريب المستمر على النظام وفق المستجدات التى تطرأ على بيئة العمل.

---

(1) طارق داوود سالم أبو خاطر، **جودة التقارير المالية بعد تبني نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) – دراسة حالة: تطبيق برنامج SAP في الأونروا**، (غزة: الجامعة الإسلامية – غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، 2020م).

التعليق علي الدراسات السابقة:

يري الباحث أن جميع الدراسات السابقة هدفت إلى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة من خلال الإلتزام بآداب وسلوكيات المهنة لمراجع الحسابات أو من خلال زيادة جودة أداء مكاتب المراجعة القانونية ومنها أيضاً ما كان من خلال تطبيق آليات حوكمة الشركات فى المراجعة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

دراسة: (Dezoart and Salterio 2001)[1]:

قام بدراسة آثار إستقلال أعضاء لجنة المراجعة ومدى قدراتهم ومعرفتهم بالتقارير المالية وبتقارير المراجعة وكذلك مدى دعمهم لمراجع الحسابات فى حالة نشوء خلافات مع الإدارة، وأجريت الدراسة على (68) عضو لجنة مراجعة فى كندا كانوا فى خلاف حول السياسات الدراسية المطبقة، وحول معرفتهم المتعددة بالتقارير المالية وتقارير المراجعة وكذلك قدراتهم على حل المشكلات.

تشير نتائج الدراسة إلى أن زيادة إستقلال أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة يؤدي لزيادة دعم مراجع الحسابات، كذلك تَبين وجود علاقة طردية بين معرفة عضو لجنة المراجعة بتقارير المراجعة وبين دعمه لمراجع الحسابات، فى حين أنه لا يوجد إرتباط موجب بين معرفة عضو لجنة المراجعة بالتقارير المالية وبين دعمه لمراجع الحسابات وهذا عكس المتوقع تماماً.

على الرغم من النتائج السابقة إلا أن الدراسة لم تناقش تأثير أحكام أعضاء لجنة المراجعة بالعلاقات التى تؤثر على إستقلالهم مثل: وجود أقارب لهم بالشركة، الحفاظ على إرتباطات هامة داخل الشركة، منح الشركة مكافأة تغيير أعضاء المجلس، هذا بالإضافة إلى إقتصارها على دراسة حالة خلافية واحدة، دون الحالات البديلة الأخرى مثل: غموض موقف مراجع الحسابات، توقيت الخلاف حول التقارير، وقوة العميل.

دراسة: (Goodwin and Seow 2002)[2]:

قام بدراسة آثار ستة آليات لحوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ومراجعتها، وتمثلت آليات الحوكمة موضع الدراسة فى: قوة لجنة المراجعة، وجود مراجعة داخلية لدى العميل، قوة السلوك الأخلاقي للشركة، تغيير شريك المراجعة، قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات المراجعة الداخلية للعميل، قيام مراجع الحسابات بمراجعة جميع شركات العميل، وأجريت الدراسة على

(1) Dezoort, F.T., and S.Salterio, "**The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge of Audit Committee Members Judgments**", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**: 20, (2), Sep. 2001, pp: 31-47.

(2) Goodwin J., and Seow J. L., "**The Inffuence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore**", **Accounting and Finance,** 42, 2002, pp: 195-223.

عينة من المديرين ومراجعي الحسابات فى سنغافورة، حيث تم توزيع (400) قائمة على المديرين وبلغت نسبة الردود (18%) فقط، كما تم توزيع (200) قائمة على مراجعي الحسابات وبلغت نسبة الردود (31%) فقط.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

• أن المراجعة الداخلية لها أهمية معنوية عالية فى حين أن قوة السلوك الأخلاقي للشركة كان لها أهمية معنوية ضعيفة، أما لجنة المراجعة فلم يكن لها أية أهمية معنوية.

• يعتقد المديرين أن التنفذ الصارم لقوانين الحوكمة يؤثر على منع وإكتشاف غش الإدارة، فى حين يرى مراجعي الحسابات عكس ذلك، كما يرى مراجعون الحسابات أن وجود المراجعة الداخلية له أثر معنوي على قدرة الشركة على أكتشاف غش الإدارة.

• تشير النتائج إلى أن تغيير شريك المراجعة لم يكن له أثر معنوي على جودة التقارير المالية، وهذا عكس ما تطالب به التشريعات الحديثة.

• أن قيام المراجع بمراجعة جميع شركات العميل تساعده على مقاومة ضغوط الإدارة فى حين يوجد إختلاف معنوي ضعيف لأثر هذه الآلية على قدرة المراجع على إكتشاف أخطاء القوائم المالية.

على الرغم من النتائج السابقة، إلا أن الدراسة لم تتناول آليات الحوكمة الهامة الأخرى مثل: هيكل وخبرة مجلس الإدارة، قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الإدارية والإستشارية للعميل، ما إذا كان رئيس المجلس يشغل وظيفة المدير التنفيذي الرئيسي أم لا، تحديد إدراك الأطراف الأخرى المُنضمة فى الحوكمة مثل: المستثمرين والمراجعون الداخليون، هذا بالإضافة إلى إنخفاض نسبة الردود مما يشكك فى نتائج هذه الدراسة.

دراسة: (Imhaff, and Eugene 2003)[1]:

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات فى أمريكا، حيث قامت بدراسة تحليلية للمراجعة والمحاسبة وحوكمة الشركات فى الماضي والحاضر بهدف مراجعة التطور التاريخي لهما من أجل تحديد وفهم خصائصهم البارزة فى الماضي والتى أدت إلى فشل بيئة التقارير المالية، ثم إقتراح التغيرات اللازمة فيهما لعلاج هذا الفشل لضمان جودة ونزاهة عملية التقارير المالية، ثم تحفز البحوث التجريبية لدعم جودة ونزاهة هذه التقارير فى المستقبل. ولقد إقترحت الدراسة إجراء تغيرات حقيقية فى حوكمة الشركات قبل تطوير جودة المحاسبة والمراجعة، وفى النهاية توصلت الدراسة إلى نوعين من التوصيات بشأن دعم جودة ونزاهة التقارير المالية فى المستقبل هما:

(1) Imhaff J.R. and Eugene A., "**Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance**", **Auditing: A Journal of Practice and Theory,** January, 2003, pp: 1-26.

أولاً: التوصيات المقترحة لدعم إستقلال وكفاءة مجلس الإدارة:

يجب أن تأخذ لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) القيادة فى تحسين نظام حوكمة الشركات، وتقترح الدراسة أن تأخذ اللجنة فى إعتبارها التغيرات الهامة التالية:

• منع المدير المالي أو المدير التنفيذي (CEO) للشركة من التصرف كرئيس لمجلس الإدارة، وكذلك منعه من التدخل فى تعيين المديرين أو وضع جدول أعمال المجلس ومتطلبات الإجتماع.

• منع كل المديرين الخارجيين من إمتلاك أسهم فى أي شركة يكونوا أعضاء فى مجلس إدارتها.

• فما عدا المدير التنفذي الرئيسي للشركة يجب أن يتضمن تشكيل المجلس مديرين من الخارج وبشرط ألا يكون سبق لهم العمل كموظفن فى الشركة أو لديهم علاقات هامة مع الشركة أو مع المديرين التنفيذيين فى الإدارة العليا.

• ألتزام أعضاء المجلس من الخارج ببرنامج تعليمي مستمر يحتوي على (30) ساعة دراسية معتمدة سنوياً.

ثانياً: مقترحات بشأن دعم إستقلال مراجع الحسابات:

• منع المراجعين للحسابات الذين كانوا يعملون كمديرين أو كأعضاء مجلس إدارة أو كمراجعين سابقين فى نفس شركة العميل من مراجعة هذه الشركة.

• التغيير الإلزامي لشركة المراجعة كل (3) سنوات، وهذا ما أشار إليه قانون ساربينز وأوكسلى (Sarbanes, Oxley. Act. Of 2002) بجانب أنه مطلب من قبل (GAO) فى أمريكا، ويجب أن يكون إلزامي من قبل (SEC) أو بورصات الأسهم، ويفضل أن يقوم (AICPA) بدور الريادة فى هذا المجال وإلزام جميع الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية (SEC) بذلك.

• تطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها(GAAP) لتحقيق شفافة عالية فى التقارير المالية.

على الرغم من أهمية التوصيات السابقة، إلا أنها توصيات نظرية، كما أنها مجال للجدل والخلاف بين المنظمات المسؤولة عن تطوير المحاسبة والمراجعة لضمان جودة ونزاهة التقارير المالية فى المستقبل.

الفصل الأول

فجوة التوقعات فى المراجعة

يتناول الباحث فى هذا الفصل نشأة وتطور ومفهوم وخصائص وسمات ومكونات وأسباب فجوة التوقعات فى المراجعة وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: نشأة وتطور ومفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة

المبحث الثاني: سمات ومكونات وأسباب فجوة التوقعات فى المراجعة

المبحث الأول

نشأة وتطور ومفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة

أولاً: مراحل نشأة وتطور فجوة التوقعات فى المراجعة:

نلحظ أن فجوة التوقعات قد ظهرت فى أدبيات المحاسبة والمراجعة بصورة جلية وواضحة عام (1973-1974م) وفى ما يلي يستعرض الباحث مراحل نشأة وتطور ومفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة.

1) المرحلة الأولى: بدأت فى آواخر القرن التاسع عشر:

تشير بعض الدلائل إلى أن عدم الرضا تجاه عمل المراجعين ودورهم فى المجتمع أدى إلى ظهور فجوة التوقعات والتى تعتبر ليست ظاهرة حديثة وإنما ظاهرة قديمة وتتمثل أهم القضايا التى تُسجلها فجوة التوقعات فى المراجعة هي مسؤولية إكتشاف الغش والأخطاء والتقارير، وتعتبر خفاياها إلى تاريخ طويل يرجع إلى نشأة المراجعة نفسها[1].

2) المرحلة الثانية: كانت منذ بداية القرن العشرين:

فى بداية القرن العشرين بدأ التحول التدريجي فى دور وأهداف المراجعة نحو تحقيق عدالة ومصداقية القوائم بدلاً من التركيز على إكتشاف الغش والأخطاء وأهم الأسباب التى أدت إلى التحول نحو تحقيق العدالة والمصداقية:

1. نمو وإتساع حجم النشاط التجاري.
2. ظهور شركات المساهمة.
3. الأهتمام بأنظمة الرقابة[2].

3) المرحلة الثالثة: بدأت فى ثلاثينيات القرن العشرين:

قد شهدت هذه الفترة بداية ظهور فجوة التوقعات فى الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أكدت على وجود وظهور العديد من حالات الإفلاس والغش[3].

4) المرحلة الرابعة: بدأت فى سبعينيات القرن العشرين:

فى هذه الفترة فإن مهمة المراجعة شهدت موجة متزايدة من الإنتقادات، وأزمة خطيرة، وفقدان مستخدمي التقارير المالية الثقة فى تقرير المراجع، كما شهدت تلك الفترة تزايد حالات الإفلاس والإنهيار المالي للعديد من الشركات دون سابق إنذار من المراجعة[4].

---

(1) نادر يوسف محمد أحمد، **دور معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة** ، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص 62.

(2) د. خالد عبد المنعم وآخرون "**دراسات في مراجعة الحسابات**"، (القاهرة: د.ن، 1999م)، ص 317.

(3) د. خالد عبد المنعم وآخرون، **المرجع السابق**، ص 318.

(4) د. خالد عبد المنعم وآخرون، **المرجع السابق**، ص 319.

5) المرحلة الخامسة: بدأت فى ثمانينيات وتسعينيات القرن العشرين:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل حيث أصبحت مهنة المراجعة تمارس فى بيئة ديناميكية وإدارية، وانتشار حالات الغش والإفلاس، وتزايد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، مما أدى إلى فشل المنشآت وعدم إستمراريتها فى مزاولة نشاطها، كما ظهرت بورصات الأوراق المالية مما أدى بالمنظمات المهنية فى إتخاذ إجراءات أكثر جدية لتطوير معايير المراجعة لتضييق الفجوة التى تمثل إشكالية فى كثير من دول العالم، وفى نفس الإتجاه أوضحت إحدى الدراسات بأن مصطلح تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة قد إستخدم أول مرة فى عام (1975م) حينما أشار لغيو (Liggio) إلى أن سبب تلك الفجوة يرجع إلى إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها تحقيقه[1]

The Expectations Gap stems from different levels as to both Quality and Standard of the Accounting Professions Performance and what is is expected to accomplish.

وما زال هذا التطبيق يستخدم على نطاق واسع فى المراجعة كما يوجد العديد من التعبيرات الأخرى له[2].

مما تقدم ذكره يستنتج الباحث ما يلي:

1. أن مفهوم فجوة التوقعات قد ظهر منذ فترة طويلة.
2. أن مفهوم فجوة التوقعات بدأ يطفو على السطح فى ثمانينيات القرن العشرين.

ثانياً: مفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة:

على الرغم من أن تعبير فجوة التوقعات فى المراجعة أصبح مألوف لدى مستخدمي القوائم المالية إلا أن هنالك الكثير من التعريفات لمصطلح فجوة التوقعات والعديد من التفسيرات المرتبطة بحدوثها وهنالك زوايا عديدة تم النظر من خلالها إلى فجوة التوقعات، فالبعض يستخدمها للإشارة إلى الإختلاف الذي بين المراجع والمجتمع المالي فى نطاق واجبات ومسؤوليات المراجعين كما تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية فى حين يستخدمه البعض الآخر للإشارة للتباين فى الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء من المتوقع تحقيقه[3].

---

(1) Liggio,cd, The Expectation Gap: the Accountants Legal Waterloo? Gap Journal (July 1975).

(2) د. محمد بهاء الدين إبراهيم، "**إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة**"، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 2000م)، ص 324.

(3) صبري حسن عطية أبو ناموس، "**الإتجاهات الحديثة في إستقلال ومسؤولية مراجعي الحسابات**" – دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الإمارات وجمهورية السودان، (الخرطوم: جامعة أُمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م)، ص 26.

تطلبت المهنة ضرورة الوفاء بإحتياجات مستخدمي القوائم المالية المراجعة، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المراجع الإلمام الكافى بشئون الشركة ونظم إدارتها، وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بأمانة أحوال الشركة، كما يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المراجع إكتشاف الأخطاء والغش فى القوائم المالية، والتعبير عن الشكوك فى إستمرارية الشركة، وإكتشاف التصرفات غير القانونية التى تؤثر بشكل كبير على نتيجة أعمال الشركة ومركزها امالي والإفصاح فى تقرير المراجعة، وأن مسؤولية المراجع تتمثل فى مراجعة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء الرأي فى شأنها.

فجوة التوقعات فى المراجعة مصدرها تعدد الأطراف التى تخدمها مهنة المراجعة، المراجع الخارجي، المنشأة محل المراجعة ومستخدمي تقرير المراجع الخارجي، ونظراً للتعارض الذي يحدث فى مصالح الأطراف الثلاثة، وقد يكون للطرفين الأخيرين توقعات وإحتياجات معينة من وراء تقرير المراجع الخارجي، ومن ثم يكون هناك رأي من قبل الطرفن فى أن مهنة المراجعة لم تلبي إحتياجاتهم ورغباتهم، ويؤدي ذلك إلى سوء الفهم واللبس، ويحدث ما يطلق عليه فجوة التوقعات[1].

عرفت فجوة التوقعات بأنها إختلاف فهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وإدارة المنشأة والمساهمين والدوائر الحكومية والقضاء[2]، عرفت أيضاً بأنها الفرق بين ما يقوم به المراجعون، وبين ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبه منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الإنسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين[3]، عرفت أيضاً بأنها الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء المهني كما يتصورها المراجعين الخارجيين[4].

يستنتج الباحث من التعاريف السابقة ما يلي:

1. أن إنخفاض جودة الأداء فى المراجعة يفضي إلى فجوة التوقعات.
2. أن فجوة التوقعات تعني الإتصال غير الفاعل فى عملية المراجعة.

يعرف الباحث فجوة التوقعات بأنها قصور فى أداء المراجعين وعدم كفاية ووضوح وشفافية في المعلومات التى يفصحون عنها فى تقاريرهم بالقدر الذي يفى بإحتياجات مستخدمي التقارير

---

(1) الواثق صادق همت خيري، **مرجع سابق**، ص 37.

(2) د. يوسف محمد جربوع، **الفجوة المتوقعة إلى عملية المراجعة**، (عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 12، 2002م)، ص 17.

(3) د. السيد أحمد السقا، ود. مدثر أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**، (القاهرة: الدار الجامعية، 2002م)، ص 308.

(4) د. منصور أحمد البديوي، **دراسات في المراجعة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص 20.

المالية، كما أن مصطلح فجوة التوقعات يستخدم لوصف الإختلاف بين توقعات المستخدمين الذين يعتمدون على تقارير المراجعة بشأن ما يجب أن يفعله المراجعون، وبين تصوراتهم وما يقوم بفعله المراجعون فى الواقع فعلاً.

حظيت فجوة التوقعات فى المراجعة إهتماماً واسعاً من الكُتاب والباحثين والمنظمات المهنية نتيجة لتزايد رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، الأمر الذي جعل بيئة المراجعة فى وقتنا الحالي تعاني من الميل الشديد نحو مقاضاة المراجعين، الأمر الذي جعل المراجعين فى كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وكندا وغيرها من الدول يتعرضون إلى درجة من مخاطر المسؤولية القانونية بسبب كثرة الدعاوى القضائية ضدهم، والتى ترجع بالدرجة الأولى إلى فجوة التوقعات فى المراجعة والناشئة عن الإختلاف بين إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وما يمكن ويجب على المراجع أن يؤديه[1].

تشير فجوة التوقعات إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، وتنشأ هذه الفجوة عندما يُصدر المراجع رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنشأة للإستمرار فى أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف فى نظام الرقابة الداخلية، ووجود حالات غش وعقود غير نظامية، هذا بالإضافة إلى الشك فى إستقلال المراجع، ونقص الكفاءة المهنية عنده، وإنخفاض جودة الأداء المهني للمراجع.

يستخدم تعبير فجوة التوقعات فى المراجعة على نطاق واسع، كما أن هنالك الكثير من التفسيرات لهذا التعبير، إذا يرى البعض من الباحثين أن فجوة التوقعات تتمثل فى التباين بين واجبات المراجع التى تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية، وتلك التى يتصورها مستخدمي القوائم المالية، كما أن البعض الآخر يؤكد بأن ما يقصد بفجوة التوقعات هو التباين بين كل من المراجع والمجتمع، فما يتعلق بواجبات ومسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة، ويركز بعض الباحثين على الأداء المهني وبالتالي فإنه يقصد بفجوة التوقعات إختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقة، كما يعتقد بعض الباحثين بأن فجوة التوقعات تعبر عن التباين فى الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة والأهداف التى تسعى مهنة المراجعة إلى تحقيقها. يرجع تاريخ أول إستخدام لعبارة فجوة التوقعات فى العام (1974م) فى الولايات المتحدة حينما إستخدمها لِيغيُو(Liggio) وذلك من خلال مقال أوضح فيه أن فجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء المتوقع

(1) د. عصام الدين محمد متولي، **الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، (الخرطوم: دار جامعة أُمدرمان الإسلامية، 2006م)، ص 184.

كما يتصورها كل من المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقعات[1]، ففى عام (1974م) أنشئت لجنة تحديد مسؤوليات المراجعين والتى تعرف بلجنة كوهين (Committee Cohen's) وقد أنشأها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)، وقد حُددت مسؤوليات هذه اللجنة بتقديم توصيات عن المسؤوليات الواجبة على المراجعين، ودراسة فجوة التوقعات بين ما يحتاجه الجمهور وما يجب أن يقدمه المراجعين، وكان ذلك نتيجة للإهتمام المتزايد للجمهور بالإنتقادات الموجهة لنوعية أداء المراجعين وإخفاقهم فى إكتشاف المتلاعبين أو الإفصاح عنهم فى الشركات المساهمة العامة، وقد أصدرت هذه اللجنة تقريرها المبدئي فى عام (1977م) وتقريرها النهائي فى عام (1978م) وأوصت بضرورة العمل على تضييق ومعالجة فجوة التوقعات بإدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي للمهنة خصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير المراجعة[2].

توصلت اللجنة التى شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعروفة بإسم لجنة كوهين إلى وجود فجوة توقعات فى المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة هو أن المستخدمين لتقارير مراجع الحسابات يتوقعون من مراجعي الحسابات أن يغوصوا داخل أنشطة وعمليات المنشأة، وأن يُعدوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والإختلاسات وعدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات المستخدمين فى تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات وهي كما يلي:

1. توقعات الأطراف المعنية:

الرأي المهني الذي يبديه المراجع عن القوائم المالية يمثل منهجاً حقيقياً، يعتقد مستخدمي القوائم المالية بأنه ينبغي على المراجعين تحقيق الآتي[3]:

أ. إنجاز عملية المراجعة بكفاءة فنية وأمانة وإستقلالية وموضوعية.

ب. تحسين فعالية أعمال المراجعة وتطوير وإكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية.

ج. توصيل معلومات أكثر نفعاً لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية المراجعة، ويتضمن ذلك تحذيرات مبكرة بشأن إستمرارية المنشأة.

---

(1) صادق حامد مصطفى، **نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة**، دراسة تحليلية نقدية مقارنة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد الرابع والثلاثون، العدد السابع والأربعون، 1994م)، ص ص 59-60.

(2) د. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 6.

(3) الطيب إبراهيم عبد الله، **أثر توفير معلومات المراجع عن توقعات المستخدمين**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص 45.

د. إتصالات أكثر وضوحاً مع لجان المراجعة والأطراف المعنية والمسؤولية عن إعداد تقارير مالية يعتمد عليها.

إن توقعات الأطراف المعنية تعتبر من العوامل الرئيسية فى إستمرارية ثقة هذه الأطراف فى المهنة والمراجعين مع الإحتفاظ بقبول هذه الأطراف لمخرجات علمية المراجعة، التى تتضمن واجبات ومهام مختلفة لأطرف عديدة تضم الإدارة، والمراجعين والمدراء الماليين والمستفدين من المراجعة ولجان المراجعة، بالإضافة إلى التنظيمات المهنية المسؤولة، ويمكن التعرف على توقعات هذه الأطراف من خلال النشرات والتعليمات التى تصدرها المنظمات المهنية والهيئات المختلفة التى تستهدف حماية هذه الأطراف، كذلك يمكن التعرف على توقعات مستخدمي القوائم المالية والجمهور عامة من خلال الدراسات الإستقصائية مع أفراد المجتمع المالي التى تركز على تصور وتفهم هؤلاء لوظيفة ودور المراجعة ومسؤوليات المراجعين فى إستقصاء أُجري فى الولايات المتحدة الأمريكية فى عام (1989م)، أوضح أن (66%) من المستخدمين يعتقدون بأن أهم وظيفة للمراجع القانوني هي إكتشاف الأخطاء والغش، وبالتالي هذه الملاحظات والآراء تمثل توقعات المستخدمين والجمهور[1].

لذلك وكنتيجة للهجوم الذي تعرضت له نهضة المحاسبة والإنتقادات المتزايده التى تعرضت لها الولايات المتحدة وبريطانيا وكذلك كندا التى قامت لجنة " ماكدونالدو" التى شكلها المجتمع للمحاسبين القانونيين، ببحث شامل للفكر المحاسبي المنشور فى مجال المراجعة، ولمهنة المراجعة بشكل خاص فى كندا بهدف دراسة توقعات المجتمع من عمل المراجعين، والتى خلصت إلى وجود فجوة التوقعات فى المجتمع بسبب عدم الإلمام الكافى من جانب المراجعين بتوقعات المجتمع منهم، وفى المملكة المتحدة خلصت إلى وجود فجوة توقعات بسبب عدم وضوح دور المراجع فى المجتمع وعدم تحديد مسؤولياته بدقة[2]، وقد دفع ذلك فى العام (1976م) لإنشاء لجنة موس ("Moss's Committee") والتى ينحصر إهتمامها أيضاً فى دراسة معايير المسؤولية فى المؤسسات المالية.

كما قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بتشكيل لجنة "Anderson" بغرض إعادة صياغة المعايير المهنية فى ضوء المستجدات والظروف البيئية المتغيرة، واعترفت اللجنة فى تقريرها بوجود فجوة التوقعات حيث يوجد لدي الجمهور توقعات معينة عن اكتشاف الغش والتضليل فى القوائم التى تمت مراجعتها فضلاً عن أن الجمهور يتوقع أن تُحذره القوائم المالية

---

(1) د. عصام الدين محمد متولي، **مرجع سابق**، ص 50.

(2) سامي وهبه متولي، **فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها**، (المجلة العلمية لكلية التجارة فرع الأزهر للبنات، العدد العاشر، 1993م)، ص ص 172 – 173.

التى تمت مراجعتها بصورة مبكره عن فشل المشروع وأن تُمده تلك القوائم ببعض التأكد فيما يتعلق باستمرارية وبقاء المنشأة[1].

كما أن تقرير لجنة "Anderson" إنتهى إلى مطالبة المهنة بالإستجابة إلى الظروف البيئية سريعة التغير عن طريق تطبيق مدخل جديد للمعايير المهنية التى تحكم أداء المراجعين بُغيَة المحافظة على ثقة الجمهور فى مهنة المراجعة ومصداقية المراجعين.

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة لدراسة التقارير المالية المضللة، أطلق عليها لجنة "Treadway" حيث اشملت أهداف هذه اللجنة ضمن ما شملت من أهداف لدراسة دور المراجع المستقل فى إكتشاف الغش أو التضليل فى القوائم المالية.

كذلك ظهرت عدة محاولات لتعريف فجوة التوقعات فى المراجعة وذلك طبقاً لوجهة نظر القائم بالتعريف، ويمكن تلخيص وجهات النظر المختلفة لمفهوم فجوة التوقعات فيما يلي:

يعرف (Lee, 1994) فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراجعي الحسابات فى أداء عملهم بالشكل المطلوب.

كما عرفها باحثان آخران (Chandler & Edwards,1996) بأنها تعني الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه مهنة المراجعة فعلاً للمجتمع.

تعبر فجوة التوقعات عن مقدار التباين بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وبين ما يستطيع المراجع إنجازه بصورة معقولة على أساس معايير المراجعة، وكذلك مقدار التباين المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء[2].

يقصد بفجوة التوقعات فى المراجعة التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم[3].

تعرف فجوة التوقعات فى المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون (الأداء الفعلي) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع (الأداء المتوقع للمراجعين)[4].

---

(1) محمد سامي محمد راغب قنديل راضي، **فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول**، دراسة إنتقادية (جامعة الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، العدد الثاني، يوليو 1999م).، ص 718.

(2) دينا إبراهيم العيسوي، **فجوة التوقعات في بيئة المراجعة– دراسة نظرية وأدلة ميدانية من المحيط المهني في مصر**، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).

(3) جورج دانيال غالي، **تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة إنتقاديه**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، يناير 1998م)، ص ص 705 – 752.

(4) محمد سامي محمد راغب قنديل راضي ، **مرجع سابق**، ص 717.

أيضاً تعرف فجوة التوقعات فى المراجعة "بأنها 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 المطلوب منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الإنسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين[1].

بعبارة أُخرى يمكن القول بأن فجوة التوقعات فى المراجعة هي النقص فى عرض خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة فى مشروع مستخدمي القوائم المالية وتقريره[2].

يلاحظ: مما سبق أن فجوة التوقعات تُظهر عموماً التباين فما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجع الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراجع الحسابات حسب توقعات مستخدمي القوائم المالية.

تتكون فجوة توقعات المراجعة من فجوات عديدة مختلفة بين مراجعي الحسابات وبين كل واحد من المجموعات المستخدمة الأخرى أو بينهم وبين الجمهور العام، إن كل من المجموعات المستخدمة والجمهور غالباً ما يشار إليها بتعبير أصحاب الشأن والمصلحة فى الشركة.

2. سيكولوجية فجوة التوقعات:

إن النموذج الفكري لفجوة التوقعات قد تم إكتشافه واختباره بإستخدام نظرية سببية سيكولوجية، فأي خطأ يرتكبه شخص مهني يعود إلى خطأ فى الحكم عليه أو إلى أسباب خارجية لا يمكن السيطرة عليها، وعند الحكم على المسؤول عن هذا الخطأ تؤخذ ثلاثة مجموعات بعين الإعتبار عند التقرير حول مدى لوم الشخص المهني وهي:

أ. الإجمالي: وهذا يتعلق بمدى مطابقة الفعل الذي قام به الشخص مع أفعال الآخرين تحت نفس الظروف. [3]

ب. الإتساق: وهذا يتعلق بماضي الشخص حول نجاحه وفشله فهو سوف يتحمل مسؤولية كبيرة فى حالة أنه قد تم لومه على إرتكاب نفس الخطأ فى نفس الظروف الماضية.

ج. التمييز: إذا تم الإعتراف بصعوبة مهمة ما فإن الشخص الذي قام بها سيتحمل مسؤولية أقل نسبة للخطأ.

---

(1) أحمد إسماعيل السقا، **مرجع سابق**، ص 427.

(2) د. عبد الوهاب نصر، د. شحاته السيد شحاته، **الرقابة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005-2006م)، ص 11.

(3) عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة – الجزء الأول** ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المجلد الخامس، 2009م)، ص57.

قياس فجوة التوقعات كمياً[1]**:**

يعني القياس الكمي لفجوة التوقعات تجديد فائض طلب أصحاب المصلحة فى المشروع على خدمات المراقب المالي بغض النظر عن نوعية هذه الخدمات، وهذا القياس بالطبع منقوص إذاً لأن وجود خدمات المراقب المالي لاتقل بأي حال من الأحوال عن كمية خدماته، بل من المرغوب فيه دائماً أداء أكبر قدر من الخدمات المهنية بجودة مرتفعة هذا من ناحية، أما من ناحية أخرى فإننا يجب أن ندرك دول إقتصاد السوق، فمن المؤكد أن الفجوة أكبر فى السودان بالمقارنة مع دول إقتصاد السوق، ووفقاً لهذا التوجيه يمكن مثلاً قياس فجوة التوقعات فى ضوء إستقرار واقع الممارسة المهنية الفعلية من جهة، وفى ضوء أتساع رأي واقع الممارسة المهنية الفعلية من جهة أخرى، حيث أُستنتج زيادة طلب أصحاب المصلحة فى المشروع على خدمات مراجع الحسابات فى مصر ومعظم الدول العربية فى مطلع القرن الحادي والعشرون، **ويمكن حصر هذا الطلب فيما يلي:**

أ. الحاجة لمراجعة القوائم السنوية التاريخية.

ب. الحاجة لفحص القوائم المالية ربع السنوية التاريخية.

ج. الحاجة لإختبار المعلومات المالية السنوية المختصرة.

د. الحاجة لإختبار المعلومات المالية السنوية المستقبلية.

هـ. الحاجة إلى المراجعة المستمرة للمعلومات والعلاقات المالية الجوهرية عبر شبكة الإنترنت.

و. الحاجة لفحص المعلومات والعلامات الجوهرية عبر شبكة الإنترنت.

ز. الحاجة للتركيز المهني علي الثقة فى النظم الإلكترونية.

ح. الحاجة إلى مراجعة الإدارة للشركات المساهمة.

ط. الحاجة إلى الإستشارات الإدارية التقليدية.

ي. الحاجة إلى الإستشارات الإدارية الإلكترونية.

ك. الحاجة إلى مسؤوليات مهنية جديدة خاصة كشف الغش والفساد الإداري.

ل. الحاجة إلى مراجعة الرقابة الداخلية.

---

(1) عبد الوهاب نصر علي، **المرجع السابق**، ص ص 12-14.

م. الحاجة إلى مراجعة الإفصاح الحكومي للشركات المسجلة بالبورصة.

ن. الحاجة إلى المراجعة المالية المتخصصة.

س. الحاجة إلى مراجعة الأداء الإجتماعي للشركات والتنمية المستدامة.

ع. القيام بالفحص القانوني.

كما أن أسلوب عرض خدمات مراجع الحسابات فى معظم الدول العربية فى مطلع القرن الحادي والعشرون كالآتي:

أ. مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية.

ب. فحص القوائم المالية التاريخية ربع السنوية.

ج. مراجعة القوائم المالية السنوية المختصرة.

د. فحص القوائم المالية ربع السنوية المختصرة.

هـ. الخدمات الإدارية الورقية.

و. الخدمات الإستشارية التقليدية.

3. المساحة الكمية لفجوة التوقعات بمعظم الدول العربية:

يمكن قياس فجوة التوقعات كمياً بفائض الطلب على خدمات مراجع الحسابات كالتالي:

علينا أن نفرق المُنتج المهني للخدمات المكونة للفجوة ولنا أن نتخيل ماذا عن بحوث المهنة والمجتمع بعد أن تحققت هذه الوفرة من المنتجات المهنية، وإذا أردنا الوقوف على المردود المهني للقضاء على فجوة التوقعات أو الحد جزئياً منها علينا أن نعرف المُنتج المهني للخدمات المكونة لفجوة التوقعات فهي (15 خدمة) وعلينا أن نتخيل ماذا يحدث للمهنة والمجتمع بعد أن تنخفض هذه الوفرة من المنتجات المهنية.

يُرى أنه بخلاف الأطراف أصحاب المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للشركات الفردية، فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات الضغط الذين يتعين أخذهم

فى الإعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي[1]:

أ. **السياسيون:** قد يكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء مراجعى الحسابات، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري فى مجتمع فى طور البناء، ولم يتم إكتشاف ذلك الغش عن طريق مراجع الحسابات، فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة، وقد يتزايد نطاق عملية المراجعة كإستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام، وقد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على فجوة التوقعات من عملية المراجعة.

ب. **المنظمون:** وهم القائمين على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون رأس المال أو مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية، ومن الأهمية بمكان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الآخر مما قد يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

ج. **الأكاديميون:** يأخذ الأكاديميون فى السنوات الحديثة مزيد من الأهمية لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما يعتقده الجمهور العام بخصوص التنظيمات المهنية ومراجعي الحسابات، وربما للمدى الذي معه يغيرون من نطاق إتجاهات تلك الجهات المهنية ومراجعي الحسابات.

يرى الباحث: أن هناك أطراف أخرى ذات علاقة مؤثرة وبشكل مباشر وواضح وصريح عند دراسة فجوة التوقعات وفعالية وظيفة المراجعة، يتوجب على مستخدمي القوائم المالية والمراجعين والجمهور العام أخذهم بعين الإعتبار لتأثيرهم الكبير(كطرف ثالث مؤثر) في تلك الموضوعات (المراجعة، وفجوة التوقعات) بوصفهم أنهم أصحاب مصلحة وقائمين على مصالح الآخرين ومؤثرين كزعماء ومتخذي قرار.

---

(1) أمين السيد لطفي، **رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003م).

المبحث الثاني

سمات ومكونات وأسباب فجوة التوقعات فى المراجعة

أولاً: سمات فجوة التوقعات فى المراجعة: (Expectation Gap Traits)

أشار (حسين عبيد، وشحاتة السيد، 2006م)، بأن فجوة التوقعات تتميز بعدد من السمات يمكن إيجازها فما يلي:

1) فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع، لأن وجودها معناه قصور فى عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية فى مؤديها من جهة، كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع فى صورة نقص فى درجة الثقة والإعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لإتخاذ القرارت.

2) فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون إستثناء تعاني منها ولكن بدرجة أو بأخرى وبالطبع فى ظل العولمة وتحديد التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالطبع لدول العالم الثالث ومع ذلك تتباين الدول فما بينها فى حجم ونوعية هذه الفجوة[1].

3) فجوة التوقعات غير ساكنة (ديناميكية) بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة فى المشروع على خدمات ومسؤوليات المراجع، وعرض خدمات ومسؤوليات المراجع.

4) دائماً ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصلحة فى المشروع على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات سواء كان هذا الفائض كمياً فى تشكيل المهنية للخدمات والمسؤوليات من جهة أو نوعياً من خلال الفائض فى جودة الأداء المهني.

لذا نجد من الصعب أن توجد فجوة توقعات كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات وذلك لعدة أسباب أهمها أن المحاسبة والمراجعة مهن وصناعة تهدف إلى تحقيق عوائد إقتصادية ومهنية معاً، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى فى ظل إقتصاديات السوق، وعندما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفن المادي والمهني.

يرى الباحث أن فجوة التوقعات فى المراجعة موجودة فى جمهورية السودان للأسباب التالية:

1. يوجد طلب فعلي على خدمات غير تقليدية لمراجعي الحسابات فى السودان.

---

(1) د. عبدالوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سابق**، ص 39.

2. تعاني مهنة المراجعة من جمود تشريعي وتنظيمي ومجتمعي بل وتعاني من إنخفاض فى المستوى النوعي لخريجي المحاسبة.

3. كانت محصلة هذين السببين وجود فجوة توقعات حقيقية، من أسباب زيادتها زيادة وعي مستخدمي القوائم المالية بدور المراجعة وأهدافها[1].

يركز أسلوب نظرية السببية فى تحديد المتسبب أو المسؤول عن حدوث تلك الفجوة وذلك فى الخطوات التالية:

1. التفرقة بين الأسباب الشخصيية والأسباب البيئية لفجوة التوقعات:

أ. الأسباب الشخصية: (Personal Causes)

هي الأسباب الذاتية التى تتعلق بالأشخاص (مراجعو الحسابات) المتصلين بحدث معين[2] يعني فجوة التوقعات فى المراجعة.

ب. الأسباب البيئية: (Environmental Causes)

هي الأسباب الخارجية التى تتعلق ببيئة المراجعين (مستخدمو التقارير المالية والإدارية والمعايير المهنية للمراجعة وغيرها، والمتصلة بحدث معين لفجوة التوقعات فى المراجعة)، فعلى سبيل المثال عند فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف أخطاء جوهرية بالقوائم المالية للمنشاة نتيجة إخفاء إدارة المنشأة لأدلة الإثبات عن المراجع، فهنا يحكم الأفراد بسبب النتيجة المتمثلة فى القوة التأثيرية للبيئة (الإدارة) على القوة التأثيرية للفاعل (المراجع) لإجباره على تقديم نتيجة معينة لعملية المراجعة.

يرى الباحث أن إهتمام نظرية السببية بالفصل بين الأسباب الشخصية والتى تُعزى إلى مراجعي الحسابات والمتمثلة فى قصور أداء المراجع ومدى إلتزامه بالمعايير المهنية ودرجة إستقلاليته وحياده فى إبداء الرأي، والأسباب البيئية التى تُعزى إلى البيئة الخارجية المتمثلة فى التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية وظهور المعايير المهنية وغيرها، إنما يُعد مدخلاً صائباً لسهولة تحديد المسؤولية عن أسباب حدوث فجوة التوقعات فى المراجعة.

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص 143 – 144.

(2) د. محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد، **مرجع سابق**، ص55.

ثانياً: مكونات (مستويات) فجوة التوقعات:

أصبحت عبارة فجوة التوقعات فى المرجعة من العبارات المتعارف عليها بين الكُتاب والباحثين والمنظمات المهنية إلا أنهم لا يتفقوا فيما بينهم على تحديد مكونات أو مستويات هذه الفجوة.

يرى البعض أن فجوة التوقعات فى المراجعة تتضمن ثلاثة مكونات هي:

1) فجوة المراجعة: (Audit Gap)

تظهر هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين واضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمسؤوليات المهنية التى يجب على المراجع أن يؤديها.

2) فجوة الإعتقاد: (Belief Gap)

تظهر هذه الفجوة من خلال التباين بين مستخدمي القوائم المالية وبين المراجعين فيما يتعلق بالمسؤوليات الحالية للمراجعين.

3) فجوة الأداء: (Performance Gap)

تظهر هذه الفجوة عندما يكون هنالك تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية وبين المراجعين فيما يتعلق بالكفاءة المهنية الواجب على المراجعين الإلتزام بها.

كما يرى البعض أن فجوة التوقعات فى المراجعة تتكون من مكونين هما:

المكون الأول: هو فجوة المعقولية **(Reasonableness Gap)** والتى تعبر عن التباين فى توقعات مستخدمي القوائم المالية والعامة من المراجعين، وبين ما يستطيع أن يؤديه المراجعين بصورة معقولة.

أما **المكون الثاني:** هو فجوة الأداء **(Performance Gap)** والتى تظهر عندما يحدث تباين بين الواجبات التى يتوقعها مستخدمي القوائم المالية والعامة وتباين الأداء الفعلي للمراجعين، وهذه الفجوة يمكن تقسيمها إلى الفجوة بين الواجبات التى يتوقعها مستخدمو القوائم بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور فى معايير المراجعة **(Deficient Performance)**.

كما يرى البعض الآخر أن هناك ثلاثة وجهات نظر رئيسية لفجوة التوقعات هي:

1) **فجوة التقرير: (Reporting Gap)**

تظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامة مختلفة حول ما يجب أن يتضمن تقرير المراجع، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهة المنظمة والواضعة للإطار الذي يحكم عمل المراجع.

2) **فجوة الأداء: (Performance Gap)**

تظهر هذه الفجوة عندما يكون أداء المراجع أقل من المعايير الموضوعة، ويرى أن مسؤولية تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق الجمعيات والمجاميع المهنية وشركات المراجعة **(AICAPA, ACCA, ICCA).**

3) **فجوة الإلتزام: (Liability Gap)**

تظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامة مختلفة حول مسؤولية المراجع، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهات المنظمة لمهنة المراجعة والنظام القانوني للدولة[1].

يتفق الباحث مع هذا الإتجاه لكونه يتفق مع الهدف الأساسي لعملية المراجعة وهو فحص المعلومات المحاسبية لتحديد مدى دقتها وإمكانية الإعتماد على البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية وإجراء رأي فني محايد يوضح مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، من خلال تقرير المراجعة الذي يوضح فيه المراجع أنه قام بعملية الفحص وفقاً للمعايير المتعارف عليها والتى تعد مقاييس للأداء المهني والتى تستخدم فى الحكم على جودة إجراء المراجعة.

فضلاً عن ذلك فإن هذه المعايير تحدد المسؤولية التى يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص، ومن الضروري أن يتم هذا الفحص وفقاً لمعايير متعارف عليها، ولذلك لا يتحمل المراجع المسؤولية فى حالة ظهور أي غش أو تلاعب، فالمعايير تعد من ناحية أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات، ومن ناحية أُخرى تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع، كما أن لهذه المعايير أهميتها البالغة بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية لأنها توضح لهم الكيفية التى تمت بها عملية الفحص التى قام بها المراجع والمسؤولية التى يتحملها.

رأي آخر يبين أن فجوة التوقعات فى المراجعة تتكون من العناصر التالية:

1) **فجوة المعقولية: (Reasonableness Gap)**

تنشأ بسبب أن الأفراد من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فاعلية للمراجعة مقارنة بما توفره من أداء الآن وذلك من الناحية التطبيقية طبقاً للمعايير، على سبيل المثال يتوقع الأفراد المستخدمون أن عملية المراجعة تكشف عن كآفة حالات الغش، إلا أن الناحية المالية تشير إلى أن عملية المراجعة تكشف عن حالات قليلة من الفشل[2].

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 2.

(2) د. السيد أحمد السقا، د. مدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**، (القاهرة: الدار الجامعية، 2003م)، ص 330.

2) **فجوة الأداء: (Performance Gap)**

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:

1. **فجوة المعايير الناقصة: (Deficient Standards Gap)**

تتمثل تلك الفجوة فما بين ما يمكن أن يتوقع المراجعون أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما تتطلبه المهنة ومعاييرها من المراجعين أن يفعلوه، بعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم وفقاً لمعايير المراجعة.

لذلك قد يتوقع المستخدمون بشكل معقول أن يقوم المراجعون بإعداد تقارير إلى المنشأة عن الإختلاسات فى أُصول الشركة من قِبل مديريها أو عن طريق الموظفن الرئيسيين بالشركة، وإذا لم يُطالب القانون والمهنة بذلك ستكون الفجوة فجوة معايير ناقصة.

من الجدير بالذكر فى المملكة المتحدة أنّ من واجبات المراجع أن يقوم بالتقرير عن ذلك وعن أُمور أُخرى للجهات الرقابية على الشركات على الرغم من أنها ليست مُتطلباً عاماً فى الوقت الحاضر.

2. **فجوة الأداء المعيب: (Deficient Performance Gap)**

هي الفجوة التى قد يتم وضعها على أنها فجوة مراجعة (**Ratan Auditing Gap**) حيث أنها تمثل الفجوة بين واجبات المراجعين وفقاً للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين، لذلك فإذا ما أَصدرت مهنة المراجعة معياراً ينص على أنه يجب على المراجعين أن يلاحظوا إجراءآت جرد المخزون لشركة العميل إلا أنهم فشلوا فى أن يقوموا بذلك، فحينها يقال عن أدائهم أنه معيب (**Deficient**) بسبب أنهم لم يقوموا بالتصرف المنهجي السليم الذي يتماشى مع معايير المراجعة المهنية.

تتمثل عناصر هذه الفجوة الرئيسية فى التالي:

أ. الفجوة بين ما يقوم به المراجع حالياً وبين توقعات الجمهور والمجتمع.

ب. الفجوة بين ما يقوم به المراجع حالياً وبين معايير المراجعة المقررة.

ج. الفجوة بين ما يقوم به المراجع حالياً وتوقعات المجتمع والجمهور[1].

(1) د. أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص 781 – 784.

أيضاً تنقسم الفجوة العامة أو الكلية للتوقعات إلى عدد من الفجوات الفرعية والتى تصنف وفقاً للأسباب المتمثلة لحدوثها إلى[1]:

1) **فجوة توقعات ترتبط بمراجعي الحسابات:**

التى تعزو أسباب حدوثها إلى مراجعي الحسابات ويمكن تحديد أهم هذه الفجوات فيما يلي:

1. **فجوة أداء المراجع:**

تُعبر تلك الفجوة عن الأداء غير الكفء**(Deficient Performance)** لبعض المراجعين بسبب نقص الكفاءة المهنية للمراجع وإهماله فى أداء واجباته طبقاً للمعايير المهنية المقبولة.

2. **فجوة إستقلال المراجع:**

تتمثل هذه الفجوة فى إنحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الإستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له.

من أهم الأراء حول أسباب تلك الفجوة ما يلي:

أ. المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب والحصول على العملاء وأداء الخدمات الإستشارية، والخضوع لضغوط ونفوذ إدارة المنشاة الخاضعة للمراجعة والمجاملة المتبادلة بينها.

ب. فجوة تقرير المراجع **(Auditor's Report Gap)** أوضح كولنز **(Collins)** أن فجوة رأي المراجع تشير إلى الإختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لرأي المراجع على القوائم المالية وبين رأي المراجع الوارد فى تقريره عن نتائج مراجعة تلك القوائم، وترجع أسباب تلك الفجوة إلى رغبة المستخدمين فى التأكيد المطلق من المراجع بدقة القوائم المالية وشكهم فى رأي المراجع خاصة فى حال تعثر المنشأة أو فشلها دون إنذار مبكر منه بذلك، وغموض تقرير المراجع وصعوبة فهمه، ومرونة المبادئ المحاسبية.

2) **فجوة توقعات ترتبط بالبيئة الخارجية لمراجعي الحسابات:**

هي فجوة التوقع التى تُعزى أسباب حدوثها إلى العوامل الخارجية المتعلقة ببيئة المراجعة، ومن أهم تلك الفجوات ما يلي:

1. **فجوة المعقولية:**

أوضح بورتر **(Porter)** أن فجوة المعقولية تعني الإختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات وبين التوقعات المعقولة لهم من مراجعي الحسابات، ومن ثم تعتبر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية هي مصدر فجوة المعقولية.

---

(1) د. أمين السيد احمد لطفي، **المرجع السابق**، ص 784.

2. **فجوة معايير المراجعة:**

ترجع هذه الفجوة إلى قصور معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية، ومن أهم مظاهر أو أسباب حدوث تلك الفجوة هو قصور في مدى قدرة المنشأة على الإستمرار ومدى كفاية الإفصاح المحاسبي ومراجعة التنبؤات المالية وإكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية بالمنشأة.

3. **فجوة المسؤولية القانونية: (Legal Responsibility)**

أوضحت دراسة فنويك **(Fenwick, 1991)** أن السبب الأساسي للقضايا المرفوعة ضد المراجعين هو وجود فجوة فى المسؤولية القانونية بين المراجعين وبين مستخدمي التقارير المالية ورجال القضاء بشأن نطاق المسؤولية القانونية والمهنية للمراجعين.

يرى أن تصنيف فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة وفقاً لعلاقتها بأسباب حدوثها إلى فجوات توقعات ترتبط بمراجعي الحسابات، وأخرى ترتبط بالبيئة الخارجية لمراجعي الحسابات يحقق الأهداف التالية:

أ. الفصل بين حالات الفشل التى تُعزى إلى مراجعي الحسابات وتلك التى تُعزى إلى البيئة الخارجية للمراجعة من مستخدمي التقارير المالية والمعايير المهنية والتشريعات القانونية وذلك بهدف سهولة تحديد المتسبب فى إحداث كل فجوة تقع على حده[1].

ب. تسهيل مهمة الباحث فى إجراء الدراسة الميدانية فى التنبؤ بأسباب كل نوع من أنواع فجوة التوقعات فى المراجعة وذلك بهدف مساعدة الجهات المعنيية بأمور المحاسبة والمراجعة.

عرف بورتر (Porter, 1993) فجوة التوقعات فى المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجعي الحسابات، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراجعي الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وقد حددت هذه الدراسة مكونات فجوة التوقعات فى المراجعة بالتالي:

1. **فجوة المعقولية:** وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقعه المجتمع المالي من مراجعي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مراجعي الحسابات إنجازه بصورة معقولة.

---

(1) مصطفى علي الباز، **إستخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية** – دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، 1999م)، ص ص 69 – 70.

2. **فجوة الآداء:** وتنشأ نتيجة التباين فى التوقعات المعقولة من جانب المجتمع المالي لما يجب أن يقوم به مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات وتنقسم إلى:

أ. **فجوة نقص المعايير:** وتعني الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير ونشرات مهنة المراجعة.

ب. **فجوة نقص الأداء:** وتعني الفجوة بين واجبات المراجع الخارجي الحالية وفقاً لمعايير ونشرات مهنة المراجعة وبين الأداء الفعلي للمراجع الخارجي.

كما تمت الإشارة بأن فجوة التوقعات أُرجعت إلى سبب حدوثها، فبما أن هناك فجوة توقعات تعود إلى مراجع الحسابات وأخرى تعود الى البيئة الخارجية، فقد تم تقسيمها وهُدف من هذا التقسيم إلى التالي[1]:

1. الفصل بين سبب حالات الفشل المراجعي، لتحديد من المسؤول عن الفشل المراجع أم البيئة الخارجية.

2. تسهيل عملية الدراسة بإستخدام نظرية السببية فى التنبؤ بأسباب كل نوع من أنواع فجوة التوقعات.

الشكل رقم (1)

مكونات فجوة التوقعات

توقعات المجتمع من المراجعين		الأداء الفعلي للمراجعين
	فجوة التوقعات	
فجوة المعقولية	فجوة الأداء	
توقعات غير معقولة	نقص المعايير (عدم كفاية أو قصور المعايير)	(عدم كفاية أو نقص الأداء)
المهام والواجبات التى يمكن توقعها بصورة **معقولة**		المهام والواجبات الحالية للمراجعين

(1) مصطفى علي الباز، **المرجع السابق**، (1999م)، ص 106.

من خلال الشكل السابق يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى المكونات التالية:

1. فجوة المعقولية:

تتمثل فى الفرق بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين ما يستطيع المراجعون إنجازه بصورة معقولة.

2. فجوة الأداء:

تمثل الفرق بين ما يتوقع المجتمع إنجازه بصورة معقولة من المراجعين وبين الأداء الفعلي للمراجعين، **وفجوة الأداء بدورها يمكن تقسيمها إلى مكونين هما:**

أ. الفجوة بين المهام التى يمكن توقعها بصورة معقولة من المراجعين والمهام الحالية للمراجعين كما حددتها القوانين والمعايير، ويطلق عليها فجوة المعايير.

ب. الفجوة بين المعايير المتوقعة لأداء المهام الحالية للمراجعين كما حددتها القوانين والمعايير، ويطلق على هذا المكون قصور أو عدم كفاية الأداء.

كما يمكن النظر إلى المكونات السابقة لفجوة التوقعات على أنها ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة، فى حين يمكن عرض مكونات فجوة التوقعات من خلال مدخل آخر، وهو الفجوات التى ترتبط بمراجع الحسابات أي التى ترجع أسبابها إليه مباشرة أو إلى القائم بالمراجعة **والتى تتمثل فى ثلاث فجوات كما يلي:**

1. فجوة أداء المراجع.

2. فجوة إستقلال المراجع.

3. فجوة تقرير المراجع.

لمزيد من الإيضاح سوف يتناول الباحث ما ورد أعلاه كالآتي:

1. فجوة أداء المراجع:

تعبر عن الأداء غير الكفء لبعض المراجعين بسبب نقص الكفاءة المهنية أو الإهمال فى أداء الواجبات طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة.

2. فجوة إستقلال المراجع:

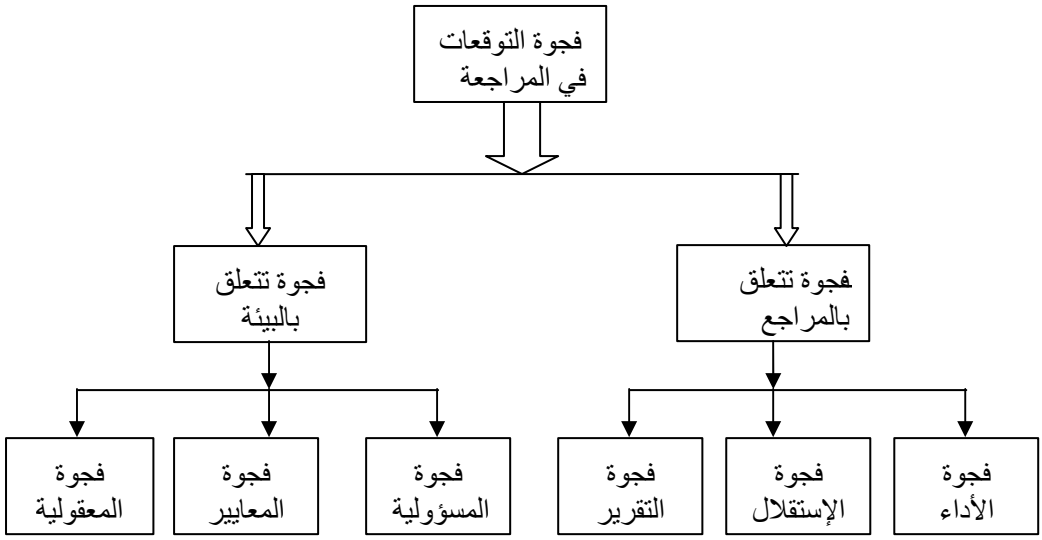
تتمثل فى إنحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الإستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع، الأمر الذى يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف هو بمثابة شهادة تؤكد إستمرارية المنشأة.

3. فجوة تقرير المراجع:

ترجع إلى عدم إدراك وفهم مستخدمي تقرير المراجع بأن نوع التقرير النظيف يعني أن المنشأة مستمرة فى الأجل الطويل.

الشكل رقم (2)

تقسيم فجوة التوقعات إلى العوامل المؤثرة فيها



المصدر: مصطفى علي الباز، 1999م، ص 71.

كما يرى البعض الآخر أن هناك ثلاث مستويات رئيسية لفجوة التوقعات وهذا ما تبناه الباحث وهي كالتالي[1]:

1. **فجوة الأداء:** وهذه الفجوة تظهر عندما يكون أداء المراجع أقل من المعايير الموضوعة، ويرى أن مسؤولية تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق الجمعيات والمجامع المهنية وشركات المراجعة.

2. **فجوة المسؤولية:** وتظهر عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامة مختلفة حول مسؤولية المراجع، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهات المنظمة والنظام القانوني للدولة وهو فحص البيانات المحاسبية لتحديد مدى دقتها وإمكانية الإعتماد على البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية وإبداء رأي فني محايد يوضح مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المنشأة، ومركزها المالي، من خلال تقرير المراجعة الذي يوضح فيه المراجع أنه قام بعملية الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتى تعد مقاييس للأداء المهني والتى تستخدم فى الحكم على جودة أداء المراجعة، فضلاً عن ذلك فإن المعايير تحدد المسؤولية التى يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص، ومن الضروري أن يتم الفحص وفقاً لمعايير تُعد من ناحية أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات، ومن

(1) محمد فرح يس محمد أحمد، **دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2017م)، ص 94.

ناحية أخرى تعتبر وسيلة الأداء المهني للمراجع، كما أن لهذه المعايير أهميتها البالغة بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، لأنها توضح لهم الكيفية التى تمت بها عملية الفحص التى قام بها المراجع والمسؤولية التى يتحملها.

3. **فجوة التقرير:** وتظهر هذه الفجوة عندما يتباين وجهة نظر الممتهنين والعامة حول ما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهة المنظمة والواضعة للإطار الذي يحكم عمل المراجع.

يرى الباحث أن التحديد السابق لمكونات فجوة توقعات المراجعة، كان غير محدود فى نطاقه، فقد درس كآفة عناصر فجوة توقعات المراجعة، كما تم تحديد مداخل أخرى ترتبط بالمُراجع شخصياً كأحد الأسباب المباشرة التى تفضي لحدوث تلك الفجوة، وهذا ما تبناه الباحث.

ثالثاً: أسباب فجوة التوقعات فى المراجعة:

لقد إختلفت التبريرات التى أُعطيت لأسباب وجود فجوة التوقعات، حيث أعزى البعض نشوء الفجوة إلى إرتباك المستخدمين وعدم فهمهم لطبيعة المراجعة.

تتمثل أسباب فجوة التوقعات فى الآتي[1]:

1. نقص الكفاءة المهنية للمراجعين.
2. قصور أنظمة الرقابة الداخلية.
3. مغالاة الجمهور فى توقعاته.
4. قصور أداء المراجعين.
5. عدم كفاية معايير المراجعة.
6. عدم فهم محتوى تقرير المراجعة الخارجي.
7. التفاوت فى جودة عملية المراجعة.
8. الجهل بدور المراجعين لدى مستخدمي القوائم المالية.

إن تحديد الأسباب والعوامل التى ساهمت فى تكوين وتوسيع فجوة التوقعات فى المراجعة يعتبر مدخلاً ملائماً لإستكشاف وإدراك المراجعين للمشاكل المرتبطة بفجوة التوقعات، إختلفت التبريرات التى أعطيت لأسباب وجود فجوة التوقعات، حيث أرجع البعض نشوء الفجوة إلى إرتباك المستخدمين وعدم فهمهم لطبيعة المراجعة[2].

---

(1) د. منصور احمد البديوي وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة**، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، 2009م)، ص 25.

(2) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص 134.

يتضح للباحث أن أسباب فجوة التوقعات تتمثل فى الآتي:

1. نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
2. تدني مستوى الإلتزام بالأنظمة.
3. زيادة معدلات توقعات الجمهور من أداء المراجعين.
4. إنخفاض مستوى الأداء الفعلي للمراجعين.
5. تدني مستوى الإلتزام بالمتطلبات المهنية للمراجعة.
6. تدني مستوى إستيعاب محتوى تقارير المراجعة.
7. التباين فى جودة الأداء المهني.
8. تدني مستوى الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية بدور المراجعين الخارجيين.

كما أن هناك العديد من العوامل التى تساعد على إتساع فجوة التوقعات فى المراجعة، بالرغم من محاولات التنظيمات المهنية وإيضاحات معايير المراجعة التى يتم إصدارها.

أهم هذه العوامل هي[1]:

1. الشك فى حياد وإستقلال المراجعين.
2. النقص فى الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات.
3. قصور نظام الرقابة الداخلية.
4. إنخفاض جودة الأداء فى المراجعة.
5. عدم الإلتزام بآداب سلوك المهنة.
6. عدم جمود فجوة التوقعات، حيث أنها تتغير بإستمرار عبر الزمن إستجابة لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية، والأهداف المتوقعة من القوائم المالية ودور المراجعة فى إتساع تلك الإحتياجات.

يتضح للباحث أن تزايد الدعاوى القضائية المتزايدة ضد المراجعين ترجع إلى فجوة التوقعات، وما يرتبط بها من تباين وعدم إتساق بين توقعات المستخدمين وبين أداء المراجعين.

على ذلك فإن علاج هذه الفجوة فى نظر هؤلاء يكمن فى تعليم المحاسبين وغير المحاسبين الآخرين[2]، وأن الواقع يرى أن هذا الفريق يعكس إتجاه المهنة ومحاولاتها التخلص من مسؤولياتها عن نشوء الفجوة أو زيادتها لعدم معرفتهم بطبيعة معلومات المراجعة ومحدداتها كما يعكس نظرة المهنة المحدودة، فقبول هذه النظرة وإن كان يضع المهنة فى وضع إيجابي بإنكارها مسؤولياتها عن نشوء أو إستمرار الفجوة وأن دورها ومسؤولياتها يتحدد أساساً فى قيامها

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، **المرجع السابق**، ص 138.

(2) د. منصور احمد البديوي وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص 262 – 263.

بتعليم الجمهور الجاهل والمرتبك وغير المُلم بطبيعة المراجعة ومحدداتها، إلا أن من لا يساعد فى حل المشكلة أو تقليلها بل من شأنه أن يؤدي إلى تشويه الحقائق مما يجعل المهنة تُركز جهودها وتكافح من أجل السمو، أو على الأقل أن ترسم حدود خاطئة حول مناقشة القضايا التى يمكن أن تكون غير ملموسة مثل إستقلالية المراجع وعدم رغبته أو قدرته على كشف الغش والتقرير عن إستقرار المشروع والوظيفة الإجتماعية للمراجعة وغيرها من القضايا[1].

إنكار هذه المسؤولية التى تؤدي إلى إنقاص واجبات المراجع ولكنه يساعد على فقد الثقة فى مهنة المراجعة وإضعافها وعلى ذلك فإن هذا الفريق يرى أن فجوة التوقعات فى المراجعة ترجع إلى فشل مهنة المراجعة فى العمل على التطور بالسرعة الكافية بما يتمشى مع تغيير بيئة العمل والبيئة الإجتماعية وتغيير طبيعة الطلب على خدماتها (لجنة كوهين)، ولقد توصلت لجنة ميكاليف إلى إنتاج مماثل للجنة كوهين، فالمراجعين فى الواقع لديهم الحافز الإقتصادي للتأكد من أن جودة عملهم ليست دون الحد المحدد بالقانون والذي تؤيده مهنة المراجعة (موريز 1982م) ولقد أشار الفريق الى أن توقعات المستخدمين بصفة عامة عن قدرات المراجعين تعتبر معقولة وأن الجمهور ليس راغب فى تقبل أعمالهم اليوم على أساس مجرد الثقة، فالجهات الحكومية وأصحاب الأعمال يجب أن يبرهنوا على أنهم يستحقون ما يطلبونه من الجمهور، وفي الواقع أن فجوة التوقعات فى المراجعة ترجع إلى الطرفين أي كلاً من المراجعين ومستخدمي خدماتهم[2].

للتعرف على أسباب فجوة التوقعات فى المراجعة وفقاً لمستويات هذه الفجوة وذلك على النحو التالي:

المستوى الأول: فجوة توقعات تقرير المراجعة:

أشار البعض إلى أن فجوة توقعات تقرير المراجعة تظهر عندما تكون وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية مختلفة عن ما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع، وترجع هذه الفجوة إلى مجموعة من الأسباب التالية[3]:

---

(1) د. يوسف محمد جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانوني وطرق معالجة وتصنيف هذه الفجوة،** (غزة: الجامعة الاسلامية، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، يونيو 2004م)، ص ص 372 – 374.

(2) د. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، الجزء الثاني، (القاهرة: دار النهضة العربية،، 2009م)، ص ص 143 – 144.

(3) د. منصور أحمد البديوي، د. شحاته السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص 25.

1. الإختلاف فى توقعات الأطراف المهنية لتقرير المراجع:

يرى البعض أن المُنتج الذي يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه المهني عن القوائم المالية، ومن ثم يجب على مهنة المراجعة مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمو القوائم المالية، وإستجابة لهذه التوقعات يجب على المراجع توفر كل ما يحتاجه المستخدمين بقدر الإمكان آخذاً فى الإعتبار القيود التى تفرضها مهنة المراجعة[1]، ولضمان وصول هذا الرأي لابد أن يكون فى شكل ملائم ومناسب لحاجة المستخدمين، ومن وجهة نظر مستخدمي المعلومات لا يتمكن المراجع من توفر ما يُطلب منه إذا لم يتعرف على توقعات مستخدمي القوائم المالية، لكن المشكلة تكمن فى صعوبة قياس هذه التوقعات والتعرف عليها، كما أن هذه التوقعات ليست ثابتة، فهي متغيرة وحاجات مستخدمو تقرير المراجعة[2]، لكن يمكن التعرف على توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال النشرات التى تُصدرها الهيئات والمنظمات المهنية، ومن بين تلك النشرات نشرة الهيئة الأمريكية لتنظيم الأوراق المالية التى صدرت عام (1940م) والتى أوضحت أن فحص ميزانية الشركات التى تتداول أوراقها المالية فى الأسواق المالية تطلب من المحاسب إكتشاف أية مغالاة فى تقييم الأصول أو حساب الأرباح والخسائر سواء كان بسبب الأخطاء أو الغش، وفى عام (1978م) أصدرت لجنة مسؤوليات المراجعين مجموعة من النتائج والتوصيات تتعلق بتوقعات مستخدمي القوائم المالية ودور المراجع تجاه المجتمع يتمثل فى[3]:

أ. يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع المعرفة والإلمام الكافى بشؤون الشركة ونظم إدارتها.

ب. يتوقع مستخدمو القوائم المالية إهتمام المراجع بإمكانية وقوع كل من الأخطاء والغش والسلوك غير القانوني للإدارة.

ج. تمثل المراجعة الحيادية ضرورة بسبب إحتمال وجود تعارض بين إدارة المنشأة ومستخدمي قوائمها المالية فمستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معرفة ما إذا كانت الإدارة قامت بوضع نظم الرقابة التى تتضمن حماية أصول المنشأة.

د. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن هذه القوائم توفر المعلومات الملائمة لسوق المال، والتى تمكن من تحقيق كفاءة السوق.

---

(1) د. وليم توماس،اميرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**،(الرياض: دار المريخ للنشر، 1989م)، ص 111.

(2) د. عصام الدين محمد متولي، **مرجع سابق**، ص 198.

(3) د. سامي وهبة متولي، **فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها وسبل تضييقها**، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الرابع، يناير 1993م)، ص 15.

هـ. تقع المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية على عاتق الإدارة، أما مسؤولية المراجع فتتمثل فى مراجعة المعلومات وإبداء الرأي فيها.

و. فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والغش أوضحت اللجنة أن من أهم واجبات المراجع الإهتمام بنظم الرقابة لمنع الأخطاء والغش.

2. أُسلوب صياغة التقرير:

يعد تقرير المراجع المستقل وسيلة لتوصيل رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية التى قام بمراجعتها للمساهمين والأطراف الأخرى المستخدمة للتقارير، ويحدد مسؤولية المراجع فى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل، وعلى الرغم من أن مفهوم الصدق والعدالة قد ورد فى قوانين مزاولة المهنة، وكثيراً يلجأ إليه كمقياس لحل المنازعات القضايا، إلا أنه يعد مقياس غير كمي، وكغيره من المقاييس غير الكمية يصعب الإتفاق عليه، كما أنه عرضه للخلاف، فإذا كان المقياس غير محدد يكون الرأي المبني عليه غير محدد أيضاً، الأمر الذي يؤدي إلى اللجوء فى كثير من الحالات إلى تفسير مفهوم الصدق والعدالة[1].

3. عدم قدرة التقرير على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين:

يرى بعض الباحثين أن المستخدمين لتقارير المراجعين عن القوائم المالية يعتقدون أن تقارير المراجعة الموحده من حيث الشكل وطريقة الصياغة ليس لها فاعلية فى توصيل نتائج عملية المراجعة، فأسلوب هذه التقارير من الصعب فهمه على غير المختصين فى مجالات المحاسبة والمراجعة، بل يصعب فهمه من جانب بعض المراجعين[2].

يؤيد هذه الدراسة التى أجراها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام (1978م)، والتى توصلت إلى أن أسلوب صياغة رأي المراجع فى تقريره عن القوائم المالية يثير اللبس ويخطئ المستثمرين فى فهم معناه، أيضاً فى دراسة أجراها ميزر وهولت (Maizer & Holt) فى عام (1990م) أثبتت أن الشكل الجديد لتقرير المراجع والذي يبين مستويات إدارة الشركة، ويشرح معني المراجعة قد ساهم فى زيادة فجوة التوقعات.

المستوى الثاني: فجوة الأداء:

يقصد بفجوة الأداء التباين الواضح بين الواجبات التى يتوقعها مستخدمي القوائم المالية المُراجعة من أداء المراجع، وهذه الفجوة يمكن تقسيمها إلى نوعين: فجوة الواجبات المتوقعة من المراجع وفقاً لمعايير الأداء المهني، وفجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة وبين

---

(1) د. احمد لطفي محمد غريب، **مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات الخارجية**، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2001م)، ص 557.

(2) د. سامي وهبة متولي، **مرجع سابق**، ص 184.

الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجع، ويرى بعض الباحثين أن هذه الفجوة ترجع إلى مجموعة من الأسباب أهمها:

1. نقص الكفاءة المهنية:

يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الفنية الكافية فى مجالات المحاسبة والمراجعة والمهارة فى تطبيق العناية المهنية الواجبة عند أداء المراجع لمهمة الفحص وإعداد التقارير، ومن ثم فإن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض على المراجع مستوى معين من مسؤولية الأداء يجب تحققه بواسطة المراجع[1] حيث يجب عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة فى التحقق من أن أدلة الإثبات التى يعتمد عليها فى إبداء رأيه الفني المحايد، كافية ومناسبة لتدعيم وتأييد رأيه الفني[2].

نظراً لأن هذه الأدلة ليست حاسمة فى كل الحالات فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف بأن المراجع مُعرض للخطأ فى الحكم والتقدير، وعلى الرغم من أن الكفاءة المهنية مُفترضة فى أداء المراجعين إلا أن هذا الأداء قد تَعَرض إلى كثير من الإنتقادات، حيث يرى البعض أن المراجعين يعملون فى مجالات لا تتوفر لديهم فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافى[3].

حددت دراسة سابقة سببين محتملين لتلك الفجوة هما[4]:

أ. نقص الكفاءة المهنية التى تتضمن نقص العناية، نقص المعرفة، نقص الخبرة.

ب. نقص إستقلال مراجع الحسابات عندما يؤثر أصحاب المصلحة ذوي النفوذ القوي على كفاية وإستقلال مراجع الحسابات عن طريق فرض متطلبات محددة، فعلى سبيل المثال يفشل مراجع الحسابات فى التقرير الذي يُعده عن شكه بخصوص إستمرارية المنشأة فى مزاولة نشاطها.

2. إنخفاض جودة الأداء المهني:

هناك العديد من العوامل التى تؤدي إلى إنخفاض جودة الأداء المهني فى المراجعة من جانب المراجعين، والتى تُفضي بدورها إلى عدم رضا مستخدمو القوائم المالية عن عمل المراجعين، ومن هذه العوامل ما يلي:

---

(1) أنس الطيب النور، **أثر فجوة الأداء على مستخدمي القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة جوبا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 62.

(2) د. عصام الدين محمد متولي ، **مرجع سابق** ، ص 208.

(3) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص 785.

(4) أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، 2003م).

أ. يقوم المراجعون فيما بينهم بالتنافس للحصول على عمليات مراجعة جديدة أو لعدم فقد العمليات المالية.

