المقـــــدمة

تتضمن الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة .

ثانياً : الدراسات السابقة .

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد:

تشير فجوة التوقعات في المراجعه الي الخلاف بين مايتوقع جمهور مستخدمي معلومات القوائم الماليه من مهنه المراجعه وبين مايقوم المراجعون بأداءه لجمع الأدله التي تساعدهم في إبداء الرأي عن القوائم الماليه .

وقد نشأ هذا الخلاف نتيجة فشل الكثير من الشركات الضخمة دون سابق إنذار من مراجعي قوائمها المالية سواء عن طريق تعديل تقارير مراجعة هذه الشركات أو مناقشة المشاكل التي عانت منها مع لجان المراجعة أو أعضاء مجالس الإداره ، وقد تم بذل الكثير من الجهد على مستوى المنظمات المهنيه والمهنيين والأكاديميين ومحللي القوائم المالية لتحديد اسباب وجود فجوة التوقعات هذه وإقتراح أساليب معينة لإزالة مسبباتها ، وتمثلت بعض الجهود في إعادة صياغة معايير المراجعة التي تحكم وترشد عمل المراجعيين أو تكوين بعض اللجان المهنية لدراسة فجوة التوقعات وتحديد مسبباتها وإقتراح حلول لها ، وقد كان للبعد الاخلاقي والسلوكي في أداء مراجع الحسابات ولايزال النصيب الأوفر من الإهتمام وهو الأمر الذي ألقي على كاهلة العديد من المسؤليات التي يتعين عليه الإنتباهـ إليها ومراعاتها أثناء مزاولته لعمله المهني ، وهذه المسؤليات تتعلق بأداؤه السلوكي والأخلاقي

بصفه شخصية ، وتمتد لتشمل الأداء السلوكي والاخلاقي لمساعدية ، حيث يعتبر مسئولاً عن الأخطاء التي يرتكبونها أو عن سلوكهم المخل أثناء قيامهم بالأعمال الموكلين بها ، مما يعني ضبط أداء المراجع وضمان إلتزامه بالمعايير وقواعد السلوك المهني .

من هنا فإن إهمال المراجع الخارجي في آداء مهمته سواء كان هذا الإهمال عادي أو فادح سيؤدي حتماً إلي ظهور فجوة التوقعات ومن ثم تزايد الدعاوي القضائيه ضده ، الأمر الذي يستلزم حل تلك المشكله بوضع إطار مقترح لمعالجة تلك السلبيات .

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في أنه بالرغم من وجود مراجع خارجي ووجود معايير وقواعد تنظم عملة التي من خلالها يتم التحقق من صحة القوائم الماليه ، إلا ان توقعات الجمهور يصعب تلبيتها بصوره كبيره مما أدى ذلك الي ظهور فجوة التوقعات والتي لابد من السعي لتضييقها وهذا من خلال إلتزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية وقواعد وآداب السلوك المهني ، علية تتمثل مشكله البحث في إثارة التساؤلات التاليه :

- هل توجد علاقة بين إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني وتضييق فجوة التوقعات ؟
- هل توجد علاقة بين إلتزام المراجع الخارجي بلمعايير الدوليه وتضييق فجوة التوقعات ؟
- هل يؤثر إلتزام المراجع الخارجي معايير الرقابه على جودة أداء مكاتب المراجعه على تضييق فجوة التوقعات ؟

أهمية البحث:

تستمد الدراسه أهميتها العلميه والعمليه من الاتي :

- تسليط الضوء إلى ضرورة إلتزام المراجعين بنشرات معايير المراجعة لدورها الفعال في ضمان جودة الممارسة المهنية لعملية المراجعة .
- لمعايير الرقابة على جودة اداء مكاتب المراجعة اهميه في ضبط وتحسين أداء هذه المكاتب بشكل أكثر فاعليه .
- اهمية آداب وقواعد السلوك المهني في زيادة جودة أداء المراجعة الخارجيه ، وبالتالي الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

أهداف البحث:

تهدف الدراسه إلى تحقيق الآتي :

1. التعرف على المفاهيم العلميه لمصطلح فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها .
2. تحليل ودراسة معايير المراجعه وقواعد السلوك المهني وتوضيح دورهما في الحد من فجوة التوقعات في المراجعه .

3. معرفة اثر إلتــزام المــراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابه على جودة أداء مكاتب المراجعه على فجوة التوقعات.
4. التعرف على الأساليب التي يمكن ان تساعد على تضييق فجوة التوقعات

فرضيات البحث :

يقوم البحث بإختبار الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى :
إلتزام المراجع الخارجي بـــــآداب وقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

الفرضية الثاني :
إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة العامة يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية الثالثة :
إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابة على جوده آداء مكاتب المراجعة يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

منـــاهج البحث:

يعتمد البحث علي المناهج التالية :

المنهــج الإســتنباطي : لتحقيــق المحــاور الأساســية المرتبطة بموضوع الدراسة ووضع الفرضيات .

المنهج الإستقرائي : لإختبار صحة الفرضيات .

المنهج الوصفي التحليلي : في عملية الدراسه الميدانيه .

المنهج التاريخي : بــعرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسه.

مصادر جمع البيانات :

تشتمل على الآتي :

المصادر الأولية : الاستبيان .

المصادر الثانوية : الكتب، المراجع ،الرسائل العلميـه ، الدوريات، المجلات العلميه ، مواقع الانترنت ، اخرى .

حدود البحث :

تتمثل حدود البحث في الآتي :

الحدود المكانية : مكاتب المراجعه الخاصه ومجموعة الشركات بولاية الخرطوم .

الحدود الزمانية : 2012-2013 .

هيكل البحث :

يتكون البحث من مقدمة و ثلاثة فصول حيث يحتوي كل فصل علي مبحثين ، وخاتمة، وذلك كالآتي:

المقدمة : وتتضمن الاطار المنهجي والداسات السابقه

الفصل الأول : أداء المراجع الخارجي و معايير المراجعه وينقسم إلى :

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف ووظائف معايير المراجعه .

المبحث الثاني : المراجع الخارجي والقواعد التي تنظم عمله.

الفصل الثـــــاني : فجوة التوقعات في المراجعة وينقسم إلى :

المبحث الأول : نشاءة وتطور ومفهوم وأسباب ومستوياتها فجوة التوقعات في المراجعة .

المبحث الثاني :أثر إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعه العامه وقواعد السلوك المهني على فجوة التوقعات.

المبحث الثالث: دور إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

الفصل الثـــــالث : الدراسة الميدانية :

المبحث الأول : نبده تعريفيه عن تطور مهنة المراجهة بالسودان.

المبحث الثــاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وأخيراً **الخاتمة** وتتضمن النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقه

تناولت الباحثة الدراسات السابقة من حيث مشكلة الدراسة والهدف الفرضيات وبعض النتائج والتوصيات والفرق بين الدراسة ودراسة الباحثة.

دراسة: صبري حسن عطية ، (2002م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود ضوابط فعالة للإفصاح والنشر للمعلومات الماليه المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة ممأضفى ظلاً كثيفاً من الشكوك حول وجود دور للمراجعين في إزدياد ضراوة المضاربات في سوق الأوراق المالية كالتي أسهمت في أزمة المناخ في الكويت ، بلإضافة إلى عدم تأدية المراجعين في دول المقارنة الواجبات الملقاة على عاتقهم وفق المعايير الدولية وموقف التشريعات المنظمة ، ساعدهم على ذلك أن تلك النصوص التي تحدد هذه المسئولية جاءت عامة وغير محددة وبعضها مصاغ بتحفظ شديد ، فإنهم يتحملون جزءاً من المسئولية عما حدث .

هدفت الدراسة الى إمكانية تمتع المراجع باستقلالية في اداء المهام المؤكله اليه .

انتهجت الدراسة المنهج التاريخي والاستقرائي والمنهج الاستنباطى والمنهج الوصفى.

اختبرت الدراسه الفرضيات التاليه:

- تتوقف درجة الموثوقية في القوائم المالية على إستقلال مراقب الحسابات وقد وضعت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير لضمان هذا الحياد .
- يتأثر حياد مراقب الحسابات بمجموعة من العوامل والاعتبارات الموضوعية والشخصية والأخلاقية لمراقب الحسابات .
- يتأثر إستقلال وحياد مراقب الحسابات بالتطورات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها استقلالية المراجع يساعد في الحد من فجوة التوقعات ، مسئولية المراجع بخصوص التصرفات غير القانونية تمثل تحدياً حقيقياً لمهنة المراجعة وسوف تؤثر على تطور المهنة لفترات طويلة وأن على المراجع أن يقبل دوراً نشطاً في المجال مع الحرص الكافي على علاقتة بالعملاء وواجباتة المهنية.

أوصت الدراسة بضرورة استقلالية المراجع لإعداد تقارير تتلائم مع حاجات المستخدمين ، وضع ضوابط فعالة للإفصاح والنشر للمعلومات المالية المتعلقة بالقوائم المالية .

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت الإتجاهات الحديثة في إستقلال مراجع الحسابات ، بينما تناولت دراستي لتحليل ودراسة

---

(1) صبري حسن عطية أبوناموس ، **الإتجاهات الحديثة في إستقلال مراجع الحسابات ،دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الإمارات العربية المتحدة وجمهورية السودان** ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير مشورة، كلية الدراسات العليا <جامعة ام درمان الإسلامية

معايير المراجعه والرقابه وقواعد السلوك المهني وتوضيح دورهما في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

دراسة: محمود صالح ، (2006م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في ازدياد الاهتمام بالتقارير التي يرفعها المراجع للجهات المستفيده من هذه الخدمات والتي تبنى عليها قرارات قد تكون مصيرية لهذه الجهات ، إلا أنه في الآونة الأخيرة أصبحت هذه التقارير لا تلبي رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة بحيث لم تعكس واقع الحال في المنشآت المالية وترتب عليها اتخاذ قرارات خاطئة من قبل المستفيدين والتي نتج عنها خسائر مالية فادحه.

هدفت الدراسة الى إمكانية تطوير تقارير المراجع لتلبي رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة ، **ا**نتهجت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطى والمنهج الوصفى باستخدام أسلوب دراسة الحالة.

اختبرت الدراسه الفرضيات التاليه:

- ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين يؤدي الى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة .
- التشريعات والأعراف المحاسبية السائده يؤثران على الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
- الإعتقاد السائد لدى مستخدمي التقارير المالية ، بأن المراجع مسئول عن إكتشاف الغش والإختلاسات والتصرفات غير القانونية بالمنشاءه محل المراجعة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها :

هناك قصور من قبل المنظمات المهنية نحو توعية مستخدمي تقارير المراجعة ، هنالك قصور في فهم واجبات ومسئوليات المراجع مما وعى البعض الى تحميلهم مسئوليات ليست من اختصاصاتهم حسب الأعراف المحاسبية.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

ضرورة إسراع المنظمات المهنية في السودان بإصدار معايير المراجعة التي تستوعب متغيرات الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، ضرورة تقييد الخدمات الاستشارية للمراجع الذي يتولى مراجعة منشأة معينة بصورة منتظمة ، ضرورة تنظيم توزيع فرص المراجعة بين المراجعين بحيث لا تكون هناك تكاليف تضيع معها جودة الخدمة المطلوبة.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة هدفت إلى إمكانية تطوير تقارير المراجع لتلبي رغبات المستفيدين من خدمات المراجعة ، بينما تهدف دراستي لتحليل ودراسة معايير المراجعه والرقابه وقواعد السلوك المهني وتوضيح دورهما في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

---

[1] محمود صالح حبيب فضل ، **العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات المراجعة في السودان** ، بحث تكميلي ماجستير ،في المحاسبة غير منشورة ،جامعة النيلين، 2006).

دراسة: ياسر عبد النبي ،(2006م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد دور المنظمات في الحد من الفجوة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية والآثار المترتبة من هذه الفجوة على أداء المراجعين
اختبرت الدراسه الفرضيات التاليه:

- فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن عدم معرفة بعض مستخدمي القوائم المالية بدور المراجعين .
- فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية
- فجوة التوقعات ناتجة عن غياب دور المنظمات المهنية في المراجعة وفي تنظيم مهنة المراجعة .

هدفت الدراسة الى معرفة مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها ومستوياتها بالإضافة الى معرفة دور المنظمات المهنية في المراجعة في الحد منها .
اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخى والاستنباطى والاستقرائى والوصفى التحليلى .
توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :
عدم معرفة بعض مستخدمى القوائم المالية بدور المراجع الخارجي ، غياب دور المنظمات المهنية في تنظيم مهنة المراجعة في السودان للحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، فجوة التوقعات في المراجعة تعزى الى عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:
ضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية للحد من فجوات التوقعات في المراجعة ، ضرورة تأهيل وتدريب المراجعين تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتوعيتهم بدور المراجع وحدود مسئولياته ، ضرورة توفير الشفافية والوضوح في تقارير المراجعة فيم يتعلق بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية.
ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت تحديد دور المنظمات في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة بينما تناولت دراستي دور إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابه على جودة أداء مكاتب المراجعه في تضييق الفجوه .

دراسة: د.سلطان بن عايض ، (2007م)[1] :

تمثلت مشكلة الدراسة في الخلاف بين مايتوقع جمهور مستخدمي القوائم الماليه من مهنة المراجعه وبين مايقوم

---

[1] ياسر عبد النبي عبد الله عثمان ،دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة كلية الدراسات العليا : جامعة النيلين ، رسالة ماجستي في المحاسبة غير منشورة ، 2006م)

[1] د سلطان بن عائض المورکي البقمي ، دور معيار العوض والإفصاح في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ،المجله العلميه لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر، العدد(1) ،2007 ص ص 351 -388

المراجعون بأداءه لجمع الأدلة التي تساعدهم في إبداء الرأي عن القوائم المالية ،وعدم التحديد الدقيق لمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة من قبل الكتاب والباحثين والمنظمات المهنيه بالرغم من الجهود التي قدمت لتحديد أسباب الفجوه ولكنها لم تتطرق لمعيار العرض والافصاح.

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

- التطبيق الرشيد للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يساعد في تضييق فجوة التوقعات.
- تحليل مفهوم الفجوه واسبابها والمجهودات التي بذلت لإزالة هذه الاسباب او تقليل أثارها على مهنة المراجعه في المجتمع
- تطبيق معيار العرض والافصاح يساعد في إزلة أسباب فجوة التوقعات.

اكتسبت الدراسة **أ**هميتها من خلال :

- توضيح دور المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد وإتاحة معلومات يعتمدعليها في إتخاذ القرارات .
- تنمية العلاقات بين المستثمرين ومدراء أنشطة الأعمال عن طريق إتاحة معلومات ماليه ذات جودة مرتفعه نتيجة التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

هدفت الدراسة الى دراسة أثر تطبيق متطلبات معيار العرض والإفصاح على مصداقية محتوى القوائم المالية وتحديد الآثار المتوقعه للإفصاح عن الأهمية النسبية التي يستخدمها المراجع كمرشد في إتخاذ القرارات اللازمه لإنجاز عملية المراجعة وإبداء الرأي عن القوائم المالية .

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها :

ان دراسة فجوة التوقعات في المراجعة يجب أن تتم في ضوء التطورات الإدارية والإجتماعيه بلإضافة إلى التطورات في تقنية المعلومات ،وان المراجع الخارجي يجب أن لا يقتصر دوره على فحص المستندات والإثبات الدفتري للحصول على أدله لتأييد الرأي الذي سيبديه عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها .

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

بضرورة التطور في تقنية تسجيل ومعالجة اعداد المعلومات ، والتعاون بين المحللين والماليين و مراجعي القوائم الماليه للشركات .

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت دور معيار العرض والإفصاح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بينما تناولت دراستي دور إلتزام المراجع الخارجي بـــــآداب وقواعد السلوك المهني في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

دراسة: الواثق خيري ، (2008م)[1] :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة المراجعين على تلبية احتياجات المستثمرين من معلومات في تقارير المراجعة ، وتباين فهم كل من المراجعين والمستثمرين للمصطلحات التي يشتمل عليها تقرير المراجعة .

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

- لاتوجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين بفهم المصطلحات المستخدمة في تقرير المراجع
- فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية
- لاتوجد فجوة التوقعات بين المراجعين والمستخدمين بشأن إستقلال المراجع و مسئوليته عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

اكتسبت الدراسة أهميتها من خلال دراسة موضوع فجوة التوقعات في المراجعة والتي تمثل جوهر الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة ومحاولة تصنيف تلك الفجوة لبث الثقة والطمأنينة في المعلومات المالية لمختلف الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة.

هدفت الدراسة الى تحليل مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من خلال الربط بين محتوى تقرير المراجع الخارجي وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ومدى تلبية المراجعين لتوقعات المستثمرين.

اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفى التحليلى.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها ، ان التحفظات الموجودة في تقرير المراجع الخارجي تؤثر سلباً على سلوك المستثمر تجاه المنشأة، ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي تعتمد على استقلالية المراجع الخارجي وتأهيله العلمي والعملي.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

بضرورة قيام المنظمات المهنية بـزيادة وعـــى ثقافة المجتمع بطبيعة أهداف المراجعة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية بمزاولة المهنة والأطراف المهنية من مستثمرين وغيرهم ، ضرورة تحديد جهة اشرافية رقابية على مهنة المراجعة تقوم بإصدار الارشادات والمعايير وتقوم بالحكم على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة.

---

[1] الواثق صادق همت خيرى ، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين كلية الدراسات العليا :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة غير مشور ، 2008م.)

تستنتج الباحثة أن هذه الدراسة تناولت أثر محتوى تقرير المراجع على فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين بإعتبار أن المستثمرين هم أهم طائفة من الطوائف التي تستخدم تقارير المراجعة لمساعدتها في اتخاذ قرارات الاستثمار، بينما تناولت دراسة الباحثة أثر إلتــزام المــراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعه في تضييق الفجــوه .

دراسة : مصعب إسماعيل (2010م) [1] :

تتلخص مشكلة الدراسة في مدي مساهمة المراجعة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، وأثر المراجعة الإلكترونية علي درجة الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية وعلي أدلة إثبات المراجعة .

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

هدفت الدراسة إلي الإستفادة من المراجعة الإلكترونية لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة ،إتبعت الباحثة المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والوصفي التحليلي بإستخدام أسلوب تحليل الإستبانة .

تتمثل فرضيات البحث في الآتي:

- تساهم المراجعة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .
- إستخدام المراجعة الإلكترونية يذيد من درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية .
- تطبيق برامج ونظم المراجعة الإلكترونية ، لا يؤثر علي أدلة إثبات المراجعة .

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، المراجعة الإلكترونية توفر الوقت والجهد المبزول في عملية المراجعة مما يؤدي إلي كفاءة المراجعة ، المراجعة الإلكترونية تقلل من إحتمال الخطأ لدى المراجعين عند القيام بمراجعة برامج محاسبية إلكترونية .

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها :

يجب تأهيل المراجعين عن طريق التدريب المستمر من أجل مواكبة التطور الإلكتروني وذلك من خلال دورات تدريبية مكثفة في نظم المعلومات المحاسبية والمراجعة الإلكترونية ، ضرورة إستخدام المراجعة الإلكترونية حيث يساعد ذلك المراجع في التحقق من دقة وسلامة معالجة البيانات وإختصار الوقت في عملية المراجعة .

---

[1] مصعب إسماعيل إبراهيم محمد ، دور المراجعة الإلكترونية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، كلية الدراسات العليل, جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة غير مشور ، 2010م) .

تري الباحثة أن هذه الدراسة هدفت إلي توضيح دور المراجعة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وأثر المراجعة الإلكترونية علي درجة الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية ، بينما هدفت دراستي إلي توضيح الإلتزام بـــمعايير المراجعه والرقابه على جودة الأداء وأثره في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

دراسة : داليا فتحي حامد (2012م) [1] :

تتلخص مشكلة الدراسة في قياس وتفسير مدى تأثير قواعد آداب و سلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات لما لها من أهمية في زيادة كفاءة و فعالية جودة عملية المراجعة , ولتحسين مصداقية مهنة المراجعة ومستقبلها , نتيجة تأثير تلك القواعد على أداء مراقب الحسابات.

هدفت الدراسة إلي قياس وتفسير أثـــــر الالتزام لدليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

تتمثل فرضيات البحث في الآتي:

- لاتوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استقلال مراقب الحسابات و جودة حكمه المهني
- لاتوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين نزاهة مراقب الحسابات وجودة حكمه المهني.
- لاتوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إحتفاظ مراقب الحسابات بسرية معلومات عملية و جودة حكمه المهني.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، ان السلوك الأخلاقي للمراجعين لايتأثر بالمستوى التعليمي والوظيفي والحالة الإقتصادية ، بل يـتأثر بالخصائص الشخصية للمراجعين ، الأمر الذي ينعكس بدورة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات .

ولضمان تحقيق ذلك فقد أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بمزاولة مهنة المراجعة.

تري الباحثة أن هذه الدراسة هدفت قياس وتفسير أثـــــر الالتزام لدليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ، بينما هدفت دراسته إلي توضيح الإلتزام بـــمعايير المراجعه والرقابه على جودة الأداء وأثره في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

---

[1] داليا فتحي حامد ، قياس وتفسير أثر دليل آدلب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس ،ط (3) ، 2012م،ص ص 156-161 .

الفصل الاول

أداء المراجع الخارجي ومعايير المراجعة

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف ووظائف ومعايير المراجعة

المبحـث الثـاني: المراجـع الخـارجي والقواعـد الـتي تنظـم عمله

المبحث الأول
مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص المراجعة

أولاً: مفهوم المراجعة:

المراجعة فحص للقوائم المالية يشتمل على بحث وتقييـم تحليـل للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشـروع مـع تحليـل انتقائي للادلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنهـا في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب ويوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رايه الفني فيه ومن الطبيعي ان الـرأي المهنـي للمراجـع يزيـد من امكانية الاعتماد على القوائم المالية على أساس انه ليس خبيراً في المحاسبة والمراجعة فقط ولكنه مستقل عن اداري المشـروع ويتحمـل

مسئولية مهنية نحو الطرف الثالث الذي يستخدم القوائم الماليـة وذلـك لضمان عدالة عرض تلك القوائم[1].
كما عرفتها جمعية المحاسبين الأمريكية (American Accounting Association (AAA :

هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة.[2]

ترى الباحثة ان هذا المفهوم يصف طريقة عمل المراجع وارتباطها بالمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية بنتائج المنشأة . فالمعنى اللفظي للمراجعة فحص البيانات أو الارقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها، غير ان للمراجعة معنى مهني اصطلح عليه الكتاب المحاسبيون. فيقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لانظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي اعدتها المشروع عن نتيجة اعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي[3].
ترى الباحثة ان هذا المفهوم عرف المراجعة بأنها عملية منظمة للتوصل إلى الدلائل بصحة البيانات التي في السجلات والدفاتر وان القوائم المالية تعبر بصدق عن نتيجة الأعمال والمركز المالي
كما تم تعريفها بأنها فحص للمعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لاي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني[4].
ترى الباحثة أن هذا التعريف المراجعة بأنها فحص القوائم المالية ولم يذكر بقية عمليات المراجعة ولم يذكر نتائج المراجعة .
عرفهاأحد الكتاب بأنها عملية منظمة لتجميع الادلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شـخص مؤهـل ومسـتقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تماثل وتطـابق المعلومـات المتعلقـة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصـادية لمسـاعدتهم فـي اتخـاذ القرارات[5].
ترى الباحثة أن المراجعة لا تعني فحص كل عملية محاسبية تمت خلال فترة معينـة بمعنـى مراجعـة جميـع القيـود والعمليـات فـي دفـاتر المنشـأة لان ذلـك قـد لا يكـون ممكنـاً مـن الناحيـة العمليـة بالنسـبة للمنشأت ذات الحجم الكـبير كمـا ان ذلـك لا يحـدث عمليـاً فـي معظـم

---

[1] د. احمد محمد نور، مراجعة الحسابات، (الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر 1984م)،ص 6
[2] - وليم توملس ةأميرسون هنكلي , المراجعة بين النظرية والتطبيق , تعريب ومراجعة د .احمد حامد حجاج و د كمال الدين سعيد (الريض , دار المريخللنشر , 1989م)،ص 26
[3] د.عبدالمنعم محمود عبدالمنعم ودكتور عيسى محمد ابوطبل المراجعة اصولها العلمية والعملية (القاهرة، دار النهضة العربية 1982، ص 26
[4] د . هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، (عمان دار وائل للنشر، 2004،) ص 20
[5] د منصور احمد البدري ودشحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، (الاسكندرية،ة، الدار الجامعية، 2002) ، ص 13

الحالات ،ان المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تحول عمل المراجع لإطار غير محدد للعمل الذي يؤديه وفيها يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل ويعتبر المراجع مسئولاً عن أي اضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله، أو المراجعة الجزئية والتي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة والتي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع ولا يكون المراجع مسئولا عن أي اضرار تنشأ أويتم اكتشافها بالرجوع للدفاتر أو الحسابات أو مستندات معينة تكون فيها الحدود المفروضة على المراجع ،(ان المبادئ المحاسبية المختارة والمطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها، ومقبولة قبولاً عاماً وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة ان القوائم المالية التي تقدمها المنشأة تكون حيوية ومتخصصة بطريقة مقبولة وتوفر معلومات كافية ومناسبة تعكس بشكل مناسب الاحداث والعمليات المالية في حدود مدى معقول وعملي) .

ثانياً: أهمية المراجعة:

تنشأ أهمية المراجعة من خدمات المراجعة من وجود:

1- التحيز المحتمل في توفير المعلومات:

ان الادارة لها مصلحة خاصة في توفير المعلومات التي سوف تجعلها في أبهى طلعة، كما ان للإدارة بيانات داخلية قد ترغب أو لا ترغب في تقاسمها مع المستخدمين فهي قد ترغب في مبادئ محاسبة متعارف عليها تجعل ادائها يبدو في افضل شكل وهذه الاهداف غالباً ما تختلف عن تلك الخاصة بمستخدمي تلك المعلومات والذين يسعون للبحث عن تلك المعلومات التي تساعد في اتخاذ قرارات تعظم ثرواتهم ومن هنا قد يحرص مقدمي تلك المعلومات على تقديمها بشكل من شأنه تحسين صورة المنشأة التي يعملون بها وبالتالي تعظيم المكافأة التي يحصلون عليها ولاشك ان هذه التحفيزات قد يؤدي الى وجود قدر من التخير الشخصي عند اعداد تلك المعلومات وقد يتم التلاعب في بعض الحالات في تلك المعلومات من هنا يتم ادراك ان المعلومات المالية غير المراجعة لا يمكن الاعتماد عليها. ومن هنا فان تعارض المصالح والأهداف بين معدي تلك المعلومات والاطراف الخارجية المستخدمة لها يدفع اللجوء الى مراجع خارجي حيادي بفحص تلك المعلومات ليتحقق من صدقها ومسؤولياتها واتساقها[1].

2- تباعد المستخدمين:

غالباً ما يوجد تباعد مكاني ونقص زمني من شأنه منع مستخدمي المعلومات عن فحص واختيار البيانات التي تضمها القوائم المالية ولا شك ان ذلك التباعد فيما بين مستخدمي وموردي المعلومات يمكن ان يزيد من احتمال وجود مخالفات متعمدة أو غير متعمدة ومن هنا نشأت الحاجة لوجود طرف حيادي يقوم بالفحص وله المهارة الكافية للقيام

[1] أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ،(الاسكندرية الدار الجامعية الاسكندرية، 2007م،) ص 22

بتلك المهمة ، بالتالي الاعتماد على قوائم مالية مراجعة مع توصيل نتائجها الخاصة بأداء الإدارة على نحو ملائم اليهم[1].

3- التعقيد :

كثير من المنشآت تتسم بزيادة التعقيد عما سبق في العقد السابق ويعتمد المستخدمين من الطرف الثالث على الإدارة والمراجعين للتعاقد مع جوانب التعقيد هذه من أجل التأكد من أنها قد تم عرضها بعدالة وتم الافصاح عنها كاملة في القوائم المالية , وأن كثير من الاطراف المهتمة باستخدام المعلومات غير ذي خبرة أو الـــفة مع معايير المحاسبة المعقدة أو أساليب جمع وتقييم ادلة الاثبات المؤيدة لها ومن ثم كانت حاجتهم الملحة إلى خدمات المراجعين بهدف إبداء الرأي أو الشهادة بأن تلك القوائم قد تم عرضها بعدالة والإفصاح عنها كاملة .

4- تجنب المفاجآت :

أثناء العقد السابق كثير من مستخدمي القوائم المالية متضمناً صناديق تمويل المعاشات والمستثمرين من القطاع الخاص والبنوك قد فقدت بليون من الدولارات بسبب المعلومات المالية وفي بعض الحالات فان وظيفة المراجعة قد اصبحت غير قابلة للاعتماد عليها وان القوائم المالية تم اعادة صياغتها نتيجة لوجود أخطاء لاحقة لاصدار القوائم المالية وان الاسباب الخاصة انها تراوحت بين :

1- سوء تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

2- الغش .

ج- المحاسبة المتعسفة .

د- تسجيل معاملات المبيعات في الفترة الخاطئة [2].

تستخلص الباحثة ان أهمية المراجعة قد تم تقسيمها إلى أربعة اسباب هي اختلاف المصالح و تضارب المصالح بين الإدارة والملاك لتحيز الإدارة نحو زيادة حوافزها . وكذلك التباعد لانفصال الملكية عن الإدارة وعدم قدرة المستخدمين للوصول إلى المعلومات مباشرة من داخل المنشأة ، وكذلك تعقد المعلومات واتساع العمل وكبرها وكذلك الحاجة إلى تجنب المفاجآت . كل ذلك أدى إلى أهمية وجود شخص محايد يقوم بفحص القوائم والتقارير المالية والسجلات والدفاتر وتوصيل المعلومات إلى المستخدمين وإبداء رأي فني محايد عنها.

ثالثاً: أهداف المراجعة :

جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) بعنوان الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية :

أن الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من التعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في كافة النواحي الجوهرية طبقاً لإطار عمل محدد لإعداد التقارير المالية ورأي المراجع هذا ينطبق بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة على جانب محدد منها [3].

---

[1] - المرجع السابق،ص 23

[2] - المرجع السابق ،ص 25 .

[3] - أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ،ص 360 .

ترى الباحثة أن الهدف من المراجعة هو تمكين المراجعين من تلبية احتياجات جميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية طبقاً لرأي المراجع لإتخاذ القرارات الاقتصادية.

المتطلبات المهنية :

على كافة أفراد المؤسسة الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني [1].

مما سبق تلاحظ الباحثة أن المعيار الدولي للمراجعة (200) تناول معيار الاستقلال باعتبار انه أحد قواعد السلوك المهني التي يجب على المراجع الالتزام بها ولأهمية هذا المعيار تناوله المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) بأنه أحد متطلبات الرقابة على جودة أداء أعمال المراجعة مما يعني أن هذا المعيار يعتبر حجر زاوية عند أداء عملية المراجعة .

جودة أداء أعمال المراجعة :

مفهوم الجودة :

كلمة الجودة تستخدم دائماً للإشارة إلى (الامتياز) أو (التميز) في السلعة أو الخدمة. فالجودة تعني الاتقان . أي اتقان العمل وقد يستخدم مصطلح الجودة للإشارة إلى مطابقة المنتج للمواصفات المحددة مسبقاً أو ملائمة الاستخدام.

عرف Johnson عام 1992م الجودة بأنها "القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يطابق مع توقعاته ويحقق رضاءه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم له" [2].

أما Philip Crosby عام 1995م عرف الجودة بأنها "مطابقة الاحتياجات". كذلك عرف Joseph Juran الجودة على أنها تعني "ملائمة الاستخدام" [3].

وحسب رؤية هذا الكاتب يجب الانتباه لإحتياجات الزبائن منذ مرحلة التصميم وأن تخلوا من الأخطاء هي التي تلبي احتياجات الزبائن .

أما John Oakland عام 2000م عرف الجودة على أنها "تلبية احتياجات الزبائن" [4].

مما سبق ترى الباحثة أن الجودة تعني "ملائمة استخدام المنتج أو الخدمة للمستخدمين بحيث يلبي احتياجاتهم وتوقعاتهم" .

رابعاً: جودة المراجعة Audit Quality :

تعتبر جودة المراجعة هدفاً في حد ذاتها لمكتب المحاسبة والمراجعة ، ولأنها ترتبط بالمراجعة كمنتج ، فيجب أن تشبع منافع

---

[1] - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ،ص ص 57 – 67 .

[2] - د. عمر أحمد عثمان المقلي ، د. عبد الله عبد الرحيم إدريس ، إدارة الجودة الشاملة ، (الخرطوم : دن ، 2008م) ،ص 15 .

[3] - المرجع السابق ،ص 15 .

[4] - المرجع السابق ،ص 16 .

أصحاب الطلب على المنتج، خاصة ممثلي الطرف الثالث أصحاب المصلحة في المشروع . من أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان ، وإصدار معايير تستهدف الإرتقاء بجودة المراجعة وعناصر مراقبة هذه الجودة كل على حدة.

مفهوم جودة المراجعة :

يقصد بجودة المراجعة مجموعة من الخصائص الفنية النوعية في المراجعة التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراجعة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع [1].

كذلك عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة المالية بأنها "إجراءات نظامية رتيبة لجمع وتقويم القرائن بطريقة موضوعية بشأن أحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه القرائن ومعايير محددة مسبقاً وإيصال نتائج التقويم للمستفيدين" [2].

من التعريف السابق يتضح أن هنالك أربعة أطراف أساسية لها علاقة مباشرة بنتائج المراجعة هي :

1- المراجع : يهمه على المدى القصير والطويل أن تتسم عملية المراجعة بأسلوب موضوعي وأن يحافظ على تطبيق معايير المراجعة بما يحقق إخلاء مسئوليته وهو بهذا يحاول أن يقوم بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة .
2- إدارة الشركة : يهمها أن تتم عملية المراجعة حسبما تحدده معاييرها وذلك للتأكد من أنه تم إضفاء الثقة على القوائم المالية المقدمة لعامة المستخدمين بالإضافة إلى الوفاء بمسئولياتها عن كافة الأحداث المالية للفترة المالية محل المراجعة لذا فعلى المدى الطويل يعتبر من مصلحة إدارة الشركة أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة .
3- المستخدمين : يهمهم أيضاً أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك للتأكد من عدالة القوائم المالية التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم.
4- الجهات المنظمة للمهنة : تسعى إلى الإرتقاء بجودة المراجعة المالية للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها [3].

مما سبق تلاحظ الباحثة أن جودة المراجعة هي أداء عملية المراجعة وفقاً لمجموعة من الخصائص الفنية والنوعية التي تحددها المعايير التي تضعها المنظمات المهنية وذلك لإشباع حاجات جميع الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة.

خامساً: الرقابة على جودة المراجعة :

يقصد بها مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراجع الحسابات بمسئولياته المهنية نحو عملائه. وتشمل هذه الطرق الهيكل التنظيمي لمنشاة المحاسبة والمراجعة والإجراءات التي

---

[1] - عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ،ص 43 .

[2] - عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد ، خصائص جودة المراجعة ، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، المجلد 35 ، العدد الثالث ، ديسمبر 1995م ،ص 45 .

[3] - المرجع سابق ،ص 46 .

تم وضعها وتنفيذها لمراقبة الجودة ، مثل قيام أحد الشركاء بالمكتب بفحص ملف كل تكليف من التكليفات التي قبلها المكتب . وتختلف معايير الرقابة على جودة المراجعة عن معايير المراجعة المتعارف عليها. فالأخير يجب الإلتزام بها في كل عملية مراجعة على حده. بينما الأولى هي إجراءات تستخدمها إدارة المكتب لمساعدتها في الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبصورة متسقة في كل تكليف. وبمعنى آخر تضع آليات مراقبة جودة المكتب ككل . بينما معايير المراجعة المتعارف عليها تطبق على كل عملية مراجعة على حدة .

تتطلب المعايير المهنية من منشآت المحاسبة والمراجعة أن تضع وتنفذ سياسات وإجراءات كافية لمراقبة جودة الخدمات المهنية . إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام مراقبة الجودة يمكن أن يقدم فقط تأكيداً معقولاً ولكنه لا يضمن أن منشأة المحاسبة والمراجعة ملتزمة بمعايير المراجعة المتعارف عليها في كل مرحلة من مراحل المراجعة [1].

ولأهمية جودة عملية المراجعة والرقابة عليها أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1979م نشرة المعايير رقم (1) والتي تغطي عمليات مكاتب المحاسبة التالية [2] :

1- الاستقلالية .
2- تخصيص العاملين بالمكتب على وظائف مهمة المراجعة .
3- الإسترشاد برأي الآخرين .
4- الإشراف .
5- تنمية القدرات المهنية .
6- الترفيع والترقية في الوظيفة .
7- قبول عملاء جدد وإستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين .
8- الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء

مما سبق ترى الباحثة أن الرقابة على جودة المراجعة هي مجموعة من الأساليب والسياسات والإجراءات التي توضع للتأكد من إلتزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها للوفاء بمسئولياتها المهنية تجاه عملائها .

سادساً:عناصر الرقابة على جودة المراجعة :

تختلف سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة حسب حجم المكتب وهيكله التنظيمي وطبيعة ونوع ومهام المراجعة والخدمات الأخرى المقدمة للعملاء ولكن بالرغم من ذلك وضعت المنظمات المهنية عناصر لمراقبة الجودة المهنية بمنشآت المحاسبة والمراجعة الأعضاء وعلى المنشأة وضع وتنفيذ سياسات وإجراءات وآليات الالتزام بهذه العناصر ، أو المتطلبات وتشمل هذه العناصر ما يلي:

1- الاستقلال والاحترام والموضوعية :

يطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة أن يكون كل من يقوم بمراجعة الحسابات مستقلاً في الظاهر وفي الواقع ويوفي

---

[1] - عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ،ص ص 43 – 44 .

[2] - وليم توملس وأميرسون هنكلي ، مرجع سابق ،ص ص 189 – 190 .

بمسئولياته المهنية بإحترام كافي وموضوعي في القيام بمسئولياته المهنية .

2- إدارة الأفراد :

يتطلب هذا العنصر أن تقوم إدارة منشأة المحاسبة والمراجعة بوضع السياسات والقيام بالإجراءات التي تقدم للمنشأة تأكيداً معقولاً بأن :

أ/ كل الأفراد الجدد مؤهلين لأداء العمل المهني بكفاءة مهنية عالية .

ب/ العمل يتم تخصيصه على الأفراد الذين لديهم كفاءة مهنية وعلمية كافية.

ج/ كل الأفراد سوف يشاركون في برامج التعليم المهني المستمر وأنشطة التنمية المهنية والتي من شأنها أن تمكنهم من الوفاء بمسئولياتهم والتكاليف المحددة لهم.

د/ الأفراد الذين تم اختيارهم لديهم المؤهلات الكافية واللازمة للوفاء بمسئولياتهم المحددة [1].

3- القبول والإستمرار مع العملاء والتكليفات المهنية :

يتطلب هذا العنصر أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار بقبول أو الاستمرار في العلاقة مع العميل ويجب أن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تدني خطر الارتباط مع عميل ذا إدارة غير محترمة ويجب أن يقتصر المكتب نشاطه فقط المهام التي يمكنه أدائها بكفاءة مهنية عالية.

4- أداء التكاليف :

يتطلب هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقدمه المساعدون يتمشى مع المعايير المهنية والمتطلبات اللائحية ومعايير مراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب.

5- المتابعة :

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة المهنية وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن عناصر الجودة السابقة تطبق بفعالية .

6- الاتصال المتكامل :

يتطلب هذا العنصر وجود قنوات وآليات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة للعاملين بالمكتب.

مما سبق تلاحظ الباحثة أن عناصر الرقابة على جودة المراجعة هي مجموعة العمليات التي يجب أن يقوم بها مكتب المحاسبة والمراجعة لتحقيق الجودة والتي حددها نشرة المعايير رقم (1) الصادرة عن لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي([2]).

مدى تناول معايير المراجعة لجودة أداء أعمال المراجعة والرقابة عليها:

---

[1] - عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ،ص ص 44 – 47 .

[2] - المرجع السابق ،ص ص 47 .

نسبة لأهمية جودة أداء أعمال المراجعة والرقابة عليها فقد خصصت معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً لها وهو المعيار رقم (220) بعنوان رقابة الجودة لأعمال المراجعة فقد جاء في هذا المعيار في الفقرة رقم (1) منه أن الغرض من هذا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بـ :

1- المراجعة وإجراءات مؤسسة المراجعة فيما يخص أعمال المراجعة بشكل عام.
2- الإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم توزيع مسئوليتها إلى المساعدين في المراجعة الفردية .

كذلك ورد في الفقرة (2) منه "يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى المراجعة والمراجعات الفردية . كذلك ورد في الفقرة (4) من هذا المعيار على مؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة ، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة .

كما ورد في الفقرة رقم (6) من هذا المعيار أن أهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها مؤسسة المراجعة تتضمن عادة ما يلي [1] :

1- المتطلبات المهنية .
2- المهارات والكفاءة .
3- توزيع المهام .
4- الإشراف .
5- التشاور .
6- قبول والمحافظة على العملاء .
7- المراقبة [2].

وترى الباحثة أن إجراءات وسياسات رقابة الجودة من الأهمية بمكان تطبيقها في كل مراحل عملية المراجعة إبتداءً من التخطيط لها حتى التقرير وإبداء الرأي عن القوائم المالية حيث اتضحت هذه الأهمية من خلال إصدار المنظمات المهنية للنشرات والمعايير الخاصة بها، مما يوفر الثقة والاطمئنان لمستخدمي القوائم المالية في مهنة المراجعة .

معايير المراجعة :

أولاً: مفهوم معايير المراجعة :

1- المعيار في اللغة :

المعيار من المكيال هكذا جاء على لسان العرب : ما عير قال الليث : العيار ما عيرت به المكاييل ، فالمعيار صحيح تام واف تقول : عايرت به أي سويته وهو العيار والمعيار يقال عايروا ما بين مكاييلكم وموازينكم ، وهو فاعلوا من العيار ولا تقل : عيروا : وعيروت الدنانير وهو أن تلقي ديناراً فتوازن به ديناراً وكذلك عيرت تعيراً إذا وزنت واحداً واحداً ويقول هذا من الكيل والوزن. قال الأزهري فرق الليث بين عايرت وعيرت ، فجعل عايرت في الميزان والصواب [3].

---

[1] - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ،ص ص 67 – 80

[2] - ، المرجع السابق ،ص 81 .

[3] - د. مصطفى نجم البشاري ، مدخل إلى معايير المحاسبة ، (الخرطوم :د ن ، 2006م) ،ص ص 6 – 7 .

كذلك يقصد بكلمة معيار في اللغة "بأنه نموذج يوضع ، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو جودته" [1].

المعيار هو هدف مرغوب الوصول إليه كما ورد في قاموس كوهلر أو نموذج فرضته التقاليد أو الإجماع أو الهيئات العلمية والمهنية والحكومية والقانونية ويكون أساساً علمياً لإتخاذ الإجراءات . أما المعيار في الفلسفة هو نموذج متحقق أو مقصود لما ينبغي أن يكون عليه الشيء [2].

مما سبق فإن المعيار في اللغة هو نموذج يوضع لقياس أو معايرة شيئين لمعرفة مدى تساويهما أو درجة جودتهما وينبغي أن يلقي الاجماع والقبول العام.

2- المعيار في الفكر المحاسبي :

المعيار هو "نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة أي أنه نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية" [3].

يقصد به أيضاً المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين منها ، وقد يقصد بالمعيار كونه قاعدة أو قانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في تحضير الكشوفات أو التقارير المالية للمنشأة [4].

كذلك يعرف ليتلتون بأنه "نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقاً ملائماً في ظروف معينة وأساساً للحكم والمقارنة وأساساً للتحول عندما تبرر الظروف ذلك فبموجب المعايير يتم قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتائج أعمال المنشآت وإيصال نتائجها للمستفيدين" [5].

عرف المعيار أيضاً بأنه "بيان كتابي يتعلق بعنصر محدد للقوائم المالية أو نوع من أنواع العمليات أو الأحداث المتعاقبة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، ويتناول تحديد الأسلوب لقياس أو عرض أو التعرف على هذا العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة " [6].

عرفت لجنة القواعد الدولية ، القاعدة المحاسبية بأنها "عبارة عن قواعد ارشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم ، ولكنها لا تلغي هدراً الحكمة أو الاجتهاد أبداً " [7].

---

[1] -حكمت أحمد الرابي ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الثانية ، (عمان : دار حنين للنشر والتوزيع ، 1995م) ،ص 45 .

[2] - د. مصطفى نجم البشاري ، مرجع سابق ،ص 7 .

[3] - عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، إدارة البحوث ، 1994م) ،ص 15 .

[4] - د.حكمت أحمد الرابي ، مرجع سابق ،ص 45 .

[5] - د. مصطفى نجم البشاري ، مرجع سابق ،ص 7 .

[6] - المرجع السابق ،ص 7 .

[7] - د.حكمت أحمد الرابي ، مرجع سابق ،ص 46 .

كذلك هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة عمق المسئولية المهنية [1] .

مما سبق ترى الباحثة أن المعيار في الفكر المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو مرشد لتنظيم الممارسة المحاسبية ، ويسترشد به المحاسبون والمراجعون عند إنجاز عملهم ، ويعتبر وسيلة لتقييم نوعية وكفاءة العمل وتحديد المسئولية وكذلك تقليل درجة الاختلاف في المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية.

3- مفهوم معايير المراجعة :

تعرف بأنها "عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمبادئ التي تدعمها" [2].

كذلك تعرف "بأنها الأسلوب أو المنهج الذي تتم به ممارسة مهنة المراجعة ، حيث أنها الأداة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وبالتالي تحديد مسئولية المراجع في ضوء مهام المراجع التي يكلف بها "[3].

أيضاً تم تعريفها بأنها "مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوئها ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل" [4].

يرى آخر "أنها النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وتحديد المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص" [5].

كذلك تم تعريفها بأنها هي "نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يؤديه وتتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني"[6].

المعايير الدولية للمراجعة هي "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات" [7].

كذلك يرى آخر أن إرشادات المراجعة الدولية ما هي إلا معايير توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء اليها والاستناد عليها في حالة قصور المعايير المحلية للدولة عند تناول بعض الجوانب [8].

---

[1] - -المرجع السابق ،ص 46 .

[2] - وليم توملس ، امرسون هتكي ، مرجع سابق،ص 52 .

[3] - د. إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة (النظرية العلمية .الممارسة المهنية) ، (القاهرة : د .نة ، 2004م) ،ص 50 .

[4] - د.خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) ،ص 55.

[5] - د. يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (عمان : مؤسسة الوراق للطباعة والنشر ، 2000م) ،ص 37.

[6] - عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سابق ،ص 16 .

[7] - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير المراجعة الدولية ،(عمان المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1998م) ،ص 2 .

[8] - إبراهيم طه عبد الوهاب ، مرجع سابق ،ص 64 .

مما سبق ترى الباحثة أن معايير المراجعة هي عبارة عن الإرشادات أو القواعد التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات عند أداءه لعملية المراجعة والتي من خلالها يتم الحكم على نوعية عمله وتحديد مسئوليته .

ثانياً : أهمية معايير المراجعة :

تبرز أهمية معايير المراجعة الدولية في الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة ، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة ، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة ، مما يساعد على تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم إن لم يكن جميعها للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان [1].

كذلك تعتبر المعايير ذات أهمية لمستخدمي التقارير والبيانات المحاسبية مثل البنوك والموردين والحكومة وغيرها من الجهات . لانها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات والمسئولية التي يتحملها وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية [2].

كذلك برزت أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر ، الأمر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة ، فمن جهة تزايدات أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية ، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات ، مما دعي الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير المراجعة ثم معايير المراجعة الدولية فيما بعد [3].

مما سبق ترى الباحثة أن أهمية وجود معايير المراجعة الدولية التي من خلالها يمكن تحسين الأداء المهني لعملية المراجعة وإضفاء الثقة على التقارير والقوائم المالية
المنشورة مما يمكن مستخدميها من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ثالثاً : خصائص ووظائف معايير المراجعة :

1/ الخصائص :

تمتاز معايير المراجعة الدولية ببعض الخصائص أهمها :

أ- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني ، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين ، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية المراجعة.

---

[1] - عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سابق ،ص 32 .

[2] - د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1994م) ،ص 22

[3] - عبد الوهاب معيوف ، مرجع سابق ،ص 32 .

ب- استخدمت اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة لفظ "إرشادات مراجعة دولية" ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً من مسمى "معايير المراجعة الدولية"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للإسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة .
ج- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقي قبولاً عاماً على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة ويجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها [1].

2/ **الوظائف** :

هنالك عدة وظائف لمعايير المراجعة يمكن إجمالها في الأتي :

أ- قياس مستويات الأداء المهني :

إذ تهدف المعايير إلى تحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة المهنة وهي بمثابة مقاييس للأداء المهني وهي أشبه بنماذج تستخدم في الحكم على الأداء الذي ينجزه المراجعون بعد إنتهاء عملهم .

ب- تحديد مسئولية المراجع المهنية :

نجد أن المجتمع المالي يميل لتحميل المراجع مسئولية ما قد يتحمله من ضرر ناتج عن قصور القوائم المالية للعميل عن تقديم الإفصاح الكافي الذي يمكن متخذي القرارات من معرفة الظروف الحقيقية للمشروع ، فالمعايير تضع حدوداً أمام مسئولية المراجع وبالتالي فإن مساءلة المراجع يجب أن تنطلق من مدى وفائه بالالتزامات التي تحددها تلك المعايير [2].

ج- تعتبر معايير المراجعة ذات أهمية للمراجع حيث أنها تمثل التكنيك الذي يستند عليه المراجع عند قيامه بأداء مهام المراجعة والنهوض بمسئولياته وواجباته المهنية.

د- تعتبر معايير المراجعة وسيلة إعلام هامة لمستخدمي التقارير المالية ، لأن الإشارة اليها في التقرير عن القوائم المالية يؤدي إلى توضيح الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع وتحدد بشكل كبير درجة الاعتماد على ما ورد بتلك القوائم من معلومات [3].

ه- تحدد المعايير المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها في من يقوم بعملية المراجعة .

و- تزيد الثقة في المراجعة وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها .

ز- تحدد المعايير المواصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير .

ح- تعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى إلتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة لها .

---

[1] - عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سابق ، ،ص 35 .

[2] - د.حسن القاضي ، مأمون توفيق حمدان ، المحاسبة الدولية ، (عمان : الدار العلمية للنشر ، 2000م) ،ص 221 .

[3] - د. إبراهيم طه عبد الوهاب ، مرجع سابق ،ص 50 .

ط- توفر معايير المراجعة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المراجع ، حيث أن هذه المعايير تتسم بالموضوعية والقبول العام [1].

ي- توجيه المراجعين وارشادهم :

حيث 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 التي تعود لإجتهاده المهني الذي اكتسبه من تعليمه وتدريبه وخبرته المهنية ، أي أن المعايير تستخدم كموجة ومرشد للمراجع .

ك- محاولة توحيد الممارسة المهنية :

إن وجود معايير وطنية يعني إلزام المراجعين بكافة الإرشادات التي وضعتها تلك المعايير في هذه الدولة لتخفيف التفاوت بين مراجع وآخر بسبب تباين الاجتهادات المهنية والأحكام الشخصية وتقوم المعايير الدولية بنفس المهمة لتوحيد الممارسة العملية للمراجعة على مستوى العالم [2].

رابعاً : أهداف معايير المراجعة :

يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد ، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها ، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها وتتلخص أهم هذه الأهداف والمزايا في الأتي:

1- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الإتحاد الدولي للمحاسبة مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الإستجابة للإحتياجات المتغيرة لأسواق المال والمتعاملين فيها .
2- إشتمال معايير المراجعة الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية لبلد بمفرده سوف يجعل تقرير مراجع الحسابات يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة [3].
3- هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة إستناداً إلى قواعد منسقة [4].
4- تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة .

---

[1] - - عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سابق ،ص 19 .

[2] - د.حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان مرجع سابق ،ص 223 .

[3] - عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سابق ،ص 36 .

[4] - د. محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة وتحليل وإطار التطبيق ، (د.م ، دن ، 2000م) ،ص 71 .

5- تعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل [1].

صلاحية تطبيق المعايير الدولية :

يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة (تدقيق) البيانات المالية الأخرى، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة ولغرض مساعدة الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي التي اختارت تبني المعايير الدولية للمراجعة كمعايير وطنية لها ، فقد قامت اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة بصياغة نص قد يستخدم للإشارة إلى صلاحية وإمكانية تطبيقها في القطر المعني [2].

وترى الباحثة إلى إمكانية تبني بعض المعايير الدولية للمراجعة وتكييفها لتتلائم مع الظروف البيئية لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتطبيقها على الأقل في الوقت الراهن حتى إصدار معايير محلية مما يساعد على توفير الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة .

خامساً: المعايير الدولية عن المراجعة :

تم تطوير المعايير الدولية عن المراجعة (ISA)عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB).

إن مجهودات الاتحاد الدولي للمحاسبين المؤسس في عام 1977م قد توجهت نحو تطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمراجعين مع الاعتراف المتبادل بمؤهلات المحاسبين المزاولين . إن عضوية الجهات داخل الاتحاد الدولي للمحاسبين تمثل ملايين عديدة من المحاسبين الذين يقومون بالمزاولة العامة أو الخاصة وفي خدمة الأكاديميين والحكوميين .

هنالك عديد من المجموعات الهامة داخل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ويعتبر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين مسئول عن الحكومة الشاملة للاتحاد ، كما يقوم مجلس الاتحاد بالإشراف على إدارة المنظمة واتخاذ القرارات الخاصة بتعزيز الشفافية عن أنشطة الاتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة إلى لجنة الاخلاقيات ، ولجنة القطاع العام ذات المصلحة في التقرير المالي الحكومي.

توفر تلك المقترحات عمليات وضع معايير تتسم بمزيد من الشفافية ، ومدخلات عامة وتنظيمية أكبر داخل تلك العمليات بالإضافة إلى الاشراف على مصلحة الجمهور. تتضمن الملامح الرئيسية لمقترحات الإصلاح المتطلب الخاص بتشكيل المجموعات التالية:

مجلس الإشراف على مصلحة الجمهور ومجموعة المتابعة بالإضافة إلى مجموعة قيادة الاتحاد الدولي للمحاسبين .

إن المعايير الدولية عن المراجعة (ISA) تشير إلى المعايير التي تمثل الاهتمام الأكثر من المراجعين حيث أنها تمثل معايير خاصة بالعمل الأكثر تكراراً للمراجعين ، وبعبارة أدق مراجعات

[1] - د. يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ،ص 37 .

[2] - الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ،ص 28 .

القوائم المالية والتكليفات ذات الغرض الخاص، وعلى الرغم من أن كثافة البلاد لا تلتزم بتطبيق المعايير الدولية عن المراجعة إلا أنها سوف يتم استخدامها كمعايير أساسية ، حيث أنها تمثل التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير مراجعة متعارف عليها عموماً (GAAS). [1].

تطبيقاً لمعايير إبداء الرأي فان المحاسبين القانونيين قد يرتبطون بعملية مراجعة أو أداء إجراءات متفق عليها على تقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية ، ومع ذلك فإن معايير إبداء الرأي تحظر عمليات الفحص المحدود على الرقابة الداخلية لعملية إعداد التقارير المالية ، وقد تم تصميم إرشاد خاص على إبداء الرأي للرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية في إيضاح عن المعايير الخاصة بمهمة إبداء الرأي رقم (2) بعنوان التقارير عن الرقابة الداخلية للمنشأة على إعداد التقارير المالية [2].

وعندما يتم فحص فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة على إعداد تقاريرها المالية يجب على المحاسبين القانونيين [3]:

1- تخطيط المهمة .
2- الحصول على فهم بالرقابة الداخلية .
3- تكوين رأي عن عدالة تأكد الإدارة .

وعلى الرغم من أن تلك الخطوات مماثلة لتلك المستخدمة في دراسة المراجعين للرقابة الداخلية لأغراض المراجعة ، فإن الغرض ونطاق الدراسة لا شك أنهما مختلفان. وبينما يتعين على المحاسبين القانونيين بصفة عامة الحصول على تأكد ملائم بخصوص الرقابة الداخلية كما هو واضح بأعلاه كما هو الحال في مهام إبداء الرأي إلا أنهم قد يعدون تقرير عن التأكيد عن الموضوع محل الفحص أو عن الموضوع محل التأكد ذاته . أن الغرض من عملية الفحص المرتبطة باختبار فعالية الرقابة الداخلية للعميل تتمثل في التعبير عن رأي عن فعالية الرقابة الداخلية في كافة النواحي الهامة تأسيساً على معايير الرقابة أو ما إذا كان التأكد المكتوب عن فعالية الرقابة قد تم تحديده بعدالة أم لا في كافة النواحي الهامة تأسيساً على معايير الرقابة . أن كافة ضوابط الرقابة الهامة يجب أن يتم اختبارها ، ولا شك أن دراسة المحاسبين القانونيين للرقابة الداخلية في ظل عملية المراجعة يتم تصميمها لتمكينهم من تخطيط عملية المراجعة ولتحديد طبيعة وتوقيت مدى الاختبارات التي يتعين أدائها ، وقد يقرر المحاسبون المزاولين أنه ليس من الكفاءة أن يتم اختبار ضوابط معينة للرقابة الداخلية ، ونتيجة لذلك فإن دراسة المراجعون للرقابة الداخلية لأغراض عملية المراجعة نادراً ما تكون كافية للتعبير عن رأي عن فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح

---

[1] - المرجع السابق ،ص 41.
[2] - المرجع السابق ،صص 42 – 43 .
[3] - المرجع السابق ،ص 43 .

ترى الباحثة إن المعايير الدولية عن المراجعة تمثل معايير تهدف إلى توفير التوافق حيث أن تطبيقها من شأنه أن يعزز من معايير المراجعة المتفق عبر دول العالم.

كما تتضمن المراجعة الدولية من حيث النظرية والتطبيق بالإضافة إلى أن تلك المعايير الدولية للمراجعة تمكن من إحداث تنسيق وانسجام للتقارير المالية.

يوفر الإيضاح رقم (3) عن معايير مهام إبداء الرأي بعنوان إبداء الرأي عن الالتزام إرشاداً عن نوعين من مهام إبداء الرأي عن الالتزام هي :

1- إبداء الرأي عن التزام الشركة بمتطلبات خاصة للقوانين واللوائح والقواعد والعقود أو المنح .
2- إبداء الرأي عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة عن التزامها بمتطلبات خاصة .

ويسمح للمحاسبين القانونيين أداء عمليات فحص وإجراءات متفق عليها على مثل تلك الأمور ، إلا أنه محظور عليهم أداء عمليات فحص محدود للالتزام أو الرقابة الداخلية على الالتزام ، وتوفر أساس معقول للإفصاحات المتضمنة في العرض، ويمكن للمحاسبين القانونيين أيضاً أن يتعاقدوا على أداء عملية فحص تحليلي لمناقشة وتحليلات الأداة الخاصة بفترة سنوية أو دورية ومع ذلك فإذا ما تم أداء عملية الفحص المحدود وكان التقرير غير مستهدف أن يتم تقديمه إلى البورصة من ثم يتعين أن يتم قصره [1].

فيما يلي عرض لمعايير المراجعة الدولية الصادرة حتى عام 2004م من خلال عرض المجموعة ورقم وعنوان المعيار .

قائمة بالمعايير الدولية عن المراجعة حتى عام 2004م [2]

100 –999المعايير الدولية عن المراجعة .

100 – 199 أمور تمهيدية .

120 الإطار العام للمعايير الدولية عن المراجعة .

200 – 299 المبادئ العامة والمسئوليات .

200 الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية.

210 شروط تكليفات المراجعة .

220 الرقابة على جودة عمل المراجعة .

230 التوثيق .

240 مسئولية المراجع عن دراسة الغش والخطأ عند مراجعة القوائم المالية.

---

[1] - المرجع السابق ،ص 44 .

[2] - أمين السيد أحمد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2007م) ، ص ص 39 – 40 .

250 مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية .
260 توصيل أمور المراجعة مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمة
300 – 499 تقدير المخاطر والاستجابة إلى المخاطر المقدرة .
300 التخطيط .
310 المعرفة بالأعمال .
315 فهم المنشأة وبنيتها وتقدير مخاطر التحريف الجوهري.
320 الأهمية النسبية للمراجعة .
330 إجراءات المراجع بالاستجابة إلى المخاطر المقدرة .
400 تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية.
401 المراجعة في ظل بيئة نظم معلومات الكمبيوتر.
402 اعتبارات المراجعة المرتبطة بالمنشآت التي تستخدم منظمات خدمية.
500 – 599 دليل ثبات المراجعة .
580 دليل المراجعة .
501 دليل المراجعة – اعتبارات إضافية لبنود خاصة.
502 المصادقات الخارجية.
510 التكليفات المبدئية – الأرصدة الافتتاحية .
520 الإجراءات التحليلية .
530 معاينة المراجعة والإجراءات الاختبارية المختارة الأخرى.
540 مراجعة التقديرات المحاسبية .
545 مراجعة قياسات القيمة العادلة والإفصاحات .
550 الأطراف ذات العلاقة .
560 الأحداث المتتالية .
570 الاستمرارية .
580 إقرارات الإدارة .
600 – 699 استخدام عمل الآخرين .
600 استخدام عمل مراجع آخر .
610 دراسة عمل المراجعة الداخلية .
620 استخدام عمل خبير .
700 – 799 استنتاجات المراجعة والتقرير .
700 تقرير المراجع عن القوائم المالية .
710 المقارنات .
720 معلومات أخرى في وثائق ومستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة.
800 – 899 مجالات متخصصة .
800 تقرير المراجع عن مهام مراجعة ذات غرض خاص.

1100 – 1000 ايضاحات تطبيق المراجعة الدولية .

1000 إجراء المصادقة داخل البنك .

1001 بيئات تكنولوجيا المعلومات- أجهزة الكمبيوتر الشخصية.

1002 بيئات تكنولوجيا المعلومات- نظم أجهزة الكمبيوتر الفورية.

1003 بيئات تكنولوجيا المعلومات- نظم قاعدة البيانات .

1004 العلاقة بين مشرفي البنك والمراجعين الخارجيين للبنك.

1005 اعتبارات خاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة.

1006 مراجعات القوائم المالية للبنوك .

1007 الاتصالات مع الإدارة (تم سحبه في يونيو 2001م).

1008 تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية .

1009 أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر.

1010 مراعاة الأمور النسبية عند مراجعة القوائم المالية.

1011 مضامين الإدارة والمراجعين لمشكلة عام 2000م .

1012 مراجعة الأدوات المالية المشتقة .

1013 التجارة الالكترونية – الأثر على مراجعة القوائم المالية.

1014 التقرير عن طريق المراجعين عن الالتزام بمعايير التقاريرالمالية الدولية.

2699 – 2000 المعايير الدولية عن مهام الفحص.

2400 مهام فحص القوائم المالية (كان سابقاً المعيار الدولي عن المراجعة رقم 910) مهام التأكد بخلاف مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية.

3699 – 3000 المعايير الدولية عن مهام التأكد .

3000 خدمات التأكد (سابقاً كان المعيار الدولي عن خدمات التأكد رقم 100).

R3000 خدمات التأكد بخلاف مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.

3699 – 3400 معايير خاصة بموضوع معين .

3400 فحص القوائم المالية (كان سابقاً المعيار الدولي عن المراجعة رقم 810).

الخدمات ذات الصلة Related Services

4699 – 4000 المعايير الدولية عن الخدمات ذات الصلة .

4400	الارتباطات بأداء إجراءات متفق عليها بخصوص المعلومات المالية (سابقاً كان المعيار الدولي عن المراجعة رقم 970).
4410	الارتباطات بتجميع المعلومات المالية (كان سابقاً المعيار الدولي عن المراجعة رقم 930).

معايير المراجعة الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد :

يمثل مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتي تحدد المعايير الدولية للمراجعة ، ويتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات المراجعة والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف المراجعة والتصديق .

إن الجهات العضو في البلاد المختارة عن طريق مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين تستخدم كأعضاء مرشحين لمجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) .

إن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد قد أصدر مجموعات عديدة من المعايير التي يتعين تطبيقها على خدمات المراجعة والتأكد الدولية ، تتضمن تلك المعايير كل من المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية معاً مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات ، وقد أصدر ذلك المجلس ما يلي :

1- معايير دولية عن المراجعة (ISAS) ، معايير يتعين تطبيقها عن طريق المراجعين عن التقرير عن المعلومات المالية التاريخية.
2- معايير دولية عن خدمات التأكد ، معايير يتعين تطبيقها عن طريق المحاسبين المزاولين لخدمات التأكد التي تتعامل مع معلومات بخلاف المعلومات المالية التاريخية .
3- معايير دولية عن الرقابة على الجودة ، معايير يتم تطبيقها على الخدمات ذات الصلة .
4- معايير دولية عن الخدمات ذات الصلة ،معايير يتم تطبيقها على الخدمات ذات الصلة.
5- معايير دولية عن مهام الفحص ، معايير يتم تطبيقها على فحص المعلومات المالية التاريخية.

إن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد تهدف إلى نيل القبول الدولي الاختياري لإرشاداتها ، ولذلك فإن المعايير الدولية عن المراجعة (ISAS) لا تهدف إلى تخطي التعليمات أو النشرات الوطنية المرتبطة بمراجعات المعلومات المالية . تلك المعايير الدولية عن المحاسبة لم تعد ملزمة هذا الأمر الذي جعل مجلس الإشراف المحاسبي للشركة العامة (PCAOB) يضطر إلى أن يحدد معايير

مراجعة مقبولة ومتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة . وسـوف تكون المعـايير الدوليـة عـن المحاسـبة إلزاميـة فـي أوروبـا فـي عـام 2005م بالإضافة إلى مناطق أخرى في دول العالم بما فيهـا الولايـات المتحدة الأمريكية[1].

ترى الباحثة أن معايير المحاسبة الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ومجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين مسئولين عن الحكومة الشاملة للاتحاد ، كما يقوم مجلس الاتحاد بالإشراف على إدارة المنظمة واتخاذ القرارات الخاصة بتعزيز الشفافية عن أنشطة الاتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة إلى لجنة الاخلاقيات ، ولجنة القطاع العام ذات المصلحة في التقرير المالي الحكومي. توفر تلك المقترحات عمليات وضع معايير تتسم بمزيد من الشفافية ، ومدخلات عامة وتنظيمية أكبر داخل تلك العمليات بالإضافة إلى الاشراف على مصلحة الجمهور. وإن المعايير الدولية عن المراجعة (ISA) تشير إلى المعايير التي تمثل الاهتمام الأكثر من المراجعين حيث أنها تمثل معايير خاصة بالعمل.

[1] - المرجع السابق ،ص 40 .

المبحث الثاني
المراجع الخارجي والقواعـد الـتي تنظـم عملة

مسئوليات المراجع
طبيعة ونطاق مسئولية المراجع الخارجي :
تمهيد:

أن المراجع الخارجي يعتبر وكيلاً عن المساهمين أو ملاك المنشأة وبالتالي فإنه يبدي رأي فنياً محايداً عن القوائم المالية في تاريخ إعداد تقريره (هذا التقرير يخدم طوائف عديدة بجانب ملاك المنشأة مثل المقرضين والمودعين والأجهزة الرقابية ، وبالتالي فإن المراجع الخارجي يعتبر مسئولاً مسئولية قانونية ومهنية وسواء كانت مسئولية مدنية او جنائية أمام هذه الأطراف العديدة من مساهمين ومودعين ومستثمرين هذا بالإضافة إلى المسئولية التعاقدية في حالة المشروعات الفردية .

أولاً : طبيعة مسئولية المراجع :

المسؤولية لغة معناها التبعة والمؤاخذة وهي أما قانونية أو أدبية ، والمسؤولية القانونية هي التي تدخل في دائرة القانون ويترتب عليها جزء قانوني وتنقسم إلى مسئولية مدنية وجنائية وتأديبية [1].