ب. قبول أتعاب قليلة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع المجهود اللازم لأدائها نتيجة للمنافسة.

ج. تأدية خدمات للعملاء بأتعاب قليلة للحصول على رضا العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.

د. عدم التحفظ بشأن إستمرارية العميل فى مزاولة النشاط عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقدان العميل.

هـ. إتباع سلوك متساهل مع العملاء نتيجة لإدراك المراجعين بأن العملاء غير راضين عن دورهم.

و. زيادة عمليات الإندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة، الأمر الذي يحدث ضغوطاً متزايدة على مهنة المراجعة، ويرى أن هذه العوامل تُضعف من موقف المراجع ويترتب عليها إنخفاض جودة الأداء فى المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات[1].

يُلاحظ الباحث: أن رؤية كآفة الباحثين تؤكد بأن هناك العديد من العوامل التى تؤثر على فجوة التوقعات منها ما يرجع الى النقص فى جودة الأداء الناتج عن عدم قيام المراجع بإنجاز مهامه وفق ما تطلبه معايير المراجعة وتوقعات المجتمع المالي المعقولة أو ناتجة عن قصور معايير المراجعة فى تلبية توقعات المجتمع المعقولة، كما أن هناك فجوة فى التوقعات تعود إلى توقعات المجتمع المالي غير المعقولة حيث يرتفع مستوى توقعاتهم بدرجة أكبر مما يمكن أن ينجزه المراجع بدرجة معقولة، وفى ضوء ذلك نرى بأن على المنظمات المهنية المعنية أن تعمل جاهدة على وضع المعايير التى تلبي توقعات المجتمع المالي المعقولة وأن تعمل على مراقبة جودة أداء المراجع، وأن تتابع مدى إلتزام المراجع بمعايير السلوك المهني وأن تعمل على تثقيف المجتمع المالي وذلك عن طريق النشرات والندوات لتنويرهم عند الإطلاع على طبيعة عملية المراجعة.

يتضح للباحث: أن هذه العوامل منفردة كانت أو مجتمعة تُضعف وبشكل واضح وجلي من موقف المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية، وتفضي لا محالة إلى إنخفاض جودة الأداء المهني فى المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات.

---

(1) د. أحمد حلمي جمعة، **مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2000م)، ص 316.

3. مخاطر المراجعة:

من الحقائق المتعارف عليها أن مهنة المراجعة لا توفر لمستخدميها قوائم مالية خالية من الأخطاء، لذا يوجد دائماً قدراً من عدم التأكد والمخاطرة عند إعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقرير المراجع، ومن ثم يجب على المراجعين أن يهيئوا أنفسهم لتقبل مسؤوليات أكبر من الأداء المهني للوفاء بإحتياجات هؤلاء المستخدمين لإكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود فى القوائم المالية، فمستخدمو القوائم المالية يتوقعون أن يقوم المراجعين بالدراسة والبحث عن كآفة مظاهر الغش والتزوير والتبليغ عنها، حيث ينطوي الغش على أنماط متعددة من التصرفات مثل التلاعب بالسجلات أو المستندات، سوء توزيع الأصول، حذف أو إلغاء آثار العمليات من المستندات أو السجلات، تسجيل عمليات وهمية، سوء تطبيق السياسات المحاسبية، فى الوقت الذي تتحمل فيه الإدارة وليس المراجع مسؤولية إكتشاف الغش والخطأ من خلال تطبيقها وإستخدامها لنظام الرقابة الداخلية، ومن المؤكد أن هذا الإعتقاد من جانب المستخدمين زاد من فجوة التوقعات وما يجب أن يكون عليه أداء المراجع[1].

المستوى الثالث: فجوة الإلتزام (المسؤولية):

من أهم أسباب وجود هذه الفجوة ما يلي:

1) نقص المعرفة لدى العامة بواجبات ومسؤوليات المراجع:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع المعرفة والإلمام الكافى بشؤون الشركة ونظم إدارتها وبذل كل الجهد فى الإفصاح عن كل الحقائق التى تُظهرها القوائم المالية، كما يتوقع العامة إهتمام المراجع بإمكانية وقوع كل من الغش والسلوك غير القانوني للإدارة، والتعرف على ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها بوضع نظم الرقابة الداخلية التى تضمن حماية الأصول من السرقة والإختلاس وسوء الإستعمال، بينما يرى المهنيون أن المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، أما واجبات المراجع ومسؤولياته فتتمثل فى مراجعة المعلومات وإبداء الرأي فيها[2].

فيما يتعلق بمسؤولية المراجع فى إكتشاف الأخطاء والغش، يرى العامة أن رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع أمر واجب حتى لو وقع ضرر بسيط على العميل، حيث تتصف بيئة المراجعة فى وقتنا الحالي بالميل الشديد نحو مقاضاة المراجع، الأمر الذي يُشغل المَعنِي بالعديد

---

(1) د.أحمد محمد نور، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**،(الإسكندرية:الدار الجامعية 2007م)،ص ص 38 – 39.

(2) د. الرفاعي إبراهيم المبارك، **دور التقرير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسير التوقعات في المراجعة**، (طنطا: جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2002م)، ص 31.

من الدعاوى المدنية والجنائية والإنذارات القضائية، فالمراجع يواجه فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة مسؤوليات قانونية لم تكن معروفة فى الماضي، فضلاً عن صرامة الأفكار والأحكام القضائية الصادرة من المراجع[1].

1. مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الغش والخطأ:

المجتمع المالي عنده إعتقاد بأن من مسؤوليات المراجع إكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ، بينما تعتقد مهنة المراجعة بأن مسؤوليتها تكمن فى التخطيط الجيد وأن يكون لدى المراجع الشك المهني ليكون التوقع معقول لإكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، وهذا ما بينته الدراسات ومعايير المراجعة التى تلقى قبولاً عاماً، مما نتج عن هذا الإعتقاد الخاطئ لدى المجتمع المالي عن دور المراجع ومسؤولياته لإكتشاف الغش والخطأ ووجود فجوة توقعات بين مهنة المراجعة والمجتمع المالي ويمكن تلخيصها كما يلي:

أ. توقعات المجتمع المالي عن كشف الغش والخطأ:

الإعتقاد الخاطئ لدى المجتمع المالي بأن التقرير النظيف (غير المتحفظ) يعني له أن المراجع قام بجميع الإجراءآت التى تساهم بإكتشاف الغش[2].

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف وكشف الغش والأخطاء إحدى السمات الجدلية لعملية المراجعة[3].

فقد أشار معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز بأن المشكلة تكمن فى أن الإنسان العادي غير المتخصص يتوقع من المراجع أن يكتشف جميع عمليات الإحتيال والأخطاء الجوهرية[4].
فقد بينت الدراسات أن لدى المجتمع المالي توقعات غير معقولة للكشف عن حالات الغش والخطأ، فقد بين إستطلاع للرأي عام (1987م) الذي حصل على (1200) رسالة تعليق بينت أن

---

(1) د. منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص 23.

(2) صادق حامد مصطفى، **مرجع سابق**، ص ص 53-123.

(3) Gay, Grant and Schelluch, Peter and Baines, Annette, "**Perceptions of Massages Conveyed by Review and Audit Reports**", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11, No. 4, 1998, PP. 472-493.

(4) García-Benau, Maria Antonia and Humphrey, Christopher, (1992), **"Learning from the experiences of Britain and Spain",** European Accounting Review, Vol. 1 No. 2, PP 303-331

المجتمع المالي يريد تحميل المراجعين مسؤولية أكبر لذكر وكشف حالات الغش والأفعال غير الشرعية[1].

كما وُجد أن هناك فجوة بين تصورات المراجعين والقضاة الشرعيين حيث وافق القضاة بإعتدال بأن من مسؤولية المراجع الدراسة بشكل فعال عن الغش غير الجوهري، وقد رفض المراجعون ذلك بشدة لما سوف يترتب عليهم من مسؤوليات إضافية[2].

كما كشفت نتائج دراسة[3] أن هناك مشكلة تتعلق بتوقعات المجتمع المالي المرتبطة بالغش ومسؤولية المراجع إتجاه الطرف الثالث، إذ يطلب المدراء الماليون والمستفدون مستويات من الضمان والتأكيد أكثر مما يدركه المراجعون ومعايير المراجعة ذاتها.

كذلك بينت دراسة أن المجتمع المالي يتوقع من المراجعين[4]:

- أن يكونوا مسؤولين أكثر للكشف وذكر الغش والأفعال غير الشرعية.
- توصيل المعلومات الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية المراجعة.
- تحسين فاعلية وأداء المراجعة مما يحسن الكشف عن الغش والأخطاء الجوهرية.

يرى الباحث: أن المجتمع المالي يتوقع أن يتوفر فى تقرير المراجع عبارات تفيد بأن القوائم المالية خالية من أي غش أو خطأ، كما أن المجتمع المالي يتساءل لماذا المراجعة إذن إذا لم تُمكن من إكتشاف عمليات الغش والخطأ، لذا على مهنة المراجعة أن تعمل جاهده على تثقيف المجتمع المالي لخفض مستوى توقعاته بحيث تتلاءم مع ما يمكن أن ينجزه المراجع بدرجة معقولة وذلك بتعريفه على طبيعة عملية المراجعة وحدود مسؤوليات المراجع.

ب.دور الإدارة لمنع الغش والخطأ والكشف عنهم:

الإرتباط الطبيعي للمراجعة لم يصمم لإكتشاف الإحتيال ولا يمكن أن يُعتمد لعمل ذلك[5]، فالمراجع ليس من وظيفته منع الإحتيال والأخطاء، فهو يعمل جاهداً لمنع الإحتيال، والمسؤولية

---

(1) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., (1988), "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, PP 36-46.

(2) Lowe, D. Jordon, (1994), "**The expectation gap in the legal system**: Perception Differences between Auditors and Judges", Journal of Applied Business Research, Vol. 10 No. 3, PP 39-44.

(3) السيد أحمد إسماعيل السقا، "**فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية**"، (الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الخامس، جمادى الأول 1418هـ الموافق سبتمبر 1997م)، ص ص 423 – 464.

(4) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, (1988), PP 36-46.

(5) Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H.," **Uncovering Corporate Regularities: Are we Closing the Expectation Gap"**, Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, 1977, PP 56-66.

تقع على عاتق الإدارة وحدها، حيث تحقيقات الإحتيال تقوم بها مكاتب متخصصة قد تستغرق وقتاً طويلاً وتكلفة عالية[1]، وعلى الإدارة أن تأخذ على عاتقها وتتحمل مسؤولياتها بجدية وتعمل على تأسيس بيئة رقابة داخلية بخصوص خطر الإحتيال، فخطر الإحتيال يزداد عندما لا تعطي الإدارة الإهتمام المطلوب للرقابة الداخلية وتعتبره بلا جدوى[2]، مع ملاحظة أن نظام الرقابة الداخلية قد يخفض ولكن لا تستبعد إمكانية حدوث الغش والخطأ[3].

وضح معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 99) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن المعيار غير مُلزم للمراجعين بإكتشاف الغش، ويساعد المراجعين على الطلب من الإدارة بتطبيق معايير أعلى وتحسينات فى أنظمة الرقابة الداخلية[4].

كما بين المعيار الدولي (240) بأن مسؤولية الغش والخطأ يتركان للإدارة، وأجرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسحاً تبين بأن الجمهور يطالب المراجعين بالإلتزام بمعيار أعلى كثيراً مما يلتزم به المراجعون لكشف الإحتيال، هذه النظرة أدت بسمعة المراجعين بنظر العامة بأن تكون متوترة وتبقي الفجوة واسعة[5].

يرى الباحث: أن مسؤولية منع الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة وذلك لعدم تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ومتابعة تطبيقها الدوري وبإستمرار، فأي تقصير يرجع بالمقام الأول على إدارة المنشأة ويتركز دور المراجع فى بذل العناية المهنية المطلوبة والتخطيط الجيد للكشف عن الإحتيال والخطأ، وذلك يعود لطبيعة عملية المراجعة والمحددات المفروضة عليها، بما أن الإدارة موجودة بإستمرار فى الكيان القائم وهي التى تستطيع أن تراقب وتحدد الإنحرافات وقت وقوعها،

---

(1) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998,Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=ffffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

(2) Barnett, Andrew H.; Brown, James E.; Fleming, Robert; Read, William J.,**"The CPA as Fraud-Buster",** Journal of Accountancy, Vol. 185 No. 5, 1998, PP 69-73.

(3) أحمد حلمي جمعة، "**مسؤولية المدقق بشأن الخطأ والغش عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**"، (مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 120، بدون سنة)، ص ص 28-31

(4) McCarthy, John , "The Public's Mis-Conception of What Auditors do Stands as a Yawning Fissure between CPAs and Investors. How will the Profession solve the Problem?",Knowledge Gap 2003 http://www.insight-mag.com/insight/03/11-12/feat-3-pt-1KnowledgeGap.asp(02/04/2006)

(5) McCarthy, John , "The Public's Mis-Conception of What Auditors do Stands as a Yawning Fissure Fissure between CPAs and Investors. How will the Profession solve the Problem?",Knowledge Gap 2003 http://www.insight-mag.com/insight/03/11-12/feat-3-pt-1KnowledgeGap.asp(02/04/2006)

وتكون على إطلاع على مجريات الأحداث أول بأول لذا فهي التى لها القدرة على منع الغش والخطأ وتستطيع أن تتداركه وقت وقوعه.

ج.دور المراجع للكشف عن الغش والخطأ:

أوصت لجنة (Cohen 1976-1977) فيما يتعلق بمسؤولية المراجع لكشف الغش، بأن على المراجع بذل العناية المهنية المطلوبة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى التوسع الضروري لتقدير مدى الإختبارات المطلوبة للكشف عن الغش والخطأ.

إن عملية المراجعة تواجه المخاطر المتأصلة بعملية المراجعة التى لا يمكن تجنبها فهناك العديد من حالات الغش التى يكون من الصعب أو حتى مستبعداً جداً إكتشافها على الرغم من التخطيط والأداء الجيدين وفق معايير المراجعة التى تلقى القبول العام، وخاصة إذا كانت هذه الإحتيالات ناشئة عن تدخل الإدارة العليا، أو تواطؤ بين الإدارة العليا والموظفين، وربما يكون توثيقاً مزوراً وإمكانية تورط طرف ثالث، وقد تقوم بعض المستويات الإدارية المنفذه من تخطي بعض الإجراءآت التى تمنع الغش مثل إعطاء أوامر للموظفين بتسجيل عمليات خطأ أو إلغاء معلومات لإخفاء غش، مع العلم بأن المخاطر الناتجة عن الأخطاء غير المتعمده تكون أقل خطراً من المخاطر الناتجة عن الغش لكونه ينتج عن عملية يتم التحضير لها بعناية لعدم إكتشافها[1]، للكشف عن عوامل الخطر على المراجع ممارسة التعقل المهني عندما يتعامل مع عوامل الخطر المنفرد أو الجماعي أو يكون هناك نوع من أنواع المراقبة لخفض خطر الإحتيال، فعوامل الخطر قد تختلف من كيان لآخر حسب حجمه وخصائص ملكيته لما لها من أثر هام على تعريف عوامل الخطر، وعوامل خطر الإحتيال قد تتبادر إلى ذهن المراجع ليس فى وقت واحد فقد تأتي إليه أثناء قيامه بإجراءات تتعلق بقبول إستمرار الإرتباط مع العميل، فى مرحلة التخطيط، أثناء قيامه بفحص نظام الرقابة الداخلية، أثناء القيام بالعمل الميداني.

للحكم حول خطر التصريحات الخطأ الجوهرية بسبب الإحتيال يتطلب من المراجع القيام بالطرق التالية[2]:

- **الشكوك المهنية:** هذا يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية وذلك بزيادة الحساسية لدى المراجع فى إختيار طبيعة ومدى التوثيق الذين سيفحصان المساندة للصفقات الجوهرية، الحاجة لأدلة أخرى لتفسيرات وإعتراضات الإدارة التى تتعلق بأمور جوهرية وذلك بالقيام بإجراءآت

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 28-31.

(2) Munter, Paul and Ratcliffe, Thomas A., **"Auditor's responsibilities for detection of fraud",** National Public Accountant, Vol. 43 No. 6, 1998, PP 37 – 43.

تحليلية بشكل أكبر وفحص التوثيق ومناقشة بعض الأمور الغامضة مع الآخرين داخل وخارج الكيان.

- **مهمة الموظفين:** وذلك بالتعرف على المهام والمسؤوليات الموكلة إليهم ومدى توافقها مع مؤهلاتهم وخبراتهم.
- **المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة:** فقد يُستنتج بأن لهذه السياسات دور لوجود خطر إحتيال، وخاصة تلك السياسات الهامة المتعلقة بالإعتراف بالدخل وتثمين الثروة، فالمراجع يجب أن يكون عنده شك فيما إذا تم إختيار المبادئ والسياسات المحاسبية غير الملائمة لخلق تصريحات جوهرية خاطئة للبيانات المالية.
- **نظام الرقابة الداخلية:** إن قدرة المراجع على تقييم خطر الرقابة الداخلية تحت المستوى الأقصى هذا يخفض الخطر ولكن لا يزيله، وعلى المراجع أن يكون لديه حساسية إضافة لقدرة الإدارة على تجاوز مثل هذه الرقابة.

فالمراجع يقع على عاتقه التخطيط والتقييم وأن يكون لديه توقع معقول بأن الغش والأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية قد كُشفت، كما أن التوقع المعقول يستوجب من المراجع أخذ عدة أمور فى الحسبان منها[1]:

- طبيعة الإحتيال.
- توقيت حدوث الإحتيال.
- درجة التواطؤ.
- إمكانية التزييف.
- أقدمية المتورطين.
- درجة الغش.

يعتبر المراجع مسؤول عن إكتشاف الغش والخطأ فى حالة عدم إتباع المبادئ الأساسية التى تحكم عملية المراجعة والتى تعني[2]:

---

(1) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998,Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=ffffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

(2) أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص ص 28-31.

- قيام المراجع بإتباع إجراءآت كافية ومحددة وملائمة لنتائج تقرير المراجع المبني على أساس هذه الإجراءآت.
- قيام المراجع بالتخطيط وأداء المراجعة بإستخدام مدخل الشك المهني، والإعتراف بالظروف والأحداث التى ربما تؤدي إلى العثور على مؤشرات عن الغش أو الخطأ الموجود.
- قيام المراجع بتقييم الظروف أو الأحداث التى تزيد من مخاطر الغش أو الخطأ وتشمل التساؤلات بخصوص:

- نزاهة وكفاءة الإدارة.
- الضغوط غير العادية داخل الوحدة.
- العمليات غير العادية.
- مشاكل الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية.
- بيئة أنظمة المعلومات الإلكترونية.

حتى لا يتعرض المراجع للمسؤولية فإنه إذا لم يستطع تحديد الغش أو الأخطاء الجوهرية بسبب المنشأة أو الظروف المحيطة عليه أن يوضح ذلك عند إبداء رأيه إما بالتحفظ العكسي أو بالإمتناع عن إبداء الرأي.

هنالك عوامل ساهمت فى عملية الغش نظراً للتقدم الإقتصادي والتكنولوجي والتى تعتبر جديرة بالإهتمام من جانب مهنة المراجعة ومنها[1]:

- بيئة الأعمال الحالية.
- إتساع التجارة الدولية.
- الصفقات المعقدة المغطاة بعدد من السلطات القضائية.
- التغيرات التكنولوجية وما نتج عنها من أتتمة المكاتب.
- التجارة الإلكترونية.

---

(1) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998,Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=ffffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

لخفض فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومهنة المراجعة صدر عدد من المعايير المتتابعة عن المعهد الأمريكي لتأهيل المحاسبين العام (AICPA) ومن هذه المعايير التى تناولت موضوع المخالفات الجوهرية والخطأ:

- معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 16) عام (1977م) يطلب من المراجع مستوى عالي من المسؤولية لإكتشاف التزوير الجوهري المتعمد والتصريحات الخاطئة ويطلب من المراجعين التخطيط لعملية المراجعة والدراسة عن الأخطاء التى قد تؤثر على القوائم المالية[1].

- معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 53) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام (1988م) الخاص بإكتشاف الغش والخطأ الذي أصدر بدل معيار نشرة معايير المراجعة رقم (SAS NO. 16) حيث وسع من مسؤوليات المراجع، فطلب من المراجع توسيع دائرة الشك المهني، وذلك بالتخطيط لأداء المراجعة، وعلى المراجع تقييم خطر المخالفات والأخطاء التى قد تتسبب فى التأثير على القوائم المالية، وأن يراعي درجة المعقولية فى تصميم المراجعة للكشف عن الأخطاء والمخالفات، وهناك إعتراف من المعيار بأن هناك حالات يكون من الصعب إكتشافها وخاصة المرتبطة بعمليات التزييف والتواطؤ حتى إذا كان هناك تخطيط وتنفذ جيدان[2].

فى دراسة أجريت عام (1992م) من جانب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتى بينت أن معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 53) لم يُظهر أي خفض لفجوة التوقعات بخصوص الأخطاء والغش، على الرغم من أنه يتطلب واجب توكيدي من المراجعين بتأكيد معقول بأن المخالفات الجوهرية غير موجودة، كذلك بينت الدراسة بأنه لم يلق القبول بشكل واسع من قبل جمهور المستخدمين للقوائم المالية أو المحاكم، والمعيار وضح الحدود عن مسؤولية المراجع لإكتشاف الغش الناتج عن تواطؤ الإدارة والتزييف فلم يُحمله المسؤولية عن عدم إكتشاف مثل هذه الحالات، فوضع تلك القيود على مسؤوليات المراجع وكانت معاكسه لتوقعات المستخدمين التى تتوقع أن يُكتشف ويَكشف المراجع كل حالات الغش الجوهرية المتعلقة بالكيان[3].

---

(1) Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H., " **UNCOVERING CORPORATE REGULARITIES: ARE WE CLOSING THE XPECTATION GAP**", Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, 1977, PP. 56-66.

(2) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, 1988, PP. 36-46.

(3) GOA, "**Report to the Ranking Minority Member**", Committee on Commerce, House of Representatives,"United States General ccounting Office, September 1996 the Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concern, 1996, P. 64.

معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 82) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يطلب من المراجع أن يقدر حالات الإحتيال فى بداية العمل وأخذ ذلك فى الإعتبار عند قيامه بعملية التخطيط وأداء المراجعة، والإستعلام من الإدارة وفهم وتقييم إمكانية وجود إحتيال فى الكيان وأن يعمل على إعادة تقييم خطر الإحتيال فى نهاية المراجعة، وتوثيق كل ما توصل إليه واستنتجه عن الإحتيال فى أوراق العمل الخاصة به[1]، إلا أن دراسة (McEuroe and Martens, 2001) إستنتجت أن معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 82) الذي أُصدر لخفض فجوة التوقعات عند إكتشاف الغش إلا أنه لم يكن فعالاً.

كما أجرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسح تبين من خلاله بأن الجمهور يطلب من المراجعين الإلتزام بمعيار أعلى بكثير مما يلتزم به المراجعون لكشف الإحتيال، هذه النظرة أدت بسمعة المراجعين بنظر العامة إلى علاقة متوترة وتبقى الفجوة واسعة، وفى الرد على تلك الفجوة أصدر(AICPA) المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 99) فهو يطلب من المراجعين التوسع بشمولية لإكتشاف الإحتيال وزيادة الشك المهني [2].

كذلك معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 110) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يطلب من المراجع بأن يخطط ويؤدي إجراءآت المراجعة، ويُقيِم ويُبلغ عن النتائج [3].

هناك حالات واجبة الكشف أمام منظمة ذات علاقة أو هيئة تحقيق جنائي ملائم فى الحالات التى يكون فيها الكيان متورط بحالات إحتيال تمس المصلحة القومية مثل غسيل الأموال أو تشغيل الكيان فى صناعات مُنظمة، فالواجب القانوني يعتبر حق عام يتوجب إبلاغ سلطة ملائمة

---

(1) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998,Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=fffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

(2) McCarthy, John , "The Public's Mis-Conception of What Auditors do Stands as a Yawning Fissure between CPAs and Investors. How will the Profession solve the Problem?",Knowledge Gap 2003 http://www.insight-mag.com/insight/03/11-12/feat-3-pt-1KnowledgeGap.asp(02/04/2006)

(3) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998, Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=fffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

فى المصلحة العامة، وهذه الحالات يكون فيها الموظفن على مستوى المدراء أو إكتشاف المراجع بأن عمليات الإحتيال واسعة الإنتشار مما يجعله يشك بسلامة الإدارة العليا[1].

كذلك يرى أخرون أن الاسباب الرئيسة المؤدية لفجوة التوقعات كما يلي[2]:

1. تعدد التوقعات للمجتمع المالي فما يتعلق بطبيعة المراجعة وأهدافها ومسؤوليات المراجع ومعايير المراجعة والإستقلالية وتقرير المراجع.
2. التصورات المختلفة للأداء الفعلي للمراجعين.
3. معقولية وعدم معقولية التصورات المختلفة للمجتمع المالي.
4. نقص الأداء الفعلي للمراجعين.
5. التوقعات المختلفة للمجتمع المالي مرتبطة بميول أصحاب هذه التوقعات وللميول التى قد يكون بعضها واقعي والبعض الآخر غير واقعي.

2) إختلاف الأحكام القضائية فى شأن مسؤولية المراجع:

اختلفت الأحكام القضائية التى أصدرها القضاء الأجنبي فى كل من المملكة المتحدة وفرنسا وبلجيكا والولايات المتحدة الأمريكية حول تحديد المسؤولية التقصيرية للمراجع، وقد أظهرت هذه الأحكام وجود إختلاف وعدم وضوح فى تحديد هذا النوع من المسؤولية مما ترتب عليه حدوث فجوة الإلتزام (المسؤولية) والتى يمكن أن تحدث عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامة مختلفة فيما يتعلق بمسؤولية المراجع، حيث يرى العامة أن المراجع يعد مسؤولاً عن أشياء تخرج عن نطاق مسئوليته المهنية المتعارف عليها، فى الوقت الذي لا يعترف فيه المراجع بمسؤوليته عنها، الأمر الذي أدى إلى اللجوء إلى المحاكم بإعتبارها السبيل الوحيد للإنصاف[3].

---

(1) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998, Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=ffffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

(2) علي عبد القادر الذنيبات، **بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها**، (الأردن:جامعة الأردن، كلية العلوم الإدارية، مجلة الدراسات العلمية المُحكمة بعمادة البحث العلمي،المجلد الثلاثون،العدد الأول، يناير 2003م)،ص ص 108- 127.

(3) د. نجوى أحمد السيسي، **دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2006م)، ص 33.

3) الشك فى إستقلال وحياد المراجع الخارجي:

1. مفهوم الإستقلال وطبيعته[1]:

مما لا شك فيه أن من أهم الصفات المهنية التى يجب أن يتمتع بها المراجع الإستقلالية والحياد، وأي خلل قد يؤثر على موقفه فى إبداء رأى فني ومحايد، مما يتوجب على المراجع أن يتمتع بالإستقلال سواء فى الحقيقة أو فى المظهر فى أي عمل يمكن أن يقوم به.

عُرف الإستقلال "بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية وإستقلال ذهني[2]، ويلاحظ بأن الإستقلال مفهوم مجرد من الصعب تعريفه بشكل عام ويعني أن المراجع سيقول الحق كما يراه ولن يسمح بأي تأثير سواء كان مالي أو عاطفى بتحويله عن ما يتوصل إليه من قناعات[3].

فقد بين المعيار الثاني من معايير المراجعة بأنه يتوجب على المراجع الخارجي أن يتمتع بالإستقلال والحياد حتى يستطيع أن يؤدي عمله الموكل إليه بموضوعية ونزاهة دون تحيز، فالإستقلال يعتبر حجر الأساس لأي عملية مراجعة، ويجب التأكيد على إستقلال المراجع فى برامج تدريب المراجعين والإشراف ومتابعة أداء مهنة المراجعة[4].

بناء على ذلك فإن المراجع يجب أن يتصف بالنزاهة والموضوعية وأن لا يستجيب لأي ضغوط قد تمارس عليه أو لمقابلة مصالح شخصية وأن يكون محايداً بجميع مراحل إجراءات المراجعة وخصوصاً عند قيامه بتحديد عينة الفحص وجمع أدلة الإثبات وإبداء رأيه الفني المحايد.

إن إستقلال المراجع عند قيامه بعملية المراجعة تعتبر مهمة للأطراف المعنية بإعطاء التأكيدات بالنسبة للثقة فى القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يشعروا بإستقلال مهنة المراجعة، وبممارسة المراجعين للموضوعية والنزاهة على جميع القضايا التى تلفت إنتباههم، وعلى المراجعين أن لا يتنافسون بطريقة تلفت النظر لمستخدمي القوائم المالية.

---

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، **أصول التدقيق**، ترجمة أحمد السيد وآخرون، منشورات جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1989م.

(2) يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفق معايير المراجعة الدولية**، (غزة، فلسطين، ط1، 2002م).

(3) GOA, **"Report to the Ranking Minority Member"**, Committee on Commerce, House of Representatives,"United States General ccounting Office, September 1996 the Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concern, 1996.

(4) توماس وليم وهنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وأمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ، 1986م).

لقد بين الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن هناك خمسة عوامل تمثل تهديداً لإستقلال المراجع:

أ. الإهتمام بالنفس: وتعني تقليب المصلحة الشخصية للمراجع على المصلحة العامة لمهنة المراجعة، والدراسة عن المكاسب المادية على حساب الحياد والموضوعية.

ب. مراجعة النفس: وتعني محادثة المراجع لنفسه فى حالة تعرض مكاسبه المادية التى سيحصل عليها للخطر مقابل تمسكه بمبدأ الإستقلالية.

ج. الدفاع: وهو إيجاد المبررات والحجج التى يدافع بها المراجع عن نفسه فى حالة المس بمبدأ الإستقلالية.

د. الإلفة: وهي تعني بناء العلاقات الإجتماعية بين المراجع وإدارة الشركة.

هـ. التخويف: وهو التهديدات التى قد يتعرض لها المراجع من جانب إدارة الشركة بالعزل أو بعدم تجديد العقد فى السنوات المالية القادمة، وقد أوضح الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأن هذه التهديدات يمكن أن تواجه بثلاثة وسائل مختلفة (التشريع، التعليم بواسطة المهنة، الحكومة)[1].

كشفت دراسة أجريت علي المجتمع الأردني بأن هناك عوامل تؤثر على إستقلال المراجع ومنها[2]:

أ. تأثير الإدارة على تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع.

ب. المنافسة بين مكاتب المراجعة.

ج. عدم تكافؤ الأجور مع الأعمال المطلوبة.

د. التضارب بين خدمات المراجعة والخدمات الإستشارية.

فقد كان لذلك أثر على إستقلال المراجع وبالتالي إنعكس على إتساع فجوة التوقعات، لذا سوف نتناول العوامل التى قد تؤدي لوجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي:

أ. إقتناع المجتمع المالي بإستقلال المراجع:

على المراجع الخارجي المستقل أن يكون مستقلاً ذهنياً وفكرياً، وأن يظهر للآخرين هذا الإستقلال، فهو مطلوب منه أن يكون متحرراً من أية إلتزامات مالية أو إجتماعية مع عميل المراجعة أو إدارته، فقد يكون المراجع غير متحيزاً فكرياً وذهنياً فى العلاقة التى تربطه مع

---

(1) Chan, Andrew Michael, **"The Modern Role of the Auditor in Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform"**, (Alsa Academic Journal, Murdoch University, 2003), pp.25-80.

(2) نعيم دهمش، **"إستطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الاردن"**، (مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد الرابع والأربعون، 1989م)، ص ص 22-25 .

العميل إلا أن الطرف الثالث قد يشعر بعدم إستقلالية المراجع إذا كانت هناك علاقة تربطه مع العميل أو إدارة الشركة[1].

القاعدة العامة لإستقلال المراجع الخارجي أنه لا قيمة لتقرير المراجع ما لم يكن مستقلاً شكلاً وموضوعاً[2].

يستخلص الباحث مما سبق بأن على المراجع أن يكون حريصاً بإستمرار من أية تأثيرات قد تؤدي إلى عدم إستقلاله من الناحية الشكلية والجوهرية، حتى لا يفقد إستقلاله من وجهة نظر المجتمع المالي، وعليه بذل كل جهد ممكن، وإلا سيكون لا قيمة لأي رأي يبديه بعدالة وصدق القوائم المالية، ومن المهم أن تبنى الثقة بين المجتمع المالي والمراجع وإلا سينعكس ذلك على وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع بالنسبة لرأيه فى عدالة وصدق القوائم المالية.

ب. ظهور المراجع بمظهر المستقل:

إستقلال المراجع يعتبر من المفاهيم المتعارف عليها فى نظرية المراجعة، وبموجب ذلك على المراجع أن يتمتع بمظهر المستقل وأن تعكس تصرفاته الظاهرة هذا الإستقلال، والمظهر الخارجي قد يكون له الأثر الأكبر لأنه الجانب الملموس الذي بموجبه يستطيع المجتمع المالي الحكم من خلاله على تصرفات المراجع إما أن يكون مستقلاً وإما أنه لا يتمتع بالقدر الكافى من الإستقلال[3]، وكذلك عليه أن يتمتع بالإستقلال فى الحقيقة ويتمثل الإستقلال الحقيقي فى الأمانة الفكرية، وفى بعض الحالات قد يكون المراجع هو الشخص الوحيد الذي يتمتع بهذا الإستقلال، ولهذا تبنت المنظمات والهيئات المهنية إستقلال المراجع فى المظهر مثل دليل ممارسة المهن الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ونشرات معايير رقابة جودة الأداء، ومكاتب المراجعة القانونية[4].

---

(1) توماس وليم وهنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وأمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ، 1989م).

(2) صادق الحسني، **"إستقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"**، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، 1999م)، ص ص 52-77.

(3) يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق**، 2002م).

(4) توماس وليم وهنكي أمرسون، **مرجع سابق**، 1989م).

ج. إدارة الشركة كمصدر ضغط مؤثر على إستقلال المراجع:

تعتبر إدارة الشركة أكثر المصادر ضغطاً على إستقلال المراجع، وهي تعتبر مصدر قلق وعدم ثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية[1]، وكون الإدارة هي المسؤولة عن عمليات الشركة المالية والإدارية، فالمجتمع المالي بحاجة إلي طرف خارجي مستقل ليقوم بالتحقق من أعمال الإدارة فهم يلجأؤون إلى مراجع الحسابات لإبداء رأيه فى صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا يتطلب من المراجع أن يكون مستقلاً متحرراً من الضغوط التى قد تمارس عليه من الإدارة فى كل من الأمور التالية:

- إعداد برنامج المراجعة.
- جمع أدلة الإثبات.
- كتابة تقرير المراجعة.

على مراجع الحسابات أن لا يترك أو يفوض غيره فى الأمور المهمة التى تتطلب رأياً مهنياً فى ممارستها والحكم عليها[2].

لا يتأتى لمراجع الحسابات أن يكون مستقلاً إلا إذا كانت هناك صفات شخصية موازية للإجراءآت ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وأن يكون مستقلاً عقلياً وشكلياً بحيث يشمل جميع العاملين بمكتب أو شركة المراجعة[3].

من المظاهر التى قد تؤثر على إستقلال المراجع وتكون مصدر ضغط من إدارة الشركة كما ذكرها رامزي(Ramsay) فى تقريره المقدم لجامعة ملبورن (Melbourne) فى أكتوبر لعام (2001م) وأعتبرها تهديدات أساسية إلى إستقلال المراجع والمتمثلة فى **العلاقات المالية وعلاقات التوظيف وخدمات غير المراجعة**[4]:

- **علاقات مالية:**

وهو إعطاء شركة المراجعة إمتيازات مالية مثل حسابات شيكات، ومدخرات، وتأمين، وحصص بالشركة.

---

(1) يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق**، 2002م).

(2) توماس وليم وهنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وأمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ، 1989م).

(3) صادق الحسني، **مرجع سابق**، ص ص 52-77.

(4) Chan, Andrew Michael, **"The Modern Role of the Auditor in Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform"**, (Alsa Academic Journal, Murdoch University, 2003), pp.25-80.

- **علاقات توظيف:**

فقد توظف شركات المراجعة عضواً من شركة العميل الذي تقدم إليه خدمات أو قد تقوم الشركة المقدم إليها خدمة المراجعة بتوظيف أحد أعضاء شركة المراجعة.

يمنع أن يكون المراجع مديراً أو مسؤول شركة أو أن يشترك بعلاقات توظيف معها، ولوحظ بأن شركة إتش آي إتش (HIH) المُنهارة كان يعمل لديها شريكان سابقان بشركة أندرسون (Anderson) مدراء غير تنفذيين، وهذا يثير التساؤل حول مدى الثقة بإستقلالية شركة (Anderson) إتجاه شركة (HIH) المنهارة.

- **خدمات غير المراجعة المتمثلة بالخدمات الإستشارية والإدارية:**

مما لاشك فيه أن شركات ومكاتب المراجعة تمارس خدمات تقدمها لإدارة الشركة بجانب خدمات المراجعة مثل تصميم النظم المحاسبية والتكاليف وعمل الموازنات التقديرية ودراسة الجدوى الإقتصادية والخدمات الضريبية، فإن تقديم مثل هذه الخدمات يجعلها موضع شك من جانب المجتمع المالي، إلا أن هناك إختلافاً بين مؤيد ومعارض بمدى تأثير تلك الخدمات على إستقلال المراجع.

فقد إستنتجت لجنة أندرسون (Anderson, 1986) بأن شركات المراجعة تقوم بخدمات غير المراجعة مما يضعف إستقلال المراجع، وهذا مما يؤدي لأن يكون لتلك الخدمات آثار سلبية على رأي المراجع في القوائم المالية، وبينت لجنة كوهين (1978م) بأن تلك الخدمات ممكن أن تؤثر على مهنة المراجعة[1].

أوضح موتز وشرف (Mautz and Sharaf, 1961) بأنه ليس من السهل فصل حالة إبداء النصح والمشورة وبين إتخاذ القرارات وتلازم تلك العمليتين يُوجد مصالح مشتركة بين الإدارة والمراجع مما قد يؤثر على إستقلاله[2]، إلا أن هناك دراسات بينت بأن تلك الخدمات الإستشارية يمكن أن يكون لها أثار إيجابية على جودة المراجعة وهذا ما إستنتجته لجنة كوهين بأن تلك الخدمات تزيد فهم المراجع عن طبيعة عمل المنشأة وهذا ما ذهب إليه تقرير هيئة الإشراف العامة (POB's 1978) بأن تلك الخدمات تعطي المراجع فرصة للمساعدة بتحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحسن وتسهل عملية المراجعة[3].

---

(1) GOA, "**Report to the Ranking Minority Member**", Committee on Commerce, House of Representatives,"United States General ccounting Office, September 1996 the Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concern, 1996.

(2) صادق الحسني، **مرجع سابق**، ص ص 52-77.

(3) GOA, "**Report to the Ranking Minority Member**", Committee on Commerce, House of Representatives,"United States General ccounting Office, September 1996 the Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concern, 1996.

كذلك رأت لجنة أخلاق المهنة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر على إستقلال المراجع طالما أنه لا يتدخل بإتخاذ القرارات ولا يؤثر على موضوعية إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية[1].

يرى الباحث: أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الإدارية والإستشارية يُضعف من إستقلاله وخاصة إذا كان تقديمها من أجل الحفاظ على عميل المراجعة، فهذه الخدمات تخدم الإدارة نفسها التى هي دوماً فى حالة تعارض مصالح مع الأطراف الأخرى، وبشكل عام فإن خدمة المراجعة تخدم المجتمع المالي ككل، فتقديم تلك الخدمات للإدارة قد يكون أداة ضغط من جانب الإدارة لإنحراف المراجع عن الإستقلال والحياد لكسب رضاها (الإدارة) وخاصة إذا كانت تحقق مصدر دخل للمراجع.

بُعَيد الإنهيار التجاري الكبير فى أستراليا تبين أن شركة هاريس سكارفة (Harris Scarfe) عام (1999م) دفعت مقابل خدمات المراجعة (120000) دولار ومقابل خدمات أخرى غير خدمات المراجعة (211284) دولاراً وشركة اتش آي اتش (HIH) دفعت لشركة أندرسون (Anderson) مبلغ (7.1) مليون دولار مقابل خدمات المراجعة أما الخدمات الأخرى فقد كان مقابلها (1.7) مليون دولار[2].

2. مفهوم حياد المراجع الخارجي:

يقصد بحياد المراجع (أن يكون أميناً نزيهاً يلتزم الصدق فى شهادتة ويكشف عن الحقيقة فى تقريره لا يجامل ولا يُداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة ولا يبدي رأيه الفني إلا بعد إقتناع ويقين[3]، فإن طابت نفسه لما أُستخلص من رأيه لا يصلح أن يكتمه أو يخفى ما يصل إلى علمه من وقائع أو إنحراف أو مخالفات.

من أجل هذا تضافرت جهود الفكر المحاسبي والمنظمات والجمعيات المهنية والتشريعات المعاصرة على محاولة توفر مبدأ حياد المراجع وإستقلاله فى عمله حتى يستطيع أن يبدي رأيه الفني فى القوائم المالية التى يقوم بمراجعتها بشجاعة وثقة وبعيداً عن أية مؤثرات، وحتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، كما أن حياد وإستقلال المراجع يمثل حجر الأساس بالنسبة لمهنة المراجعة، لهذا وضع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة

---

(1) صادق الحسني، **مرجع سابق**، ص ص 52-77.

(2) Chan, Andrew Michael, "**The Modern Role of the Auditor in Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform**", (Alsa Academic Journal, Murdoch University, 2003), pp.25-80.

(3) صبري حسن عطية، **الإتجاهات الحديثة في إستقلال مراجع الحسابات**، (الخرطوم: جامعة أُمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 235.

معايير عامة تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة نوعية الأداء المهني المطلوب من المراجع، وقد خُصص المعيار الثاني من هذه المعايير الهامة لحياد المراجع وقد تطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة التمسك بإستقلاله وحياده حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز.

يستنتج الباحث: على الرغم من تباين وإختلاف أسباب ومستويات فجوة التوقعات إلا أن مسؤولية وجودها تقع على عاتق الجهات والمنظمات المهنية الواضعة للأُطر المنظمة للمهنة لذا لابد من تضافر جهود الجمعيات والمنظمات المعنية بتوفير مبدأ حياد وإستقلال المراجع لأنه يمثل الأساس لمهنة المراجعة.

يتضح كذلك أن أسباب فجوة التوقعات ترجع إلى سوء فهم مستخدمي القوائم المالية بطبيعة عمل المراجع الخارجي، إذ أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وأن المراجع الخاجي مهمته فقط إبداء رأي فني عن عدالة القوائم المالية، وأنها أعدت وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخلوها من الأخطاء والغش[1].

3. المراجع كضامن لدقة القوائم المالية:

الإعتقاد الخاطئ للمجتمع المالي بأن التقرير النظيف يعطي تأكيداً مطلقاً على صحة القوائم المالية وخلوها من أى تحريفات خاطئة جوهرية، فالمجتمع المالي يطلب من المراجع بأن يزوده بتأكيد حول القوائم المالية، ففى أوائل سنوات مهنة المراجعة (1859 – 1900) عمل المراجعون على توفير تأكيد مطلق تقريباً ضد الإحتيال وسوء الإدارة المتعمد[2]، ونتيجة للنمو التجاري والتقدم الصناعي وذلك فى بداية القرن العشرين أدى نمو مهنة المراجعة لمقابلة هذا التطور بأن المهنة تأخذ إسلوب العينات فى الفحص، إلا أن نمو مهنة المراجعة لم يستطع مواكبة التطور السريع فى الصناعة والتجارة فأصبحت عملية الكشف عن الإحتيال أقل فاعلية، وظهور حملة الأسهم والأطراف الأخرى أصبحت تعتمد بشكل متزايد على تقارير المراجعة، فمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً أصبحت تركز على درجة المعقولية للضمانات التى توفرها التقارير المالية.

4. الإنذار المبكر بفشل وإنهيار الشركة:

تعتبر فجوة التوقعات إحدي التحديات الرئيسية التى تواجه مهنة المراجعة، وأحد أبعادها الرئيسية هي قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة أعمالها بنجاح فهو يُعد من المحاور

---

(1) أنس الطيب النور، **مرجع سابق**، ص 64.

(2) Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A.,"**INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE**: **RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP**", Journal of Accountancy, Jan 94, Vol. 177 Issue 1, 1994, PP. 60-66.

الرئيسية الذي من خلاله واجهت مهنة المراجعة نقداً كبيراً، فمستخدو البيانات المالية ليس لديهم القدرة أو التخويل للوصول إلى السجلات المحاسبية للكيان للتعرف على المركز المالي، لذا فهم يعتمدون بالدرجة الأولى على ما تزودهم به إدارة الكيان من معلومات، فالمجتمع المالي يتوقع من المراجع المستقل أن يزوده بإنذار مبكر عن حالات الفشل التى قد تلحق بالكيان، هذا التوقع من جانب المجتمع المالي شكل أحد أبعاد مشكلة فجوة التوقعات بين المراجعين والمجتمع المالي كما بينته العديد من الدراسات حول هذا الموضوع.

فالنقد الموجه للمراجعين لم يتمحور فقط على مسؤولية المراجع بإكتشاف الغش والخطأ بل تعدى ذلك إلى تحميل المراجع مسؤولية إصدار إنذار مبكر عن إمكانية إستمرار عمل المنشأة فى حالة إقتراب الكيان من الفشل.

ففى أوائل القرن التاسع عشر إعتبر قدرة المنشأة على الإستمرار مرتبطة بالتثمين وتلف الثروة ولم تعالج كمعيار محاسبي إلا فى عام (1936م) المعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) الذي إعتبر قدرة المنشأة على الإستمرار أحد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وجمعية المحاسبة الأمريكيه (AAA, 1957) إعتبرت مفهوم قدرة المنشأة على الإستمرار على أنه إفتراض إستمرار حالة المشروع فى غياب دليل يوضح عكس ذلك، أما فى بريطانيا إعترف به كمعيار محاسبي يلقى القبول العام عام (1971م)، ويعني أنه لا حاجة للتفسير فى الحسابات المنشورة ويعتبر وجوده مفترضاً ما لم يذكر خاف ذلك[1].

فى أمريكا مهنة مراجعة الحسابات الأمريكية أشارت بشكل محدد إلى قدرة المنشأة على الإستمرار فى معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 34)، أما فى بريطانيا أشار القانون التجاري (1985م) إلى أن تحضير ونشر البيانات المالية مسؤولية الإدارة، وتطالبهم بتحضير هذه البيانات على أساس فرضية إستمرارية المنشأة فى المستقبل المنظور بحيث يغطي فترة ستة شهور من تاريخ تقرير المراجع كحد أدنى أو سنة من تاريخ إعداد الميزانية[2].

---

(1) Masocha, Walter, **"DEVELOPMENTS IN THE "GOING CONCERN" CONCEPT: SOME PERSPECTIVES IN AN EXPECATIONS GAP CONTEXT",** University of Strathclyde Dept. of Accounting and Finance. 2000.
www.abdn.ac.uk/~acc025/web_pgs/ public/dept/baas/masocha1.doc
(26/2/2006)

(2) Masocha, Walter, **"DEVELOPMENTS IN THE "GOING CONCERN" CONCEPT: SOME PERSPECTIVES IN AN EXPECATIONS GAP CONTEXT",** University of Strathclyde Dept. of Accounting and Finance. 2000.
www.abdn.ac.uk/~acc025/web_pgs/ public/dept/baas/masocha1.doc
(26/2/2006)

فقد تناول معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 59) الذي تناول مدى إستمرار المنشأة فى أعمالها الإعتيادية وأن على المراجع الأخذ بعين الإعتبار قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها، وبين أن المراجع لديه مسؤولية تقييم فيما إذا كان هناك شك حول قدرة المنشأة على الإستمرار لفترة سنة واحدة من تاريخ البيانات المالية المراجعة فإذا تم تأكيد هذا الشك توجب على المراجع إضافة فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي فى تقرير المراجع[1].

وضع المعيار شروطاً وأهدافاً للمراجع، فقد طُلب منه تقييم خطط الإدارة لعدد من العناصر التى قد يكون لها أثر على توليد الشك لدى المراجع بعدم قدرة المنشأة على الإستمرار فى أعمالها مثل: (زيادة حقوق الملكية – خفض أو تأخير الإنفاق – التخلص من الأصول – إعادة هيكلة الدين)[2].

التقرير النظيف الذي لا يشير إلى الشك بأن المنشأة ليس لديها القدرة على الإستمرار إن ذلك لا يعطي تأكيداً قاطعاً بأن المنشأة قد لا تتعثر وأن تستمر فى أعمالها بنجاح فالمنشأة قد تزول من الوجود بعد إستلامها التقرير النظيف[3].

بينت لجنة كوهين فى منتصف السبعينيات بأن التقرير المالي النظيف الذي لم يتحفظ على قابلية المنشأة على الإستمرار، وعند حدوث الفشل يدرك الجمهور بأن هذا الفشل يعود للفشل فى المراجعة لكونهم لم يحذروا من الصعوبات المالية التى تمر بها الشركة مما أوجد فجوة توقعات بين المراجع والمجتمع المالي[4].

كشفت نتائج دراسة (السقا، 1997م) أن المراجعين أبدوا رأياً محايداً، أما المجتمع المالي الذي أبدى رأياً يتراوح بين مؤيد تاييداً تاماً ومؤيد نسبياً بالنسبة للأمور التالية:

أ. التأكيد على مقدرة الشركة على الإستمرار مستقبلاً.

ب. مسؤولية المراجعين مالياً عن الفشل فى القيام بأعمالهم.

---

(1) Maers, Michael D.; Maher, Meredith A.and Giacomino, Don E., **"Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap",** CPA Journal, Vol. 73 No. 10, 2003,PP. 38-42

(2) Maers, Michael D.; Maher, Meredith A.and Giacomino, Don E., **"Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap",** CPA Journal, Vol. 73 No. 10, 2003,PP. 38-42

(3) Maers, Michael D.; Maher, Meredith A.and Giacomino, Don E., **"Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap",** CPA Journal, Vol. 73 No. 10, 2003,PP. 38-42

(4) GOA, "Report to the Ranking Minority Member", Committee on Commerce, House of Representatives,"United States General ccounting Office, September 1996 the Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concern, 1996, P. 64

ج. المساعدة فى تحقيق كفاءة السوق بعدم نشر معلومات غير صحيحة.
د. زيادة دور المراجع بشأن مساءلة الشركة عن أعمالها.

بينت دراسة غاي وسوليفان (Guy and Sullivan, 1988) أن المجتمع المالي يتوقع من المراجعين الإفصاح عن التحذيرات المبكرة حول عدم إمكانية إستمرار المنشأة.

بين تقرير وايس راتينغس إنك (Weiss Ratings Inc, 2002) حول أزمة الثقة المتدهورة بين المجتمع المالي ومهنة المراجعة بأن الفشل الهائل من جانب المراجعين يعود لعدم إكتشاف الغش بشكل كافٍ لحالات الإفلاس(1).

كذلك بينت دراسة مونرو ودليف (Monroe and Woodliff, 1994) بأن هناك فجوة بين توقع المجتمع المالي والمراجعين بالنسبة للكشف عن فرص الشركة المستقبلية، وأن يذكر فيما إذا كان إستثمار الشركة جيداً، وفيما إذا كانت فرصة الكيان للإقتراض جيدة، ومدى موثوقية مديونية الكيان.

بينت دراسة بورتر (Porter, 1993) بأن التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية والتى مثلت نسبة (34%) من الفجوة الكلية أن منها نسبة (11%) توقعات غير معقوله بأن يكون المراجع ضامناً لقدرة المنشأة على سداد جميع ديونها والتزاماتها المالية، أما بالنسبة لحالات الفشل المراجعي لأداء المراجع والتى شكلت نسبة (16%) من الفجوة الكلية مثل الإفصاح فى تقرير المراجع عن الشكوك فى قدرة المنشأة على الإستمرار نسبة (11%) من حالات الفشل المراجعي لأداء المراجع.

هذا يبين أن الإنذار المبكر بمدى تعثر أو فشل المنشأة وقدرتها على الإستمرار يعتبر من المسببات لوجود فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات.
من ذلك **يستنتج الباحث:** أن المجتمع المالي يطلب من المراجع المستقل أن يبدد أي شكوك قد تُثار حول مقدرة الكيان على مزاولة أعماله بنجاح فى المستقبل، ولفعل ذلك يجب على المراجع أن يقوم بعمليات دراسة وتحليل ومقارنة للموازنات فى حال وجودها، ويحلل الإنحرافات إن وُجدت ويدرس أسبابها ويبين فيما إذا كانت هذه الإنحرافات يمكن أن تؤثر مستقبلاً على إستمرارية المنشأة، وكذلك يناقش الإدارة فى خططها المستقبلية وكيفية معالجة الأمور إذا إتضح أن هناك شك فى مقدرة المنشأة على الإستمرار.

(1) Maers, Michael D.; Maher, Meredith A.and Giacomino, Don E., **"Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap",** CPA Journal, Vol. 73 No. 10, 2003,PP. 38-42

5. الكشف عن الأفعال غير الشرعية:

الإحتيال وسياسات الرشاوى والأفعال غير الشرعية تعتبر من المشاكل التى تقلق المجتمع المالي، فمن المهم أن يكون لدى مستخدمي البيانات المالية الثقة فى المراجعين وهذه الثقة تعتمد على الفهم المتبادل للمسؤوليات الملائمة للمراجع المتوقعة من وجهة نظر المجتمع المالي والمطلوب إنجازها من المراجعين فهذا القلق للثقة أوجد فجوة فى التوقعات[1].

فقد بينت لجنة كوهين (Cohen, 1976-1977) أن كشف الأفعال غير الشرعية مثل (الرشاوى– مساهمات سياسية غير شرعية– دفعات للوكلاء الأجانب أو المسؤولين الحكوميين) تقع مسؤوليتها الأساسية على عاتق إدارة الشركة لكونها تمتلك القدرة على تبني سياسات إلزامية لضبط السلوك غير الصحيح وتطبيق نظام رقابة داخلية لمنع تلك التصرفات وعلى المراجع المستقل إتباع سلوك توكيدي للدراسة عن الأفعال غير الشرعية أو المشكوك فيها ويُتوقع بأن هذا العمل يحتاج لمهارة وتدريب وكفاءة مهنية للكشف عن تلك الأفعال، وفى حالة إكتشاف تلك الأفعال غير الشرعية على المراجع أن يتأكد بنفسه من وجودها ليقوم بالعمل الملائم إتجاه عميله، فتوجب عليه كشفها لمجلس الإدارة وإذا تبين أنه غير مبالٍ لتلك المشكلة عليه كشفها بشكل عام مبرر.

فقد بينت لجنة مسؤوليات المراجع لشهر مارس من عام (1977م) فيما يتعلق بكشف الإحتيال والأفعال غير الشرعية بأن هناك فروقاً بين المجتمع المالي والمراجعين فى العينة المتمثلة فى (مدراء ماليين– مصرفيين– محللين ماليين– مراجعين شركات كبيرة– مراجعين شركات صغيرة) فيما يتعلق بمدى واجبات المراجعين عن إكتشاف الأفعال غير الشرعية والكشف عنها حيث طُلب من المراجع أن يتحمل مسؤولية أكبر مما هو متوقع أن يقوم به، وبينت أن المراجع المستقل يجب أن يتوقع الكشف عن تلك الأفعال غير الشرعية أو المشكوك فيها ويتم ذلك بالتدريب والمهارة والعناية المحترفة، وأوصت اللجنة بأن على المراجع الذي يقوم بعملية الدراسة عن الأفعال غير الشرعية وأن تتوفر لديه الخبرة والمعرفة والإهتمام، وتعترف اللجنة بأنه قد لا يكون من المعقول التوقع بأن يقوم المراجع بكشف جميع حالات الأفعال غير الشرعية، وأوصت أن على الإدارة والمستشار القانوني العمل على نشر سياسات الشركة المتعلقة بالمقبول واللا مقبول[2].

---

(1) Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H.,"UNCOVERING CORPORATE REGULARITIES: ARE WE CLOSING THE EXPECTATION GAP", Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, 1977, PP. 56-66.

(2) Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H.,"UNCOVERING CORPORATE REGULARITIES: ARE WE CLOSING THE EXPECTATION GAP", Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, 1977, PP. 56-66.

بينت دراسة بورتر (Porter, 1993) بأن التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية والتى مثلت نسبة (34%) من الفجوة الكلية أن منها نسبة (11%) توقعات غير معقولة وأنها تعود لإكتشاف التصرفات غير القانونية، وكذلك منها نسبة (11%) توقعات غير معقولة وأنها تعود لتقرير السلطات المختصة عن الأفعال غير القانونية، أما بالنسبة لحالات الفشل المراجعي لأداء المراجع والتى شكلت نسبة (16%) من الفجوة الكلية والتى مثلت نسبة (14%) للإفصاح فى التقرير عن الأعمال غير القانونية ونسبة (12%) لإكتشاف الأفعال غير القانونية.

بينت دراسة ماكنرو ومارتنز (McEnroe and Martens, 2001) بأن المجتمع المالي يطلب من المراجع أن يعطي تأكيدات بأن الشركة لم تقم بأعمال غير شرعية.

فقد إهتم معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 17) بدور المراجع للكشف عن الأفعال غير الشرعية كما بين المعيار بأن المراجعين غير مدربين بشكل محترف لتقدير الأفعال غير الشرعية ولكن هذا لم يبريء المراجع من كل المسؤولية، فقد بين ما للخبرة والتدريب من دور فى توفر قاعدة معقولة للكشف عن تلك الأفعال [1].

معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 54) عام (1988م) الذي أُصدر بدلاً عن المعيار رقم (SAS NO. 17) الذي بين بأن الأفعال غير الشرعية كما عرفها المعيار بأنها إنتهاكات للقوانين والتعليمات الحكومية وليس عملياً أن يتم تصميم مراجعة لتوفر تأكيد معقول لإكتشاف كل الأفعال غير الشرعية التى يمكن أن يكون لها تأثير جوهري، ويرجع ذلك لعدم تدريب المراجعين على مواجهة تلك الإنتهاكات.

وقد بين المعيار التعليمات التى يمكن أن يسترشد بها لمراجعة الأفعال غير الشرعية [2]:

أ. الإطلاع على إجتماعات مجلس الإدارة.

ب. الإستفسار من المستشارين القانونيين للكيان عن المقاضاة والإدعاءآت والتقديرات.

ج. القيام بإختبارات جوهرية لتفاصيل الصفقات.

قسم ميلر (Miller GAAS Updats Service, 2004) الأفعال غير الشرعية إلى الأقسام التالية:

أ. الأفعال غير الشرعية التى يكون لها تأثر جوهري على القوائم المالية.

ب. الأفعال غير الشرعية التى لا يكون لها تأثر جوهري على القوائم المالية.

---

(1) Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H.,"**UNCOVERING CORPORATE REGULARITIES: ARE WE CLOSING THE EXPECTATION GAP**", Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, 1977, PP. 56-66.

(2) Miller GAAS Update Service, "**Practice Alert 2004-01: Illegal Acts**", 12/30/2004, Vol. 4, 2004, PP. 1-24.

ج.ليس من واجب المراجعين الكشف لطرف ثالث خارج الكيان عن الأفعال غير الشرعية إلا فى الحالات التالية والتى يتوجب فيها الكشف عنها[1]:

- الإمتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية.
- الإمتثال لمتطلبات الإتصال بين المراجع الجديد والمراجع السابق.
- الإمتثال للمتطلبات الحكومية فى حالة تقديم مساعدات مالية للكيان أو أي جهة أخرى.
- الرد على مذكرة الإحضار.

6. إنخفاض جودة الأداء فى المراجعة:

لا شك فى أن أي عملية مراجعة لا تؤدى بشكل جيد تفقد القيمة التى من أجلها وُجدت مهنة المراجعة، فأي مراجعة غير ملائمة سوف تنعكس على صحة القوائم المالية مما قد يُلحق الضرر بالمجتمع المالي المستخدم لهذه التقارير، فمع التقدم الصناعي والتجاري وإنفصال الإدارة عن أصحاب المشروع وظهور الشركات المساهمة أصبح من الصعب على المستخدمين للقوائم المالية الرجوع للسجلات المحاسبية والتحقق من صحة القوائم المالية مما حذا بتلك الجهات الإعتماد على المراجع الخارجي ليقوم بهذا الدور، فمن هنا تعود أهمية جودة أداء المراجعة.

هناك العديد من الدراسات التى بينت بأن هناك فجوة فى الأداء بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات مما حذا بمهنة المراجعة إلى السعي لإيجاد الطرق والمعايير التى تحكم وتراقب جودة الأداء من هذه الدراسات التى بينت هذه الفجوة على سبيل المثال لا الحصر:

أ. دراسة بورتر (Porter, 1993) ترجع فجوة التوقعات إلى قسمين، الفجوة بين توقعات المجتمع المالي لأداء المراجع وبين ما يستطيع المراجع القيام به وسميت فجوة المعقولية، القسم الثاني وهو الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي بدرجة معقولة وبين أداء المراجع وسميت فجوة الأداء، وفجوة الأداء تعود إلى:

- الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجع وواجباته وفق معايير المراجعة.
- الفجوة بين واجبات المراجع وفق معايير المراجعة وبين الأداء الفعلي للمراجع، وهذه الفجوة تقيس جودة أداء المراجع وفق معايير المراجعة حيث مثلت ما نسبتة (16%) من إجمالي الفجوة التى تسبب حالات الفشل المراجعي.

ب. وبينت دراسة الباز (1999م) حيث إستخدم المدخل السلوكي الكمي لنظرية السببية للتنبؤ بدرجة وفجوة التوقعات فوجد أن السبب الأساسي لهذه الفجوة من وجهة نظر المجتمع المالي تعود إلى القصور فى أداء مراجعي الحسابات الخارجيين أما من وجهة نظر المراجعين فكانت الفجوة تعود إلى القصور فى معايير المراجعة.

---

(1) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, 1988, PP. 36-46.

من هذه الدراسات يتبين أن هناك فجوة فى التوقعات بين المراجعين والمجتمع المالي تعود إلى جودة أداء المراجعين المستقلين، وهناك عوامل تلعب دوراً مهماً فى خفض جودة أداء عمليات المراجعة والتى بدورها تزيد من فجوة التوقعات[1]:

- التنافس الشديد بين مراجعي الحسابات للحفاظ على عميل قديم أو كسب عميل جديد مما يؤدي إلى خفض التكاليف والذي ينعكس بدوره على جودة الأداء.
- عدم التحفظ بشأن الإستمرارية إذا تبين أن ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل أو لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة.
- تأدية خدمات غير خدمات المراجعة للعميل وذلك حفاظاً على العميل أو لتحقيق مكاسب مادية مما يؤثر على إستقلال المراجع.
- إتباع أُسلوب التراخي مع العملاء إذا أدرك المراجعون عدم رضا العملاء عن أدائهم.
- زيادة عمليات الإندماج بين مكاتب وشركات المراجعة لكسب عمليات كبيرة أو للتهرب من الضريبة كما هو الحال فى بريطانيا حيث سُمح بتكوين شركات مساهمة محدودة.

بينت دراسات عديدة بأن هناك إنخفاض فى جودة أداء المراجع تعود لعامل الوقت ومن هذه الدراسات:

أ. دراسة مالون و روبرتز (Malone and Roberts, 1996) فحصت تأثير ميزانية الوقت على سلوك إنخفاض جودة الأداء، أجاب المراجعون بأن (75%) منهم لم يسبق أن أنهى عمله بطريقة خاطئة، وأن (58%) لم يخفقوا بالدراسة عن معايير لها علاقة بموضوع الفحص، وأن (52%) لم يسبق لهم مراجعة أدلة بشكل سطحي، وأن (50%) ما سبق أن أخفقوا فى متابعة عمل مشكوك فيه، وأن (42%) ما سبق لهم أن قبلوا تفسيرات سطحية و(26%) ما سبق لهم أن عملوا عملاً أقل من الطبيعي[2].

ب. دراسة هيرباتش (Herrbach, 2001) كانت الدراسة بالنسبة لتأثير الإلتزام التنظيمي والنفسي بين المراجع وشركة المراجعة على سلوك خفض جودة أداء المراجعة وتبين أن (95%)

---

(1) يوسف محمود جربوع، "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة**"، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، يونيو 2004م)، ص ص 367 – 389.

(2) Coram, Paul and Glavovic, Alma and Woodliff, David, "**The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**", 2004, The University of Western Australia.
https://aaahq.org/audit/midyear/05midyear/papers/Coram1.pdf (16/1/2006)

لم يسبق لهم أن أنهوا الأعمال بطريقة خاطئة، و(8%) أشاروا بأن لم يسبق لهم أن راجعوا وثائق العميل بشكل سطحي[1].

هذا يبين بأن عامل الوقت والإلزام التنظيمي والعامل النفسي لموظفى شركات المراجعة له أثر على خفض جودة أداء المراجعة.

مما سبق **يتضح للباحث:** أن هناك فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجعين حول جودة أداء المراجعة، وكذلك توفر عوامل تساعد على وجود تلك الفجوة وفى المقابل قدمت المهنة معايير يستطيع المراجع أن يسترشد بها لخفض تلك الفجوة، إلا أنه يجب على العاملين بمهنة المراجعة أن يمارسوا دقة الأداء فمهما توفرت المعايير فهناك عوامل شخصية ونفسية للمراجع تحول دون التأثير فيها من قِبل أي جهة رقابية، فهي تعود لذات المراجع لذا يجب زيادة الوعي وتثقيف المراجعين وإظهار عوامل الخطر التى قد تُلحق الضرر بمستخدمي القوائم المالية فى حالة تقصير المراجعين فى أداء المراجعة.

7. الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية السليم العامل الرئيسي لتقليل حالات وجود الغش فى القوائم المالية ويجب أن يغطي جميع نواحي الخطر بما فيها نظام الرقابة المالية لمواجهة الإحتيال والأخطاء اللذين يمكن أن ينتج عنهما تصريحات خاطئة جوهرية تؤثر على البيانات المالية[2].

يُعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة منطقية لتطوير دور المراجع، وترى لجنة كوهين (Cohen) بأن على الإدارة التعليق على طبيعة وقوة نظام الرقابة الداخلية، ودور المراجع التعليق على جوانب القوة والضعف المستنتجة من تقرير الإدارة بهذا الصدد، ويتوجب على المراجع التبليغ عن مواطن الضعف فى نظام الرقابة الداخلية للإدارة وللمستويات الملائمة، وعلى الإدارة أن تُعدل نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية كما بينه المراجع، وعلى المراجع متابعة التعديلات المطلوبة لتحديد فيما إذا تم إزالة نقاط الضعف التى أبدى ملاحظاته عليها.

دعت لجنة تريدواى (Treadway 1987-1997) إلى الإبقاءعلى نظام رقابة داخلية يوفر تأكيداً معقولاً ضد الإحتيال فى إعداد القوائم المالية لدوره فى منع عمليات الإحتيال أو يساعد على إكتشافها مبكراً وبين تقرير لجنة رعاية المنظمات (COSO, 1992) بخصوص الرقابة

---

(1) Coram, Paul and Glavovic, Alma and Woodliff, David, "**The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**", 2004, The University of Western Australia.
https://aaahq.org/audit/midyear/05midyear/papers/Coram1.pdf (16/1/2006)

(2) Foulds, Michael, "**Fraud and the role of auditors**", ACCA (online), 1 Jun, 1998, Available fromURL.
http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=ffffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)

الداخلية لأن الرقابة الداخلية تساعد المدراء التنفذيين على الرقابة بشكل أفضل، وتساعد الكيان على تحسين أدائه، وتساعد فى إعداد قوائم مالية أكثر دقة.

بينت دراسة (McEnroe and Martens, 2001) بأن المجتمع المالي يطلب من المراجع أن يعطي تأكيدات بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفاعلية.

كما أن إصدار معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 55) كان للأسباب الرئيسية التالية:

أ. توسيع مسؤولية المراجع.

ب. أخذ الرقابة الداخلية فى الإعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة.

ج. تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام: (بيئة الرقابة، نظام المحاسبة، إجراءات الرقابة)، لذا يطلب من المراجع فهم كل عناصر الرقابة الداخلية لرفع كفاءة التخطيط لعملية المراجعة وتصميم الإختبارات ذات الأهمية للكشف عن التصريحات الخاطئة فى القوائم المالية، والفهم الكافى عن نظام الرقابة الداخلية للكيان سيؤدي لتقدير المراجع لطبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التى ستنجز[1].

كما أن معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 60) الذي أُستبدل بالمعيار (20) لسنة (1977م) يطلب من المراجع الإبلاغ عن نواحي الضعف فى نظام الرقابة الداخلية إلى الإدارة ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة حيث توسعت مسؤولية المراجع وطلب منه الإبلاغ عن النقائص الهامة فى بيئة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والنقائص التى من الممكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة لتسجيل عملياتها[2].

8. التقارير المالية وقدرتها على مواكبة التطورات المعاصرة:

هدفت المراجعة فى بادئ الأمر إلى التركيز على كشف الإحتيال والخطأ، ولكن التقدم الصناعي وظهور حملة الأسهم ولكونهم يبحثون عن أفضل عائد للمعلومات أصبحت الحاجة إلى توضيح الأداء المالي بدلاً من التركيز على الأمانة[3].

المستخدمون للقوائم المالية ينظرون لدور المراجع بأن يعمل قاضياً قبل إصدار رأي نظيف، وأن القوائم المالية خالية من تصريحات خاطئة بسبب الإحتيال والأفعال غير الشرعية[4].

---

(1) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, 1988, PP. 36-46.

(2) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, 1988, PP. 36-46.

(3) Chandler, Roy A.; Edwards, John Richard; Anderson, Malcolm, (1993), "**Changing perceptions of the role of the company auditor: 18401940**", Accounting & Business Research, Autumn93, Vol. 23 Issue 92, PP. 443-459.

(4) McEnroe, John .E. and Martens, Stanley .C. **"Auditors and investors perceptions of the 'Expectation Gap"**, Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, 2001, PP. 345-358.

فقد مرت عملية تطوير التقرير بجمود ماعدا تغيرات بسيطة فى تقرير المراجعة منذ عام (1948 إلى 1988)، وخلال تلك الفترة كان هناك قلق بأن المستخدمين للتقارير المالية لا يستطيعون إدراك القصد من رسائل المراجعة، فأُجريت محاولات عديدة للتغيير فى صيغة التقرير إلا أنها لم تنجح لإيجاد صيغة تجنب الدعم الواسع[1].

أظهرت لجنة كوهين (Cohen, 1978م) عدد من النقائص فى تقرير المراجعة وبينت بأن هذا النقص يتعلق فى عملية الإتصال بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية وأرجع ذلك إلى عدم قدرة المستخدمين للقوائم المالية التمييز بين مسؤوليات الإدارة والمراجع، وشمول التقارير على لغة قياسية مما جعل التقارير تحتوي على رموز يصعب إدراكها، وبموجب ذلك أوصت بوجوب مراجعة التقرير بحيث يكون قادراً على وصف دور ومسؤولية المراجع بشكل واضح[2].

طالما أن التقارير المالية التى تعدها الإدارة تخدم جهات مختلفة وأن هناك تعدداً للجهات المستفيدة سيؤدي ذلك إلى وجود تعارض بين الجهات المختلفة المستفيدة من القوائم المالية، فهذا التعارض نتج عنه إختلاف فى تحديد الأهداف من التقارير المالية، والأهداف نفسها فى المؤسسة الإقتصادية تتغير بتغير الظروف الإقتصادية والإجتماعية والقانونية.

فى تقرير معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز عام (1975م) أظهر ضرورة تغيير أهداف التقارير المحاسبية لمسايرة التغيرات التى تحدث فى المجتمع[3].