أما المسئولية المدنية للمراجع فأنها تقوم على أساس أن هنالك ضرر أصاب الفرد نتيجة خطأ أو إهمال المراجع ويكون جزاؤها تعويض المتضرر عما أصابه من خسارة مالية وتنقسم المسئولية بدورها إلى مسئولية عقدية وأساسها إخلال المراجع بالتزام من التزاماته التي تعهد بها في عقد المراجعة والذي يبرمه مع عملائه ، ومسؤولية تقصيرية وهي التي تترتب على إخلال المراجع بالالتزام القانوني العام الذي يقضي بعدم الاضرار بالغير. المسئولية الجنائية للمراجع هي تلك التي تثور حينما يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها بالقانون وأساسه الاضرار بالمجتمع وجزاؤها توقيع العقوبة المقررة للجريمة التي اقترفها المراجع والتي تطالب بها النيابة العامة باعتبارها ممثلة للمجتمع. أما المسئولية التأديبية للمراجع فهي تقوم عند إخلاله بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة أو الواجبات

المهنية ، وتحدد مسؤولية المراجع تبعاً للظروف المحيطة بالمنشأة التي يتم مراجعتها وكذلك تبعاً لطبيعة البيئة المهنية التي يزاول المراجع من خلالها أعماله [2] .

تنشأ صعوبة في تحديد تلك المسؤولية نتيجة عدم وجود قواعد يمكن إعدادها بشأن الخطوات التي يجب أن يقوم المراجع بتنفيذها يتحقق من مدى دقة البيانات الواردة بالقوائم المالية للمنشأة وتختلف طبيعة مسؤولية المراجع تبعاً لمجموعة من العوامل هي:

---

[1] - د محمد أبو طبل و د عصام الدين محمد متولي ، بحوث في مراجعة الحسابات ، (القاهرة : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1990م) ،ص 94 .

[2] - أحمد فرغلي محمد حسن ، مراجعة الحسابات المشاكل المحاسبية للمراجعين ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م) ،ص 120 .

1- الشكل القانوني للمنشأة التي يقوم المراجع بمراجعتها فقد تتمثل منشأة في مشروع فردي أو شركة أشخاص أو شركة أموال (شركة مساهمة أو مسئولية محدودة) .
2- حجم الأضرار التي يسببها المراجع لعملية أو الأطراف الأخرى اذا ثبت تقصيره في أداء عمله .
3- ما جاء في القانون المدني والقانون الجنائي ودستور المهنة فالمراجع قد يتعرض للمسئولية المدنية أو المسئولية الجنائية أو المسئولية التأديبية وذلك تبعاً لما جاء بتلك القوانين .
4- ما أوضحه قانون الشركات من نواحي تتعلق بمسئولية المراجع عن حالات معينة [1] .

فيما يلي شرح مختصر لكل مسؤولية :

1/ المسئولية المدنية :

تنشأ المسئولية المدنية عندما يكون هنالك إهمال أو تقصير من جانب المراجع أو مساعديه ويؤدي هذا الإهمال أو التقصير إلى إلحاق الضرر بفرد أو أفراد معينين وبالتالي يكون المراجع مسؤولاً عن تعويض من لحق بهم الضرر.

قد قام البعض بتقسيم المسئولية المدنية إلى قسمين هما:

1- مسئولية المراجع تجاه العميل .
2- مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث .

قد قام البعض بتقسيم المسئولية المدنية إلى الأقسام الآتية :

أ/ مسئولية المراجع تجاه العميل :

يعتمد هذا النوع من المسؤوليات على وجود عقد بين المراجع وعميله ويجب أن يكون العقد مكتوباً ومحدداً فيه واجبات المراجع وحقوقه ونطاق عملية المراجعة [2].

إذا قصر المراجع في أداء واجباته وأدى هذا التقصير إلى إلحاق الضرر بالعميل يكون المراجع مسؤولاً عن تعويض عملية عن ذلك الضرر .

ولكي تقوم مسئولية المراجع تجاه عميله يجب أن تتوفر أربعة عناصر هي:

(i) أن يكون المراجع مكلف بواجبات محددة .
(ii) أن يفشل المراجع في أداء هذه الواجبات كلها أو بعضها .
(iii) أن يصاب عميل المراجع بضرر مادي نتيجة هذا الفشل .
(iv) الا يكون إهمال المراجع أو تقصيره قد ترتب على إهمال العميل نفسه ، ويعتبر البعض مهملاً إذا :
-فشل في اكتشاف التزوير والأخطاء التي يمكن اكتشافها .
-فشل في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها [3] .

ب/ مسؤولية المراجع تجاه الغير :

يقصد بالغير مجموعة الأشخاص الحقيقية والاعتبارية من خارج المنشأة والذين يعتمدون على تقرير المراجع ، ومن أمثلة هذه

---

[1] - المرجع السابق ،ص 121 .
[2] - محمد شوقي عطا لله ، بحوث في مراجعة الحسابات ، (القاهرة : مكتبة الشبلب ، 1983م) ،ص 28 .
[3] - د. محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للكتب ، 2003م) ،ص 124 .

الأطراف : الدائنون ، المستثمرون ، حملة السندات ، وغير ذلك من الأطراف الخارجية .

هؤلاء الأطراف لا تربطهم علاقة تعاقدية مع المراجع وقد يعلم المراجع بامتداد تقديره ليشمل الأغراض الخاصة بتلك الطوائف إلا أنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية عن تعويض تلك الأطراف لما لحق بهم من ضرر وتنشأ هذه المسئولية تجاه الغير في حالة توافر العوامل الآتية :

(i) أن يكون هنالك إهمال واضح من المراجع

(ii) حدوث خسارة مادية للطرف الثالث .

(iii)أن تكون الخسارة ناتجة عن إهمال المراجع [1].

ج/ مسئولية مراجع الحسابات تجاه مساعديه :

إن مراجع الحسابات هو الذي يقوم بتعيين مساعديه لتنفيذ عملية المراجعة وبالتالي فإن أي تقصير من جانبهم يكون مسؤولاً عنه فالمسئولية المدنية أساسها التقصير أو الإهمال طالما قام مراقب الحسابات باختيار وتعيين مساعديه لا يمكن أن يلقى بهذه المسؤولية على المساعدين حتى ولو كان الاهمال واضحاً ونتيجة لفشل المساعد ، وبذلك يكون المراجع مسئولاً عن تعويض العميل أو الغير عن الضرر الذي اصابه نتيجة إهمال المساعد أثناء قيامه بتنفيذ عملية المراجعة [2].

قد يُرجع مراجع الحسابات إلى مساعديه بكل التعويض الذي أداه بسبب تقصيرهم أو اهمالهم وقد يتحمل معهم جزء من التعويض إذا كان الخطأ مشترك بينه وبين مساعديه .

أما في حالة وجود فروع اجنبية للشركة خارج البلد التي يوجد بها المركز الرئيسي فإنه يفرق بين حالتين :

(i) حالة تعيين مراجع للفرع بواسطة الجمعية العمومية وفي هذه الحالة لا يكون المراجع مسؤولاً عن أخطاء أو إهمال المراجع الذي عينته الجمعية العمومية.

(ii) حالة تعيين مراجع محلي للفرع بواسطة الحسابات وفي هذه الحالة يعتبر المراجع المحلي (مراجع الفرع) تابع لمراجع الحسابات ويكون مسؤولاَ عن إهماله أو تقصيره لأنه هو الذي قام بتعينه .

د/ مسؤولية مراجع الحسابات عن عدم اكتشاف الغش :

أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو الحصول على رأي فني عن مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الاعمال ، أما اكتشاف الغش والتزوير لا يعتبر هدفاً رئيسياً للرقابة الخارجية ، ويمكن أن يتم اكتشاف ذلك الغش أو التزوير عن طريق نظام فعال للرقابة الداخلية يؤدي إلى اكتشافه في الحال ويحد من وقوعه.

أما مراجع الحسابات في نظام عملية المراجعة التي يقوم بها يحدد مدى مسؤولية عن اكتشاف هذه الاخطاء (الغش أو التزوير) فمراجع الحسابات لا يقوم بإجراء مراجعة شاملة بل يجري فحصه على عينة يقوم باختيارها هو .

---

[1] - إبراهيم علي عشماوي ، اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية ، (القاهرة : دار الطباعة الحديثة، 1970) ، ص 13 .

[2] - المرجع السابق ،ص 113 .

مما تقدم تخلصت الباحثة إلى أن مراجع الحسابات لا يعتبر مسؤولاً عن اكتشاف الغش إذا قام بالأتي :

(i) أحسن اختيار العينة التي يجري عليها اختياراته بصورة سليمة .

(ii) اختبر نظام المراجعة الداخلية .

(iii) إجراء الاستفسارات إذا كان هنالك ما يثير شك المراجع .

(iv) تنفيذ عملية المراجعة بصورة سليمة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها فإذا قام مراجع الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة بصورة سليمة فهي كفيلة باكتشاف الغش والاختلاس وأي أخطاء أخرى .

2/ المسئولية الجنائية :

تنشأ المسؤولية الجنائية عندما يلحق الضرر بالمجتمع ككل وليس مجرد فرد أو أفراد وبالتالي فإن مراجع الحسابات يتعرض للمسئولية الجنائية ، اذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين ومن هذه القوانين :

أ-القانون الجنائي .

ب-قانون الشركات .

ج-قانون الضرائب .

مثلاً إذا قدمت الحسابات المراجعة بواسطة المراجع المعين إلى مصلحة الضرائب وثبت تقصير المراجع أو اخفائه لبعض المعلومات مما يؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي ، فهذا يعتبر ضرراً يلحق بالمجتمع ككل وبالتالي يعتبر المراجع مسئولاً مسئولية جنائية يعاقب عليها بغرامة مالية تحددها المحكمة المختصة أو بالسجن لمدة لا تتجاوز سنتين أو بالعقوبتين معاً [1].

بالطبع فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً مسئولية جنائية اذا تقدم بمعلومات لا تمثل دخله هو شخصياً بوصفه من أصحاب المهن الحرة . ولكن من الواقع العملي فإن مصلحة الضرائب بالسودان لا تقوم في العادة بتقديم المراجع إلى المحكمة وإنما تكتفي برفض الحسابات وتقديره إيجازياً أو قبول الحسابات إذا كانت شبه الأخطاء ضعيفة مع إجراء بعض التعديلات عليها وفرض غرامة تقديم معلومات غير صحيحة أو غرامة تهرب إذا كانت شبه خطاء .

مما تقدم تلاحظ الباحثة أن الفرق الجوهري بين المسئولية المدنية والجنائية يمكن تحديدها في الأتي :

1- في حالة المسؤولية المدنية يكون الضرر قد لحق بافراد طبيعيين أو معنويين في حين أنه في حالة المسئولية الجنائية يكون الضرر قد لحق بالمجتمع ككل .

2- في حالة المسئولية المدنية تكون العقوبة هي تعويض من لحقهم الضرر ويحدد التعويض مبلغ مالي يوازي فيه الضرر المادي ، أما في حالة المسئولية الجنائية فإن العقوبة منصوص عليها في القانون الذي خالفه المراجع وتكون ماديه (غرامة) أو معنوية (سجن) أو العقوبتين معاً . وهذا وقد يتعرض مراجع

[1] - قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م المعدل في 1996 جمهورية السودان، مادة 74 ، 2/د .

الحسابات للمسائله المدنية والجنائية وكذلك التأديبية في وقت وأحد .

3/ المسئولية التأديبية :

يرى البعض أن فكرة تأديب المحاسب أو المراجع مرتبطة بالوظيفة العامة أو عضوية نقابة التجاريين ، ذلك لأن الجريمة التأديبية أو الدين التأديبي هو اخلال الموظف بواجب وظيفي ، أو الممتهن بواجب مهني ، ويلزم أن يكون الاخلال أو الخطأ صادر من موظف أو عضو في المنظمة المهنية ويترتب على ذلك النتائج الآتية :

أ-عدم مساءلة المراجع تأديباً عن أعماله السابقة على توظيفه أو إنضمامه لعضوية النقابة.

ب-عدم مساءلة المراجع بعد انتهاء خدمته أو تركه عضوية النقابة عن تصرفاته الصادرة أثناء خدمته أو عضويته وكذلك التصرفات التي تصدر منه بعد انتهاء الخدمة أو العضوية [1] .

4/ المسئولية التأديبية شخصية :

يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً مسئولية تأديبية إذا ارتكب أحدى المخالفات التي نص عليها دستور المهنة أو ارتكب أمور مخلة بالشرف والأمانة وفي هذه الحالة يعاقب وفقاً للعقوبات التي وردت بدستور المهنة حسب كل بلد وقد تتمثل هذه العقوبات في الانزار أو التوبيخ ، الايقاف عن العمل لمدة محددة أو شطب أسمه من سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين ، وهنالك بعض الأمور المخلة بالشرف والأمانة منها: أ- أن لا يشير المراجع في تقريره إلى أنه محاسب قانوني .

ب- أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه أو مطبوعاته .

ج - يعمل على تحديد الغاية بشكل يؤثر على تحديد اتعاب زملائه .

د-أن يقوم المراجع باعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني .

ه-أن يعرض المراجع خدماته بل يجب أن يقدمها فقط لمن يطلبها .

و-أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم بمراجعتها.

عموماً اذا تعمد مراجع الحسابات إخفاء معلومات أو ساعد على إخفائها أو قدم معلومات لا تمثل الحقيقة وهو يعلم ذلك فإنه قد يتعرض للمسئولية بانواعها الثلاثة تأديبية ، مدنية ، جنائية [2].

ثانياً: العوامل التي تحدد مدى مسئولية مراجع الحسابات :

يرى البعض أن هنالك مجموعة من العوامل التي تساعد في تحديد مدى مسئولية مراجع الحسابات منها :

1- ما جاء بقوانين تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة .
2- حقوق وواجبات مراجع الحسابات بالمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها وإعداد تقرير عنها .

---

[1] - د.عيسى محمد أبو طبل ، و د.عصام الدين محمد متولي ، بحوث في مراجعة الحسابات ، (القاهرة : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1990م) ، ص ص 162 – 163 .

[2] - أبو الفتوح علي فضالة ، المراجعة العامة ، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1993م) ،ص 15 .

3- مستوى الأداء المهني ومعايير ذلك الأداء بما يؤدي إلى القول بأن مراجع الحسابات قد بذل العناية المعقولة .
4- التأهيل العلمي والعملي الذي يتيح للمراجع إبداء الرأي في ضوء محصلته العلمية وخبرته العملية .
5- نطاق عملية المراجعة .
6- التجارب القضائية السابقة التي تناولت تحديد مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن بعض الوقائع التي تضمنتها دعاوي عملاء المراجع والأطراف الأخرى .([1])

ثالثاً : نطاق مسئولية مراجع الحسابات :

أن نطاق مسئولية مراجع الحسابات يختلف باختلاف نطاق عملية المراجعة نفسها فقد يشمل نطاق عملية المراجعة جميع فروع المنشأة وقد يقتصر على فرع دون الآخر ، وبالتالي فإن نطاق مسئولية المراجع يتحدد وفقاً لنطاق عملية المراجعة والذي غالباً ما يحدده العقد المبرم بين مراجع الحسابات والمنشأة عند تعيينه ، (فإن تعيين مراجع الحسابات في المنشأة الفردية وشركات التضامن لا يعتبر إلزامياً تحت أي نص قانوني ولذلك فإن إجراءات تعيينه وطبيعة العمل الذي يؤديه يحدد الاتفاق الذي يتم بين مراجع الحسابات ومن يرغبون في خدماته) ([2]).

قد تكون المراجعة في مثل هذه المشروعات إلزامية حسب ما نصت عليه بعض القوانين مثل قانون الضرائب ، فصاحب المشروع أو (الشركاء) هو الذي يقوم بتحديد العمل المطلوب من مراجع الحسابات القيام به ، فقد يتطلب منه مراجعة كاملة أو جزئية ومن الأفضل أن يكون الاتفاق بين صاحب المشروع ومراجع الحسابات مكتوباً وموضحاً فيه العمل الموكل لمراجع الحسابات القيام به ويكون ذلك العمل هو نطاق مسئولية مراجع الحسابات . أيد ذلك الرأي بعض الكتاب حيث ذكر (أن الاتفاق الذي يتم بين المراجع الخارجي والمشروع الفردي لابد أن يكون مكتوباً وموضحاً فيه نطاق عمل المراجع وواجباته حتى لا تنشأ مشاكل في المستقبل) ([3]).

ترى الباحثة أن العقد المبرم بين مراجع الحسابات وعميله بالإضافة إلى أنه يحدد بشكل قاطع نطاق مسئولية مراجع الحسابات بحيث لا يكون مسئولاً عن أي أعمال تخرج عن نطاق العمل الموضح في العقد ، فإن تحديد الاتعاب بشكل مكتوب أيضاً يساعد مصلحة الضرائب في معرفة الاتعاب التي يحصل عليها مراجع الحسابات وذلك لربط ضريبة المهنيين الخاصة به . وتشير الباحثة إلى أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع حسابات فإن المسئولية تكون تضامنية بين مراجعي الحسابات .

رابعاً: التفرقة بين مسئولية المراجع الخارجي ومسئولية المراجع الداخلي :

---

[1] - أحمد فرغلي محمد حسن ، مراجعة الحسابات المشاكل المحاسبية للمراجعين ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م) ،ص 63 .

[2] howard- Leslie R. , principle of Auditing 1 st the English Langue Societylondon 21 , 1982 . p 366 .

[3] - F. Clive De Paula , the Principle of Auditing , Morritian and cibb limited , London , Fourteen Edition , 1970 , p 266 >

أن المراجع الخارجي يعتبر وكيلاً عن المساهمين أو ملاك المنشأة وبالتالي فإنه يبدي رأي فنياً محايداً عن القوائم المالية في تاريخ إعداد تقريره (هذا التقرير يخدم طوائف عديدة بجانب ملاك المنشأة مثل المقرضين والمودعين والأجهزة الرقابية) ، وبالتالي فإن المراجع الخارجي يعتبر مسئولاً أمام هذه الأطراف العديدة من مساهمين ومودعين ومستثمرين هذا بالإضافة إلى المسئولية التعاقدية في حالة المشروعات الفردية([1]).

أما المراجع الداخلي فإنه يقدم خدماته بصفة أساسية إلى إدارة المنشأة بهدف رفع الكفاية الإنتاجية وتحسين الأداء ، وبالتالي فإنه يعتبر مسئولاً أمام إدارة المنشأة باعتباره موظفاً تحت اشرافها ولا تربطه أية علاقة مع تلك الأطراف الأخرى من مساهمين وموزعين ومشترين .

ترى الباحثة أن وجود نظام مراجعة داخلية سليم وفعال يقلل من فرص ارتكاب الأخطاء والغش والتزوير وبالتالي يطمئن مراجع الحسابات على الأنظمة المحاسبية المتبعة في تقليل حجم العينة كما يقلل ذلك احتمال المسئولية.

كما تشير الباحثة إلى أن اعتماد مراجع الحسابات في بعض الأحيان فيما يتعلق ببعض العناصر التي تحتاج إلى إجراءات تفصيلية مثل الجرد وغيرها ، لا يعفى مراجع الحسابات من مسؤولياته تجاه الأطراف التي تعتمد على تقريره بل عليه أولاً أن يطمئن على كفاية عمل الذي يقوم به المراجع الداخلي وإمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، كما أن مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الملاك والدائنين والمستثمرين لا تنعكس على المراجع الداخلي حتى ولو اعتمد مراجع الحسابات على تقرير المراجع الداخلي .

مفهوم وأهمية وأهداف ومبادئ قواعد السلوك المهني

أولاً: مفهوم قواعد السلوك المهني:

تم تعريفها بأنها المبادئ الراسخة في الذهن ويتم ترجمتها في شكل سلوك سواء كان سلوكاً أخلاقياً أم غير أخلاقي. الإنسان مخلوق مزدوج الطبيعة فهو من طين وروح، كما أنه مزدوج الاستعداد حيث أنه مزود باستعدادات متساوية للخير والشر والهدى والضلال ويمكن أن يميز ما هو خير وما هو شر على العموم[(2)].

كما تم تعريفها بأنه يتم تضمينها إلى سلوك أخلاقي وسلوك غير أخلاقي، والسلوك الأخلاقي هو السلوك النابع من الخصال النفسية القابلة للمدح وهي الأخلاق الحميدة وتمثل الركائز الأساسية التي يقوم عليها أي نشاط إنساني أي أنها القواعد التي تنظم الحياة الاجتماعية من خلال جوانبها، أما السلوك غير الأخلاقي. فهو النابع من الخصال النفسية غير المحددة [(3)].

---

[1] - محمد شوقي عطا الله ، بحوث في مراجعة الحسابات ، (القاهرة : مكتبة الشبلب ، 1983م) ،ص 29 .

[2]() نعمة حرب مشابط، دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية (كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، بحث ماجستير في المحاسبة غير منشور، 2006م)،ص 12.

[3]() المرجع السابق،ص 12.

وقد أشار كاتب آخر بأن مفهوم قواعد السلوك المهني كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي ضمن الآداب والسلوك على الاختبار الذاتي لمعايير الصواب والخطأ لمثل محور الأخلاقيات والآداب والسلوك لترتكز على وضع قواعد أو مقاييس أو معايير للصواب[1].

وأيضاً تم تعريفها بوجه عام بأنها مجموعة من المبادئ والقيم والتي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية وقوانين العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة[2].

كما أشار كاتب آخر أن مفهوم قواعد السلوك المهني عبارة عن مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل على مقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس وناجحاً في مهنته وقادراً على كسب ثقة زملائه ورؤسائه[3].

أيضا عرفت بأنها مجموعة من القيم والخصائص والمبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة، والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسئولية [4].

مما سبق ترى الباحثة أن قواعد السلوك المهني هي مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بها لأي فرد في مهنة المراجعة مثل الأمانة والعدالة، والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسئولية

ثانياً:أهمية قواعد السلوك المهني:

وتنبع أهميتها في الآتي[5]:

1- لايتوقع فقط من المهنيين أن يعملوا وفق مستوى أعلى من الآخرين وفق لمقومات تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة وإنما إلى مدى أبعد إلى تحقيق الرضا النفسي.
2- توافق ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المعدة من خلال المهنة بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة.
3- يمكن المستخدمين من تقويم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية.
4- الاهتمام بتوفير خدمات المراجعة رفيعة المستوى للمستخدمين.
5- زيادة التنافس في السنوات الأخيرة أدى لإيجاد صعوبة لدى المراجعين والمهنيين الآخرين على التصرف وفق لمنحنى مهني، بما يؤدي إلى زيادة التنافس أحياناً إلى دفع منشآت المحاسبة

---

[1]() د. سناء محمد بدران، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، (كلية التجارة، جامعة بنها، ب.ت)،ص 409.

[2]() د. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م)،ص 210.

[3]() د. محمد ابن سلطان القطاني، الالتزام بالمعايير الأخلاقية وأثره على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، لملتقى الأولى، لمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي، الغجيرة، 2004م،ص 6.

[4]() د.إحسان بن صالح المعتز، مدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية، وقواعد وسلوك وآدب المهنة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثلاثين، العدد الثاني، المجلد الأول، 2010م،ص 338.

[5]() د. ألفين آرينز وجيمس لوبك، ترجمة. د. محمد محمد عبد القادر الوسطى، المراجعة مدخل متكامل، (الريض: دار المريخ للنشر، د. ت)، ص ص 109- 110.

للاهتمام وللاحتفاظ بالعملاء والحفاظ على مستوى مناسب من الأرباح.
6- تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم وإدارة العمل على نحو أفضل.
7- إتباع وسائل أكثر فعالية في 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 استخدام الحاسب الإلكتروني.
9- تعني تحمل المسئولية على أداء العمل الجيد وفقاً لمقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والتشريعات.

ثالثاً: أهداف قواعد السلوك المهني:

نجد أن أهداف قواعد السلوك المهني تتمثل في الآتي[1]:
1- رعاية مصالح المحاسبين والمراجعين الأدبية والمادية والمعنوية وكذلك تنمية روحهم المعنوية.
2- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الجهات المذكورة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على الإلتزام بالمعايير الفنية بمستويات علمية وفنية ومهنية.
3- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم الثقة والتقدم الذي أفرزته بين غيرها من المهن.
4- رفع وتكمل النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشروع لتوفير مبدأ الكفاية والتأصيل وخيار مراقب الحسابات في عمله والشروط التي كسبها والتي تكون خاصة بالمهنة.

رابعاً: مبادئ قواعد السلوك المهني:

تعتبر مبادئ السلوك المهني أحد مكونات ميثاق السلوك المهني الصدر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وقد شملت هذه المبادئ ما يلي[2]:

1- المسئوليات:

يجب على المراجع العضو عند تحمل مسئوليته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يهتم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.

2- الصالح العام:

يجب على العضو أن يقبل الالتزام بما يتفق مع الصالح العام وشرف الثقة العامة وأن يثبت ولاءه والتزامه المهني.

3- الاستقامة:

يجب على العضو الاستمرارية الثقة فيه من الرأي العام أن يؤدي كافة المسئوليات المهنية بأعلى قدرة من الاستقامة.

---

[1]() عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني على جودة تقارير المراجعة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهري، بحث تكميلي غير منشور في المحاسبة، 2012م،ص 49.

[2]() د. الفين آرينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر، مراجعة أحمد حامد حجاج، الريض، دار المريخ للنشر، 2002م،ص 105.

4- الموضوعية والحياد:

يجب أن يظل العضو موضوعياً ومنفرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسئوليات المهنية، ويجب أن يتمتع العضو في الممارسة العامة بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي الأخرى.

5- العناية المهنية:

يجب على العضو أن يتابع المعايير المهنية الفنية الأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسئوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

6- مجال وطبيعة الخدمة:

يجب أن يتابع العضو الذي يعمل في الممارسة العامة مبادئ سياق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التي يؤديها ويلاحظ أن هذه المبادئ تعبر عن خصائص عامة يجب أن تتوافر في المراجع، وأن الالتزام بهذه المبادئ من قبل أعضاء مهنة المراجعة أمر واجب، سواء كان العضو أحد أفراد المؤسسات الاقتصادية الخاصة أو الحكومية أما الموضوعية والحياد فتعتبر ملزمة وتقع على عاتق أعضاء مهنة المراجعة، في مجال الممارسة العامة وهم يقدمون خدمة إبداء الرأي، وكلما يتعلق بمجال وطبيعة العمل يتعلق ذلك بالأعضاء العاملين في مجال الممارسة العامة فقط. كأن يقوم العضو بتقديم خدمات معينة مثل الاستشارات المهنية عند تعيين رب العمل المراجع مراقباً حالياً.

عند ممارسة المراجع مهنته يمكن أن تبرز بعض التهديدات التي تواجهه حيال التزامه بتطبيق مبادئ السلوك المهني كما يلي [1]:

1- تهديدات المصلحة الشخصية: والتي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.
2- تهديدات المراجعة الذاتية: والتي يمكن أن تحدث عندما يكون هنالك حكماً سابقاً بحاجة إلى إعادة تقسيم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم.
3- تهديدات التأييد: والتي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية.
4- تهديدات التآلف: والتي يمكن أن تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.
5- تهديدات المضايقة: والتي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات مقبلة أو متوقعة.

---

[1]() الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة المل التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ج، ترجمة جمعية المجمع اللغوي للمحاسبين القانونيين، عمان، مجموعة طلال أبو غزالة، 2008م،ص ص 18- 19.

دور الاتحاد الدولي للمحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكيـة فـي بعض الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تذيل أو تقلص هذه التهديــدات إلى مستوى مقبول كما يلي[2]:

الإجراءات الوقائية:

الـتي تنشـأ نتيجـة المهنـة أو التشـريعات أو الأنظمـة ويتضـمن ذلـك الإجراءات التالية:

- متطلبات التعلم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.
- متطلبات التطوير المهني المستمر.
- أنظمة حوكمة الشركات.
- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية والتنظيمية.
- المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث محول قانونـاً للتقـارير أو القوائم الماليـة أو البلاغـات والمعلومـات الـتي أعـدها المحاسـب المهني.

الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

ويتضمن هذه الإجراءات الوقائية في بيئة العمل فيما يلي:

- أنظمة شكاوي فعالة ومعلن عنها مبدأ تدار من قِبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يمكن للزملاء وأصحاب العمل والجمهـور مـن لفـت الانتبـاه إلـى السـلوك غيـر المهنـي، وغيـر الأخلاقي.
- التبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

خامساً: العوامل المؤثرة على قواعد السلوك المهني:

وأهم العوامل هي: [2].

1/ العوامل الشخصية:

قد يتعين على أحدهم أن يختار بين بديلين أو أكثر أو ثلاثة وقد يتعارض بعضها مع المصالح الشخصية للمراجع مع قواعـد وسـلوك المهنـة مـن استقلالية وصدق وأمانة وعدالة وغيرها.

2/ العوامل البيئية:

مثـل العوامـل الوظيفيـة لتـأثير زملاء العمـل والإدارة العليـا والمنـاخ التنظيمي للمنشأة.

3/ المعتقدات الدينية:

تنبع أهميتها في تحديد الصـواب والخطـأ بالنسـبة للفـرد ومـدى علاقـة التصـرف أو السـلوك وإن علاقـة قويـة بيـن المعتقـد الـديني للإنسـان وسلوكه الأخلاقي .

4/ النوع:

يعتبر النوع ذكر أو أنـثى مـن العوامـل الهامـة وأن النسـاء أكـثر حساسية للقضايا الأخلاقية من الرجال كما أوضحت دراسات أخرى أن الرجال أكثر حساسية للقضايا الأخلاقية من النساء.

5/ الجنسية:

---

[2]() المرجع السابق،ص 19- 20.

[2]() د. صالح بن عبد الرحمن السعد، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي بين المراجع السعودية، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلد 48، العدد الأول، 2011م،ص ص 201- 204.

كما أظهرت الدراسات أن وجود علاقة معنوية بين السلوك الأخلاقي وجنسية متخذ القرار، كما أوضحت دراسات أخرى وجود اختلاف بين السلوك الأخلاقي وجنسية متخذ القرار.

6/ العمر:

يمثل عمر الإنسان أحد العوامل الهامة التي تؤثر على سلوكه الأخلاقي وأن أحكام ومعتقدات الفرد تتغير تجاه ما هو أخلاقي أو غير أخلاقي مع التقدم في العمر نتيجة لتجاربه وخبراته.

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 الأخلاقي لمستخدمي القرار.

9/ نوع ومستوى التعليم:

إن هناك علاقة معنوية قوية بين نوع التعليم ومستوى السلوك الأخلاقي للمراجع أو المحاسب وإن أثر الثقافة التنظيمية والتوجيهية الأخلاقية تؤثر على السلوك الأخلاقي لدى المراهقين[1].

10/ الحالة الاجتماعية والاقتصادية لمتخذي القرار:

حيث تؤثر الحالة الاجتماعية والاقتصادية لمتخذي القرار على السلوك الأخلاقي لمتخذي القرار.

سادساً: أنواع قواعد السلوك المهني:

تصنف قواعد السلوك المهني إلى نوعين[2]:

أولاً: من حيث السلطة ومصدرها:

1- القواعد القانونية:

وهي قواعد تتضمن تشريع صادر من السلطة التشريعية، والقواعد التي يصنفها المشرع ، والمبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة والتي تحكم الرقابة الخارجية.

2-القواعد التنظيمية:

هي القواعد التي تصدرها المنظمات المهنية والتي تنص على التزام المحاسبين والمراجعين بقواعد وآداب سلوك المهنة ومثال للقواعد التنظيمية التي تحث النقابات والجمعيات أعضاؤها للتمسك بها.

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إتباعها:

1- القواعد المكتوبة:

وهي القواعد التي يتم كتابتها في وثيقة كقانون تصدره السلطات التشريعية وتوجيهات من المنظمات المحلية أو قرار من السلطة التنفيذية.

2- القواعد العرفية:

---

[1]() المرجع السابق،ص 205.

[2]() د.عبد المنعم محمد عبد المنعم، ود.عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية،(القاهرة: دار النهضة العربية، د. ت)، ص ص 500- 501.

ونعني بها تلك المبادئ والقواعـد المكتوبـة فـي وثيقـة وهـي متعـارف عليها بين المحاسـبين والمراجعيـن ويعملـون علـى احترامهـا وإتباعهـا وينظر إليها على أنها دستور يجمع بيـن مجموعـة مـن التقاليـد والآداب التي يعمل على توفيرها الوعي المهني.

كما أشار كاتب آخر إلى أن أنواع وأقسام قواعد السـلوك المهني تتمثل في الآتي[1]:

1- تنطبق على المحاسبين المهنيين.

2- تنطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

الجزء الاول: يطبق على المحاسبين المهنيين

أ/ النزاهة والموضوعية:

تشتمل النزاهة والموضوعية على الأتي:

1- لا تقتصر صفة النزاهة علـى مجـرد الأمانـة بـل يقصـد بهـا التعامـل العادل والمصـداقية ويـترتب مبـدأ الموضـوعية علـى الـتزام جميـع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة الذهنية والتحـرر مـن تعـارض المصالح.

2- يعمل المحاسـبين المهنيـون بكفـاءات متعـددة ومتنوعـة ويجـب أن يظهروا الموضوعية في عملهم في مختلف الظروف.

3- عند اختيار الحالات والممارسات التعامل معها بشكل خـاص ضـمن المتطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية.

4- يجب تجنب العلاقات التي تسـمح بالتعامـل أو التقيـد أو تـؤثر علـى الآخرين.

5- يتعهد المحاسبون المهنيون بإثبات التزام المـوظفين العـاملين فـي خدمة المحاسبة بمبادئ الموضوعية.

6/ يجب ألا يقبل المحاسبون المهنيـون أو يعطـوا أي هـدايا أو دعـوات يمكن أن يعتقد أن لها تأثير كبير وغير مناسب على حكمهم الشخصي.

ب/ حل الخلافات الأخلاقية:

1- يواجه المحاسبون المهنيون من وقت لآخر أوضاعاً تثير تعارضاً بين مصالحهم وقد تتعـارض بطـرق مختلفـة بيـن مشـكلة صـغيرة إلـى الحالة مـن الغـش والتضـليل، ولا يمكـن وضـع قائمـة شـاملة بتلـك الحالات من الصراع ويجب على المحاسب المهني أن يكون منتبهـاً دائماً ومتيقظاً للعوامل التي تثير الصراع.

2- يمكـن التمييـز بيـن وجـود عوامـل خاصـة تحـدث عنـدما تتعـارض مسئوليات المحاسب المهني مع المتطلبات الداخلية والخارجية.

3- عند تطبيق معايير السلوك الأخلاقي ربما يواجه المحاسـب المهنـي مشاكل في التعرف على السلوك الأخلاقي أو حل الخلافات الأخلاقية.

4- ينبغي علـى المحاسـب البحـث عـن الاستشـارة والتضـحية بشـكل سري مع مستشار مستقل أو هيئة محاسبية مهنية حتى يصل إلى فهم بأسلوب العمل.