كذلك فى عام (1988م) أصدر معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 58) الخاص بتحسين الإتصالات الخارجية المُوسع الذي يتضمن تقريراً قياسياً جديداً يشمل بيان واضح بأن المراجعة تُعطي تأكيد معقول على عدالة القوائم المالية يمكن الإعتماد عليها، فقد زاد المعيار من مسؤولية المراجع بأن عليه التصميم لعملية المراجعة لتُعطي تأكيد معقول بأن الأخطاء الجوهرية والمخالفات ستُكتشف، فهو يطلب من المراجع التخطيط لعملية المراجعة للدراسة عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية[4]، ويوضح العمل الذي يقوم به المراجع، وقدرة المنشأة على

---

(1) Boyd, David T. and Boyd, Sanithia c. and Boyd, William L., **"The Audit Report: A 'Misunderstanding Gap between Users and Preparers"**, National Public Accountant, Vol. 45 NO.10, 2001, P. 56-60.

(2) Boyd, David T. and Boyd, Sanithia c. and Boyd, William L., **"The Audit Report: A 'Misunderstanding Gap between Users and Preparers"**, National Public Accountant, Vol. 45 NO.10, 2001, P. 56-60.

(3) يوسف محمود جربوع، "**مرجع سابق**"، ص ص. 367 – 389.

(4) Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A.,**"INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE**: **RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP"**, Journal of Accountancy, Jan 94, Vol. 177 Issue 1, 1994, PP. 60-66.

الإستمرار إذا كان هناك شك يُلزم المراجع بالتقييم حول مدى قدرة المنشأة على الإستمرار، فالمراجع يجب أن يُضمن فى تقريره فقرة توضيحية تبين مقدرة المنشأة على الإستمرار[1].

معيار نشرة معايير المراجعة (SAS No. 69, 1992) يشير إلى الإنصاف فى إعداد القوائم المالية ويطلب تقييم المبادئ المحاسبية التى أُستخدمت ومدى ملاءمتها للظروف الحالية[2].

فقد أوجدت المعايير تغيرات فى الرسائل الموجهة للمستفدين لتُصبح أكثر وضوحاً وأسهل للفهم، وتَوسع التقرير الجديد أكثر من القديم حيث إشتمل التقرير الجديد على ثلاث فقرات بدلاً من إثنتين فى القديم، وهذه الفقرات الثلاث هي الفقرة الإفتتاحية وفقرة النطاق وفقرة إبداء الرأي[3].

كذلك معيار نشرة معايير المراجعة البريطاني (SAS No. 600) المُوسع المُعتمد فى إصداره على معيار نشرة معايير المراجعة الأمريكي (SAS No. 59) فقد بينت دراسة أن فحص تقرير المراجعة المُوسع (SAS No. 600, 1993) إستنتج منه أنه نجح فى تغيير تصورات المستخدمين وعمل على تحسين تصوراتهم لعملية المراجعة، من ناحية قدرته لتحقيق الغرض زاد من تصورات المستخدمين وزاد من فائدة المراجعة بدون أن يؤدى أي نشاط إضافى[4].

معيار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB 2000, Para. 34, No. 1) أوضح بأن إعداد التقارير المالية يتطلب توفر معلومات مفيدة للمستفدين من الإستثمار الرشيد[5].

إلا أنه مازال هناك إعتراضات عديدة للأسلوب الذي تصاغ فيه التقارير المالية لما يحتويه من عبارات رمزية يصعب فهمها لغير المتخصصين وعدم إدراك المجتمع المالي لهذه الصيغ وتفسيرها بطرق مختلفة عما يقصده المراجع أدى لوجود فجوة توقعات، وهذا ما بينته

---

(1) Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, 1988, PP. 36-46.

(2) McEnroe, John .E. and Martens, Stanley .C. "**Auditors and investors perceptions of the 'Expectation Gap"**, Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, 2001, PP. 345-358

(3) Boyd, David T. and Boyd, Sanithia c. and Boyd, William L., **"The Audit Report: A 'Misunderstanding Gap between Users and Preparers"**, National Public Accountant, Vol. 45 NO.10, 2001, P. 56-6

(4) Innes, John and Brown, Tom and Hatherly, David, **"The expanded audit report – a research study within the development of SAS 600",** Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10 No. 5, 1997, PP. 702-717.

(5) McEnroe, John .E. and Martens, Stanley .C. **"Auditors and investors perceptions of the 'Expectation Gap"**, Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, 2001, PP. 345-358.

كثير من الدراسات حيث بيَّنت إحداها بأن النقد المستمر للمراجع والإختلاف فى تفسير المعنى أو القصد أدى لوجود مشكلات بين الأطراف[1].

أكدت دراسة أخرى بأن لغة تقرير المراجع لها القدرة للتأثير على تصورات المستخدمين عن مسؤوليات المراجع[2]، وطالما أن المستخدمين والمراجعين لديهم فهم مختلف ومتباين لكل من (يُظهر بعدالة) أو (يُعبر بعدالة) وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تعني حقاً فجوة توقعات وسيبقى المراجعون يواجهون بدعاوى أمام المحاكم[3].

ما زالت المناداة بالتغيير فى التقرير، فقد إقترح القيام بتغيير فى التقرير السنوي ليبين مستوى التأكيد المُتوفر من جانب المراجع فى التقرير المالي ومدى العمل الذي أنجز من قِبَل المراجع وأن يتصل بشكل واضح[4]، وكذلك ما وُصِي به بأن هناك حاجة للتغيير فى شكل تقرير المراجعة[5].

إن المعايير لا زالت لا تنادي بتأكيد مطلق، فالمراجعون مازالوا يعطون تأكيداً محدوداً فى مقابل التأكيد المطلق، فالمعايير تعلن عن عدم إمكانية المراجع إكتشاف جميع نواحي الغش، وأن مسؤولية المراجع توفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية صحيحة، فهناك مطالبة بتغيير تقرير المراجعة بحيث تُوسع فقرة الرأي لتشمل مراجعة لم تصمم لتوفر التأكيد وحماية المستخدمين المطلقة من حوادث الإحتيال التى تجعل هذه البيانات المالية خاطئة، هذه الحماية ممكن الحصول عليها من خلال التحقيقات الخاصة المصممة لذلك الغرض، وهذا ما أكدته هيئة إشراف محاسبة الشركات العامة فى معاييرها فى إشارة لتقرير المراجع فى تقرير إيضاحي فى اللغة الإضافية المقترحة[6].

---

(1) Holt, G. and Moizer, P. **"The Meaning of Audit Reports"**, Accounting and Business Research, Vol. 20 No. 78, 1990, PP. 111-121.

(2) Kneer, D.C., and Reckers, P.M.J. and Jennings, M.M. **"An Empirical Examination of the Influence of the "New" US Audit Report and Fraud Red-flags On Perceptions of Auditor Culpability"**, Managerial Auditing Journal, 1996, PP. 18-30.

(3) Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A.,**"INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE**: **RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP"**, Journal of Accountancy, Jan 94, Vol. 177 Issue 1, 1994, PP. 60-66.

(4) Koh, Hian. Chye and Woo, E-Sah. **"The Expectation Gap in Auditing",** Managerial Auditing Journal, Vol. 13 No. 3, 1998, PP. 147-154.

(5) Best, Peter J., Buckby, Sherrena and Tan, Clarice, "**Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore**", Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 3, 2001, PP. 134-144.

(6) Moor Stephens Hays LLP, **"References in Auditors' Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board- The Expectation Gap/Fraud"**, CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS Globally, 2004.
http://www.sec.gov/rules/pcaob/pcaob200310/hays042304.pdf.(28/05/2006).

الفصل الثاني

يتناول هذا الفصل الإطار النظري للمتطلبات المهنية للمراجعة وذلك من خلال ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: نشأة وتطور ومفهوم وأهمية ووظائف وخصائص معايير المراجعة
المبحث الثاني: قواعد وآداب السلوك المهني مفهومها وأهميتها وأهدافها ومبادئها والعوامل المؤثره عليها
المبحث الثالث: معايير الرقابة النوعية

المبحث الأول

نشأة وتطور ومفهوم وأهمية ووظائف وخصائص معايير المراجعة

أولاً: مراحل نشأة وتطور معايير المراجعة:

1) نشأة معايير المراجعة:

إن اختلاف الفئات المستفيدة من القوائم المالية التى تعدها الإدارة وتعارض مصالحها أوجد الحاجة إلى تعيين مراجع حسابات خارجي مستقل، واقتضى بالتالي وجود معايير أو مستويات للأداء المهني يمكن الإعتماد عليها فى الحكم على مراجع الحسابات فما إذا تعرض لمساءلة كما أن قُراء القوائم المالية المعززة بتقرير المراجع يحتاجون إلى معرفة المعايير التى تحدد إطار أداء المراجع لعمله[1]، ولذلك فإن من المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أومستويات أداء معينة متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون فى ضوئها، ويسيرون على هديها فى مراحل عملهم المهني[2]، وهذا ما أوجد الحاجة لوجود معايير لمهنة المراجعة، تكون مرشداً للمهنة وللقضاء والمحاكم وللدارسين والأكاديميين وكذلك لمستخدمي القوائم المالية.

إن العودة إلى تاريخ المهنة يشير إلى أن وضع معاييرها كان نتيجة لدعاوى المسؤولية التى رفعها المتضررون على المراجعين منذ أزمة الكساد الكبير، التى حلت بالإقتصاد العالمي فى الثلاثينيات من القرن العشرين، حيث كانت الشركات تختار الممارسات المحاسبية التى تحلو لها دون وجود مبادئ أو معايير للمحاسبة للقياس المحاسبي على أساسها، كما كان المراجع يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد المسؤولية وتبين مقومات مزاولتها[3]، ونشوء المعايير مر بعدد من مراحل التطور حتى وصلت هذه المعايير إلى ما هي عليه الآن وارتبط هذا التطور بما حدث من تطور ونشاط إقتصادي.

لقد بُذلت عدة محاولات من الهيئات العلمية والمهنية فى دول العالم، لوضع القواعد والمعايير التى تحكم مزاولي المهنة علمياً وعملياً، بما يضمن مستوى مميز من الأداء يقبله مستخدمو القوائم المالية، ويمنح لهم الثقة فما يُصدره المراجعون من أحكام[4]، فقامت المنظمات المهنية

([1]) حسين القاضي، وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 24

(2) خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2007م)، ص 55.

(3) وليد عبد الحميد بشر، **معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ومدى تطبيقها في البنوك اليمنية – درسة تحليلية تطبيقية**، (أمدرمان: جامعة أمدرمان، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009م)، ص 175.

(4) عامر محمد علي محمد الرطام، **قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات** – دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة منشورة، 2011م)، ص 61.

ومجامع المراجعين فى كل من إنجلترا وأمريكا بإصدار نشرات تفصيلية لأعضائها، تتضمن شرح لطبيعة أعمال المراجعة والإجراءات التى يمكن إستخدامها لتنفذ هذه الأعمال، وقد تم إصدار هذه النشرات فى البداية كإرشادات ثم تحولت إلى معايير لمقابلة الإحتياجات المتغيرة للمراجعين[1].

لعبت الولايات المتحدة الأمريكية دوراً كبيراً فى نشوء وتطوير معايير المراجعة فى العالم، فقد كان لها السبق فى هذا المجال، فكانت أُولى الإشارات إلى ذلك فى نشرة الإحتياطي الفدرالي تحت عنوان "المحاسبة المُوحدة" الإقتراح المبدئي المقدم من مجلس الإحتياطي الإتحادي" كان ذلك فى عام (1917م)، وقد تم إعدادها بناءاً على طلب من لجنة التجارة الإتحادية، ووصفت بأنها "مذكرة حول عمليات مراجعة قائمة الميزانية" وتهدف إلى تعزيز نظام موحد للمحاسبة، وفى نشرة المجلس فى عام (1929م) تمت الإشارة إلى البيانات المالية بحيث تهدف للتطبيق لبيانات الدخل، وكذلك الميزانيات العمومية شملت أيضاً ممارسات الإبلاغ وأكدت الإعتماد على الرقابة الداخلية، وفى عام (1930م) أصبح هدف الجمعيات الأمريكية إيجاد معايير للمراجعة ليتم تطبيقها فى أعقاب إنهيار سوق الأسهم[2].

فى 30 يناير (1939م) فوض المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اللجنة التنفذية للمجمع بتشكيل لجنة فرعية تكون مهمتها وضع نشرات إجراءات المراجعة، وفى 9 مايو من نفس العام تم وضع ملحق لإجراءات المراجعة، ومن ثم أصدرت اللجنة فى عام (1941م) كتيباً عن نشرات إجراءات المراجعة، وقد وضُعت هذه القواعد لإرشاد المراجع المستقل عن الخطوات التنفيذية لإجراءات المراجعة، وأُعتبرت هذه الإجراءات الخطوط العريضة لإعداد معايير الأداء المهني[3]، وأصبحت فيما بعد خير مرشد للمراجعين إذ إنها تحميهم وتحدد مسؤوليتهم عن إكتشاف الغش أو الخطأ، كما تحدد الكيفية التى يمارسون بها عملهم، وتستخدم فى الحكم على نوعية عمل المراجع، وفيما إذا كان قد بذل العناية المهنية أم لا.

بالرغم من أن المراجعين كانوا يستخدمون عبارة المعايير المهنية المتعارف عليها لسنوات عديدة، إلا أن تلك المعايير لم تكن معروفة حتى عام (1948م)، وقد كان للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الفضل بعد الله فى صياغة تلك المعايير، حيث تم إقرار تسعة

---

(1) عتيق ردمان محمد، **دور مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التهرب الضريبي في المنشآت الصناعية بالجمهورية اليمنية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003م)**، ص 428.

(2)Abdel-Qader, Walled: An Evaluation of the International Auditing Standards and Their Application to the Audit of listed Corporations in Jordan, (2002), unpublished PH.D. Thesis, University of Western Sydney, Australia, PP. 17-18.

(3) عبد الله أحمد عمر بامشموس، **معايير التدقيق الدولية وإمكانيات تطبيقها في الجمهورية اليمنية**، (بغداد: جامعة بغداد، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003م)، ص 35.

معايير فى سبتمبر(1948م)، وتم إقرار المعيار العاشر فى نوفمبر(1949م) [1]، وصدر فى كتيب فى عام (1954م) عن طريق مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمجمع تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة بوجه عام – مغزاها ومجالها"، وقد أعيد إصدار نفس المعايير مع مجموعة توصيات وإيضاحات إجراءات المراجعة التى أصدرها ذات المجمع فى عام (1963م) فى كتيب بعنوان "معايير المراجعة وإجراءاتها" ويتم تعديل وتطوير تلك الإيضاحات من فترة لأخرى[2]، وفى المملكة المتحدة شكل مجمع المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز (ICAEW) لجنة للدراسة عن الموضوعات المرتبطة فيها مصالح الجمهور بعمل مراجعي الحسابات، وبناءاً على أعمال اللجنة تم إصدار مجموعة من معايير المراجعة عام (1980م) [3].

كنتيجة غير مقصودة للتطورات التى حدثت فى بيئة معايير المراجعة منذ عام (2003م)، فقدت الولايات المتحدة الأمريكي القيادة فيما يتعلق بمعايير المراجعة، حيث كانت الولايات المتحدة رائدة على مستوى واضح فى وضع معايير المراجعة، حتى تم إنشاء مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (International Auditing and Assurance Standards Board) (IAASB)، فى عام (1978م)، والذي قام بإصدار معايير مراجعة مستعيناً بما أصدرته الجامعة الأوروبية وعدد من الدول الأخرى، ولكن إستعانوا بشكل كبير بمعايير المراجعة الأمريكية، وكيفوها مع إحتياجات البيئة الدولية[4].

1. الجهات المسؤولة عن وضع معايير المراجعة:

هناك ثلاثة أنواع من الجهات تقوم بوضع معايير المراجعة:

أ. **جهات محلية:** هي التى تُصدر معايير مراجعة تتعلق بالبلد الذي تنتمي إليه وتعمل فيه، كما أن هناك تساؤل يطرح نفسه فى حال أن الجهة محلية وهو:

هل تكون جهة حكومية أم جهة مهنية مسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة، أو يُوكل الأمر للأكاديميين من أساتذة المحاسبة والمراجعة فى الجامعات والمعاهد العليا المتخصصة، أو يكون ذلك من مهام سوق الأوراق المالية.

ب. **جهات إقليمية:** هي التى تُصدر معايير لمجموعة من الدول مثل دول الإتحاد الأوروبي.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق (1997م)**، ص 1.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق (2001م)**، ص ص 17-18.

(3) محمد عبد العزيز عبد الله، **نحو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في مصر بالإسترشاد بالجهود العمية والمهنية الدولية، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، السنة 22، 2002م)**، ص 113.

(4) Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. and Taylor, Mark H.: ' **Audit Standard Setting and Inspection for U.S. Public Companies**', (2009), Acritical Assessment and recommendations for Fundamental Change, Accounting Horizons, Vol. 23, No. 2, PP. 223-224.

ج. **جهات دولية:** هي التى تُصدر معايير مراجعة دولية للتطبيق فى كل دول العالم، مستندة فى ذلك إلى عامل أساسي وهو عامل التوافق الدولي فى المراجعة، لذا نجد أن المعايير الدولية تستند إلى الإقليمية التى تستند بدورها إلى المحلية فى وضعها وتكوينها وإصدارها، وهذا ما يفسره التسلسل التاريخي لنشوء وظهور هذه المجاميع الثلاثة من معايير المراجعة[1].

كما أن الفكر المحاسبي قد حدد إتجاهين لتفسير طبيعة معايير المحاسبة والمراجعة، فالأول يرى أنها فنية بطبيعتها، والثاني يرى أنها سياسية وقد فسرت كما يلي:

أ. الإتجاه الأول: الطبيعة الفنية لمعايير المحاسبة والمراجعة:

يرى المؤيدون لهذا الإتجاه أن المحاسبة والمراجعة مهن فنية بطبيعتها وليست سياسية، كما أن تدخل السياسة فى وضع المعايير يعتبر خطأ مهني، وعلى واضعي المعايير أن يتجردوا من كل المؤثرات، حتى يتمكنوا من وضع معايير محايدة وعادلة، ولكي يكون المعيار فعالاً يجب أن يحصل على دعم واسع، ويمكن الحصول على الدعم من خلال تطوير المعايير داخل الهيئات المحاسبية المتخصصة، بدلاً من فرضها من الخارج، كما أن المراجعين أفضل من الناحية المعرفية ومن ناحية الخبرات والتجارب فى وضع معايير المراجعة[2].

ب. الإتجاه الثاني: الطبيعة السياسية لمعايير المحاسبة والمراجعة:

يرى المؤيدون لهذا الإتجاه أن المحاسبة والمراجعة مهن سياسية بطبيعتها وليست مهن فنية بحتة، وأن عملية وضع المعايير غالباً ما تكون عملية سياسية أكثر منها عملية علمية أو فنية بحتة[3]، والتسييس بمعناه الضيق يعني تأثير الجهات الحكومية على عملية وضع المعايير، وأقرب مثال على ذلك هو الدور الذي تلعبه هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) (Securities and Exchange Commission) فى الولايات المتحدة فى وضع المعايير، أما التسييس بمعناه الواسع فنعني وجود حل وسط بالنسبة للأطراف المسؤولة عن وضع وإنشاء هذه المعايير نتيجة ضغط الجهات المعنية ذات العلاقة، وعلى ذلك نجد أن عملية وضع المعايير غالباً ما تكون عملية سياسية أكثر منها عملية علمية أو فنية بحتة[4]، بحيث لم يكن هناك أي شك فى كون البيئة التى تعمل بها المحاسبة هي بيئة سياسية، إذ أن مخرجات النظم المحاسبية ذات تأثير إجتماعي[5].

---

(1) عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع**، (بغداد: كلية المنصور الجامعة، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، 2010م)، 123 - 138.

(2) عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سابق، ص 41..

(3) عباس مهندي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990م)، ص 126.

(4) عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سابق، ص 41.

(5) زهير خضر ياسين، **البعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، (بغداد : كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 13، 2006م)، ص 2.

يرى آخر أن هذا الإتجاه إكتسب وجوداً فى عملية وضع المعايير للأسباب التالية[1]:

• الطبيعة الديمقراطية لعملية وضع المعايير، إذ يحق لمستخدمي تلك المعايير أن يكون لهم رأي فيها وبالتالي قبول أو رفض تلك المعايير.

• لا توجد لدى المحاسبين سلطة تمكنهم من فرض ما يرونه صالحاً من الناحية الفنية، وعلى ذلك تختلف عملية وضع معايير المراجعة من دولة إلى أخرى.

2) تطور معايير المراجعة:

كان للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الفضل بعد الله فى صياغة معايير المراجعة، وإعتبرت المعايير التى أصدرها المجمع أساس يحكم التطبيق العملي والممارسة للمراجعة، ولعله الأكثر تأثيراً على مهنة المراجعة، ومن أهم أهدافه التطوير والمحافظة على معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية والأدبية والأخلاقية، وقد تم إنشاء أربعة أقسام لتسهيل تحقيق هذا الهدف وهي[2]:

1. قسم معايير المراجعة: يتكون من مجلس معايير المراجعة واللجنة التنفذية لمعايير المراجعة ومجلس التوجية والإرشاد، ومهمته الأساسية هي إصدار تعليمات صارمة وملزمة تصدر فى نشرات لمعايير المراجعة، والتى تمثل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة فضلاً عن إعداد تقرير نتائج تلك المراجعة.

2. قسم شؤون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين: وقد أنشئ فى عام (1978م)، حيث تم إصدار مجموعة من معايير أداء وسلوك تلك المكاتب، وإجراءآت الرقابة على جودة عمل مكاتب المراجعة بواسطة مكاتب أخرى.

3. قسم الرقابة على جودة الأداء: حيث يهتم بمعايير الرقابة على جودة الأداء والتى تعرف بأنها السلوك والتصرفات الحسنة المرتبطة بمهام المحاسبة القانونية.

4. قسم آداب وسلوك المهنة: ويختص بوضع آداب وسلوك المهنة.

استمر المجمع فى تطوير هذه المعايير وكذلك إضافة معايير جديدة، وقد إتبعت العديد من دول العالم هذه المعايير، وقامت دول أخرى بإصدار معايير مراجعة خاصة بها كالمملكة المتحدة فقد أصدر مجلس ممارسة المراجعة الذي شكلته المنظمات المهنية فى عام (1980م) معايير وإرشادات المراجعة، وفى التسعينات من القرن الماضي قام مجلس ممارسة المراجعة (APB) فى المملكة المتحدة بتنقيح المعايير المحلية ويستند المجلس فى صياغة معايير على معايير المراجعة الدولية، مع إضافة المتطلبات المحلية[3]، وتطورت المهنة فى بريطانيا كإستجابة

(1) عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سابق، ص 43.
(2) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق (1997م)، ص ص 1- 2.
(3)عبد الله أحمد عمر بامشموس، **مرجع سابق**، ص 36.

لأحداث تاريخية أكثر من كونها تطورت وفق خطة مسبقة توضح غرض ووظيفة أعضائها[1]، وساهم تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين (كمنظمة عالمية لمهنة المحاسبة) فى عام (1977م) فى تطور معايير المراجعة من خلال وضع وتعزيز وتطبيق معايير معترف بها دولياً، كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التى يعتمد عليها المستثمرون وغيرهم من الأطراف المعنية[2] (IFAC 2010: 3).

تلقى معايير المراجعة الدولية قبولاً متزايداً منذ إصدارها، وكشفت دراسة إستقصائية أجريت فى عام (1998م) من قِبل الإتحاد الدولي للمحاسبين للهيئات الأعضاء بعض المعلومات المثيرة للإهتمام، وشاركت فيه (65) دولة للإجابة على الإستبانة، وقد أظهرت النتائج بأن (18) دولة قد قامت بالتبني الكامل لمعايير المراجعة الدولية كمعايير وطنية خاصة بها، كما أظهر المسح بالنسبة للدول الأخرى وعددها (47) دولة أن (28) دولة منها لا توجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين معاييرها الوطنية ومعايير المراجعة الدولية، وهناك (9) دول توجد إختلافات هامة خاصة فيما يتعلق بإعداد التقرير، وهناك (10) دول لم تحدد إن كان هناك أي إختلافات[3]، وفى أغسطس (2012م) أصدر برنامج الإمتثال التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين تقريراً عن مدى تبني (126) دولة لمعايير المراجعة الدولية بإستخدام أحد الأسس التالية[4]:

أ. إستخدام معايير المراجعة الدولية بموجب قانون أو لائحة:

حيث يتوجب إستخدام معايير المراجعة الدولية، الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) فى مراجعة البيانات المالية ذات الغرض العام، وعدد الدول التى أخذت بهذا الأساس (11) دولة.

ب. تبني معايير المراجعة الدولية:

إعتمدت المعايير الوطنية فى وضعها على معايير المراجعة الدولية (لا توجد أي معايير مراجعة محلية منفصلة)، وعدد الدول التى أخذت بهذا الأساس (32) دولة.

(1) محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**، (الرياض: دار المريخ للنشر، (2014م)، ص 91.
(2) IFAC, (2010) : Member Body Compliance Program: Basis of ISA Adoption by Jurisdiction.
(3) Roussey, Robert S. (1999) : The Development of International Standards on Auditing, http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F141099.HTM 14-3-2014.
(4) IFAC, (2012) 1: Member Body Compliance Program: Basis of ISA Adoption by Jurisdiction.

ج. وجود معايير وطنية تنسجم مع معايير المراجعة الدولية:

حيث يتم تبني معايير المراجعة الدولية بشكل عام كمعايير محلية، مع وجود بعض التعديلات عليها، ولكن هذه التغيرات إذا وجدت، فلابد أن تكون متوافقة مع سياسة (IAASB)، وعدد الدول التى أخذت بهذا الأساس (29) دولة.

د. **أُخرى:**

فى بعض الظروف كانت المعلومات المتوفرة غير كافية لتقييم عملية التبني المحلية، بما فى ذلك ترجمة معايير المراجعة الدولية للغة المحلية، إذ يمكن أن لا تساير هذه الترجمة التحديثات التى أدخلت على المعايير، وتكون الترجمة قديمة وتختلف عن سنة الإصدار، وفى حالات أخرى يتم الإشارة بأن معايير المراجعة المحلية المقبولة عموماً تؤسس على أو تتشابه مع معايير المراجعة الدولية، ولذلك فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت التعديلات أو الإختلافات الأخرى مع معايير المراجعة الدولية تفى بمتطلبات سياسة التعديلات المطلوبة من (IAASB)، وهناك بعض الدول التى أعلنت التقارب مع معايير المراجعة الدولية كهدف، ولكن لا يزال تحقيق هذا الهدف بعيداً، وعدد دول هذه الحالات (54) دولة.

ثانياً: مفهوم وأهمية معايير المراجعة:

فى بداية ظهور مهنة المراجعة كانت جودة عمليات المراجعة تختلف إختلافاً كبيراً من عملية إلى أخرى، وذلك يعود إلى الإختلاف فى معرفة وخبرات المراجعين القائمين بعملية المراجعة وإلى أحكامهم الشخصية، ولما كانت المراجعة تقوم فى جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، فإن هذه الأحكام كانت تتفاوت تفاوتاً كبيراً من شخص إلى آخر تبعاً لقدرته العلمية، ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التى ينطلق منها، لذلك فإن المنظمات المهنية فى الدول المتقدمة رغبة منها فى تقليل مدى هذا التفاوت، وفى زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم، وينبغي أن تكون المعايير ملائمة

لواقع التطبيق العملي بكل ما يتضمنه هذا الواقع من عوامل بيئية مختلفة[1]، مع إستمرار تقييم مدى ملاءمتها للإحتياجات المتجدده للمستخدمين[2]، خلاصة القول ليست المعايير مجموعة من القواعد والأحكام الثابتة التى لا تتغير أو تُعدل وتتطور، لكنها مجموعة من الأعراف والقواعد جاءت نتيجة للمعرفة الإنسانية فهي تتطور بإستمرار وفقاً لمعطيات الواقع فقد تطرأ متغيرات على البيئة الإجتماعية والإقتصادية والسياسية، فتؤثر بذلك على أهداف المعايير فشملها التغير وهذا هو مجال الباحثين والمهتمين بهذه المهنة ويجب أن يواكبوا ما يحدث حولهم بإستمرار[3].

تُعبر معايير المراجعة عن أداء المراجع العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة، وتمثل خط دفاع لحمايته فى مواجعة القضايا المرفوعة ضده بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفذ عملية المراجعة[4]، ولذلك يجب أن ينظر الممارسين إلى معايير المراجعة على أنها المعايير الدُنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء[5]، وهنا يجب التفرقة بين المستفدين من معايير المراجعة وبين من تُوجه إليهم هذه المعايير، إذ أن المعايير تُوجه أساساً لممارسي المهنة، ومن ثم ينبغي صياغتها بالصورة التى تمكنهم من إستيعابها وتطبيقها، أما المستفدون من معايير المراجعة فهم مستخدموا القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين والموردين وغيرهم[6].

الحاجة إلى معايير المراجعة:

تعتبر الوظيفة الأساسية للمراجع هي أضفاء الثقة بالقوائم المالية المُعدة بواسطة إدارة المنشأة، لذلك يجب أن تغطي معايير المراجعة جوانب عملية المراجعة حتى يمكن لمن يعتمد

---

(1) عمر على كامل الدوري، **معايير التدقيق الدولية ومدى إنسجامها مع متطلبات البيئة العراقية**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والإقتصاد، 2003م)، ص 72.

(2) أحمد محمد نور، وحسين أحمد عبيد، وشحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م)، ص ص 19-20.

(3) مصطفى نجم البشاري علي، **مدى ملائمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لتنشيط كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية**، أطروحة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، (أمدرمان: جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، يونيو 2002م)، ص 77.

(4) أحمد محمد صالح الجلال، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، (الجزائر: جامعة الجزائر، 2002م).

(5) ألفين أرينز وجيمس لويك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسيطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م).

(6) عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1994م)، ص ص 15-16

على تقرير المراجع أن يثق بأن المراجع أمين ومنصف وموضوعي وقاضي مستقل، وأن المراجع ذو خبرة فى المراجعة، وأن يفهم بوضوح الرأي الذي عبر عنه المراجع فى تقريره، وبالتالي فإن مهنة مراجعة الحسابات نفسها بحاجة لمجموعة من معايير المراجعة، وذلك لإضفاء المصداقية على دور المراجع ومهامه[1].

إن معرفة الجمهور بأن عملية المراجعة ملتزمة بأحكام وقواعد متعارف عليها، يزيد من ثقته بأهمية المراجعة، ولأن عملية المراجعة ليست عملية إرتجالية، وبالتالي تزداد ثقة الجمهور بالبيانات المالية المراجعة، متوقعاً أنها فعلاً تعكس جوهر العملية الإقتصادية[2].

1) مفهوم معايير المراجعة:

يقصد بالمعيار لغة: مقياس أو مقدار أو وزن أو أي شيء ذو مواصفات محدودة مقبولة ومتعارف عليها، ويستخدم كأداة للتقدير والقياس، كما يقصد به المِثل والذي يجب أن يكون الشئ المقيس مثله وبيان مدى الإنحراف[3]، ويُعرِفه مَجمع اللغة العربية[4] بأنه "نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشئ".

كما يعرف معجم ويبستر (Webster) الدولي الجديد فى اللغة الإنجليزية كلمة المعيار بأنه "الشئ الذي يعد للعمل تضعه السلطة كقاعدة لقياس الكمية أو الوزن أو الطول أو القيم أو النوعية، ويوضع هذا الشئ من قبل السلطة أو العرف أو الإجماع العام كنموذج أو نمط، ميزان أو مقياس"[5].

يعرف المعيار طبقاً لقاموس أوكسفورد بأنه "علم مميز يعطي له الولاء والطاعة، كما أنه يستخدم لإختبار أو قياس الدرجة المطلوبة من الميزة"[6].

يرى إدي (Edey) "أن المعيار هو أفضل طريقة لعمل شيء ما ويكون مفيداً كوسيلة لتحسين الإتصال"[7].

---

(1) Edward Stamp and Maurice Moonitz: **International Auditing Standards**, Prentice-Hall International, 1979، P. 29, London.

(2) علي عبد القادر الذنيبات، وبشير أحمد خميس، **المعايير العامة الشخصية للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية؟**، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات – العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد الثاني، 2008م)، ص ص 343 – 362.

(3) حسين حسين شحاته، **معايير الأداء في الإسلام**، دراسة فكرية تطبيقية، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة - مجلة الدراسات التجارية والإسلامية – مركز الشيخ صالح عبد الله الكامل للأبحاث والدراسات التجارية ألإسلامية، السنة الأولى، العدد الثاني، أبريل 1984م)، ص 14.

(4) مجمع اللغة العربية، **المعجم الوجيز**، (القاهرة: مجمع اللغة العربية، 1980)، ص 443.

(5) محمد عبد الغني البهلول، **موقف مهنة مراجعة الحسابات في سوريا من معايير المراجعة الدولية**، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م)، ص ص 8 - 9.

(6) عمر على كامل الدوري، مرجع سابق، ص 72

(7) Edey, Harold C.: Acounting Standards in the British Iseles, in Studies in Accounting. Ed. By W.T. W.T. Baxter and S. Davidson, ICAEW, London, (1977), P. 294

كما عرفه العمراني[1] بأنه "نموذج للأداء يحدد بمعرفة أفراد أو هيئات علمية ومهنية متخصصة – شروط ومتطلبات صحة منتج أو خدمة مالية".

عرف البعض المعيار بأنه "نموذج موضوع بواسة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو إتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس ومرشد لمدى فاعلية الأداء بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها"[2].

عرف المعيار بأنه[3] "نمط يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق فى ظروف معينة، كما أنه يمثل أساس للحكم والمقارنة ويعد بمثابة تقييم للأداء، ويمثل أداة إتصال وتوضيح بما يقدمه من إرشادات لمتطلبات العمل فى مجال العمل".

أياً كانت هذه المعايير يمكن النظر إليها على أنها المقاييس، أو الموازين المعتمدة والمقبولة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم، للقياس أو الحكم بواسطتها على جودة شيء معين، هذه المقاييس منها ما هي مقاييس طبيعية ومنها ما هي وضعية[4].

عرف كوهلر (Kohler) المعيار بأنه "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقة أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضعه إلى تكوين قاعدة أساسية يسترشد بها مجموعة من الأشخاص فى نطاق وظرف أعمالهم"[5].

المُلاحظ أنه عند التعبير عن معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات تم إستخدام إصطلاحات مختلفة باللغة العربية مثل مستويات الأداء المهني، والمستوى العام المقبول فى مراجعة الحسابات، كما إستخدام البعض إصطلاحين معاً معايير أو مستويات أداء مهني على أنهما مترادفان والمناسب من وجهة نظر الألفاظ العربية، هو إستخدام كلمة معايير بإعتبارها تعطي المعنى المطلوب، أما كلمة مستوى تعني درجة قد يصل إليها المراجع بعد معايرة أدائه بواسطة معايير أداء محددة[6].

---

(1) نادر السنوسي العمراني، **أثر المعايير الشرعية في كفاءة التدقيق الشرعي**، (المنامة: شورى للإستشارات الشرعية، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، 20-21 أبريل، 2015م)، ص 149.

(2) محمد الفيومي، علاء الدين محمد الدميري، ايمن أحمد شتيوي، **دراسات متقدمة في المراجعة**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م)، ص 291.

(3) أمين السيد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006/ب)، ص ص 141-142.

(4) محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2014م)، ص 60.

(5) عيد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، ص ص 15-16.

(6) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**، (عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 119.

كما يمكن عرض بعض التعريفات التى تسلط الضوء على معايير المراجعة:

عرفت المعايير بأنها "الأنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات"[1].

عرفت معايير المراجعة بأنها "عبارة عن مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المراجع، ونوعية العمل الذي يقوم به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتى يتعين على المراجع الإلتزام بها خلال مباشرته لعملية مراجعة الحسابات"[2].

كذلك عرفت معايير المراجعة بأنها "مقاييس لجودة المراجعة والأهداف التى تتحقق من المراجعة"[3]، كما عرفت معايير المراجعة بأنها "نموذج يوضح القواعد العامة لأداء عملية مراجعة الحسابات، موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني أو التشريع أو الإتفاق العام بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مُرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها"[4].

أيضاً عرفت معايير المراجعة بأنها "أنماط السلوك المهني التى يجب على المراجع القيام بها عند تنفذه لمهمته، وتعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة كقواعد إسترشادية تُمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم"[5].

عرف أرينز وإلدر اند بيستي (Arens, Elder & Beastey 2014: 32) معايير المراجعة بأنها"إرشادات عامة لمساعدة المراجعين فى الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على إعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والإستقلال ومتطلبات إعداد التقارير وأدلة المراجعة"[6].

كما عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير المراجعة بأنها "تعبر عن الصفات الشخصية المهنية التى يجب أن تتوافر فى المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية

---

(1) أحمد محمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1987م)، ص 22.

(2) حسام بن عبد المحسن العنقري، **آثار الإلتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة ، مجلة الملك عبد العزيز، 2004م)، ص ص 165-203.

(3) عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م/أ)، ص 49.

(4) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 120.

(5) وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل**، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010م)، ص 166.

(6) Arens, Alvin A. Elder, Randal J. & Beastey, Mark S.: Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach, 15th Edition, Pearson Education Inc., Boston, (2014), P. 32.

لعملية المراجعة اللازمه للحصول على القدر الكافى من الأدلة والبراهين التى تمكنه من إبداء الرأي فى عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي"[1].

من خلال إستعراض التعريفات السابقة لمعايير المراجعة يمكن للباحث أن يعرفها بأنها مقاييس مزدوجة (طبيعية ووضعية) معتمدة، وضعت بواسطة الهيئات المهنية أو الحكومية وتحظى بالقبول العام، حيث تهدف هذه المعايير لتقييم الأداء المهني لمراجعي الحسابات، كما أن الإلتزام بها يُخرج المراجع من دائرة الإتهام بعدم بذل العناية المهنية عند مساءلة الجهات المختصة له.

2) أهمية معايير المراجعة:

بشكل عام يمكن القول أن المعايير تلعب دوراً مهماً فى حياة الإنسان، وقد يكون من الصعب تخيل إنتظام الحياة وتطورها دون وجود معايير سواءاً كانت طبيعية أو وضعية، فهذه المعايير تستخدم كمقياس من قبل الأفراد والدولة فى مراقبة تنفذ الأنشطة المختلفة وتقييمها، ويعتبر قدماء المصريين أو من إستخدم المعايير حيث يعتبر "نظام البيقا" الذي إستخدمه قدماء المصريين قبل (9000) سنة أقدم معيار لوزن الذهب والمعادن الثمينة، كما أن بناء الإهرامات وفق أطوال وأحجام محددة قد تم وفقاً لمعايير معينة تم إستخدامها قبل (5000) سنة [2].

يرى علماء الإجتماع إن توافر مجموعة من المعايير التى تنظم الأداء المهني يعتبر من المقومات الأساسية التى ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح[3].

إن للمعايير فى مهنة المراجعة أهمية قصوى تفوق أهميتها فى أي مهنة أخرى، ويرجع ذلك للأهمية التى يتمتع بها تقرير مراجع الحسابات كناتج نهائي لعملية المراجعة له دوره الفاعل فى الحياة الإقتصادية المعاصرة، إذ قد يزيد عدد قراء هذا التقرير عن مئات الآلاف بالنسبة لشركة واحدة، فإذا لم يكن التقرير سليماً ويستند على معايير راسخة لتضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من أطرف المجتمع المالي، بينما الأضرار فى مهن أخرى تقتصر على عدد محدود من المستفدين (ASCA: 2003 A:27)، وقد أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة على

---

(1) حسين القاضي، وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 25.

(2) صالح راشد العماري، **إعداد معايير المحاسبة المالية – دراسة نظرية مقارنة لكل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية**، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 21، العدد 4، 1997م)، ص 197.

(3) محمد يوسف سالم، **دراسة تحليلة لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان**، (عمان: جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة، العدد 4، 1992م)، ص 95.

ضمان جودة أداء عملية المراجعة، عن طريق إستخدام وسائل عديدة لعل أبرزها الإلتزام بمعايير المراجعة التى تمثل الحد الأدني لجودة عملية المراجعة[1]، كما أن عدم إلتزام المراجعون بتلك المعايير سوف يؤدي إلى توسيع دائرة الفجوة فى الأداء المهني بينهم مما يُبعد عن الموضوعية، كما لا يضمن قدراً من التفكير المتجانس بينهم فى حل المشكلات التى تظهر لهم عند أداء عملهم المهني، بالإضافة لعدم توافر مستويات لقياس جودة الأداء، وعدم وضوح إجراءات التنفيذ[2]، ويؤدي تنفذ عملية المراجعة بالمخالفة لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني إلى زيادة إحتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفذ عملية المراجعة[3].

تتمثل أهمية معايير المراجعة فى الآتي[4]:

1. تحدد المؤهلات العلمية والخبرة العملية التى يجب أن تتوفر فى مراجع الحسابات.
2. تعتبر مقاييس أو قواعد يلتزم بها المراجع لتحقيق أهداف مهنة المراجعة، ولتنفذ عمله على أفضل وجه ممكن.
3. تستخدم هذه المعايير لتقييم عمل المراجع، وتحديد ما إذا قام بهذا العمل فى ضوء هذه المعايير.
4. تساعد هذه المعايير فى جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل.
5. وجود المعايير يُدعم الثقة بالمراجعة كمهنة معترف بها.
6. يعتبر الإلتزام بهذه المعايير عاملاً مؤثراً بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة.
7. تعتبر هذه المعايير ضرورية لتحديد المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات.
8. تُوفر للمشرف على عملية المراجعة معايير للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به الموظفون الذين يعملون تحت إشرافه وتقييم إمكانياتهم.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **معايير المراجعة المصرية- درساة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية**، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2001م)، ص 10.

(2) سمير عبد الغني محمود، **دراسة تحليلة لصور إحلال مراجع الحسابات الخارجي بواجباته المهنية ومسؤوليته القانونية تجاهها مع إقتراح إطار لتفعيل الرقابة على أعضاء المهنة**، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، السنة 22، 2002م)، ص 34.

(3) أحمد محمد صالح، **مرجع سابق**، ص 2.

(4) أفراح عبد الجبار محمد عثمان، **دور معايير المراجعة الدولية بشأن تقارير مراقب الحسابات في تطوير الممارسة المهنية في الجمهورية اليمنية – دراسة تحليلية تطبيقية**، (أسيوط: جامعة أسيوط، كلية التجارة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2013م)، ص 13.

9. تمثل المعايير أهدافاً للمستوى المهني الذي يجب الوصول إليه بالنسبة للذين يرغبون فى الإنضمام لمهنة المراجعة.

10. تعتبر هذه المعايير فى منتهى الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير والبيانات المحاسبية كالبنوك والموردين والحكومة وغيرها من الجهات لأنها توضح لهم الكيفية التى تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات، وتحدد درجة الإعتماد على القوائم.

11. تساهم معايير المراجعة فى تحديد وملائمة الإفصاح فى القوائم المالية، ويترتب على ذلك زيادة إمكانية الإعتماد عليها، مما يؤدي إلى زيادة الإستثمارات الأجنبية.

12. يساعد وجود معايير المراجعة على إنتعاش سوق الأوراق المالية.

13. يساعد وجود معايير مراجعة الشركات فى الحد من الفساد فى تلك الشركات.

14. يؤدي وجود معايير المراجعة إلى تطبيق قواعد وإجراءات الحوكمة.

15. يساعد وجود معايير ملائمة تأخذ فى الإعتبار المعايير الدولية على الإندماج فى الاقتصاد العالمي.

ثالثاً: وظائف وخصائص معايير المراجعة

1) وظائف معايير المراجعة:

لمعايير المراجعة وظائف متعددة أهمها[1]:

1. تعتبر معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع فى قيامه بواجباته المهنية وممارساته العملية، حيث تهدف المعايير إلى تحديد الكيفية التى تتم بها ممارسة المهنة، لذا فهي بمثابة مقاييس للأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة وتقديم التقرير.

2. تحديد المسؤولية المهنية للمراجع: حيث يميل المجتمع المالي لتحميل المراجع مسؤولية ما قد يتحمله المجتمع المالي من ضرر ناتج عن قصور القوائم المالية للعميل عن تقديم الإفصاح الكافى، الذي يُمكن متخذي القرارات من معرفة الظروف الإقتصادية للمشروع الذي هم بصدد إستثمار أموالهم فيه، بل إن البعض يعتبر المراجع بمثابة ضامن لكافة الأخطار التى قد

(1) إبراهيم طه عبد الوهاب، **المراجعة – النظرية العلمية والممارسة المهنية**، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2004م)، ص ص 50 – 51.

يتعرضون إليها نتيجة إستثماراتهم فى المشروع، بينما تضع المعايير المهنية حدوداً لمسؤولية المراجع، ومما لا شك فيه إن مساءلة المراجع يجب أن تنطلق من مدى وفائه بالإلتزامات التى تحددها المعايير المهنية.

3. أن معايير المراجعة تقدم أداة إتصال وتوضيح لطبيعة ومتطلبات المراجعة لكافة الجهات المستفيدة من خدمات المراجع، كالأسواق المالية والبنوك والمساهمين ...الخ، مما يؤدي إلى توضيح حدود مسؤولية المراجع بأذهانهم وتوضيح مدى إعتمادهم على القوائم المالية المدققة.

4. توجيه المراجعين وإرشادهم: إذ لا تعد المعايير قوانين يجب تطبيقها حرفياً، وإلا فقدت صفة من أهم صفاتها وهي المرونة، مما يترك للمراجع القيام بالإجراءات المناسبة بحسب ظروف الحال، وقد تركت المعايير للمراجع إستخدام أحكامه الشخصية التى تعود لإجتهاده المهني الذي إكتسبه من تعليمه وتأهيله وتدريبه وخبرته المهنية، أي أن المعايير تستخدم كمُوجِه ومُرشد للمراجع تحدد الإطار العام لعمله.

5. توفير المصداقية للغير: إن تقيد المراجعين بالمعايير المعروفة لدى الجمهور يعزز مصداقيتهم، فى وقت يزداد فيه إلحاح المجتمع المالي لتحميل المراجعين مسؤولية أكبر.

6. محاولة توحيد الممارسة المهنية: إن وجود معايير وطنية يعني إلزام المراجعين فى تلك الدولة بإرشاداتها العامة، وتخفيف التفاوت بين مراجع وآخر بسبب تباين الإجتهادات المهنية والأحكام الشخصية، بحيث يلتزم المراجعين فى الدولة بالإرشادات العامة التى وضعتها المعايير بنفس المهمة لتوحيد الممارسة العملية للمراجعة على مستوى العالم أجمع، وتمثل هذه الأنظمة المحلية قوانين محلية مرعية الإجراءات، أو بيانات أو معايير صادرة عن المنظمات المحلية فى دولة من الدول، أما المعايير الدولية فيجب تطبيقها بعد تعديلها بما يتناسب مع الأنظمة المحلية.

7. تحدد معايير المراجعة المواصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.

8. تعتبر المعايير وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة.

9. تعتبر المعايير وسيلة إعلام هامة لمستخدمي التقارير المالية، لأن الإشارة إليها فى التقرير عن القوائم المالية يؤدي إلى توضيح الكيفية التى تم بها الفحص الذي قام به المراجع، ويحدد

بشكل كبير درجة الإعتماد على ما ورد بتلك القوائم المالية من معلومات، وكذلك يحدد المسؤولية التى يتحملها المراجع.

2) خصائص معايير المراجعة:

هناك مجموعة خصائص يجب أن تتوفر فى معايير المراجعة ونُورد فيما يلي أهم هذه الخصائص[1]:

1. يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه.
2. يجب أن تكون المعايير سهلة الفهم وقابلة للتطبيق.
3. يُعد المعيار نمط يتأسس بالعُرف أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية أو القرارات الحكومية أو القوانين التشريعية.
4. يجب أن يراعى عند وضع المعيار أن يتم تحديد الهدف من تطبيق كل معيار وأن لا توجد أية تناقضات بين هذه المعايير.
5. يجب أن يكون المعيار مرناً وقابلاً للتعديل لكي يتماشى مع ما يحدث من تغييرات بشكل مستمر ويتواءم معها، لذلك يجب أن تراجع المعايير بإستمرار ليتم تعديلها حتى تلبي الإحتياجات المتجددة للمستخدمين.
6. يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد فى مجال التطبيق، كما يجب أن يستند عند وضعه على الدراسات والخبرة المرتبطة بالممارسة المهنية.
7. تعتبر المعايير أداة إرشاد وتقويم، إذ تستخدم لإرشاد المراجع فى أدائه لعمله المهني، وهي أيضاً أداة تستخدم لتقويم العمل المهني من الشخص لذاته ومن الجهات الخارجية وأعضاء المهنة.
8. يجب أن يتم الإلتزام بتطبيق المعيار من جانب التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين أو السلطات والهيئات الحكومية والتشريعية.
9. يجب الإعتماد على أساليب موضوعية وكمية لتقييم المخاطر المحيطة بعملية المراجعة.
10. تساعد على خفض تكاليف المراجعة، مع عدم الإخلال بأهداف المراجعة.

---

(1) عامر محمد علي الرطام، **قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراقبي الحسابات – دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2011م)، ص ص 71 – 72.

المبحث الثاني

قواعد وآداب السلوك المهني مفهومها وأهميتها وأهدافها ومبادئها والعوامل المؤثره عليها ومحددات السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي

أولاً: مفهوم وأهمية قواعد وآداب السلوك المهني:

1) مفهوم قواعد وآداب السلوك المهني:

لقد حث الإسلام على التمسك بالقيم الأخلاقية السامية لعامة الناس وفى كل المهن، فالله سبحانه وتعالى يصف رسوله الكريم (وَإِنَّكَ لَعَلَىٰ خُلُقٍ عَظِيمٍ) سورة القلم، الأية (4)، للإسترشاد والإقتداء بهذا الخلق، ويقول سبحانه وتعالى: (لَقَدْ كَانَ لَكُمْ فِي رَسُولِ اللَّهِ أُسْوَةٌ حَسَنَةٌ لِمَنْ كَانَ يَرْجُو اللَّهَ وَالْيَوْمَ الْآخِرَ وَذَكَرَ اللَّهَ كَثِيرًا) سورة الأحزاب، الأية (21)، ويقول سبحانه وتعالى: (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنْفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدَيْنِ وَالْأَقْرَبِينَ إِنْ يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا وَإِنْ تَلْوُوا أَوْ تُعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا) سورة النساء، الأية (135)، ومن مظاهر إهتمام الإسلام بالأخلاق أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: (إنما بُعثتُ لأتمم مكارم الأخلاق)، رواه أحمد ومالك.

كما أن رسولنا الكريم عليه أفضل الصلاة والتسليم رَغَّبَ بِحُسن الخلق بقوله[1]: (إنَّ مِن أحبِّكم إليَّ وأقربِكُم منِّي مجلسًا يومَ القيامةِ أحاسنَكُم أخلاقًا، وإنَّ مِن أبغضِكُم إليَّ وأبعدِكُم منِّي يومَ القيامةِ الثَّرثارونَ والمتشدِّقونَ والمتفيهِقونَ، قالوا: يا رسولَ اللَّهِ، قد علِمنا الثَّرثارينَ والمتشدِّقينَ فما المتفيهقونَ؟ قالَ: المتكَبِّرونَ، (الراوي: جابر بن عبدالله | المحدث: الألباني| المصدر: صحيح الترمذي، الصفحة أو الرقم: 2018 | خلاصة حكم المحدث: صحيح)، كما يقول عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم: (مَن غشَّنا فليس منا)، رواه مسلم، لذا يستند السلوك الأخلاقي على الضمير الذي هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه إلى القيام بأعمال معينة ويمنع صاحبه من القيام بأعمال أخرى، ولا يقتصر على مهنة المراجعة بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس.

نظراً لكثرة عدد المراجعين وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تُعزز إلا بوجود المعايير والأسس التى تحكم المهنة وهذه المعايير والأسس تتمثل فى قواعد سلوك المهنة وآدابها أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة والتى تشير إلى أهداف المهنة والعمل وفقاً على معايير المهنة وتحقيق أعلى مستويات الأداء وبشكل عام مقابلة متطلبات المهنة.

(1) https://dorar.net/hadith/sharh/120896

رأي الباحث حول مفهوم السلوك المهني الذي يتمثل فى القيم الأخلاقية (المبادئ) التى تعتبر مقاييس للسلوك المهني ومجموعة القواعد التى يجب على العضو الحكم بها عند ممارسة أعماله وتعامله مع زملائه بالمهنة.

عرفت بأنها "المبادئ الراسخة فى الذهن وترجمة فى شكل سلوكيات أخلاقية وغير أخلاقية، فالإنسان مخلوق مزدوج الطبيعة فهو من طين وروح، كما أنه مزدوج الإستعداد حيث أنه مزود بإستعدادات متساوية للخير والشر والهدي والضلال ويمكن أن يميز ما هو خير وما هو شر على العموم"[1].

عرفت أيضاً بأنها "يتم تضمينها إلى سلوك أخلاقي وسلوك غير أخلاقي، والسلوك الأخلاقي هو السلوك النابع من الخصال النفسية القابلة للمدح وهي الأخلاق الحميدة وتمثل الركائز الأساسية التى يقوم عليها أي نشاط إنساني أي أنها القواعد التى تنظم الحياة الإجتماعية من خلال جوانبها، أما السلوك غير الأخلاقي فهو النابع من الخصال النفسية غير المحدد"[2].

أشار كاتب آخر بأن "مفهوم السلوك المهني كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي ضمن الآداب والسُلوك على الإختبار الذاتي لمعايير الصواب والخطأ لتمثل محور الأخلاقيات والآداب والسلوك لترتكز على وضع قواعد أو مقاييس أو معايير للصواب"[3].

كما عُرفت بوجه عام بأنها "مجموعة من المبادئ والقيم التى تتمثل فى القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية وقوانين العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك فى المنظمات المختلفة"[4].

كما أشار كاتب آخر أن "مفهوم قواعد السلوك المهني عبارة عن مجموعة من القواعد والأُسس التى يجب على المهني التمسك بها عند تعامله مع الناس لأن ذلك يعطيه نجاحاً فى مهنته وقدرة على كسب ثقة زملائه ورؤسائه"[5].

---

(1)عنمة حرب مشابط،" **دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الاخلقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية** "، (الإسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، بحث ماجستير في المحاسبة، غير منشور، 2006م)، ص 12.

(2) المرجع السابق، ص 12.

(3) د. سناء محمد بدران، **"الإتجاهات الحديثة في المراجعة"**، (مصر: جامعة بنها، كلية التجارة، ب . ت)، ص402.

(4) د. أمين السيد أحمد لطفي، **"دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"**، (الإسكندرية: الدار الجامعية)، ص 210.

(5) د. محمد إبن سلطان القطاني، **"الإلتزام بالمعايير الأخلاقية وأثرها على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة"**، (الملتقى الأولي لمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي: الفجيرة، 2004م).

أيضا عرفت بأنها "مجموعة من القيم والخصائص والمبادئ التى يجب أن تتوفر فى السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة، والالتزام بالقوانين والمعايير والإستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية"[1].

يستنتج الباحث مما سبق أن قواعد السلوك المهني هي مجموعة من القواعد والأسس التى يتوجب على الشخص المهني التمسك بها والعمل بها، مثل الإستقامة والأمانة والنزاهة والعدالة والإلتزام بالقوانين والمعايير وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية.

2) أهمية قواعد السلوك المهني:

تبرز أهمية قواعد السلوك المهني فى الأسباب التالية:

1. لا يتوقع من المهنيين أن يعملوا وفق مستوى أعلى من الآخرين وفقاً لمقومات تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة بل تتعدى لمدى أبعد لتحقيق الرضا النفسي.
2. توافق ثقة الرأي العام فى جودة الخدمة المقدمة من قِبل المهنة بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة.
3. تمكن المستخدمين من تقويم جودة الأداء فى معظم الخدمات المهنية.
4. الإهتمام بتوفير خدمات المراجعة رفيعة المستوى للمستخدمين.
5. زيادة التنافس فى السنوات الأخيرة أدى لوجود صعوبة لدى المراجعين والمهنيين الآخرين على التصرف وفق منحنى مهني، بما يؤدي إلى زيادة التنافس أحياناً لدفع منشآت المحاسبة للإهتمام والإحتفاظ بالعملاء والحفاظ علي مستوى مناسب من الأرباح.
6. تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم وإدارة العمل على نحو أفضل.
7. إتباع وسائل أكثر فعالية فى الإعلان والترويج.
8. إتباع بعض الأساليب من أجل رفع الكفاءة وإدارة العمل على نحو أفضل، وعلى سبيل المثال تحسين الكفاءة داخل منشأة المحاسبة من خلال إستخدام الحاسب الإلكتروني.
9. تعني تَحمل المسؤولية على أداء العمل الجيد وفقاً لأُمور تتعلق فقط بالقوانين والتشريعات[2].

---

(1) د. إحسان بن صالح المعتز، **"مدى إلتزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية وقواعد وسلوك وآداب المهنة"**، (جامعة عين شمس:كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني،المجلد الأول،السنة الثلاثين،2010م)، ص 338.

(2) د. ألفين آرينز وجيمس لوبك،**"المراجعة مدخل متكامل"**، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر السيوطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م)، ص ص 109 – 110.

ثانياً: أهداف ومبادئ قواعد السلوك المهني:

1) أهداف قواعد السلوك المهني:

تمثلت أهداف قواعد السلوك المهني فى الآتي:

1. رعاية مصالح المحاسبين والمراجعين الأدبية والمادية والمعنوية.
2. تنمية الروح المعنوية لدى المحاسبين والمراجعين.
3. بث الطمأنينة والثقة فى نفوس المُستخدمين المعنين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الجهات الأخرى وذلك من خلال إلتزامهم بالمعايير الفنية بمستويات علمية وفنية ومهنية لكل ما يُوكل إليهم من أعمال.
4. رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم الثقة بخدماتها.
5. رفع وتكملة النصوص القانونية والأحكام التى وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية والتأصيل، وخيار مراجع الحسابات فى عمله والشروط التى كسبها والتى تكون خاصة بالمهنة[1].

2) مبادئ قواعد السلوك المهني:

تعتبر مبادئ السلوك المهني أحد مكونات ميثاق السلوك المهني الصادر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وقد شملت هذه المبادئ ما يلي:

1. المسؤوليات:

يجب على المراجع العضو عند تحمل مسئوليته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يهتم بالحساسية المهنية فى كآفة الأنشطة التى يؤديها.

2. الصالح العام:

يجب على العضو أن يقبل الإلتزام بما يتفق مع الصالح العام وشرف الثقة العامة وأن يثبت ولائه وإلتزامه المهني.

3. الإستقامة:

يجب على العضو المحافظة على إستمرارية الثقة فيه من قبل الرأي العام وأن يؤدي كآفة المسؤوليات المهنية بأعلى قدر من الإستقامة.

4. الموضوعية والحياد:

يجب أن يظل العضو موضوعياً ومنفرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية ويجب أن يتمتع العضو فى الممارسة العامة بالحياد فى الواقع والظاهر وعند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي الأخرى.

---

(1) عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، **"أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني على جودة تقارير المراجعة"**، (الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهري، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي غير منشور في المحاسبة، 2012م)، ص49.

5. العناية المهنية:

يجب على العضو أن يتابع المعايير المهنية الفنية الأخلاقية ويسعى لتحسين كفاية وجودة الخدمة التى يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

6.مجال وطبيعة الخدمة:

يجب أن يتابع العضو الذي يعمل فى الممارسة العامة مبادئ سياق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التى يؤديها، ويُلاحظ أن هذه المبادئ تُعبر عن خصائص عامة يجب أن تتوافر فى المراجع، وأن الإلتزام بهذه المبادئ من قبل أعضاء مهنة المراجعة أمر واجب، سواء كان العضو أحد أفراد المؤسسات الإقتصادية الخاصة أو الحكومية أما الموضوعية والحياد فتعتبر مُلزمة وتقع على عاتق أعضاء مهنة المراجعة فى مجال الممارسة العامة وهم يقدمون خدمة إبداء الرأي وكل ما يتعلق بمجال وطبيعة العمل يتعلق كذلك بالأعضاء العاملين فى مجال الممارسة العامة فقط، كأن يقوم العضو بتقديم خدمات معينة مثل الإستشارات المهنية عند تعيين أرباب الأعمال للمراجع، فحالياً المراجع مُراقب عند ممارسة مهنته ويمكن أن تبرز بعض التهديدات التى قد تواجه المراجع حيال إلتزامه بتطبيق مبادئ السلوك المهني وهي كالآتي:

أ. تهديدات المصلحة الشخصية: هي التى يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

ب. تهديدات المراجعة الذاتية: هي التى يمكن أن تحدث عندما يكون هنالك حُكماً سابقاً بحاجة إلى إعادة تقسيم من قِبل المحاسب المهني المسؤول عن ذلك الحكم.

ج.تهديدات التأييد: هي التى يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يُمكن تفويض الموضوعية.

د. تهديدات التآلف: هي التى يمكن أن تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقتة الوثيقة بتلك الأطراف.

هـ.تهديدات المضايقة: هي التى يمكن أن تحدث عندما يُمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات مُقبلة أو متوقعة.

دور الإتحاد الدولي للمحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية فى بعض الإجراءآت الوقائية التى يمكن أن تزيل أو تقلص هذه التهديدات إلى مستوى مقبول وهي كالتالي:

- **الإجراءآت الوقائية[1]:**

هي التى تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة ويتضمن ذلك الإجراءات التالية:

(1) د. ألفين آرينز وجيمس لوبيك، **مرجع سابق"**، ص105.

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.
- متطلبات التطوير المهني المستمر.
- أنظمة حوكمة الشركات.
- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية والتنظيمية.
- المراجعة الخارجية من قِبل طرف ثالث مُخول قانونياً للتقارير أو القوائم المالية أو البلاغات والمعلومات التى أعدها المحاسب المهني.

- الإجراءآت الوقائية فى بيئة العمل:

هي الإجراءآت التى تتضمن الآتي[1]:

- أنظمة شكاوي فعالة ومعلن عنها وتُدار بواسطة المهنة أو جهة تنظيمية، والتى من خلالها يمكن أن نُلفت إنتباه الزملاء وأصحاب العمل والجمهور إلى السلوك غير المهني وغير الأخلاقي.
- التبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على قواعد السلوك المهني ومحددات السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي:

1) العوامل المؤثرة على قواعد السلوك المهني:

1. العوامل الشخصية:

قد يتعين على أحدهم أن يختار بين بديلين أو أكثر أو ثلاثة وقد يتعارض بعضها مع المصالح الشخصية للمراجع وبين قواعد وسلوك المهنة من إستقلالية وأمانة وصدق وعدالة وغيرها.

2. العوامل البيئية:

هي العوامل الوظيفية لتأثير زملاء العمل والإدارة العليا والمناخ التنظيمي للمنشأة.

3. المعتقدات الدينية:

تتبع أهميتها فى تحديد الصواب والخطأ بالنسبة للفرد ومدى علاقة التصرف والسلوك، وأن ثمة علاقة قوية بين المعتقد الديني للإنسان وسلوكه الأخلاقي.

4. النوع:

يعتبر النوع ذكر أو أنثى من العوامل الهامة وأن النساء أكثر حساسية للقضايا الأخلاقية من الرجال كما أوضحت دراسات أخرى أن الرجال أكثر حساسية للقضايا الأخلاقية من النساء.

---

(1) د. صالح بن عبد الرحمن السعد، **"العوامل المؤثرةعلى السلوك الاخلاقي بين المراجع"**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، مجلد 48، العدد الأول، 2011م)، ص ص 202 – 204.

5. الجنسية:

أظهرت الدراسات وجود علاقة معنوية بين السلوك الأخلاقي وجنسية متخذ القرار، كما أوضحت دراسات أخرى وجود إختلاف بين السلوك الأخلاقي وجنسية متخذ القرار.

6. العمر:

يمثل عمر الانسان أحد العوامل الهامة التى تؤثر على سلوكه الأخلاقي، وأن أحكام ومعتقدات الفرد تتغير تجاه ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي مع التقدم فى العمر نتيجة لتجاربه وخبراته السابقة.

7. عدد سنوات الخبرة:

هناك علاقة معنوية بين سنوات الخبرة والسلوك الأخلاقي لمتخذ القرار.

8. نوع ومستوى الوظيفة:

هناك وجود علاقة معنوية بين نوع الوظيفة وبين السلوك الاخلاقي لمستخدمي القرار.

9. نوع ومستوى التعليم:

إن هناك علاقة معنوية قوية بين نوع التعليم ومستوى السلوك الأخلاقي للمراجع أو المحاسب وأن أثر الثقافة التنظيمية والتوجيهية الأخلاقية تؤثر على السلوك الأخلاقي لدى المراجعين.

10. الحالة الإجتماعية والإقتصادية لمتخذي القرار:

حيث تؤثر الحالة الإجتماعية والإقتصادية لمتخذي القرار على السلوك الأخلاقي لمتخذي القرار.

2) محددات السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي:

إن الفرق الأساسي بين محددات السلوك الأخلاقي للفرد ومحددات السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي يظهر بوضوح فى مجموعة من العوامل المقيدة أو المانعة التى تعمل على إعطاء المراجع الخارجي قوة ذاتية لرفض السلوك غير الأخلاقي ومقارنة كآفة الضغوط التى يواجهها المراجع، وبالتالي يتوقف القرار الأخلاقي للمراجع الخارجي على المحصلة النهائية للقُوتين التاليتين[1]:

1. قوة الضغط على المراجع الخارجي.
2. قوة المراجع الخارجي فى مقاومة الضغط.

القوة الأولى تدفع المراجع الخارجي نحو السلوك غير الأخلاقي، أما القوة الثانية فتتمثل فى عوامل رفض ومقاومة السلوك غير الأخلاقي.

---

(1) أحمد السيد عرابي، **نحو إطار أخلاقي لمهنة المراجعة**، (جامعة طنطا: كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، د.ت)، ص 130.

على هذا الأساس فإن القرار الأخلاقي للمراجع يتوقف علي المحصلة النهائية للقوتين، وفى حالة تفوق القوة الأولى "قوة الضغط على المراجع الخارجي" فإن الإستجابة السلوكية للمراجع الخارجي تتمثل فى السلوك الإنتهازي نحو إستغلال الفرص المتاحة لممارسة السلوك غير الأخلاقي.

تناول الباحث محددات القرار الأخلاقي للمراجع الخارجي على النحو التالي:

أ. الضغوط التى تدفع المراجع الخارجي نحو إتخاذ قرار غير أخلاقي.

ب. الفرص المتاحة لإمكانية الإنحراف.

ج. التبرير وأثره على الإستجابة السلوكية للمراجع الخارجي.

د. مساندة السلوك غير الأخلاقي.

هـ. عوامل رفض ومقاومة السلوك غير الأخلاقي.

و. مساندة السلوك الأخلاقي.

يقوم الباحث بشرح محددات القرار الأخلاقي المذكورة آنفاً كما يلي:

أ. **الضغوط التى تدفع المراجع نحو إتخاذ القرار غير الأخلاقي[1]:**

حتى يتسنى للباحث شرح الضغوط التى يتعرض لها المراجع الخارجي والتى تشكل أحد أسباب السلوك غير الأخلاقي لذا يمكن تقسيمها كالتالي:

- الضغوط الناتجة عن علاقات المراجع الخارجي الشخصية:

بالرغم من أن علاقات المراجع الخارجي الشخصية تعتبر خارج نطاق عمله المهني، إلا أن تلك العلاقات لها أثر على سلوك المراجع الخارجي.

يمكن أن تؤثر العلاقات الشخصية المتمثلة فى علاقة المراجع الخارجي بإسرته وأصدقائه على الميل الذاتي للمراجع الخارجي ورغبته فى الإستجابة للضغوط الأخرى مما يعني أن لها تأثير علي المناعة الذاتية الداخلية التى تؤدي إلى الرفض أو الخضوع للضغوط التى يتعرض لها المراجع الخارجي.

تشكل المتطلبات المادية والإجتماعية ضغطاً من جانب المراجع الخارجي وأسرته وأصدقائه للحفاظ علي العميل وقبول مزيد من العملاء، وقد يكون ذلك مصاحباً لقبول ضغوط من أولئك ومخالفة أخلاقيات المهنة إلا أنه على الجانب الآخر تقف علاقة المراجع الخارجي بنفسه وشخصيته التى تخشى تأنيب الضمير وتتمسك بالتعاليم الدينية وتخشى المسؤولية القانونية بإعتبارها عوامل مقاومة يمكن أن تُحدث نوعاً من التوازن القوي بحيث تكون المصلحة النهائية أقل ما يمكن، وبالتالي لا تتأثر المناعة الذاتية للمراجع الخارجي أو يكون التأثر غير هام نسبياً.

(1) lampe. James c. & finndon w. ،"**a model of auditors ethical decision processes**" a journal of auditing practice & theory vol I. supplement. 1992.

- الضغوط الناتجة عن علاقات المراجع الخارجي المهنية[1]:

يتعامل المراجع الخارجي مع العديد من الأطراف وكل طرف من هذه الأطراف يسعى إلى تحقيق هدف معين فى عملية المراجعة مستخدماً مصادر قوته للضغط على المراجع، ومثال على ذلك ضغوط الإدارة للحصول علي تقرير نظيف مستخدمه مصادر قوتها فى التأثير علي عملية المراجعة وعلى إستقلال المراجع من خلال إستغلال الطبيعة التنافسية لمهنة المراجعة، أما إذا إستعرضنا دور المنافسة داخل المهنة سنجد أنها تشكل ضغطاً لا يستهان به بل أنها قد تكون أحد الأسباب فى ممارسة المراجع الخارجي السلوك غير الأخلاقي إذ يخضع لضغوط الإدارة العليا مما يعني فقدان المراجع إستقلاليته لدرجة أن يصبح الرأي المهني للمراجع الخارجي أشبه ما يكون كالسلعة المعروضة للبيع.

كما أن إزدياد المنافسة هو أحد أسباب إنخفاض قيمة أتعاب المراجعة مما قد يؤثر على إستقلال المراجع الخارجي، ومما أثار إهتمام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خاصة أن مقدار إنخفاض أتعاب المراجعة كان بالقدر المؤثر جداً.

كما أن إنخفاض قيمة الأتعاب المهنية للمراجع الخارجي نتيجة لحدة المنافسة قد يؤدي إلى المساس بكفاءة عملية المراجعة كنتيجة لقرار مكتب المراجعة بتخفيض تكلفة المراجعة، وبالتالي هناك المزيد من ضغوط الوقت وخفض إجراءآت المراجعة وضعف إشراف المراجع الخارجي على معاونيه مما يؤدي إلى تزايد القضايا التى قد تُرفع ضد المراجع مثلما حدث فى الولايات المتحدة الأمريكية (1971 – 1985م).

يري الباحث: أن هناك ثمة مشكلات رئيسية فى تحليل الضغوط المهنية التى يواجهها المراجع الخارجي فهي متداخلة ومعقدة، لذا يُستنتج من ذلك أن الحل فى مقاومة تلك الضغوط هو عدم الوقوع فى براثنها من البداية وذلك بإلتزام أخلاقيات المهنة.

ب. **الفرص المتاحة لإمكانية الإنحراف[2]:**

إن إعتماد المراجع الخارجي على تقديره الشخصي فى كثير من القرارت التى يتخذها والتى غالباً ما يكون لها بُعد أخلاقي يتيح أمامه العديد من الفرص لممارسة سلوك غير أخلاقي، إذ يواجه المراجع الخارجي كثير من المواقف التى تستدعي أحكاماً شخصية ومن أهم الأحكام قبول مهمة المراجعة، وتقييم الرقابة الداخلية، والأهمية النسبية، ويُعرف التقدير الشخصي للمراجع الخارجي بأنه "عملية إدراكية وذهنية تتم فى عقل المراجع الخارجي وتنتهي بمظهر سلوكي وهو إتخاذ قرار، فالمراجع الخارجي يمارس التقدير الشخصي فى مرحلة تحليل المشكلة وخلق البدائل

(1) weiis joseph . T. "**Accountancy and white _ collar crime**", the annals of the american academy AA PSS. 525 January 1993. P83.