5- إذا استمر وجـود التعـارض الأخلاقـي بعـد اسـتبعاد كـل مسـتويات المراجعة الداخلية.

---

[1]() د طارق عبد العل حمادود صفوت محمد عبد المنعم الدوري، معايير وإرشادات المراجعة – معايير تقرير المراجع وأخلاقيات المهنة، (الإسكندرية:الدار الجامعية، 2003م)،ص ص 276- 277.

6- يجب أن يسعى كل محاسب مهني فـي مسـتوى إداري أعلـى إلـى تأكيد وجود السياسات في المنشأة.
1- ينبغـي علـى هيئـات الأعضـاء التأكيـد علـى أن الاستشـارة السـرية والنصيحة متوفرة للأعضاء.

ج/ الكفاءة المهنية:

يجب ألا يقوم المحاسبون المهنيـون بإظهـار امتلاكهـم خـبرة أو تجربـة خلاف الحقيقة يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى الاتي[1]:

1- الوصول إلى الكفاءة المهنية:

حتى يتم بلوغ الكفاءة المهنية يتطلـب أولاً مسـتوى مرتفـع مـن الثقافة العامـة حيـث يتمثـل تعليـم مسـتخدم وامتحـان فـي الموضـوع المتعلق بالمهنة ثم اكتساب الخبرة العملية.

2- المحافظة على الكفاءة المهنية:

يتطلـب المحافظـة علـى الكفـاءة المهنيـة المتابعـة المسـتمرة للتطورات في مهنة المحاسبة المراجعة.

د/ الســـرية:

1- يجب على المحاسـب المهنـي الالـتزام بـاحترام سـرية المعلومـات الخاصة بأمور العمل أو صاحب العمل.
2- يجب المحافظة على السرية لدى المحاسب المهني ما لـم يحصـل على تفويض محدد بالإفصاح عن المعلومات.
3- يجـب علـى المحاسـب المهنـي أن يتأكـد أن العـاملين لديـة ممـن يقدمون المساعدة والاستشارة ملتزمون بالسرية.
4- المعلومـات الـتي يتحصـل عليهـا المحاسـب المهنـي لا يسـتخدمها لمنفعته الشخصية أو لمنفعة أي شـخص آخـر وإنمـا يسـتعملها فـي أداء خدماته المحاسبية.
5- للمحاسب حق في الحصول على كثير من المعلومات السـرية عـن أمور العمل أو صاحب العمل لا تكون متـوفرة للجمهـور. وعلـى ألا يكشف أو يصرح لأحد وفقاً لمعايير المهنة.
6- يجب أن تدرك أن سرية المعلومـات هـي جـزء مـن التشـريعات أو القانون العام فإن تفاصيل المتطلبات الأخلاقية سيعتمد على قانون الدولة.
7- قد يجهز المحاسب المهني الإجراءات الضريبية بما فيها اسـتخدام التقديرات ويجب أن يتمتع المحاسب المهني بـأن المبـالغ المقـدرة معقولة في ظل تلك الظروف.
8- عند إعداد الإقرار الضريبي يمكن للمحاسب المهني أن يعتمد علـى معلومـات يقـدمها العميـل أو صـاحب العمـل بشـرط أن يكـون المعلومات معقولة.

و/ الأنشطة عبر الحدود:

1- عنـد النظـر فـي تطـبيق المتطلبـات الأخلاقيـة فـي الأنشـطة عـبر الحدود فقد تنشأ عدة مواقف منها إذا كان المحاسب المهني عضـو في المهنة في بلد واحد وأنه عضو كذلك في المهنة في البلد الـذي يتم فيه تقديم الخدمات يجب ألا يؤثر ذلك على أسلوب التعامل.

---

[1]() المرجع السابق،ص ص 279- 281.

2- قد يكون المحاسب المهني مؤهل في بلده ويسكن في بلد آخـر أو في زيارة مؤقتة إلى ذلك البلد لإنجاز خدمة مهنية وفي كل الأحوال يجب أن يؤدي الخدمة حسب المعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

هـ/ الدعاية:

تشتمل الدعاية على الآتي[1]:

1- أن لا يستخدموا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة.

2- أن لا يبـالغوا فـي إدعـائهم فـي مسـتوى خـدماتهم أو مـؤهلاتهم أو خبراتهم على خلاف المهنة.

3- أن لا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

أما ما يتعلق **بالجزء الثاني**:

يطبق على المحاسبين المهنيين الممارسين في القطاع العام.

أ/الاستقلالية:

تشتمل الاستقلالية على الأتي:

1- يكـون مـن المفيـد للمصـلحة العامـة وبالتبعيـة بمـوجب قواعـد الأخلاقيات ضرورة أن يكون أعضاء فرق التأكيد والشركات إذا كان ممكن مستقلة من عملاء التأكد.

2- إن الغرض من ارتباطات التأكيـد تقـدير مصـداقية المعلومـات عـن طريق تقدير ما إذا كانت النواحي الماديـة لـذلك الموضـوع تتوافـق مع المعايير المناسبة.

3- يقوم هذا القسم من قواعد الأخلاقيات المشار إليـه فيمـا بعـد إلـى إطار عمل ، قائم على مبادئ تحديد المخاطر التي تقدر الاستقلالية وعلـى الشـركات اسـتخدامها لتحديـد المخـاطر الـتي تحـدد الاستقلالية .

4- قد يتسبب استخدام كلمة استقلالية بمفردها في حدوث سوء فهـم وقد تقود هذه الكلمة بـأن الشـخص الـذي يمـارس الحكـم المهنـي يجـب أن يكـون حـراً مـن جميـع العلاقـات الاقتصـادية والماليـة وغيرها وهذا مسـتحيل لأنـه لكـل عضـو فـي المجتمـع علاقـات مـع الآخرين.

5- يستند هذا القسم على منهج مفاهيمي بآخر فـي الاعتبـار المخـاطر التي تهدد الاستقلالية والإجراءات الوقائية والمصلحة العامـة. يقـوم هذا القسم بإطار عمل من المبادئ الـتي يجـب علـى أعضـاء فـرق التأكـد مـن الشـركات أو شـركات الشـبكات الـتي تـم اسـتخدامها بتحديد المخاطر التي تهدد الاستقلالية.

6- ينبغي دعم يضم المخاطر الـتي تهـدد الاسـتقلالية والإجـراء اللاحـق بدليل يتم الحصول عليه قبل الموافقة على الارتباط وأثناء تنفيذه.

7- يأخذ تقييم أهمية أي مخاطر تهدد الاستقلالية والإجراءات الوقائيـة اللازمة من أجل المصلحة العامة وقد تكون بعض المنشـآت تحقـق المصلحة العامة نتيجة أعمالهـا التجاريـة أو حجمهـا أو وصـفها بنـود بالفائدة.

---

[1]() د.مدثر طه أبو الخير،أثر معايير المراجعة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية،المجلة العلمية للتجارة والتمويل،كلية التجارة ،جامعة طنطا،العدد(2)،2007م ص ص 26- 27.

تنقسم الاستقلالية إلى قسمين هما: [2]**:**

أ/ استقلال الفكر:

أي حالة الفكر التي تسمح بتقديم رأي دون الخضوع لأي مؤثرات قد تغير حيادية الحكم المهني من أجل الموضوعية.

ب/ استقلالية المظهر:

وذلك بحسب الحقائق والظروف التي تعد غاية في الأهمية يجب أن طرفاً ثالثاً محايد وعلى بينة ولديه المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة من الإجراءات الوقائية المتبعة سيتوصل منطقياً إلى النزاهة والموضوعية والتنقل المهني لدى الشركة قد تأثرت .

المخاطر التي تهدد الاستقلالية:

1- تتأثر بتهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتأكيد والتحالف والمطابقة.
2- تهديد المصلحة الشخصية يمكن للشركة أو لأحد أعضاء فريق التأكد الاستفادة من نزاع يتعلق بالمعلومات المالية أو مصلحة الشخصية مع عميل التأكيد.
3- يظهر تأييد المصلحة الشخصية حيث تقدر إحدى الشركات أو أحد الأعضاء فريق التأييد أو يتوقع أن تقدر مكان عميل التأكيد أو رأيه إلى درجة أنه يمكن للموضوعية أن تتأثر.
4- يظهر لمزيد التآلف حيث تصبح الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد.
5- بسبب علاقة وثيقة مع عميل تأكيد أو أحد مدرائه أو مسئوليه أو موظفيه متطابقة مع مصالح العميل بشكل كبير.
6- يظهر المزيد من المضايقة حيث تتم إعاقة أحد أعضاء فريق التأكيد عن أداء أدواره بموضوعية وممارسته الشكل المهني بسبب تهديدات سواء فعلية أو متوقعة من قبل أحد مديري عميل التأكد أو مسئوليه أو موظفيه.

الإجراءات الوقائية: تشتمل علي الآتي [2]**:**

1- تتحمل الشركة وأعضاء فريق التأكد مسئولية المحافظة على الاستقلالية من خلال الاهتمام بكل حالة بشكل خاص والمخاطر التي تهدد الاستقلالية والإجراءات الوقائية المتاحة للقضاء على المخاطر.
2- يتم كشف التهديدات فيما عدا التهديدات التي يتضح أنها غير هامة يتوجب تحديد الإجراءات الوقائية وتنفيذها للقضاء على تلك التهديدات.
3- يمكن أن تتمتع لجان المراجعة بدور هام في ممارسة السلطة في الشركة حيث تكون مستقلة في إجراء دورها من ناحية المراجعة ووجود اتصالات بينها.

---

[2]() المرجع السابق،ص 28.

[2]() د.متولي احمد السيد، نحو إطار فكرى للتوافق المحاسبي الدولي،دراسة تحليلية انتقاديه لدور لجنة معايير المراجعة الدولية ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ،كلية التجارة بني سويف،جامعة القاهرة،العدد(3)،2004م،ص 294.

4- يجـب علـى الشـركة وضـع سياسـات وإجـراءات يتعلـق باتصـالات الاستقلالية من لجنة المراجعـة أو غيرهـا مـن المنشـآت الممارسـة للسلطة.
5- والإجراءات الوقائية الخاضعة لأنظمة إجراءات الشركة تشمل كافة جوانب الشركة.

مما سـبق تـرى الباحثـة أن مبـادئ السـلوك المهنـي والعوامـل المؤثرة لابد من مراعتهـا والعمـل بهـا لأي فـرد فـي مهنـة المراجعـة، والالــتزام بــالقوانين والمعــايير والاســتقامة وبــذل العنايــة المهنيــة والإحساس بالمسئولية حتى تحقق أهداف و مبادئ السلوك المهني .

الفصل الثاني

فجوة التوقعات في المــراجعة

تتضمن الآتي :

المبحث الأول : نشأة وتطور ومفهوم وأسباب ومستويات فجوة التوقعات في المراجعة .

المبحث الثاني: أثر إلتزام المراجع بمعايير المراجعة العامة وقواعد السلوك المهني على فجوة التوقعات .

المبحث الثالث : دور إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة في تضييق الفجوة .

المبحث الأول
نشأة وتطور ومفهوم وأسباب ومستويات فجوة التوقعات في المراجعة

أولاً: مراحل نشأت وتطور فجوة التوقعات في المراجعة:

نجد ان فجوة التوقعات قد ظهرت في ادبيات المحاسبه والمراجعه بصوره صريحه عام 1973-1974م فيما يلي تستعرض الباحثة مراحل نشاه وتطور فجوة التوقعات في المراجعه علي النحو التالي :

المرحلة الاولي : في اواخر القرن التاسع عشر:

تشير بعض الدلائل الي ان عدم الرضا تجاه عمل المراجعين ودورهم في المجتمع أدى الي ظهور الفجوة , ويعتبر فجوة التوقعات ليست ظاهرة حديثه , وإنما ظاهرة قديمة تميز تاريخها عام 1883م , وتتمثل اهم القضايا التي تسجلها فجوة التوقعات هي من مسئوليه اكتشاف الغش والاخطاء والتقارير , وتعتبر خفاياها تاريخ طويل يرجع الي نشاة المراجعه نفسها[1].

المرحله الثانية : من بداية القرن العشرين وفي نهاية التسعينات :

في بداية القرن العشرين , بدأ التحول التدريجي في دور واهداف المراجعة نحو تحقيق عدالة ومصداقية القوائم المالية , بدلا من التركيز علي اكتشاف الغش والاخطاء , واهم الاسباب التي ادت الي التحول نحو تحقيق العدالة والمصداقية:

- نمو واتساع حجم النشاط التجاري.
- ظهور شركات المساهمة.
- الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية[2] .

المرحلة الثالثة: في ثلاثينيات القرن العشرين:

وقد شهدت هذه الفترة ظهور فجوة التوقعات في الولايات المتحدة الامريكية , وقد اكدت علي وجود وظهور العديد من حالات الافلاس والغش [3] .

المرحلة الرابعة : في سبعينيات القرن العشرون :

في هذه الفترة فإن مهمة المراجعة شهدت موجة متزايدة من الانتقادات , وازمة خطيرة , وفقدان مستخدمي التقارير المالية الثقة في تقرير المراجع , كما شهدت تلك الفترة تزايد حالات الافلاس والانهيار المالي للعديد من الشركات دون سابق انذار من المراجعة [4].

المرحلة الخامسة : في ثمانينيات وتسعينيات القرن العشرون :

---

[1] - نادر يوسف محمد أحمد, **دور معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة**, بحث تكميلي ,غير مشور , المحاسبة, كلية الدراسات العليا, جامعة النيلين, 2013, ص 62

[2] - د.خالدعبدالمنعم وآخرون, **دراسات في مراجعة الحسابات**,(القاهر, دن,1999), ص 317

[3] - المرجع السابق,ص 318

[4] - نادر يوسف محمد أحمد, مرجع سابق,ص 63

تعتبر هذه المرحلة من اهم المراحل , حيث اصبحت مهنة المراجعة تمارس في بيئة ديناميكية وادارية , وانتشار حالات الغش والافلاس , وتذايد القضايا المرفوعة ضد المراجعين , مما ادي الي فشل المنشات وعدم الاستمرارية في مزاولة نشاطها , كما ظهرت بورصات الاوراق المالية , مما أدي بالمنظمات المهنية في اتخاذ إجراءات اكثر جدية لتطوير معايير المراجعة لتضييق الفجوة التي تمثل اشكالية في كثير من دول العالم .

وفي نفس الاتجاه اوضحت أحدي الدراسات بأن مصطلح تضييق فجوة التوقعات في المراجعة قد استخدم أول مرة في عام 1975م , حينما اشار (liggio) إلي ان سبب تلك الفجوة يرجع الي اختلاف جودة ومستوي الأداء للمراجعة عن المتوقع منها ان تحققة , وما زال هذا التطبيق يستخدم علي نطاق واسع في المراجعة ,كما يوجد العديد من التعبيرات الأخرى له [1] .

مما تقدم تلاحظ الباحثة أن البداية الحقيقية لمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة , يرجع إلي مراحل متعدده هي :

- المرحلة الاولي : أواخر القرن التاسع عشر.
- المرحلة الثانية : بداية القرن العشرين وفي نهاية التسعينيات.
- المرحلة الثالثة : ثلاثينيات القرن العشرين.
- المرحلة الرابعة : سبعينيات القرن العشرين.
- المرحلة الخامسة : ثمانينيات وتسعينيات القرن العشرين.

ثانياً: مفهوم فجوة التوقعات :

بالرغم من أن تعبير فجوة التوقعات في 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 إلى فجوة التوقعات من خلالها فالبعض يستخدمها للإشارة إلى اختلاف بين المراجع والمجتمع في نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين كما تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية في حين يستخدمه البعض الآخر للإشارة للتباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء من المتوقع تحقيقه ([2]).

فقدعرفها Liggio في عام 1975م حينما أشار أن سبب تلك الفجوة يرجع إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها تحقيقه[3].

The expectations gap stems form differing levels as to both quality and standard of theaccounting professions performance and what it is expected to accomplish.

---

[1] - د. محمد بهاء الدين إبراهيم, إطار مقترح لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال إلتزام المراجع الخارجي بشرلت معايير المراجعة, **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**, كلية التجارة ببنها, جامعة الزقازيق, العدد الثاني, 2000, ص 324

[2]- صبري حسن عطية أبو ناموس ، الاتجاهات الحديثة في استقلال ومسئولية مراجعي الحسابات ، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الإمارات العربية وجمهورية السودان ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2002م .

[3] - Liggio, C.D. , The Expectation Gap : the Accountants Legal waterloo ? GAP Journal (July1975).

كماعرفها آخرون [1] بأنها (مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراجع الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن ، وظهرت هذه الفجوة لأن طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات أكبر بكثير مما يقدمه لهم هو الآن من خدمات مهنية وما يسأل أمامهم عنه الآن من مسئوليات مهنية) .

كذلك عرفها السقا [2] بأنها (الفرق بين ما يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين) .

مما تقدم يتضح للباحثة أن فجوة التوقعات فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات ، أو أنها النقص في عرض خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المشروع.

ترى الباحثة من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريفها لفجوة التوقعات على جوانب عرض وطلب خدمات المراجعة وذلك لأنهم يأخذون في حساباتهم أن توقعات مستخدمي التقارير المالية والمجتمع عامة قد يكون فيها شيء من المبالغة أو اللامعقولية وأن معايير المهنة التي تحكم أداء مراجعي الحسابات ينتابها بعض القصور أو أن الأداء الفعلي قد يكون أدنى مستوى من معايير المهنة فلذلك يرون أن التعريف الشامل لفجوة التوقعات يجب أن يمتد إلى كل الجوانب والاتجاهات.

من هذه التعريفات يمكن معرفة الأتي [3]:

1- توسيع نطاق فجوة التوقعات في المراجعة يشمل جوانب الطلب والمتمثل في توقعات وأداء مراجعي الحسابات .
2- تستخدم أسلوب التعميم في المسئولية فمن الممكن تغير المسئولية لتشمل الكشف عن حالات الغش وقدرة المشروع على الاستمرار وتوصيل نتائج المراجعة ومعلومات أكثر فائدة .
3- تركز هذه التعاريف على الأداء وفقاً لمعايير المراجعة وبذلك يمكن القول بأنها تركز على الأداء المعياري.

ترى الباحثة أنه يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها (الفرق بين ما يقوم به المراجعون وما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم كمراجعين) .

ترى الباحثة أنه يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها (الفرق بين ما يقوم به المراجعون وما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم كمراجعين) .

---

[1] - د.عبد الوهاب نصر ، ود.شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل) ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ،ص 11 .

[2] - د. السيد أحمد السقا ، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد (3) ، مجلد رقم (1) ، 1997م ،ص 427

[3] - سليمان مصطفى الدلاهمة ، مرجع سابق،ص 41 .

ثالثاً : دواعي ومبررات الإهتمام بفجوة التوقعات في المراجعة :

هناك العديد من الدواعي والمبررات التي ادت الي زيادة الاهتمام بفجوة التوقعات في المراجعة , ولعل اهمها ما يلي :

1- تطبيق سياسة التحقق والاصلاح الاقتصادي.
2- تحقيق الشفافية في بيع قطاع شركات الاعمال العامة.
3- دخول المستخدمين في مجال بيع وشراء الاسهم والسندات ضمن قراءة تقارير المراجع العام.
4- في ظل العولمة التي لها تأثيرها علي البيئة الناشئة , وهذه البيئة الناشئة يترتب عليها حدوث فجوة توقعات في المراجعة.
5- تخصيص وزارة مستقلة وهي وزارة قطاع الاعمال العامة ، فتحول لها بيع شركات الاعمال العامة.
6- أخذ اعتبارات ان المراجعة اداء اجتماعي أو معياري، أخر اعتبارها أداة حيادية مستقلة خصوصا في عملية بيع هذه الشركات.
7- إن فجوة التوقعات يتم رفعها بواسطة البحوث والدراسات التي تقدمت بها الجامعات ، ونشر الوعي بيت المواطنين سواء كانوا طلاب أو متدربين .
8- حتي تضمن المراجعة بجودة عالية , لا بد من قيام المراجعين بمراجعة هذه الفجوة في ظل معايير الجودة وزيادة الثقة لدي الجمهور.
9- إذا ان النظام المهني برغم سكوته يقوم بتطوير دائم , ويحاول اصدار قانون جديد لمهنة المحاسبة والمراجعة.[1]

رابعاً: أسباب ظهور فجوة التوقعات في المراجعة :

أن الأسباب التي أدت إلى ظهور التوقعات في المراجعة متعددة وذلك كما ورد في أدبيات علم المحاسبة والمراجعة منها. ففي هذا الموضوع أشار أحد الكتاب إلى أسباب فجوة التوقعات في المراجعة وذلك بعد أن قام بتحديد مستويات فجوة التوقعات كالأتي :[2]

أ- المستوى الأول : فجوة توقعات تقرير المراجعة :
1- الاختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع .
2- أسلوب صياغة التقرير .
3- عدم الإفصاح عن كل توقعات مستخدمي التقارير المالية .

ب- المستوى الثاني : فجوة الأداء :
أسباب هذه الفجوة تتمثل في :
1- نقص الكفاءة المهنية للمراجع .
2- انخفاض جودة الأداء المهني .
3- مخاطر المراجعة .

ج- المستوى الثالث :فجوة المسئولية :

---

[1] -د. احمد مصطفى محمد لطفي, مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية, **مجلة كلية التجارة**, جامعة الزقازيق, العدد الثاني,1998, ص ص 560- 561

[2] - د.عصام الدين متولي ،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ،د .ن ، الخرطوم ، 2003م ،ص ص 197 – 214 .

أسبابها :

1- نقص المعرفة لدى العامة بواجبات ومسئولية المراجع .
2- اختلاف الأحكام القضائية في شأن مسئولية المراجع .
3- الشك في حياد واستقلال المراجع .

كما بين آخرون [1] أن من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة تتمثل في:

1- مدى كفاية مسئولية المراجع .
2- الاختلاف حول دور المراجع في المجتمع .
3- الشك في حياد واستقلال المراجع .
4- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة .
5- انخفاض جودة أداء المراجعة .
6- عدم مواكبة التقارير المالية للتغيرات في المجتمع .
7- التباين والاختلاف في تفسير معنى ومحتوى تقرير المراجع .
8- نقص الكفاءة المهنية للمراجع .
9- عدم فعالية الاتصال في نظام المراجعة .
10- الانتقاد المستمر للمراجعين بشأن الأخطاء والمخالفات واستمرارية المنشأة.

يرى كاتب آخر أن هنالك أخطاء وعيوب يجب تصحيحها لتطوير وظيفة المراجعة تتمثل في :

1- التوقعات المبالغ فيها من المجتمع تجاه أداء المراجع .
2- عدم ملائمة النموذج المحاسبي الحالي .
3- الاستقلال يحتاج إلى توضيح .

كما أوضح كاتب آخر أن العوامل التي تساهم في فجوة التوقعات تتمثل في [2]:

1- اتجاهات المراجع واستقلاله .
2- تأهيل ومعرفة المراجع .
3- الاتصال غير الفعال .
4- الاعتبارات التجارية وانخفاض جودة المراجعة .
5- عدم وضوح دور المراجع .
6- قصور معايير المراجعة وعملية التقرير المالي .

وفي هذا المجال يرى أحد الكتاب أن من أهم الاسباب الجوهرية لفجوة التوقعات في المراجعة [3]:

1- قصور معايير المراجعة .
2- قصور أداء المراجع .
3- افتقار مهنة المحاسبة والمراجعة لتشريع خاص .

يرى جينج Chung [4] أن أسباب فجوة التوقعات تكمن في :

1- التوقعات غير المعقولة لبعض مستخدمي القوائم المالية .

---

[1] - السيد أحمد السقا ، مرجع سابق ،ص 426 .

[2] - Gloeck and Jaher the Audit Expectations Gap in south Africa – University Pretoria Accountancy School – 1993 – p p . 11 – 18 .

[3] - مصطفى علي البلاز ، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، دراسة ميدانية على محافظة القناة ، مصر ، ص 103 .

[4] - j. chung Auditors Confidence the Audit Expection Gap Australian – June – 1995 – p. 26 .

2- القصور وعدم كفاية أداء المراجعين .
3- قصور القوانين والتشريعات .
4- قصور معايير المراجعة .

هنالك من قسم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة إلى ثلاثة أقسام هي [1]:

أ- أسباب تعزى إلى مراجعي الحسابات أسباب ذاتية هي :

1- الكفاءة والتأهيل المهني للمراجع .
2- جودة الأداء المهني في المراجعة .
3- حياد واستقلال المراجع .
4- مخاطر المراجعة .
5- التقرير (التوصيل) الاتصال .

ب- أسباب تعزى إلى عوامل بيئة المراجع وهي :

1. مسئولية المراجع .
2. معايير المراجعة .

ج- أسباب تعزى إلى مستخدمي التقارير المالية :

1- معقولية التوقعات .
2- الفهم الخاطئ لمستخدمي التقارير المالية .

مما تقدم من عرض لمفهوم وأسباب وتطور فجوة التوقعات في المراجعة تلاحظ الباحثة عدم وجود اتفاق بين الكتاب والباحثون حول اسباب وبواعث محدودة لفجوة التوقعات في المراجعة وذلك يرجع أسباب فجوة التوقعات الي قصور معايير المراجعة وانخفاض جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي.

خامساً:العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة:

إهتم الفكر المحاسبي بتحليل العوامل المؤثرة في فجوة التوقعات في المراجعة وتعددت الدراسات التي تناولت تحليل العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة منها:

دراسة: د. كامل السيد احمد عشماوي[2]

قام بتصنيف العوامل المؤثرة إلى ما يلي:

1- الشك في حياد وإستقلالية المراجع الخارجي.
2- عدم التحديد الواضح لدور المراجع الخارجي في المجتمع ومسؤلياته.
3- نقص الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي.
4- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
5- عدم اكتشاف المراجع الغش والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية.
6- إنخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.
7- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

كما تم تقسيم العوامل المؤثر على فجوة التوقعات في المراجعة إلى:

---

[1] - سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق ،ص 45 .

[2] - د. كامل السيدأحمد عشماوي, مدخل التوصيل الفعال كأسلس تضيق فجوة التوقعات في المراجعة, رسالة دكتوراة, غير منشور, في المحاسبة, كلية التجارة , جامعة القاهرة,1999, ص ص 23-24

العوامل التي تتعلق بالبيئة الخارجية:

1- التوقعات غير المعقولة من جانب مستخدمي القوائم المالية.أدى عدم التحديد الواضح لدور ومسؤليات المراجع في المجتمع إلى وجود بعض التوقعات غير المعقولة [1] :

أ- يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع هو المسئول عن إعداد القوائم المالية , بينما تقع على عاتق الإدارة مسئولية إعدد القوائم المالية وأن مسئولية المراجع هو إبداء الرأي الفني المحايد.

ب- يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن مراقب الحسابات مسئول عن إكتشاف كافة حالات الغش والأخطاء والإفصاح عنها.

ج- مسئولية المراجع عن إكتشاف كآفة التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها.وتعتبر الإدارة وحدها هي المسئولة عن منع أو إكتشاف التصرفات غير القانونية.

د- مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الإستمرار في مزاولة النشاط. حيث يعتقد الكثير أن تقرير المراجع النظيف يعني شهادة ثقة على قوة وسلامة الوضع المالي للمنشأة محل المراجعة, لجهل المستخدمين بالمعاييرالمهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة.

2-عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية لمهنة المراجعة. وهي تتمثل في عدم وجود تشريعات تغطي التوقعات المعقولة وتتمثل في قصور المعايير والتشريعات المهنية للوصول إلى تلك التوقعات. [2]

العوامل التي تتعلق بمراقب الحسابات:

1-عدم كفاية الأداء المهني لمراقب الحسابات (فجوة الجودة في الأداء). وتتمثل في نقص الكفاية المهنية لدى مراقب الحسابات, وقد أشارت الهيئات المهنية المصدرة للمعايير والإرشادات لذلك وأصدرت نشرات ومعايير لزيادة جودة وكفآءة وفعالية أداء مراقب الحسابات [3] .

الشك في إستقلالية وحياد مراقب الحسابات (فجوة الإستقلالية):

تعتبر الإستقلالية من أهم المؤثرات على الأداء لمراقب الحسابات وتقاس جودة المراجعة بالإستقلالية المتوفرة للمراجعين, وتضمن قواعد السلوك المهني الأمريكية رقم 101 الخاصة بالإستقلال المراجع عند أداء الخدمات المهنية وهي تنقسم إلى قسمين هما:

القسم الأول: الإستقلال الذهني: وتعني التحرر من كآفة العوامل التي يمكن أن يؤثر على موضوعية مراقب الحسابات.

---

[1] -يوسف محمود جربوع, فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة هذه الفجوة, **مجلة الجامعة افسلامية** (سلسلة الدراسات الإنسانية)،كلية التجارة ,جامعة غزة, المجلد الثاني عشر, العدد الثاني, يونيو 2004, ص ص 382-383

[2] - د. أحمد علي إبراهيم, إستراتيجية المراجعة, المجلة العلمية, كلية التجارة, جامعة بنها, العدد الأول,1998, ص 405

[3] - د سامي وهبي متولي, فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها, مجلة الدراسات, المالية والتجارية, كلية التجارة, جامعة الأزهر, العدد الأول 1993, ص ص 183 - 184

القسم الثاني: الإستقلال الظاهري: وتشير إلى البعد عن كآفة المؤثرات أو العلاقات أو الأفعال التي تجعل مستخدمي القوائم المالية يعتقدون بعدم إستقلالية مراقبو الحسابات.[4] .

كما أن هنالك عوامل سالبة تمثل تهديدات جوهرية تثير الشك في مدى إستقلالية مراقب الحسابات وهذة العوامل تتمثل في الآتي:

1-ضغوط الأتعاب:

حيث تمثل اتعاب المراجعة مصدر الدخل الأساسي لمراقب الحسابات, تعتبر تكلفة بالنسبة للمنشأة محل المراجعة, ويمكن زيادة الأتعاب لزيادة جودة المراجعة.

2-شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة:

حيث يوجد إعتقاد لدى البعض بأن ضغوط المنافسة في سوق المراجعة تدفع مراقبي الحسابات إلى قبول أعمال المراجعة بأتعاب متدنية كسباً للعملاء مما ينعكس على أداء مراقب الحسابات وكفآءة عملية المراجعة وجودتها ويكون له أثر عظيم في تفاقم مشكلة فجوة التوقعات.

3-الخدمات الأخرى غير المراجعة:

إن تقديم خدمات أخرى غير المراجعة مثل الإستشارات الإدارية والضريبية وإختيار وترشيح المديرين والعاملين ومسك الدفاتر وتشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية, تعتير تحديداً لإستقلال مراقب الحسابات .[2]

4-تسويق الرأي:

يتمثل في سعي بعض المنشآت للحصول على أراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى بخصوص تفسير بعض المبادي المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مع التفسير الذي يطبق به في الماضي, تطبيق معالجة محاسبية أقل تفصيلاً, أو الضغط عليهم بإمكانية تغيرهم بمراجعين لديهم إستعداد لتلبية موقف الإدارة.

5-طول فترة العلاقة التعاقدية:

يتمثل في العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات وبين عميل المراجعة لفترة كبيرة, وعل المنشأة محل المراجعة تغير منشأة المراجعة كل فترة حتى تضمن أن تكون هنالك عيون جديدة فاحصة تقوم بمراجعة حساباتها.[3]

سوء الإتصال بين مستخدمي القوائم المالية ومراقبي الحسابات(فجوة التقرير):

إن تقرير مراقب الحسابات هو وسيلة الإتصال بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية هو المنتج النهائي لعملية المراجعة ويبدي فية مراقب الحسابات رايه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها, وعليه لابد من تفعيل استخدام هذه الوسيلة لتحسين الإتصال بين الطرفين, وقد فطنت إلى ذلك

---

[4] - د. حسن علي محمد سويلم, مدى الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لإستقلال مراجع الحسابات, مجلة البحوث التجارية, كلية التجارة, جامعة الزقازيق, يناير 2002 ص 186

[2] - د. محمد سامي راضي, فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, العدد الأول, الجزء الثاني,, مارس 1999, ص 717

[3] - د. يوسف محمود جربوع, مجالات مساهمة التغير الإلزامي المراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية وإستقلاله, مجلة الجامعة الإسلامية, كلية التجارة, جامعة غزة, المجلد السادس عشر, العدد الأول, يناير 2008, ص 786

المؤسسات والهيئات المهنية فـي مجـال المراجعـة حيـث قـام مجمـع المحاسبين القانونين الأمريكي بتحديد أربـعة معايير تحكم إعداد تقرير مراجعة القوائم المالية وهي:
1-يجب ان يتضمن التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قـد أعـدت طبقاً للمبادي المحاسبية المتعارف عليها.
2-يجـب أن يحـدد التقريـر الظـروف الـتي لـم يتـم فيهـا تطـبيق تلـك المبادي بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة.
3-يتم النظر إلى الإفصاحات الموجودة في القـوائم الماليـة علـى أنهـا كافية بطريقة معقولة إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير.
4-يجب أن يتضمن تقرير المراجعة التعبير عن رأي مراقب الحسـابات بخصوص القوائم المالية ككل, وفي حالة عدم التمكن من إبداء الـرأي في القوائم المالية ككـل فيجـب أن يتـم ذكـر أسـباب ذلـك ويجـب أن يتضمن التقرير درجة المسئولية التي يتحملها مراقب الحسابات.[1]

ملخص المبحث:
تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم فجوه التوقعات ونشأءة وتطور فجوه التوقعات ودواعي وأسباب فجوه التوقعـات والعوامـل المـؤثرة على فجوه التوقعات في المراجعة.

مستويات فجوة التوقعات:

على الرغم من ان عبارة فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت من العبارات المتعارف عليها بين الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية، إلا ان هؤلاء لم يتفقوا فيما بينهم على أن فجوة التوقعات في المراجعة تتضمن ثلاثة مستويات هي: فجوة المسئولية وتظهر هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين واضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمسئوليات المهنية التي يجب على المراجع ان يؤديها، فجوة الاعتقاد وتظهر هذه الفجوة من خلال التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالمسئوليات الحالية للمراجعين، فجوة الأداء وتظهر هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالكفاءة المهنية الواجب على المراجعين الإلتزام بها[2].

كما يرى البعض ان فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من مستويين المستوى الأول هو فجوة المعقولية والتي تعبر عن التباين في توقعات مستخدمي القوائم المالية أو العامة من المراجعين، وبين ما يستطيع ان يؤديه المراجعون بصورة معقولة.