(2) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Commission on Auditors Responsibilities Reports, Conclusions and Recommendations, (new york 1978) . p.121.

وجمع المعلومات عنها وتشغيلها لكي تبدأ بعدها عملية الإختيار من بين البدائل بإختيار أحدها وهو إتخاذ قرار".

من المتعارف عليه أن الإختيار الأخلاقي من حيث أنه ينطوي على القيم التى يجب أن تصل إلى أعلى ما يمكن منها، والمراجع الخارجي حين يضع معيار لتقييم البدائل فإن هذا المعيار إما ان يكون معياراً أخلاقياً أو غير أخلاقي، وفى الحالة الثانية (معيار غير أخلاقي) تتوفر فرصة حدوث سلوك غير أخلاقي تكون إستجابة لذلك التقدير الشخصي[1]، إذ لابُد من الأخذ فى الإعتبار الظروف المحيطة بإتخاذ القرار ومدى توافر مجموعة من الظروف التى تسمح للمراجع الخارجي بإمكانية الإنحراف عن السلوك الأخلاقي وممارسة السلوك غير الأخلاقي.

يمكن تلخيص الفرص المتاحة للمراجع الخارجي لممارسة سلوك غير أخلاقي فى النقاط التالية:

- إعتماد المراجع الخارجي على تقديره الشخصي فى كثير من قراراته.
- رأي المراجع الخارجي نهائي لا يُراجعه أحد.
- صعوبة الحكم على جودة عمل المراجع الخارجي، وذلك لعدم ملاحظة عملية المراجعة وما بها من إجراءآت وعدم القدرة على معرفة حالة إستقلال المراجع الخارجي ومقدار الضغوط التى تؤثر بها الإدارة العليا على إستقلال المراجع الخارجي.
- وجود بعض الثغرات فى دساتير المهنة.

يري الباحث: أن وجود الفرص المتاحة التى تتيح للمراجع الخارجي القيام بالسلوك غير الأخلاقي تُعد من أهم المحددات إذ تخلق هذه الفرصة دافعاً لدى المراجع الخارجي نحو السلوك غير الأخلاقي إن لم تكن تدعم أحد الدوافع بداخله، ومن ثم فهي على الأقل تُمثل مصدر الخطر الأكبر حتى وإن لم يحدث السلوك غير الأخلاقي.

ج. التبرير وأثره على الإستجابة السلوكية للمراجع الخارجي[2]:

تمتد الجذور التاريخية الإستراتيجية للتبرير منذ بدء البشرية عندما قام الشيطان بإستخدام أسلوب التبرير وذلك لتبرير مخالفته الأخلاقية لأوامر الله عز وجل، والفرد يستخدم التبرير وسيلة ليبسط السلوك غير الأخلاقي، وقد يستخدم المراجع الخارجي التبرير فى حالة إتخاذ قرار غير أخلاقي مثلما يستخدمه الفرد العادي، ولكن المشكلة تزداد خطورة إذا أخذنا الآثار الإقتصادية والإجتماعية لذلك التبرير، لأن التبرير يُمهد الطريق للسلوك غير الأخلاقي وقد يصل الأمر إلى

(1) المرجع السابق، ص 122

(2) سمير محمد مصطفي الجزار، **"الإستقلال الفكري لمراقب الحسابات"**، (التجارة والتمويل، العدد الثاني ، السنة السابعة، 1987م)، ص56 .

ما لا نهاية، وقد يستخدم المراجع الخارجي أساليب التبرير كلها بما يتفق مع خدمة الموقف غير الأخلاقي.

سوف يستعرض الباحث كيفية إستخدام المراجع الخارجي لتلك الأساليب:

- خداع الذات:

قد يقوم المراجع الخارجي بإستخدام أسلوب خداع الذات لتبرير السلوك غير الأخلاقي وذلك فى حالة وجود منفعة ذاتية تدفعه لذلك السلوك وقد يكون التبرير بأن ما يفعله هو عرف مهني سائد أو أنه لا يُفقده إستقلاله أو أنه يُطبق فى إحدى الدول ولا يشترط أن يُطبق فى جميع أنحاء العالم أو أن أحد مكاتب المراجعة الكبيرة تقوم بالسلوك ذاته وبالتالي هو يتبع من سبقه أو أن ما يقوم به صحيح فى ظل حجم العمل وضغوط الوقت وتكلفة عملية المراجعة.

- التهوين والتغاضي الذاتي:

يستخدم المراجع الخارجي ذلك الأسلوب ليبرر السلوك غير الأخلاقي بل ويقوم بإزاحة العبء عن كاهله تماماً، فعلى سبيل المثال يقوم المراجع الخارجي بتبرير السلوك غير الأخلاقي كألآتي:

- أن ما يفعله لا لتحقيق شئ سوى إرضاء العميل.
- أن ما يقوم به المكتب هو فى أول الأمر وآخره لصالح الإقتصاد القومي ولا نستطيع أن نقف فى وجه العميل لأننا بذلك سوف نَضُر مشروع العميل الذي يساهم فى حل مشكلة البطالة، وبالتالي يقوم المراجع الخارجي بإستخدام النمط الأبوي لتبرير ما يقوم به وذلك بإرجاع أسباب السلوك غير الأخلاقي إلى أنها من أجل أطراف أخرى رغم أنها فى حقيقة الأمر تستهدف منفعته الذاتية.

- حماية الذات:

يلجأ المراجع الخارجي إلى إستخدام هذا الأسلوب كوسيلة لتغطية سلوك غير أخلاقي فى ما إرتكبه من قبل والذي قد ينشأ نتيجة إكتشاف خطأ عند مراجعة حسابات العميل ويرجع ذلك إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة فى بداية سنوات المراجعة الأولى، وينشأ هذا الأمر فى المراجعة عندما يكتشف مراجع الحسابات بعد أن أصدر تقريراً نظيفاً عن العميل لعدة سنوات، أن هناك تزويراً جوهرياً فى دفاتر العميل وأن هذا التزوير يرجع إلى سنوات سابقة وهنا يبدأ الصراع العقلي للمراجع الخارجي وهو لا يريد أن يقبل الحقيقة وهو أن دفاتر العميل لا تعبر عن صدق وعدالة المركز المالي لأن فى هذا إهداراً لكفاءته فى السنوات السابقة، بل قد يكون مسؤولاً جنائياً إذا كانت هناك أضرار على الغير، وفى الوقت ذاته هو مقتنع تماماً بأن الخطأ الذي إكتشفه خطأ جسيم، وواجبه بوصفه مراجعاً خارجياً أن يفصح عن ذلك فى تقريره، ووفقاً لتجارب أبحاث وعلم النفس فإن الإنسان فى هذه الحالات قد يلجأ إلى الأسلوب الدفاعي أو التبريري، والأخطر لمراجع

الحسابات هنا أنه يتغاضى عن دليل الإثبات "المعلومات الجيدة" والتى تؤيد الخطأ أي يُكذب المعلومات الجيدة إذا كانت تتعارض مع سلوكه السابق[1].

المشكلة الرئيسية التى تنجم عن إستخدام هذا الأسلوب فى التبرير أنه يؤدي إلى تتابع السلوك غير الأخلاقي بشكل مستمر ودون توقف.

- الإعتقاد الذاتي للمراجع الخارجي بأنه على صواب دائماً:

من المتعارف عليه فى السابق أن الأسلوب الدكتاتوري للمراجع الخارجي قد ينجم عنه بعض المشاكل داخل مكتب المراجعة، والمشكلة الرئيسية فى إعتماد المراجع الخارجي على هذه الإستراتيجية هو أنها قد تؤدي إلى تخفيض إجراءات المراجعة أو زيادة خاصة ببعض العناصر التى تحتاج إلى هذه الزيادة ونقص الإجراءآت أو إهمال بعض العناصر الأخرى التى تحتاج إلى مزيد من إجراءآت المراجعة، مما يعني عدم بذل العناية المهنية الواجبة وهذا يعتبر أحد أشكال السلوك غير الأخلاقي.

- التقييم الخاطئ:

يقوم المراجع الخارجي بالتقدير الشخصي لبدائل القرار الأخلاقي على أساس إعطاء قيم للعائد والتكلفة والمخاطر الناجمة عن بدائل القرار ويختلف المراجعون الخارجيون فى درجة قبولهم للخطر وذلك يعتمد أيضاً على تحليل التكلفة والعائد فبعض المراجعين الخارجيين لديهم الإستعداد لتقبل درجة خطر عالية وبعضهم الآخر يفضل سياسة الحيطة والحذر فى قبول الخطر، والمشكلة الرئيسية هي أن بعض المراجعين قد يقومون بعمل تقييم خاطئ بإختياره كنتيجة للخطأ فى تقدير الأوزان النسبية للعائد والتكلفة والمخاطرة.

- أثر التبرير على الإستجابة السلوكية للمراجع الخارجي[2]:

يمثل كل أسلوب من أساليب التبرير السابقة عنصراً من عناصر الخطر الذي قد يؤثر على التقدير الشخصي للقرار الأخلاقي للمراجع الخارجي سواء قبل إتخاذ القرار أو بعده، وذلك بسبب تأثيرها على مستوى المناعة الذاتية الأخلاقية ونبه بالقرارات غير الأخلاقية التى يتم إتخاذها، كما تؤدي إلى إنخفاض درجة الحساسية الأخلاقية للمراجع الخارجي وعدم الإهتمام بنتائج القرارت غير الأخلاقية السابقة بسبب عمليات التبرير التى تصاحبها، مما يعني بداية دورة جديدة من السلوك غير الأخلاقي، والمشكلة الرئيسية التى تنتج من أساليب التبرير هي تشابك وتكامل تلك الأساليب لتكون إستراتيجية شاملة ومؤثرة، وذلك التأثير يحدث نتيجة وجود علاقة تبادلية بين تلك الأساليب وبالتالي تكون المحصلة النهائية أكبر من حاصل جمع قوة كل أسلوب على حده مما

(1) سمير محمد مصطفي الجزار، **المرجع السابق**، ص 57 .
(2) زكريا محمد الصادق إسماعيل، **"بحوث في مراجعة الحسابات"**، (مدينة طنطا : جامعة طنطا، 1989م)، ص224 . .

يكون عنصراً خطراً على إستقلال المراجع الخارجي وعلى مهنة المراجعة بشكل عام كنتيجة طبيعية للإستجابة السلوكية للمراجع الخارجي.

مساندة السلوك غير الأخلاقي[1]:

مما لا شك فيه أن عنصر القبول الإجتماعي يعتبر من أهم العناصر التى تؤثر على التقدير الشخصي الأخلاقي، وتأتي المساندة الإجتماعية للسلوك غير الأخلاقي من بعض الأطراف التى تحقق إستفادة من خلال إتباع المراجع الخارجي للسلوك غير الأخلاقي.

كما أن تلك الأطراف لديها مقومات التبرير التى تنعكس على المدى الإقتناعي للمراجع الخارجي بالسلوك غير الأخلاقي وبالتالي مساندتهم للسلوك غير الأخلاقي ذات أثر فعال، وتنعكس على سلوك المراجع الخارجي وعليه يصل الأمر فى النهاية إلى إعتبار ذلك السلوك أخلاقياً، مع تجاهل كآفة الآثار الإقتصادية والإجتماعية للسلوك غير الأخلاقي بإستخدام أساليب التبرير الجماعي.

يري الباحث: أن مساندة السلوك غير الأخلاقي تظهر وتتجلى لأحد الأسباب التالية:

أ. التأهيل الأخلاقي غير الكافى للمحيط الإجتماعي.

ب. المنفعة الذاتية المنظورة والمطلوبة من السلوك غير الأخلاقي.

ج. التبريرات لبعض التصرفات المشابهة التى يقومون بها وإعتبار السلوك غير الأخلاقي أمراً طبيعياً ومطلوباً بل ويؤدي إلى تحقيق النجاح.

1. عوامل رفض ومقاومة السلوك غير الأخلاقي[2]:

يقصد بتلك العوامل مجموعة المساندات التى تدفع المراجع الخارجي نحو مقاومة الضغوط ورفض التبرير ومقاومة أي تشجيع من الأطراف الأخرى التى تدعم السلوك غير الأخلاقي وسد أكبر قدر من الثغرات التى تسمح بإمكانية الإنحراف نحو السلوك غير الأخلاقي، ويتم ذلك خلال ثلاثة مستويات:

أ. المستوي الأول: التنظيم الحكومي.

ب. المستوي الثاني: التنظيم المهني.

ج. المستوي الثالث: التنظيم الخاص بمكتب المراجعة.

أ. المستوي الأول: التنظيم الحكومي:

يساهم هذا المستوى فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي بما يُصدره من قوانين ولوائح تنظيمية ومتطلبات الترخيص، وما به من محاكم ولجان قانونية تفصل فى القضايا والتهرب من التعاقدات

(1) Mautz. Robert K. " **self _ regulation Criticisms and response** ", journal of accountany, Aprli 1984, P56

(2) أحمد علي أحمد الطناشي، **"مدى إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة"**، (الخرطوم: جامعه أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 108.

المبرمة، وتحكم بدفع التعويضات فى حالة وقوع الضرر على الآخرين نتيجة خطأ المراجع الخارجي، وقد يصل الأمر إلى مساءلته جنائياً، وبالتالي يعمل هذا المستوى من خلال دعم الإلتزام القانوني ومساءلة المراجع الخارجي غير الملتزم، إذن فهذا المستوى يساهم فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي، وكلما إزدادت المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي كلما إزداد تأثير هذا المستوى.

ت. المستوى الثاني: التنظيم المهني:

يساهم هذا المستوى بما يصدر من آداب وسلوك المهنة فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي للمراجع الخارجي، وفى حالة قيام المراجع الخارجي بما يخالف أخلاقيات المهنة فإنه يتعرض للمساءلة القانونية التى قد تؤدي إلى أن يفقد المراجع الخارجي عمله.

كما أن تلك الإجراءآت قد تشمل مكتب المراجعة الذي يعمل به، وعليه كلما ازدادت المسؤولية التأديبية للمراجع الخارجي كلما إزداد تأثير هذا المستوى فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي، وهنالك أسلوب يسمي أسلوب مراجعة النظير (Peer Review) أو (Peer Matching) فى مهنة المراجعة بوصفه أداة لتقييم مدى فاعلية الرقابة على الجودة فى مكاتب المراجعة بهدف التوصل إلى تحسين أدوات الرقابة على الجودة ولتدعيم الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ومن ثم فهي أداة يستخدمها المهنيون لزيادة جودة وفاعلية الخدمات التى يقدمونها كما تُعد عنصراً ذات أهمية متزايدة فى مجال التنظيم الذاتي المهني[1]، ومن هنا إزدادت مراجعة النظير لمكاتب المراجعة كلما أزداد تأثير هذا فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي.

ج. المستوى الثالث: التنظيم الخاص بمكاتب المراجعة:

يضع كل مكتب مراجعة معايير خاصة به بهدف مواجهة المنافسة وزيادة جودة الأداء، والرقابة على الجودة تعتبر الوسيلة التى يمكن لمكاتب المراجعة من خلالها التأكد من أن الآراء التى يبديها المراجع الخارجي فى عمليات المراجعة المختلفة تعكس مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أية رؤية قانونية أو تعاقدية أو أي معايير مهنية يضعها المكتب لنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً على مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع الخارجي والتى تتضمنها قواعد السلوك المهني الصادرة عن الجمعيات المهنية، وبالتالي يحاول المكتب أن يضع نظاماً لتقسيم العمل وتوزيع الإختصاصات وإستخدام الأساليب العلمية والتكنولوجية المتطورة فى أداء عملية المراجعة لمقاومة ضغوط الوقت والتكاليف الزائدة وضرورة الحرص على الإتصال بالمراجع الخارجي السابق ورفض أي عملية مراجعة لا تتناسب تكلفتها مع حجم الأتعاب المعروضة أو لا يستطيع المكتب إتمامها طبقاً لما يجب أن تكون عليه العناية المهنية الواجبة

---

(1) خالد محمد رحيل، **"إستخدام إسلوب مراجعة النظير لهدف تحسين جودة خدمات المراجعة في ليبيا"**، (ليبيا: جامعة قاريوس، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص 56 .

وإستخدام أسلوب فريق المراجعة بدلاً من مراجع فردي[1]، كما يمكن أن يقوم مكتب المراجعة بإستخدام سياسة تناوب المراجعين بين فرق المراجعة فإذا لم تكن طاقة المكتب تسمح بهذه السياسة فعلى الأقل يتم تناوب المراجعين الخارجيين بين العملاء ومن خلال ذلك يتخذ المكتب أقصى إجراءآت ممكنه لتجنب السلوك غير الأخلاقي ومقاومته وإستبعاد المراجع الخارجي الذي يخالف السلوك الأخلاقي وعندها يمكن القول أنه كلما إزداد حجم المكتب إزاد تأثير هذا المستوى فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي.

يرى الباحث: أنه يمكن الإستفادة من المستويات الثلاثة السابقة فى مقاومة السلوك غير الاخلاقي بالإضافة إلى توافر مجموعة من النقاط التى يجب أخذها فى الإعتبار لأنها تمثل عوامل مساعدة فى مقاومة السلوك غير الأخلاقي وهي كما يلي:

- تشجيع السلوك الأخلاقي للإدارة والتشدد فى معاقبة الإدارة فى حالة مخالفة السلوك الأخلاقي، أو محاولة التلاعب والتحريف فى القوائم المالية أو التحكم فى ظروف عمل المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً فى عملية المراجعة، ويشكل ضغطاً على المراجع الخارجي سواء من ناحية الوقت وتكلفة عملية المراجعة أو ما سوف يصاحب تلك المخالفات من ضغوط الإدارة على المراجع الخارجي ويمكن أن يتم وضع قيود على قدرة الإدارة على تغيير وإحلال المراجع الخارجي وذلك للحد من قدرة الإدارة على ممارسة الضغوط على المراجع الخارجي[2].
- إعادة النظر فى مدى المرونة المسموح بها للإدارة العليا فى الإختيار بين بدائل السياسات المحاسبية إذ تحاول الإدارة العليا إستخدام السياسات المحاسبية التى تحقق مقصود هدفها، فالإدارة العليا تحصل على جزء من صافى الربح يطلق عليه مكافئات أو حوافز نقدية، وكلما كان هناك إنفصال بين الملكية والإدارة فإن الإدارة العليا تقوم بإختيار إستراتيجية للسياسات المحاسبية التى تحقق هدفها، وقد تحاول الإدارة الضغط على المراجع الخارجي حتى لا يُبدي أي تحفظات بتقريره بشأن ما قامت به من تغيير فى السياسات المحاسبية التى إختارتها دون أن تفصح عن ذلك التغيير وأثره، وعلى هذا الأساس فكلما كانت هناك سياسات محاسبية مُلزمة إنخفضت تلك المرونة بوضع شروط محددة لإمكانية التغيير وكلما قلت فرصة أو إمكانية حدوث مخالفة الإدارة للمعايير المحاسبية قلت فرصة حدوث السلوك غير الأخلاقي للمراجع الخارجي نتيجة لإحتمال ضغط الإدارة عليه.
- تكوين لجان المراجعة: تهدف لجان المراجعة إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والإلتزام بتعليماتها، وبذلك تساعد لجان المراجعة مجلس الإدارة فى تلبية مسؤولياته

(1) سمير محمد مصطفي الجزار، **مرجع سابق**، ص 68.
(2) زكريا محمد الصادق، **مرجع سابق**، ص433.

القانونية، وكذلك العمل بتوصياتها بإعتبارها حلقة وصل بين المجلس وكل من المراجع الخارجي والداخلي.

علي الرغم من عدم صدور أي تعليمات أو نشرات محددة بخصوص مسؤوليات لجنة المراجعة إلا أنه يمكننا تلخيص بعض وظائفها كما يلي:

- إعتماد تغيير المراجع الخارجي وإستمراره فى مراجعة سجلات الشركة.
- فحص نطاق مهمة المراجعة المقترح.
- تسليم نتائج المراجعة الداخلية والخارجية وفحصها وجعلها مشتمله على تقرير المراجع والقوائم المالية والتقارير الإضافة مثل تقرير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.
- دراسة سياسات وطرق المحاسبة وإختيارها.
- فحص توصيات المراجع الخارجي.

تساهم لجنة المراجعة فى تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال الإصرار على إستقلالية المراجع الخارجي، وقد رأى بعض الباحثين أن لجان المراجعة دورها محدود عند وجود نزاع بين الشركة والمراجع بسبب أن الإدارة هي التى تختار هؤلاء المراجعين الخارجيين، وبالتالي فإنهم يميلون إلى تأييد وجهة نظر الإدارة فى حالة وجود التعارض ويمكن حل هذا التعارض بجعل سلطة تكوين لجنة المراجعة تخص الجمعية العمومية للمساهمين[1].

يتفق الباحث مع هذا الرأي ولكنه يخشى أن تُوصي الإدارة بأسماء محددة لبعض المساهمين المتواصلين معها ولا تكون هناك خيارات كبيرة للإختيار فتضطر الجمعية العمومية إختيار تلك الأسماء.

2. مساندة السلوك الأخلاقي:

تأتي هذة المساندة الإجتماعية للسلوك الأخلاقي كنتيجة طبيعة للإقتناع الذاتي من قبل المجتمع بمدى أهمية وإستقلال المراجع وذلك نتيجة للدور الرقابي الذي يقوم به، وفى الولايات المتحدة الأمريكية هناك تركيز مكثف على تنمية جودة المراجعة ودعم الإستقرار المهني حفاظاً على ذلك المستوى لأداء المراجع، وبالفعل هنالك برنامج لجان لتنمية الجودة يُطبق، وتقوم بالإشراف على تلك البرامج لجان متخصصة.

---

(1) كمال الدين مصطفي الدهراوي، **"توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على إستقلال المراجع"**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الثاني والعشرين، سبتمبر 1991م)، ص438.

أهم العوامل التى تؤدي فى حالة تطبيقها بالأسلوب العلمي الصحيح إلى مساندة السلوك الأخلاقي، وهي كما يلي:

أ. إعادة النظر فى التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي مما تتطلبه من مسؤولية، والتى سوف يتحملها طبقاً للواقع العلمي والعملي.

ب. إدخال التعليم الأخلاقي المهني ضمن المواد التى تُدرس لتأهيل المراجع الخارجي تأهيلاً أخلاقياً مهنياً.

ج. تعديل دستور المهنة ليكون بالفعل مُرشداً ومُعِيناً للمراجع الخارجي فى سلوكه المهني الأخلاقي.

د. قيام الجمعيات المهنية بدور إيجابي فى تحسين جودة الممارسة وتدريب وتعليم المراجعين الخارجيين الأساليب الحديثة التى تمكنهم من رفع مستوى جودة الأداء.

هـ. قيام الجمعيات المهنية بدور رقابي لتصحيح أي إنحراف عن معايير الأداء وتوجيه المراجعين الخارجيين نحو السلوك الأخلاقي.

و. عقد المؤتمرات والندوات ومناقشة ما يطرأ من مشكلات تواجه المراجعين الخارجيين وإمكانية إيجاد حلول لها[1].

(1) سمير محمد مصطفي الجزار، **مرجع سابق**، ص68.

المبحث الثالث

مفهوم وأهمية وأهداف وشروط ونطاق وأسباب ودليل وعناصر ومؤشرات ومجالات ومكونات معايير الرقابة النوعية

أولاً: مفهوم معايير الرقابة النوعية:

هناك الكثير من المفاهيم والتعريفات لمعايير الرقابة النوعية من أهمها:

تعرف معايير الرقابة النوعية بأنها" التنظيم الإداري لمكتب المحاسبة وجميع السياسات والإجراءات التى أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الإقتناع بإلتزام مستوى المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التى تحكم أدائهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما فى ذلك قواعد السلوك وآداب المهنة وإلتزام المكتب بالأنظمة التى تحكم مزاولة المهنة"[(1)].

كذلك عرفت الجمعية الأمريكية الرقابة على الجودة النوعية بأنها" مجمل الملامح والخصائص التى تجعل المنتج أو الخدمة قادرة على إشباع الرغبات التى يعلنها العميل أو يضمرها العميل"، كما عرفتها أيضاً بأنها " صلاحية السياسات والإجراءات التى تنظم العمل داخل مكتب المراجعة لإخراج منتج أو سلعة مطابقة للمعايير المهنية ترضي كآفة عملائهم"[(2)].

كما أن الرقابة النوعية على جودة العمل المراجعي تضمنت "مجموعة من الضوابط والسياسات والإجراءات التى تُصمم لتحسين أداء عملية المراجعة، ولضمان تأكيد معقول بأن العمل المراجعي يؤدى بالجودة المطلوبة"[(3)].

كما عرفها آخر بأنها "عبارة عن السياسات والإجراءات التى أقرها مكتب المراجعة من أجل التأكد من تطبيق مكتب المحاسبة للمعايير المهنية والإلتزام بها ومنسوبيه بقواعد السلوك المهني"[(4)].

يلاحظ الباحث: أن جميع التعريفات التى قدمت لمعايير الرقابة النوعية يمكن أن نستخلصها فى تعريف واحد بأنها أداة لتحسين أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة من خلال الفحص الدوري وبرنامج الرقابة الذاتية من خلال وضع سياسات وإجراءات تحكم أداء المكاتب من أجل التأكد من أن المكاتب ومنسوبيها يلتزمون بتلك السياسات، وذلك من خلال تطبيق المعايير المهنية، مع الإلتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة.

---

(1) منشورات مجلة المحاسب القانوني، **معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة**، (اليمن: العددان العاشر والحادي عشر، سبتمبر 2010م)، ص 14.

(2) د. عادل عبد الرحمن أحمد، **دراسة تحليلية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 226.

(3) د. ناظم شعلان، **مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج – دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية**، (العراق: جامعة القادسية، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، مارس 2014م)، ص 123.

(4) وليد عبد الله تميرك، **برنامج مراقبة جودة الأداء المهني**، دليل الفحص الميداني، المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)، ص 3.

ثانياً: أهمية معايير الرقابة النوعية:

بدأ الإهتمام بمعايير الرقابة النوعية على مكاتب المراجعة عام (2004م) من قبل مجلس الإشراف، وذلك بمناقشة الفريق الإستشاري الدائم بالمجلس المقترح لمعيار يكون شامل لعناصر الرقابة النوعية على جودة المراجعة.

يتكون نظام رقابة جودة المراجعة من العناصر التالية[1]:

1. المعايير المهنية والأخلاقية التى تتضمن الإستقلالية والموضوعية والنزاهة.
2. حماية المستثمر.
3. ثقافة وقيم المنشأة وقواعد السلوك المهني.
4. حاكمية المنشأة والمكافآت والتعويضات.
5. رقابة الجودة.
6. المراقبة وعمليات التفتيش.

ثالثاً: أهداف معايير الرقابة النوعية:

تهدف معايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والمراجعة إلى تحقيق درجة معقولة من الإقتناع بالإلتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التى تحكم تقديم الخدمات المهنية للعملاء، وتتمثل فى الآتي[2]:

1. تحديد نطاق خدمات مكتب المراجعة والمحاسبة التى تنطبق عليها الرقابة النوعية.
2. تحديد هدف الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة وعناصرها، مما يساعد المحاسب القانوني على تصميم نظام كافى للرقابة النوعية فى مكتبة، ليحقق الأهداف التى تنص عليها معايير الرقابة.
3. تعريف العوامل الواجب أخذها فى الحسبان عند تصميم الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة، مما يساعد المحاسب القانوني على تصميم رقابة نوعية ملائمة لمكتبة.
4. إيجاد أساس يساعد الفريق المكلف بتنفذ الفحص الخاضع له مكتب المحاسبة على تقويم الرقابة النوعية فى مكتب المحاسبة وتحديد ملاءمتها وكفاءتها وفاعليتها.
5. إيجاد قاعدة تساعد الفريق المكلف بتنفذ الفحص الخاضع له مكتب المحاسبة على نوعية النصائح العملية للمكتب لتحسين الرقابة النوعية.

كما يرى باحث آخر أن وجود معايير للرقابة النوعية على جودة الأداء المهني، يحقق الأهداف التالية[3]:

1. تحسين مستوى أداء مكاتب المراجعة.

---

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **الرقابة على جودة المراجعة وأثرها في تقارير المراجعة الخارجية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة، 2018م)**، ص 88.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 88.

(3) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 88.

2. إستمرارية أداء تلك المكاتب.
3. زيادة الثقة فى أداء المراجعين.
4. زيادة ثقة العملاء والمستفدين من نتائج أعمال المراجعين.
5. رفع جودة المعرفة المكتسبة بالنسبة للممارسين لمهنة المراجعة.

يلاحظ: أن من أهم أهداف معايير الرقابة النوعية التى إستنتجها الباحث هي:

1. زيادة فاعلية وكفاءة العاملين بمكاتب المراجعة.
2. رفع مستوى الثقة لدى العملاء فى مكاتب المراجعة.
3. زيادة مستوى الجودة لدى الممارسين

رابعاً: الشروط التى تفرض على مكاتب المحاسبة التى إنضمت إلى العضوية (الرقابة النوعية):

نجد أن هنالك مجموعة من الشروط التى تفرض على مكاتب المحاسبة والمراجعة التى إنضمت إلى عضوية معايير الرقابة النوعية، نذكر منها الآتي[1]:

1. برنامج إلزامي من التعليم المهني (40 ساعة فى السنة).
2. مراجعة إلزامية يقوم بها المكتب كل (3) سنوات.
3. أقصى مدة يعهد فيها لإحدى الشركات الإشراف على إحدى عمليات المراجعة التى تخضع لإختصاص هيئة الأوراق المالية (5) سنوات.
4. عمل تقارير لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة بنقاط الإختلاف مع الإدارة التى كانت ستؤدي إلى تحفظ المراجع.
5. الإحتفاظ بحد أدنى من تأمين المسؤولية أمام الغير.
6. إيداع معلومات سنوية من حق الجمهور الإطلاع عليها.

خامساً: نطاق معايير الرقابة النوعية:

يتمثل نطاق معايير الرقابة فى الآتي[2]:

1. يشمل نطاق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والمراجعة جميع الخدمات المهنية التى يقدمها المكتب.
2. كما تنطبق معايير الرقابة على جميع أعضائها، بغض النظر عن شكلها القانوني أو ملاكها أو حجمها.
3. تقع مسؤولية الإلتزام على ملاك المكتب.
4. كما يجب عليه توثيق السياسات والإجراءات التى تمثل معايير الرقابة النوعية.

---

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق، ص 89.**

(2) د. طارق محمد حسني، د. أحمد سباعي قطبي، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات،** (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإجارة والتأمين، العدد (60)، 2003م)، ص 366.

سادساً: أسباب الإهتمام بمعايير الرقابة النوعية:

تمثل معايير الرقابة النوعية الخطوة الأولى للرقابة على الجودة، وذلك للأسباب التالية[1]:

1. تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة فى مجموعة من الإجراءات والسياسات التى تتبناها مكاتب المراجعة لتوفر القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة، وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة.
2. تعد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وأداة هامة لتحسينها.
3. كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون وجود هذه المعايير.
4. زيادة الثقة فى أدائها.
5. يؤدي وجود معايير الرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها وإستمرارها.
6. توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها.
7. تحقيق التأكيد المعقول بجودة المُنتَج (أعمال مكتب المراجعة).
8. توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة.
9. إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.
10. زيادة الكفاءة المهنية للممارسين بالمهنة.
11. تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
12. زيادة الموضوعية والمصداقية.
13. إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعين لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
14. تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

يُلاحظ: أن من أهم عوامل الإهتمام بمعايير الرقابة النوعية التى يستنتجها الباحث:

1. تدني مستوى المصداقية فى تقارير مكاتب المراجعة.
2. عدم تطبيق تلك المعايير يؤدي إلى الإنحرافات.

سابعاً: دليل الرقابة النوعية:

تتمثل أهمية دليل معايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والمراجعة فى التالي[2]:

1. يمثل أساساً تفصيلياً يُمكِن مكاتب المحاسبة والمراجعة من تطبيق معايير الرقابة النوعية.
2. يوفر مرجعاً نظامياً للمكتب يُمكِنه من الربط والتحديث لعناصر الرقابة النوعية للمكتب، وفق التغيرات التى تطرأ على معايير المراجعة المتعارف عليها، وينقسم الدليل فى هيكلة العام إلى (10) عناصر للرقابة النوعية للمكتب، كل منها يُمثل أحد معايير الرقابة النوعية المقترحة للهيئة.

---

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق، ص 90.**

(2) هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربية، **معايير الرقابة النوعية، 2003م، ص 34.**

ثامناً: عناصر معايير الرقابة النوعية:

هناك مجموعة من عناصر معايير الرقابة النوعية، لعل من أهمها الآتي[1]:

1. الإستقلال والإلتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة:

يجب على مكتب المحاسبة وضع سياسات وإجراءات ملائمة بما يوفر للمكتب درجة معقولة من الإقتناع بإستقلال المكتب عن العملاء، مع تحديد شخص معين لإعطاء المشورة والبث فى الأمور المتعلقة بالإستقلال مع الإلتزام بقواعد وسلوك المهنة.

2. تخصيص الأفراد على المساعدين:

يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات ملائمة بما يوفر للمكتب درجة معقولة من الإقتناع بأن العمليات يقوم بتنفذها أشخاص لديهم قدر كافى من الخبرة والتدريب والكفاءة لتنفذ العملية، مع تقدير الوقت اللازم للعمليات والتوقيت المناسب، مع إستقلال فريق العمل.

3. طلب المشورة:

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات ملائمة بما يوفر للمكتب درجة معقولة بأن منسوبي المكتب تُتاح لهم المشورة من أشخاص لهم خبرة وكفاءة ملائمة مع تحديد المواضيع التى تحتاج إلى مشورة مع توثيقها وإعتماد رأي المستشار، كذلك تعمل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة على الإسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بمشكلات المحاسبة والمراجعة التى تظهر خلال تنفذ عملية المراجعة، وذلك من خلال رفع الأمر إلى أشخاص ذوي خبرة ومعرفة كافية بأعمال المراجعة.

4. الإشراف:

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات ملائمة للتخطيط وتنفذ العمليات والإشراف عليها مع الرقابة والإشراف عليها فى العمل الميداني وتوثيق العمل المنفذ.

5. التوظيف[2]:

يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات للتوظيف ملائمة بما يوفر للمكتب درجة معقولة من الإقتناع بأن الأشخاص الذين تم تعينهم بالمكتب يمتلكون التأهيل الكافى للقيام بالأعمال مع التوظيف وفقاً لخطة تتناسب مع ظروف المكتب، كما نص معيار التوظيف الصادر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع سياسات محددة للتوظيف، وإختيار محاسبين قانونيين من ذوي الكفاءات العالية والخبرة والتأهيل العلمي والمُدربة[3].

---

(1) مجلة المحاسب القانوني، **مرجع سابق، ص 15.**

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق** ، ص 92.

(3) عبد الكريم محمد علي الناصر، **أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 92.

6. التطوير المهني والتدريب لموظفى المكتب:

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات ملائمة للتطوير المهني لموظفى المكتب وتدريبهم بما يوفر للمكتب درجة معقولة من الإقتناع بأن موظفى المكتب يحصلون على المعرفة المطلوبة لتمكينهم من أداء المسؤوليات الملقاة عليهم، وتوفر التدريب المهني المستمر من أي تطورات حديثة ذات علاقة بالمهنة.

7. تقويم أداء الموظفين وترقيتهم:

يجب على مكتب المراجعة وضع نظام لتقويم أداء موظفيهم وترقيتهم وفقاً للمؤهلات اللازمة للوفاء بمسؤوليات الوظيفة التى رُقى إليها، كما يجب على المكتب أن يلتزم بمقاييس موضوعية لتقويم أداء موظفيهم، وأن يكون دورياً، وأن يتم إبلاغ الموظف بنتائج تقويمه وإتاحة الفرصة له لتحسين أداءه.

8. قبول العملاء والإستمرار معهم:

على مكتب المحاسبة وضع سياسات وإجراءات ملائمة لقبول العملاء وإستمرار العلاقة معهم بما يوفر للمكتب درجة معقولة من الإقتناع بتخصيص إحتمال الإرتباط بعميل لا تتمتع إدارته بالنزاهة والأمانة، وأن يقوم بتقويم العلاقة بين العملاء المرتقبين أو الحاليين مع توضيح الأسباب لرفض أو قبول عميل مرتقب وإنهاء العلاقة مع عميل حالي، مع وضع إجراءات لقبولهم من قبل موظفى المكتب[1].

9. الفحص الداخلي الدوري:

يجب على المكتب إقرار سياسات وإجراءات ملائمة للفحص الدوري الداخلي بما يوفر للمكتب كفاية نظام الرقابة النوعية للمكتب، والإلتزام بسياسات نظام الرقابة النوعية على جميع المستويات،وأن يشمل الفحص الداخلي جميع خدمات المحاسبة والمراجعة التى يقدمها المكتب لعملائه، وأن يشمل جميع عناصر الرقابة، وأن يستخدم الفحص لتقويم الأداء والتعرف على نقاط الضعف والعمل على علاجها[2].

10. الإلتزام بأحكام أنظمة المحاسبين القانونيين:

يجب على المكتب أن يلتزم بأحكام وأنظمة المحاسبين القانونيين واللوائح ذات الصلة مع وضع خطة واضحة للوصول لدرجة الإلتزام.

(1) د. عادل عبد الرحمن أحمد، **مرجع سابق**، ص 262.
(2) مجلة المحاسب القانوني، مرجع سابق، ص 17.

كما يضيف باحث آخر أن هناك مجموعة من العناصر للرقابة النوعية على جودة المراجعة، نذكر منها على سبيل المثال[1]:

1. المتطلبات المهنية:

يقصد بها إلتزام العاملين بالمكتب بمبادئ الإستقلال والأمانة والموثوقية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

2. المهارات والكفاءة:

يجب على مكاتب المراجعة أن تعين أفراد لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء عملية المراجعة مع التدريب المستمر.

3. توزيع المهام[2]:

يقصد به إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن فى عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من الكفاءة والتدريب والتأهيل من خلال تحديد المهام.

4. **الإشراف:**

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كآفة المستويات، وذلك لتوفر تأكيد بأن العمل الذي تم إنجازه يستوفى معايير الجودة الملائمة من خلال تخطيط المراجعة.

5. التشاور:

يقصد به ضرورة التشاور مع الآخرين ذوي الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة.

6. قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكاتب المراجعة وضع الإجراءات لتنظيم العمل الجديد قبل قبوله المهنة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة.

7. **الرقابة:**

يجب على مكاتب المراجعة أن يراقبوا بإستمرار مدى ملائمة وفاعلية سياسة وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فاعلية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة.

أصدر الإتحاد الدولي المعيار رقم (220) للرقابة على جودة المراجعة عام (2008م)، ويتضمن العناصر التالية[3]:

1. متطلبات أخلاقية:

يجب على المراجع أن يُقيم مدى إمتثال وتوافر طريق التدقيق لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وهي النزاهة والموضوعية والكفاية المهنية والإستقلال.

---

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002م.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، مرجع سابق، ص 94.

(3) د. رزق أبو زيد الشحته، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر**، (عَمان: دار وائل للنشر، ط 1، 2015م)، ص 292.

2. **الإستقلالية**[1]:

يجب على شريك العملية تكوين إستنتاج بشأن إمتثال فريق المراجعة لمتطلبات الإستقلالية التى تنطبق على عملية المراجعة.

3. قبول وإستمرار عميل المراجعة:

يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول عميل جديد أو الإستمرار مع العميل القديم قد تم إتباعها.

4. تعيين فريق العملية:

يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن فريق المراجعة بالمنشأة محل المراجعة يتمتع بالقدرات والكفاءآت والوقت المناسب لأداء عملية المراجعة.

5. أداء العمليات:

يجب على شريك العملية تحمل مسؤولية التوجية والأداء والإشراف على تنفذ عملية المراجعة إمتثالاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية.

6. الإستشارات:

يجب على شريك العملية أن يكون مسؤولاً عن طريق المراجعة، وأن يقوم بإجراءات الإستشارات المناسبة بشأن الأمور العملية.

7. الخلافات فى الرأي:

يجب عن طريق المراجعة إتباع سياسات وإجراءات للتعامل مع هذه الخلافات وحلها.

8. مراجعة رقابة الجودة للعمليات:

يجب على شريك العملية القيام بالتأكد من تعيين مراجع رقابة لعملية المراجعة ومناقشة الأمور الهامة وإصدار التقرير.

9. **المتابعة:**

يتطلب معيار رقابة الجودة أن تضع شركة المراجعة سياسات وإجراءات مصممة للتزويد بتأكيد معقول بأن هذه السياسات الخاصة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافة وتعمل بفاعلية وإمتثال لإجراءات التخطيط والتدريب.

يلاحظ: مما سبق ذكره آنفاً يَخلُص الباحث إلى أن من أهم آليات الرقابة على جودة الأداء فى مكاتب المراجعة هي عناصر الرقابة النوعية التى تنعكس بصورة إيجابية على تحسين تقارير تلك المكاتب.

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، ج (1)، معيار التدقيق الدولي رقم (220)، ص 248.

تاسعاً: المؤشرات التى تعكس أثر السياسات الواردة بالمعايير النوعية على رقابة الجودة:

تتمثل أهم المؤشرات فى التالي[1]:

1. خلق ثقافة واضحة ومتسقة داخل المكتب مبنية على إدراك أهمية الجودة فى أداء العمليات.
2. ربط مسؤولية رقابة الجودة لجهات مسؤولة تتمتع بالخبرة والقدرة الكافية.
3. إمتثال كادر المراجعة للمتطلبات الأخلاقية.
4. المحافظة على الإستقلالية والإبلاغ عن كل خلل أو تهديد يواجه متطلباتها.
5. وضع وسائل حماية لتقليل التهديدات تجاه الإستقلالية إلى المستوى المقبول.

عاشراً: مجالات طرق تحسين وتطوير الرقابة النوعية على جودة المراجعة:

من أهم المجالات لطرق تحسين وتطوير الرقابة النوعية على جودة المراجعة هو نظام الرقابة على جودة الأداء المهني، حيث تنقسم الرقابة على جودة المراجعة إلى قسمين رئيسين هما:

1. عمليات تأكيد الجودة:

وهو يشير إلى عمليات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة.

2. عمليات رقابة الجودة:

وهو يشير إلى عمليات الفحص الخارجي للجودة بواسطة جهة خارجية محايدة[2].

إحدى عشر: مكونات برنامج الرقابة النوعية على جودة الأداء المهني:

يتكون برنامج الرقابة من ستة أقسام رئيسية وهي كما يلي[3]:

1. وصف المشروع ومحتويات التقرير.
2. أهداف البرنامج.
3. التنظيم الإداري للبرنامج.
4. متطلبات البرنامج وواجبات مكتب المراجعة.
5. معايير وإرشادات مراجعة الخبير النظير التى تتكون من:

أ. إستبانة مناقشة الموظفين.

ب. قائمة مراجعة تذكيرية لفحص عمليات المراجعة.

ج. قائمة مراجعة تذكيرية لفحص عملية إعداد القوائم المالية.

د. نتائج مراجعة فحص الخبير.

---

(1) بشرى عبد الوهاب محمد حسن، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق – نموذج مقترح بتحقيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق الأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2008م)، ص 97.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 96.

(3) محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى إلتزام مكاتب التدقيق العاملة في عزة بتوفير متطلبات فاعلية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً للمعيار الدولي رقم (220)، (غزة: جامعة عزة الإسلامية، كلية التجارة، 2011م)**، ص 40..

إثنى عشر: معايير الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة المؤقتة:

حيث تشمل المعايير التالية[1]:

1. نظام الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة، حيث تم إصداره من قبل مجلس معايير المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويتضمن الإستغلال وإدارة الموارد البشرية، وقبول العملاء، والإرتباط والمتابعة.
2. مراقبة ومتابعة من مكاتب المراجعة تتعلق بالفحص والرقابة والمتابعة.
3. إدارة الموارد البشرية كأحد عناصر الرقابة النوعية، وتتعلق بالكفاءة المطلوبة للممارسين.

يُلاحظ: أن تطبيق نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة حسب رأي الباحث يفضي إلى التالي:

1. خلو المعلومات والبيانات من أي تحريفات جوهرية وذلك لموثوقيتها وموضوعيتها.
2. يوفر قدر كافى من الثقة لدى مستخدمي تلك المعلومات.
3. يزيد مستوى جودة المراجعة .
4. يرفع مستوى أداء مكاتب المراجعة.

ثالث عشر: العوامل الرئيسية الواجب أخذها فى الحسبان عند تصميم وتقويم معايير الرقابة النوعية للمكتب:

تتأثر معايير الرقابة النوعية بالعديد من العوامل منها نذكر منها[2]:

1. الهيكل التنظيمي للمكتب ودرجة المركزية واللامركزية المتوافرة لمسؤولي المكتب فى إتخاذ القرارات المتعلقة بنوعية العمل المهني.
2. الخدمات التى يقدمها المكتب لعملائه وحجمها.
3. حجم المكتب وفروعه ودرجة المركزية واللامركزية المتاحة للفروع لإتخاذ الإجراءات المتعلقة بنوعية العمل المهني.
4. الإعتبارات المتعلقة بموازنة تكلفة الرقابة النوعية والفوائد الناتجة منها.

رابع عشر: تقرير الفحص:

يقوم مدير البرنامج على اللجنة خلال مدة لا تتجاوز شهراً من تاريخ إنتهاء الفحص الميداني لمشروع تقرير الفحص، ويجب أن يشمل مشروع التقرير على ما يلي[3]:

1. بيان عن نطاق الفحص وأي قيود عليه.

---

(1) PCAOB, **'Standing Advisory Group Meeting Potential Standard – Elemennts of Quality Control'**, Public Company Accounting over sight Board, November, 2004.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 97.

(3) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 98.

2. رأي فريق الفحص حول ما إذا كانت الرقابة النوعية التى أقرها المكتب حققت أهداف معايير الرقابة النوعية وبيان الأسباب التى حالت دون الوصول إلى هذه النتيجة.

3. عرض مفصل لأوجه القصور التى أظهرها الفحص من أخطاء تصميم وتنفذ العمل وأخطاء توثيقه.

يُلاحظ: يؤدي تطبيق معايير الرقابة النوعية بواسطة مكاتب المراجعة حسب رأي الباحث إلى الأمور التالية:

1. تُنظم وتُطور من أدائها.
2. ترفع معدل الثقة لدى الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة فى تقارير المراجعة الخارجية.
3. تزيد حصيلتها من العملاء.
4. ترفع معدل الإيرادات لديها.
5. تساهم فى تحسين سمعة المهنة.
6. تساهم فى إيقاف التدخلات الحكومية.
7. تساهم فى تقليص الدعاوى والقضايا المرفوعة ضدها.

خامس عشر: العقوبات التى تقع على المكاتب التى لا تلتزم بتطبيق معايير الرقابة النوعية:

توجد مجموعة من العقوبات التى تُفرض على مكاتب المراجعة نتيجة لعدم تطبيقها لمعايير الرقابة النوعية، نذكر منها[1]:

1. غرامات مالية.
2. إيقاف العضوية لمدة معينة أو الفصل.
3. الإلتزام ببرنامج إضافى للتعليم المستمر.
4. إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

يُلاحظ: على مكاتب المحاسبة والمراجعة حسب رأي الباحث أن تلتزم بما يلي:

1. تطبيق معايير المراجعة.
2. تطبيق قواعد وآداب سلوك المهنة.
3. تطبيق معايير الرقابة.

(1) د. ثناء علي القباني، د. نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص 38.

سادس عشر: جهود المنظمات المهنية الدولية فى إصدار معايير الرقابة على جودة الأداء لعملية المراجعة:

قامت الكثير من المنظمات المهنية بجهود كبيرة لإصدار معايير الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة من أهمها[1]:

1) المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
2) مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز.
3) الإتحاد الدولي للمحاسبين.
4) المعيار الدولي المعدل رقم (220).
5) المعهد المصري للمحاسبين القانونيين.
6) جمعية المحاسبين السعوديين.

فى ما يلي عرض تقديمي لبعض جهود المنظمات المهنية الدولية فى إصدار معايير خاصة بالرقابة على جودة أداء عملية المراجعة:

1) المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

هو منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين في المنظمات المهنية الممارسين للمهنة حيث ساهم بشكل كبير فى تطوير معايير المحاسبة الأمريكية فى مختلف اللجان والمجالس المنتمية إليه فى هذا العمل لعدة عقود، حيث قام بدور القيادة فى تطوير القواعد والمبادئ المحاسبية، حيث يرجع له الفضل فى تنظيم مهنة المحاسبة وساهم فى دعم وتطوير الممارسات المحاسبية عندما حل محل الـ (FASB)، وأنشأ اللجنة التنفذية لمعايير المحاسبة بإعتبارها اللجنة المصرح لها بالتحديث فى مجال المحاسبة والتقارير المالية[2].

فقد تم وضع بعض المعايير الدولية عن المراجعة، وعلى وجه التحديد المعيار الدولي للمحاسبين رقم (220)، ففى عام (1978م) قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، فقد قامت هذه اللجنة بإصدار نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) فى عام (1979م)، والتى إشتملت على (9) عناصر، يتوجب على كل مكتب من مكاتب المراجعة مراعاتها حيث تضمنت الآتي:

1. الحياد.
2. تخصيص الأفراد على أعمال المراجعة.
3. الإستشارة.
4. متابعة أعمال المساعدين.

---

(1) د. منى حلمي محمد محمد الفيومي، **قياس أثر الوامل المؤثرة على جودة مراقب الحسابات**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص 18.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 99.

5. التعيين.

6. التدريب المستمر.

7. الترقية.

8. قبول العملاء.

9. الفحص الدوري والإستمرار معهم.

كما أن نشرة المعايير رقم (5) أُصدرت فى ذات العام حيث تضمنت العلاقة بين معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، ومعايير الرقابة على الجودة، والتى حلت محل النشرة رقم (4)، حيث إشتملت القائمة الجديدة على التالي:

1. تحديد مسؤولية المراجع عن الإلتزام بمعايير المراجعة.

2. يتوجب على مكتب المراجعة الإلتزام بوضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة لتأكيد الإلتزام بمعايير المراجعة.

3. توضيح الفرق بين معايير المراجعة المتعلقة بأداء كل عملية مراجعة على حده، وبين معايير الرقابة على الجودة التى تتعلق بمكتب المراجعة ككل[1].

4. قام مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فى مايو من عام (1996م)، بتخفيض تلك المعايير إلى خمسة عناصر فى قائمة معيار الرقابة رقم (2) من نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة تم العمل بها فى يناير (1997م)، حيث إشتملت تلك العناصر على التالي[2]:

أ. الحياد والنزاهة والموضوعية.

ب. إدارة الأفراد.

ج. قبول العملاء والإستمرار معهم فى عملية المراجعة.

د. أداء عملية المراجعة.

هـ. الرقابة والمتابعة.

يمكن عرض العناصر المذكورة أعلاه بشئ من التفصيل كما يلي[3]:

أ. الحياد والنزاهة والموضوعية:

- نص المعيار على ضرورة توافر الحياد لكافة الافراد الذين ينفذون عمليلة المراجعة وأن يقوموا بذلك بأمانة وموضوعية.

---

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 100.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 101.

(3) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 21.

- يجب على المراجع أن لا يسئ فى رفض الحقائق، وكذلك عند إبداء الرأي فى المجالات المهنية.

ب. إدارة الأفراد:

يضم هذا المعيار تعيين الأفراد وترقيتهم وتوزيعهم على مهام المراجعة، مع ضرورة توافر السياسات والإجراءات التى على مكاتب المراجعة أن تطبقها بتأكيد معقول عند تحقق التالي:
توافر التأهيل العلمي المناسب لكل مراجع.

- توافر تخصيص العمل على الأفراد الذين لديهم مهارة ملائمة.
- توافر الإشراك لكافة الأفراد فى برنامج التعليم المستمر.
- كما يجب أن تتوافر فى الأفراد الذين يتم ترقيتهم تأهيل مناسب لإنجاز الأعمال الموكلة لديهم.

ج. قبول العملاء والإستمرار معهم فى عملية المراجعة:

- يجب وضع السياسات والإجراءات التى يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الإستمرار فى التعامل مع عميل معين.
- يجب على المكتب قبول العمل فى حالات المراجعة التى يمكن إتمامها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.

د. أداء عملية المراجعة:

- يجب إيجاد السياسات والإجراءات التى توفر التأكد أن العمل الذي قام به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية، ومعايير الجودة فى مكاتب المراجعة.
- يجب أن تتوافر المشورة فى التوقيت المناسب من الجهات التى يمكن الإعتماد عليها.

2) مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW).

أصدر معهد المحاسبين القانونيين بوليز فى عام (1991م) برنامج ملزم لمراقبة جودة الأداء المهني مقر من وزارة التجارة والصناعة، وكان من أهم العناصر التى وردت فى هذا البرنامج (الإستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء وإستمرار العلاقة معهم، التدريب، التطوير المهني، الفحص الداخلي، الإستشارة، الإلتزام بشروط التسجيل، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء).

أما أحدث الإصدارات كانت المعيار البريطاني (206) الذي يتكون من كل العناصر (مسؤولية القيادة عن الجودة ضمن الشركة، المتطلبات الأخلاقية وقبول وإستمرار علاقات العملاء، أداء العمليات، المتابعة)، والتى من المُلاحظ أنها تطابق عناصر رقابة الجودة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

3) الإتحاد الدولي للمحاسبين:

الإتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة التى ترعى مهنة المحاسبة على مستوى العالم، ويعمل الإتحاد مع أعضائه المنتمين له والبالغ عددهم (157) المنتشرين فى (118) دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على إستخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، وأغلب أعضائه من هيئات مهنية محاسبية ويعملون فى مجال المحاسبة مقره فى نيويورك، تتمثل مهمة الإتحاد فى تطوير وتحسين مهنة المحاسبة فى العالم بمعايير متجانسة للمصلحة العامة، من خلال إصدار دليل مهني وتقني، ولتحقيق هذا الهدف وضع الإتحاد فى عام (1977م) برنامجاً مؤلفاً من (12) نقطة أساسية أهمها[1]:

1. وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية.
2. وضع دليل للسلوك المهني.
3. تطوير برنامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.
4. جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية بهدف رفع فعاليتها.
5. تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات والمنشورات المهنية.

ففى سبتمبر عام (1981م) أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار (7) بعنوان رقابة الجودة فى المراجعة (Control of the Quality of Audit work)، والذي يهدف إلى الآتي:

1. توضيح الإجراءات الواجب على مراجع الحسابات إتباعها والإلتزام بما نص عليه الإرشاد رقم (3) فى فقرته الثامنة، من أن مراجع الحسابات يكون مسؤولاً عن أعمال مساعدية فى عملية المراجعة، وعما قام بها مراجعون آخرون أو خبراء، عليه يلزم المراجع توجيه مساعديه فى عملية المراجعة والإشراف والرقابة عليهم، والتأكد من أن العمل الذي قام به المراجعون الآخرين أو الخبراء كافياً ومناسباً.

2. توضيح السياسات والإجراءات التى يتبناها مكتب المراجعة لتوفر القناعة المعقولة لجودة المراجعة بصورة عامة، وتضمن هذا المعيار ستة عناصر للرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، وهي:

أ. الصفات الشخصية.

ب. المهارة والكفاءة.

ج. توزيع المهام.

---

(1) بن عمارة، حول محمد، **الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمراجعة**، (الجزائر: جامعة باجي مختار، عنابة، 13-14 ديسمبر2005م)، ص ص 7-8.

د. التوجية والإشراف.

هـ. قبول عملية مراجعة جديدة والإستمرار فى عملية مراجعة قائمة.

و. المراقبة.

فى إطار إهتمام المنظمات المهنية بضرورة قيام المراجع بأداء عملية المراجعة بجودة عالية، حيث أصدرت لجنة المعايير الدولية معيار المراجعة الدولي رقم (20) بشأن مراقبة الجودة، ولقد تناول هذا المعيار المقصود بالسياسات والضوابط العامة لجودة المراجعة، حيث أن ضوابط وسياسات مراقبة جودة المراجعة هي السياسات التى يتبعها المكتب من أجل توفر ضمان كافى بأن المراجعة تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية، كذلك يجب أن يتبنى مكتب المراجعة سياسات لمراقبة جودة المراجعة، بحيث تشتمل على عناصر الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة المذكورة أعلاه[1]:

أ. **الصفات الشخصية:**

يجب على الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الإلتزام بمبادئ الإستقلال والموضوعية والنزاهة والسرية والسلوك المهني.

ب. **المهارات والكفاءات:**

يجب على مكتب المراجعة أن يلتزم بتعيين من لديهم كفاءة ومهارة تمكنهم من أداء الأعمال بصورة مرضية.

ج. **تخصيص الأفراد على المهام:**

يجب أن توزع الأعمال على أفراد حصلوا على درجة كافية من التدريب والتعليم.

د. **التوجية والإشراف:**

ينبغي أن يكون هنالك توجية وإشراف كافى على العمل على جميع المستويات.

هـ. **قبول عملاء جدد والإحتفاظ بالعملاء الحاليين:**

يجب على مكتب المراجعة تقييم العملاء المتوقعين وفحص العملاء الحاليين، مع الأخذ فى الإعتبار مدى نزاهة إدارته.

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين بيان تأكيد جودة المراجعة، ولكي تتحقق تلك الجودة لابد من إتباع خطوات تتمثل فى التالي:[2]

1. تطوير معايير رقابة الجودة والإرشادات ذات العلاقة، وكذلك إلزام مكاتب المراجعة بتأسيس إجراءات ملائمة لرقابة الجودة تتطابق مع المعايير عند أداء خدماتها.
2. تأسيس برنامج لرقابة الجودة لتقييم مدى إمتثال مكاتب المراجعة بمعايير المهنة ذات العلاقة.

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 104.
(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 105.

3. تطوير برنامج رقابة الجودة لتقييم مدى قيام مكاتب المراجعة بتأسيس سياسات ملائمة لرقابة الجودة.

4. إلزام مكاتب المراجعة بإجراء التحسينات المناسبة فى سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

5. تطوير سياسات وإجراءات رقابة الجودة بحيث تشمل عناصر جودة أهم صفات ومهارات وكفاءات الموظفين بالمكتب، وتوزيع المهام وتوجيههم والإشراف عليهم مع مراقبة إجراءات الجودة.

فى شهر يونيو من عام (1994م) أُصدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة (Quality Control for Audit Work)، وهو من معايير المراجعة الدولية (ضبط جودة العمل فى المراجعة)، حيث يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال[1]:

أ. السياسات والإجراءات التى يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

ب. الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال لمساعدي المراجعين لأداء عملية المراجعة، كما يجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وكذلك على عمليات المراجعة الفردية، فضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التى تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً لمعايير محددة ومتعارف عليها دولياً، وتعتبر سياسة ضوابط الجودة أهداف تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيقها، بينما إجراءات ضوابط الجودة تمثل الخطوات والأساليب التى يتم تنفذها من أجل تحقيق أهداف محددة، ولقد أوضحت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتى صممت للتأكد بأن جميع المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد أوضحت أن أهداف سياسات رقابة الجودة، والتى تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة ما يلي:

1. المتطلبات المهنية للمراجعة:

يقصد بها إلتزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الإستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، حيث تعتبر هذه العناصر وبخاصة عنصر الإستقلالية لمراجع الحسابات الذي يُعد العمود الفقري لجودة المراجعة، ولقد شرحت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين هذا العنصر بشئ من التفصيل.

(1) شابي هنية، **العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر**، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير منشورة في الفحص المحاسبي، 2016م)، ص ص 40-41.

2. المهارات والكفاءات:

يجب على مكاتب المراجعة تعيين أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء عملية المراجعة وذلك ببذل العناية المهنية الواجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى الآتي[1]:

أ. توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً.

ب. التطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد.

ج. إختيار وتأهيل المدربين.

د. توفر معلومات حول التطورات الجارية فى المعايير المهنية والفنية.

هـ. الترقية الوظيفية.

3. توزيع المهام فى علمية المراجعة:

حيث يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن فى عملية المراجعة، ويمتلك مستوى عالي من التدريب المهني والكفاءة فى ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال تطبيق العديد من الإجراءات منها:

أ. تحديد مهام كل فرد فى فريق العمل من مراجع رئيس ومراجعين ومساعدي مراجعين.

ب. تحديد مشرف لفريق العمل حتى يكون مسؤولاً عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة.

4. الإشراف:

حيث يقصد به الإشراف والمتابعة لكافة مستويات أعمال المراجعة، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي سوف يتم إنجازه يستوفى معايير الجودة الملائمة، ومن الإجراءات التى يمكن إتباعها لتحقيق ذلك ما يلي:

أ. التخطيط لعمليات المراجعة.

ب. توفر إجراءات للإحتفاظ بمعايير جودة مكتب المراجعة فى ما يتعلق بالأعمال المنجزه.

ج. توفر التدريب العملي خلال تنفذ عمليات المراجعة.

5. التشاور:

هذا العنصر من عناصر الرقابة ضروري لإجراء التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة من داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر.

6. قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يتعين على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، وكذلك متابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يتوجب على المكتب أيضاً أن يأخذ بعين الإعتبار إستقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

---

(1) شابي هنية، **المرجع السابق**، ص 41.

7. الرقابة:

على مكتب المراجعة أن يراقب بإستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة.

4) المعيار الدولي المُعدل رقم (220):

يعتبر المعيار الدولي المُعدل رقم (220) من الإتحاد الدولي للمحاسبين هو الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وأداة هامة لتحسين تلك الجودة، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحققها دون وجود معايير تحكمها، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية فى كثير من الدول بإصدار العديد من المعايير التى يجب على مكاتب المراجعة الإلتزام بها، ومن تلك المنظمات ما يلي:

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين.
3. المعهد المصري للمحاسبين القانونيين.

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين فى عام (1994م) معايير المراجعة الدولية لتحل محل إرشادات المراجعة، كما أن المعيار رقم (220) حل محل الإرشاد رقم (7) بنفس الإجراءات والسياسات بعد تعديله، فقد فرق هذا المعيار بين مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة[1]:

1. مكاتب المراجعة الكبيرة:

أ. **المتطلبات المهنية:** حيث يتعين على المراجع الإلتزام بمبادئ الإستقلال والنزاهة والسرية والموضوعية والسلوك المهني.

ب. **المهارات والكفاءات:** حيث يتعين على مكتب المراجعة الإستعانة بمن لديهم مهارات وكفاءات مع التكليف بالمهام التى تشمل كآفة عناصر الرقابة على عملية الجودة.

2. مكاتب المراجعة الفردية:

أ. يتوجب عليها تطبيق إجراءات رقابة الجودة التى تتناسب مع عمليات المراجعة الفردية.

ب. يتوجب عليها مراعاة كفاءة المساعدين، كذلك يجب أن تتوفر فيها الكفاءة والمهارة المهنية.

قائمة معايير الرقابة على الجودة رقم (2) والتى تعرف بنظام رقابة الجودة على مكاتب المحاسبة والمراجعة، التى عمدت على تخفيض معايير الرقابة من (9) معايير إلى (5) معايير تضمنت الآتي:

1. الإستقلالية والنزاهة: فقد نص المعيار بوجوب توفر السياسات والإجراءات التى يطبقها مكتب المراجعة بأن يحتفظ العاملون فيه بالإستقلالية والنزاهة.

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 106..

2. السرية والموضوعية: حيث يجب على مراجع الحسابات أن يحتفظ بالسرية والموضوعية وأن لا يتأثر رأيه لرغبات الآخرين (الأفراد).

3. قبول العملاء الجدد وتقديم الخدمة للعملاء الحاليين: فقد نص المعيار على توفر كل السياسات والإجراءات التى يتبعها مكتب المراجعة والتأكد من أنه لا يقبل عميل يفتقر أدائه للنزاهة.

4. الأداء والتنفذ لمهام عملية المراجعة: يجب توافر السياسات والإجراءات لدى مكتب المراجعة وكذلك التأكد من أن الأفراد قادرون على تطبيق المعايير فى مقابل التغيير المطبق بواسطة مكتب المراجعة.

5. المتابعة: حيث يقوم هذا المعيار بشرح الإجراءات التى يجب أن يقوم بها مكتب المراجعة فى الرقابة على جودة المراجعة.

يستنتج الباحث مما سبق ذكره آنفاً ووفقاً لما تضمنته عناصر الرقابة على جودة المراجعة والمعايير المحاسبية الدولية النقاط التالية:

1. أن تُطبق عناصر الرقابة على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة لما لها من أهمية وأثر إيجابي على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

2. أن معظم عناصر الرقابة على جودة المراجعة بمكتب المراجعة تتشابه من وجهة نظر المعايير والمنظمات المهنية.

3. يجب الإهتمام بالمواصفات التى يجب توافرها فى فريق عمل المراجعين.

4. ضرورة التركيز على مراجع الحسابات وذك من خلال التأهيل العلمي والإستقلال لما لهما من تأثير إيجابي على جودة المراجعة.

5. أن الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة هو السبيل الوحيد لجودة عالية عند أداء عملية المراجعة.

6. أن تُطبق عناصر رقابة الجودة بمكاتب المحاسبة والمراجعة تمثل رقابة على تلك المكاتب لضمان جودة أدائها.

كانت بداية تطبيق المعيار الدولي المعدل رقم (220) فى عام (2005م)، حيث يختص هذا المعيار بضبط جودة الأفراد المهنيين الذين يشغلون وظائف فى مكاتب المراجعة، مع التطبيق لذات عناصر الجودة المرتبطة والمتعلقة بمكاتب المراجعة، والتى شملت الآتي[1]:

1. الربط لقواعد السلوك المهني مع الإرشادات الخاصة بإجراءات الرقابة على الجودة.

2. تقييم مدى الإلتزام بالمعايير المهنية من خلال المتطلبات الخاصة بتكاليف الرقابة على الجودة.

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 108..

3. قياس مدى التناسب بين سياسات الرقابة على الجودة والتقارير المصدرة.

المعيار الدولي رقم (1) ممارسات الرقابة على جودة المراجعة والخدمات المرتبطة بها على مستوى مكتب المراجعة، والذي تم تعديله فى عام (2009م)، حيث يهدف هذا المعيار إلى توفر الإرشادات لضبط عمليات مراجعة المعلومات المالية، والتى تتضمن (6) عناصر أساسية لتطبيقها على كل مكتب من مكاتب المراجعة، وكذلك وضع السياسات والأجراءات الملائمة التى تشتمل على الآتي[1]:

1. تحقيق الثقافة الداخلية:

يعنى أن مكتب المراجعة يتحمل نظام الرقابة على الجودة، كما أن الجودة ضرورية فى أداء العمليات.

2. توفير التأكيد المعقول:

يعنى أن المكتب والمنتسبين إليه يمتثلون لمتطلبات السلوك المهني الأخلاقي، كما أن هناك عدد كافى من الموظفين لدى المكتب لديهم القدرة على إنجاز المهام وفقاً للمعايير، وأن يقدم المكتب خدماته وفقاً للمعايير المهنية والإستشارة العملية الصعبة فقط، كذلك أن تكون كل سياسات وإجراءات نظام الرقابة على جودة المراجعة بالمكتب ملائمة.

3. **توافر شروط الإستمرارية مع العملاء:** وهو أن تتوافر القدرة لإنجاز المهمات لدى مكتب المراجعة، كما يجب أن يكون العميل نزيهاً.

4. **إلتزام الموضوعية فى التقييم:** وهي أن الأحكام المهنية المستخدمة بواسطة فريق رقابة الجودة والإستنتاجات التى توصل إليها لوضع التقرير كانت بعيدة عن التحيز والحكم الشخصي (موضوعية).

5. **توافر التوثيق المناسب:** لكل سياسات وإجراءات رقابة الجودة بمكتب المراجعة وإبلاغها للمنتسبين به.

5) المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

مجموعة من معايير رقابة الجودة على المراجعة أصدرها المعهد المصري للمحاسبين القانونيين، ومن أهمها ما يلي:

1. شرح الإجراءات التى يجب على المراجع الإلتزام بها، فما يتعلق بأعمال المساعدين فى عملية مراجعة معينة.

2. شرح الإجراءات التى يجب على مكتب المراجعة إتباعها، وذلك لتوفر الثقة المناسبة لمستوى أداء جيد لأعمال المراجعة.

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، **رقابة الجودة ونظم الفحص والإشراف في المراجعة من منظور دولي**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، 2011م)، ص ص 60-61.

كذلك قام المعيار بإلزام مكاتب المراجعة بوضع السياسات التى تضمن له تحقيق عناصر الرقابة على الجودة وهي كما يلي[1]:

1. الصفات الشخصية:

يجب على الأفراد منتسبي مكاتب المراجعة أن يلتزموا بمبادئ النزاهة والموضوعية والإستقلال والحفاظ على الأسرار طبقاً لأخلاقيات المهنة.

2. المهارة والكفاءة:

يجب على مكاتب المراجعة أن تستعين بأفراد لديهم المهارة والكفاءة، التى تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة لهم على أكمل وجه.

3. التكليف بالمهام:

يجب على مكاتب المراجعة أن تستعين بأفراد حصلوا على قدر كافٍ من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني اللازم.

4. التوجيه والإشراف:

يجب توفر قدر كاف من التوجيه والإشراف للعمل على جميع المستويات داخل مكتب المراجعة، وأن يتم العمل وفقاً لمستوى الأداء المطلوب مع أخذ الإستشارة من ذوي الخبرة[2].

5. الرقابة:

يجب على مكاتب المراجعة مراقبة ومتابعة سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه.

6. قبول عملية مراجعة جديدة أو الإستمرار فى عملية مراجعة قائمة:

يجب على مكاتب المراجعة فحص وتقييم أي عملية مراجعة جديدة قبل قبولها، وكذلك فحص العلاقة مع العملاء الحاليين وإتخاذ القرار بالإستمرار أو القبول، مع الأخذ بعين الإعتبار تأثير ذلك على الإستقلالية والقدرة على إتمام العملية، ومدى نزاهة الشركة محل المراجعة.

يستنتج الباحث: أن توافر معايير للرقابة على جودة الأداء المهني يُحقق أهدافاً للمهنة ممثلة فى الآتي:

1. تزايد مستوى الثقة لدى العملاء.
2. تزايد مستوى الثقة فى الأداء لدى مكاتب المراجعة.
3. تزايد مستوى الأداء وإستمراريتة لدى مكاتب المراجعة.

6) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

تعتبر المملكة العربية السعودية هي من أوائل الدول العربية الرائدة فى إصدار معايير للمحاسبة وتطويرها بما يناسب التطورات والتغيرات التى تحدث فى البيئة المحيطة، لذا نجد أن

(1) المعهد المصري للمحاسبين القانونيين ، (القاهرة: المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، 1990م)، ص ص 24-30
(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 110.

كثير من الدول العربية حاولت جاهدة محاكاة تجربة المملكة بتناولها وذلك من خلال إصدار معايير للمحاسبة وتنظيم السياسات المحاسبية، وتقييم الإطار المفاهيمي للمحاسبة ومتطلبات العرض والإفصاح العام فى القوائم المالية للشركات السعودية، مع ترتيب أولوية لإصدار المعايير المحاسبية بالمملكة[1].

تم إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب المادة التاسعة عشر بموجب المرسوم الملكي رقم م/12 بتاريخ 1412هـ، وتعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة، وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والإرتقاء بمستواها المهني، ومناط بها ما يلي:

1. المراجعة والتطوير والإعتماد لمعايير المحاسبة والمراجعة.
2. وضع القواعد اللازمة لإمتحان الزمالة السعودية للحصول على شهادة الزمالة، حيث يتضمن ذلك الجوانب المهنية والعلمية والعملية لمهنة المراجعة بما فى ذلك الأنظمة ذات العلاقة بالمهنة.
3. تنظيم دورات التعليم المستمر.
4. إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتعلق بها.
5. إصدار الدوريات والكتب والنشرات فى الموضوعات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.
6. وضع التنظيمات المناسبة للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة مع التقيد بأحكام هذه النظام ولوائحه[2].