اما المستوى الثاني فهو فجوة الأداء والتي تظهر عندما يحدث تباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية أو العامة، وبين الأداء الفعلي للمراجعين وهذه الفجوة يمكن تقسيمها الى:
أ-الفجوة بين الواجبات التي يتوقعها مستخدموا القوائم المالية بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير مهنة المراجعة.

---

[1] - د.حسن علي محمد سويلم, مرجع سابق,ص 191

[2] - د . السيد أحمد إسماعيل السقا ,فجوة التوقعات في بيئة المراجعة , مجلة البحوث المحاسبية, الجمعية العدلية , العدد الخامس سبتمبر 1997, ص 437

ب-الفجوة بين واجبات المراجع المهنية وفقاً لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي للمراجع[1].

كما يرى البعض الآخر ان هناك ثلاث مستويات رئيسية لفجوة التوقعات هي:

أ-فجوة التقرير:

وتظهر هذه الفجوة عندما يتباين وجه نظر الممتهنين والعامة حول ما يجب ان يتضمنه تقرير المراجع، ويرى ان تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهة المنظمة والواضعة للإطار الذي يحكم عمل المراجع.

ب-فجوة الأداء:

وهذه الفجوة تظهر عندما يكون أداء المراجع أقل من المعايير الموضوعة، ويرى ان مسئولية تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق الجمعيات والمجامع المهنية وشركات المراجعة.

ج-فجوة الإلتزام:

وتظهر عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامة مختلفة حول مسئولية المراجع، ويرى ان تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهات المنظمة والنظام القانوني للدولة.وهو فحص البيانات المحاسبية لتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد على البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية وإبداء رأي فني محايد يوضح مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة اعمال المنشأة ومركزها المالي، من خلال تقرير المراجعة الذي يوضح فيه المراجع انه قام بعملية الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي تعد مقاييس للأداء المهني والتي تستخدم في الحكم على جودة أداء المراجعة فضلاً عن هذا فان هذه المعايير تحدد المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص، ومن الضروري ان يتم الفحص وفقاً لمعايير تعد من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات، ومن ناحية أخرى تعتبر وسيلة للأداء المهني للمراجع، كما ان لهذه المعايير أهميتها البالغة بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، لانها توضح لهم الكيفية التي تمت بها عملية الفحص التي قام بها المراجع والمسئولية التي يحملها[2].

تأسيساً على هذا سوف تتناول الباحثة بالدراسة مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وتحديد اسبابها وفقاً لمستويات هذه الفجوة وذلك على النحو التالي:

المستوى الأول: فجوة توقعات تقرير المراجعة:

أشار الكتاب إلى أن فجوة توقعات تقرير المراجعة تظهر عندما تكون وجهة نظر الممتهنين والعامة مختلفة فيما يجب ان يتضمنه تقرير المراجع، ويرون أن هذه الفجوة ترجع الى مجموعة من الأسباب هي:

1-الإختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع:

---

[1] أ د .عصام الدين محمد متولي ,مرجع سابق،ص 179

[2] -د .سامي وهبه متولي , فجوة التوقعات في المراجعة اسبابها وسبل تضييقها , المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الأزهر يناير 1994 , ص 218

يرى البعض ان المنتج الذي يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه المهني عن القوائم المالية، ومن ثم فانه يجب ان تحاول المهنة مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية، بمعنى ان عمل المراجع استجابة لهذه التوقعات يجب ان يحاول توفير كل ما يحتاجه المستخدمون بقدر الإمكان أخذاً في الاعتبار القيود التي تفرضها مهنة المراجعة[1].

هذا ويمكن النظر الى تقرير المراجع المستقل باعتباره وسيلة لتوصيل الرأي للمستخدمين الداخليين والخارجيين، ولضمان وصول هذا الرأي لابد ان يكون في شكل ملائم ومناسب لحاجة هؤلاء المستخدمين.

ومن وجهة نظر نظم المعلومات لا يتمكن المراجع من توفير ما يطلب منه اذا لم يتعرف على توقعات مستخدمي القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، لكن المشكلة تكمن في صعوبة قياس هذه التوقعات والتعرف عليها، كما ان هذه التوقعات ليست ثابتة، لكنها متغيرة تتغير بتغير حاجات مستخدمي تقرير المراجعة، وبصفة عامة يمكن التعرف على توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال النشرات والتعميمات التي تصدرها الهيئات والمنظمات المهنية والتي انشئت لحماية مستخدمي القوائم المالية، فعلى سبيل المثال نجد ان سلسلة التعليمات المحاسبية رقم (19) التي اصدرتها الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) عام 1940م اوضحت ان فحص ميزانية الشركات التي تتداول اوراقها المالية في الأسواق المالية تتطلب من المحاسب ضرورة اكتشاف أية مغالاة في تقييم الأصول أو حساب الارباح والخسائر، سواء كان هذا بسبب غش أو احتيال مقصود أو غير ذلك، وقد تكرر هذا القول بسلسلة التعليمات التي أصدرتها الهيئة في العام 1974م.

وفي الولايات المتحدة الامريكية أجريت بعض الاستقصاءات لمعرفة توقعات مستخدمي القوائم المالية، وقد تبين من الاستقصاء الذي أجرى عام 1974م ان (66%) من المستثمرين يعتقدون ان أهم وظيفة لشركات ومكاتب المحاسبة القانونية تتمثل في اكتشاف الغش والاحتيال[2].

وفي العام 1978م اصدرت لجنة مسئوليات المراجعين مجموعة من النتائج والتوصيات تتعلق بتوقعات مستخدمي القوائم المالية ودور المراجع تجاه المجتمع، يتمثل أهمها في:

1- يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع المعرفة والإلمام الكافي بشئون الشركة ونظم إدارتها، فضلا عن بذل الجهد لتحسين نوعية الافصاح المالي.

2- يتوقع مستخدمو القوائم المالية اهتمام المراجع بامكانية توضيح كل من الغش والسلوك غير القانوني للإدارة.

---

[1] - د. أحمد نور مرجع سابق ص 26

[2] - وليم توملس و أمرسون هنكي مرجع سابق ص 49

3- تمثل المراجعة الحيادية ضرورة بسبب احتمال وجود تعارض بين معرفة ما اذا كانت الإدارة قامت بوضع نظم الرقابة التي تضمن حماية اصول المنشأة.

4- يتوقع مستخدمو القوائم المالية ان هذه القوائم توفر المعلومات الملائمة لسوق المال والتي تمكن من تحقيق كفاءة السوق.

هـ- تقع المسئولية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية على عاتق الإدارة، أما مسئولية المراجع فتتمثل في مراجعة المعلومات وابداء الرأي فيها ، إلا أن هناك اقتراحات تنادي بتحميل المراجع بكل المسئولية أو على الاقل الجانب الاساسي والجوهري فيها.

و - فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال أوضحت اللجنة ان أهم واجبات المراجع ضرورة الاهتمام بنظم الرقابة المصممة لمنع هذا الغش والاحتيال، ويتمكن المراجع من ذلك من خلال بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة وفي سبيل ذلك يجب على المراجع اتخاذ موقف فوري تجاه أي أمور قد تشجع الإدارة على ارتكاب الغش والاحتيال، مثل الظروف الاقتصادية التي يمكن ان تجعل الإدارة ترغب في المغالاة في مقدرتها الربحية ومقدرتها على الاقتراض، أو عدم كفاية راسمالها العامل وغير ذلك من أمور تساعد أو تشجع الإدارة وعلى المراجع ان يكون متفهماً لنشاط العميل، كما يجب ان يوسع دراسته لنظم الرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة لمنع وقوع الغش والاحتيال[1].

وفي المملكة المتحدة فان استطلاعات الرأي التي سبقت نشر تقرير لجنة كادبري اوضحت انتشار نماذج من الاعتقادات الخاطئة لدور المراجع وما يمكن ان يتحقق من عمله، واثبتت هذه الاستطلاعات ان هذه الاعتقادات تنتشر بين الفئات الواعية مالياً، مثلما تنتشر بين المجموعات الأخرى، ومن النماذج العامة لتصور دور المراجع ان واجب المراجع ان ينبه من خلال تقريره الى مدى التدهور والمخاطر التي تحيط بالشركات، وقد أدى هذا التوقع الى رفع كثير من القضايا امام المحاكم ضد المراجعين.

تكونت لجنة كادبري في مايو 1999م تحت رئاسة Sir Adrian مكونة من مجلس معايير التقارير المالية (FRS) وسوق الأوراق المالية بلندن (LSE) والمحاسبين المهنين، وذلك لدراسة فجوة التوقعات في المراجعة، ولإصدار معايير تحكم اعداد البيانات المالية، ولاضفاء حد أدنى من المصداقية على كل من التقارير المالية ومقدرة المراجع على توفير ما يتوقعه مستخدمو هذه القوائم من حقائق تظهر هذه القوائم في ظل غياب إطار واضح يحكم الرقابة على أعمال المديرين وعدم وجود معايير واضحة في هذا الشأن وفي ظل المنافسة الشديدة بين شركات المراجعة وهذه أمور جعلت من الصعوبة ان يقوم المراجعين بما يتوقع منهم[2].

---

[1] جورج دانيل غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، (لاسكندرية، الدار الجامعية، 2001م،)ص 404

[2] - المرجع السابق،ص ص 66 - 67

من أهم النتائج التي توصلت اليها لجنة كادبري المكلفة بدراسة موضوع فجوة التوقعات وتوضيح مسئولية المراجع في هذا الشأن. انه يصعب على المراجع في ظل الظروف المحيطة بمهنة المراجعة ان يأتي بما يتوقع منه، وذلك لعدم وجود إطار يحكم عمل المراجعين في ظل شدة المنافسة بين ممارسي المهنة والتدهور غير المتوقع الذي حدث للشركات في المملكة المتحدة، وانتشار ظاهرة التحريف في البيانات، وتوقع مستخدمي القوائم المالية ان واجب المراجع ان ينبه هؤلاء المستخدمين بمدى التدهور والمخاطر التي تحيط بالشركات، الأمر الذي أدى الى زيادة الفجوة بين ما يتوقعه هؤلاء المستخدمين وما يجب ان يقوم به أو يؤديه المراجع، وفي محاولة لسد هذه الفجوة اقترحت اللجنة ان يوسع نطاق التقرير الذي ترفعه الإدارة الى المساهمين، وأوضحت ان دور المراجع هو إبداء الرأي، واقترحت اللجنة ان يتضمن التقرير واجبات ومسئولية الإدارة، وان يتضمن تقرير المديرين تقريراً عن نطاق واجبات ومسئولية الإدارة، وان يتضمن تقرير المديرين تقرراً عن نطاق الرقابة الداخلية كما أوضحت مسئوليات مجلس الإدارة، ولجان المراجعة ومسئولية الإدارة التنفيذية وغير التنفيذية، أوضحت هذا كله فيما يسمى بدليل العمل [1].

وترى الباحثة أن هناك أعتقاداً خاطئاً لدى العامة بشأن دور المراجع في المجتمع، وأن العديد من التوقعات ليس من الممكن تلبيتها، فضلاً عن استحالة ذلك من الناحية العملية، حيث يرى ان نتائج الدراسات الاستقصائية اسفرت عن أن كثيراً من مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها يعتقدون بان التقرير الخالي من التحفظات يدل على ان المراجع يضمن دقة القوائم المالية محل المراجعة، هذا بالاضافة الى قدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها. كما يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع إعطاء اشارات للانذار المبكر بفشل المنشأة في مزاولة النشاط وعلى الرغم من تأكيد معايير المراجع الخالي من التحفظات لا يتضمن قدرة المنشأة على الاستمرارية والنمو في مزاولة نشاطها في المستقبل، وقد أظهرت نتائج إحدى الاستقصاءات التي تمت بتكليف من لجنة دراسات توقعات الرأي العام حول مهنة المراجعة المنبثقة عن المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين ان (39%) من الرأي العام يعتقد ان تقرير المراجعة النظيف يعني عدم وجود مشاكل مالية خطرة تؤثر على الشركة، في الوقت الذي يقتضي فيه واجبه المهني ان هذا الامر يتوقف على ما اذا كانت الحقائق والظروف التي توصل اليها المراجع تثير شكوكه حول مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها فان واجبه المهني يوجب عليه ان يبدد هذه الشكوك أو يفصح عنها في تقريره.

2-أسلوب صياغة التقرير:

يعد تقرير المراجع المستقل وسيلة لتوصيل رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها للمساهمين والأطراف الاخرى المستخدمة للتقرير، ويحدد مسئولية المراجع في إبداء الرأي

[1] - المرجع السابق ص 68

فيما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل، وعلى الرغم من ان مفهوم الصدق والعدالة قد ورد في قوانين مزاولة مهنة المراجعة وكثيراً ما يلجأ اليه كمقياس لحل المنازعات والقضايا، إلا انه يعد مقياساً غير كمي وكغيره من المقاييس غير الكمية يصعب الإتفاق عليه، كما انه عرضة للخلاف فاذا كان المقياس غير محدد، يكون الرأي المبني عليه غير محدد ايضاً، الأمر الذي يؤدي الى اللجوء في كثير من الحالات الى تفسير مفهوم الصدق والعدالة[1].

ونظراً للخلط الواضح بين واجبات ومسئوليات الإدارة وبين مسئوليات المراجع، ولتضييق فجوة التوقعات في تقرير المراجع، وللوفاء باحتياجات مستخدمي التقرير وفقاً للمتطلبات المهنية ، أجريت في المملكة المتحدة بعض التعديلات والاضافات على تقرير المراجعة صدر معيار تقرير المراجعة (SAS 600) واعتمد العمل به في مايو 1993م للقوائم المالية المنتهية في أو بعد 30 سبتمبر 1993م، ومن أهم التعديلات التي اوردها المعيار: [2]

1- ان يكون ترتيب التقرير قبل البيانات المالية وبعد قائمة واجبات الإدارة.

2- بما ان إبداء الرأي عن صدق وعدالة البيانات المالية نتاج لخليط من الحقائق والاحكام المهنية، فهو غير قاطع وجازم، بل يمثل درجة معقولة من القناعة بمايستوجب ذكر ذلك في صدر التقرير ليسهل استيعابه بواسطة متلقيه.

3- إظهار مسئوليات وواجبات الإدارة في صدر التقرير.

3-**عدم القدرة على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين**:

ترى الباحثة ان المستخدمين لتقارير المراجعين عن القوائم المالية يعتقدون ان تقارير المراجعة الموحدة من حيث الشكل وطريقة الصياغة ليس لها فاعلية في توصيل نتائج عملية المراجعة. فاسلوب هذه التقارير من الصعب جداً فهمه لغير المتخصصين في مجالات المحاسبة والمراجعة، بل يصعب فهمه من جانب بعض المراجعين، ويؤيد رأيي بالدراسة التي اجراها المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين عام 1978م والتي توصلت الى ان اسلوب صياغة رأي المراجع في تقريره عن القوائم المالية يثير اللبس ويخطئ عادة المستثمريون في فهم معناه، كما أيد رأيي بالدراسة التي أجراها (Hatherly, et al) عام 1991م في المملكة المتحدة اوضحت ان التعديل في عبارات التقرير النمطية القصيرة، ترتب عليها حدوث تباين بين مستخدمي تلك التقارير فيما يتعلق بتفسيرها، كما ان تصورات هؤلاء المستخدمين بخصوص مسئوليات كل من المراجعين والإدارة لم تتغير بدرجة كبيرة.

المستوى الثاني: فجوة الأداء performance gap:

---

[1] - أ.د .عصام الدين محمد متولي مرجع سابق،ص 204

[2] - المرجع السابق ,ص 205

يقصد بفجوة الأداء التباين الواضح بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية المراجعة من أداء المراجع، هذه الفجوة يمكن تقسيمها الى نوعين فجوة بين الواجبات المتوقعة من المراجع ومن واجبات المراجع وفقاً لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، فجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير الأداء المهني وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجع [1].

وترجع الى عدة أسباب أهمها:

1- نقص الكفاءة المهنية للمراجع.

2- انخفاض جودة الأداء المهني.

3- مخاطر المراجعة.

1-نقص الكفاءة المهنية:

يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الفنية الكافية في مجالات المحاسبة والمراجعة والمهارة في تطبيق العناية المهنية الواجبة عند أداء المراجع لمهمة الفحص واعداد التقرير، ومن ثم فان مفهوم بذل العناية المهنية يفرض على المراجع مستوى معيناً من مسئولية الأداء يجب تحققه بواسطة المراجع، حيث يجب ان يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أدلة الاثبات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد كافية ومناسبة لتدعيم وتأييد رأيه الفني، ونظراً لان هذه الأدلة ليست حاسمة في كل الحالات فان مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف بان المراجع معرض للخطأ في الحكم والتقدير، وعلى الرغم من ان الكفاءة المهنية مفترضة في أداء المراجعين، إلا ان هذا الأداء قد تعرض الى كثير من الإنتقادات، حيث يرى البعض أن المراجعين يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي، في الوقت الذي يكون فيه الواجب عليهم ضرورة التمتع بمستويات رفيعة من التأهيل والتدريب الكافي، فيما يزيد من فجوة التوقعات ويؤكد ذلك القضايا الكثيرة المرفوعة على المراجعين في هذا الشأن فقد طالب احد المستثمرين بالتعويض لخسارته في الاستثمار نتيجة للخداع الذي وقع فيه، ولم يكتف برفع قضية ضد الشركة المستثمر فيها، لكنه قام برفع قضية ضد مراجع الشركة باعتباره الشخص الوحيد المؤهل الذي يمكن ان يوفر النصح للمستثمر، وقد ارتفع عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين في الولايات المتحدة الامريكية من (86000 الى 239000) قضية خلال الفترة من عام 1962- 1982م، وجدت (8) مليون قضية معلقة، فضلا عن هذا فان عدد القضايا التي رفعت ضد المراجعين في الخمسة عشر سنة الاخيرة اكبر مما رفع من تاريخ مزاولة المهنة في الولايات المتحدة، نظراً لان القضاء الأمريكي يقبل رفع دعوى قضائية على المراجع ولو وقع ضرر بسيط على العميل[2].

هذا وقد ادى تصاعد الدعاوي القضائية ضد المراجعين في السنوات الأخيرة الى حدوث تغيرات جوهرية في مهنة المحاسبة

---

[1] - المرجع السابق ،ص 206 .

[2] - د .عباس مهدي الشيرازي ,نظرية المحاسبة (الكويت ,دار السلاسل , 1990) ص 196

والمراجعة، فبجانب الخسائر المادية الطائلة التي لحقت بمكاتب المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الامريكية، عانت المهنة معناة كبيرة من أضرار فقد ثقة مستخدمي القوائم المالية المراجعة، لهذا شكل المجمع الامريكي للمحاسبين والمراجعين القانونين عام 1974م لجنة مسئوليات المراجع لدراسة دور ومسئوليات المراجع المحايد، وفي العام 1978م، جاء تقرير هذه اللجنة متضمناً مجموعة من الاقتراحات الهامة تهدف الى استرداد ثقة الجمهور بمهنة المراجعة، فضلا عن هذا قامت اللجنة استجابة للدعاوى القضائية ضد المراجعين باتخاذ الاجراءات اللازمة لاعادة الثقة في المراجعة فوضعت مجالس المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة حداً أدنى للمستوى التعليمي الواجب توافره في المتقدمين لممارسة المهنة، فضلاً عن هذا وضعت معايير للرقابة على جودة الأداء التي تخضع لها مكاتب المراجعة [1].

2-انخفاض جودة الأداء المهني:

يرى البعض انه توجد العديد من العوامل التي تؤدي الى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عملهم هذه العوامل تتمثل في:

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

2- قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود اللازم لادائها نتيجة للمنافسة.

3- تأدية خدمات للعملاء باتعاب قليلة للحصول على رضاء هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.

4- عمد التحفظ بشأن استمرارية العميل في مزاولة النشاط عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.

5- إتباع سلوك متساهل مع العملاء نتيجة لإدراك المراجعين ان العملاء غير راضيين عن دورهم.

6- زيادة عمليات الإندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة الأمر الذي يحدث ضغوطاً على مهنة المراجعة وان هذه العوامل تضعف من موقف المراجع ويترتب عليها انخفاض جودة الأداء في المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات، ولتأييد ذلك أجرى ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الامريكية دراسة عن جودة أداء المراجعة في إحدى عشرة مؤسسة افلست عام 1989م، وخلص فيها الى ان المراجعين في ست من هذه المؤسسات لم يؤدوا المراجعة كما يجب ، ولم يعدوا تقارير عن المشاركة في هذه المؤسسات وعن

---

[1] - د. محمود السيد الناغي , مقومات الالملاءمة في الإفصاح المحاسبي لمقابلة احتياجات السوق في مصر , المؤتمر العلمي الثالث للمحاسبين المصريين , 25 أبريل ص 7

أوجه القصور في نظم الرقابة وفقاً لمعايير المهنة في الولايات المتحدة الامريكية[1].

3-مخاطر المراجعة:

من الحقائق المتعارف عليها ان مهنة المراجعة لمستخدمي القوائم المالية المراجعة التأكد الكامل بان هذه القوائم خالية من الأخطاء، ومن هنا فان هناك قدراً من عدم التأكد والمخاطر دائماً عند اعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقارير المراجع، ومن ثم يجب على المراجعين ان يهيئوا انفسهم لتقبل مستويات اكبر من الأداء المهني للوفاء باحتياجات هؤلاء المستخدمين لاكتشاف الأخطاء والتزوير الموجود في القوائم المالية. فمستخدموا القوائم المالية يتوقعوا ان يقوم المراجعون بالبحث عن كافة مظاهر الغش والتزوير والتبليغ عنها، حيث ينطوي هذا الغش على أنماط متعددة من التصرفات، مثل التلاعب بالسجلات أو المستندات سوء توزيع الأصول، حذف أو الغاء آثار العمليات من المستندات أو السجلات، تسجيل عمليات وهمية، سوء تطبيق السياسات المحاسبية، في الوقت الذي تتحمل فيه الإدارة وليس المراجع مسئولية منع اكتشاف الغش والخطأ من خلال تطبيقها واستخدامها لنظم الرقابة الداخلية، ومن المؤكد ان هذا الاعتقاد من جانب المستخدمين يزيد من فجوة التوقعات، وما يجب ان يكون عليه أداء المراجع، وذلك على الرغم من المخاطر التي يتعرض لها المراجعون عند إبداء الرأي، حيث تكمن مخاطر المراجعة في إبداء المراجع لرأي غير مناسب حول بيانات مالية تتضمن أخطاء مالية، كأن يشهد بصدق وعدالة القوائم المالية في الوقت الذي تحتوي فيه هذه القوائم على قدر كبير من التحريف، فقد عرف مصطلح مخاطر المراجعة ضمن المصطلحات الواردة في كتاب المراجعة الصادر عن الجمعية البريطانية بانها المخاطر التي تنتج عن إعطاء المراجع لرأي غير صحيح، غير مناسب في القوائم المالية وتحتوي مخاطر المراجعة على ثلاث مكونات هي المخاطر المتعلقة بطبيعة النشاط (مخاطر حتمية- مخاطر موروثة- مخاطر الرقابة- مخاطر عدم الاكتشاف)[2].

هذا وتعرف المخاطر المتعلقة بطبيعة النشاط بانها (قابلية رصد الحساب أو نوع من العمليات للتعرض للخطأ بدرجة كبيرة سواء كان بمفرده أو عندما يتم تجميعه مع أرصدة أخرى بغض النظر عن نظم الرقابة الداخلية المتعلقة به).

أما مخاطر الرقابة فيقصد بها (المخاطر التي تنتج عن خطأ يمكن ان يحدث في رصيد حساب أو نوع من العمليات يكون مهماً (جوهري) سواء كان بمفرده أو تم تجميعه مع بعض الأخطاء في الارصدة والعمليات الاخرى والتي تمنع أو تكشف أو تصحح في وقتها بواسطة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي، اما مخاطر عدم الاكتشاف فيقصد بها (المخاطر الناتجة عن اكتشاف اجراءات المراجعة الاساسية للأخطاء الموجودة في أرصدة الحسابات أو في نوع من

---

[1] - وليم توملس و أمرسون , مرجع سابق ص ص 224 - 225

[2] - أ د عصام الدين محمد متولي موجع سابق ,ص ص 211 - 212

العمليات التي تكون مهمة (جوهرية) سواء كانت بمفردها أو عندما تجمع مع أخطاء أرصدة وعمليات أخرى[1].

هذا وتجدر الإشارة الى ان هناك علاقة موجبة بين كل عنصر من عناصر المخاطر الثلاثة وبين مخاطر المراجعة ككل في الوصول الى رأي غير مناسب لحقيقة وعدالة القوائم المالية، كأن يصل المراجع لرأي بان القوائم المالية تحتوي على اخطاء جوهرية بينما العكس صحيح، أو ان يصل المراجع من خلال نتائج الفحص بان القوائم المالية لا تحتوي على تحريف مع أنها غير ذلك، وفي الحالتين يصدر المراقب رأياً غير مناسب للحقيقة، في الوقت الذي يتوقع فيه مستخدمو القوائم المالية من تقرير المراجع الحصول على كافة الحقائق المالية، وان غير هذا يترتب عليه حدوث فجوة في التوقعات (فجوة توقعات التقرير) والتي تحدث عندما تكون وجهة نظر الممتهنين والعامة مختلفة حول ما يجب ان يتضمنه تقرير المراجع.

نتيجة للمخاطر المحيطة بإجراءات المراجعة قد يصدر المراجع تقريراً غير مناسب للحقيقة بسبب عدم جودة أداء المراجع (جودة المراجعة) فيكون عرضة لمسئولية الإهمال في الأداء المهني فتحدث فجوة الأداء والتي تظهر عندما لا يلتزم المراجع في أدائه بمعايير الأداء الموضوعية من جانب المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة المراجعة.

نتيجة لهذا يجب على المراجع ان يقوم بتصميم برنامج واجراءات المراجعة بالشكل الذي يوفي بتوقعات المستخدمين ويجب ان تتحرك المهنة في اتجاه قبول مسئوليات أكثر لإكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال في القوائم المالية، كما يجب على المراجع ان يستخدم الحكم المهني في تقدير عناصر مخاطر المراجعة وان يصمم اجراءات المراجعة التي تمكنه من تقليل مخاطر المراجعة لأدنى مستوى يمكن قبوله.

ومن هنا ترتبط مخاطر المراجعة بجودة المراجعة التي وردت بالبيان رقم (47) الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين[2] (The American Institute of Certified Public Accountants)

جودة المراجعة تتحقق عندما يقوم المراجع باكتشاف الاخطاء والتقرير عنها وتقليل مخاطر وجودها الى ادنى درجة ممكنة، وكلما زاد احتمال اكتشاف الاخطاء الجوهرية كلما زادت جودة المراجعة، وكلما قل احتمال اكتشاف هذه الاخطاء كلما قلت جودة المراجعة، وعلى الرغم من ذلك هناك تفاوت واضح في جودة أداء المراجعين، وهناك العديد من القضايا تم رفعها ضد هؤلاء نتيجة لعدم التزامهم بمعايير الأداء المهني وعدم بذل العناية المهنية المتعارف عليها[3].

المستوى الثاث: فجوة الإلتزام (المسئولية):

ترجع فجوة الإلتزام الى مجموعة من الأسباب منها:

1- نقص المعرفة لدى العامة بواجبات ومسئولية المراجع.

---

[1] - وليم توملس و أمرسون , مرجع سابق ص 219

[2] - المرجع السابق ص 220

[3] - أ د عصام الدين محمد متولي , مرجع سابق ص 193

2- اختلاف الاحكام القضائية في شأن مسئولية المراجع.

3- الشك في حياد واستقلال المراجع.

1/نقص المعرفة لدى العامة بواجبات ومسئولية المراجع:

يتوقع العامة من المراجع المعرفة والإلمام الكاف بشئون الشركة ونظم إداراتها وبذل كل الجهد في الافصاح عن كل الحقائق التي تظهرها القوائم المالية، كما يتوقع العامة اهتمام المراجع بامكانية وقوع كل من الغش والسلوك غير القانوني للإدارة، والتعرف ما اذا كانت الإدارة قد اوفت بمسئولياتها بوضع نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الاصول من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال، بينما يرى المهنيون ان المسئولية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية تقع على عاتق الإدارة. أما واجبات ومسئولية المراجع فتتمثل في مراجعة المعلومات وإبداء الرأي فيها.

فيما يتعلق بمسئولية المراجع في اكتشاف الاخطاء والغش يرى العامة ان رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع أمر واجب حتى ولووقع ضرر بسيط على العميل، حيث تتصف بيئة المراجعة في وقتنا الحاضر بالميل الشديد نحو مقاضاة المراجع الأمر الذي يشغل المهنة بالعديد من الدعاوى المدنية والجنائية والانذارات القضائية، فالمراجع يواجه في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة مسئوليات قانونية لم تكن معروفة في الماضي، فضلاً عن صرامة الاحكام القضائية الصادرة ضد المراجع، هذه القضايا ترجع الى الزيادة المضطردة في افلاس الشركات بسبب موجات الكساد الاقتصادي فيلجأ الطرف الثالث الى مقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركات المفلسة مطالباً بتعويضه عن الأضرار التي لحقت به وقد كشفت بعض الدراسات التي اجريت في هذا الشأن ان اسباب فشل هذه الشركات يرجع الى سوء الادارة وان الغش والتلاعب قد تم بتدبير من إدارة هذه الشركات في الوقت الذي اوضح فيه تقرير لجنة مسئوليات المراجعين التي شكلت عام 1974م[1].

ان المراجع لا يعد مسئولا عن اكتشاف الغش طالما انه بذل العناية المهنية في اداء مهمته، كما اوضحت اللجنة فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال ان المراجع يجب ان يولي اهتمامه بنظم الرقابة والمقاييس الاخرى المصممة لمنع هذا الغش والاحتيال. كما أنتهت اللجنة الى ان المراجع من واجبه البحث عن الغش والاحتيال من خلال بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة[2].

وترى الباحثة إن المستثمرين وحملة السندات والدائنين يلجأون الى مقاضاة المراجع في حالة فشل الشركات دون تحديد من المتسبب في هذا الفشل وما اذا كان المراجع أو الإدارة هو المتسبب في هذا الفشل، هذا بالاضافة الى زيادة خضوع تقرير المراجع للمحاكم في الولايات المتحدة الامريكية، كما ارتفعت اقساط التأمين

---

[1] - المرجع السابق ،ص ص 164 - 165

[2]- د.عيسي أبو طبل ،بحوث في مراجعة الحسابات (القاهرة ،دار النهضة العربية , 1990 – 1991) ص 95

لهيئات المراجعة حيث وصلت الى خمسة اضعاف ما كانت عليه عام 1984م في الولايات المتحدة الأمريكية يلاحظ ان مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث غير محددة، فالولايات الجنوبية تأخذ بالمفهوم الواسع في مسئولية المراجع وترى ان مسئولية المراجع تمتد لتشمل أي فرد من المتوقع ان يعتمد على القوائم المالية للمراجعة، اما في ثلث الولايات المتحدة فلا يكون المراجع مسئولا امام الطرف الثالث للاهمال إلا اذا حدد المراجع عملية بعينها وأبدى عنها رأياً باهمال دون بذل العناية المهنية الواجبة، وفي الولايات الشرقية من الولايات المتحدة الامريكية لا تقع المسئولية على المراجع فلابد من وجود علاقة تعاقدية واضحة ومحددة مع الطرف الثالث.

2/إختلاف الأحكام القضائية في شأن مسئولية المراجع:

اختلفت الأحكام القضائية التي أصدرها القضاء في كل من المملكة المتحدة وفرنسا وبلجيكا والولايات المتحدة الامريكية حول تحديد المسئولية التقصيرية للمراجع وقد أظهرت هذه الاحكام وجود اختلاف وعدم وضوح في تحديد هذا النوع من المسئولية مما ترتب عليه حدوث فجوة الالتزام (المسئولية) والتي يمكن ان تحدث عندما تكون وجهة نظر الممتهنين والعامة مختلفة فيما يتعلق بمسئولية المراجع، حيث يرى العامة ان المراجع يعد مسئولاً عن اشياء تخرج عن نطاق مسئوليته المهنية المتعارف عليها، في الوقت الذي لا يعترف فيه المراجع بمسئولياته عنها، الأمر الذي أدى الى اللجوء الى المحاكم باعتبارها السبيل الوحيد للأنصاف[1].

3/الشك في حياد واستقلال المراجع:

يقصد بحياد المراجع أن يكون اميناً نزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة ولا يبدي رأيه الفني إلا بعد اقتناع ويقين- فان طابت نفسه لما استخلص من رأيه لا يصح ان يكتمه أو يحرف فيه أو يخفي ما يصل الى علمه من وقائع أو انحراف أو مخالفات[2].

من اجل هذا تضافرت جهود الفقه المحاسبي والمنظمات المهنية والتشريعات المعاصرة على محاولة توفير مبدأ حياد المراجع واستقلاله في عمله حتى يستطيع ان يبدئ رأيه الفني في القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها بشجاعة وثقة وبعيداً عن أية مؤثرات، وحتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز كما ان حياد واستقلال المراجع يمثل حجر الاساس بالنسبة لمهنة المراجعة لهذا وضع مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي ثلاثة معايير عامة تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المهني المطلوب من المراجع، وقد خُصص المعيار الثاني من هذه المعايير العامة لحياد المراجع، وقد تتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة التمسك باستقلاله وحياده حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز، ومن ثم يجب ان يكون استقلال المراجعين استقلالاً في الحقيقة والمظهر، و الامانة الفكرية أو العقلية، لهذا يجب

[1] - المرجع السابق ص 130

[2] - د. أحمد نور , مرجع سابق ,ص 75

ان يكون متحرراً من أية التزامات أو مصالح مع العميل، أو ادارته أو أملاك المنشأة للاحتفاظ بثقة مستخدمي القوائم المالية التي يقوم المراجع بابداء الرأي عنها[1].

وعلى الرغم من ان استقلال وحياد المراجع يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة، إلا ان بعض كتابنا يرى انه على الرغم من ان المراجعين يفترض فيهم دائماً الكفاءة المهنية، إلا ان استقلال هؤلاء المراجعين غير مفترض في كل الأحوال بسبب قيامهم بتقديم خدمات اخرى بخلاف المراجعة الى عملائهم، مثل خدمات الاستشارات الضريبية والتي يكون لها علاقة مباشرة بالعمليات المحاسبية مثل اعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها فضلاً عن خدمات التخطيط والفحص الضريبي، ومثل الخدمات الاستشارية الإدارية، مثل تحليل النظم المحاسبية القائمة وتصميم نظم محاسبية جديدة ومساعدة العميل على الحصول على بعض المهارات الإدارية[2].