سابع عشر: المعايير والإرشادات الصادرة من الجهات المهنية للرقابة على جودة المراجعة:

1. إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

تنامي الإهتمام بجودة المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية فى أوائل السبعينيات من القرن الماضي كإستجابة للإنتقادات التى تعرضت لها مهنة المراجعة، لذلك قام الكونجرس الأمريكي فى عام (1964م) بالتحقيق مع العديد من شركات البترول الأمريكية والتى قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين فى اليابان وكوريا وإيطاليا وغيرها من الدول، وقد تم تشكيل لجنة برئاسة عضو الكونجرس، وخلصت اللجنة إلى إنتقاد المهنة للأسباب التالية:

أ. عدم إهتمام المهنة بالرقابة على جودة المراجعة.

ب. عدم إهتمام المهنة بالتنظيم الذاتي.

---

(1) د. جمال علي محمد يوسف، **محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية**، (المملكة العربية السعودية: جامعة الباحة، كلية العلوم الإدارية، 2013م)، ص 17.

(2) قانون نظام المحاسبين القانونيين السعوديين، مرسوم ملكي رقم م/12 بتاريخ 1412/05/12هـ)،صر ص 5-6.

فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة لمعايير رقابة الجودة فى عام (1968م)، فقد أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) فى عام (1996م) حيث تضمن تسعة عناصر تغطي أعمال مكاتب المحاسبة وهي كما يلي:

1. الإستقلال.
2. الإشراف.
3. التوظيف.
4. الترقية.
5. تنمية القدرات المهنية.
6. التشاور برأي الآخرين.
7. تخصيص المراجعين على المهام.
8. الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.
9. قبول العملاء الجدد وإستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

2. إرشادات المعهد الدولي للمحاسبين (IFAC):

لما للرقابة على جودة المراجعة من أهمية، ففى عام (1981م) قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة رقم (220)، والخاص بالرقابة على جودة المراجعة، والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفر إرشادات للرقابة على الجودة.

3. إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA):

هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، فقد أصدرت برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية فى عام (1994م)، حيث يهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الإلتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التى تحكم تقديم خدمات المحاسبة للعملاء وذلك بغرض الإرتقاء بمستوى المهنة[1].

يُلاحظ: يستنتج الباحث أن هناك تزايد فى مستوى الإهتمام لدى المنظمات المهنية فى العديد من الدول، لرقابة الأداء المهني للمراجعين وذلك بغرض التحقق من جودة عملية المراجعة.

ثامن عشر: نهج برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

1) مفهوم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

هناك مجموعة من التعريفات لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، لعل من أهمها:

تم تعريف برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بأنه "وسيلة رقابية للتأكد من أن منتسبي مكاتب المحاسبة والمراجعة ملتزمين بتطبيق المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، وأنهم أيضاً متبعين للإرشادات ذات الصلة بالمهنة التى تُنظم أداء تلك المكاتب"[2].

(1) شابي هنية، **المرجع السابق**، ص 55.
(2) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكاتب المراجعة**، 2002م، ص 240.

كذلك عُرفت لجنة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بأنها "لجنة فنية منبثقة مهمتها إعداد برنامجاً لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة القانونية، تهدف إلى تحسين مستوى الأداء المهني للمحاسب القانوني، كذلك تزيد من فاعلية الخدمات المهنية، مما يسهم فى زيادة مستوى الثقة فيها مع إستمرارية الأداء المهني الجيد"[1].

يستنتج الباحث مما سبق ذكره أعلاه، بأنه يمكن تعريف برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة بأنه هو حجر الأساس لتطور مهنة المراجعة والمنظم لها، وهو وسيلة فاعلة للتأكد من مدى إلتزام منتسبي مكتب المراجعة بتطبيق المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوك المهنة.

أهمية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

تنبع أهمية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني من الآتي[2]:

1. المقومات الأساسية للمهنة غير متوفرة.
2. التباين الكبير فى الأتعاب التى يتقاضاها المراجعون.
3. تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة.
4. رفع مستوى الأداء المهني بما يُسهم فى خدمة الصالح العام.
5. التطبيق لرقابة نوعية ملائمة تتوافق مع معايير الرقابة النوعية.
6. تهتم المنظمات والهيئات المهنية بكل أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء المهني.
7. توفر محاولات لتطوير المهنة، مما يستوجب ضرورة معالجة موضوع مراقبة جودة الأداء المهني كأحد تلك المقومات.
8. قبول المراجع بتأدية خدمات مهنية، يؤكد إقراره بتوفر مهارات مهنية لديه، أو قدرته على القيام بتلك الخدمات بكفاءة ودرجة من المهارة المعقولة، طبقاً للمعايير المهنية التى تحكم أداءها.
9. تم فرض مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة على الأعضاء بواسطة الجمعيات المهنية حتى يتسنى تنفذ عمل المراجع وفقاً لمعايير الجودة[3].
10. يمثل برنامج مراقبة جودة الأداء وسيلة للتحقق من إلتزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية الصادرة عن الجهات المهنية.

---

(1) نور بن ساعد الجدعاني، **تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، دراسة ميدانية،** (جده: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد، 2008م)، ص 2.

(2) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق،** ص 113.

(3) إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2005م)، ص 53.

11. يتوجب على مكتب المحاسبة وبغض النظر عن حجمه أو شكله الإلتزام بتزويد الهيئة ببيانات دورية عن المكتب خلال (90) يوم من نهاية السنة بالبيانات والمعلومات التى تمكن المسؤولين عن تنفذ البرنامج فى متابعة جودة الممارسة المهنية لمكاتب المراجعة[1].

يستنتج الباحث مما سبق ذكره أعلاه بأن تطبيق برنامج جودة الأداء المهني يسهم فى الآتي:

1. تحسين الأداء لمهنة المراجعة وأوراق العمل لدى مكتب المراجعة.
2. الخدمات المقدمة من خلال برنامج الرقابة بمكتب المراجعة تتوافق مع المعايير المهنية، وتعمل على حل المشكلات التى تجابه المراجعين أثناء تطبيق المعايير.

أهداف برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يهدف إلى الآتي:

1. ديمومة الأداء المهني الجيد.
2. الوفاء بالمتطلبات التنظيمية والقانونية[2].
3. زيادة مستوى الثقة فى الخدمات المهنية[3].
4. ملائمة التقارير الصادرة للظروف المحيطة.
5. التأكد من إلتزام مكاتب المراجعة ومنتسبيها بالمعايير المهنية.
6. أن تعكس القوائم المالية حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال[4].
7. التطبيق لمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من الجهات المتخصصة.
8. ملائمة التقارير المالية الصادرة من مراجع الحسابات للظروف المحيطة.
9. توفير حلول للمشكلات التى تواجه المكتب أثناء تأديته للخدمات المهنية[5].
10. العمل كأداة رقابية للتأكد من تطبيق المعايير بواسطة المحاسبين القانونيين[6].
11. التأكد من إلتزام المحاسبين القانونيين بالمتطلبات المهنية عند تنفذ عملية المراجعة.
12. الحفاظ والحماية لسمعة المحاسبين القانونيين بطريقة تراعي حساسية الخدمات المهنية التى يقدمونها.
13. التحسين لمستوى الأداء المهني بمكاتب المراجعة وذلك من خلال توفير بيئة عمل صالحة ومناسبة لضمان فاعلية خدماته المهنية.
14. زيادة مستوى الثقة فى الخدمات المقدمة بواسطة مكتب المراجعة مع التوثيق لتلك الخدمات ونشرها لكافة المتعاملين مع المكتب.

---

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **المرجع السابق**، ص 114.
(2) د. شحاته السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص 49.
(3) الإقتصادية الإلكترونية، **نساهم في مراقبة جودة الأداء المهني**،(المملكة العربية السعودية:العدد 6285، 2010م).
(4) د.شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية**،(الإسكندرية: الدار الجامعة،2005م)،ص 48.
(5) مجلة المحاسب، **جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، المملكة العربية السعودية: العدد (32)**، سبتمبر 2008م)، ص 33.
(6) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 114.

15. التأكد من أن مكاتب المراجعة ومنتسبيها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وذلك من خلال تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

16. التحسين لمستوى الأداء المهني للمحاسب من خلال وضع التنظيمات المناسبة للرقابة الميدانية للتأكد من تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتقيد بأحكام نظام المحاسبين ولوائحه بواسطة المحاسب القانوني.

يستنتج الباحث مما ذكر آنفاً أن الهدف الرئيس لبرنامج مراقبة جودة الأداء هو كما يلي:

1. التأكد من مدى إلتزام المراجعين القانونيين بالمعايير المهنية.
2. التأكد من مدى عدالة ومصداقية التقارير المالية المُصدرة بواسطة مراجع الحسابات لتعكس المركز المالي للمنشأة.

2) مزايا برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يتميز بالآتي[1]:

1. المراعاة لمدى إكتمال عملية المراقبة.
2. الإطلاع على نتائج التقييم بواسطة شريك المراجعة.
3. التأكد من ملائمة وفاعلية السياسات والإجراءات المصممة لرقابة الجودة.

يستنتج الباحث مما تم عرضه أن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يتميز بما يلي:

1. المساهمة فى العمل بكفاءة وفعالية مهنية.
2. التأكد من الملائمة والفاعلية للسياسات والإجراءات الخاصة بالرقابة على الجودة.

3) عناصر برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

العناصر الأساسية لنظام مراقبة جودة الأداء المهني لدى مكاتب المراجعة تتمثل فى الآتي[2]:

1. الحصول على أداء الموظفين بمكتب المراجعة.

2. مسؤوليات مسؤولي مكتب المراجعة تجاه الجودة بداخله.

3. التوثيق لسياسات مراقبة الجودة والإبلاغ عنها لجميع منتسبي مكتب المراجعة.

4. المتطلبات الأخلاقية والسلوكية:

يجب أن تعمل الآجراءات المتعلقة بمراقبة الجودة على التأكد بصورة مستمرة من محافظة كافة الموظفين بمكتب المراجعة على إستقلالهم طبقاً لآداب وسلوكيات وأخلاقيات المهنة، وكذلك الحصول على إقرار منهم للإلتزام بالآداب والسلوكيات والأخلاقيات.

---

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 116.
(2) د. شحاته السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص ص 49-59.

5. القبول والإستمرار فى العلاقات مع العملاء وقبول بعض المهام:

يجب على مكتب المراجعة أن يقوم بإجراءات لقبول وإستمرار العلاقات مع العملاء مع الأخذ فى الإعتبار نزاهة العملاء مع توافر الكفاءات فى مكتب المراجعة لأداء المهام المكلف بها.

6. الموارد البشرية:

يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة وضع سياسات تهدف للتأكد من أن المنتسبين بها تتوفر فيهم كفاءات وقدرات مع إلتزامهم بالمبادئ المحاسبية.

7. المتابعة:

يجب توافر تقييم دائم ومستمر لنظام مراقبة الجودة مع الفحص الدوري للمهام.

8. التوثيق:

يجب على مكتب المراجعة أن يضع سياسات تتطلب توثيقاً مناسباً لكي تقدم دلياً يستقبل به جميع عناصر مراقبة الجودة.

4) مشكلات تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

هناك العديد من المشكلات التى تواجه مكاتب المراجعة عند تطبيقها لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني لعل من أهمها ما يلي[1]:

1. الكشف لأسرار عملاء مكتب المراجعة.
2. التكلفة العالية لبرنامج مراقبة جودة الأداءالمهني.
3. السهولة فى الإطلاع على أسرار المكتب من قبل المنافسين.
4. التكلفة العالية لعامل الوقت اللازم للتأكد من توافق الأعمال والخدمات التى تقدمها مكاتب المراجعة مع السياسات والإجراءات المحددة مسبقاً.

5) أسباب تزايد الإهتمام والحاجة لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني:

الإهتمام والحاجة إلى تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يعود للأسباب التالية[2]:

1. تنامي معدل التقدم التكنولوجي.
2. تزايد معدلات الإفلاس فى الشركات.
3. الإصدار لتقارير دون مراجعة الشركة لها.

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 117.

(2) عبد العزيز راشد إبراهيم الراشد، **مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية**، (الرياض: جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 6-7 ديسمبر 1994م)، ص 389.

4. وضع الأسس والقواعد لإعادة سمعة المهنة.
5. المساهمة فى تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين.
6. الإرتقاء بجودة الأداء المهني لتلك المكاتب العاملة[1].
7. إزدياد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.
8. تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كمطلب رئيس لتطوير المهنة.
9. بروز مخاوف ذات صلة بمدى إستقلالية المراجع للتنظيم الداخلي للمهنة.
10. ارتفاع مستوى الضغوط الحكومية من خلال وضع نظام لتنظيم مهنة المراجعة.

يستخلص الباحث مما سبق ذكره آنفاً بأن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يفضي إلى الآتي:

1. يطور من الأداء المهني.
2. إعادة السمعة والهيبة والثقة لدى مكاتب المراجعة.
3. يحسن من مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة.
4. يخفض من معدل الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب المراجعة.

(1) موسى فضل المولى مالك موسى، **مرجع سابق**، ص 113.

الفصل الثالث

يتناول الباحث فى هذا الفصل الإطار المفاهيمي لجودة التقارير المالية، وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول:مفهوم وأهمية وأهداف وأنواع التقارير المالية

المبحث الثاني:مفهوم وأهمية وخصائص ومعايير وقياس جودة التقارير المالية

المبحث الثالث: أثر جودة التقارير المالية على فجوة التوقعات فى المراجعة

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف وأنواع التقارير المالية

أولاً: مفهوم التقارير المالية:

إن التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية على درجة من الأهمية فى عملية إتخاذ القرار وذلك لمساعدتها لمستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي مستنير عن المنشأة لأجل التنبؤ والتخطيط وإتخاذ القرارات الرشيدة، ولمواكبة التطور فى المجال الإقتصادي والمالي لزم تحسين التقارير وذلك بإستخدام أدوات التحليل والمؤشرات المالية والتى تفد فى تقويم المنشآت وترشيد القرارات فى المجال الإستشاري والتمويلي هذا بالإضافة لإعتماد الوسطاء الماليون والجهات الحكومية والإستشارية على المعلومات التى توفرها القوائم والتقارير المالية[1].

تعرف التقارير المالية بأنها المعلومات التى تتولد عن النظام المحاسبي فى المشروع بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة فى إختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة[2].

إن المعلومات المحاسبية التى يتم توفرها من جانب المحاسبين لتقديمها إلى المستفيدين لها، تختلف بإختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية وإحتياجات هؤلاء المستخدمين، ومع ذلك فإن عرض المعلومات المحاسبية عادة ما يتم من خلال تقارير دورية تسمى التقارير المالية[3]، فهذه التقارير تختلف عن القوائم المالية، حيث يحتوي التقرير المالي على كآفة المعلومات التى تلتزم المنشآت بتقديمها دورياً فى شكل قوائم وغيرها من صور العرض، أما القوائم المالية فتمثل مخرجات المحاسبة المالية التى تحتوي على معلومات ذات غرض عام، فالتقارير المالية أكثر شمولاً فهي تقارير تحتوي على كآفة المعلومات التى تقوم المنشآت بإعدادها وتقديمها دورياً فى شكل قوائم مالية أو أية أشكال أخرى.

يُعرف آخر التقارير المالية بأنها نتاج فكر محاسبي تم التوصيل إليه من خلال الحاجة الضرورية والماسة التى ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة بإعتبار وظيفتها الرئيسية وهي التزويد

---

(1) خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مسئووليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة منشورة، 2016م)، ص 142.

(2) د. أحمد رجب عبد الله، **المحاسبة الإدارية والأدوات التحليلية والإتجاهات السلوكية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1984م)، ص 433.

(3) محمود السيد الناغي، **أسس المحاسبة: التأصيل وإطار التطبيق**، (المنصورة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر والتوزيع، 2007م)، ص 11.

بمعلومات للمستثمرين والمقرضين وأصحاب العلاقات الأخرى من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرارات[1].

كما عُرفت على أنها "وسيلة النظام المحاسبي فى عرض نتائج أنشطة وفعاليات الوحدة الاقتصادية"[2].

قد عُرفت أيضاً بأنها "هي عرض كتابي للبيانات والمعلومات المحاسبية التى تعد وتقدم لتغطية فترة زمنية معينة ربع سنوية أو نصف سنوية أو تغطي سنة كاملة من أجل المساعدة فى عملية إتخاذ القرارات المناسبة"[3].

كما عُرفت التقارير المالية بأنها"المنتج النهائي للمحاسبة"[4].

قد عُرفت التقارير المالية بأنها "نتاج النظام المحاسبي ويجب أن تحتوي على بيانات صحيحة ودقيقة وملائمة للغرض، ومعدة فى الوقت المناسب وتمثل الهدف من هذه التقارير تقديم البيانات للمستخدمين لإتخاذ القرارات المالية والإدارية"[5].

كذلك عرفت بأنها تلك التقارير التى تعد بشكل دوري ومناظر للقوائم المالية السنوية من حيث محتواها وشموليتها، إلا أنها تتضمن بيانات أكثر إختصاراً من التقارير المالية السنوية ويتم إعدادها عن فترة مالية يقل طولها عن السنة وتستخدم للأغراض الداخلية والخارجية (إدارة– الجمهور).

كما عُرفت التقارير المالية بأنها "مجموعة من الأفكار المتناسقة والمبنية عن وعلى القوائم المالية إذا كانت مالية وعلى القوائم الفنية إذا كانت فنية"[6].

كذلك قد عَرف آخرون التقارير المالية بأنها "تشمل وتحوي بخلاف القوائم المالية العديد من الأشكال مثل خطاب رئيس مجلس الإدارة للمنشآة الموجة للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة بخصوص نشاط المنشأة الحالي والمستقبلي وكذلك أثر نشاط المنشأة على البيئة المحيطة و مشاركتها فى حل مشاكل المجتمع مثل تخفيض البطالة ومكافحة التلوث وغيره"[7].

---

(1) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concept, No. 1, 1978, P. 5

(2) يوحنا آل آدم، د. صالح الرزق، **المحاسبة المالية – أصول وخصوم وقوائم مالية**، (عمان: دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 724.

(3) منتصر فضل عبد الله إسماعيل، **برنامج لغة الأعمال الموسعة (XBLP)** ودورها في زيادة جودة التقارير المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2018م)، ص 52.

(4) د. ثناء علي القباني، **مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م)، ص 15.

(5) حنان رضوان حلوة، **مرجع سابق**، ص 297.

(6) أبو الفتوح علي فضالة، **إستراتيجية القوائم المالية**، (القاهرة: دار الكتب للنشر والتوزيع، 1995م)، ص 13.

(7) عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص 56.

كما عُرفت بأنها "هي التى تبين تأثير العمليات المحاسبية على المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة"[1].

يمكن تعريف مفهوم البيانات والمعلومات المالية بشكل عام بأنها خصائص غير منظمة، أي أنها مواد خام يتم تشغيلها فى نظام المعلومات[2].

بالتالي يمكن إستخلاص العناصر التالية حول التقرير المالي الأولي:

1. أن الفترة التى يعد عنها التقرير يجب أن تكون أقل من سنة مالية، وقد تكون نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية وذلك حسب القوانين الخاصة بكل دولة.
2. أن هذه التقارير تختلف عن تلك التقارير التى تُعد لأغراض خاصة أو التى تعد للإستخدام الداخلي حتى وإن كانت تمتاز بالدورية.
3. تستخدم التقارير المالية الأولية للإستخدام الداخلي والإستخدام الخارجي.
4. التقارير المالية الأولية ليست بديلة عن القوائم المالية السنوية وإنما مكملة لها.
5. الغرض من هذه التقارير هو مد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التى تساعدهم على إتخاذ قرارات أفضل فى ظل ظروف عدم التأكد خاصة فى أسواق المال.
6. تُوفر هذه التقارير المحاسبية خاصية الملاءمة والتوقيت الملائم لإتخاذ القرارات.

كما أن المنفعة التى تستخلص من التقارير المالية المنشورة تتزايد إذا كانت الفترة التى تغطيها هذه التقارير قصيرة وتم الإعلان عنها بسرعة نظراً لحاجة مستخدمي التقارير المالية إلى المعلومة فى الوقت الملائم لإتخاذ القرارات، فى حين تتضاءل منفعة المعلومات المحاسبية الواردة فى التقارير المالية المنشورة إذا كانت الفترة الزمنية التى تغطيها هذه التقارير طويلة، وكذلك إذا تم تأخير إصدار ونشر التقارير المالية[3].

يتضح من ذلك أن التقرير المالي:

أ. قد يكون مكتوباً أو شفوياً.

ب. قد يكون وسيلة إتصال بين شخصين أو جهتين.

ج. قد يتضمن حقائق ومعلومات ومقترحات وتوجيهات.

يُلاحظ الباحث: أن إستخدام التقارير المالية كأساس للقياس يُعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما أنه يُوفر قياس أكثر ملاءمة ومصداقية وواقعية.

---

(1) فريد نصر مشرف، **برمجة التطبيقات المحاسبية**، إعداد دورات العمليات المحاسبية، بناء قواعد البيانات SQL Serrer، بناء التطبيقات بإستخدام Delphi، (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2003م)، ص 12.

(2) فياض حمزة رملي، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة**، مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، (الخرطوم: الأباي للنشر والتوزيع، 2001م)، ص 9.

(3) د. عبد السميع الدسوقي، **أساسيات المراجعة**، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1991م)، ص ص 7-9.

هذا وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) إلى أن القوائم المالية تعتبر عَصبة التقارير المالية، وهي تحتوي على معلومات يُراد توصيلها للمستخدمين من خارج المنشأة، بينما تحتوي التقارير المالية بالإضافة إلى القوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية، والتى لا توجد بالقوائم المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمنشأة، والعوامل الاقتصادية والسياسية التى قد تؤثر فيها مستقبلاً، كما أن التقارير المالية تحتوي على تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفذية وتقرير مراجع الحسابات[1].

تعود أقدم السجلات الأثرية المكتوبة إلى الحضارات الشرق أوسطية فى مصر ومدينة ميانسي اليونانية خلال القترة من (800 ق.م) إلى (1400 ق.م)، فقد كان التسجيل يتم على أساس الكميات فقط ويُظهر الشكل الأساسي للقائمة المحاسبية بما يطلق عليه مبدأ العهدة والإسترداد من العهدة النقدية والسلع فى عهدة الوكيل القائم بالإدارة فى بداية وخلال الفترة مقابل إسترداد ما تم إنفاقه من نقدية سلع بواسطة الوكيل القائم بأعمال الإدارة نيابة عن المالك وعلى تتبع الأصول التى يملكها ويُسهل الرقابة على الذين يسيطرون على أموال وملكيات الغير[2].

إن نشأة مسك الدفاتر وفق نظام القيد المزدوج، والذي وجد فى عدد من المدن الإيطالية فيما بين (1250م) و(1350م) والذي أصبح شائع الإستخدام بين المنشآت الإيطالية فى عام (1400م)، وذلك بما يتلاءم مع التطورات التى حدثت فى مجال التجارة، الصناعة، والصيرفة، مما أدى إلى تزايد حجم المنشآت والتوسع فى إستخدام الإئتمان نظراً لوجود طريقة ملائمة لتتبع الأصول والإلتزامات[3].

يتضح بأن علم المحاسبة منذ القِدم إعتمد على عمليات التسجيل وعمليات القياس المحاسبي، والتى لم تشهد تطوراً ملحوظاً إلا عقب ظهور النقود وذلك لتلافى القصور الناشئ من عمليات القياس الكمي، والمتمثلة فى عمليات مقايضة السلع بعضها ببعض، ولعل أبرز التطورات برزت فى نهاية القرن الخامس عشر وبداية القرن السادس عشر، وذلك من خلال إختراع نظرية القيد المزدوج فى فنيسيا بإيطاليا عام (1494م) والتى عرفت فيما بعد بالقاعدة الذهبية (Golden Rule)[4].

---

(1) د. طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص 93.

(2) أحمد نور، ود. أحمد بسيوني، **المحاسبة المالية والقياس والإفصاح المحاسبي**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 1992م)، ص 15.

(3) حنان رضوان حلوة ، **تطور الفكر المحاسبي**– مدخل نظرية المحاسبة، (عمان:مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م)،ص 16.

(4) خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مرجع سابق**، ص 142.

إن ظهور المنشآت الكبيرة الحجم أدى إلى التقدم الإقتصادي وأصبح من الصعب على الشخص بمفرده أو مجموعة من الأشخاص القيام بالتمويل للمنشأة بما تحتاجه من عمليات التمويل المصرفة وفى عام (1855م) صدر قانون فى بريطانيا عُرف بقانون المسؤولية المحدودة الذي أتاح ظهور شركات المساهمة العامة ذات الشخصية المعنوية وخلال هذه المرحلة من التطور إستلزم الأمر قياس الربح على أساس دوري من خلال مقارنة صافى أصول المنشأة فى بداية وفى نهاية الفترة المحاسبية، وتمثل الميزانية العمومية القائمة الأساسية التى يستخدمها المحاسب كأداة للتقرير المالي[1].

إن إلزام المنشآت الإقتصادية بموجب قانون الشركات فى بريطانيا عام (1929م) والمتعلق بمسك سجلات محاسبية ملزمة وفق العرف المحاسبي، وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً أدى إلى التمييز بين ما هو عرف وما ليس بعرف، وفى حالة الخلاف يتم اللجوء إلى القضاء عند التعارض مع قانون الضريبة وتفسيراتها وفق مفهوم الربح بصفة خاصة وطرق تحديده، يضاف إلى ذلك تعدد الحلول المحاسبية للمشكلة الواحدة[2].

مما حدا إلى بداية الجهود الفعلية للإطار النظري فى عام (1930م) حيث توجت الجهود بإصدار نشرة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بعنوان (فحص القوائم المالية بواسطة المحاسبين القانونيين)، حيث تطورت وظيفة إنتاج المعلومات التى تمثل جوهر التقارير المالية بتحسن أداء التقارير المالية المتمثلة فى تلبية حاجات المستخدمين بكافة أنواعهم، وخاصة الضرائب المعتمدة على الدخل المحاسبي المبنية عليه فى التشريع الضريبي، إن عملية إصدار المعلومات مالياً بغرض تلبية حاجة المستخدمين أو عملية نشرها ظلت متعلقة بإصدار تشريعات قانونية وأصبحت صفة القانون لصيقة إلى حد ما مع تطور التقارير المالية[3].

أدت قوانين الضرائب والإستثمار إلى إختلافات كبيرة بين الدخل الذي تظهره التقارير المالية والدخل الذي يخضع إلى الضرائب، حيث ظهرت مشاكل كثيرة فى التقارير المالية فى مجالات الصناعة وأنشطة الأعمال والإيجارات طويلة الأجل، مما حدا إلى جذب إنتباه المجتمع المالي إلى مساوئ التقارير المالية فى تلك المجالات.

يقصد بالقوائم المالية تقديم عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التى تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات عن المركز المالي للمنشأة

---

(1) أحمد نور، **مرجع سابق**، ص 18.

(2) خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مرجع سابق**، ص 143.

(3) كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية للنشر، 1990م)، ص 54.

وأدائها وتدفقاتها وبما يفيد قطاع عريض من المستخدمين عن إتخاذهم للقرارات الإقتصادية وتوضع النتائج المترتبة على قيام الإدارة بأداء المهام الموكلة لها وإدارة الموارد المتاحة، لتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تقدم معلومات حول ما يلي[1]:

1. أصول المنشأة.
2. إلتزامات المنشأة.
3. حقوق المساهمين.
4. إيرادات ومصروفات المنشأة.
5. التدفقات النقدية.

يرى الباحث أن القوائم المالية هي التى يتم إعدادها بواسطة الإدارة بوصفها المسؤولة عنها، أما الجهات المختصة المسؤولة عن التحقيق فيها لا تشتمل على كل المعلومات التى تتعلق بالمنشأة مما يدل ويؤكد بأن التقارير المالية أكثر شمولية من القوائم المالية رغم عدم التفرقة بينهما فى الواقع العملي، لذا نجد أن التقارير المالية تشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها بالأساليب التالية:

1. تعتبر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية جزء مكملاً من القوائم المالية، والتى تشمل الملاحظات الهامشية، القوائم الإضافية والكشوف الملحقة.
2. يشمل تقرير الإدارة عادة خطاب مجلس الإدارة للمساهمين وتحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل.
3. تقرير مراجع الحسابات.

يلاحظ ويَخلُص الباحث مما سبق معرفته، إلى القول بأن القوائم المالية تعتبر أحد التقارير المالية التى تعدها الوحدة المحاسبية بهدف توفير المعلومات المالية التى تخدم الجهات الداخلية والخارجية وتمكنها من إتخاذ القرارات السليمة كما أن هذه القوائم المالية تتضمن معلومات إضافية أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المرفقة أو فى تقرير الإدارة أو فى تقرير مراجع الحسابات.

يتكون النظام المحاسبي فى المنشأة من السجلات والبرامج والإجراءات المستخدمة فى تسجيل ومعالجة العمليات المحاسبية وإعداد التقارير التى تبين تأثير هذه العمليات على المركز المالي

---

(1) طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية وأسس الإعداد والعرض والتحاليل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، د.ت)، ص 123.

ونتائج أعمال المنشأة ويرتبط النظام المحاسبي إرتباطاً وثيقاً بنظام التشغيل فى المنشأة من خلال علاقتين أساسيتين هما[1]:

1. يقوم النظام المحاسبي برصد وتسجيل الأفعال فى مختلف الوظائف المتفرعة.
2. يوفر النظام المحاسبي بعض أنواع الإدخالات لنظام التشغيل للمنشأة التى يمكن أن يترتب عليها بعض حالات عمليات تشغيل وتدفق الموارد.

يُلاحظ الباحث مما سبق ذكره آنفاً أن التقارير المحاسبية والمالية هي المنتج النهائي للعمليات المحاسبية والمالية التى يظهر تأثيرها على القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير فى حقوق الملكية)، وبالتالي يستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية والمالية من هذه القوائم المالية فى إتخاذ القرارات الإستثمارية، كما يستنتج الباحث أيضاً بأن التقارير المالية لا تتضمن المعلومات المُعدة عبر التحليل المالي والذي يعتبر مُحصلة النظام المحاسبي من المُدخلات التى تَعنى بأحداث إقتصادية تخص المنشأة، فى كون الناتج قوائم مالية لا تتضمن معلومات إضافية خارج نطاق القوائم المالية، وبالتالي لا تُظهر معلومات أخرى بخلاف ما تضمنته القوائم المالية آنفة الذكر، مثل المعلومات التى تُنشر عن الشركات فى الإصدارات المتخصصة، والتنبؤات الخاصة بمحللي القوائم المالية، ونسب الأرباح المحاسبية وأسعار الأسهم مما يؤكد بأن التقارير المالية وسيلة فعالة فى الإتصال، بتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المستخدمة لها والمعنية بنشاط وأعمال المنشأة فى البيئة المحيطة.

عرفت التقارير المالية والمحاسبية بأنها: تعتبر بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي ويمثل إعدادها الخطوة التالية لتبويب البيانات[2].

ثانياً: أهمية التقارير المالية:

تعد أهمية التقارير المالية بأنها تلك الخصائص الرئيسية التى يجب أن تتسم بها التقارير المالية ذات المنفعة لكآفة الأطراف التى تستخدم المعلومات، وبناء على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري لِكُلٍ من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية المناسبة، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية، وبناء على ما سبق يمكن القول أن الهدف الرئيسي فى تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم جودة التقارير المالية، وتربط جودة التقارير المالية بمدى ملائمتها لإتخاذ القرارات الإدارية وتعتبر المعلومات الأكثر منفعة لأغراض إتخاذ

---

(1) فريد نصر مشرف، **مرجع سابق**، ص 123.

(2) السيد عبد المقصود محمد، **تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1977م)، ص 4.

القرارات هي الفرضية الأساسية لإختيار الأسلوب المحاسبي وإختيار كمية ونوعية التقارير المالية الواجب الإفصاح عنها، وإختيار طريقة العرض والإفصاح عن هذه المعلومات ويعني ذلك أن إعداد القوائم المالية يكون دائماً على علاقة وثيقة لإتخاذ القرارات ومن ثم فإن المعيار الذي على ضوئه يتم إختيار وتقويم الأساليب المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، واختبار طريقة العرض والإفصاح عن هذه المعلومات[1].

1. تقرير فحص التقارير المالية الأولية:

يعد تقرير المراجع بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية فحص التقارير المالية الأولية وفقاً لشروط مهمة الفحص التى قام بإنجازها، ويعني صدور ذلك التقرير أن المراجع قد أنهى إجراءات فحصه للتقارير المالية وفقاً لمعيار الفحص الصادر من قبل الهيئة، وأن العميل يستطيع إستخدام إسم المراجع فى مكاتباته، أما إذا كانت إجراءات الفحص مقيدة بشكل لا يتيح للمراجع إستكمال مهمته، فلا يجب أن يسمح المراجع لعميله بإستخدام اسمه إلا مقروناً بتقريره، وقد تتضمن أسباب القيود على نطاق الفحص عدم ملاءمة وقت عمل إجراءات الفحص، أو عدم كفاية السجلات المحاسبية، أو وجود مواطن ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية، وإذا إستخدم العميل تلك التقارير المالية الأولية – التى لم يستطع المراجع فحصها طبقاً للإجراءات اللازمة – فى مكاتباته مع أي من المساهمين أو أي أطراف خارجية أخرى، فنجب على المراجع أن ينبه عميله على ضرورة أن يكون ذلك مقروناً بتقرير المراجع.

ثالثاً: أهداف التقارير المالية:

بما أن القوائم المالية تشكل جزءاً أساسياً من التقارير المالية حيث تتكون القوائم المالية من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية، كما تشمل القوائم المالية جميع المعلومات والإيضاحات والجداول الإيضاحية الهامة المرفقة بالقوائم المالية وتعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومات للعناصر الخارجية من المستخدمين، الدائنين، البنوك، المنشآت المالية، والجهات الحكومية والضرائب وكذلك المساهمين المختلفين.

إن الهدف الرئيسي من إصدار القوائم المالية يتركز فى أن المعلومات المتعلقة بالموقف المالي، نتائج الأعمال، والتدفقات النقدية من أجل إستخدام هذه المعلومات فى إتخاذ بعض القرارات الإقتصادية، حيث أنها تعكس آثار مصروفات إدارة المنشآت فى عام أو أعوام سابقة (بيانات تاريخية) كما أنها لا تتضمن المعلومات غير المالية بالإضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية تعكس قدرة الإدارة فى الحفاظ على وإدارة أصول المنشأة وأساليب توظيفها[2].

---

(1) د. عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق**، ص 195.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية**،(القاهرة: المؤسسة الفنية للطباعة والنشر،2003م)،ص ص 9–10.

الهدف الأساسي من الإفصاح عن الفوائد هو إعطاء المستخدمين القدرة على الرؤية فى داخل العلاقات بين الشركات والمراجعين للحسابات، وقد أعطت (SEC's) روح الثقة للدراسات التى إستخدمت بيانات حوافز جديدة فى إختبار التحقق من أثر تطبيق خدمة عدم مراجعة الحوافز التى يعتمد عليها المراجعين[1].

كما يمكن تعريف إطار وعرض القوائم المالية بأنه الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التى تتضمنها، وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الإعتراف والقياس المتعلقة بها وفقاً لمنظور مجلس معايير المحاسبة (FASB)[2].

قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) باصدار بيان عن أهداف التقارير والقوائم المالية فى المنشآت (Business Enterprises) كما أصدار بياناً ثانياً عن أهداف التقارير والقوائم المالية فى المنشآت التى لاتهدف إلى ربح (Not-for-Profit)[3].

1. أهداف التقارير والقوائم المالية فى المنشآت التجارية نوفمبر 1978م:

فى هذا التقرير قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بتقسيم الأهداف إلى:

أ. الأهداف العامة:

- توفير المعلومات التى تفيد فى ترشيد القرارات الإستثمارية والإئتمانية.
- توفير المعلومات التى تفيد فى تقرير التدفقات المستقبلية.
- توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة وإلتزاماتها والتغيرات التى تطرأ على تلك الموارد والإلتزامات.

ب. الأهداف التفصيلية:

توفير المعلومات التى تفيد أداء المنشأة وتحديد أرباحها حيث يعتمد تقويم أداء المنشاة على مقياس الربح الدوري ومكوناتة.

- توفير المعلومات التى تفيد فى تحديد درجة السيولة والإعسار وتدفق الأموال.

---

(1) نجلاء حسين مصطفى محمد،**إمكانية إستخدام الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في تنشيط كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية**،(الخرطوم:جامعة امدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)،ص 68.

(2) خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS & IAS**، (الشارقة: جامعة الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 39.

(3) الهادي آدم محمد إبراهيم، **نظرية المحاسبة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مطبعة جي تاون، ط 8، 2009م)، ص 111.

- توفير المعلومات التى تفد فى التقرير عن مسؤولية الأداء وتقويم كفاءة أدائها.

2. أهداف التقارير والقوائم المالية فى الوحدات التى لاتهدف إلى تحقيق ربح ديسمبر 1998م[1]

أ. يجب أن توفر القوائم المالية المعلومات المفدة للذين يقومون بتدبير الأموال سواء فى الحاضر أو المستقبل، ذلك فيما يتعلق بترشيد قرارتهم المتعلقة بتخصيص الموارد فى الوحدات المختلفة.

ب. يجب أن توفر القوائم المالية المعلومات المفيده للذين يديرون أو من المتوقع أن يديروا الأموال اللازمة أو أي مستخدم آخر فى الخدمات التى تقدمها الوحدات وتحديد مدى قدرتها فى المستقبل على الإستمرار فى تقديم تلك الخدمات.

ج. يجب أن توفر القوائم المالية المعلومات المفدة لمديري الأموال الحاليين والمرتقبين لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤولياتها.

د. يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن الموارد الإقتصاديه المتاحه عن الإلتزامات القائمة على هذه الموارد وعلى صافى الموارد القائمة لدى الوحدة الإقتصادية.

هـ. يجب أن توفر القوائم المالية المعلومات المفدة لتقويم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية.

و. يجب أن توفر القوائم المالية المعلومات المفده لمعرفة مصادر الحصول على النقدية.

ز. تهدف التقارير المالية المنشورة إلى توفر بيانات ملائمة ومفدة لمستخدميها عن المركز المالي للمنشأة ونتائج الأعمال لأدائها وتدفقاتها النقدية، حيث تساعد هذه البيانات والمعلومات فى تقييم أداء المنشأة وموقفها المالي ومدى توفر السيولة لديها.

ح. فهم التقارير المالية يساعد قيادة المؤسسة فى الحصول على المعلومات اللازمة حول وضع المؤسسة إدارياً وفنياً ومالياً وتساعد فى عملية تحليل وتشخيص ظروف وواقع المؤسسة من حيث نقاط القوة وسبل تطويرها كذلك نقاط الضعف وسبل معالجتها والحد منها[2].

ط. توفر المعلومات اللازمة لتقسيم قدرة المنشأة على الإستخدام الكفء وإنفصال الموارد الإقتصادية المتاحة أيضا وتوفر معلومات وقائية وتفسيرية عن المعلومات والأحداث التى تساعد فى التنبؤ والمقارنة والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، وتقديم قائمة المركز المالي تكون مفدة فى مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم للقدرة الإيرادية للمنشأة (القدرة على تحقيق الدخل).

---

(1) الهادي آدم محمد إبراهيم، **المرجع السابق**، ص 113.

(2) مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، **دليل كتابة التقارير**، (غزة: مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، 2015م)، ص 10.

ي. يشمل الهدف الأساسي للتقارير المالية فى توفير معلومات عالية الجودة عن الكيانات الإقتصادية من خلال قياس جودة التقارير المالية وكفاءة القرارات الإستثمارية[1].

ك. الحصول على التمويل التقليدي مثل القروض طويلة الأجل أو الأسهم، والشركات ذات الجودة العالية لديها القدرة على الحصول على التمويل عند رغبتها فى زيادة التمويل.

ل. الحصول على المعلومات المحاسبية التى توفرها التقارير المالية ذات الجودة العالية التى تتسم بالمصداقية والحيادية وخاصة من الأخطاء المالية (مصداقية القوائم والتقارير المالية) بطريقة سريعة فى التدقيق المناسب.

أما شروط البيانات المحاسبية فهي[2]:

1. أن تكون صالحة وملائمة للإحتياجات المستهدف إشباعها.
2. أن تكون وقتية.
3. أن تكون موضوعية فى الصورة التى تتناسب مع الغرض منها.

نجد أن الأطراف التى تتأثر بوظيفة إعداد التقارير المالية هي[3]:

1. إدارة المنشأة وما يتبعها من محاسبين ومراجعين داخليين بصفتها المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وتوصيلها لأصحاب الشأن.
2. مهنة المحاسبة والمراجعة بصفتها المسؤولة عن فحص ومراجعة هذه التقارير وعن تحديد وتطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة.
3. مستخدمي التقارير المالية خارج المنشأة.

في الواقع أن جانباً كبيراً من المشاكل التى تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية ينشأ من إحتمالات تعارض وجهات نظر المجموعات الثلاثة السابقة وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغلب وجهة نظر مجموعة معينة من وجهات النظر الأخرى، ومن الناحية التاريخية كانت وجهة نظر إدارة المنشأة هي وجهة النظر الغالبة فى تحديد أهداف المحاسبة، فقد كان إعداد التقارير المالية محكوماً بمدى إستعداد المنشأة وقدرتها على الإفصاح.

عليه كان الهدف الأساسي للتقارير المالية هو الإفصاح عن مدى وفاء الإدارة بإلتزاماتها ومسؤولياتها تجاه أصحاب الأموال وبشرط أن لا يترتب عن ذلك تكاليف باهظة فى سبيل إعداد

---

(1) أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، **مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية،** (الخرطوم: مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 7، العدد 23، 2006م)، ص 110.

(2) عبد الحي مرعي، **مذكرات في المحاسبة في وحدات القطاع العام في ظل النظام المحاسبي،** (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1970م)، ص 21.

(3) عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سابق،** ص ص 155–156.

وتوصيل هذه التقارير، أيضاً أن لا يترتب على الإفصاح آثار ضارة بالنسبة للوضع التنافسي، أي أن التقارير المالية طبقاً لوجهة النظر هذه كانت مجرد وسيلة لإخلاء طرف إدارة المشروع.

أخذت وجهة نظر المراجع الخارجي تؤثر بالتدريج على أهداف المحاسبة واصبح الهدف من التقارير المالية هو إظهار مدى عدالة الإفصاح ومدى الثقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومما يجدر ذكره، قد أوضح الأستاذ الدكتور عصام الدين محمد متولي بأن لجنة تروبلود (Truebloud) المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام (1971م)، حددت أهداف التقارير المالية والقوائم المالية فى إثني عشر هدفاً تكون فى مجموعها هيكلاً متسقاً له عدة مستويات نذكرها[1]:

1. توفير المعلومات المفيدة فى مجال إتخاذ القرارات الإقتصادية.
2. خدمة الطائفة التى ليس لها السلطة أو القدرة والإمكانيات على طلب المعلومات.
3. توفر المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل إعداد التنبؤات والمقارنات وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة.
4. إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات والمقارنات وتقييم مقدرة المنشأة على تخصيص الدخل.
5. توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الإستخدام الكفء والفعال للموارد الإقتصادية المتاحة.
6. توفير معلومات وقائية وتفسيرية عن العمليات والأحداث التى تساعد في التنبؤ والمقارنة والتقييم لقدرة لمنشأة على تحقيق الدخل.
7. تقدير قائمة المركز المالي تكون مفيدة فى مجال التنبؤ والمقارنة والتقييم للقدرة الإدارية للمنشأة.
8. تقديم قائمة بالدخل الدوري بالشكل الذي يُمكن من الإعتماد عليها فى إعداد التنبؤات والمقارنات والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل فى المستقبل.
9. تقديم قائمة بالنشاط المالي يُمكِن من الإستفادة منها فى عمل التنبؤات والمقارنات وتقييم المقدرة الإيرادية للمنشأة.
10. تقديم قائمة بالتقديرات المالية المتعلقة بالمستقبل.
11. فى الأجهزة الحكومية والمنشآت التى لا تهدف إلى تحقيق الربح تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مفيدة فى تقييم الإدارة فى إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة ومدى فاعلية الإدارة فى تحقيق أهداف التنظيم.

---

(1) عصام الدين محمد متولي، **دور المعلومات المحاسبية في الوفاء بإحتياجات سوق المال في مصر والسودان**، (القاهرة: الإسراء للطباعة، 2006م)، ص ص 155–156.

12. التقرير عن الأنشطة التى تقوم بها المنشأة أو التى يكون لها تأثيرها الواضح على المجتمع.

لقد آثار تقرير تروبلد (Truebloud) الخاص بتحديد أهداف القوائم المالية ردود فعل واسعة، ولقد أصبح الأساس الذي بنيت عليه كثير من الدراسات اللاحقة ولعل أهم ما أثير من ردود سلبية هو[1]:

ما يتعلق بتصور الأهداف الواردة بالتقرير عن تحقيق البعد الإجتماعي لمسؤولية المحاسب بشكل فعال وهنا تجدر الاشارة الى ان اهم المحاولات التى بذلت فى تحديد اهداف القوئم المالية بما يتفق مع المسؤولية الإجتماعية هي تلك الدراسة التى قام بها مجمع المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز، فقد أصدرت اللجنة الخاصة بالمعايير المحاسبية (A.S.S.C) تقريرها فى عام (1975م) متضمناً تحديداً لأهداف القوائم المالية، وكان موقف هذا التقرير هو أن القوائم المالية ذات الغرض العام لا يمكنها مقابلة إحتياجات كآفة الأطراف الخارجية، ولذلك فإنه بالإضافة إلى القوائم المالية التقليدية إقترح التقرير سَن قوائم أُخرى بيانها حسب التالي:

1. قائمة لبيان القيمة المضافة وكيفية توزيع هذه القيم على عوامل الإنتاج المختلفة.
2. قائمة لبيان شؤون العمالة وبصفة خاصة ما يتعلق بالإنتاج والكفاية الصناعية وأي معلومات أخرى تهُم العاملين.
3. قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة وبصفة خاصة الإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الإجتماعية وكافة التحويلات الأخرى.
4. قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي وبصفة خاصة حجم العمليات التى تمت بعملات أجنبية، والمتعلقة بالإقراض والإقتراض والتوزيعات من وإلى وحدات تنتمي لدولة أجنبية.
5. قائمة لبيان التوقعات بالنسبة للمستقبل وبصفة خاصة المستويات المتوقعة للأرباح والعمالة والإستثمار.
6. قائمة لبيان أهداف المنشأة.

ثالثاً : أنواع التقارير المالية:

يمكن تقسيم التقارير المالية إلى[2]:

1. **التقارير الداخلية:** وتمثل كآفة التقارير التى تُقَدَم لمختلف المستويات بالمشكلات التى تواجهها إدارة المنشأة، إن هذا النوع من التقارير واحدة من مقومات النظام المحاسبي الإداري، وتحتوي التقارير المالية على رسوم بيانية، تحليلية، قد تكون شهرياً أو أسبوعيا، وقد تكون جزئياً أو كلياً لغرض ما تحتاج الإدارة إليه فى إعداد الموازنات التخطيطية بأنواعها المختلفة.

---

(1) يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر، 2001م)، ص 50.

(2) جبرائيل وكحالة وآخرون، **المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق**، (عمان: دار زاهرة زهران للنشر والتوزيع، 1997م)، ص 104.

2. **التقارير الخارجية:** تستخدم هذه التقارير كوسيلة إتصال بين المنشأة والمستخدمين الخارجيين للمعلومات مثل المستثمرين الحاليين أو المرتقبين والدائنين الحاليين أو المرتقبين، والبنوك والأجهزة الحكومية المختلفة، وتحتوي التقارير المالية على نتائج الأداء المالي للمنشأة فى لحظة معينة كما هو مُتمثل في القوائم المالية، بالإضافة إلى معلومات أخرى تحليلية مصدرها البيانات المالية، إن القوائم المالية تعبر عن فترة مالية ماضية وتسعى إلى تلبية حاجة مستخدميها من المعلومات وتكون المنشأة المُصدرة لهذا التقرير مُلزمة بنشر الحد الأدنى من المعلومات التى تحتويها بغرض تلبية حاجات المستخدمين لها.

يستنتج الباحث أن التقارير بأنواعها المختلفة وسيلة لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المعنية سواء من الداخل أو من الخارج، حيث تمثل القوائم المالية أحد أنواع التقارير الخاصة، أما الموازنات التخطيطية المتمثلة فى موازنة المبيعات التى تعرف بأم الموازنات أحد أهم أنواع التقارير المالية السابقة بينما يمثل النوع الآخر أحد أنواع القوائم المالية المستقبلية.

يرى الباحث: أن التقارير المالية قد تأخذ شكل بياني إحصائي يكون معبراً عن الأداء الحالي والمتوقع، فمثلاً التقارير المالية اليومية تعبر عن التشغيل الفعلي والذي يتم مقارنته بما حدد وفق الخطة المعيارية الموضوعة من قَبل لتحديد الإنحرافات ومعرفة الأسباب المسببة لها، إن تقسيم التقارير المالية المنشورة وغير المنشورة جميعها تعبر عن كيفية إيصال المعلومات المالية الملائمة للمستخدمين والمستفدين منها.

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية وخصائص ومعايير وقياس جودة التقارير المالية:

أولاً: مفهوم وأهمية جودة التقارير المالية:

تلعب التقارير المالية دوراً هاماً كأحد أهم مصادر توفير المعلومات المختلفة عن المنشأة والتى يعتمد عليها مختلف متخذي القرارات فى إتخاذ قراراتهم الإقتصادية إلا أنه فى الآونة الأخيرة مع تعدد الفضائح المالية من إنهيارات وإفلاسات فى كبرى الشركات حول العالم، فقد إهتزت ثقة مستخدمي المعلومات فى مدى إمكانية الإعتماد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات، مما أدى إلى الإهتمام بتطور مهنة المحاسبة وزيادة الإهتمام بجودة التقارير المالية بإعتبارها من الموضوعات الأكثر أهمية على الساحة المحاسبية وذلك لما لجودة التقارير المالية من تأثير هام على عملية إتخاذ القرارات.

قادت التغيرات الإقتصادية والسياسية الضخمة التى حدثت فى العقدين الماضيين فى معظم بلدان العالم إلى ثورة حقيقية فى عالم المال وصناعته لعبت فيها أسواق المال أو ما يسمى بالبورصات دوراً محورياً، فبزغ ما يسمى بثقافة الأسهم وتزايد تحويل الملكية إلى أسهم وسندات، وفى هذا الإطار أصبحت الحاجة إلى معلومات ذات مصداقية وموثوقية ضرورة مُلِحة فرضتها تطورات ومستجدات أسواق المال وتعاظم دور المحاسبة كمصدر رئيسي للمعلومات[1].

حيث يستخدم المستثمرون فى أسواق المال المعلومات المحاسبية بصفة عامة، والمعلومات التى تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية بصفة خاصة فى تقييم الشركات والذي يتم بناءاً على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بعد خصمها بتكلفة رأس المال الملائم لمستوى الشركات، وأيضاً فى التعاقدات التحفزية (عقود المكافآت، وعقود المديونية) الهادفة لإلتقاء المصالح والرقابة وتحقيق وكالة فعالة[2].

هناك العديد من المفاهيم والتعريفات التى قدمها الكُتاب والباحثون حول ماهية جودة المعلومات المحاسبية لعل أهمها المفاهيم الآتية:

1) **مفهوم جودة التقارير المالية:** قبل أن نعرف الجودة لابد من بيان أصل كلمة جودة فى اللغة العربية وكذلك التذكير بما ورد فى القرآن الكريم وسنة رسولنا الكريم صلوات اللّه وسلامه عليه، من آيات وأحاديث تحث على حُسن العمل والإتقان

---

(1) د. عبد الفتاح أحمد علي خليل، **قياس المضامين التقيمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق المال المصري**،(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،العدد 674، 2006م)، ص ص 472-473.

(2) Ting Luo, Essays on the Determinants and The Effects of Financial Reporting, (Un Published Dectorate Thesis, Unversity of Wsconsin- Mdison, 2007), PP. 4-6.

1. الجودة فى اللغة:

إنَّ أصل كلمة جودة الإشتقاقي هو (ج و د) وهو أصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء[1]، والجواد: السخي، ومن إشتقاقه: الجيد وهو ضد الرديء، وجاد الشيء يجود جودةً، وجودةً أي صار جيداً، وقد جاد جود، وأجاد: أتى بالجيد من القول أو الفعل. وبين الجودة: أي رائع[2]، ويقال هذا شيء جيِّدٌ: بين الجُودة والجَودة، وجاد الفرس: أي صار رائعاً يجود جُودةً[3].

هكذا نرى أنَّ المعنى اللغوي يتضمن ما يلي: العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حداً فائقاً، وفى اللغة العربية هناك عدة مرادفات لكلمة جود مثل الإتقان والكفاءة.

2. مفهوم الجودة فى القرآن والسنة:

الحمد لله القائل فى مُحكم آياته "تَبَارَكَ الَّذِي بِيَدِهِ الْمُلْكُ وَهُوَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ (1) الَّذِي خَلَقَ الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ لِيَبْلُوَكُمْ أَيُّكُمْ أَحْسَنُ عَمَلًا وَهُوَ الْعَزِيزُ الْغَفُورُ (2)"[4]، وكذلك كما فى قوله تعالى " وَقُلِ ٱعْمَلُواْ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُۥ وَٱلْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَٰلِمِ ٱلْغَيْبِ وَٱلشَّهَٰدَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ"[5]، وفى السنة النبوية الشريفة هناك أحاديث كثيرة تدعو إلى حب العمل وإتقانه والتعاون الجماعي كما ورد فى قوله صلى الله عليه وسلم: " إنَّ اللهَ تعالى يُحِبُّ إذا عمِلَ أحدُكمْ عملًا أنْ يُتقِنَهُ "[6] (الراوي : عائشة أم المؤمنين | المحدث : الألباني | المصدر : صحيح الجامع الصفحة أو الرقم : 1880 | خلاصة حكم المحدث : حسن).

يستنتج الباحث مما سبق أن الجذور التاريخية لإدارة الجودة تعود لديننا الإسلامي الحنيف متمثلة فى القِيم الروحية والمبادئ السامية الرفيعة للإسلام، كما أن فكرنا الإسلامي غني بالمعرفة والقِيم التى تدعو وتحض على الإلتزام بمبادئ العدل والأداء الجيد وهذا هو روح ومنهجية إدارة الجودة.

يُعد مفهوم الجودة من المفاهيم الفلسفة الأكثر جدلاً، فمصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشئ للغرض الذي أُعد من أجله[7].

إن مفهوم الجودة فى المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تُحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريفات، وأن تُعد فى ضوء مجموعة من المعايير الفنية والقانونية والرقابية والمهنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها[8].

---

[1]) معجم مقاييس اللغة، إبن فارس، (493/1).
(2) تاج العروس، محمد مرتضى الزبيدي، (403/4-404).
(3) لسان العرب، إبن منظور، (135/3-136).
(4) القرآن الكريم، سورة الملك، (الأيات: 1-2).
(5) القرآن الكريم، سورة التوبة، (الآية: 105).
(6) الإمام المناوي، التيسير: شرح الجامع الصغير، المجلد الأول، المكتب الإسلامي، بيروت، ص 269
(7) فاتن محمد حمدي علي، **تقييم المداخل الحديثة في بناء معايير المحاسبة وأثرها على جودة التقارير المالية**، (حلوان: جامعة حلوان، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2012م)، ص 76.
(8) Euchman, R. M. J.D. Piotroski, and A. J. Smith, What Determines Corporate Transparency?, (Journal of Accounting Research, Vol. 42, No. 2, 2006), P. 234

فى أوآخر القرن العشرين ظهرت تعريفات عديدة ومتباينة لتوضح مفهوم الجودة التى تساهم فى العمليات الإنتاجية ونتيجه لتلك المحاولات التى تتولى إبراز سمة معينة تقوم بالتمحور حولها وبصرف النظر عن الإختلافات التى أبرزتها تلك المحاولات إلا أن هنالك بعض التعريفات التى فرضت نفسها علي الفكر الإداري وذلك لما إتصفت به من موضوعية وتعبير دقيق عن مفهوم الجودة الذي يرجع إلي الكلمة اللاتينية (Qualities) التى تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشئ ودرجة الصلابة وقديماً كانت تحدد الدقة والإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار التاريخية والدينية فى تماثيل وقراع وقصور لغرض التفاخر بها أو إستخدامها لأغراض الحماية وحديثاً تعبر عن مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الإنتاج الكبير والثورة الصناعية وظهور المؤسسات الكبرى وإزدياد المنافسة فأصبح لمفهوم الجودة أبعاد جديدة وشعبية[1].

تعتبر المعلومات الواردة بالتقارير المالية هي حجر الأساس الذي يبنى عليه مستخدمي تلك التقارير قراراتهم، ونتيجة لأهمية تلك المعلومات فقد تعددت المحاولات لتعريف ما المقصود بجودة التقارير المالية، ولمحاولة تعريف جودة التقارير المالية فهي تتمثل فى توفر معلومات تعبر بعدالة وإكتمال عن المنشأة ومركزها المالي بشكل يعكس الواقع الإقتصادي للمنشأة مما يدعم منفعتها لمتخذي القرارات فى عملية صنع القرار[2].

عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بأنها "خصائص نوعية" كما عرفت أيضاً بأنها "محصلة توفر أعلى مستوى ممكن للخصائص النوعية للمعلومات التى تتضمنها القوائم المالية والتى وردت فى الإطار الفكري المشترك للإتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي[3] (FASB).

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأن "الجودة تعني مدى القدرة على إستخدام المعلومات فى مجال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات للهدف عند الحصول عليها"، فى حين يرى آخر بأن الجودة هي "مصداقية المعلومات المحاسبية التى تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين"[4].

---

(1) وجدان أحمد الطيب محمد، **الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودوره في تحسين جودة التقارير المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدارسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017م)، ص ص 285 – 286.

(2) رانية نور الدين عثمان، **دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية وتقويم الأداء**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017م)، ص 108.

(3) محمد إبراهيم محمد حسين، **مؤشر مقترح لتصنيف الشركات المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية طبقا لجودة الأرباح المحاسبية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 4، 2012 م)، ص 246.

(4) رشا حمادة، **قياس أثر الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية**، (الأردن: جامعة الزرقاء، كلية الإقتصاد والعلوم والعلوم الإدارية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، 2014)، ص 682.

عرفها كوهن (Cohen) بأنها "دقة التقارير المالية والتى تفسر على أنها المستوى المحقق من القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً"[1].

عرفت جودة التقارير المالية بأنها " تتمثل فى توفير معلومات تعبر بدقة وإكتمال عن أداء المنشأة ومركزها المالي بشكل يعكس الواقع الإقتصادي للمنشأة مما يدعم منفعتها لمتخذي القرارات فى عملية صنع القرار"[2].

عرفت جودة التقارير المالية بأنها " تشير إلى السمات النوعية المطلوبة لإشباع وتلبية إحتياجات مستخدميها"[3] .

عرفها كذلك رودريغو(Rodrigo) بأنها "دقة توصيل ونقل التقارير المالية للمعلومات عن عمليات الشركة بشكل عام والتدفقات النقدية المتوقعة بصفة خاصة للمستثمرين"[4].

عرفت أيضاً بأنها "مجموعة من الخواص يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى تكون مهمة ومفيدة عند دراسة المشكلة التى يكون المستخدم لها بصدد إيجاد حل لها وإتخاذ قرار حيالها[5].

كما عرفت بأنها "مفهوم فلسفى واسع يهدف إلي تحقيق التميز فيما تقدمه الوحدة الإقتصادية من خدمات أو منتجات مثل التقارير المالية والتى تعد بمثابة وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للنظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية"[6].

---

(1) Cohen, D. A., **Does Information Risk Really Matter?** An Analysis of the Determination and Economic Consequence of Financial Quality, (New York University, Working Paper 2006), P. 8.

(2) جيهان محمود عبد الحميد، تقييم أثر إستخدام القيمة النقدية المضافة على جودة التقارير المالية، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير منشورة، 2012م)، ص 95.

(3) فاطمة إبراهيم عمر،**نظم المعلومات المحاسبية وتطويرها بإستخدام النظام المتكامل للمعلومات في الوحدات الاقتصادية**،(الخرطوم:جامعة النيلين،كلية الدراسات العليا،رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة،2012م)،ص 56.

(4) Rodrigo, S. Verdi, **Financial Reporting Quality and Investment Efficiency**: Unpublished Decorate, (University of Pennsylvania, 2006), P. 2.

(5) زين العابدين إبراهيم يوسف، **دور المحاسبة الإلكترونية في توفير المعلومات الملائمة لعملية إتخاذ القرار في سوق الأوراق المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 28.

(6) عبد الوهاب نصر، أسماء أحمد الصيرفي، **أثر مستوى الإلتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، (القاهرة: مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 3، العدد 2، 2015م)، ص 7 .

تعرف الجودة أيضاً بأنها" الخلو من العيوب، أو إنجاز الشئ على الوجه المطلوب من المرة الأولى"[1].

بينت إحدى الدراسات أن جودة التقارير المالية عبارة عن " مجموعة من الخصائص النوعية التى يجب أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات فائدة ونفع فى عملية إتخاذ وترشيد القرارات"[2].

كما تم تعريفها بأنها "محصلة لديها القدرة على توصيل البيانات والتقارير المالية المبوبة التى تستخدم فى مجال التنبؤ والشفافة والمصداقية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات الملائمة والموثوقية والخصائص الفرعية، صدق التعبير، التغذية المرتدة، التى تعد بمثابة وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للنظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية"[3].

يسعى مفهوم الجودة الواسع الي تحقيق التميز فى ما تقدمه الوحدة الإقتصادية من الخدمات أو المنتجات مثل التقارير المالية التى تُعد بمثابة المنتج النهائي للنظام المحاسبي للوحدة الإقتصادية الذي مدخلاته بيانات المعاملات والأحداث الاقتصادية، حيث يشبه النظام المحاسبي بدرجة كبيرة نظام الإنتاج، حيث يتم تحويل المادة الخام إلي منتج نهائي، وبالمثل يتم عمل المعالجات المحاسبية والتسجيل لبيانات المعاملات والأحداث الإقتصادية التى تدخل النظام المحاسبي ويتم الحصول على المخرجات فى صورة تقارير مالية، فى حين تُعد التقارير المالية بمثابة مدخلات لعملية إتخاذ القرارات الإستثمارية بعد دراستها وتحليلها[4]، لذلك نجد أن مفهوم جودة التقارير المالية قد حَظِي بإهتمام متزايد على المستوى العالمي خلال العقدين الماضيين، تزايد هذا الإهتمام مع إنهيار العديد من المنشآت على مستوى العالم، وتصاعد حِدة الأزمة المالية العالمية، وتعد التقارير المالية الوجهة الأولى للمستثمر للتعرف على خلاصة نتائج أعمال الشركة خلال الفترة المالية والتى تساعد المستثمر فى إتخاذ القرارات الرشيدة التى تعود بالنفع على

---

(1) د. ثابت عبد الرحمن إدريس، **قياس جودة الخدمة وتحليل العلاقة بينها وبين كل من الرضا والميل للشراء– مدخل منهجي تطبيقي**، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، مارس 1993م)، ص 151 .

(2) فاطمة عبد الرحمن مهدي، **دور المعلومات المحاسبية في تحديد وقياس زكاة المال المستفاد**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2014م)، ص 35.

(3) منتصر فضل عبد الله إسماعيل، **برنامج لغة الأعمال الموسعة (XBLP) ودورها في زيادة جودة التقارير المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير منشورة، 2018م)، ص 51.

(4) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية**– دراسة حالة مجمع صيدال،(الجزائر :المجلة الجزائرية للأبحاث والدراسات، المجلد الثاني،العدد الثاني، أبريل 2019م)،ص 63.

إستثماره، لذلك تعد التقارير المالية المنتج الأكثر أهمية للنظام المحاسبي، ويتمثل دورها الرئيس فى نقل وتوصيل المعلومات المالية إلي الأطراف المستفدة بالطريقة الصحيحة وفى الوقت المناسب، لذلك كان من الضرورة الإهتمام بجودة التقارير المالية لكونها المدخلات الأساسية لعملية إتخاذ القرارات[1].

عرفت أيضاً بأنها تمثل كآفة إجراءات إعداد التقارير المالية وعمليات التحقق، التى يتم القيام بها بالمراحل المتتابعة فى منظومة التقرير المالي بهدف تقديم تأكيد مناسب للمساهمين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المحاسبية بشان إعداد وإصدار ومراجعة التقارير المالية بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية، وعرفت كذلك بأنها توفر معلومات أكثر عن خصائص الأداء المالي للشركة والتى تعتبر ملائمة لإتخاذ قرارات معينة من خلال متخذي قرار معين[2]، كما أنها الدقة التى تُنقل بها التقارير المالية عن العمليات فى الشركة ولا سيما التدفقات النقدية المتوقعة ذلك لإطلاع المستثمرين فى الأسهم علي هذه المعلومات، كما هو موضح من بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (1)، فالتقارير المالية يجب أن تقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والتى تساعد فى إتخاذ القرارات السليمة[3].

2) أهمية جودة التقارير المالية:

زادت أهمية جودة التقارير المالية لضمان الإستقرار المالي بعدما تحررت أسواق المال العالمية، وتبعاً لذلك زادت الضغوط من أجل تحسين جودة وفائدة المعلومات حيث تعد جودة المعلومات المحاسبية والمالية المحتواه فى التقارير المالية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية والمالية لأهدافها كما يمكن إستخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي فى التقارير المالية، فقد تناولت جودة المعلومات المحاسبية والمالية متطلبات جودة وكميات المعلومات التى يجب توفرها للمشاركين

---

(1) أحلام عباس، **أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2013م)،ص 12.

(2) عبد الوهاب نصر، وأسماء أحمد الصيرفي، **مرجع سابق**، ص 180.

(3) أسامة محمد محي الدين عوض، وأحمد علي غازي صقر، **مرونة المعايير المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية**، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 38، العدد 2، 2014م)،ص 428.

فى سوق جمهور المستفدين كما أن توفر المعلومات المجدية يعتبر شرطاً جوهرياً وأساساً لإستقرار النظام المالي فقد أعطت المنظمات المهنية أولوية قصوى لتحسين جودة المعلومات لمساعدة المستخدمين الرئيسيين فى ترشيد قراراتهم أي أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة فى مجال ترشيد القرارات كما نجد أن المعلومات المحاسبية والمالية تمثل كل المعلومات الكمية وغير الكمية التى يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية فى التقارير المالية المقدمة للجهات المعنية [1].

تتمثل أهمية التقارير المالية لجميع المستخدمين لها فى الآتي[2]:

1. تساعد التقارير المالية بعض مستخدميها فى عمليات التنبؤ المستقبلي بأدائها، كذلك التنبؤ بالعائد المحاسبي المستقبلي والعائد السوقي، حيث يقود ذلك إلى تعديل المستثمرين لتوقعاتهم الخاصة بالمنافع المستقبلية وبما ينعكس على الأسعار الحالية للأسهم، ويكون ذلك من خلال عملية تحليل البيانات المحاسبية المتوفرة فى التقارير المالية.
2. توفر التقارير المالية معلومات ومؤشرات مالية للمستخدمين عن سيولة المنشأة وربحيتها وخططها المستقبلية.
3. توفر التقارير المالية معلومات للمستثمرين تساعدهم فى عملية الحكم والتقييم لأداء المنشأة والتنبؤ بأدائها المستقبلي.

كذلك ترجع أهمية جودة التقارير المالية إلى أهمية الدور الذي تلعبه المعلومات الواردة بتلك التقارير، حيث يساعد التقرير عن معلومات عالية الجودة تتسم بإكتمال المحتوى والشفافة على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومتخذي القرارات خاصة المستثمرين حيث تستطيع إدارة المنشأة بحكم موقعها الوصول إلى كآفة المعلومات التى تحتاجها لإتخاذ قراراتها، بينما يصعب على المستخدمين الخارجيين الحصول على إحتياجاتهم من المعلومات مما يساعد على تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بالمنشأة[3]، كما تساعد على تخفيض تكلفة رأس المال عن طريق تخفيض عدم التأكد المحيط بمخاطر وعوائد الإستثمارات

---

(1) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص ص 63- 64.

(2) عبد الإله جميل وطن، **محتوى المعلومات للتقارير المالية – دراسة مقارنة بين سوق بغداد للأوراق المالية وعمان المالي**، (الموصل: جامعة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 8، العدد 4، 2006م)، ص ص 88 - 89.

(3) رانية نور الدين عثمان محمد، **مرجع سابق**، ص ص 113 – 114.

وتساعد أيضا على التخصيص الامثل للموارد عن طريق توضيح تلك الفرص التى تقوم بخلق قيمة وبالتالي زيادة كفاءة سوق المال وزيادة النمو الإقتصادي[1].

تنبع أهمية جودة التقارير المالية من خلال دورها فى ما يلي[2]:

1. تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تخفيض تكلفة رأس المال.
2. تؤدي إلى كفاءة تخصيص رأس المال للإستخدامات عالية القيمة.
3. يساعد توفر المعلومات المحاسبية والحقائق عالية الجودة على توقع حدوث الأزمات المالية من خلال حصر الأخطار وإستقرارها وأيضاً على توفير الوقت والجهد وسرعة الأداء أثناء الأزمة المالية فى حالة حدوثها.

كما أن الإهتمام بجودة المعلومات المحاسبية فى الوحدة الإقتصادية يحقق الفوائد التالية[3]:

1. تقليل الأخطاء الكتابية.
2. إختصار الوقت اللازم لإنهاء المهام الموكلة.
3. الإستفادة القصوى من الموارد المتاحة.
4. التقليل من تكرار عملية المراجعة.
5. إرتفاع مستوى رضا المستخدمين عن المعلومات المحاسبية.
6. تقليل عدد إنعقاد جلسات الإجتماعات.
7. ارتفاع مستوى رضا معدي القوائم المالية عن محتواها من المعلومات المحاسبية.

أبرز الدلائل على أهمية جودة التقارير المالية إهتمام كلاً من (IASB-FASB) بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بغرض الوصول لمعايير الجودة وينتج عنها تقارير مالية جيدة، ونظراً لأهمية جودة التقارير المالية، فقد تناول عدد من الباحثين الآثار الإيجابية المترتبة على تحقيق جودة التقارير المالية على تخفيض تكلفة رأس المال، وذلك من خلال طريقتين يمكن توضيحهما على النحو التالي[4]:

1. الطريقة الأولى:

تخفيض عدم تماثل المعلومات بين كبار وصغار المستثمرين مما يقود إلى تخفيض مخاطر السيولة وزيادة إمكانية تمويل الإستثمارات طويلة الأجل التى تتسم بإنخفاض السيولة بدون مطالبة المستثمرين بالإستغناء عن أموالهم على المدى الطويل على أساس أن جودة المعلومات تُخفض

---

(1) جيهان محمود عبد الحميد، **مرجع سابق**، ص 95.

(2) إلهام محمد أحمد علي سهلول، **تقييم تأثير الإختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية**، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص 85.

(3) جيهان محمود عبد الحميد، **مرجع اسابق**، ص 95.

(4) مجدي شكري فوزي، **مرجع سابق**، ص 330.

من مخاطر خسارة صغار المستثمرين عند الإتجار مع كبار المستثمرين مما يؤدي لجذب المزيد من رؤوس الأموال إلى الأسواق.