ترى الباحثة ان تقديم المراجع لمثل هذه الخدمات للعملاء تجعله في بعض الاحيان يقوم بدور المدافع عن العميل، وهذا الأمر ادى الى تعرض مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة الى النقد من قبل بعض اعضاء الكونجرس في الولايات المتحدة الامريكية وغيرهم، ممن يشعرون بأنه من غير الممكن تقديم هذه الخدمات للعملاء والمحافظة في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم، كما ان المنافسة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين ان يحافظوا دائماً على استقلالهم، كما ان المراجعين تحت ضغوط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ عند ابداء الرأي في القوائم المالية خوفاً من فقد العميل.

المبحث الثاني
أثر إلتزام المراجع بمعايير المراجعة العامة وقواعد السلوك المهني على فجوة التوقعات

يعتبر دور المراجع الخارجي الحيادي ثانوياً للإدارة ومجلس الإدارة إلا أنه يعتبر دوراً حاسما وقاطعا في إكتشاف ومنع إصدار تقارير مالية مضللة ، وإستجابة لذلك فقد أصدر مجلس معايير المراجعة تسعة نشرات جديدة عن معايير المراجعة العامة كجزء أساسي من برامج فجوة التوقع وقد حدد المجلس نشرات معايير المراجعة العامة المرتبطة بفجوة التوقعات على الوجه الآتي : [1])

1. **إكتشاف مزيد من التحريفات الجوهرية :**

---

[1] - د.عبد المنعم محمود عبدالمنعم و د.عيسي محمد أبو طبل, مرجع سابق ص 90

[2] - المرجع السابق ص 91

[1] محمد بهاء الدين ابراهيم احمد ، نشرات معايير المحاسبة ، دراسة نظرية تطبيقية ، معهد الكفاية الانتاجية ، جامعة الزقازيق دت،ص 323

1- نشرة معايير المراجعة رقم (53): مسئولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها .

2- نشرة معايير المراجعة رقم (54): تصرفات العميل غير القانونية

2. أداء مـزيد من عمليات المراجعــة الفعــالة :

1- نشرة معايير المراجعة رقم (55): دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية

2- نشرة معايير المراجعة رقم (56): إجراءات الفحص التحليلي

3- نشرة معايير المراجعة رقم (57): مراجعة التقديرات المحاسبية

3. الإتصال الأفضل مع المستخدمين المعنيين :

1- نشرة معايير المراجعة رقم (58): تقارير عن القوائم المالية للمراجعة

2-نشرة معايير المراجعة رقم (59): دراسة المراجعة لمقدرة الوحدة على

الإستمرار في مزاولة النشاط

4. تحسين الإتصال مع الإدارة ومجلس الإدارة :

أ- نشرة معايير المراجعة رقم (60): توصيل هيكل الرقابة الداخلية المرتبط بأمور محددة في عملية المراجعة

ب- نشرة معايير المراجعة رقم (61): الإتصال مع لجان المراجعة

وستتناول الباحثة أثر إلتزام المراجع بمعايير المراجعة العامة وقواعد السلوك المهني على فجوة التوقعات من خلال عدة مطالب على الوجه الأتي : [1]

أثر إلتزام المراجع بمعايير المراجعة العامة وقواعد السلوك المهني على فجوة التوقعات

[1] المرجع السابق ،ص 327

أشار البعض إلى أن صياغة مسئولية المراجع في بيان معيار المراجعة رقم (53) كانت أكثر إيجابية حيث جاءت على النحو التالي.[2]

يجب على المراجع تصميم عملية المراجعة بهدف توفير ضمان معقول لإكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تعتبر جوهرية ومؤثرة على القوائم المالية .

قد أشار كل من "MADISON & ROSS" إلى أن نشرة معيار المراجعة والتي جاءت تحت عنوان مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها .

قد قدمت إرشادات عن مسئولية المراجع في إكتشاف أخطاء العميل حيث عرفت النشرة الأخطاء بأنها التحريفات غير المتعمدة أو الحذف غير المقصود في القوائم المالية ، بينما عرفت المخالفات بأنها التحريفات المتعمدة أو الحذف المقصود في القوائم المالية حيث تتضمن تلك المخالفات تقارير إحتيالية ترتبط بإعداد قوائم مالية مضللة (26)

قدم د. منصور إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرة معيار المراجعة رقم (53): يستلزم تطبيق الإطار النظري المقترح أن يقوم المرجع الخارجي بمجموعة من الإجراءات على الوجه الأتي : [3]

1- القيام بدراسة تحليلية لمخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات الآتية :

أ- القيام بدراسة تحليلية لمخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية:

ينبغي أن يقوم المراجع الخارجي بتقييم لمخاطر المراجعة للتحريف الجوهري أثناء تخطيط عملية المراجعة ، ويستلزم ذلك أن يقوم المراجع بتوثيق الدراسة الخاصة بخصائص الإدارة والمنشأة والصناعة والظروف الإقتصادية والمالية العامة مع الإجابة على بعض التساؤلات مثل هل هناك عوائق تجارية أو عوائق أخرى تواجه نشاط العميل وهل تتعرض منتجات تلك الصناعة إلى تقادم سريع وهل تعتبر الصناعة ذات بيئة تنافسية مرتفعة وهل تنحرف الأرباح المقدرة للسنة الحالية جوهرياً عن المماثلة لها في الصناعة .[1]

ب - القيام بدراسة تحليلية عند مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات :

ينبغي على المراجع الخارجي أن يقوم بتلك الدراسة التي تسمى " CONSIDERATION OF AUDIT RISK AT THE ACCOUNT BALANCE OR TRANSACTION CLASS LEVEL" لمعرفة طبيعة وسبب قيمة التحريفات الجوهرية المرجح حدوثها في رصيد الحساب أو مجموعة العمليات والمشاكل المحاسبية التي تؤثر على رصيد الحساب أو

---

[2] د منصور أحمد البدوي ود شحاته السيد ، فجوة التوقعات في المراجعة ، مجلة كلية الاقتصادي الاداري ، العدد الثاني 2009م ص 281

[3] المرجع السابق ،ص، 285

[1] المرجع السابق ص 288

مجموعة العمليات ، وينبغي على المراجع الخارجي في هذه الحالة أن يقوم بتوثيق الرأي عن ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري تعتبر مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة .

ج-القيام بدراسة تحليلية لتقييم تخطيط وأداء نتائج إختيار عملية المراجعة:

ينبغي أن يقوم المراجع الخارجي بتقييم تخطيط وأداء عملية المراجعة في ظل إتجاه من الشك المهني حيث يجب أن يتأكد من ملائمة السياسات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة وما إذا كان قد تم إساءة إستخدامها بهدف تحريف المركز المالي للشركة محل المراجعة أم لا ، كما يجب أن يقوم بتقييم نتائج إختيار المراجعة وذلك من خلال وضع سياسات وإجراءات ملائمة لفحص أوراق العمل ودراسة المقدار الكلي لإختلافات المراجعة .

2- الإفصاح الكافي عن المخالفات في تقرير المراجعة :

إذ اكتشف المراجع الخارجي أن هناك مخالفات وأن القوائم المالية قد تأثرت بشكل جوهري بتلك المخالفات فإن الأمر يستلزم أن يصر على تعديل تلك القوائم المالية فإذا لم يستطيع فيجب عليه أن يعبر في تقريره عن رأي متحفظ وإبلاغ نتائج ذلك إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة وترى الباحثة أن ذلك الإفصاح سيؤدي بطبيعة الحال إلى تضييق فجوة التوقعات.[1]

أثر الإلتزام بالمعيار رقم (54)

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين البيان رقم (54) في أبريل عام 1988م تضمن مسئولية المراجع عن التصرفات القانونية للعملاء وتتضمن تلك التصرفات ما يرتكبه العميل ويؤثر تأثيراً مباشراً وجوهري على تحديد قيم القوائم المالية ، ويعتمد هذا المعيار على تقسيم التصرفات غير القانونية إلى نوعين رئيسيين حيث تختلف مسئولية المراجع عن إكتشاف التصرفات غير القانونية اعتماداً على نوع التصرف غير القانوني (28).

ترى الباحثة أن الإطار المقترح لخطة عمل المراجع الخارجي في ضوء المعيار رقم (54) لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة يتمثل في البعدين التاليين:-

1. تضييق فجوة التوقعات من خلال تقييم التصرفات غير القانونية المكتشفة .

2. تضييق فجوة التوقعات من خلال إتخاذ إجراءات مقترحة فيما يتعلق بالتصرفات غير القانونية .

تضييق فجوة التوقعات من خلال تقييم التصرفات غير القانونية المكتشفة :

إذ ما تبين للمراجع الخارجي أن أثر تصرف غير قانوني يعتبر مؤثرا على القوائم المالية وأن ذلك التصرف لم يتم المحاسبة عنه

---

[2] المرجع السابق ،ص 289

بشكل صحيح أو لم يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية فإن الأمر يستلزم من المراجع أن يقوم بإتخاذ الإجراءات التالية :-

1. الحصول على فهم لطبيعة ذلك التصرف والظروف التي حدث فيها هذا التصرف

2. الحصول على معلومات كافية نحو تقييم آثار هذا التصرف على القوائم المالية

3. تطبيق إجراءات إضافية أخرى إذا لزم الأمر للحصول على فهم إضافي لطبيعة تلك التصرفات

4. إستشارة الخبراء بخصوص تطبيق القوانين واللوائح الملائمة والآثار المحتملة على القوائم المالية

5. ينبغي على المراجع الخارجي التحفظ في إبداء الرأي أو الإمتناع عنه فيما إذا قام العميل بإعاقة حصول المراجع على دليل الإثبات الكافي الذي يفيد فيما إذا كان التصرف غير قانوني قد حدث أو من المحتمل أن يحدث مما يؤثر تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية. [1]

تضييق فجوة التوقعات من خلال إتخاذ إجراءات مقترحة فيما يتعلق بالتصرفات غير القانونية :

على الرغم من أن معيار المراجعة رقم (54) الصادر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد نص على أنه ليس من الضروري على المراجع الخارجي أن يقوم بتطبيق إجراءات معينة بصفة خاصة بغرض اكتشاف التصرفات غير القانونية ، إلا أنه يجب أن يكون على علم تام بإحتمال مثل تلك التصرفات غير القانونية يمكن أن تحدث ، فإذا اكتشف أثناء مراجعته للقوائم المالية أن هناك تصرف غير قانوني قد حدث بالفعل وأثر بصورة جوهرية على تلك القوائم فإن الأمر يستلزم منه تطبيق إجراءات معينة لمواجهة آثار التصرفات غير القانونية مما يترتب عليه تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بين ما يقوم به المراجع وفقاً لمعايير الرقابة على جودة الأداء وما يتوقعه العميل منه من أداء . [2]

في هذا الصدد يرى البعض أنه ينبغي الإكتفاء بالحصول على خطاب في شكل إقرار من إدارة المنشأة محل المراجعة بخصوص إلتزامها بالقوانين واللوائح ومن ثم الإطمئنان إلى عدم وجود أي تصرفات غير قانونية وبالتالي فإن الأمر لا يتطلب في هذه الحالة إجراء أي استفسارات شفوية منفصلة عن هذا الإلتزام الكتابي . بينما يرى البعض الآخر ومنهم على سبيل المثال"HUSS & JACOBS" أنه من الضروري إجراء إستفسارات شفوية إضافية

---

[1] - د . السيد أحمد إسماعيل السقا , مرجع سابق ص 439

[2] - Flint. D., “Philosophy and principles of auditing; an introduction “ 1991, p. 145 – 146

منفصلة من إدارة المنشأة محل المراجعة بعدم وجود أي مخالفات للقوانين واللوائح بغرض إيضاح أهمية وخطورة تلك الأمور . [1]

ترى الباحثة أنه لتحقيق الغرض المنشود من تلك التأكيدات بعدم وجود أي مخالفات أو تصرفات غير قانونية ، فإن الأمر يستلزم الدمج بين كل من النوعين السابقين من التأكيدات أحدهما مكتوبة والأخرى شفوية حتى يمكن تضييق فجوة التوقعات في المراجعة فيما يتعلق بالتباين ببين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين

1. الإطلاع على محاضر إجتماعات الجمعية العمومية ومجلس الإدارة واللجان الهامة في هذه الحالة ينبغي على المراجع الخارجي أن يتأكد بنفسه من أن لجنة المراجعة ومجلس الإدارة قد تم إخطارهم بشكل كاف بخصوص التصرفات غير القانونية التي تم إكتشافها .

2. إجراء إختبارات التحقق الأساسية للعمليات المالية الحاسمة للتأكد من كفاءة وفعالية السياسات المرتبطة بمنع حدوث التصرفات غير القانونية .

الإلتزام بمعيار المراجعة رقم (59) [1] :

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أبريل عام 1988م معيار المراجعة رقم (59) حيث حل هذا المعيار محل معيار المراجعة رقم (34) بعنوان دراسة المراجعـــة لمقدرة الوحدة على الاستمرار في مزاولة النشاط .

ويعتمد هذا المعيار على مفهوم إستمرارية الوحدة حيث يفترض إستمرار المنشأة في اعمالها عند إعداد القوائم المالية مالم توجد معلومات تشير إلى غير ذلك كما نص هذا المعيار أيضاً على أن الفترة المعقولة من الزمن هي عبارة عن الفترة التي لا يجب أن تزيد عن سنة مالية واحدة بعد تاريخ الميزانية العمومية (31) .

ترى الباحثة أن معيار المراجعة رقم (59) قد فرض إلتزام إيجابي جديد على المراجع الخارجي بضرورة تقييم مقدرة الشركة على الإستمرار في مزاولة نشاطها حيث ركز هذا البيان على أن مسئولية المراجع الخارجي أصبحت واضحة بلغة لا تقبل اي غموض أو تأويل حيث ينبغي عليه توفير تحذير كافي على فشل المشروع وشيك الحدوث ، ومن هنا فأن عدم إلتزام المراجع الخارجي بتلك النشرة سيؤدي حتماً الى ظهور فجوة التوقعات فمن جانب يرغب مستخدمي القوائم المالية من المراجع الخارجي إعطائهم الضوء الأحمر من خلال تحذيرهم التحذير الكافي والإفصاح عنه إفصاحاً كافياً ومن جانب آخر فإن المراجع الخارجي بما جاء بتلك النشرة

---

[1])Naraynan. V.C., “Asis lf auditor liabilities rules”., journal lf accounting research Vol. 32. Supplement. 1994

[1]) د. طارق عبد العال حماد، **موهبات المراجع - تخطيط المراجعة- موسوعة معايير المراجعة**، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 121.

أثناء أداءه لعملية المراجعة سيحقق ما جاء بتوقعات عملائه في هذا الشأن مما يضيق تلك الفجوة .

إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرة معيار المراجعة رقم (59) فيما يتعلق بالإستمرارية :-
ينبغي على المراجع الخارجي تحديد ما إذا لديه شك مادي بخصوص قدرة المنشأة على الإستمرارية لفترة معقولة من الزمن أم لا فإذا كان لديه شك مادي في ذلك فإنه ينبغي أن يقوم بالإجراءات التالية على مرحلتين على الوجه الأتي :
المرحلة الأولى :- الإطلاع على المعلومات المالية الهامة
المرحلة الثانية :- الإفصاح الكافي
المرحلة الأولى :- الإطلاع على المعلومات المالية الهامة
يجب الإطلاع على محاضر إجتماعات الجمعية العمومية ، ومجلس الإدارة لمعرفة أي تغيرات في عمليات المنشأة التي يمكن أن تؤثر تأثيراً جوهرياً مع إجراء عملية تقصى لمعرفة عما إذا كانت المنشأة قد فقدت عميل هام من عملائها أو رفعت دعوى قضائية عليها تتطلب تعويضات أو مصاريف باهظة تشير الى وجود خسائر جوهرية محتملة تؤثر على الإستمرارية مع الإطلاع على المصادقات المرتبطة بالدعم المالي حيث قد تشير تلك المصادقات الي خسارة تسهيلات إنتمائية أو خسارة ضمان[1] .

وفي هذا الصدد يشير البعض إلى أنه يجب دراسة الظروف والأحداث التي تشير إلى إمكانية وجود شك مادي بخصوص مقدرة الشركة على الإستمرار لفترة معقولة من الزمن ، ومن أمثلة تلك الظروف والأحداث مايلي[2] .

1- **الإتجاهات السلبية ويشتمل على الآتي**:-

- إنخفاض في المبيعات
- زيادة التكاليف
- خسائر تشغيلية متكررة
- عجز في رأس المال العامل
- تدفقات نقدية سلبية من العمليات
- مؤشرات مالية رئيسية عكسية (أو غير ملائمة)

2- **أحداث داخلية وتشتمل على الآتي** :-

- نظام محاسبي مشوش وغير كفء

---

[1] محمد بهاء الدين ابراهيم احمد ، شرلت معايير المحاسبة ، دراسة نظرية تطبيقية ، معهد الكفاية الانتاجية ، جامعة الزقازيق ،ص 323-1

[2] د. طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ، ص 123.

- فقد أفراد أساسيين في الإدارة والتشغيل
- توقف عن العمل أو وجود مشاكل عمالية أخرى
- الإعتماد المادي على نجاح مشروع معين
- إرتباطات طويلة الأجل غير إقتصادية

3-**أحداث خارجية وهي تشمل ظروف وأحداث أهمها على سبيل المثال**:

- وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة .
- فقد إمتياز أساس أو ترخيص أو حق إختراع.
- صدور تشريعات أو أمور أخرى قد تعرض المقدرة التشغيلية للشركة للخطر .
- فقد عميل أو مورد رئيسي

4- **مؤشرات أخرى عن مشاكل مالية محتملة :**

- العجز في سداد القروض أو أي ترتيبات مماثلة
- التخلف عن سداد توزيعات الأرباح
- إحتكار تسهيل تجاري عادي من الموردين
- عدم الوفاء أو عدم الإلتزام بمتطلبات رأس المال القانونية [1]

ج - البحث عن مصادر أو طرق جديدة للتمويل

كما ينبغي على المراجع الخـارجي أن يقوم بالإطلاع علي تنبؤات الإدارة مع توجيه الإهتمام الي التدفقات النقدية وتطبيق خطط الإدارة بأن الشركة سوف تستمر في أعمالها خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية الحالية أم لا.

الإفصاح الكافي

إذا ما توصل المراجع الخارجي بعد إطلاعه على المعلومات المالية الهامة من المرحلة الأولى المقترحة إلى أن هناك شك مادي فيما يتعلق بمقدرة المنشأة على الإستمرار في نشاطاتها لفترة معقولة من الزمن فإن الأمر يستلزم منه أن يقوم بدراسة كفاية الإفصاح عن تلك الظروف وتعديل التقرير النموذجي للمراجع حيث يجب أن يتضمن ذلك التقرير فقرة توضيحية تلى فقرة إبداء الرأي حتى يكون الإفصاح كاملاً عن ذلك الرأي أو النتيجة

[1] - محمد بهاء الدين ابراهيم احمد ، مرجع سابق ص ص 325 -326

دور المنظمات والمعايير في تضييق فجوة التوقعات

يعتبر تقرير مراجعة الحسابات ذات أهمية قصوي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة لإحتوائة على رأي فني حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، وعلى الرغم من ذلك فإن احتياجات مستخدمي القوائم المالية للمراجعة متجددة ومتنوعة مما يجعل وظيفة إبداء الرأي صعبة وذلك لتنوع احتياجات المستخدمين وعليه يجب على المراجعين قبل صياغة التقرير مراجعة تلك الإحتياجات الراهنة بالنسبة للمستخدمين بما يحقق أغراضهم وبالتالي تضييق فجوة التوقعات .

أما دور المنظمات المهنية في تضييق هذه الفجوة فقد جاء ع طريق إصدار نشرات ومعايير تتضمن إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وقد جاء في نشرة معايير المراجعة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في نوفمبر 1972م والتي تنص على (يجب على المراجع أن يكون حذراً ومدركاً لإمكانه وجود الغش والإحتيال عند إجراء الفحص العادي) [1]

ويستطيع المراجع أن يتعرف على الأخطاء والغش من خلال فحصه الذي يتم في ضوء تطبيقه معايير المراجعة المتعارف عليها إلا أن مسئولية المراجع الحيادي عن الفشل في إكتشاف الغش والإحتيال تنهض عندما يكون الغش ناتجاً عن الفشل في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها .

يرى الباحثون أن هذه النشرة قد ركزت على مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن مسألة إكتشاف الأخطاء التي تعتمد على مدى العناية المهنية من قبل المراجع وهذه العناية تتمثل في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، كما يرى الباحثون أن هذه النشرة يمكن أن تقلل من فجوة التوقعات وذلك من وجهة نظر المراجع ولكن محور الإهتمام بالنسبة لتطبيق فجوة التوقعات هم مستخدمي القوائم المالية المراجعة ، وعليه يجب تقريب وجهات النظر حول مسئولية مراجع الحسابات المهنية وذلك فيما يتعلق بإكتشاف الغش والتلاعب الجوهري في القوائم المالية المراجعة وذلك من خلال تنوير المستخدمين عن مسئولية المراجع الخارجي المستقل في إكتشاف الأخطاء والغش لأن التنوير يحد من فجوة التوقعات وذلك للفهم المتقدم لهؤلاء المستخدمين .[2]

أما نشرة معايير المراجعة رقم (17) فقد أوضحت أنه لا يمكن الإعتماد علي الفحص المادي في إكتشاف المخالفات القانونية لكنها حذرت المراجع بوجوب أن يكون يقظاً لإمكانية وجود مثل هذه المخالفات القانونية والجدير بالذكر أن المخالفات القانونية المشار إليها في النشرة تتمثل على التلاعب والأخطاء وفي حالة عدم تعاون الإدارة في حل هذه المخالفات فإن رأي المراجع قد يأتي متحفزاً أو عكسياً .

---

[1] - هيثم أحمد حسين عبد المنعم, إتجاهات تطوير معايير الرقابة على جودة المراجعة, المجلة العلمية لكلية التجارة, جامعة الأزهر, فرع البنات, العدد الثاني والعشرون 2004, ص 79

[2] - المرجع السابق ص 80

أصدرت لجنة مسئوليات المراجع التي تم تكوينها عام 1974م والنتائج والتوصيات التي إنتهت إليها عام 1978م وفيما يلي بعض هذه النتائج المتعلقة بدور المراجع تجاه المجتمع .

- يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع المعرفة والإلمام الكاف بشئون الشركة ونظام إدارتها فضلاً عن بذل الجهد لتحسين نوعية مدى الإفصاح عن القوائم المالية. [1]

- يتوقع مستخدمو القوائم المالية إهتمام المراجع بإمكانية كشف كل من الغش والسلوك غير القانون للإدارة ,تمثل القوائم المالية وسلية لتوفير المعلومات الصحيحة لسوق المال فهي بالتالي تساعد على تحقيق كفاءته وذلك لكونها تحول نشر المعلومات غير الصحيحة وإنتشارها في أسواق المال

- إن إدراك الإدارة والعاملين بأن القوائم المالية ستتم مراجعتها يكون من شأنه التأثير عليهم

- إذا كانت المبادئ المحاسبية المعقولة تمثل ضوابط فإن القوائم المالية يجب أن تتقيد بهذه الضوابط وتلك الأنماط. [2]

فيما يتعلق بمسئولية المراجع في إكتشاف الغش والإحتيال .

أوضحت اللجنة أن المراجع يجب أن يكون مهتماً بنظم الرقابة والمقاييس الأخري المصممة لمنع الغش والإحتيال كما أنتهت اللجنة إلى أن المراجع من واجبه البحث عن الغش والإحتيال والتي من المتوقع أن يكتشفها وذلك من خلال بذل العناية والمهارة المعقولة هذا بالإضافة إلى محافظة المراجع على نزعة الشك المهنية وأن يحمى نفسه من التورط في علاقات خاصة مع أفراد العميل.

حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين في النشرة رقم (59) في محاولة لتضييق فجوة التوقعات واجبات المراجع في هذا الشأن حيث تمثلت في وجوب قيامة بتقديم النتائج التي توصل إليها فيما يتعلق بوجود المؤشرات الدالة على الشك في قياس واجبات المراجع.

مقدرة المنشأة على الإستمرار وهذا بالطبع ملائم جداً لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية ويحد من مستوى فجوة التوقعات وذلك لشعور هؤلاء المستخدمين أن المراجع يقوم بمستوى مهني رفيع في حالة تعدي رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية إلى أكثر من ذلك وهي قدرة المنشأة على الإستمرار .

تأسيساً على ما سبق ترى الباحثة أن لمحاولة تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بواسطة المنظمات المهنية فإنه يجب التركيز على النقاط الآتية:

---

[1] - - د.هيثم أحمد حسين عبد المنعم, إتجاهات دراسة تحليلية لنماذج قياس وتحليل تكاليف الجودة المراجعة, ا لبحث مقدم إلى مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة كلية التجارة, جامعة القاهرة مارس 2003 ص 29

[2] - المرجع السابق,ص 30

- يجب على المراجع تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة عموماً وذلك في إطار محاولته للحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية ذات الأثر علي القوائم المالية

- ضرورة تنوير المستخدمين للقوائم المالية عن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي في إكتشاف الأخطاء .

- على المراجع المحافظة على نزعة الشك المهنية لديه وأن يقوم بدورة المتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية وفق أرقى المستويات المهنية عبارة عن سلوكيات المراجع

- على المراجع عدم الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية فقط في منع الغش والإحتيال

- على المراجع محاولة قياس المخاطر المستقبلية وتقييم المؤشرات التي يترتب عليها مقدرة المنشأة على الإستمرارية . [1]

المبحث الثالث
دور إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة في تضييق الفجوة

تمهيد:

إن إتساع فجوة التوقعات في المراجعة بسبب التباين الواضح بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من عملاء المراجعين والأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين فقد نشأ إتجاه متزايد نحو مقاضاة المراجعين وانتشار الدعاوي القضائية المدنية والجنائية والإنذارات القضائية فضلاً عن الإجراءات التأديبية المفروضة عليهم وقد أدى ذلك إلى صدور ووضع معايير تدعو إلى إلتزام المراجع الخارجي بها لحث مكاتب المراجعة على ضبط وتحسين أداتها بشكل أكثر فاعلية ، الأمر الذي حذا بمعظم المجامع العلمية للمحاسبين القانونيين في شتى انحاء العالم إلى إصدار مجموعة من معايير أداء لتلك المكاتب بالإضافة إلى إجراءات للرقابة على حدود عمل وأداء هذه المكاتب .

في هذا الصدد فقد قام مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلر في عام 1991م بإصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وقد أقرت وزارة التجارة والصناعة برامج إلزاميه لتحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني لتلك المكاتب، كما وضعت إجراءات للرقابة على حدود عمل وأداء تلك

[1] - د. أحمد عبد المولى الصباغ, الإطار العام لرقابة جودة عمليات المراجعة, مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة, كلية التجارة, جامعة القاهرة مارس 2003 ص 79

المكاتب عن طريق زملاء المهنة بعضهم البعض والذي يشار إليه بمراجعة النظير أو الزميل ، وقد حدد المجمع عشرة عناصر رئيسية للرقابة على جودة الأداء المهني باللائحة التنفيذية لنظام رقابة الجودة بمكاتب المحاسبة والمراجعة على الوجه الآتي(21):

1. الإستقلال
2. قبول عملاء جدد وإستمرار العلاقة معهم
3. تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني
4. الكفاية المهنية والإشراف
5. المشورة
6. الفحص الداخلي الدوري
7. تطوير وتدريب الموظفين
8. التعليم المستمر
9. الإلتزام بشروط التسجيل
10. التوظيف.[1]

أما في جمهورية مصر العربية فقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1992م إرشادات المراجعة والتي تضمنت الإرشاد رقم (7) الذي يختص بالرقابة على مستوى أداء مراقبي الحسابات وقد إشتمل هذا الإرشاد على ستة عناصر منها الرقابة – المهارة والكفاءة – الصفات الشخصية – التوجيه والإشراف ...الخ وقد روعي في عناصر هذا الإرشاد إتفاقها مع المعايير الدولية إلى حد كبير في هذا الشأن.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد اصدرت إحدى اللجان المنبثقة من المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين إيضاح عن معايير الرقابة على جودة الأداء وقد حدد ذلك الإيضاح تسعة عناصر أساسية يجب على كل مكتب محاسبة أو مراجعة أخذها في إعتباره عند تصميم نظام الرقابة على جودة الأداء وهذه العناصر هي:

1. الإستقلال
2. تخصيص موظفي المكتب على مهام المراجعة
3. الإستشارة والإسترشاد برأي الآخرين
4. الإشراف
5. التعيين والتوظيف
6. تطوير القدرات المهنية

---

[1] مرجع سابق، ص 307

7. الترقي
8. قبول عملاء جدد والإحتفاظ بالعملاء القدامى
9. الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء [2]

تلاحظ الباحثة أن العناصر السابقة تتداخل وتتشابك مع بعضها البعض فعلى سبيل المثال نجد أن كفاءة تعيين الإفراد تؤثر تأثيرا ملحوظا على ممارسة المكتب للإسترشاد برأي الآخرين ، كما أن سياسة التعيين والتوظيف تؤثر على جودة تخصيص العاملين على مهام المراجعة ، وتختلف إجراءت الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة حسب حجم تلك المكاتب وهيكلها التنظيمي وطبيعة ونوع ومهام المراجعة والخدمات الأخرى المقدمة للعملاء في هذا الشأن . ونظرا لأهمية الموضوعات المتعلقة بدور إلتزام المراجع الخارج بنشرات معايير الرقابة على جودة الأداء في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة فقد ألزم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مكاتب المحاسبة والمراجعة العضوية به بالخضوع كل ثلاث سنوات لدراسة إلزامية عن نوعية جودة أداتها يطلق عليها مراجعة النظيف أو القرين حيث يقوم أحد مكاتب المراجعة بدراسة ومراجعة أعمال مكتب مراجعة آخر يهدف التأكد من أن مكاتب المراجعة ملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة التي أصدرتها لجنة معايير الرقابة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وقد تقع عقوبات على المكاتب الغير ملتزمة بمعايير الرقابة على جودة الأداء التي تتدرج من إتخاذ إجراءات تصحيحية أو توجيه اللوم أو الإنذار أو توقيع غرامات مالية أو إيقاف العضوية لمدة معينة أو الفصل منها.

إلتزام المراجع الخارجي بمعياري التوظيف والترقية في تضييق فجوة التوقعات:

ينبغي أن يتتبع مكتب المراجعة المعيار الخاص بتوظيف الموظفين الجدد حتى تضمن تحقيق حد أدنى لمستوى جودة المبتدئين من المراجعين ، ولتحقيق ذلك فإن الأمر يستلزم أن يقوم مكتب المراجعة بتجميع معلومات عن خلفية وتاريخ هؤلاء المراجعين المبتدئين لشغل الوظائف المختلفة بالمكتب ، كما ينبغي على مكاتب المراجعة أن تلتزم بمعيار الترقية ، بحيث لا يتم ترقية موظـفي المكتب إلى مستويات أعلى قبل استيفائهم للخبرة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة الجديدة . [1]

وترى الباحثة أن وجود معايير ملائمة في هذا الصدد يؤدى إلى إتجاه إيجابي وتحسين الأداء لأي عملية مراجعة مستقبلية ، الأمر الذي يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من أداء والأداء الفعلي للمراجعة الخارجي في هذا الشأن .

---

[2] المرجع السابق ،ص 310

[1] . عصام الدين محمد متولى ، فجوة التوقعات في المراجعة ، بحث منشور بمجلة جامعة امدرمان الاسلامية – العدد الرابع ، محرم 1423هـ، ص 312

إلتزام المراجع الخارجي بمعياري الإشراف وتخصيص الموظفين

ينبغي أن تخضع كافة أعمال مكتب المراجعة لمعيار الإشراف الجيد على كافة مستوياته ، ويستلزم ذلك الحصول على بيانات عامة عن العميل وإعداد الإستراتيجية العامة لأداء المهمة ، بالإضافة إلى فحص جميع أوراق المراجعة والتقارير والقوائم المالية والجداول والنماذج والاستقصاءات. أما فيما يتعلق بإلتزام المراجع الخارجي بمعيار تخصيص الموظفين فقد أشار " HUTCHINS" بأن ذلك يستلزم منه جدولة الأعمال وإعداد موازنة الوقت لتحديد إحتياجات كل مهمة مراجعة من الموظفين مع تحديد الخطة الإستراتيجية لإحتياجات مكتب المراجعة من الموظفين بالإضافة إلى تحديد الشخص المسؤول عن توزيع الوظائف اللازمة لتأدية كل مهمة مراجعة. [1]

ترى الباحثة أن إلتزام المراجع الخارجي بتلك المعايير سيؤدى بطبيعة الحال إلى تضييق فجوة التوقعات بين ما توقعه مستخدمي القوائم المالية وما أداه المراجع الخارجي في هذا الشأن .

إلتزام المراجع الخارجي بمعياري تنمية القدرات المهنية والإسترشاد برأي الآخرين:

يستلزم تطبيق معيار تنمية القدرات المهنية من المراجع الخارجي أن يقوم بالإستعانة بسياسات وإجراءات وبرامج التعليم المستمر والتدريب من خلال الأداء.