2. **الطريقة الثانية:**

تخفض عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين مما يتمخض عنه تعارض المصالح وتكاليف الوكالة على أساس أن المعلومات التى تتسم بالموضوعية والقابلية للتحقيق تُسهل من فعالية ممارسة المساهمين لحقوقهم ورقابتهم للمديرين.

التقارير المالية ذات الجودة العالية يمكن أن تعزز كفاءة الإستثمار عن طريق التخفف من تباين المعلومات التى تسبب الخلافات الإقتصادية مثل الخطر الأخلاقي وسوء الإختيار، وكذلك إذا إتسمت التقارير المالية بالجودة العالية فإنها سوف تزيد من قدرة المساهمين على رصد الأنشطة الإستثمارية الإدارية[1].

يستنتج الباحث: من خلال ما سبق ذكره أن الإهتمام بجودة المعلومات المحاسبية، وجودة التقارير المالية كان الباعث وراءه أن الجودة تؤثر بشكل ملحوظ على منفعة المعلومات المحاسبية بإتخاذ قرارات عامة وقرارات إستثمارية على وجه التخصيص، وأيضاً تساعد فى تقييم فرص الإستثمار وتحديد الإستثمارات التى تخلق قيمة وبالتالي تشجع على تدفق رأس المال النقدي والبشري تجاه القطاعات ذات العوائد المرتفعة والمتوقعة، فالأهمية الأساسية للتقارير المالية هي توفير معلومات مالية ذات جودة عالية تتعلق بالنشاط الإقتصادي، وكما نعلم بأن المعلومات الجيدة هي شريان لحياة الأسواق الناشطة القوية، لذا نرى بأن جودة التقارير المالية تؤثر إيجاباً على ثقة المستثمرين ويظهر ذلك بجلاء عند قدرتهم على إتخاذ قرارات إقتصادية صحيحة، فضلاً عن كونها تؤثر على قرارات المستثمرين المتعلقة بضخ إستثماراتهم فى المجالات الإستثمارية المختلفة، وبما أن التقارير المالية تعد أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية فى صورة معلومات مالية إلى المستخدمين لمساعدتهم فى إتخاذ قرارات رشيدة، وتشتمل القوائم المالية على الآتي: (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية)، بالإضافة إلى تقارير مجلس الإدارة والملخصات المالية، وتقارير أخرى مثل التقارير القِطاعية وقوائم القيمة المضافة وغيرها، كما أن عرض معلومات مالية ملائمة وموثوقة يؤدي إلى رفع كفاءة الأسواق ويجعلها سوقاً جاذباً للإستثمارات المحلية والأجنبية.

---

(1) نضال محمود الرمحي، **أثر تبني نظام تخطيط موارد المؤسسة على التقارير المالية للشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان،** (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، المجلد7، العدد 2، 2016م)، ص 9.

أيضاً تُعرف الجودة طبقاً لتعريف إتحاد المحللين الماليين (FAF)(Financial Analysis Fedration) بأنها "الوضوح والشفافة وتوافر المعلومات فى التوقيت المناسب"، أما منظمة (AICPA) (Accounting International Certified Public Accountant) فإن اللجنة الخاصة بالتقارير المالية ترى أن الجودة هي مدى القدرة على إستخدام المعلومات فى مجال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات للهدف عند الحصول عليها هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المنظمة كما إن الجودة فى التقارير والقوائم المالية هي توافر معايير محاسبية والتى يتم على أساسها إعداد التقارير والقوائم المالية بما يمكن المستخدمين ومتخذي القرار من إتخاذ القرارات الرشيدة[1].

كما تقاس جودة التقارير المالية بجودة المعلومات المحاسبية والتى يتم الإفصاح عنها فى تلك التقارير بحيث تكون مفيدة للمستخدمين فى إتخاذ القرارات حيث وضعت العديد من الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة فى مجال المحاسبة والمراجعة تعريفاً لمعايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية التى يتم بها الحكم على جودة التقارير المالية حيث يعد الإطار المفاهيمي رقم (2) الصادر عن (FASB) النموذج الملائم فى تقييم جودة التقارير المالية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة فى القوائم المالية وتلك الخصائص هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة فى القوائم المالية مفيدة للمستخدمين[2].

ثانياً: خصائص المعلومات المحاسبية:

الخصائص النوعية هي مواصفات معينة تجعل المعلومات المفصح عنها فى التقارير المالية مفيدة والمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة فى مجال ترشيد القرارات لذلك يجب أن تتميز المعلومات المفصح عنها فى التقارير المالية بخصائص للحكم على جودتها[3]، فقد زاد الإهتمام مؤخراً بتطوير النشاط المالي والإستثماري فى ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية وما يقابلها من معايير، وخاصة الموجهة نحو القيمة العادلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة فى التقارير المالية حيث أوصى مجلس معايير المحاسبة (IASB) بأن إعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب إختبار أثر القيمة العادلة على أربعة خصائص أساسية وهي[4]:

---

(1) Nashwa, G., Audit Committee: The Solution to Quality Financial Reporting, The CPA Journal, December 2003, PP. 6-9.

(2) د. طارق عبد العال حماد، **الإتجاهات الحديثة في التقارير المالية**،(الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م)، ص 89.

(3) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص 64.

(4) Eamt and Young, Accounting for the Credit Crisis, Part 2, July 2008, P. 5.

1. القابلية للفهم:

تعد القابلية للفهم أحد الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية بالنسبة للمستخدمين بفرض أن لدى المستخدم مستوى معقولاً من المعرفة فى المحاسبة والأعمال والنشاطات الإقتصادية مع توفر الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ولذا فإن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات بل تعتمد أيضاً على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية مثل مستوى التعليم والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم[1].

إن من الخصائص الأساسية للمعلومات المضمنة بالتقارير المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين مع افتراض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة فى الأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية للمنشأة ويجب عدم استبعاد المعلومات المتعمقة بالمسائل المعقدة فى التقارير المالية إذا كانت ملائمة لاتخاذ القرارات بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين[2].

2. خاصية الملاءمة:

تعد خاصية الملائمة من أهم الخصائص التى يجب أن تتصف بالمعلومات المفصح عنها فى التقارير المالية، ولكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر مستخدميها يجب أن تكون ملائمة وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤدي إلى حدوث تغيير فى إتجاه القرارات الإقتصادية للمستخدمين ومساعدتها فى تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح التقييم الماضي، والملائمة خاصية مهمة للمعلومات المحاسبية والمالية المعدة للإستخدام الداخلي والخارجي ولكنها أكثر أهمية للإستخدام الداخلي[3].

لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجة صانع القرار وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين لمساعدتهم فى تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.

---

(1) د. رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، يوليو 2009م)، ص ص 70-75.

(2) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص 64.

(3) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص 64.

كما تم تعريفها بأنها ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله وكذلك يرتبط بمعيار الملاءمة لتوفر المعلومات المحاسبية فى الوقت المناسب لإتخاذ القرار لأن توفر المعلومة بعد إتخاذ القرار لا تكون ملائمة[1].

تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين وصناع القرار مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وقدرة المنشأة على مواجهة إلتزاماتها وتكون للمعلومات قيمة تنبؤية من خلال القدرة على عمل تنبؤات من القوائم المالية تعزز من خلال الأسلوب الذي تعرض فنه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية ويرتبط مفهوم الملاءمة عن قرب بمفهوم الحياد وعدم التحيز ويهتم بالحد الأدنى من المعلومات التى يجب عرضها وكيفية العرض المناسب[2].

كذلك عرفها أحد الكُتاب بأنها "قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير فى القرارات التى يتخذها المستثمر أو المستفيد من المعلومة"[3].

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات فائدة لمستخدميها عندما تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

أ. **التوقيت المناسب:** عُرف بأنه " توفر المعلومات المناسبة فى فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لإتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها، لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير فى عملية إتخاذ القرار، ومعالجة أوجه القصور بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف والخسائر"[4].

ب. **القدرة التنؤية:** عرفت بأنها "القدرة على مساعدة مستخدمي المعلومات على عمل تنبؤات حول آثار الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية"[5].

---

(1) د. سمير أبو الفتوح صالح، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية،** (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003م)، ص 13.

(2) د. طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق،** ص 90.

(3) شادية عبد الله حسن زبير نقد، **المعلومات المحاسبية ودورها في تحقيق الرقابة المصرفية الفعالة،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة منشورة، 2012م)، ص 94.

(4) د.يحي محمد أبو طالب،**معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة،**(القاهرة:شركة ناس للطباعة،2005م)،ص 107.

(5) د. نعيم حسن دهمشي، **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً،** (عمان: معهد الدراسات المصرفية، د.ت)، ص 90.

ج. **التغذية العكسية:** يُقصد بها "أن تكون للمعلومات المحاسبية القدرة على تقويم الأداء ودراسة مدى الرشد الذي أُستخدم فى إتخاذ القرارات السابقة، أي إستخدام القرارات السابقة فى تقويم مدخلات القرارات الحالية فى الوحدة الاقتصادية"[1].

يرى الباحث: لكي تكون المعلومات ملائمة لابد أن تكون مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التى يتم إتخاذها وقادرة على إحداث فروق جوهرية فى إتخاذ القرارات، ومساعدة للمستخدمين على التنبؤ بنتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية وأن تكون فى التوقيت المناسب.

3. خاصية الموثوقية (المصداقية، الإعتمادية):

لكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقاً بها ويمكن الإعتماد عليها وتتميز المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز وبإمكان المستخدمين الإعتماد عليها[2]، ويجب أن تُمثل المعلومات بصدق ومصداقية عن العمليات المالية والأحداث الأخرى، وهو ما يسمى بالتمثيل الصادق والجوهري قبل الشكل والتى تعني أنه عندما يختلف الجوهر الإقتصادي للعملية عن شكلها القانوني فإن صفة الجوهر قبل الشكل القانوني فحسب، وكذلك الحياد الذي يعني أن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية هو خدمة جهة معينة دون الأخرى والحذر والإكتمال، وحتى تكون المعلومات ملائمة فإن المعلومات فى التقارير المالية يجب أن تكون كاملة، وأي حذف فى المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، وتكون بذلك غير موثوقة، وحتى يستطيع المُستخدم الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يُقصد أن تعبر عنه، وتعتمد الثقة على المدى الذي يمكن به التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات والأحداث المالية وسلامة القياس وترتبط الثقة بحيادية المعلومات[3].

عرفت خاصية الموثوقية بأنها "تمتع المعلومات المحاسبية بقدر كافى من الثقة حتى يمكن الإعتماد عليها، وهذا يستلزم الإهتمام بالإفصاح والموضوعية والحيادية، لتلك المعلومات حتى تخلق الإطمئنان لدى مستخدميها"[4].

---

(1) حافظ علي آدم، **دور جودة المعلومات المحاسبية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م)، ص 95.

(2) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص 64.

(3) د. رضا إبراهيم صالح، **مرجع سابق**، ص ص 73-74.

(4) د. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، (عَمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص 292.

تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية عند توفر الخصائص الفرعية التالية:

أ. **إمكانية التحقق:** تشير إلى " مدى مقدرة العديد من متخذي القرارات على فحص ومراجعة بيانات معينة والتوصل لنفس درجات الملائمة النسبية لهذه البيانات لعملية إتخاذ القرارات"[1].

ب. **الصدق فى التعبير:** هو ما يُعرف بالموضوعية فى المحاسبة، ويقصد به البعد عن التحيز، أي تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل.

ج. **الحياد:** عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الحياد بأنه: "ميل للقياس بأن يحدث ما يُعبر عنه فى جانب أكثر من جانب آخر بدلاً من أن يكون الحدث متساوي الإحتمال على كل من الجانبين، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقويم وصف دقيق للخاصية المعنية"[2].

يرى الباحث: إن الثقة فى مقياس ما، تعتمد على أن يُعبر بصدق عن شئ معين، وترتبط الثقة بخاصية القدرة على التحقق بمعنى إتباع أساليب وطرق قياس تُكوِن إجماع فى الرأي، وعندما يتم قياسها بطريقة مختلفة تؤدي إلى نفس النتائج، كذلك البعد عن الحكم الشخصي (التحيز) بالميل للموضوعية يعطي موثوقية للمعلومات المحاسبية.

4. القابلية للمقارنة:

يجب أن يكون للمستخدمين القدرة على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد وقياس الأداء فى المركز المالي، وتتم عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المتشابهة والأحداث اللاحقة الأخرى للمنشأة على أساس ثابت عبر الزمن، وكذلك المنشآت الأخرى وتتضمن خاصية قابلية المقارنة إعلام المستخدمين بالسياسات وأثرها على المركز المالي للمنشأة ليساعد فى تحقيق القابلية للمقارنة فى حالة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بالمنشأة مع المعلومات المماثلة عن المنشآت الأخرى، وفى المعلومات المماثلة لنفس المنشأة لفترات سابقة تكتسب المعلومات منفعة معينة[3].

---

(1) د. أحمد رجب عبد العال، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1995م)، ص 25.

(2) د. حنان رضوان حلوه، **النموذج المحاسبي المعاصر**، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص 200.

(3) د. طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص 93.

يرى الباحث: أن التقارير المالية ليست غاية فى حد ذاتها بل هى وسيلة تسعى إلى تقديم معلومات مفيدة فى إتخاذ قرارات إقتصادية للمستثمرين الحاليين أو المرتقبين والدائنين الحاليين أو المرتقبين وكذلك للمُستخدمين الآخرين.

ثالثاً: معايير وقياس جودة التقارير المالية:

فالمعايير التى من خلالها يتم إعداد القوائم والتقارير المالية تتميز بجودة المعلومات المالية والمحاسبية التى يمكن قياس جودتها وبالتالي حمايتها من أجل تحقيق هذه المعلومات لأهدافها المنشودة وهي كما يلي:

1. معايير جودة التقارير المالية:

إن إنتاج المعلومات المحاسبية ذات الإستخدامات المتعددة للأطراف المختلفة والتى عن طريقها يُمكن المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف إتجاه الوحدة الإقتصادية لذا تصبح هذه المعلومات من الأهمية أن تعد بمستوى من الجودة العالية للإعتماد عليها عند إتخاذ القرار وفى ذات الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى فى الوحدة الاقتصادية وإدارتها وتزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية والإقتصادية وتتحقق جودة المعلومات من خلال توافر المعايير التالية[1]:

أ. **معايير قانونية:**

تسعى العديد من الهيئات والمجالس المهنية فى العديد من الدول لإصدار معايير جودة التقارير المالية عن طريق فرض تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة تلتزم بها المؤسسات مع توفر هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء فى المؤسسات بما تتوافر مع المتطلبات القانونية التى تجبر المؤسسات بالإفصاح الكافى عن أدائها.

ب. **معايير رقابية:**

يُركز مجلس الإدارة والمستثمرين على عنصر الرقابة، ونجاح هذا العنصر يتوقف على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية فى تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة فى تطبيق قواعد حوكمة الشركات بواسطة أجهزة رقابية بهدف التأكد من تنفذ سياساتها وإجراءاتها بفاعلية وإن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع تحليل للعمليات وتقييم للمخاطر والأداء الإداري ومدى تطبيق القواعد والقوانين

(1) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص ص 65-66.

المطبقة، والمعايير الرقابية تلعب دوراً هاماً فى فحص وتقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات التى من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى تحسين فى الأداء المالي وزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية.

ج. **معايير مهنية:**

تتأثر جودة ونوعية المعلومات المالية بالممارسات المحاسبية المتبعة والتى يتم تحديدها من خلال إختيار معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، وبالتالي فإن تلبية إحتياجات معينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية يتطلب إختيار معايير محاسبية تؤدي هذا الغرض مما تبرز مسؤولية الإدارة إتجاه الملاك للإطمئنان على إستثماراتهم والتى أدت بدورها إلى ظهور الحاجة إلى إعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

د. **معايير فنية:**

تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس على جودة التقارير المالية والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستخدمي المعلومة المحاسبية والمالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الإستثمار.

2. قياس جودة التقارير المالية:

تتحدد قيمة المعلومات بمدى إمكانية إستعمالها فى الوقت الحالي أو توقع إستعمالها فى المستقبل والقيمة المضافة التى تحدثها على مستوى كل مراكز القرار إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد المنفعة لا يتم بنفس السيولة نظراً لتعدد الإستعمالات وإمكانية إعادة الإستعمال مع تأثير إستعمال تلك المعلومات على عدة مستويات والمعلومات المحاسبية والمالية تستمد قيمتها من جودتها.

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات على النحو التالي[1]:

أ. **الدقة:**

كلما زادت دقة المعلومات المحاسبية والمالية زادت جودتها وزادت معها قيمتها فى التعبير عن الحقائق التاريخية فى الماضي أو الحاضر أو عن التوقعات المستقبلية.

ب. **المنفعة:**

تتمثل منفعة المعلومات فى عنصرين هما كمية المعلومات وسيولة إستخدامها.

(1) نور الدين أحمد قايد، لبني بن زاف، **مرجع سابق**، ص ص 65-66.

ج. **الفاعلية:**

تتحدد الفعالية بالنسبة للمعلومات بمدى تحقيق المعلومات لأهدافها أو تحقيق متخذ القرار لأهدافه من خلال إستخدام موارد محددة.

د. **التنبؤ:**

هو إيجاد الوسيلة االتى يمكن من خلالها إستعمال معلومات الماضي والحاضر فى توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه المعلومات تستخدم فى التخطيط وإتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل فى تخفيض حالة عدم التأكد.

هـ. **الكفاءة:**

هي الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة أي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل إستخدام ممكن للموارد وبتطبيق مبدأ تعظيم جودة المعلومات بأقل تكلفة ممكنة، والتى لا يمكن أن تزيد تكلفة المعلومة عن قيمتها.

و. **حماية المعلومات المحاسبية:**

إن حماية المعلومات المحاسبية يتطلب توفير الوسائل والأدوات والإجراءات اللازمة لضمان حمايتها من الأخطار الداخلية والخارجية ولضمان أمن وحماية المعلومات لابد من النشر الإلكتروني للتقارير المالية الخاصة بها على موقعها على شبكة الإنترنت.

المبحث الثالث

أثر جودة التقارير المالية على فجوة التوقعات فى المراجعة

إن من بين المؤشرات التى ترتبت على فقدان مستخدمي القوائم المالية الثقة فى مراجعي الحسابات القانونيين عقب إنهيار الشركات العالمية، والتى كانت وليدت التزايد المستمر فى عدد الدراسات التى تناولت مواضيع ذات صلة بمسؤوليات المراجع الخارجي وكل ما هو مناط به أدائه، مما أدى إلى إظهار الكثير من الأمور التى كانت غائبة عن عدسة مستخدمي القوائم المالية، والتى خلصت فى نهاية المطاف إلى أن هناك تباين واضح وجلي بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يقومون بآدائه فعلاً وهذا ما يسمى بفجوة التوقعات.

فقد سبقت الإشارة إلى أن الاختلافات فى الرأي بين مراجعي الحسابات القانونيين ومستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال الصعوبات التى تواجهها مكاتب المراجعة العالمية جراء فشل المنشآت التى قامت بمراجعة حساباتها ولم تعطي إنذاراً بفشلها، سبباً جوهرياً فى نشوء ما يُعرف بفجوة التوقعات، والتى مرت بمراحل عديدة كانت كفيلة بزيادة الإهتمام بهذه الفجوة، وبما أن فجوة التوقعات تُمثل 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".

فقد عرفها ليغيو (Liggio, 1974) من خلال مقالته الشهيرة بعنوان (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع) على أنها " الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المراجعون أنفسهم" كما تُعرّف فجوة التوقعات على أنها " تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وهكذا مقدار الإختلاف بين ما تُقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع".

من خلال إستعراضنا للتعاريف السابقة نرى 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 ناقصاً أو كاملاً، والتى إختلفت من كاتب إلى آخر.

أطراف القضية (فجوة التوقعات):

تكمن أهمية جودة عملية المراجعة فى كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة المتمثلة فى تقرير مراجع الحسابات الجودة التامة لأنهم يعتمدون فى إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم المالية، لذلك فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المتعلقة بفجوة التوقعات 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 جداً عند محاولة معالجة هذه الفجوة دراسة الأطراف ذات المصلحة بإعتبارهم طرف فى هذه القضية، وبالموازات مع الأطراف ذات المصلحة فى المنشأة، هناك أطراف ذات تأثير كبير على المهنة، وبالتالي لهم دور وتأثير كبير على هذه الفجوة.

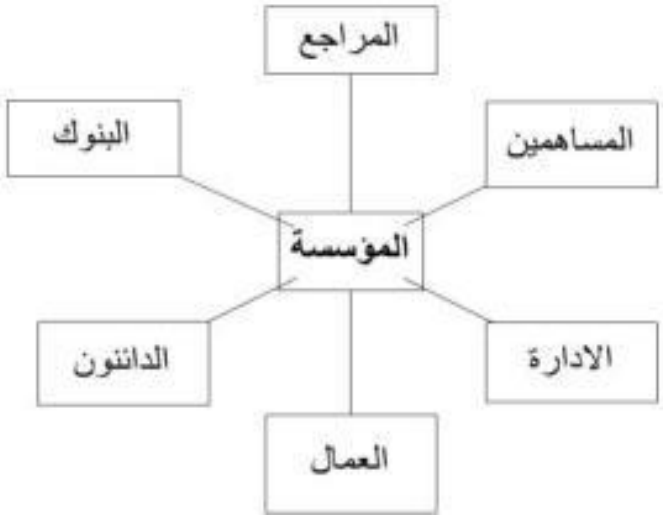
الأطراف ذات المصلحة:

إن القوائم المالية هي ناتج مجموعة متشبعة من قوى الطلب والعرض، حيث أن دور مراجعي الحسابات فى تلك العملية يعتبر عنصراً هاماً، أولاً كمشارك فى عملية عرض القوائم المالية للمراجعة، وثانياً كوكيل إقتصادي يعطي تأكيد عن تلك المعلومات لكافة الأطراف التى تطلب التقارير المالية للشركة، حيث تعتبر العلاقة بين مراجعي الحسابات والأطراف الأخرى علاقة وكالة ضمنية نشأت هذه العلاقة من خلال العُرف المهني وإن كان المراجع وكيلاً عن الأطراف الأخرى وممثلاً لمصالحهم، إلا أن دالة هدفه قد تتعارض مع دالة هدف الأطراف الاخرى، فالمراجع يسعى إلى تعظيم منفعته (دالة هدفه الذاتية) والمتمثلة فى العائد المادي والإحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والإحتفاظ بسمعة جيدة، فى حين أن الاطراف الأخرى تسعى لمعرفة أكبر 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 الأطراف الأخرى وهذا ما يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات، وبإعتبار أن مراجع الحسابات يستفيد ويُفيد فى المنشأة لأنه طرف من أطراف المصلحة فى المنشأة على غرار مستخدمي القوائم المالية فى المنشأة.

بينما هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال، تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النُصح أو يمثلون هؤلاء الذين يأملون فى أن تكون لهم فوائد مباشرة، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 1:

الأطراف ذات المصلحة



أولاً: دور المراجعة الخارجية فى الحد من فجوة التوقعات:

لمعرفة دور المراجعة الخارجية فى الحد من فجوة التوقعات لابد من معرفة مسؤوليات مراجع الحسابات أولاً[1].

أوجبت مهنة المراجعة مسؤوليات مختلفة على مراجع الحسابات هدفها أن يحرص المراجع على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذه عملية المراجعة للوصول إلى رأي فني محايد حول المركز المالي ونتائج النشاط للشركة تحت المراجعة، ومن هذه المسؤوليات ما يأتي:

1. مسؤولية المراجع فى إكتشاف الأخطاء والعناصر الشاذة:

بينت معايير مهنة المراجعة الأمريكية والدولية مسؤولية المراجع من إكتشاف عمليات الخطأ والغش والتقرير عنها كما يلي[2]:

أ. يجب على المراجع تحديد وتقدير مستوى الخطر الذي يجعل الخطأ أو الغش يؤثر مادياً على القوائم المالية.

ب. يجب على المراجع فى ضوء مستوى الخطر الذي تم تحديده أن يقوم بتصميم وإنجاز عملية المراجعة بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول صحة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء.

---

(1) عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 220.

(2) خديجة حجاز، **إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات**، (الجزائر: جامعة سطيف، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م)، ص 14.

ج. بما أن رأي المراجع مبني على أساس تأكيدات معقولة فهو ليس ضامناً أن تقريره لا يعتبر شهادة ضمان وذلك لأن عملية المراجعة تتم على أساس العينات.

د. بعد تنفيذ الخطوات السابقة فإن أي إكتشاف لحالات خطأ أو غش لا يعتبر دليلاً على عدم دقة عملية المراجعة أو عدم كفاءة المراجع.

2. مسؤولية المراجع عن إكتشاف التقارير المالية المزورة:

لقد سبق أن أوضحنا أن عملية المراجعة لم تهدف أساساً إلى إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من خطأ أو غش ولكن يعتبر إكتشافها نجاحاً ثانوياً لعملية المراجعة، وذلك لإن القوائم المالية المزورة والمغشوشة ما هي إلا عبارة عن حالة خاصة من حالات الغش يمكن تعريفها على أساس تصرف طائش بإضافة أو حذف عناصر من القوائم المالية والتى ينتج عنها قوائم مالية مضللة بهدف تحسين صورة الشركة والتأثير على أسعار الأسهم أو الحصول على قروض.

إن مسؤولية المراجع حول إكتشاف مثل هذه الأعمال قد تتمثل فى إصدار توصيات تتعلق بإعادة النظر فى كافة القوانين وتوحيد واجبات ومسؤوليات المراجعين خلال قانون مزاولة المهنة ومناقشة معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية وإصدارها بشكل وطني بما يتفق مع البيئة المحلية.

3. مسؤولية المراجع فى إكتشاف الأعمال غير القانونية:

تتمثل فى الأعمال غير القانونية من خلال عدم تطبيق القوانين أو التشريعات الحكومية من قبل الشركات تحت المراجعة، وقد حدد المعيار (SAS No. 59) مسؤولية المراجع فى هذا المجال من حيث تصميمة وإنجازه لعملية المراجعة بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول خلو البيانات المالية من أية أعمال غير قانونية من خلال الإستفسارات عن مدى مراعاة الشركة تحت المراجعة للقوانين والإجراءات المتخذة لمنع حدوث مخالفات قانونية.

4. مسؤولية المراجع عن التحقق من فرض الإستمرارية:

إن أحد الأحداث غير المؤكدة التى يجب أن يأخذها المراجع بعين الإعتبار هو إستمرار وجود الشركة تحت المراجعة وإستمرارها فى أداء أعمالها، وأن دور المراجع هو أن يقوم بتقييم قدرة الشركة على الإستمرارية فى كل عملية مراجعة يقوم بها وأن يوضح ذلك فى تقريره.

5. مسؤولية المراجع عن البيانات الواردة فى تقرير مجلس الإدارة:

لقد حدد المعيار بعض الإرشادات للمراجعين حول مسؤوليتهم فى هذا المجال، ويجب على المراجع قراءة هذه البيانات وأن يتأكد من كونها لا تتعارض مع البيانات الواردة فى القوائم المالية، فإذا وجدها متعارضة يطلب من الشركة تعديلها.

6. طرق تضييق فجوة التوقعات:

إن تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وبين مراجعي الحسابات تأتي من خلال التالي[1]:

أ. تخطيط وتصميم عملية المراجعة بشكل سليم.

ب. فرض وإختبار نظام الرقابة الداخلية.

ج. وضع التوصيات المناسبة لإدارة الشركة حول هذا النظام من أجل تحسينه والتخلص من نقاط الضعف فيه، بالإضافة إلى قيام المراجع بالعمل على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول البيانات المالية.

كما أن على المراجع أن يقوم بالإفصاح الملائم عن الحقائق المالية إذا ما أراد تضييق هذه الفجوة، فالإفصاح عن الملاحظات والحقائق المالية يعتبر من أهم الوسائل وأكثرها فاعلية فى فهم مستخدمي هذه القوائم لمحتوياتها وبالتالي تضييق فجوة التوقعات، وبناء على هذا الأساس فإن على مراجع الحسابات أن يتأكد من أن الشركة تحت المراجعة قد قامت بالإفصاح عن المعلومات التالية:

أ. السياسات المحاسبية المتبعة.

ب. العمليات التى تربط أطرافها علاقة مشتركة.

ج. الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

د. إكتشاف حقائق كانت موجودة فى وقت التقرير فى وقت لاحق.

هـ. وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات والقوائم المالية.

و. عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية.

يستخلص الباحث: مما تقدم أن السبل والوسائل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي هي كما يلي:

- تدعيم إستقلال وحياد المراجع الخارجي عند ممارسة مهنته.
- تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة .
- دراسة وتلبية توقعات المستفدين من المراجعة.
- الإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته فى المجتمع لزيادة فاعلية الإتصال.

ثانياً: دور الجمعيات والمنظمات المهنية فى تضييق فجوة المراجعة:

للمنظمات المهنية دور مهم فى عملية تنظيم المهنة وإصدار التشريعات التى تتعلق بذلك ونجد أن المنظمات المهنية تلعب دور كبير فى تضييق فجوة التوقعات بإعتبارها الجهة التى يجب أن

---

(1) خديجة حجاز، **المراجع السابق** ، ص 202.

يلتزم المراجع بما تفرضه وتسُنه من قوانين منظمة للمهنة وتعمل على تطويره وتعمل ما يتناسب مع توقعات مستخدمي القوائم المالية إلى حد ما، ونجد أن المنظمات المهنية كي تقوم بتضييق الفجوة لابد لها أن تتعرف على أسبابها ومستوياتها أي أن للحد من الفجوة لابد من معالجتها حسب نوعها سواء كانت فجوة أداء أو فجوة مسؤولية أو فجوة تقرير.

1) الحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة:

إن تضييق فجوة تقرير المراجعة والحد منها تقع مسؤوليتها على مراجعي الحسابات أنفسهم وعلى الجهات المنظمة للمهنة ويتحقق ذلك على النحو التالي:

1. دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية وتلبية المعقول منها:

ضرورة إقتناع المراجعين بهذه التوقعات ومحاولة تلبيتها فى إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية وتقرير المراجع حيث يرى أنصار هذا الإتجاه أنه لابد من بذل مراجعي الحسابات الدور المتوقع منهم، وأن يتحملوا مسؤوليات أكثر للوفاء بإحتياجات مستخدمي تقارير المراجعة، فإذا كانت توقعات هولاء المستخدمين تتجه إلى الإعتقاد بأن مسؤولية المراجع إكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالقوائم المالية فإن الأمر يستلزم من المراجع ضرورة المشاركة فى تحمل هذه المسؤوليات، وأن يأخذها فى الإعتبار عند القيام بالفحص العادي، كما يجب على المنظمات الواضعة للأطر المنظمة للمهنة الأخذ فى الإعتبار هذه المسؤوليات عند قيامها بوضع المعايير التى تحدد الكيفية التى تمت بها الممارسة المهنية[1].

فى هذا الشأن يلاحظ أن نشرة معايير المراجعة رقم (11) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فى نوفمبر(1971م) ينص على الآتي: يجب على المراجع أن يكون حذراً ومدركاً لإمكانية وجود الغش والإحتيال عند إجراء الفحص العادي، وأن يعترف المراجع بهذا الغش والإحتيال إذا كان هاماً وبشكل كاف للتأثير على رأيه عن القوائم المالية وفحصه الذي يتم على ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها وبما أن الفحص العادي لا يصمم أساساً ولا يمكن الإعتماد عليه، والإفصاح عن كل الأخطاء والغش والمخالفات– على الرغم من أن إكتشافها قد يحدث– وإنما يهدف أساساً إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه عن القوائم المالية، كما أنه على الرغم أيضاً من إكتشاف التحريف والتغيير المقصود بالقوائم المالية من جانب الإدارة يرتبط تماماً بهدف الفحص العادي فإن هذا الفحص لا يمكن الإعتماد عليه فى إكتشاف مثل هذا التحريف المقصود، إلا أن مسؤولية المراجع الحيادي عن الفشل فى تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، أما إذا كانت توقعات مستخدمي القوائم المالية تتجه إلى الإعتقاد بضرورة قيام المراجع بالإبلاغ المبكر عن مؤشرات فشل الشركات فى الإستمرار فى مزاولة نشاطتها، وفى مثل هذه

(1) أحمد أنور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1994م)، ص 16.

الحالات يجب أن يكون المراجع متيقظاً لإمكانية أن يكون مبدأ إستمرارية الشركة التى يقوم بمراجعتها مسار شك، وعندما تُثار مثل هذه الشكوك يجب على المراجع أن يجمع الشواهد والأدلة الملائمة والكافية للتقرير أو إبعاد مثل هذه الشكوك[1].

هذا وتجدر الإشارة هنا إلى أن إرشاد المراجعة رقم (33) الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين قد أوضح فى هذا الشأن أنه يجب على المراجع عند تخطيط وتنفذ عملية المراجعة أن يكون حذراً لإحتمال الشك فى فرص الإستثمار الذي أعدت بناءاً عليه القوائم المالية، وعند ورود هذا الإحتمال يجب على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لتأكيد أو نفى شكوكه إذا ما توافرت لديه القناعة، كما أن فرض الإستمرار يمكن تبريره، وفى هذه الحالة من المناسب أن يكون تقريره نظيفاً لا يشمل أي تحفظات، وإذا لم يستطيع التغلب على شكوكه فى عدم قدرة المنشأة على الإستمرارية يجب أن يكون تقريره مقيداً بالتحفظات أو يمتنع عن إبداء الرأي[2].

لمحاولة تضييق هذه الفجوة حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فى النشرة رقم (59) واجبات المراجع فى هذا الشأن، حيث تمثلت فى وجوب قيامه بتقويم النتائج التى توصل إليها فيما يتعلق بوجود المؤشرات الدالة على الشك فى مقدرة المنشأة على الإستمرار، وإذا ما قرر المراجع أن فرضية إستمرارية المشروع سليمه بسبب عوامل مطمئنة كوجود خطط للإدارة للإجراءات المستقبلية، وعليه أن يحدد ما إذا كان ينبغي الإشارة على هذه الخطط وغيرها من العوامل فى البيانات المالية، فإذا رأى أن ذكرها ضروري ولم تذكر، عليه أن يتحفظ بسبب عدم ذكرها، وإذا قرر أنه لم يحصل على معلومات مرضية عن التساؤلات الخاصة بإستمرارية المنشأة، وعليه أن يتأكد من أن البيانات المالية تظهر الظروف الرئيسية التى تثير الشك حول قدرة الجهة المعنية على الإستمرار فى نشاطها وبالتالي عدم مقدرتها على تحويل أصولها إلى نقد وعدم مقدرتها على سداد إلتزاماتها من خلال نشاطها العادي[3].

إذا ما كانت الإيضاحات كافية ومقنعة بالنسبة له، فعلى المراجع تجنب إصدار رأي بتحفظ أو رأي معارض، أما إذا تبين للمراجع عدم ذكر هذه الأمور بشكل ملائم فى البيانات المالية فنجب أن يبدي رأياً متحفظاً بالإضافة إلى أي تحفظ يراه ضرورياً حول إستمرارية المنشأة، وإذا كانت توقعات مستخدمي القوائم المالية التى تمت مراجعتها تتجه إلى الإعتقاد بضرورة إكتشاف المراجع للتصرفات غير القانونية لعملائه والمتمثلة فى مخالفة القوانين واللوائح والتعليمات الحكومية،

---

(1) عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، **المراجعة أصولها العلمية والعملية**، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1982م)، ص 93.

(2) صادق حامد مصطفى، **نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة، العدد 47، 1994م)، ص 65.

(3) وليم توماس، وامرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص 47.

والتى تعد نوعاً آخر من أنواع الغش والإحتيال من جانب الإدارة فى مثل هذه الأحوال يجب على المراجع إذا تبين له من خلال إجراءات الفحص إعداد تقريره متضمناً هذه التصرفات ورفعه إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وإذا ما رفضت الإدارة تصحيح الوضع بشأن هذه المخالفات يجب على المراجع أن يفكر فى الانسحاب من عملية المراجعة لكونه وكيلاً عن المجتمع ومسؤولاً عن إكتشاف هذه التصرفات[1].

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه نظراً لقلة المحاولات الجادة لقياس فجوة التوقعات حول مجلس ممارسة المهنة فى المملكة المتحدة (APB) عام (1993م) أصدرت ورقة بحث بعنوان مستقبل التطور فى المراجعة[2]، وقد خلصت الورقة إلى أن فجوة التوقعات الحالية ليست هي الفجوة الموجودة منذ حوالي (25) سنه سابقة وأن (86%) من بعض المستخدمين لتقرير المراجع يعتقدون أن مسؤولية المراجع هي إكتشاف الخداع والإحتيال الموجود فى البيانات المحاسبية كما أن (62%) من مديري الشركات و(53%) من المراجعين لديهم نفس الإعتقاد، كما إنتهت الدراسة إلى نتيجة هامة هي أنه أصبح واضحاً أن فجوة التوقعات ما زالت تمثل مشكلة للمهنيين والعامة على حد سواء، نتيجة لورقة الدراسة هذه أصدر مجلس ممارسة المهنة ورقة أخرى بعنوان تطوير المراجعة فى المستقبل، هذه الورقة تعد من أكثر المحاولات الجادة فى المملكة المتحدة لتخطي فجوة التوقعات خارج القضايا التى ذهبت إلى المحاكم، وقد أوصت الورقة بأن على المراجع أن يضمن فى تقريره المخاطر المستقبلية بالشركة موضع المراجعة، والإجراءات المناسبة لحسن سير العمل بالشركة، وأن يكون مسؤولاً عن عدد أكبر من الأطراف المستفيدة بدلاً من حملة الأسهم الذين يلعبون دوراً فعالاً فى تعيين المراجع وتحمل أتعابه[3].

يرى الباحث أن تكلفة التوفير لكل ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية فى تقرير المراجعة من معلومات قد تفوق المنافع المترتبه على هذه المعلومات فى بعض الأحيان، ذلك لأنه يتوقف على مدى مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية.

2. زيادة فاعلية الإتصال فى توصيل نتائج عملية المراجعة:

للحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة من واجب المنظمات المهنية ضرورة القيام بتنوير مستخدمي القوائم المالية والعامة بعمل المراجعين ومسؤولياتهم وتوضيح الدور الذي يقومون به فى المجتمع وحدود وواجبات مسؤولياتهم المهنية، وقد تم ذلك من خلال لجنة فى الولايات المتحدة الأمريكية ولجنة فى كندا حيث أشارت إلى أهمية إخطار مستخدمي القوائم المالية

---

(1) سامي وهبه متولي ، **مرجع سابق**، ص 194.

(2) الرفاعي إبراهيم ، **دور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية للحد من فجوة التوقعات**،(القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة، العدد الثاني، 2002م)، ص 320.

(3) الرفاعي إبراهيم ، **المرجع السابق**، ص ص 194-195.

والعامة بدور الإدارة فى إعداد القوائم المالية، كما أوصت اللجنة بضرورة الإفصاح عن تقرير الإدارة ضمن القوائم المالية[1].

كما إقترحت لجنة (RGAN) أن يتضمن التقرير السنوي للمنشأة تقرير الإدارة الذي تعترف فيه بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية، كما افترضت اللجنة نموذج تقرير يتضمن ما يلي:

أ. الإعترف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشاة وإختيار السياسات المحاسبية التى أعدت القوائم المالية على أساسها والمعلومات الأخرى التى يتضمنها التقرير السنوي.

ب. أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ج. أن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية هو مسؤولية الإدارة.

د. أن الإدارة على درجة معقولة من الإقتناع بقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها فى المستقبل القريب.

كما أوصت اللجنة بضرورة تعديل قوانين الشركات بحيث تلزم كل الشركات بإعداد تقرير الإدارة الذي يجب أن ينشر ضمن تقريرها السنوي[2].

كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين اسكتلندا (ICAS) بضرورة أن يتضمن التقرير السنوي للشركة تقرير الإدارة الذي يوضح مسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية التى تعبر بصدق وعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة، فضلاً عن إختيار السياسات المحاسبية الملائمة.

كما أقترح المجمع نموذجاً للتقرير يتضمن الإعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولياتها عن تصميم النظم المحاسبية ونظم الرقابة الملائمة والموثوق بها والتى توفر المعلومات الضرورية اللازمة لإعداد القوائم المالية وملائمة فرض الإستمرار كأساس لإعداد القوائم.

أهم توصيات لجنة كادبري:

يجب أن يجتمع مجلس الإدارة بإنتظام، وأن يقوم بمراقبة فعالة على الشركة والإدارة ولا بد أن يكون هناك تقييم مقبول للمسؤوليات، وبما أن المدير عضو فى مجلس الإدارة فلابد أن يكون

---

(1) جورج دانيال غالي ، **مرجع سابق**، ص 726.

(2) Committee on Financial Aspects of Corporate Governance Cadbury Committee London: Gee and Co Ltd 1992 P. 59

متمتعاً بالإستقلالية بسبب سيطرة المدير العام، ويجب أن تحتوي القرارات والأعمال المرفوعة لمجلس الإدارة على ما يلي:

أ. الإضافات والإستبعادات التى تمت فى أصول الشركة والشركات التابعة إذا كانت جوهرية.

ب. الإستثمارات والمشروعات الرأسمالية والتسهيلات البنكية (حدود السحب على المكشوف) والقروض وأقساط سداد القروض والعمليات بالنقد الأجنبي التى تزيد عن حد معين.

من أهم توصيات لجنة كادبري: ضرورة تشكيل لجان للمراجعة وقد أفترضت اللجنة أن تكون واجبات لجنة المراجعة فى الآتي[1]:

- وضع التوصيات لمجلس الإدارة فيما يختص بتعين المراجع الخارجي وأتعابه وأي إستفسارات بشأن إعادة تعيينه أو إستبعاده.
- مراجعة التقارير المالية السنوية والنصف سنوية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة.
- مناقشة المراجع الخارجي حول طبيعة ومدى عملية المراجعة وأي مشاكل أو تحوطات يرفعها المراجع وأي موضوعات يرغب المراجع فى مناقشتها دون أن يكون المدير التنفيذي حاضراً.
- مراجعة خطاب تعاقد المراجع، ومراجعة نظم الرقابة الداخلية قبل إعتمادها من قبل مجلس الإدارة.
- يجب أن يكون رئيس لجنة المراجعة مسؤولاً عن الإجابة لأي إستفسارات عن عمله فى الإجتماع السنوي العام[2].

بالإضافة إلى هذا أوضحت اللجنة بشكل تفصيلي واجبات التنفيذيين وغير التنفيذيين وعلى الرغم من أن بعض الدراسات أوضحت أن تقرير المراجع الجديد الذي أُعتمد العمل به من العام (1993م) للحد من فجوة التوقعات فقد ساهم بدرجة واضحة فى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات المراجعين، وتضييق فجوة التوقعات فى تقرير المراجعة، إلا أن بعض الدراسات الأخرى قد أوضحت أن التقرير الجديد إعتمد فقرة إبداء الرأي على مفهوم صدق وعدالة القوائم المالية رغم غموضه.

3. زيادة فاعلية الإعلام عن دور مهنة المراجعة والوفاء بمسؤولياتها الإجتماعية :

يجب أن تتسع لتشمل قياس وتقرير المراجعة عن الأداء الإجتماعي للمشروعات ومن ثم يجب على المنظمات المهنية إعادة صياغة المعايير المهنية لتشمل قياس ومراجعة الأداء الإجتماعي،

---

(1) نجوى أحمد لبيب ، **دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهر الغش في القوائم المالية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2006م)، ص 230.

(2) نجوى أحمد لبيب ، **المراجع السابق**، ص 737.

نظراً لان الموارد الموضوعة تحت تصرف المشروع على الرغم من أنها مملوكة ملكية خاصة، إلا أن إستخدامها يجب أن يخدم المجتمع[1].

كما أن فى منتصف السبعينات كان هناك خلاف فى الرأي حول أهداف التقارير المالية ومدى إفصاح هذه التقارير عن جميع النواحي التى يتوقع مستخدمو هذه التقارير الإفصاح عنها، الأمر الذي ساعد على زيادة فجوة التوقعات، ففى التقرير الذي أعدته اللجنة على أنه من الضروري أن تتغير أهداف التقارير المالية للوفاء بالتغيرات التى تحدث فى المجتمع والوفاء بالإحتياجات المتغيرة والمتجددة للمجتمع، وحتى يتحقق التطور لمهنة المحاسبة والمراجعة يجب أن توفى التقارير المالية وتقارير المراجعين بإحتياجات مستخدمي المعلومات، كما أن الطلب على هذه النظرة أدت إلى ظهور إتجاه فى الفكر المحاسبي ينادي بضرورة إهتمام المشروعات بمسؤولياتها الإجتماعية ، والإقتناع بأن المشروع لا يمكن أن ينمو ويستمر ويؤدي دوره فى المجتمع دون أن يساهم فى تحقيق رفاهية المجتمع، كما أن المشكلات المرتبطة بقياس كل من المنافع والتكاليف الإجتماعية للمشروعات لها إتجاهات كما يلي:

أ. **الإتجاه الأول:** يرى أصحابه أن مشكلات القياس الإجتماعي منفصلة عن تقارير المحاسبة المالية نظراً لإختلاف طبيعة المعلومات فى كل منهما، بينما إتفق أصحاب هذا الإتجاه على ضرورة الفصل بين التقارير الإجتماعية والتقارير المالية، إلا أنهم إختلفوا فيما بينهم حول أسلوب القياس الذي يستخدم، ولقد إستخدم أسلوب القياس فى التعقيد بدءاً من إستخدام التقارير الوصفية البسيطة وانتهاءاً بالتقارير التى تقوم على أساس القياس النقدي كعناصر التكاليف فقط فى بعض النماذج أو على عناصر التكاليف والمنافع الإجتماعية فى نماذج أخرى[2].

ب. **الإتجاه الثاني :** فيرى أصحابه أنه يُمكن من إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمشروع ومن ثم يجب إدماج كل المعلومات الإجتماعية والمعلومات المالية فى تقرير واحد، وأن يكون هذا الإدماج ضمن التقارير المالية التقليدية بحيث تصبح المعلومات الإجتماعية جزءاً من المعلومات المالية مع مراعاة أن هذا الإجراء لا يمنع وجود بعض التقارير المنفصله التى تُضمن بعض المعلومات الوصفية أو الكمية التى يمكن التعبير عنها فى صورة نقدية ويؤدي أصحاب هذا الإتجاه رأيهم بمبررين رئيسين: أولهما أن الأنشطة الإجتماعية تؤثر بالفعل على نتائج النشاط الإقتصادي، ولهذا يجب أن يعكس ذلك فى التقارير المالية وإلا أصبحت نتائجها مضللة، أما السبب الثاني هو أن المشروع يُعد وحدة واحدة لا يتجزأ، ومن ثم فإن كلاً من أهدافه

---

(1) زهور عبد الله محمود حسين ، **دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي للحد من فجوة التوقعات في المراجعة بالسودان،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة منشورة، 2017م)، ص 177.

(2) زهور عبد الله محمود حسين ، **المرجع السابق،** ص 178.

الإقتصادية والإجتماعية تُعد أهدافاً متكاملة وتمثل معاً الأهداف الكلية للمشروع، لذلك فإن التقرير عن أداء المشروع يجب أن يكون تقريراُ عن الأداء الكلي له بحيث يتضمن كل من المعلومات الإقتصادية والإجتماعية ونتائج تفاعل كل من نوعي النشاط الاقتصادي والإجتماعي مع بعضها البعض، وأثر ذلك على الناتج النهائي لنشاط المشروع[1].

فنما يتعلق بمراجعة الأداء الإجتماعي للمشروعات يمكن أن يقوم المراجع بإعداد تقرير عن نتائج مراجعة الأداء الإجتماعي للمشروع مفصلاً ومستقلاً عن تقرير المراجعة العادي، كما يمكن للمراجع أن يقوم بإبداء الرأي عن البيانات التى تعكس الأداء الإجتماعي ضمن تقرير المراجعة التقليدي[2].

للوفاء بإحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ضرورة مواكبة مهنة المحاسبة والمراجعة للتغيرات التى تحدث فى المجتمع ولتحسين نوعية الإفصاح المحاسبي وللحد من فجوة التوقعات فى المراجعة والوفاء بتوقعات العامة وإعلامهم بالدور الذي يقوم به المراجع فى المجتمع يرى البعض أنه يمكن تطويع مستويات أداء التقرير فى المراجعة المالية التقليدية لخدمة أغراض مراجعة الأداء الإجتماعي للمشروعات لكن لابد من مراعاة أن التقرير عن الأداء الإجتماعي يُعرض على جمهور وطوائف المجتمع المختلفة لهذا لابد أن يتمتع بشئ من التفصيل والشرح والإيضاح، الأمر الذي يستوجب إستحداث مستويات للأداء فى هذا الشأن تتمثل فى الآتي[3]:

• أن يشتمل تقرير المراجعة الإجتماعية على وصف كامل لجميع الأنشطة الإجتماعية التى يمارسها المشروع تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الإجتماعية .

• أن يقسم التقرير إلى أربعة أقسام يشمل القسم الأول منها وصفاً لطبيعة وهدف المراجعة الإجتماعية من خلال أنشطة المسؤولية الإجتماعية التى خضعت لها الشركة للمراجعة، والإفصاح عن المجالات التى لم تخضع للمراجعة، والقسم الثاني يتضمن أساليب وإجراءات مراجعة الأداء الإجتماعي للمشروع، والقسم الثالث يخصص للتحفظات التى توصل إليها المراجع من خلال عملية فحصه لهذا الأداء، أما القسم الرابع فوضح فيه المراجع النتائج الأساسية التى تم التوصل إليها من خلال مراجعة وتقويم الأداء الإجتماعي للمشروع.

---

(1) سلطان بن عائض ، **دور معيار العرض والإفصاح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول، 2007م)، ص 450.

(2) زهور عبد الله محمود حسين ، **مرجع سابق**، ص 179.

(3) محمد بهاء الدين أحمد، **إطار مقترح لتضييق فجوة لتوقعات في المراجعة من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة**، (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2000م)، ص 50.

• أن يبتعد التقرير عن الألفاظ أو العبارات التى تشتمل على أكثر من معنى والتى يمكن أن تؤدي إلى تضليل مستخدميه، كما يجب أن تتميز ألفاظه بالسهولة واليسر لتلائم توقعات المهتمين بنتائج هذا التقرير[1].

2) دور المنظمات المهنية فى الحد من فجوة الأداء:

للحد من فجوة الأداء فى المراجعة يتم الآتي[2]:

1. يجب على المنظمات المهنية التى ينتمي إليها المراجع أن تقدم الدراسات والبحوث والبرامج التعليمية والتدريبية التى تُمكن من تأهيل وزيادة خبرة أعضائها، وهي من الأمور التى أدت إلى زيادة فجوة التوقعات فى المراجعة أن المراجعون يعملون فى مجالات لا يتوفر لهم فيها التأهيل المهني والتدريب الكافى، حيث يرى مستخدمو القوائم المالية التى تمت مراجعتها والعامة أن المراجع هو الشخص الوحيد المؤهل الذي يمكن أن يوفر لهم النصح والمشورة عند إتخاذهم لقرارات الإستثمار، وحتى تتم عملية الفحص بدرجة معقولة وملائمة يجب على المراجعين أن يتوفر لديهم كل من التعليم والخبرة من خلال وضع برامج جيدة ورسمية منظمة فى المحاسبة والمراجعة، نظراً لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يستخدمه ويطبقه المراجع فى تقدير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، ومن ثم فإن هذا الشخص قبل أن يكون مراجعاً على درجة عالية من المهارة، يجب أن يكون محاسباً ماهراً، ونظراً للتطور السريع فى مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن الأمر يستلزم من هذه المنظمات ضرورة تحديث برامج التعليم الرسمية للمراجعين بشكل دوري من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهني المستمر، ويرى بعض الباحثين أن التعليم المهني يُعد منهجاً فعالاً فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، ونجاح أي مهنة يتطلب توافر ثلاثة أركان رئيسية هي[3]:

أ. وجود هيكل من المعلومات المتخصصة والمتطورة.

ب. وجود عملية تعليمية مستمرة ومعرفة لتوفر المعلومات المتخصصة للأعضاء.

ج. وجود مستوى من المؤهلات المهنية التى تحكم ممارسة المهنة.

يمكن تحقيق هذه الأركان من خلال عملية تعليم المحاسبة والمراجعة من خلال البحوث العلمية والتدريب المهني للمحاسبين والمراجعين، كما أن تعليم المحاسبة فى الوقت الحالي ينبغي أن ينفتح على مجالات أخرى جديدة مثل الرياضيات والإحصاء والحسابات الإلكترونية ووسائل الإتصال والقواعد الأخلاقية وعلم النفس والمنطق والعلوم السلوكية وعلم الإجتماع وغيرها من العلوم التى تساهم فى الإعداد المهني الجيد للمحاسبين والمراجعين، وأن الإستمرار فى تدريب

---

(1) محمد بهاء الدين أحمد، **المرجع السابق**، ص 45.

(2) زهور عبد الله محمود حسين، **مرجع سابق**، ص 180.

(3) زهور عبد الله محمود حسين، **مرجع سابق**، ص 181.

المراجعين وتهيئته لتولي مناصب قيادية فى مجال ممارسة المهنة يتطلب بالضرورة وضع خطة للتدريب وتقويم أداء المراجعين تتكون من أربعة مستويات هي[1]:

• وضع مستويات نمطية للأداء، تحدد الواجبات التى ينبغي للمراجعين القيام بها ومستوى الأداء المقنع منهم، وذلك لكل الأعمال والمسؤوليات التى تنطوي عليها عملية المراجعة.

• متابعة الأداء الفعلي للمراجعين وتقويمه بالمقارنة بالمستويات النمطية التى وضعها مقدماً، وذلك من خلال اللقاءات المباشرة والإحتكاك بين المستويات الإشرافية والمراجعين.

• إستحداث أساليب وطرق جديدة للإرتقاء بمستوى الأداء وذلك عن طريق التدريب الإضافى أو الإشراف المباشر.

• الإستمرار فى عملية تقويم الأداء، وإخطار المراجعين المساعدين بمدى تقدمهم فى تنفيذ مهامهم، ونقاط الضعف فى الأداء[2].

بالتالي فإن إهتمام المنظمات المهنية بالتعليم المهني المستمر وتدريب المراجعين على هذا النحو يمكن أن يكون له تأثيره الكبير على زيادة الكفاءة المهنية للأعضاء، كما أن قيام المراجعين ذوي الخبرة بتدريب المراجعين الجدد وإتاحة الفرصة أمامهم للتعليم واكتساب الخبرات سوف يُسهم إلى حد كبير فى الحد من فجوة الأداء المهني لمستخدمي القوائم المالية والعاملين فى مجال عمل المراجعين[3].

2. نظراً إلى العوامل التى أدت إلى إنخفاض جودة المراجعة ولزيادة عدم الرضا من جانب مستخدمي القوائم المالية والمجتمع عن عمل مراجعي الحسابات، ولضمان تحسين الأداء المهني بشكل أكثر مما كان عليه، ولضمان جودة الأداء فى المراجعة، وللحد من فجوة الأداء المهني يجب على المنظمات المهنية تشديد إجراءات الرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال وضع القواعد التى تمكن من ضبط الممارسة المهنية لأعضائها، وضمان السلوك المهني للمراجعين، وفقاً لمستويات متميزة تساهم فى الحفاظ على سمعة المهنة، وذلك للحد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، والناتجة عن عدم مقدرتهم على ضبط تصرفاتهم بإسلوب يتماشى مع معايير وآداب وسلوك المهنة، حيث دعت العقوبات القضائية المرفوعة على المراجعين، والدعاوى التى أحاطت بالمهنة إلى إعادة النظر فى فحص وتطوير معاييرها الفنية، ونظراً لأن معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الأمريكية ليست محدودة تحديداً قاطعاً فما يتعلق بالعناية المهنية الملائمة، ولكي تحقق معايير المراجعة الأهداف التى وضعت من أجلها، ويجب

---

(1) عبد الناصر محمد سيد درويش، **دراسة إختيارية للآثار الإيجابية في المعيار الأمريكي رقم (SA99) في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني ، 2004م)، ص 129.

(2) زهور عبد الله محمود حسين، **مرجع سابق**، ص 182.

(3) وليم توماس، وأمرسون، **مرجع سابق**، ص 540.

أن توفر هذه المعايير للمراجعين المؤشرات والأسس التى يمكن الإعتماد عليها عند تنفيذ المسؤولية الملقاة على عاتقهم، كما يجب توافر تلك المعايير للقضاء والإدارات الحكومية ولغيرها من الجهات المهتمة، كأساساً ملائماً يحدد مستويات الأداء المهني الملائم لعملية المراجعة، حيث يلاحظ فى السنوات الأخيرة فى الولايات المتحدة الأمريكية على وجه الخصوص وجود ضغوط شديدة على المحاسبة والمراجعة من الكونغرس الأمريكي، كما أن إدعاءات بعض أعضاء الكونغرس الأمريكي بعدم قدرة المحاسبين والمراجعين على ضبط أنفسهم بإسلوب يتماشى مع معايير وآداب وسلوك المهنة، وتأكيد الإلتزام بها، تم تعديل معايير وآداب وسلوك المهنة، وتشديد إجراءات الرقابة على جودة عمل المراجع بواسطة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى، وبالرغم من هذه التغيرات كانت إلى حد كبير إستجابة للمسؤوليات والإلتزامات المهنية، إلا أن الدعاوى القضائية كان لها دورها فى تشجيع عمل هذه المتغيرات، وحتى يستطيع المراجع القيام بهذا يقوم عملائه الحاليين والمرتقبين بعناية قبل إتخاذ قرار الإستمرار فى خدمتهم أو تحديد المهمة الموكلة إليه، كذلك نطاق مسؤوليته بوضوح فى خطاب التعاقد[1].

3. للحد من مخاطر المراجعة يجب على المراجعين تصميم برامج وإجراءات المراجعة بالشكل الذي يوفى بتوقعات مستخدمي القوائم المالية، ويجب أن تتحرك المهنة فى إتجاه قبول مسؤوليات أكثر لإكتشاف الأخطاء والغش والإحتيال الموجود فى القوائم المالية، كما يجب على المراجعين إستخدام الحكم المهني فى تقدير عناصر مخاطر المراجعة، وأن يقوموا بتصميم إجراءات المراجعة التى تؤكد لهم بأن تقرير المراجعين ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر معايير المراجعة محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير، وهذا يستلزم من المنظمات المهنية ضرورة متابعة دراستها وتطويرها وفقاً للظروف المتغيرة المحيطة بعملية المراجعة[2].

فى السنوات الأخيرة حدثت تحولات وتطورات كبيرة فى المهنة، فتحولت عملية المراجعة من المراجعة على أساس النظم إلى المراجعة على أساس المخاطر، والتى تعتمد على ضرورة توجيه المراجعين إهتمامهم نحو المناطق الخطرة التى تُظهر مخاطر عالية من عمليات التزوير والتحريف والأخطاء، بدلاً من إهدار الجهد والوقت فى المناطق التى لا يوجد بها مخاطر عالية فى عمليات التزوير والتحريف والأخطاء أو المناطق التى فيها درجة المخاطرة مقبولة، ويرجع السبب فى الإعتماد على المراجعة على أساس المخاطر إلى عاملين، أولهما زيادة التعقيدات فى بيئة المراجعة بسبب إستخدام نظم المحاسبة الإلكترونية التى تعمل بكفاءة عالية، والتى أدت إلى

---

(1) أحمد النور، **مرجع سابق**، ص 70.

(2) زهور عبد الله محمود حسين، **مرجع سابق**، ص 182.

إختفاء عناصر كثيرة من مسار عملية المراجعة المرئي واللازم لتتبع العمليات المالية، إبتداء من المستندات الأصلية وأرصدة الحسابات، وحتى المستندات الأصلية للعملية حيث تسجل أغلب هذه البيانات على أشرطة أو إسطوانات ممغنطة مكتوبة بلغة الآلة، مما يؤدي إلى إختفاء أنواع معينة من المعلومات المحاسبية التاريخية الأمر الذي ترتب عليه حدوث أنواع جديدة من الغش والتزوير، أما العامل الثاني فهو زيادة الضغوط على المراجعين من قبل العملاء لتخفيض الأتعاب فى الوقت الذي يطالب فيه هؤلاء بتحسين مستوى الخدمة المطلوبة من المراجعين وزيادة جودة الأداء المهني الأمر الذي يرى فيه المراجعين أن هذا الأمر يتطلب زيادة فى الجهد والوقت والتكلفة، ويتطلب التطبيق العملي معرفة العلاقة بين عناصر مخاطر المراجعة، وعملية الوصول إلى رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن صدق وعدالة أعمال نتائج المشروع ومركزه المالي، كما أوضح التطبيق العملي ضرورة فهم أن هناك علاقة موجبة بين القوائم المالية المراجعة ككل، وبين مخاطر الوصول إلى رأي غير مناسب حول مدى تعبير القوائم المالية عن صدق وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع، كأن يصل المراجع لرأي بأن القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية مع أنها غير ذلك، وأن يصل المراجع من خلال نتائج الفحص بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريف جوهري مع أن العكس هو الصحيح، وفى الحالتن يُصدر المراجع تقريراً غير مناسب للحقيقة، ويكون فى هذه الحالات معرضاً للمساءلة المهنية[1].

3) دور المنظمات المهنية فى الحد من فجوة المسؤولية:

للحد من هذه الفجوة يجب على المنظمات المهنية القيام بالتالي:

1. الحد من الدعاوى القضائية والعقوبات الصادرة ضد المراجعين:

يجب على المنظمات المهنية القيام بإعلام مستخدمي القوائم المالية والعامة للحد من الدعاوى القضائية والعقوبات الصادرة ضد المراجعين فى الوقت الحالي، فضلاً عن الإجراءات التأديبية المفروضة عليهم[2].

نسبة لكثرة الدعاوى والعقوبات القضائية فى السنوات الأخيرة ضد المراجعين فى كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بشأن مسؤولية مراجعي الحسابات فى إكتشاف الغش والتزوير فى القوائم المالية، كما يجب على المنظمات المهنية الحد منها، ويجب عليهم ايضاً تحمل مسؤوليات أكثر لتلبية التوقعات المعقولة من جانب المستفدين من تقارير المراجعة، وإذا كان مستخدمو القوائم المالية والعامة يتوقعون أن يتحمل المراجعون مسؤولية إكتشاف الأخطاء

---

(1) وليم توماس، وأمرسون، **مرجع سابق**، ص 437.

(2) غريب جبر غنام، **مفهوم مكونات فجوة الجودة في المراجعة والإطار المقترح لمعالجتها**، (القاهرة: جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الثاني، 2006م)، ص 230.

والغش والتزوير الموجودة بالقوائم المالية، بالإضافة إلى تحملهم مسؤولية الإكتشاف المبكر لفشل وإنهيار الشركات.

يرى البعض أن مسؤولية كشف الخداع ما زالت مشكلة تحتاج إلى حل، على الرغم من وجهة نظر العامة، بأن منع الخداع يجب أن يكون جزءاً من واجبات المراجع، وليس من المتوقع أن يخطط المراجع واضعاً فى إعتباره أن يكشف التحريف الجوهري فى القوائم المالية الناتج عن الخداع، وقد توافرت مجموعة من الإحصاءات توضح أن القضايا التى تقع تحت إسم الفشل فى كشف الخداع والتزوير وتزيد عن القضايا التى حدثت عن أعمال المراجعة الأخرى، وقد أوضحت الإحصاءات فى الولايات المتحدة الأمريكية أن العاملين فى الشركات يتورطون فى إختلاسات تقدر بمبلغ (120) مليون دولار أمريكي، وقياساً على هذا يرى البعض أن التغيرات التى طرأت على مسؤولية المراجع فى كشف الخداع والتزوير كانت نتيجة لثلاث أسباب رئيسية[1]:

أ. إحتياجات حملة الأسهم جعلت المراجع يركز على الصدق والمعقولية فى القوائم المالية أكثر من الدقة .

ب. نسبة لزيادة التعقيد فى أوجه النشاط الذي تقوم به الشركات، أصبحت عملية كشف الخداع عملية رقابية تحتاج إلى وقت وتكلفة، وأن تكلفة كشف الخداع تزيد عن الفوائد التى تُجنى من هذا الكشف، كما أن الوقت الذي تحتاجه عملية كشف الخداع يزيد من الوقت المفروض أن تنشر خلاله القوائم المالية.

ج. تحسين نظم الضبط الداخلي لكشف الخداع.

كما يجب على المراجع أن يضع فى الإعتبار الآتي[2]:

أ. ما إذا كانت الشركة تحتفظ بسجلات محاسبية مناسبة.

ب. ما إذا كانت المعلومات والإيضاحات التى رأى ضروريتها لأغراض المراجعة قد تم الحصول.

---

(1) زهور عبد الله محمود حسين، **مرجع سابق**، ص 186.

(2) جورج دانيال غالي، **مرجع سابق**، ص ص 725 - 726.

كما يجب أن تتضمن إرشادات محددة تختص بما يلي[1]:

أ. تقييم مخاطر الغش فى كل عملية مراجعة.

ب. الإستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر.

ج. التقرير عن الغش المكتشف أو المشتبه فيه.

أما فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة النشاط يلاحظ أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد أصدر نشرة معايير المراجعة رقم (59) والخاصة بمسؤولية المراجع عن دراسة مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها وقد أوجبت على المراجع القيام بإجراء تقويم للنتائج الإجمالية التى توصل إليها فما يتعلق بأية مؤشرات للشك فى مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها لفترة تتجاوز سنة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية التى خضعت للمراجعة، وكذلك يجب عليه إضافة فقرة توضيحية، تأتي بعد فقرة إبداء الرأي فى التقرير[2].

كما أن مجلس الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية للحد من فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤولية مراجع الحسابات، قد أوصى فى تقريره الصادر عام (1997م) بضرورة قيام مجلس معايير المراجعة بتطوير إرشادات المراجعة لمساعدة المراجعين فى إمكانية حدوث الغش الإداري الذي يؤثر على المعلومات المالية، وأن يحدد إجراءات المراجعة الإضافية التى يتم تنفيذها فى حالة تزايد إمكانية هذا الغش، وقد أيد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه التوصية[3].

2. ضرورة تمتع مراجع الحسابات بالحياد والإستقلالية:

للحد من فجوة المسؤولية يجب على مراجع الحسابات ضرورة المحافظة على حياده وإستقلاله عند مزاولة المهنة حتى يتمكن من تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية والعامة وزيادة ثقتهم فى تقارير المراجعة، نظراً لأن الشك فى حياد وإستقلال مراجع الحسابات من أهم العوامل التى أدت

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص 391.

(2) زهور عبد الله محمود حسين، **مرجع سابق**، ص 187.

(3) جورج دانيال غالي، **مرجع سابق**، ص 745.

على وجود هذه الفجوة، ولضمان حياد وإستقلال المراجع أوصت لجنة تردواي (TREADWAY) فى العام (1987م) بما يلي:

أ. ضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص سياسات وخطط الإدارة فما يتعلق بالخدمة الإستشارية والإدارية التى تعهد بها المراجعين.

ب. تحديد دور المراجع فما يتعلق بتنفذ تلك الخدمات.

ج. ضرورة توافر الإستقلال والحياد من جانب المراجع عند أدائه لهذه الخدمات، نظراً لأن تقديم المراجع لتلك الخدمات يخلق نوعاً من المصالح المشتركة بين المراجع وعملائه، الأمر الذي قد يؤثر على إستقلاله وحياده.

كذلك أوصت لجنة ماكدونالد (MACDONALD) فى العام (1988م) لضمان حياد وإستقلال المراجع بالآتي: ضرورة تحديد نسبة معينة من إجمالي أتعاب المراجعة التى يمكن للمراجع أن يحصل عليها كحد أقصى من عميل واحد حتى لا يعتمد المراجع فى دخله كلياً على عميل واحد.

يرى الباحث: أن دور المنظمات المهنية يتمثل فى التوازن ما بين جانبي الفجوة وهما المراجعين القانونيين ومستخدمي القوائم المالية حيث يجب على المنظمات المهنية فيما يتعلق بالمراجع أن تعمل على الآتي:

- زيادة كفاءته وتأهيله التأهيل الكافى لممارسة المهنة ومتطلباتها.
- إلزامه بالإهتمام بالتدريب المستمر والتطوير.
- تمتعه بالحياد والإستقلالية وعلى كل ما من شأنه أن يوفر ذلك.

أما فيما يتعلق بمستخدمي القوائم المالية يجب على المنظمات المهنية أن تقوم بما يلي:

- دراسة توقعات مستخدمي التقارير المالية.
- أن تزيد من وعي المستخدمين بمهام المراجع.
- وأن تحدد حدود وواجبات ومسؤوليات المراجع المهنية وفقاً لمعايير معينه وأن يطلع مستخدمي القوائم المالية على هذه المعايير.

تناول هذا المبحث أثر جودة التقارير المالية على فجوة التوقعات فى المراجعة، حيث إتضح أن المراجع يستطيع أن يتوافق لحد ما مع توقعات مستخدمي التقارير المالية من خلال التطور المهني المستمر وزيادة الكفاءة والتمتع بالإستقلالية والحياد.

خلاصة القول أن المنظمات المهنية تلعب دور كبير فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، كما أن المنظمات المهنية تستطيع أن تساهم فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة من خلال دراسة أسباب ومستويات فجوة التوقعات ويتمثل ذلك فى الآتي:

- الحد من فجوة الأداء.
- الحد من فجوة المسؤولية.
- الحد من فجوة التقرير.

الفصل الرابع
Chapter Four
الدراسة الميدانية
Field Study

لمعرفة الدور الوسيط لتأثير المتطلبات المهنية للمراجعة فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية، سوف يتم تحليل ومناقشة البيانات المجمعة عن طريق إستمارة الإستبانة التى وزعت على مكاتب المراجعة القانونية (المراجعين القانونيين) المرخص لهم بمزاولة المهنة بالسودان لإثبات فرضيات الدراسة، لذلك يتناول هذا الفصل وصفاً للطريقة التى تم إتباعها فى تنفذ الدراسة الميدانية ووصف المنهج المتبع فى الدراسة حيث يشمل وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداة الدراسة والإجراءآت التى إتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، وكيفية تطبيقها والطرق الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات وإستخراج النتائج.

سيتم عرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : نبذة تاريخية عن مكاتب المراجعة بالسودان

المبحث الثاني: نبذة تاريخية عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان

المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول

نبذة تاريخية عن مكاتب المراجعة بالسودان

أولاً: بداية المهنة فى السودان:

بدأت المحاسبة كمهنة مستقلة فى السودان وفقاً لنص المادة (137) من قانون الشركات السوداني لعام (1925م) وتنص المادة على ما يلي:

1. محاسب قانوني برخصة مفتوحة يُصدرها الحاكم العام ومبنية على زمالات المحاسبين القانونيين العالمية.
2. محاسب معتمد من ذوي الخبرة لمراجعة الحسابات الفردية غير الشخصيات الإعتبارية يُصادق عليها وزير المالية من السودانيين الذين لديهم خبرة لا تقل عن (20) سنة فى مجال الحسابات[1]:

قد بدأ العمل فى تأهيل السودانيين لنيل شهادة زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة فى نهاية الحرب العالمية الثانية وذلك بإختبار بعض موظفى الحسابات، وفتح فصل دراسي لهم بمصلحة المالية فى أواخر الأربعينيات من القرن العشرين، حيث يتم التدريس فيه بواسطة الموظفين البريطانيين، وقد تأهل أول محاسب قانوني فى السودان وهو السيد/ **منصور محجوب،** بإجتياز إمتحان جمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا فى شهر ديسمبر(1951م)، ثم زاد عدد الدارسين وفتح لهم فصل دراسي بالمعهد الفني عام (1955م)، وقد تم إنشاء أول معهد لتدريس علوم شهادة المحاسبين القانونيين بإدارة المستر/ هرس، عام (1958م) وكان نواة لمعهد الدراسات المحاسبية حالياً.

بعد إزدياد عدد المحاسبين القانونيين السودانيين، فكروا فى تكوين مجمع لهم يعمل على تطوير المهنة وفقاً لمتطلبات البيئة ومسايرة التقدم العلمي العالمي، كما يعمل على رعاية مصالحهم فعمدوا إلى تكوين لجنة من الآتية أسمائهم:

1. منصور محجوب.
2. عبد الهادي حمدتو.
3. عبد الرحيم إبراهيم شداد.
4. عباس محمد عبد اللطيف.
5. مستر/ هريس[2] كون هذه اللجنة لوضع المعايير لهذا المجمع على أن يستعين بخبرات الدول الأكبر فى عام (1964م).

---

(1) نبذة عن تطور المحاسبة بالسودان، حسين عبد الرحيم مسجل عام مجلس المحاسبين القانونيين بالسودان.

(2) أميمة خليل محمد أحمد، **واقع تطور مهنة المحاسبة في السودان وأثرها على التقارير المنشورة**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2002م).

ثانياً: الحاجة إلى وجود منظمة فى السودان:

إهتم المجمع بتنظيم وتطوير الأداء المحاسبي فى البلاد، وأيضاً وجد تنظيم المهنة إهتمام المنظمات الدولية والإقليمية العاملة فى السودان، كذلك نجد أن البنك الدولي قام بتمويل مشروع قيام هيئة مهنة المحاسبة فى السودان للقيام بمهام المحاسبة المطلوبة بموجب إتفاقية (1981م) مع حكومة السودان، ومن ضمن أهدافها وفقاً للمادة (3، 4) ما يلي:

1. وضع هيكل حسابي ومعايير محاسبية.
2. وضع مشروع قانوني يُعنى بقيام مهنة المحاسبة فى السودان.
3. إعادة النظر فى القوانين التجارية، حيث لم يبدأ العمل بالإتفاقية إلا فى أول سبتمبر من عام (1987م) نسبة لعدم إكتمال المشروع.

ثالثاً: قيام مجلس المحاسبين القانونيين السوداني:

صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين عام (1988م)، وقد شارك فى دراسة وصياغة هذا القانون كل من الآتي:

1. ديوان المراجع العام.
2. ديوان النائب العام.
3. وزارة المالية.

بجانب عدد من المحاسبين القانونيين، بالإضافة إلى إثني عشر شخصاً يتم إنتخابهم بواسطة الجمعية العمومية على الوجه الذي تحدده اللوائح المدرجة بالقانون[1].

رابعاً: إختصاصات المجلس:

لقد حددت المادة (4) من قانون المجلس إختصاصاته فى الآتي:

1. ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة، وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وتحديد فروعها.
2. تنظيم مهنة المحاسبة، وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها وتحديد مجالات عمل المحاسبين.
3. تطوير الدراسات الموروثة والتعرف عليها محلياً وعالمياً بالنسبة للمهنة والإرتقاء بهذه الممارسات لتأكيد دور المحاسبة كأساس متين فى جميع مجالات العمل المختلفة، من صناعة وتجارة وحرفية وزراعية، بالإضافة إلى:

أ. وضع الأسس المُثبتة لقواعد السلوك المهني الواجب إتباعه بواسطة الأعضاء، والإشراف على تطبيقها والمحافظة عليها وتطويرها حفاظاً على النمط الأمثل للسلوك المهني.

---

(1) نشرة تعريفية، **مجلس المحاسبين القانونيين السودني**، 2001/6/9م)، ص 1.

ب. نشر وإصدار الأصول العلمية والأنماط المحاسبية والقواعد والأسس العامة التى تحكم العمل المحاسبي والمراجعي.

ج. العناية بفئات المحاسبين (المحاسبين القانونيين، المحاسبين فى الدرجات الوسطى، ماسكي الدفاتر).

خامساً: أعمال وإنجازات مجلس المحاسبين القانونيين:

1. وضع اللوائح والمناهج لمنح شهادة زمالة المجلس.
2. المساهمة فى معالجة النواحي المالية والمحاسبية مع الجهات المختلفة بالدولة والقطاع الخاص.
3. المشاركة فى دراسة قانون تنظيم العمل المصرفى لسنة (1991م)، والاشتراك فى لجنة الإصلاح الضريبي.
4. وضع المصطلحات والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة فى السودان.
5. المشاركة فى تصفية حسابات العهد والأمانات للوحدات الحسابية للحكم الإتحادي.
6. ترقية وتطوير النظم المحاسبية.
7. مراجعة وتعديل القوانين: حيث قام المجلس بعمل مراجعة شاملة عن قانون الشركات لعام (1925م) المرداف لقانون الشركات (1919م) الإنجليزي، والذي صدر بعده قوانيين (1948م)، (1957م)، (1958م)، (1989م)، مع المستجدات التى طرأت منذ عام (1919م).

المبحث الثاني

نبذة تاريخية عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان

أولاً: قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة (2004م):

عملاً بأحكام المادة (90-1) من دستور جمهورية السودان لعام (1998م)، الذي أصدره رئيس الجمهورية وقد أجاز المجلس الوطني قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لعام (2004م)، الذي ألغى قانون مجلس المحاسبين القانونيين لعام (1988م)[1].

ثانياً: إنشاء المجلس:

حيث تم تكوين مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بموجب أحكام المادة (4-1).

ثالثاً: إختصاصات المجلس:

بموجب أحكام المادة (5-1) يكون للمجلس العديد من الإختصاصات فى سبيل تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة أهمها ما يلي[2]:

1. الإرتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً وتفعيل دورها فى دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق العامة والمساعدة فى تحقيق العدالة المنشودة فى إطار الإستقلالية المهنية التامة.
2. ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة والمراجعة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وأهدافها فى ضوء التجارب المحلية والتطورات الدولية.
3. تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها.
4. وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

رابعاً: سلطات المجلس:

لتنفيذ الإختصاصات المنصوص عليها فى المادة **(5)** يكون للمجلس العديد من السلطات أهمها الآتي[3]:

1. إجازة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة بما يتفق مع المعايير العالمية.
2. وضع مناهج وإمتحانات المحاسبين والمراجعين اللازمة للقيد فى السجل.
3. المشاركة فى مراقبة الإمتحانات المهنية.
4. تحديد المؤهلات والشروط اللازمة للقيد فى سجل المجلس لممارسة المهنة وفقاً لما يحدده هذا القانون.

---

(1) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، 2004م، ص1.

(2) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، **المرجع السابق**، ص 4.

(3) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، **المرجع السابق**، ص 4.

5. منح شهادة التسجيل والتراخيص لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وفقاً لأحكام هذا القانون.

6. إعداد سجلات المحاسبين والمراجعين بالسودان.

7. مراقبة وتقويم الأداء المهني على المستويين العام والخاص.

خامساً: التسجيل ب (السجلات):

بموجب أحكام المادة (19-1) يُصدر المجلس ثلاثة سجلات لتسجيل المحاسبين والمراجعين للعمل فى مجال مهنة المحاسبة والمراجعة على النحو التالي:

1. سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

2. سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين.

3. سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين: ويشترط للتسجيل فيه الآتي[1]:

أ. أن يكون المحاسب أو المراجع قد مارس المهنة لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات بدون إنقطاع من تاريخ قيده بسجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين.

ب. أن يجتاز إمتحان المرحلة النهائية من زمالة المحاسبين القانونيين السودانية أو ما يعادلها من الشهادات المهنية بعد قياسها ومطابقتها بمواد المؤهل المهني للزمالة.

ج. يستثني من حكم الفقرة (ج) فى (ب) أعلاه المحاسبون والمراجعون الحاصلون على شهادة الدكتوراة فى المحاسبة أو المراجعة أو على درجة علمية معادلة لها معترف بها لدى المجلس.

(1) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، **المرجع السابق**، ص ص 13-14.

المبحث الثالث

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين المعتمدين والمحاسبين القانونيين وروساء أقسام المراجعة ومدراء أقسام المراجعة وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة لمكاتب المراجعة فى السودان.

ثانياً :عينة الدراسة الميدانية:

تم إختيار مفردات عينة الدراسة من مجتمع الدراسة والذي تم توضيحة سابقاً بطريقة العينة القصدية وهي إحدى العينات غير الإحتمالية والتى تتيح للباحث الحصول على معلومات من جهات محددة وتم توزيع عدد (130) إستبانة لمجتمع الدراسة وتم إسترجاع عدد (120) إستمارة منها صالحة للتحليل بنسبة (92)% بيانها كالآتي:

جدول رقم (4 /1/3)

عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

البيان	الإستبانة الموزعة	الإستبانة المستردة	نسبة الاستجابة	الإستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الإستبانات الصالحة	
					من الموزع	من المسترد
عدد الإستبانات	130	120	%92	120	%92	%92

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

ثالثاً : خصائص عينة الدراسة:

وللخروج بنتائج دقيقة وموثوقة قام الباحث بتنويع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

جدول رقم (2/3/4)

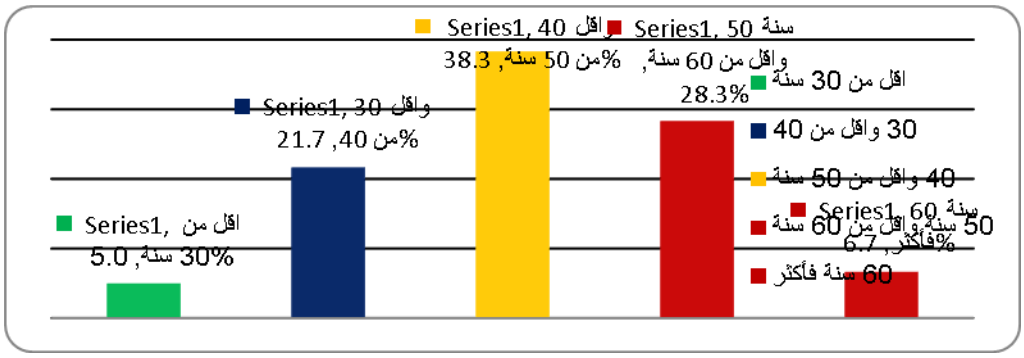
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	6	5.0%
30 وأقل من 40	26	21.7%
40 وأقل من 50 سنة	46	38.3%
50 سنة وأقل من 60 سنة	34	28.3%
60 سنة فأكثر	8	6.7%
المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بيانى رقم (1/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(1/3/4)** والرسم البيانى رقم **(1/3/4)** أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة فى الفئات العمرية (40 وأقل من 50 سنة) حيث بلغ عددهم (46) فرداً وبنسبة (38.3%) ، ثم يليهم الأفراد فى الفئه العمرية (من50 سنة وأقل من 60 سنة) حيث بلغ عددهم (34) فرداً، وبنسبة (28.3%) ، وكذلك الأفراد فى الفئة العمرية (30 واقل من 40) حيث بلغ عددهم (26) فرد وبنسبة (21.7%)، ثم الفئة العمرية (60 سنة فأكثر) حيث بلغ عددهم (8) فرداً، وبنسبة (6.7%)، ثم يليهم أخيراً الأفراد فى الفئه العمرية (30 سنة فأقل) حيث بلغ عددهم (6) فرداً، وبنسبة (5%).

جدول رقم (3/3/4)

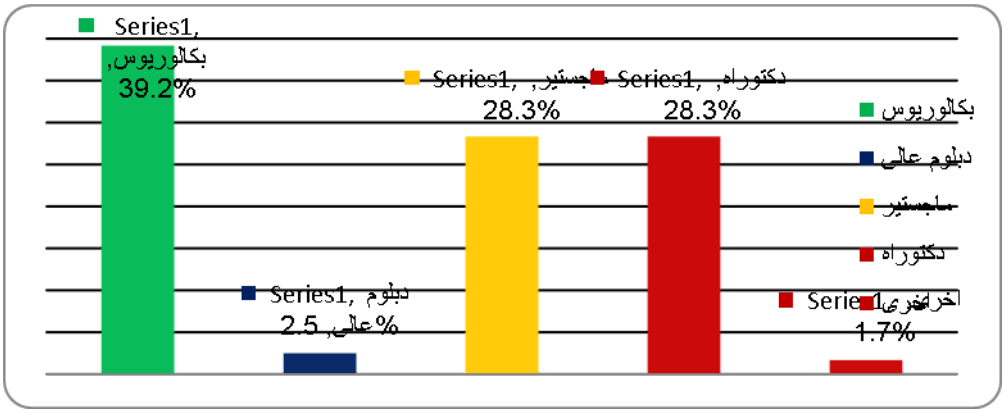
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	47	39.2%
دبلوم عالى	3	2.5%
ماجستير	34	28.3%
دكتوراه	34	28.3%
اخرى	2	1.7%
المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بيانى رقم (2/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(2/3/4)** والرسم البيانى رقم **(2/3/4)** أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي الجامعي (بكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (47) فرداً وبنسبة (39.2%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (ماجستير ودكتوراه)، حيث بلغ عددهم (34) فرداً لكل فئة على التوالي، وبنسبة (28.3%)، يليهم الأفراد من ذوى المؤهل العلمي (دبلوم عالي) حيث بلغ عددهم (3) أفراد وبنسبة (2.5%) ثم أخيراً الأفراد من ذوى المؤهلات العلمية (الأخرى) حيث بلغ عددهم (2) أفراد وبنسبة (1.7%)، ويمكن القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة جامعياً وفوق الجامعي.

جدول رقم(4/3/4)

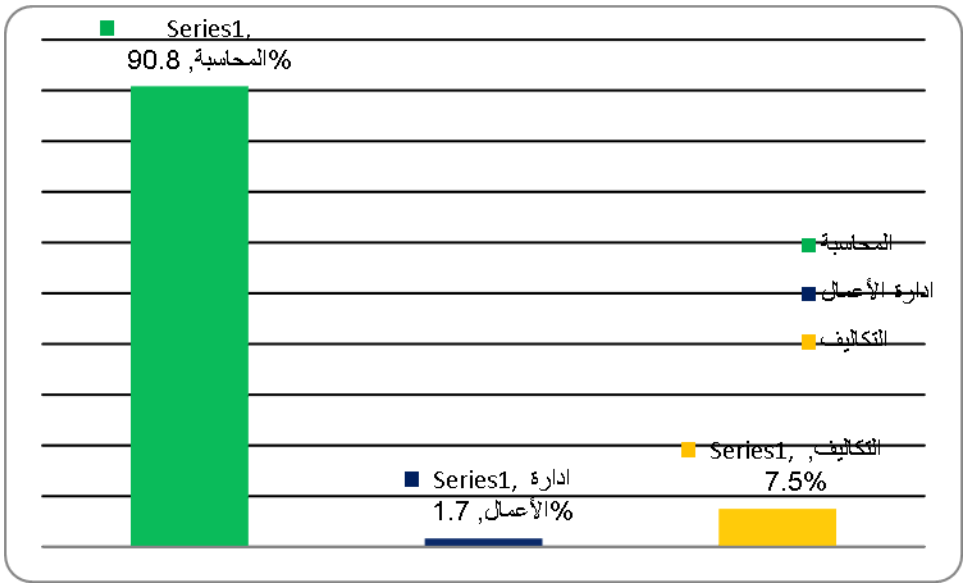
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المحاسبة	109	90.8%
ادارة الأعمال	2	1.7%
التكاليف	9	7.5%
المجموع	143	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بيا نى رقم (3/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم **(4/3/4)** والرسم البيانى رقم **(3/3/4)** أعلاه أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية حيث بلغ عدد الأفراد (109) فرداً وبنسبة (90.8%)، ثم يليهم المتخصصين (التكاليف) حيث بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (7.5%)، ثم يليهم المتخصصين (إدارة الأعمال) حيث بلغ عددهم (2) فرد وبنسبة (1.7%)، ويمكن القول بأن النسبة العالية للمتخصصين فى المحاسبة من مجتمع الدراسة.

جدول رقم (5/3/4)

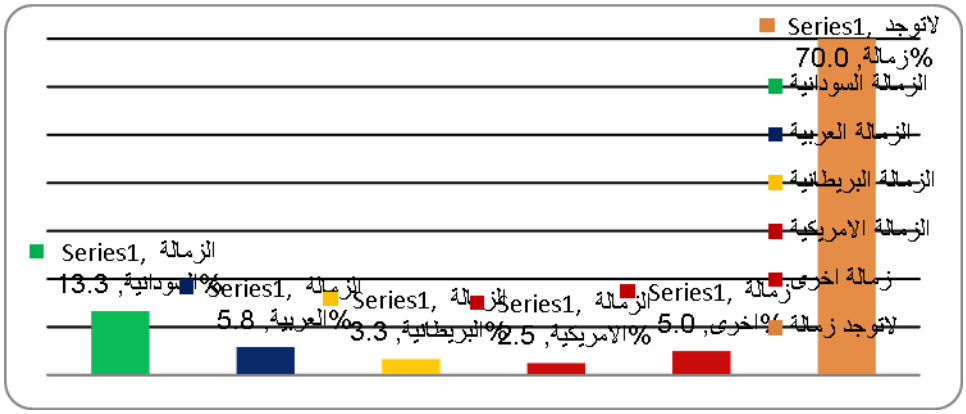
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الزمالة السودانية	16	13.3%
الزمالة العربية	7	5.8%
الزمالة البريطانية	4	3.3%
الزمالة الأمريكية	3	2.5%
زمالة أخرى	6	5.0%
لاتوجد زمالة	84	70.0%
المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بياني رقم (4/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(4/3/4)** والرسم البياني رقم **(4/3/4)** أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لا توجد زمالة لديهم مؤهل مهني حيث بلغ عددهم (84) فرداً وبنسبة (70%)، يليهم الأفراد من ذوى المؤهلات المهنية (إدارة الأعمال) حيث بلغ عددهم (16) أفراد وبنسبة (13.3%) ، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل المهني (زمالة عربية)، حيث بلغ عددهم (7) فرداً وبنسبة (5.8%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل المهني (الأخرى) حيث بلغ عددهم (6) فرداً وبنسبة (5%)، ثم ذوى المؤهل المهني (زمالة بريطانية) حيث بلغ عددهم (4) أفراد وبنسبة (3.3%)، وأخيراً الأفراد من ذوى المؤهل (زمالة امريكية) حيث بلغ عددهم (3) افراد وبنسبة (2.5%)

جدول رقم(6/3/4)

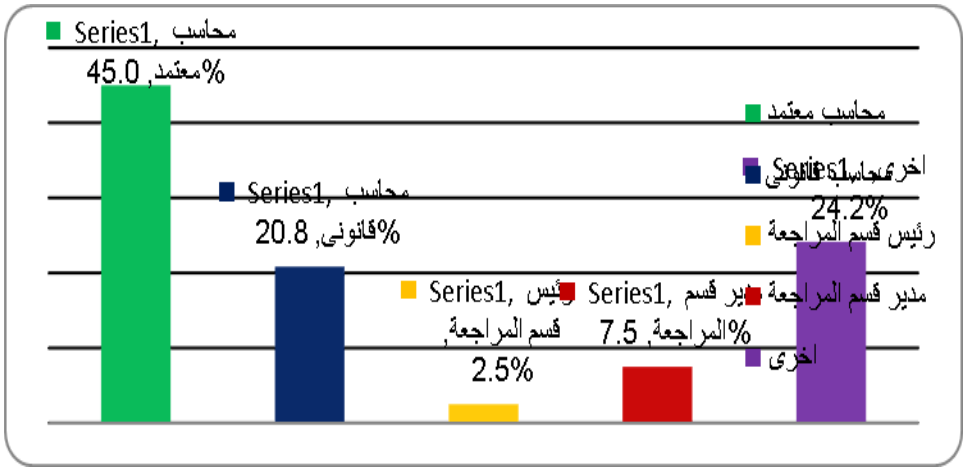
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفى

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب معتمد	54	45.0%
محاسب قانونى	25	20.8%
رئيس قسم المراجعة	3	2.5%
مدير قسم المراجعة	9	7.5%
اخرى	29	24.2%
المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

الرسم البيانى رقم (5/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **((6/3/4)** والرسم البيانى رقم **(5/3/4)** أعلاه أن عدد أفراد عينة الدراسة الذين وظيفتهم (محاسب معتمد) بلغ عددهم (54) فرداً وبنسبة (45%)، ونجد أن عدد الأفراد الذين لديهم وظائف (أخرى) (29) فرد وبنسبة (24.2%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (محاسب قانونى) (25) فرد وبنسبة (20.8%) ، كما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (مدير قسم المراجعة) (9) أفراد وبنسبة (7.5%)، بينما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (رئيس قسم المراجعة) (3) أفراد وبنسبة (2.5%).

جدول رقم(7/3/4)

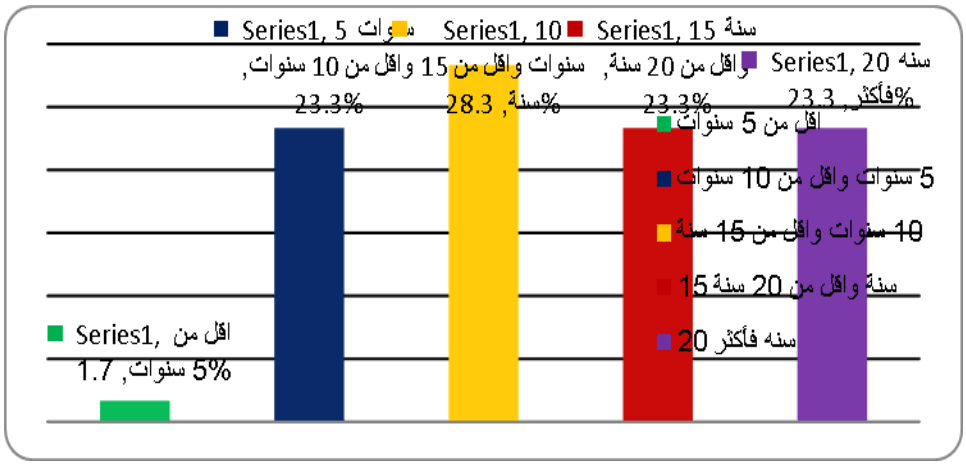
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق فئات سنوات الخبرة

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2	1.7%
5 سنوات وأقل من 10 سنوات	28	23.3%
10 سنوات وأقل من 15 سنة	34	28.3%
15 سنة وأقل من 20 سنة	28	23.3%
20 سنه فأكثر	28	23.3%
المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بيانى رقم (7/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(7/3/4)** والرسم البيانى رقم **(6/3/4)** أعلاه أن عدد أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة هناك تساوي لثلاثة فئات على التوالي (5 سنوات وأقل من 10 سنوات) (15 سنة وأقل من 20 سنة)(20 سنة فأكثر) بلغ عددهم (28) فرداً لكل قئة وبنسبة (23.3%)، ونجد أن عدد الأفراد الذين خبرتهم (من 10 – 15 سنة) هم الأكثر حيث بلغ عددهم (34) فرد وبنسبة (28.3%)، وأخيراً بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (أقل من 5 سنوات) (2) فرد فقط وبنسبة (1.7%)، ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم المصرفية (من 10 – 15 سنة) وهذا يعنى أن أرائهم ستكون سليمة لأغراض الدراسة.

رابعاً :أداة الدراسة الميدانية:

1/ وصف الاستبانة

أرفق الباحث مع الإستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من إستمارة الإستبانة (الملحق رقم 1)، وتكونت الإستبانة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت فى التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، وغيرها.

القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (68) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفقاً لقياس " ليكرت" الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

وقد تم توزيع هذه العبارات كما يلي:

المحور الأول تضمن (24) عبارة، والمحور الثاني تضمن (29) عبارة، والمحور الثالث تضمن (15) عبارة، وتقارن هذه الأوزان بالمتوسط المرجح لقياس ليكارت الخماسي كما فى الجدول التالي:

جدول رقم (8/3/4) المتوسط المرجح لقياس ليكارت الخماسي.

المتوسط المرجح	مستوى الوافقة
من 1 الى 1.79	لا أوافق بشدة
من 1.80 الى 2.59	لا أوافق
من 2.60 الى 3.39	محايد
من 3.40 الى 4.19	أوافق
من 4.20 الى 5	أوافق بشدة

المصدر: مقدمة فى الإحصاء الوصفى والإستدلالي، عز حسن سيد عبد الفتاح، 2008م

2/ الثبات والصدق الظاهري للأداة:

من أجل تحسين صدق الأداة (إستمارة الإستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الإختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها، حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين يوضح الملحق (رقم 2) أسماء وعناوين والدرجة العلمية أو الوظيفة لمحكمي إستمارة الإستبانة.

3/ الثبات والصدق الإحصائي:

لحساب الصدق والثبات الإحصائي لإستمارة الإستبانة تم أخذ إستطلاعية مكونة من (20) فرد وتم حسابه بموجب معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) يوضح الجدول رقم (9/3/4) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية:

جدول رقم (9/3/4)

الفرضيات	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتى
المحور الأول البعد الأول	8	0.703	0.838
المحور الأول البعد الثاني	8	0.861	0.928
المحور الأول البعد الثالث	8	0.911	0.954
المحور الثاني البعد الأول	10	0.963	0.981
المحور الثاني البعد الثاني	8	0.632	0.795
المحور الثاني البعد الثالث	11	0.948	0.974
المحور الثالث	15	0.943	0.971
الاستبانة كاملة	68	0.976	0.988

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم ((9/3/4) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي بإستخدام معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) للعبارات لكامل إستمارة الإستبانة، جميعها عالية جداً مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الإستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين.

4) الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم إستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير إختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية ، كما تمت الإستعانة ببرنامج الإكسل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة فى الدراسة، وذلك لإستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب والرسومات البيانية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
2. ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
3. الوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
4. إختبار (ت) للعينة الواحدة (T. Test Sample) لإختبار الفرضيات.
5. معامل الإرتباط.
6. إختبار (F).
7. الإنحدار الخطي البسيط.

خامساً: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

أولاً : التوزيع التكراري لإجابات لعبارات محاور عينة الدراسة

1. تحليل ومناقشة المحور الأول: فجوة الأداء

يهدف هذا المحور لمعرفة فجوة الأداء، ولإختبار هذا المحور لابد من بيان إتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (10/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الأول

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
توافر مستوى الكفاءة المطلوبة لتنفيذ مهام المراجعة	0	3	9	56	52	4.31	0.719	أوافق بشدة
	0.0%	2.5%	7.5%	46.7%	43.3%			
توافق مهام المراجعين الحالية مع المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	1	7	15	50	47	4.13	0.903	أوافق
	0.8	5.8	12.5	41.7	39.2			
زيادة مستوى الأداء الفعلي للمراجعين	0	6	16	49	49	4.18	0.847	أوافق
	0.0%	5.0%	13.3%	40.8%	40.8%			
القدرة فى تلبية معظم توقعات مستخدمي التقارير المالية	0	4	22	58	36	4.05	0.787	أوافق
	0.0%	3.3%	18.3%	48.3%	30.0%			
توافق مهام المراجعين الحالية مع توقعات أصحاب المصلحة	9	26	31	33	21	3.26	1.199	محايد
	7.5%	21.7%	25.8%	27.5%	17.5%			
التوافق بين معايير المراجعة وتوقعات مستخدمي تقارير المراجعة	16	28	22	32	22	3.13	1.328	محايد
	13.3%	23.3%	18.3%	26.7%	18.3%			
يتحقق مستوى عدم الكفاية أو القصور فى	6	12	28	35	39	3.74	1.163	أوافق
	5.0%	10.0%	23.3%	29.2%	32.5%			

معايير المراجعة								
إنخفاض مستوى أداء المراجع عن المعايير الموضوعة	8	12	33	31	36	3.63	1.203	أوافق
	6.7%	10.0%	27.5%	25.8%	30.0%			
فجوة الأداء	40	98	176	344	302	3.80	0.553	أوافق
	4.2%	10.2%	18.3%	35.8%	31.5%			

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(10/3/4)** الخاص بنتائج المحور الأول **(فجوة الأداء)** نجد أنه حصل على وسط حسابي (3.80) أي **أوافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن غالبية المبحوثين موافقون على ما جاء بعبارات المحور الأول فجوة الأداء.

2. **تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني: فجوة المسؤولية**

يهدف هذا المحور معرفة فجوة المسؤولية، ولإختبار هذا المحور لابد من بيان إتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (11/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

العبـــــــارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
عدم الإختلاف حول المسؤوليات المهنية للمراجعين	31	19	20	24	26	2.96	1.508	أوافق
	25.8%	15.8%	16.7%	20.0%	21.7%			
وجود وصف مهني محدد لمسؤوليات المراجعين فى المجتمع المالي	30	18	19	33	20	2.96	1.452	أوافق
	25.0%	15.0%	15.8%	27.5%	16.7%			
القدرة فى تحديد مستوى جودة البيانات المالية	0	5	16	64	35	4.08	0.769	أوافق
	0.0%	4.2%	13.3%	53.3%	29.2%			
تحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية	0	5	8	73	34	4.13	0.709	أوافق
	0.0%	4.2%	6.7%	60.8%	28.3%			

عـــدم التســـاهل مـــع العمـــلاء أثنـــاء تقـــديم خدمات المراجعة	17	11	28	27	37	3.47	1.384	أوافق
	14.2%	9.2%	23.3%	22.5%	30.8%			
عـــدم وجـــود دعـــاوى قضـــــائية متعلقـــــة بالقصور المهني	36	18	21	27	18	2.78	1.464	أوافق
	30.0%	15.0%	17.5%	22.5%	15.0%			
قبول أتعاب تتلاءم مع حجـم العمـل المطلـوب تنفيذه للعملاء	26	20	23	22	29	3.07	1.482	أوافق
	21.7%	16.7%	19.2%	18.3%	24.2%			
القـــدرة علـــى تقليـــل مخاطر عملية المراجعة	3	7	19	55	36	3.95	0.960	أوافق
	2.5%	5.8%	15.8%	45.8%	30.0%			
فجوة المسؤولية	143	103	154	325	235	3.42	0.928	**أوافق**
	14.9%	10.7%	16.0%	33.9%	24.5%			

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(11/3/4)** الخاص بنتائج المحور الثاني **(فجوة المسؤولية)** نجد أنه حصل على وسط حسابي(3.42) أي **اوافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن غالبية المبحوثين **يوافقون** ما جاء بعبارات المحور الثاني فجوة المسؤولية.

3. تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الثالث: فجوة التقرير

يهدف هذا المحور لمعرفة **فجوة التقرير**، ولإختبار هذا المحور لابد من بيان إتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (12/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثالث

العبـــــــارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
التقرير عن القضايا الجوهرية المتعلقة بعملية المراجعة	0	3	7	54	56	4.36	0.708	أوافق بشدة
	0.0%	2.5%	5.8%	45.0%	46.7%			
مناقشة تقرير المراجعة بمستوى عال من الموضوعية	0	4	14	51	51	4.24	0.789	أوافق بشدة
	0.0%	3.3%	11.7%	42.5%	42.5%			
الإلتزام بالقيود التى تفرضها مهنة المراجعة بشأن إصدار تقارير المراجعة	2	5	20	41	52	4.13	0.952	أوافق
	1.7%	4.2%	16.7%	34.2%	43.3%			
تباين توقعات مستخدمي التقارير المالية حول رأي المراجع	1	5	9	35	70	4.40	0.864	أوافق بشدة
	0.8	4.2	7.5	29.2	58.3			
الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة لمستخدمي التقارير المالية	0	8	15	53	44	4.11	0.868	أوافق
	0.0%	6.7%	12.5%	44.2%	36.7%			
عدم الشك فى رأي المراجع فى حالة تعثر المنشأة	29	13	30	27	21	2.98	1.420	محايد
	24.2%	10.8%	25.0%	22.5%	17.5%			
صياغة التقرير بإسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين	1	5	16	59	39	4.08	0.836	أوافق
	0.8%	4.2%	13.3%	49.2%	32.5%			
قدرة التقرير على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين	0	1	7	70	42	4.28	0.608	أوافق بشدة
	0.0%	0.8%	5.8%	58.3%	35.0%			
فجوة التقرير	33	44	118	390	375	4.07	0.579	**أوافق**
	3.4%	4.6%	12.3%	40.6%	39.1%			

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

وبشكل عام يتبين من الجدول رقم **(12/3/4)** الخاص بنتائج المحور الثالث **(فجوة التقرير)** نجد أنه حصل على وسط حسابي(4.07) أي **أوافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن غالبية المبحوثين **(يوافقون)** على ماجاء بعبارات المحور الثالث فجوة التقرير.

4. تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الرابع: معايير المراجعة

يهدف هذا المحور لمعرفة معايير المراجعة ولإختبار هذا المحور لابد من بيان إتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (13/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الرابع

العبـــــــارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
الفحص بواسطة أفراد ذوي تأهيـــل مناســـب لمهـــام المراجعة	0	2	4	50	64	4.47	0.647	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	3.3%	41.7 %	53.3%			
الإستقلالية فى تنفذ مهام المراجعة المختلفة	0	2	16	38	64	4.37	0.777	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	13.3 %	31.7 %	53.3%			
العنايـة المهنيـة الملائمـة لجميـــع مراحـــل عمليـــة المراجعة	0	4	10	49	57	4.33	0.769	اوافق بشدة
	0.0%	3.3%	8.3%	40.8 %	47.5%			
التخطـيط السـليم لعمليـات المراجعة المختلفة	0	2	5	51	62	4.44	0.658	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	4.2%	42.5 %	51.7%			
تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية	2	1	11	47	59	4.33	0.813	اوافق بشدة
	1.7%	0.8%	9.2%	39.2 %	49.2%			
كفايـــة أدلـــة المراجعـــة ومســتوى ملائمتهـا للـرأي المهني فى التقارير المالية	4	4	25	44	43	3.98	1.004	اوافق
	3.3%	3.3%	20.8 %	36.7 %	35.8%			
التقريـر عـن مـدى إعـداد	0	1	5	59	55	4.40	0.614	اوافق بشدة

القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	0.0%	0.8%	4.2%	49.2 %	45.8%			
الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة	5	5	16	54	40	3.99	1.008	اوافق
	4.2%	4.2%	13.3 %	45.0 %	33.3%			
تعبير القوائم المالية بشكل كاف عن ما تتضمنه من معلومات	1	4	14	64	37	4.10	0.793	اوافق
	0.8%	3.3%	11.7 %	53.3 %	30.8%			
التقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة للشركات عملاء المراجعة من عدمها	1	9	32	46	32	3.83	0.941	اوافق
	0.8%	7.5%	26.7 %	38.3 %	26.7%			
معايير المراجعة	13	34	138	502	513	4.22	0.599	أوافق بشدة
	1.1%	2.8%	11.5 %	41.8 %	42.8%			

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(13/3/4)** الخاص بنتائج المحور الرابع **(معايير المراجعة)** نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.22) أي أوافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن غالبية المبحوثين **يوافقون بشدة** على ما جاء بعبارات المحور الرابع معايير المراجعة.

5. تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الخامس: قواعد السلوك المهني

يهدف هذا المحور لمعرفة قواعد السلوك المهني ولإختبار هذا المحور لابد من بيان إتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (14/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الخامس

العبـارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
النزاهة فى علاقات العمل والعلاقات المهنية	3	3	13	38	63	4.29	0.938	اوافق بشدة
	2.5%	2.5%	10.8 %	31.7%	52.5%			
عدم التحيز عند إصدار الأحكام المهنية	4	5	13	36	62	4.23	1.025	اوافق بشدة
	3.3%	4.2%	10.8 %	30.0%	51.7%			
الإحتفاظ بالمستوى المطلوب من المعرفة	0	5	13	49	53	4.25	0.812	اوافق بشدة
	0.0%	4.2%	10.8 %	40.8%	44.2%			
إحلال المراجع الحالي بشكل دوري	2	18	33	37	30	3.63	1.070	اوافق
	1.7%	15.0 %	27.5 %	30.8%	25.0%			
الهدايا والضيافة المجانية للمحاسب القانوني	17	36	34	20	13	2.80	1.199	اوافق
	14.2%	30.0 %	28.3 %	16.7%	10.8%			
الإلتزام بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بضمان الثقة فى المهنة	1	7	10	57	45	4.15	0.866	اوافق
	0.8%	5.8%	8.3%	47.5%	37.5%			
إحترام سرية معلومات العملاء	2	1	11	34	72	4.44	0.828	اوافق بشدة
	1.7%	0.8%	9.2%	28.3%	60.0%			
تسويق الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة	7	21	31	36	25	3.43	1.172	اوافق
	5.8%	17.5 %	25.8 %	30.0%	20.8%			
قواعد السلوك المهني	36	96	158	307	363	3.90	0.608	**اوافق**
	3.8%	10.0 %	16.5 %	32.0%	37.8%			

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(14/3/4)** الخاص بنتائج المحور الخامس **(قواعد السلوك المهني)** نجد أنه حصل على وسط حسابي (3.90) أي أوافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات المحور الخامس قواعد السلوك المهني.

6. تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور السادس: معايير الرقابة النوعية

يهدف هذا المحور لمعرفة معايير الرقابة النوعية ولإختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (15/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور السادس

العبارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
المشورة في جميع الأنشطة المهنية المسندة للمكتب بشكل مستمر	8	15	25	46	26	3.56	1.158	اوافق
	6.7%	12.5%	20.8%	38.3%	21.7%			
الإستقلالية في تنفيذ الإرتباطات المهنية للعملاء	0	2	10	53	55	4.34	0.704	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	8.3%	44.2%	45.8%			
مراعاة التخصص المهني عند توزيع الأفراد على مهام المراجعة	0	2	6	50	62	4.43	0.670	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	5.0%	41.7%	51.7%			
تطوير أداء المراجعين بما يضمن الوفاء بمتطلبات سوق العمل	2	6	19	47	46	4.08	0.945	اوافق
	1.7%	5.0%	15.8%	39.2%	38.3%			
الإشراف السليم على معظم أعمال	0	2	9	55	54	4.34	0.692	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	7.5%	45.8%	45.0%			

المساعدين								
التوظيف الأمثل للموارد البشرية المتاحة بالمكتب	2	9	27	42	40	3.91	1.004	اوافق
	1.7%	7.5%	22.5%	35.0%	33.3%			
وجود برنامج للتدريب المهني المستمر للمراجعين	5	15	32	33	35	3.65	1.150	اوافق
	4.2%	12.5%	26.7%	27.5%	29.2%			
إعتماد نظام سليم لترقية المراجعين فى المستويات الوظيفية بالمكتب	6	15	32	25	42	3.68	1.216	اوافق
	5.0%	12.5%	26.7%	20.8%	35.0%			
تبني إستراتيجية ملائمة لقبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم مستقبلاً	4	8	23	54	31	3.83	0.999	اوافق
	3.3%	6.7%	19.2%	45.0%	25.8%			
التقويم الدوري لأداء المراجعين	3	13	26	41	37	3.80	1.074	اوافق
	2.5%	10.8%	21.7%	34.2%	30.8%			
الإلتزام بالقوانين المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة	3	5	12	43	57	4.22	0.963	اوافق بشدة
	2.5%	4.2%	10.0%	35.8%	47.5%			
معايير الرقابة النوعية	33	92	221	489	485	3.99	0.746	**اوافق**
	2.5%	7.0%	16.7%	37.0%	36.7%			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(15/3/4)** الخاص بنتائج المحورالسادس **(معايير الرقابة النوعية)** نجد أنه حصل على وسط حسابي (3.99) أي اوافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات المحور السادس معايير الرقابة النوعية.

تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور السابع: جودة التقارير المالية

يهدف هذا المحور لمعرفة جودة التقارير المالية ولإختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (16/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور السابع

العبارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
توفير معلومات حقيقية عن الأداء الإقتصادي	3	6	20	52	39	3.98	0.961	اوافق
	2.5%	5.0%	16.7%	43.3%	32.5%			
تعبر المعلومات المحاسبية بعدالة عن الأحداث المالية ذات الصلة	5	7	17	49	42	3.97	1.053	اوافق
	4.2%	5.8%	14.2%	40.8%	35.0%			
الدقة فى توصيل التقرير المالي عن عمليات الوحدة الإقتصادية	0	6	19	50	45	4.12	0.852	اوافق
	0.0%	5.0%	15.8%	41.7%	37.5%			
أهمية المعلومات بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالوحدة قيد المراجعة	0	2	8	66	44	4.27	0.658	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	6.7%	55.0%	36.7%			
إنخفاض ظاهرة عدم التماثل فى المعلومات المنشورة	9	8	40	31	32	3.58	1.172	اوافق
	7.5%	6.7%	33.3%	25.8%	26.7%			
المساهمة فى تحسين كفاءة القرارات الإستثمارية	3	4	7	60	46	4.18	0.879	اوافق
	2.5%	3.3%	5.8%	50.0%	38.3%			
كفاية الموارد المالية المتاحة لتحقيق الأهداف المرسومة	4	7	38	39	32	3.73	1.027	اوافق
	3.3%	5.8%	31.7%	32.5%	26.7%			
قابلية المعلومات للمقارنة خلال الفترات المختلفة	0	2	7	53	58	4.39	0.677	اوافق بشدة
	0.0%	1.7%	5.8%	44.2%	48.3%			
قدرة المستفيدين فى إستيعاب محتوى التقارير	6	5	26	45	38	3.87	1.069	اوافق
	5.0%	4.2%	21.7%	37.5%	31.7%			

المالية								
مدى قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية	2	4	21	62	31	3.97	0.849	اوافق
	1.7%	3.3%	17.5%	51.7%	25.8%			
توصيل التقارير المالية خلال التوقيت الملائم للمستخدمين	1	4	14	60	41	4.13	0.809	اوافق
	0.8%	3.3%	11.7%	50.0%	34.2%			
توفير معلومات أكثر عن مستوى فعالية خصائص الأداء المالي	1	7	17	56	39	4.04	0.883	اوافق
	0.8%	5.8%	14.2%	46.7%	32.5%			
إنخفاض مستوى ممارسة إدارة الأرباح في معلومات التقارير المالية	3	9	36	43	29	3.72	0.997	اوافق
	2.5%	7.5%	30.0%	35.8%	24.2%			
الإلتزام بالمعايير المهنية في عملية إصدار التقارير المالية	5	3	10	43	59	4.23	1.002	اوافق بشدة
	4.2%	2.5%	8.3%	35.8%	49.2%			
تجنب وجود تحريفات جوهرية في محتوي التقارير المالية	2	5	9	39	65	4.33	0.911	اوافق بشدة
	1.7%	4.2%	7.5%	32.5%	54.2%			
جودة التقارير المالية	44	79	289	748	640	4.03	0.649	**اوافق**
	2.4%	4.4%	16.1%	41.6%	35.6%			

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم **(16/3/4)** الخاص بنتائج المحور السابع **(جودة التقارير المالية)** نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.03) أي اوافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات المحور السابع **جودة التقارير المالية.**

ثانياً: الاحصاءات الوصفية لعبارات محاور عينة الدراسة:

1. تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول: فجوة الأداء

يهدف هذا المحور لمعرفة فجوة الأداء، ولاختبار هذ المحور، استخدم اختبار (ت – للعينة الواحدة) لاجابات افراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (17/3/4)

الوسط واختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات فجوة الأداء

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	توافر مستوى الكفاءة المطلوبة لتنفيذ مهام المراجعة	65.601	119	0.000	86.2%	دالة احصائياً
2	توافق مهام المراجعين الحالية مع المتطلبات الأخلاقية للمراجعة	50.018	119	0.000	82.5%	دالة احصائياً
3	زيادة مستوى الأداء الفعلي للمراجعين	54.011	119	0.000	83.5%	دالة احصائياً
4	القدرة فى تلبية معظم توقعات مستخدمي التقارير المالية	56.375	119	0.000	81.0%	دالة احصائياً
5	توافق مهام المراجعين الحالية مع توقعات أصحاب المصلحة	29.776	119	0.000	65.2%	دالة احصائياً
6	التوافق بين معايير المراجعة وتوقعات مستخدمي تقارير المراجعة	25.846	119	0.000	62.7%	دالة احصائياً
7	يتحقق مستوى عدم الكفاية أو القصور فى معايير المراجعة	35.239	119	0.000	74.8%	دالة احصائياً
8	إنخفاض مستوى أداء المراجع عن المعايير الموضوعة	33.018	119	0.000	72.5%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

يتضح للباحث من الجدول **(17/3/4)** أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الأول من المحور الأول **فجوة الأداء.**

2. تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني: فجوة المسؤولية

يهدف هذا المحور لمعرفة **فجوة المسؤولية** ولإختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور، استخدم اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة لمحور فجوة المسؤولية.

جدول رقم (18/3/4)

الوسط الحسابي واختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة لمحور فجوة المسؤولية

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	عدم الإختلاف حول المسؤوليات المهنية للمراجعين	21.483	119	0.000	59.2%	دالة احصائياً
2	وجود وصف مهني محدد لمسؤوليات المراجعين فى المجتمع المالي	22.323	119	0.000	59.2%	دالة احصائياً
3	القدرة فى تحديد مستوى جودة البيانات المالية	58.068	119	0.000	81.5%	دالة احصائياً
4	تحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية	63.837	119	0.000	82.7%	دالة احصائياً
5	عدم التساهل مع العملاء أثناء تقديم خدمات المراجعة	27.443	119	0.000	69.3%	دالة احصائياً
6	عدم وجود دعاوى قضائية متعلقة بالقصور المهني	20.769	119	0.000	55.5%	دالة احصائياً
7	قبول أتعاب تتلاءم مع حجم العمل المطلوب تنفيذه للعملاء	22.663	119	0.000	61.3%	دالة احصائياً
8	القدرة على تقليل مخاطر عملية المراجعة	45.067	119	0.000	79.0%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول **(18/3/4)** أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الثاني من المحور الأول **فجوة المسؤولية.**

3. تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث: فجوة التقرير

يهدف هذا المحور لمعرفة **فجوة التقرير**، وللتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات المحور الثالث، ويتم اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعد فجوة التقرير كما فى الجدول الآتي:-

جدول رقم (19/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور فجوة التقرير

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الأهمية النسبية	القرار
1	التقرير عن القضايا الجوهرية المتعلقة بعملية المراجعة	67.467	119	0.000	87.2%	دالة احصائياً
2	مناقشة تقرير المراجعة بمستوى عال من الموضوعية	58.926	119	0.000	84.8%	دالة احصائياً
3	الإلتزام بالقيود التى تفرضها مهنة المراجعة بشأن إصدار تقارير المراجعة	47.558	119	0.000	82.7%	دالة احصائياً
4	تباين توقعات مستخدمي التقارير المالية حول رأي المراجع	55.797	119	0.000	88.0%	دالة احصائياً
5	الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة لمستخدمي التقارير المالية	51.868	119	0.000	82.2%	دالة احصائياً
6	عدم الشك فى رأي المراجع فى حالة تعثر المنشأة	23.014	119	0.000	59.7%	دالة احصائياً
7	صياغة التقرير بإسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين	53.506	119	0.000	81.7%	دالة احصائياً
8	قدرة التقرير على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين	77.080	119	0.000	85.5%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول **(19/3/4)** أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الثالث من المحور الاول **فجوة التقرير**.

4. عرض ومناقشة نتائج المحور الرابع: معايير المراجعة

يهدف هذا المحور لمعرفة **معايير المراجعة**، وللتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات المحور الرابع، ويتم اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة

جدول رقم (20/3/4)

الوسط الحسابي اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعد معايير المراجعة

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	الفحص بواسطة أفراد ذوي تأهيل مناسب لمهام المراجعة	75.586	119	0.000	89.3%	دالة احصائياً
2	الإستقلالية فى تنفذ مهام المراجعة المختلفة	61.553	119	0.000	87.3%	دالة احصائياً
3	العناية المهنية الملائمة لجميع مراحل عملية المراجعة	61.630	119	0.000	86.5%	دالة احصائياً
4	التخطيط السليم لعمليات المراجعة المختلفة	73.896	119	0.000	88.8%	دالة احصائياً
5	تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية	58.384	119	0.000	86.7%	دالة احصائياً
6	كفاية أدلة المراجعة ومستوى ملائمتها للرأي المهني فى التقارير المالية	43.459	119	0.000	79.7%	دالة احصائياً
7	التقرير عن مدى إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	78.556	119	0.000	88.0%	دالة احصائياً
8	الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة	43.365	119	0.000	79.8%	دالة احصائياً
9	تعبير القوائم المالية بشكل كاف عن ما تتضمنه من معلومات	56.650	119	0.000	82.0%	دالة احصائياً
10	التقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة للشركات عملاء المراجعة من عدمها	44.538	119	0.000	76.5%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول (20/3/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الأول من المحور الثاني **معايير المراجعة.**

5. عرض ومناقشة نتائج المحور الخامس: قواعد السلوك المهني

يهدف هذا المحور لمعرفة **قواعد السلوك المهني**، وللتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات البعد الثاني من المحور الثاني، ويتم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة

جدول رقم (21/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعد قواعد السلوك المهني

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	النزاهة في علاقات العمل والعلاقات المهنية	50.099	119	0.000	85.8%	دالة احصائياً
2	عدم التحيز عند إصدار الأحكام المهنية	45.172	119	0.000	84.5%	دالة احصائياً
3	الإحتفاظ بالمستوى المطلوب من المعرفة	57.322	119	0.000	85.0%	دالة احصائياً
4	إحلال المراجع الحالي بشكل دوري	37.128	119	0.000	72.5%	دالة احصائياً
5	الهدايا والضيافة المجانية للمحاسب القانوني	25.572	119	0.000	56.0%	دالة احصائياً
6	الإلتزام بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بضمان الثقة فى المهنة	52.479	119	0.000	83.0%	دالة احصائياً
7	إحترام سرية معلومات العملاء	58.761	119	0.000	88.8%	دالة احصائياً
8	تسويق الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة	32.026	119	0.000	68.5%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول (21/3/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الثاني من المحور الثاني **قواعد السلوك المهني.**

6. عرض ومناقشة نتائج المحور السادس: معايير الرقابة النوعية

يهدف هذا المحور لمعرفة **معايير الرقابة النوعية**، وللتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات المحور **السادس**، ويتم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعد معايير الرقابة النوعية كما فى الجدول الآتي:

جدول رقم (22/3/4)

الوسط الحسابي اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور معايير الرقابة النوعية

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	المشورة فى جميع الأنشطة المهنية المسندة للمكتب بشكل مستمر	33.659	119	0.000	71.2%	دالة احصائياً
2	الإستقلالية فى تنفيذ الإرتباطات المهنية للعملاء	67.550	119	0.000	86.8%	دالة احصائياً
3	مراعاة التخصص المهني عند توزيع الأفراد على مهام المراجعة	72.452	119	0.000	88.7%	دالة احصائياً
4	تطوير أداء المراجعين بما يضمن الوفاء بمتطلبات سوق العمل	47.225	119	0.000	81.5%	دالة احصائياً
5	الإشراف السليم على معظم أعمال المساعدين	68.725	119	0.000	86.8%	دالة احصائياً
6	التوظيف الأمثل للموارد البشرية المتاحة بالمكتب	42.636	119	0.000	78.2%	دالة احصائياً
7	وجود برنامج للتدريب المهني المستمر للمراجعين	34.777	119	0.000	73.0%	دالة احصائياً
8	إعتماد نظام سليم لترقية المراجعين فى المستويات الوظيفية بالمكتب	33.181	119	0.000	73.7%	دالة احصائياً
9	تبني إستراتيجية ملائمة لقبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم مستقبلاً	42.051	119	0.000	76.7%	دالة احصائياً
10	التقويم الدوري لأداء المراجعين	38.768	119	0.000	76.0%	دالة احصائياً
11	الإلتزام بالقوانين المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة	47.964	119	0.000	84.3%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول **(22/3/4)** أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات البعد الثالث من المحور الثاني **معايير الرقابة النوعية.**

7. عرض ومناقشة نتائج المحور الخامس: جودة التقارير المالية

يهدف هذا المحور لمعرفة **جودة التقارير المالية**، وللتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المحور الخامس، ويتم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (23/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور جودة التقارير المالية

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	توفير معلومات حقيقية عن الأداء الإقتصادي	45.392	119	0.000	79.7%	دالة احصائياً
2	تعبر المعلومات المحاسبية بعدالة عن الأحداث المالية ذات الصلة	41.278	119	0.000	79.3%	دالة احصائياً
3	الدقة فى توصيل التقرير المالي عن عمليات الوحدة الإقتصادية	52.934	119	0.000	82.3%	دالة احصائياً
4	أهمية المعلومات بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالوحدة قيد المراجعة	71.071	119	0.000	85.3%	دالة احصائياً
5	إنخفاض ظاهرة عدم التماثل فى المعلومات المنشورة	33.428	119	0.000	71.5%	دالة احصائياً
6	المساهمة فى تحسين كفاءة القرارات الإستثمارية	52.128	119	0.000	83.7%	دالة احصائياً
7	كفاية الموارد المالية المتاحة لتحقيق الأهداف المرسومة	39.829	119	0.000	74.7%	دالة احصائياً
8	قابلية المعلومات للمقارنة خلال الفترات المختلفة	71.028	119	0.000	87.8%	دالة احصائياً
9	قدرة المستفيدين في إستيعاب محتوى التقارير المالية	39.641	119	0.000	77.3%	دالة احصائياً
10	مدى قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية	51.154	119	0.000	79.3%	دالة احصائياً
11	توصيل التقارير المالية خلال التوقيت الملائم للمستخدمين	55.974	119	0.000	82.7%	دالة احصائياً
12	توفير معلومات أكثر عن مستوى فعالية خصائص الأداء المالي	50.138	119	0.000	80.8%	دالة احصائياً
13	إنخفاض مستوى ممارسة إدارة الأرباح فى معلومات التقارير المالية	40.823	119	0.000	74.3%	دالة احصائياً
14	الإلتزام بالمعايير المهنية فى عملية إصدار التقارير المالية	46.283	119	0.000	84.7%	دالة احصائياً
15	تجنب وجود تحريفات جوهرية فى محتوي التقارير المالية	52.132	119	0.000	86.7%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول **(23/3/4)** أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن معظم أفراد العينة موافقين على عبارات المحور الثالث **جودة التقارير المالية.**

ثالثاً: إختبار وإثبات صحة الفرضيات: تحليل الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد:

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، وفى كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة إعتماد (إنحدار) ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التى تستخدم فى قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات متغير مستقل وهو المتسبب فى تغير المتغير التابع، والآخر متغير تابع.

أولاً: الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية:

1) **تحليل الإنحدار بين المتغيرين (فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية):**

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ما إذا كانت **فجوة التوقعات** لها تأثير **فى جودة التقارير المالية** ويتم ذلك باجراء انحدار متعدد بين ابعاد المتغيرين أعلاه

جدول رقم (24/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الإحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.413	1.193	0.235	معنوية
$\hat{B}_1$	0.160	1.927	0.056	غير معنوية
B_2	0.149	2.873	0.005	معنوية
B_3	0.614	7.688	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	**.742a**			
معامل التحديد (R^2)	**0.551**			
أختيار (F)	**47.378**	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (.413) + 0.160X_1 + 0.149X_2 + 0.614X_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (24/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين **فجوة التوقعات** كمتغير مستقل **وجودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.742).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.551)، هذه القيمة تدل على ان فجوة التوقعات كمتغير مستقل يساهم بـ (55%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط غير معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (26.323) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.829) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما تكون فجوة التوقعات مساويا للصفر.

– فى حين نجد قيمة معلمة "فجوة الأداء" تساوي (0.160) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.056) وهي اكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجود علاقة دالة احصائياً بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.

– كما نجد قيمة معلمة "فجوة المسؤولية" تساوي (0.149) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.005) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين فجوة المسؤولية و جودة التقارير المالية.

– كما نجد قيمة معلمة "فجوة التقرير" تساوي (0.614) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتى نصت على أن: "**هناك علاقة بين فجوة التوقعات التى تتمثل فى (فجوة المسؤولية، فجوة التقرير) وجودة التقارير المالية تحققت**".

1/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (فجوة الأداء وجودة التقارير المالية):

جدول رقم (25/3/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	2.122	5.666	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.503	5.156	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.429a			
معامل التحديد (R^2)	0.184			
أختيار (F)	26.588	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (2.122) + .503X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (25/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين فجوة الأداء كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.429).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.184)، هذه القيمة تدل على ان فجوة الأداء كمتغير مستقل يساهم بـ (18%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (26.588) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (2.122) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما تكون فجوة الأداء مساوية للصفر(إنعدام فجوة الأداء).

- فى حين نجد قيمة معلمة فجوة الأداء تساوي (0.503) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين فجوة الأداء و**جودة التقارير المالية.**

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الأولى والتى نصت على أن: " **هناك علاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية قد تحققت**".

2/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية):

جدول رقم (26/3/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	2.782	14.303	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.366	6.668	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.523a			
معامل التحديد (R^2)	0.274			
أختيار (F)	44.468	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (2.782) + 366X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (26/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين **فجوة المسؤولية** كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.523).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.274)، هذه القيمة تدل على ان **فجوة المسؤولية** كمتغير مستقل يساهم بـ (27%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (44.468) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (2.782) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما تكون **فجوة المسؤولية** مساوية للصفر(انعدام **فجوة المسؤولية**).

– فى حين نجد قيمة معلمة **فجوة المسؤولية** تساوي (0.366) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجودعلاقة دالة احصائياً بين **فجوة المسؤولية** و **جودة التقارير المالية**

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثانية والتى نصت على أن: "**هناك علاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية قد تحققت**".

3/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (فجوة التقرير وجودة التقارير المالية):

جدول رقم (27/3/4)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.865	2.832	0.005	معنوية
$\hat{B}_1$	0.778	10.475	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.694a			
معامل التحديد (R^2)	0.482			
أختيار (F)	109.732	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (0.865) + .778X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (27/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين **فجوة التقرير** كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.694).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.482)، هذه القيمة تدل على ان **فجوة التقرير** كمتغير مستقل يساهم بـ (48%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (109.723) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.865) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما يكون **فجوة التقرير** مساوية للصفر(انعدام **فجوة التقرير**).

– فى حين نجد قيمة معلمة **فجوة التقرير**تساوي (0.778) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05) وهذا يعني وجودعلاقة دالة احصائياً بين **فجوة التقرير** و**جودة التقارير المالية**

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثالثة والتى نصت على أن: "**هناك علاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية قد تحققت**".

ثانياً: الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية:

1/ تحليل الانحدار بين المتغيرين (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية):

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ما إذا كان **دور المتطلبات المهنية للمراجعة** له تأثير **فى جودة التقارير المالية** ويتم ذلك باجراء انحدار متعدد بين ابعاد المتغيرين اعلاه.

جدول رقم (28/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير دور المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.316	1.334	0.185	معنوية
$\hat{B}_1$	0.296	3.339	0.001	معنوية
B_2	0.311	3.570	0.001	معنوية
B_3	0.315	4.312	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.847a			
معامل التحديد (R^2)	0.717			
أختيار (F)	98.154	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (.316) + 0.296X_1 + 0.311X_2 + 0.315X_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (28/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين **دور المتطلبات المهنية للمراجعة** كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.847).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.717)، هذه القيمة تدل على ان دور المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير مستقل يساهم بـ (72%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط غير معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (98.154) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.316) وهي قيمة جودة التقارير المالية عندما يكون دور المتطلبات المهنية للمراجعة مساويا للصفر.

– فى حين نجد قيمة معلمة " معايير المراجعة " تساوي (0.296) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.001) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين استخدام معايير المراجعة وجودة التقارير المالية.

– كما نجد قيمة معلمة " قواعد السلوك المهني " تساوي (0.311) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.001) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين قواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية.

– كما نجد قيمة معلمة " معايير الرقابة النوعية " تساوي (0.315) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين معايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثانية والتى نصت على أن: "**هناك علاقة بين دور المتطلبات المهنية للمراجعة وجودة التقارير المالية**" **قد تحققت.**

1/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (معايير المراجعة وجودة التقارير المالية):

جدول رقم (29/3/4)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معايير المراجعة وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.548	1.991	0.049	معنوية
$\hat{B}_1$	0.825	12.778	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.762a			
معامل التحديد (R^2)	0.580			
أختيار (F)	163.270	النموذج معنوي		
$\hat{y}$ =(0.548)+ .825X				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (29/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين معايير المراجعة كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.762).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.580)، هذه القيمة تدل على ان معايير المراجعة كمتغير مستقل يساهم بـ (58%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (163.270) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.548) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما تكون معايير المراجعة مساوية للصفر(انعدام معايير المراجعة).

– فى حين نجد قيمة معلمة معايير المراجعة تساوي (0.825) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين معايير المراجعة و**جودة التقارير المالية**

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الأولى والتى نصت على أن: "**معايير المراجعة تؤثر فى جودة التقارير المالية قد تحققت**".

2/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (قواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية):

جدول رقم (30/3/4)

نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين قواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	0.844	3.392	0.001	معنوية
$\hat{B}_1$	0.818	12.976	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.767a			
معامل التحديد (R^2)	0.588			
أختيار (F)	168.380	النموذج معنوي		
$\hat{y} = (0.844) + 0.818X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (30/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.767).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.588)، هذه القيمة تدل على ان **قواعد السلوك المهني** كمتغير مستقل يساهم بـ (59%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (168.380) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.844) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما تكون **قواعد السلوك المهني** مساوية للصفر (انعدام **قواعد السلوك المهني**).

– فى حين نجد قيمة معلمة **قواعد السلوك المهني** تساوي (0.818) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين

قواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثانية والتى نصت على أن: "**هناك علاقة بين قواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية قد تحققت**"

3/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (معايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية):

جدول رقم (31/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.303	6.529	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.685	13.920	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.788a			
معامل التحديد (R^2)	0.622			
أختيار (F)	193.761	النموذج معنوي		
$\hat{y}$ =(1.303)+ .685X1				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (31/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين **معايير الرقابة النوعية** كمتغير مستقل و**جودة التقارير المالية** كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التى بلغت (0.788).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.622)، هذه القيمة تدل على ان **معايير الرقابة النوعية** كمتغير مستقل يساهم بـ (62%) فى **جودة التقارير المالية** (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (193.761) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (1.303) وهي قيمة **جودة التقارير المالية** عندما يكون **معايير الرقابة النوعية** مساوية للصفر(انعدام **فجوة التقرير**).

– فى حين نجد قيمة معلمة **معايير الرقابة النوعية** تساوي (0.685) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين **فمعايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية**

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثالثة والتى نصت على أن: "**هناك علاقة بين معايير الرقابة النوعية وجودة التقارير المالية قد تحققت**"

ثالثاً : الفرضية الرئيسية الثالثة: تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية

الفرضية الفرعية الأولى: تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية

1/ معامل الارتباط الجزئي لقياس اثر المتغير الوسيط معايير المراجعة فى العلاقة بين (فجوة التوقعات) و(جودة التقارير المالية)

جدول رقم (32/3/4)

معامل الارتباط الجزئي لقياس اثر المتغير الوسيط **معايير المراجعة** فى العلاقة بين **(فجوة التوقعات)** و**(جودة التقارير المالية)**

المتغير الوسيط	المتغيرات المستقلة: فجوة التوقعات		المتغير التابع : جودة التقارير المالية	الاستنتاج
معايير المراجعة	فجوة الأداء	ارتباط بيرسون	0.146	ارتباط غير معنوي
		القيمة المعنوية	0.113	
		حجم العينة	117	
	فجوة المسؤولية	ارتباط بيرسون	0.266	ارتباط معنوي
		القيمة المعنوية	0.003	
		حجم العينة	117	
	فجوة التقرير	ارتباط بيرسون	0.360	ارتباط معنوي
		القيمة المعنوية	0.000	
		حجم العينة	117	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

- الجدول السابق نلاحظ أن عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين **(فجوة الأداء)** و**(جودة التقارير المالية)** لتاثر المتغيرات اعلاه بالمتغير الوسيط **معايير المراجعة** وذلك من خلال قيمة معامل اللارتباط (0.146) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.113) وهي اكبر من القيمة العرفة (0.05).

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الاولى والتى نصت على أن: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية لم تتحقق**"

- نلاحظ أنه توجد علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين **(فجوة المسؤولية)** و**(جودة التقارير المالية)** لتأثر أي من المتغيرات أعلاه بالمتغير الوسيط **معايير المراجعة** وذلك من خلال قيمة معامل الإرتباط التى بلغت (0.266) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.003) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05).

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثانية والتى نصت على أن: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية قد تحققت.**

– نلاحظ أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين **(فجوة التقرير)** و**(جودة التقارير المالية)** أي أن المتغيرات اعلاه تاثرت بالمتغير الوسيط **معايير المراجعة** وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط التى بلغت (0.360) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفة (0.05).

لذلك يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثالثة والتى نصت على: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية قد تحققت**"

2/ معامل الإرتباط الجزئي لقياس أثر المتغير الوسيط قواعد السلوك المهني فى العلاقة بين (فجوة التوقعات) و(جودة التقارير المالية)

جدول رقم (33/3/4)

معامل الإرتباط الجزئي لقياس أثر المتغير الوسيط قواعد السلوك المهني فى العلاقة بين **(فجوة التوقعات)** و**(جودة التقارير المالية)**

المتغير الوسيط	االمتغيرات المستقلة: فجوة التوقعات		المتغير التابع: جودة التقارير المالية	الإستنتاج
قواعد السلوك المهني	**فجوة الأداء**	ارتباط بيرسون	0.143	ارتباط غير معنوي
		القيمة المعنوية	0.122	
		حجم العينة	117	
	فجوة المسؤولية	ارتباط بيرسون	0.262	ارتباط معنوي
		القيمة المعنوية	0.004	
		حجم العينة	117	
	فجوة التقرير	ارتباط بيرسون	0.448	ارتباط معنوي
		القيمة المعنوية	0.000	
		حجم العينة	117	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

– من الجدول السابق نلاحظ أن عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين **(فجوة الأداء)** و**(جودة التقارير المالية)** لتأثر المتغيرات أعلاه بالمتغير الوسيط **قواعد السلوك المهني** وذلك من خلال قيمة معامل اللارتباط (0.143) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.122) وهي أكبر من القيمة العرفة (0.05).

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الرابعة والتى نصت على أن: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية لم تتحقق**".

– نلاحظ أنه توجد علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين **(فجوة المسؤولية)** و**(جودة التقارير المالية)** لتاثر أي من المتغيرات أعلاه بالمتغير الوسيط **قواعد السلوك المهني** وذلك من خلال

قيمة معامل الارتباط التى بلغت (0.262) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.004) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05).
مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الخامسة والتى نصت على أن: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية قد تحققت**".
– نلاحظ أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين **(فجوة التقرير)** و**(جودة التقارير المالية)** أي أن المتغيرات أعلاه تأثرت بالمتغير الوسيط **قواعد السلوك المهني** وذلك من خلال قيمة معامل الإرتباط التى بلغت (0.448) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05).
لذلك يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية السادسة والتى نصت على: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية قد تحققت**".

3/ معامل الارتباط الجزئي لقياس أثر المتغير الوسيط معايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين (فجوة التوقعات) و(جودة التقارير المالية)

جدول رقم (34/3/4)

معامل الارتباط الجزئي لقياس أثر المتغير الوسيط **معايير الرقابة النوعية** فى العلاقة بين **(فجوة التوقعات)** و**(جودة التقارير المالية)**

المتغير الوسيط	المتغيرات المستقلة: فجوة التوقعات		المتغير التابع: جودة التقارير المالية	الإستنتاج
معايير الرقابة النوعية	فجوة الأداء	ارتباط بيرسون	0.188	ارتباط معنوي
		القيمة المعنوية	0.040	
		حجم العينة	117	
	فجوة المسؤولية	ارتباط بيرسون	0.072	ارتباط غير معنوي
		القيمة المعنوية	0.433	
		حجم العينة	117	
	فجوة التقرير	ارتباط بيرسون	0.497	ارتباط معنوي
		القيمة المعنوية	0.000	
		حجم العينة	117	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

– من الجدول السابق نلاحظ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين **(فجوة الأداء)** و**(جودة التقارير المالية)** لتأثر المتغيرات أعلاه بالمتغير الوسيط **معايير الرقابة النوعية** وذلك من خلال قيمة معامل اللارتباط (0.188) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.040) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05).
مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية السابعة والتى نصت على أن: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية قد تحققت**".

– نلاحظ أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين **(فجوة المسؤولية)** و**(جودة التقارير المالية)** لعدم تأثر أي من المتغيرات أعلاه بالمتغير الوسيط **معايير الرقابة النوعية** وذلك من خلال قيمة معامل الإرتباط التى بلغت (0.072) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.433) وهي اكبر من القيمة العرفية (0.05).

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية الثامنة والتى نصت على أن: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية لم تتحقق**"

– نلاحظ أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين **(فجوة التقرير)** و**(جودة التقارير المالية)** أي أن المتغيرات أعلاه تأثرت بالمتغير الوسيط **معايير الرقابة النوعية** وذلك من خلال قيمة معامل الإرتباط التى بلغت (0.497) ومستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05).

لذلك يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الفرعية التاسعة والتى نصت على: " **تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية قد تحققت**".

الخـاتـمـة

Conclusion

تشتمل هذه الخاتمة على أهم النتائج والتوصيات التى توصل إليها الباحث من خلال الدراسة الميدانية بالإضافة إلى مقترحات لأبحاث إضافية وجاءت كما يلي:

يتناول الباحث فى الخاتمة التالي :-

أولاً : النتائج

ثانياً: التوصيات

ثالثاً: محددات الدراسة

أولاً : أهم نتائج الدراسة:

بعد دراسة الجانب النظري، والدراسة الميدانية، توصل الباحث إلى العديد من النتائج التى أثبتت صحة بعض الفرضيات، تمثلت النتائج التى توصل إليها الباحث فى الآتي:

1. أن فجوة التوقعات تؤثر بنسبة (55%) فى جودة التقارير المالية.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.
5. هنالك فجوة تقرير وهي مناقشة تقرير المراجعة بمستوى عال من الموضوعية.
6. أن المتطلبات المهنية للمراجعة تؤثر بنسبة (72%) فى جودة التقارير المالية.
7. هناك فجوة أداء تتمثل فى توافر مستوى الكفاءة المطلوبة لتنفذ مهام المراجعة.
8. هناك فجوة مسؤولية تتمثل فى تحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية.
9. على مراجعي الحسابات الخارجيين الإهتمام ببذل العناية المهنية اللازمة لأداء عملية المراجعة.
10. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة وجودة التقارير المالية.
11. المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة لا تؤثر فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
12. تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.
13. تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.
14. تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.
15. تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.
16. تؤثر المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير المراجعة فى العلاقة بين فجوة التقرير وجودة التقارير المالية.

17. المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني لا تؤثر فى العلاقة بين فجوة الأداء وجودة التقارير المالية.

18. إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالمتطلبات المهنية للمراجعة فى البيئة السودانية يقلل من فجوة التوقعات فى المراجعة.

19. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بقواعد السلوك المهني وجودة التقارير المالية.

20. المتطلبات المهنية للمراجعة المرتبطة بمعايير الرقابة النوعية لا تؤثر فى العلاقة بين فجوة المسؤولية وجودة التقارير المالية.

21. على مراجعي الحسابات الخارجيين الإهتمام بدراسة توقعات المستخدمين والقدرة على تلبيتها.

22. قدرة المراجعون الخارجيون على توصيل تقرير يفهمه مستخدمي القوائم المالية يسهم فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

23. الإستقلال التام للمراجعيين الخارجيين عند أداء واجباتهم يقلل من فجوة التوقعات فى المراجعة.