لتدعيم المراجعين الجدد بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها في هذا الشأن كما ينبغي على المراجع الخارجي أن يلتزم بمعيار الإسترشاد برأي الآخرين في حل قضايا ومشاكل المراجعة حيث يستلزم الأمر في هذا الشأن رفع الأمر إلى شخص أو أشخاص متخصصين ذو خبرة ومعرفة كافية للبت في هذه المشاكل والقضايا من داخل وخارج مكتب المراجعة وذلك من خلال الإستعانة برأي المجامع العلمية للمحاسبة والمراجعة من ناحية والخبراء المتخصصين في حل تلك المشاكل من ناحية أخرى . [2]

ترى الباحثة أن إلتزام المراجع الخارجي بالمعيارين السابقين سيؤدى بطبيعة الحال إلى رفع جودة أداء عملية المراجعة مما سيكون له أكبر أثر في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

إلتزام المراجع الخارجي بمعيار الفحص الدوري لبرامج الكفاية على جودة الأداء:

يستلزم تطبيق هذا المعيار أن يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من أن مكتبة يلتزم ببرامج الرقابة على جودة الأداء ويمكنه أن يقوم بالتفتيش بصفة ودية على أعضاء مكتبة للتأكيد من

---

[1] المرجع السابق،ص 312 -313

[2] د.عصام الدين محمد متولى ، فمرجع سابق,ص 327

تنفيذ إجراءات الرقابة على جودة العمل بها . كما يمكنه أيضاً أن يقوم بالإستعانة بأحد مكاتب المراجعة الأخرى لإجراء الفحص الدوري لإغراض التحقق من تنفيذ برامج الرقابة على جودة الأداء ، الأمر الذي يرفع من درجة هذه الجودة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

إلتزام المراجع الخارجي بمعيار قبول عملاء جدد وإستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:

أوضح كل من "RECKERS"&" WING" أن المراجع الخارجي ينبغي عليه أن يلتزم بإجراءات تساهم في إتخاذ القرارات فيما يتعلق بقبول عملاء جدد ومواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين ، ومن ثم تفادي التعامل مع عملاء ينقصهم الأمانة وحسن الخلق

وترى الباحثة أنه لكي يمكن تطبيق ذلك المعيار فإن الأمر يستلزم فحص القوائم المالية السابقة للعميل المرتقب والإستفسار قبل التعاقد من خلال التحري عن العميل الجديد سواء من المحامين أو البنوك أو مكاتب المراجعة السابقة ، ولا شك أن إختيار العملاء ذو السمعة الحسنة والأمناء سيؤدي بطبيعة الحال إلى عدم وجود مشاكل بين المراجع وعملاء مكتبة مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .[1]

عوامل أخرى تساعد على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة:

التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي:

عندما تعرضت لأسباب فجوة التوقعات في عملية المراجعة وجدت أغلبها يتعلق بالمراجع ذاته ونتاج عملية المراجعة وهو الدور المربوط بالمراجع الخارجي ، ولا شك أن المراجعة الداخلية كطرف من أطراف حوكمة الشركات ، وبإعتبارها مؤثر قوي في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدميين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع باقي الأطراف وبدعمهالأداء أدوارهم.

وفي مجال التكامل والتعاون مع المراجعة الخارجية فإن المراجعة الداخلية يمكن أن تؤثر علي الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي علي أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقـًا أو علي أعمال تطلب منهامباشرة.[2]

ترى الباحثة أن وجود قسم للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلي تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلى المراجعون الداخليون بالكفاءة والموضوعية والالتزام بقواعد وآداب المهنة وتنفيذ جميع الأعمال الملقاه على عاتقهم. كما يمكن أن يحقق قسم المراجعة الداخلية الجيد في المنشأة وفرات في التكاليف الخاصة بأتعاب المراجع الخارجي.

---

[1] د.عصام الدين محمد متولى ، المرجع السابق ،ص 322

[2] د.صابق حامد مصطفي ، اهمية فجوة التوقعات في المراجعة ، مجلس المحاسبة والادارة ،جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 1914م ،ص 106

أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية علي فجوة التوقعات :

إلغاء مسئولية عدم جودة المعلومات المالية وقصور عمليات المراجعة عن بلوغ توقعات مستخدمي التقارير المالية علي عاتق المهنيين ، تحمل المراجعين لمسئوليات مهنية وقانونية ضخمة بما يشكل ضغوط قد تؤثر علي أداء المراجع لمهامة .وهو ما يعظم فوائد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويعكس أثرًا إيجابيًا علي المهمتين ، حيث يرتقي بأداء كل منهما من جهة ، كما أن هذا الرقي بمهمة المراجعة يحقق تضييق فجوة التوقعات من الجهة الأخري ، ويأتي ذلك علي جانبين علي النحو الأتي :-

- توفير معلومات تفصيلية حقيقة للإدارة تساعد علي إتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين ، بالإضافة إلي بث الثقة في المعلومات الدالة علي الأداء الإداري.
- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة ،وكذلك متانة نظم الرقابة الداخلية المعتمدة ،ومسار المعالجة وغير ذلك ، بما يسمح لها القضاء علي مواطن الخلل .
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع ، تقارير وملف المراجعة.

خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين واستبعاد ازدواجية العمل. [1]

التكامل لأصحاب المصالح داخل المؤسسة والمراجع الخارجي:

أ- إطمئنان هؤلاء الأطـراف عـن الـرأي المعـبر عنـه مـن قبـل المراجع الخارجي.

ب- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم الماليـة الختاميةباعتماد التكامل بين النوعين .

ج- اطمئنان المساهمين علي أموالهم.

د- الضخ المتوازي للمعلومـات المفحوصـة والـتي تعـبر عـن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية ، مما يسمح للأطــراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة .([2])

وهو ما يساهم بشكل مباشر في تضييق فجوة التوقعات بفضل:

أ- تحمل المراجع مسئوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والخطأ والمخالفات والتصرفات غير القانونية.

---

[1]- ياسر عبد النبي عبد لله عثمان ، دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، كليةالدراسات العليا :جامعة النيلين ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2006م ص 76

[2] -.صادق حامد مصطفي ، المرجع السابق ،ص 111

ب- تحسين عملية الإتصال في بيئة المراجعة ، سواء بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية ، أو بين المراجع والإدارة أو بين المراجع ولجنة المراجعة .
ج- المحافظة علي إستقلال المراجع بفضل تفعيل دور المراجعة الداخلية لتقتصر مهمة المراجع علي ابداء الرأي وعدم تورطة في العمليات التشغيلة .
د- عدم اصدار رأي غير متحفظ إلا إذا تم الإفصاح عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية بفضل احكمه علي مخرجات نظام المراجعة الداخلية[2] .

الفصل الثالث
الـــــدراسة الـــــميدانية

تتناولت الباحثة في هذا الفصل الدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

[2] د. ، المرجع السابق ،ص ص 111 - 112

المبحث الأول
إجراءات الدراسة الميدانية
نشاءة وتطور مهنة المراجعة:

إبان إستعمار السودان منذ العام 1898م كان الإعتماد في إعداد حسابات الوحدات الحكومية وحفظها في سجلات ودفاتر يقع على عاتق المصريين وكانت هذة السجلات تحفظ بالقاهرة حتى عام 1924م ، وبعد هذا العام نُقلت للخرطوم وكان أغلب العاملين عليها من المصريين تحت الحكم الإنجليزي ، بعد توسع الحكم الاجنبي في السودان وتكوينة للمراكز والمحافظات واجهت الحكومة الضرورة الملحة لحفظ دفاتر الحسابات والإحصائيات المالية لتسيير الحكم ، الامر الذي إستدعى إستجلاب المزيد من كتب الحسابات المصرية للإستعانة بهم في ذلك وتدريب خريجي المدارس الأولية والوسطى السودانين ، دخل السودان بعد الحرب العالمية الاولى في عدة مشروعات إقتصادية كبرى حيث أسس ذلك مع إصدار قانون الشركات السوداني 1925 م كل هذا أدى إلى وجود نظام محاسبي يوفر بيانات مالية ومعلومات تساهم في وضع الخطط والتنفيذ والمتابعة والرقابة بلإضافة الى وجود مراجعة خارجية لتقوم بالرقابة على المسار

المالي والحسابات لتلك المؤسسات الكبرى وباقي الوحدات الحكومية والمراكز ، ورفع تقرير سنوي بذلك للحاكم العام .

تم إنشاء مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير الإداري عام 1920م وذلك للقيام بمراجعة حسابات الوحدات الحكومية ومؤسسات الدولة ، وفي سبيل تطوير المهنه بداء العمل في تأهيل السودانين لنيل درجة زمالة المحاسبين القانونين بالمملكة المتحدة بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وذلك بعد إختيار بعض موظفي الحسابات وفتح فصل دراسي لهم بمصلحة المالية في أوآخر الاربعنيات تم التدريس فية بواسطة الموظفين البرطانين وقد تأهل أول محاسب قانون في السودان بإجتياز إمتحان جمعية المحاسبين بإنجلترا في ديسمبر 1951م ثم زادت عددية الدارسين وفتح لهم فصل دراسي بالمعهد الفني عام 1955م وإنشاء أول معهد لتدريب لعلوم شهادة المحاسبين القانونين برئاسة المستر هرس عام 1958م كان هذا نواة المركز القومي للدراسات المحاسبية[1] .

التطور في مهنة المراجعة :

تتم ممارسة عملية المراجعة الخارجية في السودان أما بواسطة ديوان المراجعة القومي أو مكاتب المراجعة الخارجية , وفي عام 1920م بدأ تطور مهنة المراجعة في السودان حيث أنشأءت مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير الأداري لمجلس الحاكم العام ابان حقبت الاستعمار الانجليزي للسودان , في عام 1933م صدر أول قانون للمراجعة تم بموجبة إنشاء مصلحة للمراجعة يرأسها المراجع العام.

في عام 1970م صدر قانون ديوان المراجع العام متضمنأ إلغاء قانون المراجعة الصادر في العام 1933م وحدد القانون الجديد واجبات وسلطات وإختصاصات الديوان من الناحية القانونية والمهنية مواكبة للتطور الاداري والإقتصادي للدولة .

في عام 1986 صدر قانون جديد للديوان أُلغى بموجبة قانون عام 1970م ، في العام 1999م صدر قانون تم بموجبه إلغاء قانون 1986م والتعديلات اللاحقه له.

في عام 2007م صدر قانون ديوان المراجعة القومي وتم التوقيع عليه 24يوليو 2007م ، وبدأ العمل به من تاريخ التوقيع عليه ، وتم بموجبه إلغاء قانون ديوان المراجعة العام لسنة 1999م [2] .

---

[1] إخلاص سعد محمد سعد ، الافصاح عن المعلومات البيئية أثرة في تقرير المراجع الخارجي في السودان 2008 ، ص 69.

[2] أماني كمال قسوم علي ، دور جودة المراجعة

تتناول الباحثة في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة الميدانية، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها،

والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج ، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين بمجموعة شركات البرجوب .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع (30) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب جميع الأفراد حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته (100%) من المستهدفين وتعتبر هذه النسبة عالية مما يؤدي إلى قبول نتائج العينة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرصت الباحثة على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1- الأفراد من مختلف الأعمار(من 30 سنة أقل ، من 31 – 35 سنة ، من 36- 40 سنة ، من 41- 45 سنة ، أكثر من 45 سنة).
2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه ، أخرى).
3- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة سودانية ، زمالة بريطانية ، زمالة عربية ، زمالة أمريكية ، أخرى).
4- الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، محاسبة تكاليف ، إدارة أعمال، اقتصاد ، دراسات مصرفية، أخرى).
5- الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (محاسب مالي، رئيس حسابات ، مراجع ، محاسب تكاليف ، مدير مالي، أخرى).
6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل، 6-10 سنة ، 11-15 سنة ، 16-20 سنة ، أكثر من 20 سنة).

القسم الأول : تحليل البيانات الشخصية

جدول (4/2/1)

التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب العمر

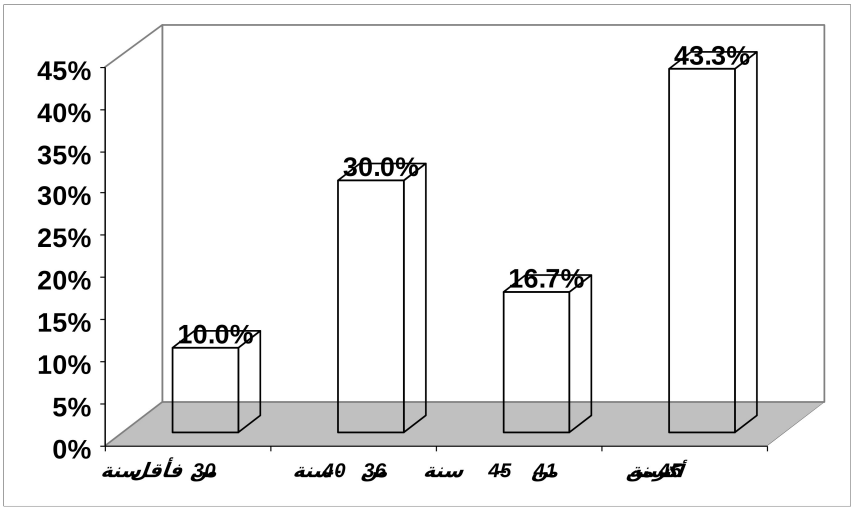
العمر	التكرار	النسبة%
من 30 سنة فأقل	3	10
من 36 - 40 سنة	9	30
من 41 – 45 سنة	5	16.7

أكثر من 45 سنة	13	43.3
المجموع	30	100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل (4/2/1)

التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول (4/2/1) والشكل البياني (4/2/1) فإن 10% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم من 30 سنة فأقل ، و 30% منهم تتراوح أعمارهم من 36 – 40 سنة ، بينما 16.7% أعمارهم من 41 – 45 سنة ، و 43.3% أعمارهم أكثر من 45 سنة.

جدول رقم (4/2/2)

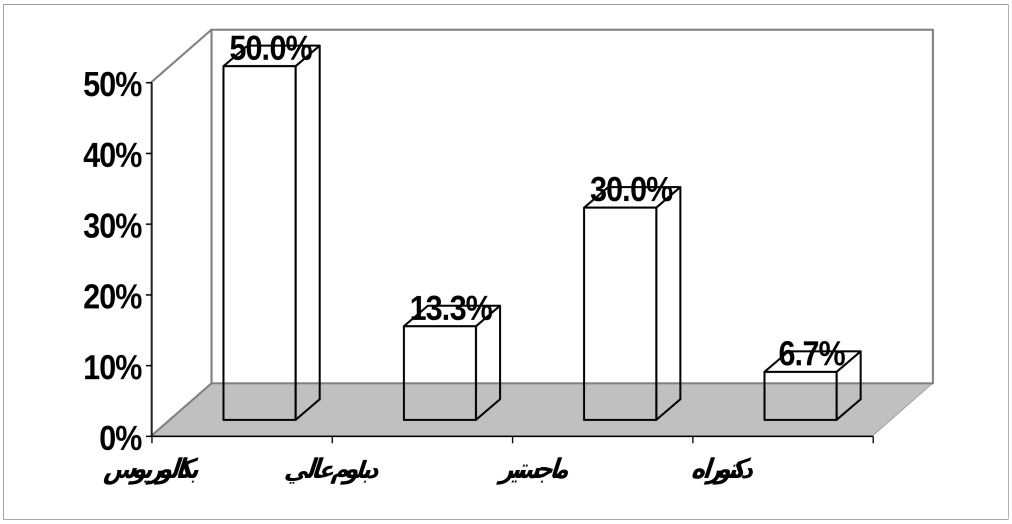
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
بكالوريوس	15	50
دبلوم عالي	4	13.3
ماجستير	9	30
دكتوراه	2	6.7
أخرى	-	-
المجموع	30	100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل (4/2/2)

أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول (4/2/2) والشكل البياني (4/2/2) فإن 50% من أفــراد عينــة الدراســة مــؤهلهم العلمــي بكــالوريوس ، و 13.3% مؤهلهم العلمي دبلوم عالي ، بينما 30% مؤهلهم العلمي ماجســتير ، و 6.7% مؤهلهم العلمي دكتوراه.

التخصص العلمي

جدول (4/2/3)

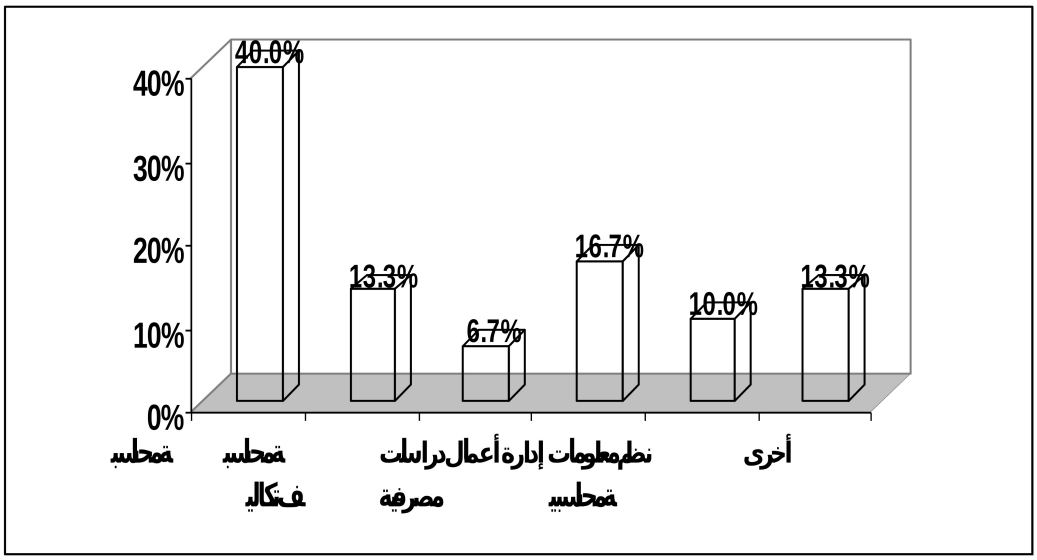
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة%
محاسبة	12	40
محاسبة تكاليف	4	13.3
دراسات مصرفية	2	6.7
إدارة أعمال	5	16.7
نظـــــم معلومـــــات محاسبية	3	10
أخرى	4	13.3
المجموع	30	100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل (4/2/3)

التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



امصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

مـن الجـدول (4/2/3) والشـكل البيـاني (4/2/3) فـإن 40% مـن أفراد عينة الدراسة تخصصـهم العلمـي محاسـبة ، و 13.3% منهـم تخصصهم العلمي محاسبة تكاليف ، بينما 6.7% تخصصهم دراسـات مصـرفية ، و 16.7% تخصصـهم إدارة أعمـال ، و 10% تخصصـهم نظم معلومـات محاسـبية ، بينمـا 13.3% لـديهم تخصصـات علميـة أخرى.

جدول (4/2/4)

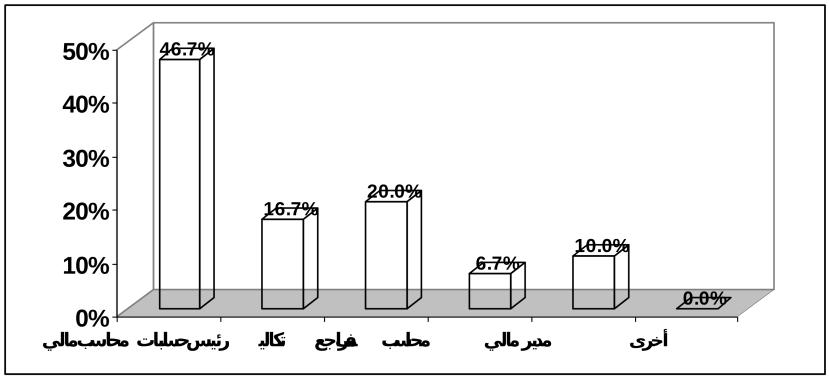
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة%
محاسب مالي	14	46.7
رئيس حسابات	5	16.7
مراجع	6	20
محاسب تكاليف	2	6.7
مدير مالي	3	10
أخرى	-	-
المجموع	30	100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني (4/2/4)

لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول (4/2/4) والشكل البيـاني (4/2/4) فـإن 46.7% من أفراد العينة محاسبين ماليين ، و 16.7% رؤساء أقسام ، بينمـا 20% مراجعين ، 6.7% محاسبي تكاليف، و 10% يشغلون وظيفـة مدير مالي .

جدول (4/2/5)

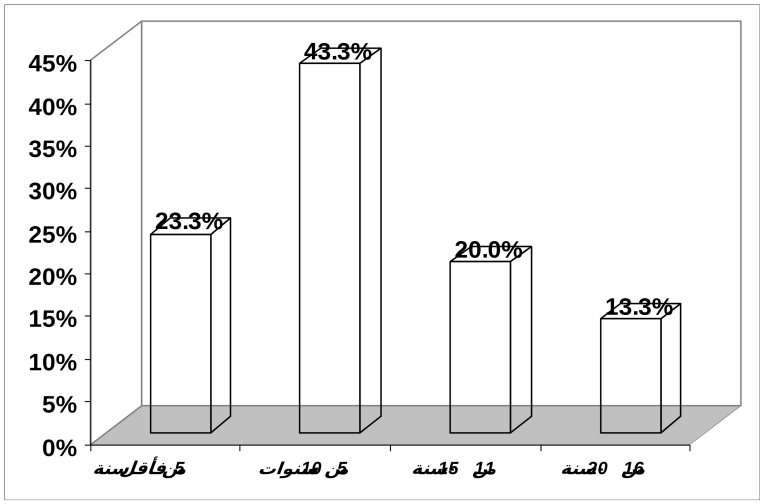
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة%
من 5 سنة فأقل	7	23.3
من 5 - 10 سنوات	13	43.3
من 11 - 15 سنة	6	20
من 16 - 20 سنة	4	13.3
أكثر من 20 سنة	-	-
المجموع	30	100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بيان (4/2/5)

أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول (4/2/5) والشكل البياني (4/2/5) فـإن 23.3% مـن أفـراد العينـة سـنوات خـبرتهم 5 سـنوات فأقـل ، و 43.3% سنوات خبرتهم من 5 - 10 سنة ، بينما 20% سنوات خبرتهم من 11 - 15 سنة ، و 13.3% سنوات خبرتهم من 16 - 20 سنة.

المؤهل المهني

جدول (4/2/6)

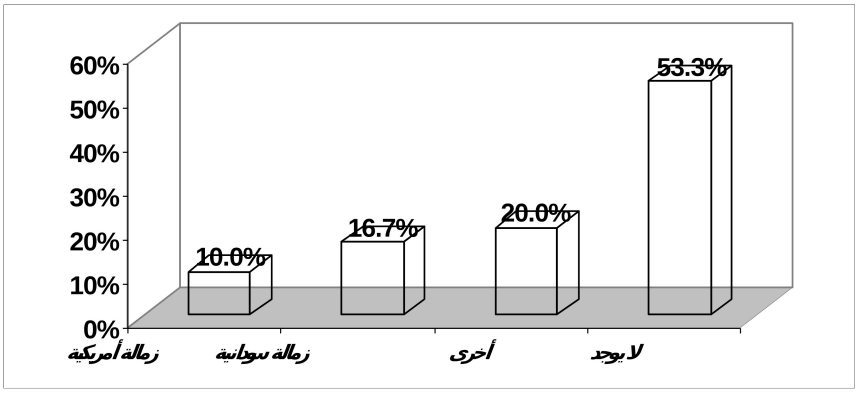
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة%
زمالة أمريكية	3	10
زمالة عربية	-	-
زمالة بريطانية	-	-
زمالة سودانية	5	16.7
أخرى	6	20
لا يوجد	16	53.3
المجموع	30	100

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الإستبانة، 2012 م

شكل بياني (4/2/6)

لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2012 م

من الجدول (4/2/6) والشكل البياني (4/2/6) فإن 10% من أفراد العينة مؤهلهم المهني زمالة أمريكية ، و 16.7% مؤهلهم المهني زمالة سودانية ، و 20% لديهم مؤهلات مهنية أخرى ، و 53.3% ليس لديهم مؤهل مهني.

أداة الدراسة:

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي تستخدمها الباحثة في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. وقد إعتمدت الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات من عينة الدراسة وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين :

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي على بيانات حول العمر ، التخصص العلمي، المؤهل العلمي ، المؤهل المهني ، سنوات الخبرة ، المركز الوظيفي.

القسم الثاني: يحتوي الإستبيان على عدد (15) عبارة تُحلل وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاثة بواقع (3) عبارات لكل فرضية.

وقد إعتمدت الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة ، للإستبيان مزايا منها:

1. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
3. سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
4. يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
5. يشعر المجيبون بالحرية في التعبير عن أراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبيان وصلاحية عباراته من حيث الصياغة والوضوح قامت الباحثة بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي أُقترحت عليه.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أُعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.

2. معادلة الفا - كرونباخ.

3. إعادة تطبيق الاختبار.

4. طريقة الصور المتكافئة.

5. معادلة جوتمان

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجابتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت له، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداء لقياس ما وضعت له. قامت الباحثة بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي :

الصدق = $\sqrt{\text{الثبات}}$

وقامت الباحثة بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان – براون بالصيغة الآتية :

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times ر}{1 + ر}$$

حيث (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والاجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية؟

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قامت الباحثة بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) فرد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستباين من العينة الاستطلاعية
بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي :

شكل بياني (5/2/7)
الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
0.75	0.87

يتضح من نتائج الجدول شكل بياني (5/2/7) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على عبارات الاستبيان كاملة كانت أكبر من (50%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

المبحث الثاني:
تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات

أولاً: الترميز :
تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها فـي جهـاز الحاسـب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الأوزان الآتية:
أوافق بشدة وزنها 5

أوافق وزنها 4
محايد وزنها 3
لا أوافق وزنها 2
لا أوافق بشدة وزنها 1
الوسط الفرضي = مجموع الأوزان = 1 +2 + 3 + 4 +5 = 3
عددها 5

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا قل الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة .

ثانياً: الأسلوب الإحصائي :

استخدم برنامج ألـ(SPSS) لمعالجة البيانات إحصائيا SPSS مختصر لـ STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES والتي تعنى بالعربية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأوزان إجابات المبحوثين .

الوسط الحسابي يستخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي للعبارة فإذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي (3) فهذا يعنى أن اتجاه إجابات المبحوثين إيجابي للعبارة أي يعني الموافقة على العبارة.

ولاختبار تكرارات إجابات المبحوثين هي في الاتجاه السلبي أم في الاتجاه الإيجابي أستخدم اختبار مربع كأي لجودة التطابق .

أي لاختبار الفرض الآتي إلى أي مدى التكرارات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب متساوية (منتظمة) للعبارات : (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة), فإذا كان حجم العينة 30 يتوزعون بنسب متساوية للإجابات الخمسة (6 لكل إجابة) فإذا كان هنالك فرق ذو دلاله إحصائية بين المتوقع (6 لكل أجابه) وبين التكرارات المتحصل عليها هذا يعنى أن إجابات المبحوثين تميل نحو الإيجابية أو السلبية حيث يمكن تحديد ذلك من خلال الوسط الحسابي الفعلي هل هو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي أم اقل من الوسط الفرضي .

اختبار مربع كأي نحصل فيه على قيمة مربع كآي

$$X^2 = \sum_{i=1}^{n} \frac{(O_i - E)^2}{Ei}$$

حيث أن:

Oi : هي التكرارات المشاهدة (المتحصل عليها من العينة)

Ei : هي التكرارات المتوقعة (6 في هذه الدراسة)

$\sum_{i=1}^{n}$: المجموع

N : عدد أفراد العينة

I : 1 . 2 .3

كما أن القيمة الاحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكـرارات المشـاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية(0.05) فـإذا كـانت اقل مـن 0.05 فهـذا يـدل علـى أنـه توجـد فـروق بيـن التكـرارات والمشاهدة والتكرارات المتوقعة . وفى هذه الحالة نقارن الوسـط الحسـابي الفعلـي للعبـارة بالوسـط الفرضـي فـإن كـان أقـل مـن الوسط الفرضي دليـل كـافي علـى عـدم موافقـة المبحـوثين علـى العبـارة أمـا إذا كـان أكـبر مـن الوسـط الفرضـي فهـذا دليـل علـى موافقة المبحوثين على العبارة .

القسم الثاني : اختبار الفرضيات

نص الفرضية الأولى: إلتزام المراجع الخارجي بـــــآداب وقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

جدول (4/2/7)

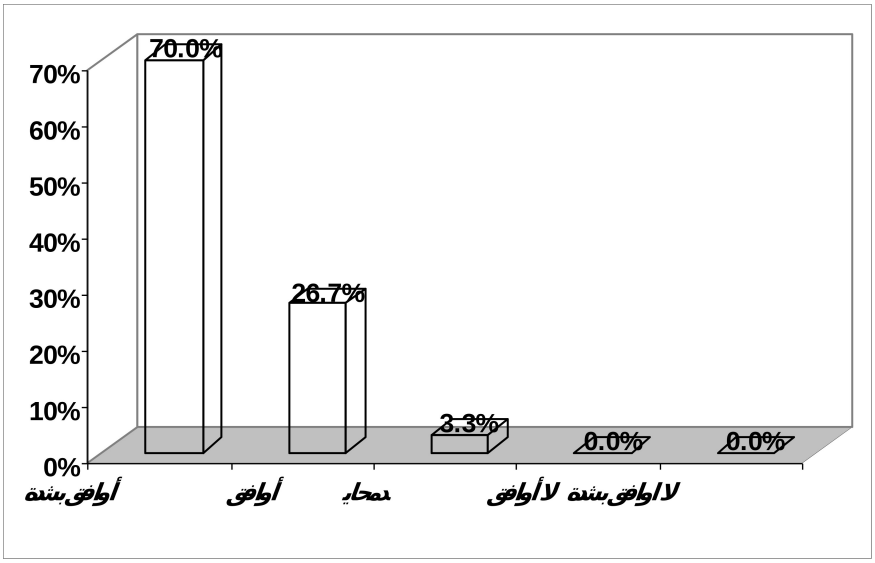
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
1/ مسؤلية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها بشكل معقول يساعد في تضييق الفجوة.	21	8	1	-	-	30
	70%	26.7 %	3.3%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/7)

إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

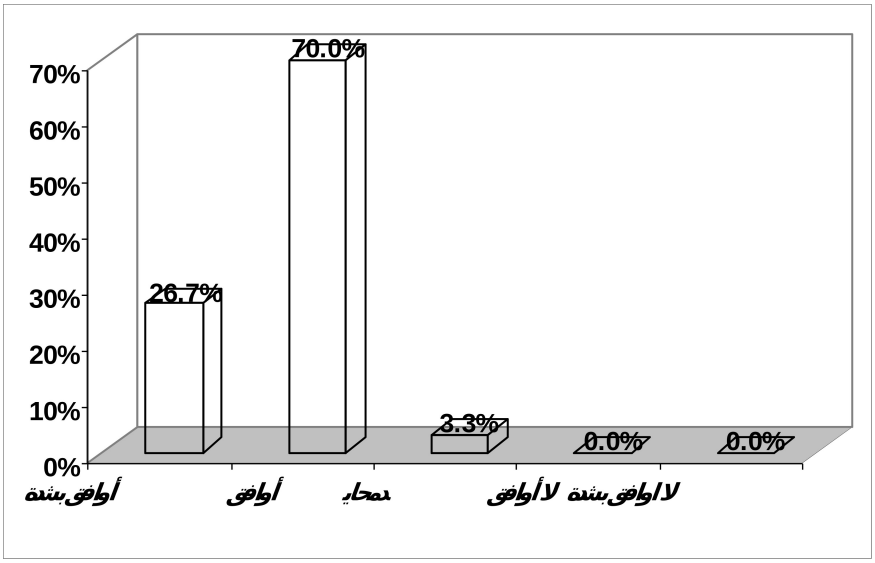
من الجدول (4/2/7) فإن 70% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مسؤلية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها بشكل معقول يساعد في تضييق الفجوة ، و 26.7% منهم موافقون ، بينما 3.3% محايدون .

جدول رقم (4/2/8)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
2/ ضرورة إلتزام المراجعين بنشرات معايير المراجعة لحمايتهم من المسائلات القانونيه لتضييق الفجوة بين الأداء الفعلي لهم وتوقعاتهم.	8	21	1	-	-	30
	26.7%	70%	3.3%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/8)
إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

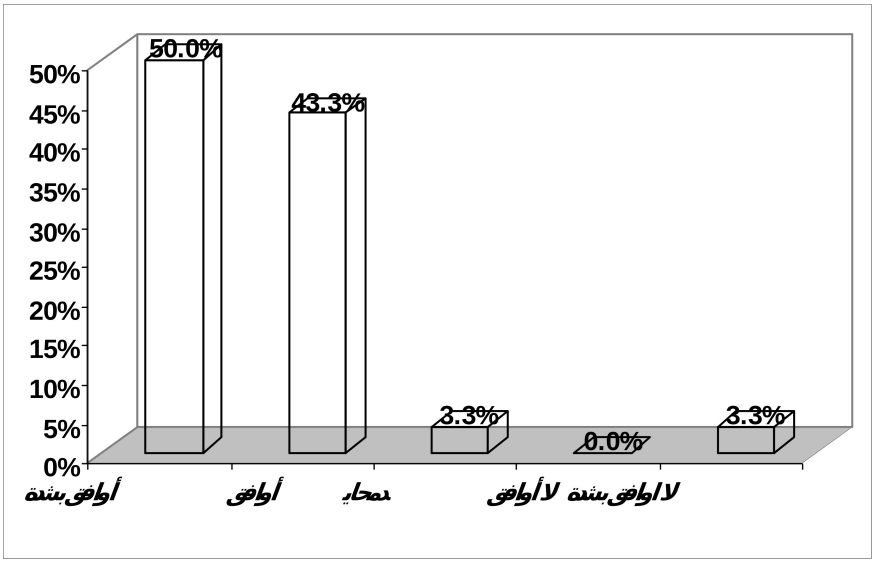
يتضح من الجدول رقم (4/2/8) والشكل البيـاني رقـم (4/2/8) فإن 6.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ضرورة إلتزام المراجعين بنشرات معايير المراجعة لحمايتهم من المسائلات القـانونيه لتضـييق الفجـوة بيـن الأداء الفعلـي لهـم وتوقعـاتهم ، و 70% منهـم موافقون ، بينما 3.3% محايدون.

جدول رقم (4/2/9)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
3/ يمكن وضع حلول لتضييق الفجوه في المراجعه من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعه.	15	13	1	-	1	30
	50%	43.3 %	3.3%	-	3.3%	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/9)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

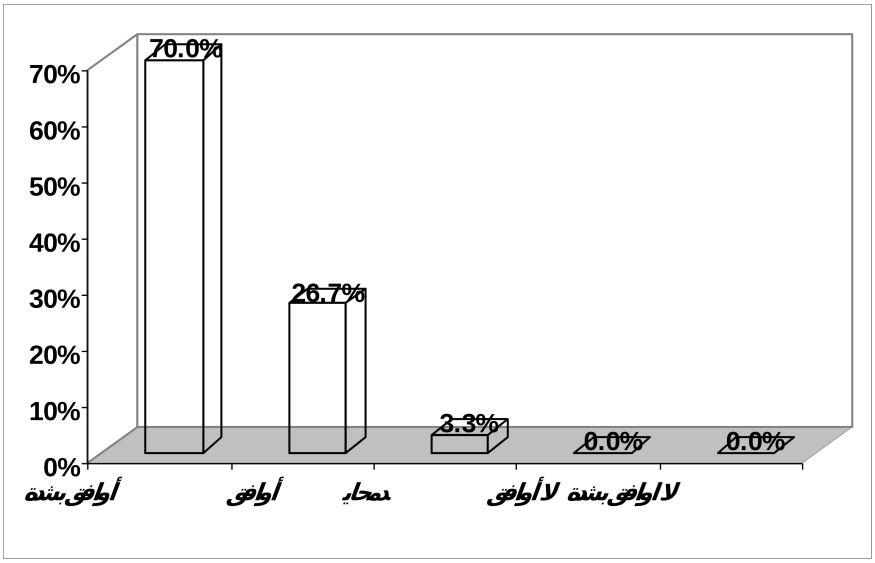
من الجدول رقم (4/2/9) والشكل البياني رقم (4/2/9) فإن 50% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه يمكن وضع حلول لتضييق الفجوه في المراجعه من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعه ، و 43.3% منهم موافقون، بينما 3.3% محايدون ، و 3.3% لا يوافقون بشدة.