24. على الجهات المنظمة لمهنة المراجعة إعلام مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات المراجعيين الخارجيين.

25. إدراك مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات المراجعيين الخارجيين يسهم فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة.

ثانياً: أهم توصيات الدراسة:

لقد أوضحت الدراسة عدة نتائج، لذلك يوصى الباحث بالآتي:

1. توسيع وترسيخ مفهوم فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية.
2. من قواعد السلوك المهني إحلال المراجع الحالي بشكل دوري.
3. ضرورة الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية للحد من فجوة التوقعات.
4. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول موضوع فجوة التوقعات.
5. ضرورة تأثير المتطلبات المهنية للمراجعة فى الحد من فجوة التوقعات.
6. الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة.
7. لابد من الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة لمستخدمي التقارير المالية.
8. لابد من إعتماد نظام سليم لترقية المراجعين فى المستويات الوظيفية بالمكتب.
9. العمل على إنخفاض مستوى ممارسة إدارة الأرباح فى معلومات التقارير المالية.
10. من الضروري وجود وصف مهني محدد لمسؤوليات المراجعين فى المجتمع المالي.
11. بذل المزيد من الجهود فى سبيل عدم الإختلاف حول المسؤوليات المهنية للمراجعين.
12. ضرورة توافق مهام المراجعين الحالية مع توقعات أصحاب المصلحة لتقليل فجوة الأداء.
13. ضرورة التوافق بين معايير المراجعة وتوقعات مستخدمي تقارير المراجعة لتقليل فجوة الأداء.
14. ضرورة الإهتمام بالدورات التدريبية للمراجعين وبشكل مستمر لمتابعة التطورات المتلاحقة فى الممارسات المهنية.
15. ضرورة إصدار معايير محاسبية موحدة وملزمة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة للحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
16. ضرورة إهتمام مجلس المحاسبة والمراجعة بتفعيل الإطار التنظيمي الفعال لفجوة التوقعات فى المراجعة بما يضمن تضييق الفجوة بين المراجعين والمستخدمين.
17. توجيه إهتمامات إدارة مجلس المحاسبة والمراجعة والهئيات التشريعية الأخرى بتوسيع دائرة الإفصاح والشفافية بإعتبارها إحدى دعائم تضييق فجوة التوقعات بين المراجعين والمستخدمين.

كذلك يقترح الباحث على الجهات المعنية فى جمهورية السودان الإستجابة للتوصيات الآتية:

1. الإستجابة لظهور فجوة المعقولية فى بيئة المراجعة السودانية من خلال عقد ندوات ومؤتمرات لرجال الأعمال وللعاملين فى القطاع المالي للتعريف بحقيقة وواجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات، وإعداد كتيبات تحتوي على معلومات شاملة عن واجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات، توزع على المهتمين والمعنيين بتقرير المراجعة.
2. الإستجابة لظهور فجوة الأداء فى بيئة المراجعة السودانية من خلال عقد دورات تدريبية مستمرة للمراجعين الممارسين وللمتدربين فى مكاتب المراجعة، بحيث توفر هذه الدورات كآفة المعلومات اللازمة حول حقيقة وطبيعة الواجبات والمسؤوليات المطلوبة من المراجعين.
3. الإستجابة لظهور فجوة المعايير فى بيئة المراجعة السودانية من خلال تحديث معايير جمعية المحاسبين القانونيين السودانية على أساس معايير المراجعة الدولية، أو حتى تبني الأخيرة بشكل كامل أسوة بالعديد من دول العالم.
4. الإستجابة لظهور فجوة الإستقلالية فى بيئة المراجعة السودانية من خلال إصدار تشريعات مهنية ضابطة لأداء المراجعين الخارجيين، وتعمل للمحافظة على إستقلالهم وعلى كرامة مهنة المراجعة بشكل عام.

البحوث والدراسات المستقبلية:

1. دور معايير المراجعة فى جودة التقارير المالية.
2. فجوة التوقعات وأثرها فى جودة التقارير المالية.
3. معايير المراجعة وأثرها فى تضييق فجوة التوقعات.
4. أثر قواعد وآداب السلوك المهني فى فجوة التوقعات.
5. دور معايير الرقابة النوعية فى جودة التقارير المالية.
6. أثر آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات.
7. دور قواعد وآداب السلوك المهني فى جودة التقارير المالية.
8. دور حوكمة الشركات في الإفصاح الإختياري لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
9. مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية.
10. التكامل بين آليات الحوكمة الداخلية ومسؤوليات المراجع الخارجي على جودة المعلومات المحاسبية.
11. أثر المطلبات المهنية للمراجعة في العلاقة بين جودة التقارير المالية وفجوة التوقعات في المراجعة.
12. أثر أنشطة المراجعة الداخلية الحديثة على جودة التقارير المالية والحد من فجوة التوقعات.
13. الدور الحوكمي للمراجعة في تحسين جودة التقارير المالية للحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
14. أثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الكشف عن الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية والحد من فجوة التوقعات.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- د. أحمد إسماعيل السقا، فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة، دراسة ميدانية فى المحيط المهني فى المملكة العربية السعودية، (الرياض: جامعة الملك سعود، كلية الإقتصاد والإدارة، المجلد الأول، العدد الخامس، 1997م).
- د. السيد أحمد السقا، ود. مدثر أبو الخير، مشاكل معاصرة فى المراجعة، (القاهرة: الدار الجامعية، 2002م).
- د. منصور أحمد البديوي، دراسات فى المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
- د. عصام الدين محمد متولي، الإتجاهات الحديثة فى المراجعة، (الخرطوم: دار جامعة أُمدرمان الإسلامية، 2006م).
- د. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م).
- د. عبد الوهاب نصر، د. شحاته السيد شحاته، الرقابة الداخلية الحديثة فى بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005-2006م).
- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المجلد الخامس، 2009م).
- د. أمين السيد أحمد لطفى، مسؤوليات وإجراءات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- د. السيد أحمد السقا، د. مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة فى المراجعة، (القاهرة: الدار الجامعية، 2003م).
- د. أمين السيد أحمد لطفى، دراسات تطبيقية فى المراجعة، الجزء الثاني، (القاهرة: دار النهضة العربية،، 2009م).
- د. وليم توماس، اميرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1989م).

- د. أحمد محمد نور، دراسات متقدمة فى مراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م).
- توماس وليم وهنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وأمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ، 1986م).
- توماس وليم وهنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وأمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ، 1989م).
- د. حسين القاضي، وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق فى ظل المعايير الأمريكية والدولية، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999م).
- د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية، (عمان: دار وائل للنشر، 2007م).
- د. عباس مهندي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990م).
- د. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2014م).
- د. أحمد محمد نور وحسين أحمد عبيد وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة فى مراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م).
- ألفن أرينز وجيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسيطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م).
- د. أمين السيد لطفى، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار فى البورصة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006/ب).
- د. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2014م).
- د. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة فى تدقيق الحسابات، (عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009م).
- د. أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1987م).
- د. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م/أ).

- د. وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010م).
- د. حسين القاضي، وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق فى ظل المعايير الأمريكية والدولية، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999م).
- د. أمين السيد أحمد لطفى، معايير المراجعة المصرية- درساة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2001م).
- د. ثناء علي القباني، د. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية فى ظل التشغيل الإلكتروني، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م).
- د. أمين السيد أحمد لطفى، مسؤوليات وإجراءات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- د. أمين السيد أحمد لطفى، رقابة الجودة ونظم الفحص والإشراف فى المراجعة من منظور دولي، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، 2011م).
- د. شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات فى بيئة الأعمال العربية، (الإسكندرية: الدار الجامعة، 2005م).
- د. طارق عبد العال حماد، الإتجاهات الحديثة فى التقارير المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م).
- د. يحي محمد أبو طالب، معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة، (القاهرة: شركة ناس للطباعة، 2005م).
- د. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة فى نظرية المحاسبة، (عَمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- د. أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر فى المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1995م).
- د. حنان رضوان حلوه، النموذج المحاسبي المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- د. أحمد رجب عبد الله، المحاسبة الإدارية والأدوات التحليلية والإتجاهات السلوكية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1984م).
- د. محمود السيد الناغي، أسس المحاسبة: التأصيل وإطار التطبيق، (المنصورة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر والتوزيع، 2007م).
- د. يوحنا آل آدم، د. صالح الرزق، المحاسبة المالية – أصول وخصوم وقوائم مالية، (عمان: دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، 2000م).

- د. ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م).
- د. أبو الفتوح علي فضالة، إستراتيجية القوائم المالية، (القاهرة: دار الكتب للنشر والتوزيع، 1995م).
- د. فريد نصر مشرف، برمجة التطبيقات المحاسبية، إعداد دورات العمليات المحاسبية، بناء قواعد البيانات SQL Serrer، بناء التطبيقات بإستخدام Delphi، (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2003م).
- د. فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، (الخرطوم: الأباي للنشر والتوزيع، 2001م).
- د. عبد السميع الدسوقي، أساسيات المراجعة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1991م).
- د. أحمد نور، ود. أحمد بسيوني، المحاسبة المالية والقياس والإفصاح المحاسبي، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 1992م).
- د. حنان رضوان حلوة ، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م).
- د. كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية للنشر، 1990م).
- د. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية وأسس الإعداد والعرض والتحاليل، (الإسكندرية: الدار الجامعية، د.ت).
- د. السيد عبد المقصود محمد، تصميم النظام المحاسبي فى المنشآت المالية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1977م).
- د. أمين السيد أحمد لطفى، مراجعة القوائم المالية، (القاهرة: المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، 2003م).
- د. خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية IFRS & IAS، (الشارقة: جامعة الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع، 2007م).
- د. عبد الحي مرعي، مذكرات فى المحاسبة فى وحدات القطاع العام فى ظل النظام المحاسبي، (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1970م).
- د. عصام الدين محمد متولي، دور المعلومات المحاسبية فى الوفاء بإحتياجات سوق المال فى مصر والسودان، (القاهرة: الإسراء للطباعة، 2006م).
- د. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر، 2001م).

•د. جبرائيل وكحالة وآخرون، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار زاهرة زهران للنشر والتوزيع، 1997م).
•د. محمد السيد سرايا، وعبد الوهاب نصر، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2010م).
•د. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفق معايير المراجعة الدولية، (غزة(فلسطين): الجامعة الإسلامية، المكتبة المركزية، الطبعة الاولى، 2002م).
•د. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها فى تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية مقارنة، (الرياض: معهد الإدارة العامة، الإدارة العامة للبحوث، الطبعة الأولى، 1994م).

المجلات والدوريات:

• د. ماهر الأمين، ود. محمد عبد الغني البهلول، وعبد الرحمن عمر الحارس، فجوة التوقعات فى المراجعة، دراسة ميدانية فى الجمهورية العربية السورية، (اللاذقية: جامعة تشرين، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الثاني، 2009م).
• د. صادق حامد مصطفى، "نحو تضييق فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة: دراسة تحليلية نقدية مقارنة"، (مجلة المحاسبة والادارة والتامين، المجلد 34، العدد السابع والأربعون، 1994م).
• د. أحمد محمد لطفى غريب، مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية، (الزقايق: جامعة الزقاريق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، 2001م).
•د. رضا إبراهيم عبد القادر صالح، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، دراسة نظرية وأدله ميدانية حالة مصر، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس: العدد الثاني، 2002م).
•د. عبد الناصر محمد سيد درويش، دراسة إختبارية للآثار الإيجابية للمعيار الأمريكي (SAS 99) فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية، (بني سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، 2004م).
•د. إبراهيم السيد المليجي، دراسة وأختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2006م).

• د. أمير عثمان فضل، أثر التقينات الحديثة على مهنة المراجعة فى ظل المعايير الدولية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
• د. سلطان بن عائض البقمي، دور معيار العرض والإفصاح فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، (القاهرة، جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية، العدد الأول، 2007م).
• د. أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب، فجوة التوقعات فى المراجعة- المفهوم والأسباب، (الخرطوم: جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، العدد الثاني، 2009م).
• د. محمد إبراهيم الجاك حسب الله، دور المراجع الخارجي والمنظمات المهنية فى الحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة لدعم مصداقية التقارير والقوائم المالية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد الثالث، 2011 م).
• د. كمال أحمد يوسف وآخرون، أثر إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، (الخرطوم: جامعة الإمام المهدي، المجلة العلمية، العدد الثامن، ديسمبر2016م).
• مفدة بن عثمان، دور حوكمة المؤسسات فى تضيق فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة فى الجزائر، (الجزائر: المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد السادس، 2017م).
• د. عبد الرحمن عبدالله عبد الرحمن وأ.د خالد عثمان، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها فى كشف ممارسات إدارة الأرباح فى شركات المساهمة العامة السودانية، (الخرطوم: جامعة أفريقيا العالمية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، يناير2018م).
• د. محمد بهاء الدين إبراهيم، "إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة"، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 2000م).
• د. صادق حامد مصطفى، نحو تضيق فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة - دراسة تحليلية نقدية مقارنة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد الرابع والثلاثون، العدد السابع والأربعون، 1994م).
• د. سامي وهبه متولي، فجوة التوقعات فى المراجعة وأسبابها، (المجلة العلمية لكلية التجارة فرع الأزهر للبنات، العدد العاشر، 1993م).
• د. محمد سامي محمد راغب قنديل راضي، فجوة التوقعات فى المراجعة: التشخيص والحلول - دراسة إنتقادية (جامعة الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، العدد الثاني، يوليو 1999م).

•د. جورج دانيال غالي، تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، دراسة إنتقاديه، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، يناير 1998م).
•د. أمين السيد لطفى، رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات فى المراجعة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003م).
•د. محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد، إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة من خلال إلتزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2000م).
•د. مصطفى علي الباز، إستخدام نظرية السببية فى التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية - دراسة ميدانية على محافظات القناة فى جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، 1999م).
•د. سامي وهبة متولي، فجوة التوقعات فى المراجعة، أسبابها وسبل تضييقها، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الرابع، يناير 1993م).
•د. أحمد لطفى محمد غريب، مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات الخارجية، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2001م).
•د. يوسف محمد جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانوني وطرق معالجة وتصنيف هذه الفجوة، (غزة: الجامعة الاسلامية، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، يونيو 2004م).
•د. الرفاعي إبراهيم المبارك، دور التقرير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية فى تفسير التوقعات فى المراجعة، (طنطا: جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2002م).
•د. السيد أحمد إسماعيل السقا، "فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة، دراسة ميدانية فى المحيط المهني فى المملكة العربية السعودية"، (الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الخامس، جمادى الأول 1418هـ الموافق سبتمبر 1997م).
•د. أحمد حلمي جمعة، "مسؤولية المدقق بشأن الخطأ والغش عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، (مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد المائة والعشرون، بدون سنة).
•د. علي عبد القادر الذنيبات، بنية فجوة التوقعات فى التدقيق وأسبابها، (الأردن: جامعة الأردن، كلية العلوم الإدارية، مجلة الدراسات العلمية المُحكمة بعمادة الدراسة العلمي، المجلد الثلاثون، العدد الأول، يناير 2003م).

• د. نجوى أحمد السيسي، دور المحاسبة القضائية فى الحد من ظاهرة الغش فى القوائم المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2006م).
• د. أحمد حلمي جمعة، مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني ، 2000م).
• د. يوسف محمد جربوع، الفجوة المتوقعة إلى عملية المراجعة، (عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد الثاني عشر، 2002م).
• د. نعيم دهمش، "إستطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات فى الاردن"، (مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد الرابع والأربعون، 1989م).
• د. صادق الحسني، "إستقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة فى ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، 1999م).
• د. يوسف محمود جربوع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2004م).
• د. محمد عبد العزيز عبد الله، نحو تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة فى مصر بالإسترشاد بالجهود العمية والمهنية الدولية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 22، العدد الأول، 2002م).
• د. عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق فى تقليص فجوة التوقع، (بغداد: كلية المنصور الجامعة، مجلة المنصور، الجزء الأول، العدد الرابع عشر، 2010م).
• د. زهير خضر ياسين، البعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، (بغداد : كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد الثالث عشر، 2006م).
• د. علي عبد القادر الذنيبات، وبشير أحمد خميس، المعايير العامة الشخصية للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية؟، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد الثاني، 2008م).
• د. حسين حسين شحاته، معايير الأداء فى الإسلام، دراسة فكرية تطبيقية، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة - مجلة الدراسات التجارية والإسلامية – مركز الشيخ صالح عبد الله الكامل للأبحاث والدراسات التجارية ألإسلامية، السنة الأولى، العدد الثاني، أبريل 1984م).

•د. صالح راشد العماري، إعداد معايير المحاسبة المالية – دراسة نظرية مقارنة لكل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 21، العدد 4، 1997م).

•د. محمد يوسف سالم، دراسة تحليلة لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان، (عمان: جامعة المنوفة، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة، العدد 4، 1992م).

•د. حسام بن عبد المحسن العنقري، آثار الإلتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، كلية التجارة ، مجلة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، 2004م).

•د. سمير عبد الغني محمود، دراسة تحليلة لصور إحلال مراجع الحسابات الخارجي بواجباته المهنية ومسؤوليته القانونية تجاهها مع إقتراح إطار لتفعيل الرقابة على أعضاء المهنة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، السنة 22، 2002م).

•د. إحسان بن صالح المعتز، ‘‘مدى إلتزام مراجعي الحسابات فى المملكة العربية السعودية وقواعد وسلوك وآداب المهنة’’، (جامعة عين شمس: كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، المجلد الأول، السنة الثلاثين، 2010م).

•د. صالح بن عبد الرحمن السعد، ‘‘العوامل المؤثرةعلى السلوك الاخلاقي بين المراجع’’، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، مجلد 48، العدد الأول، 2011م).

•د. سمير محمد مصطفى الجزار، "الإستقلال الفكري لمراقب الحسابات"، (مدينة طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد الثاني، السنة السابعة، 1987م).

•د. ناظم شعلان، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج – دراسة تطبيقية فى الشركة العامة للتجهيزات الزراعية، (العراق: جامعة القادسية، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، مارس 2014م).

•د. أسامة محمد محي الدين عوض، وأحمد علي غازي صقر، مرونة المعايير المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 38، العدد 2، 2014م).

•د. نضال محمود الرمحي، أثر تبني نظام تخطيط موارد المؤسسة على التقارير المالية للشركات المساهمة المدرجة فى بورصة عمان، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، المجلد7، العدد 2، 2016م).

• د. أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية فى تحسين جودة التقارير المالية، (الخرطوم: مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 7، العدد 23، 2006م).
• د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، "توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على إستقلال المراجع"، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الثاني والعشرين، سبتمبر 1991م).
• د. طارق محمد حسني، د. أحمد سباعي قطبي، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإجارة والتأمين، العدد (60)، 2003م).
• د. عبد الفتاح أحمد علي خليل، قياس المضامين التقيمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة فى سوق المال المصري، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 674، 2006م).
• د. محمد إبراهيم محمد حسين، مؤشر مقترح لتصنيف الشركات المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية طبقا لجودة الأرباح المحاسبية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 4، 2012 م).
• د. رشا حمادة، قياس أثر الإفصاح الإختياري فى جودة التقارير المالية، (الأردن: جامعة الزرقاء، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، 2014).
• د. عبد الوهاب نصر، أسماء أحمد الصيرفى، أثر مستوى الإلتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (القاهرة: مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 3، العدد 2، 2015م).
• د. ثابت عبد الرحمن إدريس، قياس جودة الخدمة وتحليل العلاقة بينها وبين كل من الرضا والميل للشراء- مدخل منهجي تطبيقي، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، مارس 1993م).
• د. رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فى ظل الأزمة المالية العالمية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، يوليو 2009م).

• د. عبد الإله جميل وطن، محتوى المعلومات للتقارير المالية – دراسة مقارنة بين سوق بغداد للأوراق المالية وعمان المالي، (الموصل: جامعة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 8، العدد 4، 2006م).

الرسائل الجامعية:

• أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، دور الإفصاح المحاسبي فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005 م).

• سامي حمد النيل محمد، تحديات المراجعة فى بيئة إستخدام الحاسبات الإلكترونية، (الخرطوم: جامعة جوبا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م).

• محمود صالح حبيب فضل، العوامل المؤثرة على فجوة توقعات المراجعة فى السودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م).

• الواثق صادق همت خيري، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).

• مصطفى محمود مصطفى، دور معايير المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2008م).

• أماني كمال مقسوم علي، دور وجود المراجعة فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

• مصعب إسماعيل إبراهيم محمد، دور المراجعة الإلكترونية فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010 م).

• موسى عوض الكريم محمد كوكو، دور حوكمة الشركات فى تضييق فجوة توقعات المراجعة فى السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشور، 2010م).

• د. الهادي إبراهيم فضايلو، المنظمات المهنية ودورها فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010 م).

• علي محمد أحمد أبو القاسم، فجوة التوقعات وأثرها على تقرير المراجع - دراسة تحليلية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012 م).

• داليا فتحي حامد عبد الغفار، قياس وتفسير أثر دليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير منشورة، 2012م).

• خليل محمد أمين، مدى تأثير جودة المراجعة فى فجوة التوقعات، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).

• نادر يوسف محمد أحمد، دور معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة ، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2013م).

• د. خالد عبد المنعم وآخرون "دراسات فى مراجعة الحسابات"، (القاهرة: الإسكندرية، د.ن، 1988م).

• صبري حسن عطية أبو ناموس، "الإتجاهات الحديثة فى إستقلال ومسؤولية مراجعي الحسابات" - دراسة تحليلية فى ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة فى دولة الإمارات وجمهورية السودان، (الخرطوم: جامعة أُمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).

• الطيب إبراهيم عبد الله، أثر توفر معلومات المراجع عن توقعات المستخدمين، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).

• دينا إبراهيم العيسوي، فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة- دراسة نظرية وأدلة ميدانية من المحيط المهني فى مصر، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).

• أنس الطيب النور، أثر فجوة الأداء على مستخدمي القوائم المالية، (الخرطوم: جامعة جوبا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

• صبري حسن عطية، الإتجاهات الحديثة فى إستقلال مراجع الحسابات، (الخرطوم: جامعة أُمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2008م).

• د. وليد عبد الحميد بشر، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ومدى تطبيقها فى البنوك اليمنية – درسة تحليلية تطبيقية، (أمدرمان: جامعة أمدرمان، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009م).

• د. عامر محمد علي محمد الرطام، قياس تأثير التطور فى معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراجعى الحسابات - دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة منشورة، 2011م).
• د. عتيق ردمان محمد الحاج الشيباني، دور مهنة المحاسبة والمراجعة فى الحد من التهرب الضريبي فى المنشآت الصناعية بالجمهورية اليمنية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003م).
• د. عبد الله أحمد عمر بامشموس، معايير التدقيق الدولية وإمكانيات تطبيقها فى الجمهورية اليمنية، (بغداد: جامعة بغداد، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003م).
• د. عمر على كامل الدوري، معايير التدقيق الدولية ومدى إنسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والإقتصاد، ، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2003م).
• د. مصطفى نجم البشاري علي، مدى ملائمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لتنشيط كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية، (أمدرمان: جامعة أمدرمان الإسلامية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2002 م).
• د. أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات فى الجمهورية اليمنية، (الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2002م).
• محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات فى سوريا من معايير المراجعة الدولية، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م).
• د. أفراح عبد الجبار محمد عثمان، دور معايير المراجعة الدولية بشأن تقارير مراقب الحسابات فى تطوير الممارسة المهنية فى الجمهورية اليمنية – دراسة تحليلية تطبيقية، (أسيوط: جامعة أسيوط، كلية التجارة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2013م).
• د. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة – النظرية العلمية والممارسة المهنية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2004م).
• د. عامر محمد علي الرطام، قياس تأثير التطور فى معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية تقارير مراجعى الحسابات – دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، 2011م).

• عنمة حرب مشابط، " دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الاخلقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية "، (الإسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، بحث ماجستير فى المحاسبة، غير منشور، 2006م).

• أحمد علي أحمد الطناشي، "مدى إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة"، (الخرطوم: جامعه أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).

• خالد محمد رحيل، "إستخدام إسلوب مراجعة النظير لهدف تحسين جودة خدمات المراجعة فى ليبيا"، (ليبيا: جامعة قاريوس، كلية الإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).

• عبد الرحمن محمدعبد الرحمن، "أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني على جودة تقارير المراجعة"، (الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهري، كلية الدراسات العليا، بحث ماجستير تكميلي غير منشور فى المحاسبة، 2012م).

• د. عادل عبد الرحمن أحمد، دراسة تحليلية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، 2008م).

• د. عبد الكريم محمد علي الناصر، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، 2012م).

• د. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، العوامل المؤثرة فى جودة التدقيق – نموذج مقترح بتحقيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين فى سوق الأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2008م).

• منى حلمي محمد محمد الفنومي، قياس أثر الوامل المؤثرة على جودة مراقب الحسابات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2013م).

• شابي هنية، العوامل المؤثرة فى جودة مهنة محافظي الحسابات فى الجزائر، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير منشورة فى الفحص المحاسبي، 2016م).

• د. فاتن محمد حمدي علي، تقييم المداخل الحديثة فى بناء معايير المحاسبة وأثرها على جودة التقارير المالية، (حلوان: جامعة حلوان، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2012م).

• وجدان أحمد الطيب محمد، الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودوره فى تحسين جودة التقارير المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدارسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017م).

• رانية نور الدين عثمان، دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية فى جودة التقارير المالية وتقويم الأداء، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017م).

• جيهان محمود عبد الحميد، تقييم أثر إستخدام القيمة النقدية المضافة على جودة التقارير المالية، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير منشورة، 2012م).

• د. فاطمة إبراهيم عمر، نظم المعلومات المحاسبية وتطويرها بإستخدام النظام المتكامل للمعلومات فى الوحدات الاقتصادية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، 2012م).

• زين العابدين إبراهيم يوسف، دور المحاسبة الإلكترونية فى توفير المعلومات الملائمة لعملية إتخاذ القرار فى سوق الأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2012م).

• فاطمة عبد الرحمن مهدي، دور المعلومات المحاسبية فى تحديد وقياس زكاة المال المستفاد، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2014م).

• أحلام عباس، أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير فى المحاسبة منشورة، 2013م).

• إلهام محمد أحمد علي سهلول، تقييم تأثير الإختلافات فى هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).

• د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2009م).

• د. شادية عبد الله حسن الزبير، المعلومات المحاسبية ودورها فى تحقيق الرقابة المصرفية الفعالة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، 2012م).

• حافظ علي آدم، دور جودة المعلومات المحاسبية فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2011م).

• نجلاء حسين مصطفى محمد، إمكانية إستخدام الإفصاح المحاسبي الإلكتروني فى تنشيط كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).

• د. موسى فضل المولى مالك موسى، الرقابة على جودة المراجعة وأثرها فى تقارير المراجعة الخارجية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة، 2018م).

• أحمد السيد عرابي، نحو إطار أخلاقي لمهنة المراجعة، (جامعة طنطا: كلية التجارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، د. ت).

• د. خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسئووليات المراجع الخارجي ودورها فى الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة فى التقارير المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة منشورة، 2016م)

الندوات والمؤتمرات:

•د. منصور احمد البديوي وآخرون، دراسات متقدمة فى المراجعة الخارجية الحديثة، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، 2009م).

•د. محمد إبن سلطان القطاني، ‘‘الإلتزام بالمعايير الأخلاقية وأثرها على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة’’، (الملتقى الأولي لمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة فى دول مجلس التعاون الخليجي: الفجيرة، 2004م).

•نادر السنوسي العمراني، أثر المعايير الشرعية فى كفاءة التدقيق الشرعي، (المنامة: شورى للإستشارات الشرعية، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، 20-21 أبريل، 2015م).

•عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م).

•خديجة حجاز، إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية فى ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، (الجزائر: جامعة سطيف، كلية التجارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2009م).

• عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1982م).

• الرفاعي إبراهيم، دور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية للحد من فجوة التوقعات،(القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة، العدد الثاني، 2002م).
• نجوى أحمد لبيب ، دور المحاسبة القضائية فى الحد من ظاهر الغش فى القوائم المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2006م).
• د. زهور عبد الله محمود حسين، دور بطاقة الأداء المتوازن فى تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي للحد من فجوة التوقعات فى المراجعة بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة منشورة، 2017م).
• . عبد الناصر محمد سيد درويش، دراسة إختيارية للآثار الإيجابية فى المعيار الأمريكي رقم (SA99) فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني ، 2004م).
• غريب جبر غنام، مفهوم مكونات فجوة الجودة فى المراجعة والإطار المقترح لمعالجتها، (القاهرة: جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الثاني، 2006م).

النشرات وأخرى:

• الإتحاد الدولي للمحاسبين، أصول التدقيق، ترجمة أحمد السيد وآخرون، منشورات جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1989م.
• منشورات مجلة المحاسب القانوني، معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، (اليمن: العددان العاشر والحادي عشر، سبتمبر 2010م).
• محمد السيد سرايا، وعبد الوهاب نصر، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2010م).
• محمد الفومي، علاء الدين محمد الدميري، ايمن أحمد شتيوي، دراسات متقدمة فى المراجعة، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م).
• د. سناء محمد بدران، ”الإتجاهات الحديثة فى المراجعة“، (مصر: جامعة بنها، كلية التجارة، ب . ت).
• زكريا محمد الصادق إسماعيل، "بحوث فى مراجعة الحسابات"، (مدينة طنطا : جامعة طنطا، 1989م).
• وليد عبد الله تميرك، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، دليل الفحص الميداني، المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

• هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربية، معايير الرقابة النوعية، 2003م.
• المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002م.
• محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى إلتزام مكاتب التدقيق العاملة فى عزة بتوفير متطلبات فاعلية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً للمعيار الدولي رقم (220)، (غزة: جامعة عزة الإسلامية، كلية التجارة، 2011م).
• بن عمارة، حول محمد، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي فى مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمراجعة، (الجزائر: جامعة باجي مختار، عنابة، 13-14 ديسمبر 2005م).
• المعهد المصري للمحاسبين القانونيين ، (القاهرة: المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، 1990م).
• د. جمال علي محمد يوسف، محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، (المملكة العربية السعودية: جامعة الباحة، كلية العلوم الإدارية، 2013م).
• قانون نظام المحاسبين القانونيين السعوديين، مرسوم ملكي رقم م/12 بتاريخ 1412/05/12هـ).
• الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكاتب المراجعة، 2002م.
• د. نور بن ساعد الجدعاني، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، دراسة ميدانية، (جده: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد، 2008م).
• إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين فى فلسطين، (عزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2005م).
• مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، المملكة العربية السعودية: العدد الثاني والثلاثون، سبتمبر 2008م).
• الإقتصادية الإلكترونية، نساهم فى مراقبة جودة الأداء المهني، (المملكة العربية السعودية: العدد 6285، 2010م).
• عبد العزيز راشد إبراهيم الراشد، مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المحاسبة فى المملكة العربية السعودية، (الرياض: جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة فى المملكة، 6-7 ديسمبر 1994م).

- الإمام المناوي، التيسير: شرح الجامع الصغير، المجلد الأول، المكتب الإسلامي، بيروت.
- د. نعيم حسن دهمشي، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، (عمان: معهد الدراسات المصرفية، د.ت).
- الهادي آدم محمد إبراهيم، نظرية المحاسبة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مطبعة جي تاون، ط 8، 2009م).
- مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، دليل كتابة التقارير، (غزة: مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، 2015م).

ثانيا: المراجع الأجنبية:

Journals:

- Dezoort, F.T., and S.Salterio, "**The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge of Audit Committee Members Judgments**", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**: 20, (2), Sep. 2001.
- Goodwin J., and Seow J. L., **"The Inffuence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore**", **Accounting and Finance,** 42, 2002.
- Imhaff J.R. and Eugene A., **"Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance"**, **Auditing: A Journal of Practice and Theory,** January, 2003.
- Liggio,cd, **The Expectation Gap: the Accountants Legal Waterloo? Gap Journal (July 1975).**
- Gay, Grant and Schelluch, Peter and Baines, Annette, "**Perceptions of Massages Conveyed by Review and Audit Reports**", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11, No. 4, 1998.

- García-Benau, Maria Antonia and Humphrey, Christopher, (1992), **"Learning from the experiences of Britain and Spain",** European Accounting Review, Vol. 1 No. 2.
- Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., (1988), "**The Expectation Gap Auditing Standards",** Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4.
- Lowe, D. Jordon, (1994), "**The expectation gap in the legal system**: Perception Differences between Auditors and Judges", Journal of Applied Business Research, Vol. 10 No. 3.
- Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H.," **Uncovering Corporate Regularities: Are we Closing the Expectation Gap"**, Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, 1977,
- Foulds, Michael, **"Fraud and the role of auditors"**, ACCA (online), 1 Jun, 1998,Available from URL. http://www.accaglobal.com/publications/accountingandbusiness/36182?session=ffffffe00000000c28288ca3c5a052e0f00f26f3d31b66eeacbada159 fc4738. (26/2/2006)
- Barnett, Andrew H.; Brown, James E.; Fleming, Robert; Read, William J.,"The CPA as Fraud-Buster", Journal of Accountancy, Vol. 185 No. 5, 1998.
- McCarthy, John , "The Public's Mis-Conception of What Auditors do Stands as a Yawning Fissure between CPAs and Investors. How will the Profession solve the Problem?",Knowledge Gap 2003 http://www.insight-mag.com/insight/03/11-12/feat-3-pt-1KnowledgeGap.asp(02/04/2006)

- Munter, Paul and Ratcliffe, Thomas A., **"Auditor's responsibilities for detection of fraud",** National Public Accountant, Vol. 43 No. 6, 1998.
- GOA, **"Report to the Ranking Minority Member"**, Committee on Commerce, House of Representatives,"United States General ccounting Office, September 1996 the Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concern.
- Chan, Andrew Michael, **"The Modern Role of the Auditor in Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform"**, (Alsa Academic Journal, Murdoch University, 2003.
- Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A.,**"INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE: RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP"**, Journal of Accountancy, Jan 94, Vol. 177 Issue 1, 1994.
- Masocha, Walter, **"DEVELOPMENTS IN THE "GOING CONCERN" CONCEPT: SOME PERSPECTIVES IN AN EXPECATIONS GAP CONTEXT",** University of Strathclyde Dept. of Accounting and Finance. 2000. www.abdn.ac.uk/~acc025/web_pgs/ public/dept/baas/masocha1.doc (26/2/2006)
- Maers, Michael D.; Maher, Meredith A.and Giacomino, Don E., **"Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap",** CPA Journal, Vol. 73 No. 10, 2003.
- Coram, Paul and Glavovic, Alma and Woodliff, David, **"The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts"**, 2004, The University of Western Australia. https://aaahq.org/audit/midyear/05midyear/papers/Coram1.pdf (16/1/2006)

- Chandler, Roy A.; Edwards, John Richard; Anderson, Malcolm, (1993), "**Changing perceptions of the role of the company auditor: 18401940**", Accounting & Business Research, Autumn93, Vol. 23 Issue 92.
- McEnroe, John .E. and Martens, Stanley .C. **"Auditors and investors perceptions of the 'Expectation Gap"**, Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, 2001.
- Boyd, David T. and Boyd, Sanithia c. and Boyd, William L., **"The Audit Report: A 'Misunderstanding Gap between Users and Preparers"**, National Public Accountant, Vol. 45 NO.10, 2001.
- Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A.,**"INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE: RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP"**, Journal of Accountancy, Jan 94, Vol. 177 Issue 1, 1994.
- Innes, John and Brown, Tom and Hatherly, David, **"The expanded audit report – a research study within the development of SAS 600",** Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10 No. 5, 1997.
- Holt, G. and Moizer, P. **"The Meaning of Audit Reports"**, Accounting and Business Research, Vol. 20 No. 78, 1990.
- Kneer, D.C., and Reckers, P.M.J. and Jennings, M.M. **"An Empirical Examination of the Influence of the "New" US Audit Report and Fraud Red-flags On Perceptions of Auditor Culpability"**, Managerial Auditing Journal, 1996.
- Koh, Hian. Chye and Woo, E-Sah. **"The Expectation Gap in Auditing",** Managerial Auditing Journal, Vol. 13 No. 3, 1998.

- Best, Peter J., Buckby, Sherrena and Tan, Clarice, "**Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore**", Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 3, 2001.
- Moor Stephens Hays LLP, **"References in Auditors' Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board- The Expectation Gap/Fraud"**, CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS Globally, 2004. http://www.sec.gov/rules/pcaob/pcaob200310/hays042304.pdf.(28/05/2006).
- Abdel-Qader, Walled: **An Evaluation of the International Auditing Standards and Their Application to the Audit of listed Corporations in Jordan**, (2002), unpublished PH.D. Thesis, University of Western Sydney, Australia.
- Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. and Taylor, Mark H.: ' **Audit Standard Setting and Inspection for U.S. Public Companies**', (2009), Acritical Assessment and recommendations for Fundamental Change, Accounting Horizons, Vol. 23, No. 2.
- IFAC, (2010) : Member Body Compliance Program: Basis of ISA Adoption by Jurisdiction.
- Roussey, Robert S. (1999) : The Development of International Standards on Auditing, http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F141099.HTM 14-3-2014
- IFAC, (2012) 1: Member Body Compliance Program: Basis of ISA Adoption by Jurisdiction.
- Edward Stamp and Maurice Moonitz: **International Auditing Standards**, Prentice-Hall International, 1979، London.

- Edey, Harold C.: Acounting Standards in the British Iseles, in Studies in Accounting. Ed. By W.T. Baxter and S. Davidson, ICAEW, London, (1977).
- Arens, Alvin A. Elder, Randal J. & Beastey, Mark S.: Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach, 15th Edition, Pearson Education Inc., Boston, (2014).
- lampe. James c. & finndon w. ،"**a model of auditors ethical decision processes**" a journal of auditing practice & theory vol I. supplement. 1992.
- weiis joseph . T. "**Accountancy and white _ collar crime**", the annals of the american academy AA PSS. 525 January 1993.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Commission on Auditors Responsibilities Reports, Conclusions and Recommendations, (new york 1978).
- Mautz. Robert K. " **self _ regulation Criticisms and response** ", journal of accountany, Aprli 1984.
- Ting Luo, Essays on the Determinants and The Effects of Financial Reporting, (Un Published Dectorate Thesis, Unversity of Wsconsin- Mdison, 2007).
- Euchman, R. M. J.D. Piotroski, and A. J. Smith, What Determines Corporate Transparency?, (Journal of Accounting Research, Vol. 42, No. 2, 2006).
- (1)Cohen, D. A., **Does Information Risk Really Matter?** An Analysis of the Determination and Economic Consequence of Financial Quality, (New York University, Working Paper 2006).
- Rodrigo, S. Verdi, **Financial Reporting Quality and Investment Efficiency**: Unpublished Decorate, (University of Pennsylvania, 2006).

- Nashwa, G., Audit Committee: The Solution to Quality Financial Reporting, The CPA Journal, December 2003.
- Eamt and Young, Accounting for the Credit Crisis, Part 2, July 2008.
- Committee on Financial Aspects of Corporate Governance Cadbury Committee London: Gee and Co Ltd 1992 P. 59

المـــــلاحـــــــق

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

برنامج الدكتوراه فى المحاسبة والتمويل

الموضوع : إستمارة إستبانه

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أرفق لكم طيه إستمارة الإستبانه الخاصة لدراسة بعنوان **(المتطلبات المهنية للمراجعة كمتغير وسيط فى العلاقة بين فجوة التوقعات وجودة التقارير المالية)** – دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة فى السودان– لنيل درجة الدكتوراة فى المحاسبة والتمويل.

أرجو التكرم بإبداء آرائكم على عبارات الإستبانة المناسبة، علماً بأن هذه الإجابات ستكون فى غاية السرية التامة، لما تقتضيه الأمانة العلمية والدراسة العلمي وتستخدم هذه البيانات فقط لأغراض الدراسة والدراسة العلمي، علاوة على ذلك يمكنكم الحصول على نتائج الدراسة إذا رغبتم فى ذلك.

ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحث

محمد الامام عبد الله احمد

موبايل/ 0112966966

أولا: البيانات الشخصية:

يرجي وضع (✓) أمام الإجابة التى تراها مناسبة

1. المؤهل العلمي :

بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

أخرى ☐

2. المؤهل المهني

الزمالة السودانية ☐ الزمالة العربية ☐

الزمالة البريطانية ☐ الزمالة الأمريكية ☐

زمالة أخرى ☐ لا توجد زمالة ☐

3. التخصص العلمي :

المحاسبة ☐ إدارة أعمال ☐

الإقتصاد ☐ التكاليف ☐

نظم المعلومات ☐ الدراسات المالية والمصرفية ☐

4. المسمى الوظيفى :

محاسب معتمد ☐ محاسب قانوني ☐

رئيس قسم المراجعة ☐ مدير قسم المراجعة ☐ أخرى ☐

5. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ 5 وأقل من 10 سنوات ☐ 10 وأقل من 15 سنة ☐

15 وأقل من 20 سنة ☐ 20 سنة فأكثر ☐

6. العمر

أقل من 30 سنة ☐ 30 وأقل من 40 سنة ☐ 40 وأقل من 50 سنة ☐

50 وأقل من 60 سنة ☐ 60 سنة فأكثر ☐

عبارات الاستبانة :

أرجو شاكراً التكرم بوضع علامة (صح) تحت مستوى الموافقة المناسب لكل عبارة

المحور الأول: فجوة التوقعات فى المراجعة

البعد الأول: فجوة الأداء

ت	العبارة بإعتقادكم هل تتوافر المؤشرات التالية فى أداء المراجعين بمكتبكم؟	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	توافر مستوى الكفاءة المطلوبة لتنفذ مهام المراجعة					
2	توافق مهام المراجعين الحالية مع المتطلبات الأخلاقية للمراجعة					
3	زيادة مستوى الأداء الفعلي للمراجعين					
4	القدرة فى تلبية معظم توقعات مستخدمي التقارير المالية					
5	توافق مهام المراجعين الحالية مع توقعات أصحاب المصلحة					
6	التوافق بين معايير المراجعة وتوقعات مستخدمي تقارير المراجعة					
7	يتحقق مستوى عدم الكفاية أو القصور فى معايير المراجعة					
8	يتحقق مدى إنخفاض مستوى أداء المراجع عن المعايير الموضوعة					

البعد الثاني : فجوة المسؤولية

ت	العبارة يقوم المراجع بالآتي:	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	عدم الإختلاف حول المسؤوليات المهنية للمراجعين					
2	وجود وصف مهني محدد لمسؤوليات المراجعين فى المجتمع المالي					
3	القدرة فى تحديد مستوى جودة البيانات المالية					
4	تحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية					
5	عدم التساهل مع العملاء أثناء تقديم خدمات المراجعة					
6	عدم وجود دعاوى قضائية متعلقة بالقصور المهني					
7	قبول أتعاب تتلاءم مع حجم العمل المطلوب تنفذه للعملاء					
8	القدرة على تقليل مخاطر عملية المراجعة					

البعد الثالث : فجوة التقرير

ت	العبارة يقوم المراجع بالآتي:	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	التقرير عن القضايا الجوهرية المتعلقة بعملية المراجعة					
2	مناقشة تقرير المراجعة بمستوى عال من الموضوعية					
3	الإلتزام بالقيود التى تفرضها مهنة المراجعة بشأن إصدار تقارير المراجعة					
4	تباين توقعات مستخدمي التقارير المالية حول رأي المراجع					
5	الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة لمستخدمي التقارير المالية					
6	عدم الشك فى رأي المراجع فى حالة تعثر المنشأة					
7	صياغة التقرير بإسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين					
8	قدرة التقرير على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين					

المحور الثاني : المتطلبات المهنية للمراجعة

البعد الأول: معايير المراجعة

ت	العبارة يقوم المراجع بالآتي:	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	الفحص بواسطة أفراد ذوي تأهيل مناسب لمهام المراجعة					
2	الإستقلالية فى تنفذ مهام المراجعة المختلفة					
3	العناية المهنية الملائمة لجميع مراحل عملية المراجعة					
4	التخطيط السليم لعمليات المراجعة المختلفة					
5	تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية					
6	كفاية أدلة المراجعة ومستوى ملائمتها للرأي المهني فى التقارير المالية					
7	التقرير عن مدى إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها					
8	الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة					
9	تعبير القوائم المالية بشكل كاف عن ما تتضمنه من معلومات					
10	التقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة للشركات عملاء المراجعة من عدمها					

البعد الثاني : قواعد السلوك المهني

ت	العبارة يقوم المراجع بالآتي:	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	النزاهة فى علاقات العمل والعلاقات المهنية					
2	عدم التحيز عند إصدار الأحكام المهنية					
3	الإحتفاظ بالمستوى المطلوب من المعرفة					
4	إحلال المراجع الحالي بشكل دوري					
5	الهدايا والضيافة المجانية للمحاسب القانوني					
6	الإلتزام بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بضمان الثقة فى المهنة					
7	إحترام سرية معلومات العملاء					
8	تسويق الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة					

البعد الثالث : معايير الرقابة النوعية

ت	العبارة يقوم المراجع بالآتي:	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المشورة فى جميع الأنشطة المهنية المسندة للمكتب بشكل مستمر					
2	الإستقلالية فى تنفذ الإرتباطات المهنية للعملاء					
3	مراعاة التخصص المهني عند توزيع الأفراد على مهام المراجعة					
4	تطوير أداء المراجعين بما يضمن الوفاء بمتطلبات سوق العمل					
5	الإشراف السليم على معظم أعمال المساعدين					
6	التوظيف الأمثل للموارد البشرية المتاحة بالمكتب					
7	وجود برنامج للتدريب المهني المستمر للمراجعين					
8	إعتماد نظام سليم لترقية المراجعين فى المستويات الوظيفية بالمكتب					
9	تبني إستراتيجية ملائمة لقبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم مستقبلاً					
10	التقويم الدوري لأداء المراجعين					
11	الإلتزام بالقوانين المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة					

المحور الثالث : جودة التقارير المالية البعد الأول: ملاءمة التقارير المالية والموثوقية

ت	العبارة بإعتقادك هل تتوافر المؤشرات التالية فى التقارير المالية قيد المراجعة	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	توفر معلومات حقيقية عن الأداء الإقتصادي					
2	تعبر المعلومات المحاسبية بعدالة عن الأحداث المالية ذات الصلة					
3	الدقة فى توصيل التقرير المالي عن عمليات الوحدة الإقتصادية					
4	أهمية المعلومات بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالوحدة قيد المراجعة					
5	إنخفاض ظاهرة عدم التماثل فى المعلومات المنشورة					
6	المساهمة فى تحسين كفاءة القرارات الإستثمارية					
7	كفاية الموارد المالية المتاحة لتحقيق الأهداف المرسومة					
8	قابلية المعلومات للمقارنة خلال الفترات المختلفة					
9	قدرة المستفيدين فى إستيعاب محتوى التقارير المالية					
10	مدى قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية					
11	توصيل التقارير المالية خلال التوقيت الملائم للمستخدمين					
12	توفر معلومات أكثر عن مستوى فعالية خصائص الأداء المالي					
13	إنخفاض مستوى ممارسة إدارة الأرباح فى معلومات التقارير المالية					
14	الإلتزام بالمعايير المهنية فى عملية إصدار التقارير المالية					
15	تجنب وجود تحريفات جوهرية فى محتوي التقارير المالية					

ملحق رقم(2)

قائمة بأسماء محكمو الإستبانة

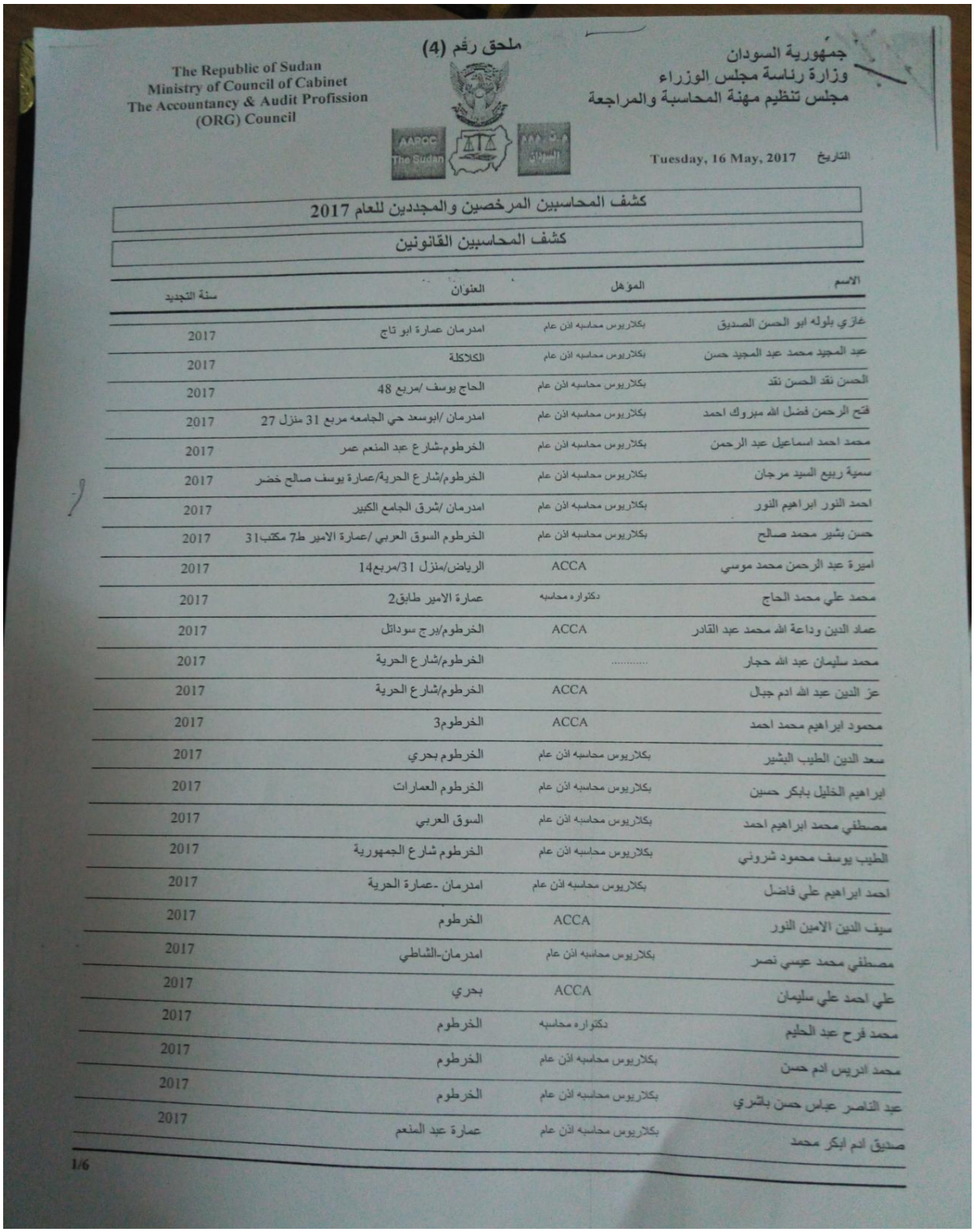
م	الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	أ.د الهادي آدم محمد ابراهيم	أستاذ المحاسبة	جامعة النيلين
2	أ.د بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	أ.د عبد الرحمن البكري منصور أمبدي	أستاذ المحاسبة	جامعة النيلين
4	د. أسعد مبارك حسين	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
5	د. إبراهيم فضل المولي البشير الشكري	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
6	د. ياسر تاج السر محمد سند	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
7	د. عبد الرحمن عادل عبد الرحمن	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
8	د. محمد حسن آدم أزرق	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
9	د.إسماعيل عثمان البخيت	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
10	د. الزين عبد الله بابكر	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة النيلين

ملحق رقم (3)

مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

كشف المحاسبين المرخصين والمجددين

(كشف المحاسبين القانونيين)



ملحق رقم (4)

جمهورية السودان
وزارة رئاسة مجلس الوزراء
مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

The Republic of Sudan
Ministry of Council of Cabinet
The Accountancy & Audit Profission
(ORG) Council

التاريخ Tuesday, 16 May, 2017

كشف المحاسبين المرخصين والمجددين للعام 2017

كشف المحاسبين القانونين

الاسم	المؤهل	العنوان	سنة التجديد
غازي بلوله ابو الحسن الصديق	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان عمارة ابو تاج	2017
عبد المجيد محمد عبد المجيد حسن	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الكلاكلة	2017
الحسن نقد الحسن نقد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الحاج يوسف /مربع 48	2017
فتح الرحمن فضل الله مبروك احمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان /ابوسعد حي الجامعه مربع 31 منزل 27	2017
محمد احمد اسماعيل عبد الرحمن	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم-شارع عبد المنعم عمر	2017
سمية ربيع السيد مرجان	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم/شارع الحرية/عمارة يوسف صالح خضر	2017
احمد النور ابراهيم النور	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان /شرق الجامع الكبير	2017
حسن بشير محمد صالح	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم السوق العربي /عمارة الامير ط7 مكتب31	2017
اميرة عبد الرحمن محمد موسي	ACCA	الرياض/منزل 31/مربع14	2017
محمد علي محمد الحاج	دكتوراه محاسبه	عمارة الامير طابق2	2017
عماد الدين وداعة الله محمد عبد القادر	ACCA	الخرطوم/برج سوداتل	2017
محمد سليمان عبد الله حجار	.....	الخرطوم/شارع الحرية	2017
عز الدين عبد الله ادم جبال	ACCA	الخرطوم/شارع الحرية	2017
محمود ابراهيم محمد احمد	ACCA	الخرطوم3	2017
سعد الدين الطيب البشير	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم بحري	2017
ابراهيم الخليل بابكر حسين	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم العمارات	2017
مصطفي محمد ابراهيم احمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	السوق العربي	2017
الطيب يوسف محمود شروني	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم شارع الجمهورية	2017
احمد ابراهيم علي فاضل	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان -عمارة الحرية	2017
سيف الدين الامين النور	ACCA	الخرطوم	2017
مصطفي محمد عيسي نصر	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان-الشاطي	2017
علي احمد علي سليمان	ACCA	بحري	2017
محمد فرح عبد الحليم	دكتوراه محاسبه	الخرطوم	2017
محمد ادريس ادم حسن	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم	2017
عبد الناصر عباس حسن باشري	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم	2017
صديق ادم ابكر محمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	عمارة عبد المنعم	2017

1/6

الاسم	المؤهل	العنوان	سنة التجديد
السيد عثمان السيد محمد صالح	ماجستير محاسبه اذن عام	الخرطوم-وسط	2017
فاروق احمد فرح طه	بكلاريوس محاسبه اذن عام	عمارة حمودة	2017
عبد المطلب ابوزيد عثمان علي	ماجستير محاسبه اذن عام	الشمالية	2017
عبد االفتاح علي محمد حاج	دكتوراه محاسبه	الخرطوم	2017
سعد اسحق عثمان راضي	بكلاريوس محاسبه اذن عام	ش الحرية عقار رقم 16 مربع 8	2017
عبدالمنعم محمد علي عبود	ماجستير محاسبه اذن عام	الخرطوم ش السيد عبد الرحمن	2017
مجذوب عمر محجوب عمر	بكلاريوس محاسبه اذن عام	بحري شارع الانقاذ الوطني	2017
سيف الدين ميرغني محمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم شارع صالح باشا	2017
عوض الحاج علي حسن	زماله امريكيه	عمارة بنك الاتحاد الطابق 2	2017
بابكر عوض الكريم حسين ابوهدي	زماله امريكيه	امدرمان المهندسين	2017
عبدالله حامد القاضي محمد	ACCA	مكتب امدرمان شارع الشنقيطي جنوب غرب حديقه امدرمان الكبري	2017
محمد السيد احمد الازهري	زماله سودانيه	الخرطوم شارع الجمهورية	2017
مصطفي محمد سالم بيومي	ACCA	الخرطوم	2017
محمد علي محمد علي	ACCA	الخرطوم	2017
حسب الرسول محمد الطيب	ACCA	عمارة حيدر شارع البلدية	2017
مدني مالك حسب النبي مالك	ACCA	الخرطوم-برج تبيدي	2017
صلاح الدين سيد احمد الامين علي	ACCA	الخرطوم	2017
اسامة علي محمد الطيب	ACCA	شركة بهيج لخدمات البترول والاستثمار المحدودة	2017
الهام محمد علي عبد الله	زماله سودانيه	ابوادم	2017
صديق علي الطيب محمد	زماله سودانيه+ACCA	الخرطوم/شارع الجمهورية	2017
احمد محمد علي جابر	ACCA	عمارة الشيخ مصطفي الامين	2017
الجيلاني الطاهر الشريف الحسين	ACCA	العمارات ش61	2017
بابكر احمد سعد علي	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الجزيرة	2017
زين العابدين البرعي احمد محمد	ACCA	عمارة الاخوة الطابق السادس	2017
مبارك علي ابراهيم الامين	زماله امريكيه	الهيئة العربية للاستثمار	2017
احمد علي احمد علي	.....	امدرمان-ود البخيت	2017
مبارك العوض محمد عبد الصادق	ACCA	بحري/الصافية شمال	2017
عمر طه عبد السيد طه	زماله سودانيه	الخرطوم/عمارة التأمينات	2017
حسين محمد عثمان حماد	دكتوراه محاسبه	منظمة العمل العربية-مصر	2017
عمر احمد بحر محمد	زماله سودانيه	ام رواية	2017
علي عبد الرحمن ابراهيم علي	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم-الشيد طه الماحي	2017
السر احمد فضل السيد احمد	دبلوم عالى اذن عام	ش الحرية عمارة ابراهيم	2017
صلاح الدين احمد محمد احمد	بكلاريوس محاسبه	بحري الدروشاب-مربع1	2017
فاروق بهنا عبد الملك	بكلاريوس محاسبه اذن عام	عطبرة	2017

2/6

الاسم	المؤهل	العنوان	سنة التجديد
رحمة الله علي بابكر عجب	ACCA	الخرطوم-وزارة المالية	2017
عادل عوض يوسف مصطفي	زماله سودانيه	بورتسودان-عمارة البربري	2017
تاج السر محمد الحسن عوض الكريم عثمان	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم عمارة الحرية ش السلام	2017
عبد العزيز احمد حسين محمد	زماله امريكيه	غرب الخرطوم عقار رقم 6	2017
انتصار مزمل سلمان غندور	زماله CIP	بحري المير غنية-منزل53 مربع 1	2017
عبد الله الحاج علي خلف الله محمد	ACCA	الخرطوم غرب -السوق العربي	2017
مصطفي احمد عبدون مكي	ACCA	الخرطوم-عمارة دوسة	2017
عباس عمر داؤود كجو	بكلاريوس محاسبه اذن عام	واحة الخرطوم	2017
كمال جعفر محمد احمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم السوق العربي	2017
عادل محمد عبد العال حماد	ماجستير محاسبه اذن عام	الخرطوم-غرب القبة الخضراء	2017
عبد القادر فضل الله عيسي ابو العول	بكلاريوس محاسبه اذن عام	عمارة الفادنية جنوب برج الضرائب	2017
عبد الله وداعة علي محمد	دكتوراه محاسبه	الخرطوم-السوق العربي	2017
بابكر ضو البيت بابكر عبد الحفيظ	ماجستير محاسبه اذن عام	الخرطوم-ش الجمهورية	2017
الهادي جبريل محمد علي	ACCA	مدينة توتي	2017
محجوب عبد الله حامد هرون	دكتوراه محاسبه	امبدة احارة 6 محلية الامير	2017
عبد الرحمن الخير محمد درار	بكلاريوس محاسبه	الخرطوم ش28	2017
يوسف عبد الله محمد الحسين	CPA	الخرطوم-الفردوس منزل 588	2017
كمال الدين فتح الرحمن عبد الله	بكلاريوس محاسبه	حلة كوكو-عمارة عبد الله بلال	2017
حسن محمد حسن عدار	ACCA	الخرطوم ش البلدية	2017
مصعب بركات احمد علي	زماله سودانيه	الخرطوم-عمارة الاخوة	2017
احمد عبد الله محجوب محمد	زماله عربيه	الخرطوم-بحري الحاج يوسف	2017
عوض أبو زيد محمد محمود	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم الكلاكلة صنقعت مربع1	2017
كمال الدين محمد حسن بيرم	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم ش الحرية تقاطع ش السيد عبد الرحمن	2017
الرشيد مير غني محمد حسين	زماله سودانيه	بورتسودان -حي الشهيد	2017
اسماعيل احمد اسماعيل بخاري	ماجستير محاسبه	المقرن -عمارة التنمية الريفية	2017
عبده محمد فضل المولي عبده	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم-عمارة الوادي تقاطع الحرية	2017
السر نصر علي محمد طه	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم	2017
عبد الرحمن عثمان الامام عثمان	زماله سودانيه	الطائف مربع 51	2017
كمال حمد الخضر ابراهيم	CPA	الخرطوم	2017
محمد عبد الله محمد علي محمد خير	زماله عربيه	الثورة-ش الوادي	2017
اشرف خوفو عزيز خير	دكتوراه محاسبه	امدرمان	2017
محمد عثمان سليمان حمد الركابي	دكتوراه محاسبه	الخرطوم	2017
ساتي محمد اسماعيل عبد الكريم	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الحاج يوسف	2017
الوليد محمد خالد محمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان البوستة	2017

3/6

الاسم	المؤهل	العنوان	سنة التجديد
محمد عبد الله احمد عبد الرحمن	زماله امريكيه	عمارة بنك الاعتماد	
محمد عثمان علي عثمان محمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	امدرمان -المهندسين	2017
معتصم هارون علي موسي	ماجستير محاسبه	القضارف السوق الكبير	2017
تاج الدين ابراهيم احمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم ش البلدية	2017
الصادق الرشيد عبد الرحمن علي طه	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم- ش النيل برج الفاتح	2017
جابر المكي جابر الطاهر	زماله سودانيه	الخرطوم سوبا	2017
كامل عبد الله علي التوم	ACCA	جبرة مربع 15	2017
صلاح سيد احمد محمد علي	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم-السوق العربي عمارة ابو حمبو	2017
عائد محمد سيد جبر	زماله عربيه	الحاج يوسف المايقوما	2017
أبو فاطمة محمد طه بلية	زماله عربيه	الخرطوم-بشير النفيدي	2017
أميرة حسن علي باشري	زماله سودانيه	الخرطوم الكلاكلة القبة	2017
محمد تاج السر محجوب حاج احمد	دكتواره محاسبه	وزارة المالية والاقتصاد-القضارف	2017
زكريا محمد النصري حمد	بكلاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم	2017
الحاج محمد سعيد محمد احمد	زماله سودانيه	الطائف مربع51	2017
إيان دنت	ACCA	الطائف مربع22	2017
حسن محمد عبد الفاضل قدورة	بكلاريوس محاسبه اذن عام	مدني- حي المنيرة	2017
مشاعر زين العابدين عثمان القاضي	زماله سودانيه	الخرطوم-عمارة ابو العلا القديمة ش السيد عبد الرحمن	2017
عائدة عثمان عبد الله بلال الحاج	دكتواره محاسبه	بحري الشعبية شمال	2017
موسي العاقب حسن محمد	ماجستير محاسبه اذن عام	امدرمان السوق- اول ش ابوروف	2017
محمود محمد احمد سالم	دكتواره محاسبه	الخرطوم	2017
عبد المنعم محمد عبد القيوم محمد احمد	دكتواره محاسبه	رئاسة قوات الشرطة	2017
احمد عثمان احمد عثمان	دكتواره محاسبه	بحري الدناقلة-شمال	2017
ياسر عبد الحميد الزين ابراهيم	زماله سودانيه	بحري-كافوري مربع 5	2017
ياسر صلاح احمد محمد تولا	دكتواره محاسبه	امدرمان مدينة النخيل	2017
الصادق علي جماع الضو	بكلاريوس محاسبه اذن عام	كوستي-السوق الكبير/عمارة البنك الاهلي	2017
عبد الله بابكر الخليفة محمد	ACCA	الخرطوم وسط حي النزهة	2017
مدثر عمر محمد احمد محمد	ماجستير محاسبه	ود مدني السوق الكبير ش بنك النيلين	2017
ابراهيم فطر بنداس حسين	دكتواره محاسبه	السوق العربي عمارة الشريف الهندي	2017
صلاح بابكر عيسي مهاجر	دكتواره محاسبه	الخرطوم-ش عبيد ختم	2017
زينب احمد الحاج منصور	زماله عربيه	امدرمان ابو سعد مربع 7	2017
المساعد محمد محمد علي المساعد الإعيسر	CPA	الخرطوم غرب	2017
امنة محمد علي محمد حامد	زماله العربيه	ش الجمهورية عمارة التامينات	2017
زين العابدين علي احمد علي	دكتواره محاسبه	الخرطوم ش كترينة خ ق مجمع شروني	2017
طارق احمد محمد محمد نور	زماله العربيه	ابو ادم	2017

الاسم	المؤهل	العنوان	سنة التجديد
حاج موسي جلال الدين علي جلال الدين	بكالاريوس محاسبه اذن عام	الفاروق مربع 8	2017
الصافي جمعة الامين سليمان	بكالاريوس محاسبه اذن عام	الخرطوم السوق العربي - عمارة السلام	2017
نبيل الياس ابراهيم عبد الشهيد	بكالاريوس محاسبه اذن عام	الحماداب مربع 2	2017
يوسف محمد احمد عثمان	بكالاريوس محاسبه اذن عام	حي الفتح المبين منزل رقم 182	2017
ساعد عبد الرحمن آدم محمد	زماله امريكيه	الصالحة جوار مسجد الفرقان	2017
اسامه محمد صالح محمد	دكتوراه محاسبه	الدروشاب جنوب محطة14	2017
فيصل بشري احمد الشامي	دكتوراه محاسبه	الثورة الحارة 21 منزل462	2017
محمد شيخ ادريس ابراهيم	ACCA	الخرطوم ش الجمهورية عمارة ابو العلا الجديدة	2017
يحي يوسف محمد عثمان	ACCA	حي الهدي مربع 3 منزل 230 شرق النيل	2017
علي الصادق احمد علي	دكتوراه محاسبه	الخرطوم اركويت مربع 58	2017
محمد الشيخ عبد الرحمن الحسن	ACCA	الرياض مربع 15 منزل 70	2017
نادر ونجت عبد السيد مرخاتيل	ماجستير محاسبه اذن عام	شارع البرلمان جنوب مبني البريد العمومي	2017
ماريت ميري أوفلين	ICAI	عمارة ابو العلا الجديده - الطابق الاول ش الجمهورية	2017
حسين محمد طه بلال	بكالاريوس محاسبه	الخرطوم الكلاكله	2017
سيف الدين نزلاوي محمد الشيخ	زماله امريكيه	الخرطوم بحري شمبات مربع18	2017
متوكل محمود يحي داود	زماله عربيه	الخرطوم جبل أوليا مربع218	2017
عباس محمد مجزوب أحمد	ACCA	الخرطوم الرياض م14منزل33	2017
معاوية على ابو زيد عبدالله	زماله سودانيه	برج البركة شركة سنابل للاوراق المالية	2017
مجد الدين عبد الرحمن حسن عبد الرحم	ACCA	الخرطوم اركويت	2017
هويدا التاج مصطفى محمد	زماله سودانيه	امدرمان امبد الحارة 3	2017
محمد عبد العزيز صالح	ACCA	شارع الملك تقاطع 21 اكتوبر	2017
محمد احمد عبدالله مختار	دكتوراه محاسبه	جامعة شندى كلية الاقتصاد والتجارة	2017
هاشم سعد الدين بشارة مرجان	بكالاريوس محاسبه اذن عام	بورتسودان عمارة باعبود	2017
عثمان أحمد ابراهيم محمد المدني	زماله سودانيه	الخرطوم -بحري شمبات	2017
ادم ادريس جدو احمد	زماله سودانيه	محليه وزارة التخطيط العمراني	2017
المأمون حامد عبد الرحمن الأمين	زماله امريكيه	الخرطوم- شارع عبيد ختم	2017
حمزه علي محمد احمد	CPA	امدرمان	2017
ضياء الدين بدوى على السنوسى	زماله امريكيه	كافورى	2017
محمد الراشد حسين محمد البشير	زماله سودانيه	الخرطوم ابو ادم مربع 7منزل رقم 52	2017
احمد الضي عبدالله عثمان	دكتوراه محاسبه	ام درمان الصالحه	2017
عبد الله محمد البشير احمد	زماله عربيه	الهيئه القوميه للطرق والجسور	2017
الريح مختار الريح مختار	زماله سودانيه	الجريف شرق مربع 11	2017
حافظ منصور الصديق يحي	زماله سودانيه	الشجرة	2017
مهدى عبد القادر أحمد محمد	دكتوراه محاسبه	بحري الحلفاية	2017

الاسم	المؤهل	العنوان	سنة التجديد
احمد ابراهيم عمر ابراهيم	زماله العربيه	الخرطوم -جزيرة توتي الحي الرابع	2017
محمد حسين مساعد عبد الرحيم	زماله سودانيه	قرية النية - بفى بحرى	2017
خالد ابراهيم الصديق ابراهيم	زماله سودانيه	الفتيح العقلين	2017
يوسف عباس فضائل أحمد	زماله سودانيه	ولاية الجزيرة - محلية جنوب الجزيرة - وحدة ود النعيم الادارية - قرية ود الشاقعى	2017
نجم الدين ابراهيم حسن محمد	دكتوراه محاسبه	امدرمان، شارع الوادى الواحه مربع 2	2017
معتز هلالي احمد شاور	زماله سودانيه	جبره م(5) منزل رقم 187	2017
حنان مبارك ياسين الفكى	زماله سودانيه	بحرى شمبات الشمالية	2017
الفاتح ادم عبدالله حسن	زماله سودانيه	محليه ام كدارة	2017
فيصل جاد الرب عبد الحليم المهدي	زماله سودانيه	بورتسودان هيئة الموانى البحرية	2017
اشرف خليل علي خليل	زماله عربيه	الخرطوم معاصر ولباب للزيوت	2017
محمدين سليمان محمد مصطفى	دكتوراه محاسبه	امدرمان الفتيحاب مربع 13	2017
خديجه محمد بخيت ابراهيم	زماله سودانيه	الحاج يوسف المايقوما - محطه 9 مربع 9 منزل رقم 2	2017
سيف الدين السماني عبدالكريم أحمد	ACCA	الامارات مصرف عجمان	2017
طارق علي محمد احمد	زماله سودانيه	ديوان الحسابات	2017
محمد حسن آدم أزرق	ACCA	جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا	2017
معتز احمد ابراهيم احمد	دكتوراه محاسبه	ام درمان ام بده الحاره العاشرة	2017
حسام الدين محمود عبدالرازق علي طه	ACCA	الخرطوم الجريف غرب مربع 58	2017
علي طه علي باجسير	دكتوراه محاسبه	بورتسودان ديم المدينة شرق	2017
الشامي عبدالهادي آدم عبدالهادي	دكتوراه محاسبه	جامعة بحري الكدرو أم القرى جنوب	2017
كوثر احمد خلف الله عمر	دكتوراه محاسبه	الخرطوم المعموره جنوب منزل رقم 769	2017
محمد نور عبد الدائم عبدالرحيم محمد	ACCA	بحرى منطقه الصناعيه	2017
محمد بريمة عبد الله محمد	زماله سودانيه	نادى الضباط - الشئون المالية	2017
تغريد يوسف أحمد قسم الله	دكتوراه محاسبه	كسلا السوريبة م/2	2017
محمد سيد عبدالوهاب عبدالمجيد	دكتوراه محاسبه	امدرمان حي الجامعة م/24	2017
ابوبكر محجوب اسماعيل محجوب	زماله عربيه	الجزيره مدنى	2017
حاتم محمد محمود زبير	دكتوراه محاسبه	الخرطوم	2017
عبدالله محمد عيسى عبدالله	زماله سودانيه	نيالا ديوان الضرائب	2017

العدد الكلي 189

6/6