جدول رقم (4/2/10)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أواف ق	لا أوافق بشدة	المجموع
4/ ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بالتأهيل العلمي والعملي للمراجعين لتضيق فجوة التوقعات.	21	8	1	-	-	30
	70%	26.7 %	3.3%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم(4/2/10)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

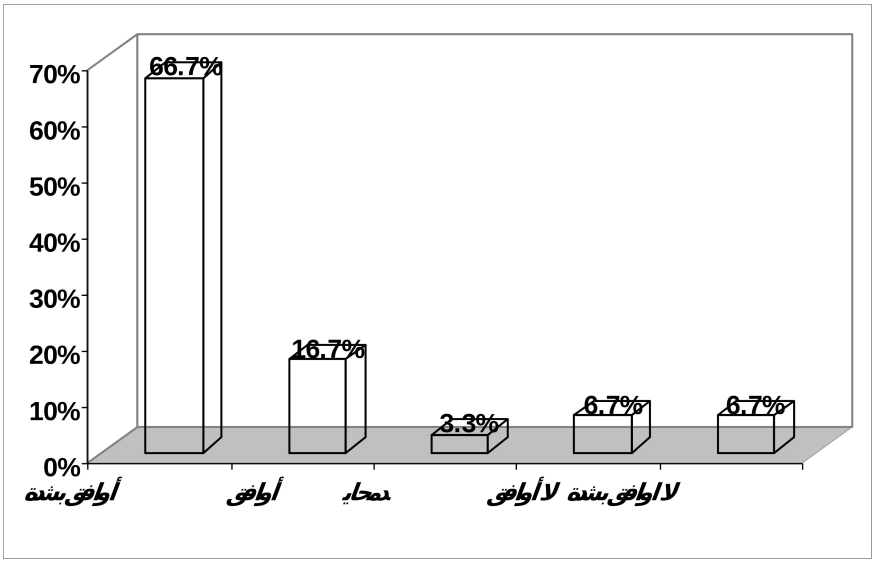
يتضح من الجدول رقم (4/2/10) والشكل البياني رقم (4/2/10) فإن 70% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بالتأهيل العلمي والعملي للمراجعين لتضيق فجوة التوقعات ، و 26.7% منهم موافقون، بينما 3.3% محايدون.

جدول رقم (4/2/11)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
5/ قدرة المام المراجع بمعايير المراجعة والالتزام بها عند عملية المراجعة يساعد في تضيق فجوة التوقعات.	20	5	1	2	2	30
	66.7%	16.7 %	3.3%	6.7%	6.7%	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم(4/2/11)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

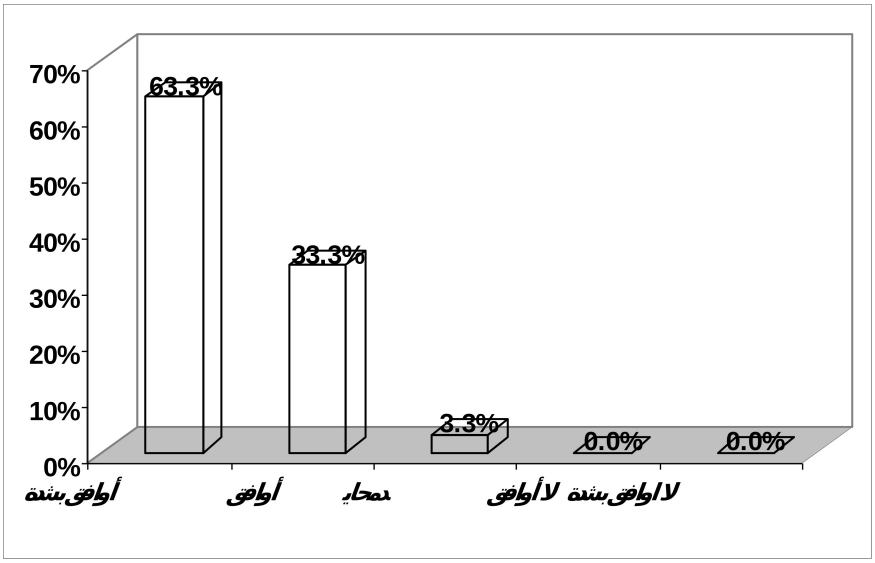
يتضح من الجدول رقم (4/2/11) والشكل البياني رقم (4/2/11) فإن 66.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على قدرة المام المراجع بمعايير المراجعة والالتزام بها عند عملية المراجعة يساعد في تضيق فجوة التوقعات و 16.7% منهم موافقون، بينما 3.3% محايدون ، و 6.7% لا يوافقون، و 6.7% لا يوافقون بشدة.

جدول رقم (4/2/12)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
6/ لجودة المراجعة دور في تضييف فجوة التوقعات في المراجعة.	19	10	1	-	-	30
	63.3%	33.3 %	3.3%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم(4/2/12)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

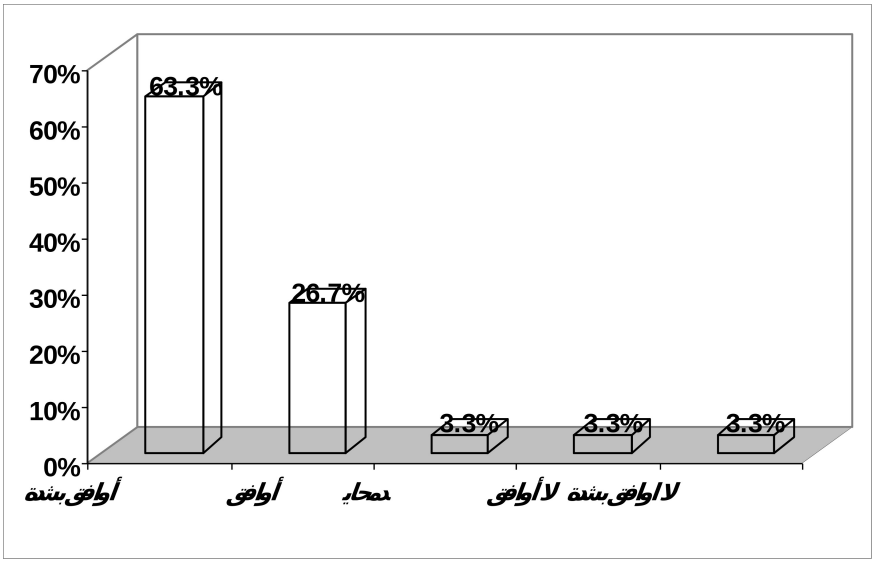
يتضح من الجدول رقم (4/2/12) والشكل البياني رقم (4/2/12) فإن 63.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن لجودة المراجعة دور في تضييف فجوة التوقعات في المراجعة، و 33.3% منهم موافقون، بينما 3.3% محايدون.

جدول رقم (4/2/13)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أواف ق	لا أوافق بشدة	المجموع
7/ إهتمام المنظمات المهنية بتحديث برامج التعليم للمراجعين يساعد في تضيق فجوة التوقعات**.**	19	8	1	1	1	30
	63.3%	26.7 %	3.3%	3.3%	3.3%	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم(4/2/13)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (4/2/13) والشكل البياني رقم (4/2/13) فإن 63.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن إهتمام المنظمات المهنية بتحديث برامج التعليم للمراجعين يساعد في تضيق فجوة التوقعات و 26.7% منهم موافقون، بينما 3.3% محايدون، و 3.3% لا يوافقون، و 3.3% لا يوافقون بشدة.

جدول رقم (4/2/14): الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كآي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الأولى:

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كآي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1/ تعمل فجوة التوقعات في المراجعة علي تقليل عدد الدعاوي القضائيه المرفوعه ضد المراجعين.	4.6	0.7	20.6	2	0.03
2/ ضرورة إلتزام المراجعين بنشرات معايير المراجعة لحمايتهم من المسائلات القانونيه لتضييق الفجوة بين الأداء الفعلي لهم وتوقعاتهم.	4.2	0.5	20.6	2	0.03
3/ يمكن وضع حلول لتضييق الفجوه في المراجعه من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعه.	4.4	0.9	22.8	3	0.04

4/ ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بالتأهيل العلمي والعملي للمراجعين لتضيق فجوة التوقعات.	4.7	0.5	20.6	2	0.03
5/ قدرة المام المراجع بمعايير المراجعة والالتزام بها عند عملية المراجعة يساعد في تضيق فجوة التوقعات.	4.3	1.2	42	4	0.01
6/ لجودة المراجعة دور في تضييف فجوة التوقعات في المراجعة.	4.6	0.6	16	2	0.02
7/ اهتمام المنظمات المهنية بتحديث برامج التعليم للمراجعين يساعد في تضيق فجوة التوقعات**.**	4.5	0.7	14.6	2	0.01

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (4/2/14) أن الوسط الحسـابي لجميـع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهـذا يشـير إلـى أن إجابات المبحوثين نحو هـذه العبـارات تسـير فـي الاتجـاه الإيجـابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهـذه العبـارات يـتراوح مـا بيـن (0.6 – 1.2) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فـروق ذات دلالـة إحصـائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

من خلال هذا تتأكد صحة الفرضية التي نصها : ظهور فجوة التوقعات في المراجعه يؤدي إلى زيادة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين .

اختبار الفرضية الثانية:

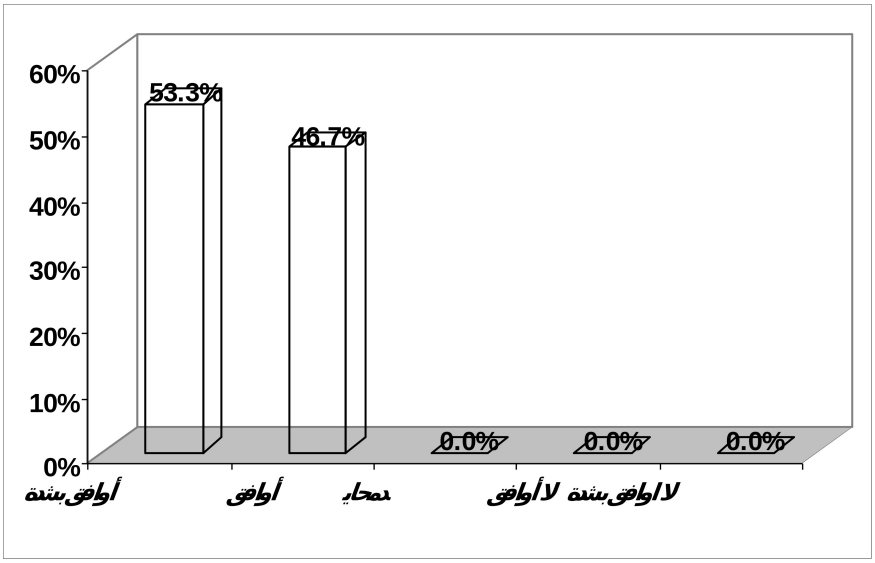
نــص الفرضــية الثانيــة : إلــتزام المراجــع الخــارجي بنشرات معايير المراجعه العـامه يـؤدي إلـى تضـييق فجـوة التوقعات.

جدول رقم (4/2/15)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
1/ التزام المراجع الخارجي بالنشرات والتخطيط السليم لعملية المراجعة والامانه المهنية عند القيام بعمليات المراجعة يساعد على زيادة مستوى أداء عملية المراجعة.	16	14	-	-	-	30
	53.3%	46.7%	-	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/14)
إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (4/2/15) والشكل البياني رقم (4/2/14) فإن 53.3% مـن أفـراد عينـة الدراسـة يوافقـون بشـدة علـى أن الـتزام المراجـع الخـارجي بالنشـرات والتخطيـط السـليم لعمليـة المراجعـة

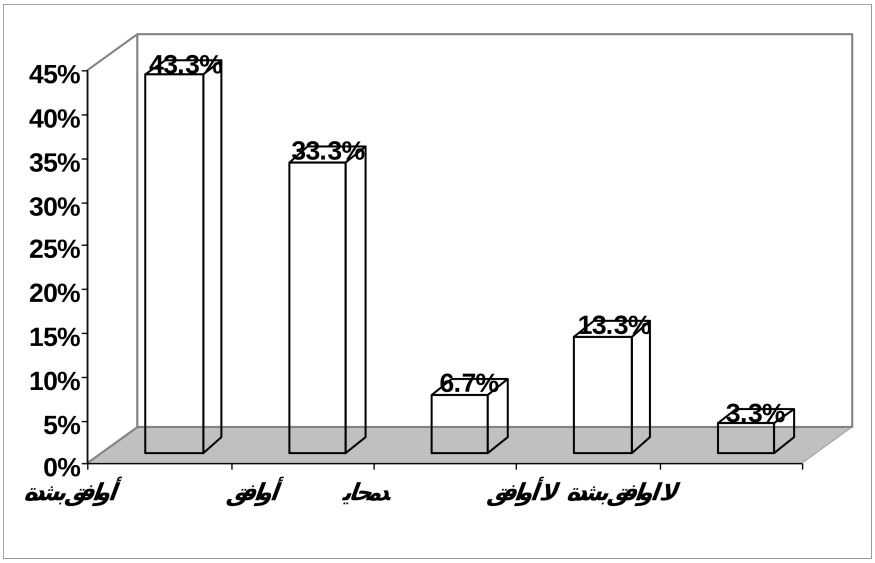
والامانه المهنية عند القيام بعمليات المراجعة يساعد على زيادة مستوى أداء عملية المراجعة ، و 46.7% منهم موافقون.

جدول رقم (4/2/16)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أواف ق	لا أوافق بشدة	المجم وع
2/ الضغوط والتداخل من العميل في الدور الذي يقوم به المراجع يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات**.**	13	10	2	4	1	30
	43.3 %	33.3 %	6.7%	13.3 %	3.3%	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/15)
إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (4/2/16) والشكل البياني رقم (4/2/15) فإن 43.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن الضغوط والتداخل من العميل في الدور الذي يقوم به المراجع يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات ، و 33.3% منهم موافقون ، بينما 6.7% محايدون ، و 13.3% لا يوافقون ، و 3.3% لا يوافقون بشدة.

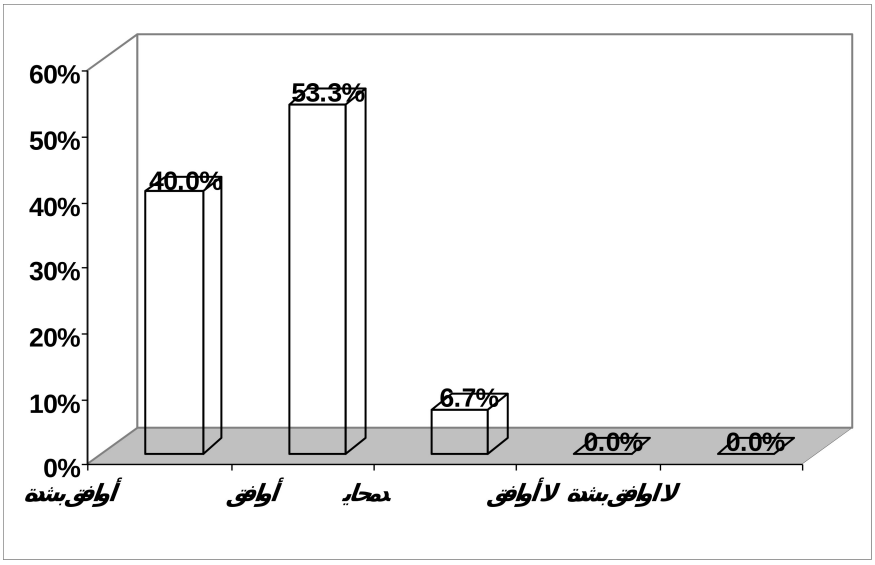
جدول رقم (4/2/17)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
3/ ضرورة قيام المنظمات المهنية بتدعيم استقلال المراجع من خلال إصدار الارشادات والمعايير تساعد في تضيق فجوة التوقعات**.**	12	16	2	-	-	30
	40%	53.3 %	6.7%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/16)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

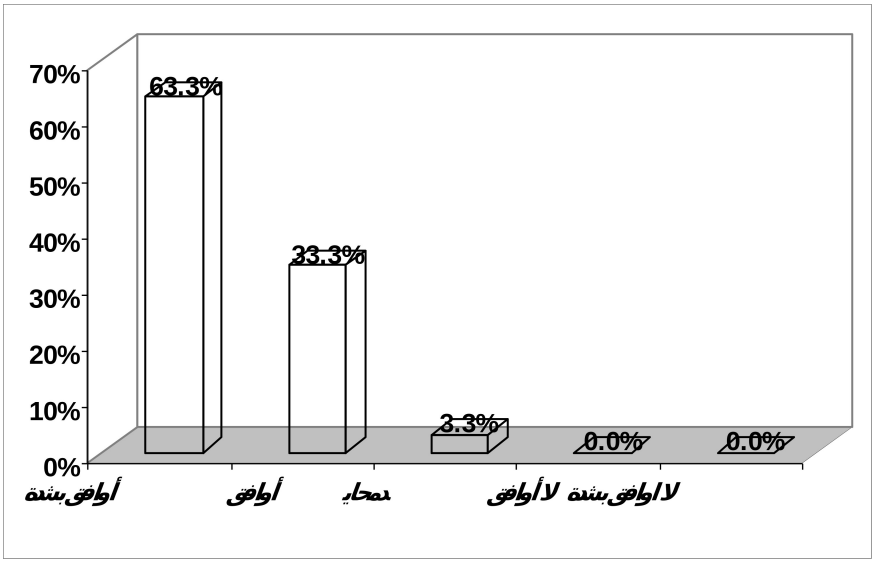
من الجدول رقم (4/2/17) والشكل البياني رقم (4/2/16) فإن 40% من أفراد عينة الدراسة يوافقـون بشـدة علـى أن ضـرورة قيـام المنظمات المهنية بتدعيم استقلال المراجع من خلال إصدار الارشـادات والمعايير تساعد في تضيق فجوة التوقعات ، و 53.3% منهم موافقون ، بينما 6.7% محايدون.

جدول رقم (4/2/18)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
4/ فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت مشكلة تحدد بقاء مكاتب المراجعة لعدم رضاء المستفيدين من خدماتهم.	19	10	1	-	-	30
	63.3 %	33.3 %	3.3%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/17)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (4/2/18) والشكل البياني رقم (4/2/17) فإن 63.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت مشكلة تحدد بقاء مكاتب المراجعة لعدم رضاء المستفيدين من خدماتهم ، و 33.3% منهم موافقون ، بينما 3.3% محايدون .

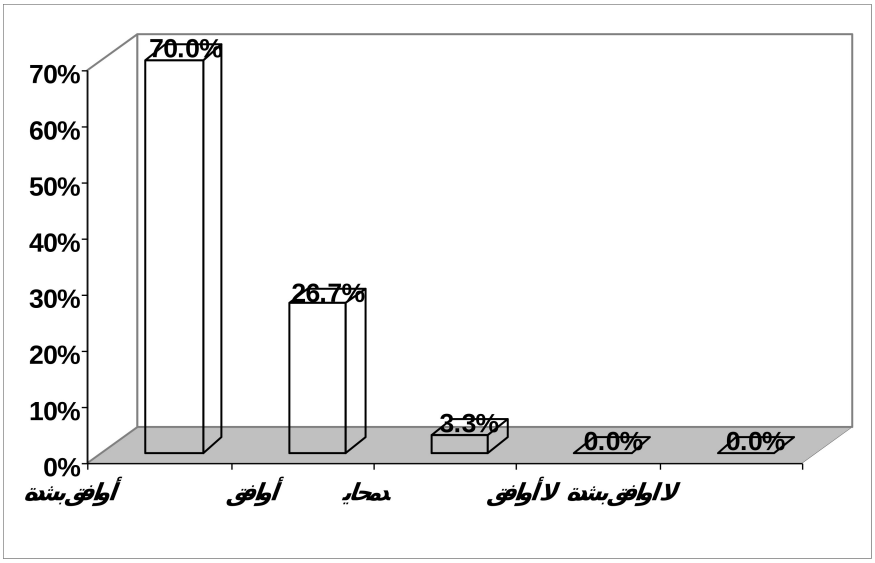
جدول رقم (4/2/19)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية.

العبارة	أوافق	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق	المجموع

	بشدة			ق	بشدة	
5/ تطوير تقارير المراجع الخارجي تلبي رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة.	21	8	1	-	-	30
	70%	26.7 %	3.3%	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/18)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (4/2/19) والشكل البياني رقم (4/2/18) فإن 70% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطوير تقارير المراجع الخارجي تلبي رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة ، و 26.7% منهم موافقون ، بينما 3.3% محايدون.

جدول رقم (4/2/20): الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كآي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الثانية:

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1/ التزام المراجع الخارجي بالنشرات والتخطيط السليم لعملية المراجعة والامانه المهنية عند القيام بعمليات المراجعة يساعد على زيادة مستوى أداء عملية المراجعة.	4.5	0.5	0.13	1	0.72
2/ الضغوط والتداخل من العميل في الدور الذي يقوم به المراجع يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات**.**	4.0	1.2	18	4	0.01
3/ ضرورة قيام المنظمات المهنية بتدعيم استقلال المراجع من خلال إصدار الارشادات والمعايير تساعد في تضيق فجوة التوقعات**.**	4.3	0.8	10	2	0.01
4/ فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت مشكلة تحدد بقاء مكاتب المراجعة لعدم رضاء المستفيدين من خدماتهم**.**	4.6	0.7	16	2	0.03
5/ تطوير تقارير المراجع الخارجي تلبي رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة.	4.7	0.5	20.6	2	0.01

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (4/2/20) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الايجابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.5 – 1.2) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين. بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لغالبية العبارات فهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

مما سبق تتأكد صحة الفرضية التي نصها : إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعه العامه يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

اختبار الفرضية الفرضية الثالثة :

نص الفرضية الثالثة : إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعه العامه يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

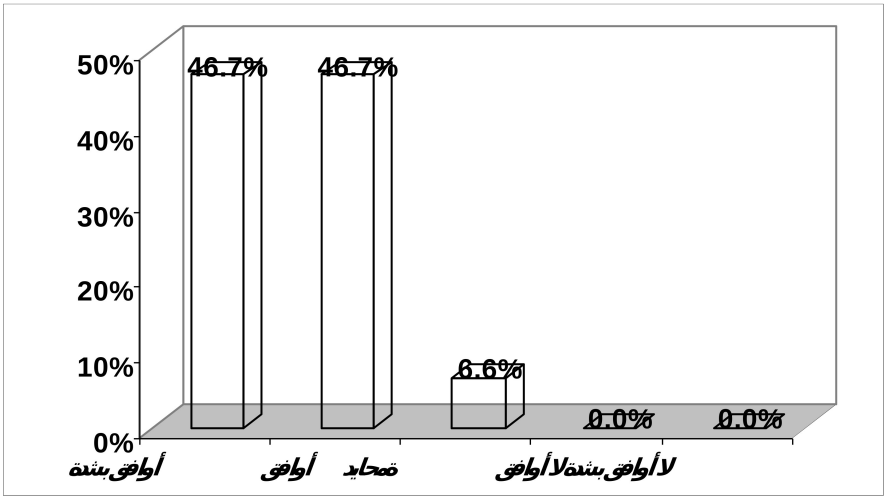
جدول رقم (4/2/21)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
1/ ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي تعتمد على استقلالية المراجع الخارجي وتأهيله العلمي والعملي.	14	14	2	-	-	30
	46.7 %	46.7 %	6.6	-	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/19)
إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

من الجدول رقم (4/2/21) والشكل البياني رقم (4/2/19) فإن 46.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي تعتمد على استقلالية المراجع الخارجي وتأهيله العلمي والعملي ، و 46.7% منهم موافقون، بينما 6.6% محايدون.

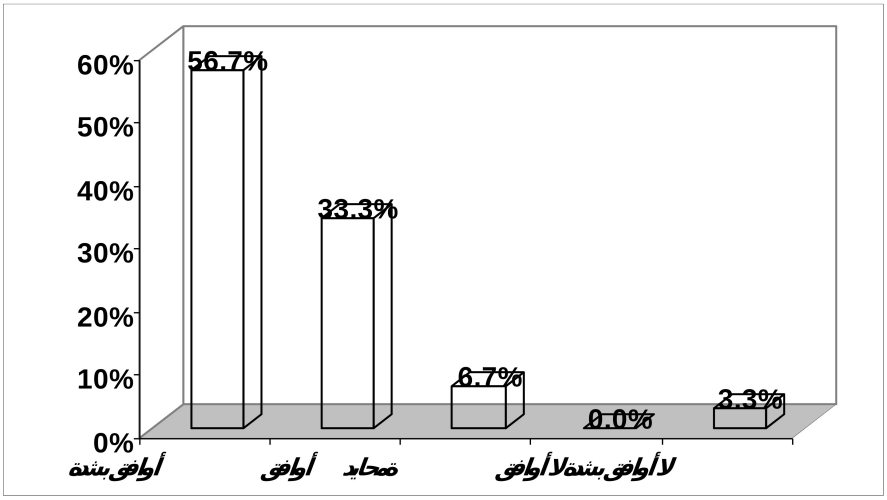
جدول رقم (4/2/22)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
2/ ان التحفظات التي ترد في تقرير المراجع الخارجي تؤثر سلباً على	17	10	2	-	1	30
	56.7	33.3	6.7%	-	3.3%	100%

سلوك المستثمر تجاه	%	%				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/20)
إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (4/2/22) والشكل البياني رقم (4/2/20) فإن 56.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن ان التحفظات التي ترد في تقرير المراجع الخارجي تؤثر سلباً على سلوك المستثمر تجاه المنشأة ، و 33.3% منهم موافقون ، بينما 6.7% محايدون ، و 3.3% لا يوافقون بشدة.

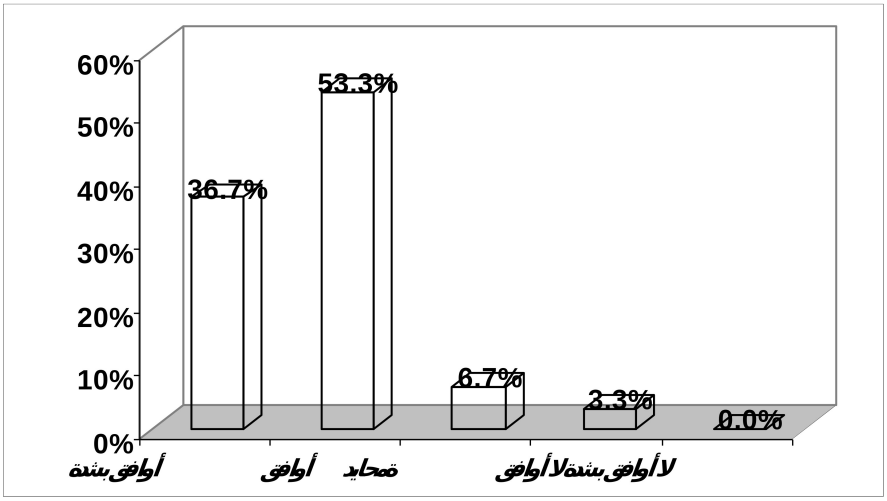
جدول رقم (4/2/23)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
3/ ضرورة قيام المنظمات المهنية بزيادة وعى ثقافة المجتمع بطبيعة أهداف المراجعة والرقابة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية مما يساعد في	11	16	2	1	-	30
	36.7 %	53.3 %	6.7%	3.3 %	-	100%

						تضيق فجوة التوقعات.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/21)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

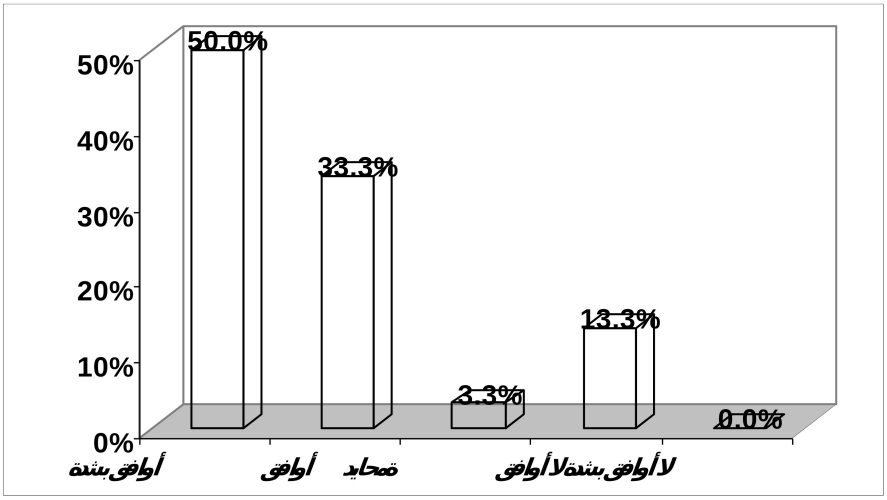
من الجدول رقم (4/2/23) والشكل البياني رقم (4/2/21) فإن 36.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ضرورة قيام المنظمات المهنية بزيادة وعى ثقافة المجتمع بطبيعة أهداف المراجعة والرقابة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية مما يساعد في تضيق فجوة التوقعات ، و 53.3% منهم موافقون ، بينما 6.7% محايدون، و 3.3% لا يوافقون.

جدول رقم (4/2/24)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
4/ ضرورة تحديد جهة اشرافية رقابية على مهنة المراجعة تقوم بإصدار الارشادات والمعايير وتقوم بالحكم على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة تساعد في تضيق فجوة التوقعات.	15	10	1	4	-	30
	50%	33.3 %	3.3%	13.3 %	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم (4/2/22)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

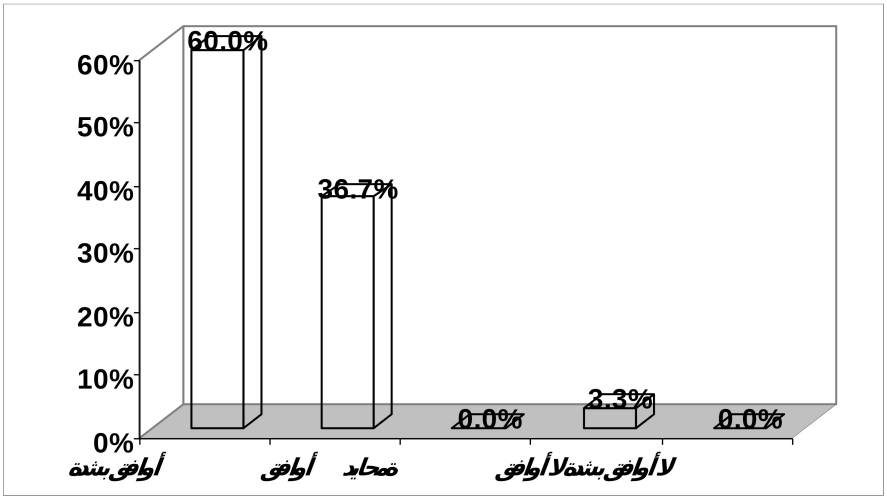
من الجدول رقم (4/2/24) والشكل البياني رقم (4/2/22) فإن 50% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن ضرورة تحديد جهة اشرافية رقابية على مهنة المراجعة تقوم بإصدار الارشادات والمعايير وتقوم بالحكم على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة تساعد في تضيق فجوة التوقعات ، و 33.3% منهم موافقون ، بينما 3.3% محايدون ، و 13.3% لا يوافقون .

جدول رقم (4/2/25)
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة.

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أواف ق	لا أوافق بشدة	المجموع
5/ يؤثر تقرير المراجع الخارجي على فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين بإعتبار أن المستثمرين هم أهم طائفة من الطوائف التي تستخدم تقارير المراجعة لمساعدتها في اتخاذ قرارات الاستثمار.	18	11	-	1	-	30
	60%	36.7 %	-	3.3%	-	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

شكل بياني رقم(4/2/23)
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يتضح من الجدول رقم (4/2/25) والشكل البياني رقم (4/2/23) فإن 60% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن يؤثر تقرير المراجع الخارجي على فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين بإعتبار أن المستثمرين هم أهم طائفة من الطوائف التي تستخدم تقارير المراجعة لمساعدتها في اتخاذ قرارات الاستثمار ، و 36.7% منهم موافقون، بينما 3.3% لا يوافقون.

جدول رقم (4/2/26): الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كآي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الثانية:

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كآي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1/ ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي تعتمد على استقلالية المراجع الخارجي وتأهيله العلمي والعملي.	4.4	0.7	7.8	2	0.02
2/ ان التحفظات التي ترد في تقرير المراجع الخارجي تؤثر سلباً على سلوك المستثمر تجاه المنشأة.	4.4	0.9	22.5	3	0.01
3/ ضرورة قيام المنظمات المهنية بزيادة وعى ثقافة المجتمع بطبيعة أهداف المراجعة والرقابة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية مما يساعد في تضيق فجوة	4.2	0.7	20.9	3	0.01

التوقعات.					
4/ ضرورة تحديد جهة اشرافية رقابية على مهنة المراجعة تقوم بإصدار الارشادات والمعايير وتقوم بالحكم على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة تساعد في تضيق فجوة التوقعات.	4.2	1	15.6	3	0.01
5/ يؤثر تقرير المراجع الخارجي على فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين بإعتبار أن المستثمرين هم أهم طائفة من الطوائف التي تستخدم تقارير المراجعة لمساعدتها في اتخاذ قرارات الاستثمار**.**	4.5	0.7	4.6	2	0.01

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2013 م

يلاحظ من الجدول رقم (4/2/26) أن الوسط الحسـابي لجميـع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهـذا يشـير إلـى أن إجابات المبحوثين نحو هـذه العبـارات تسـير فـي الاتجـاه الايجـابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.7 – 1) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمـة الاحتماليـة لجميـع العبـارات فهـي أقـل مـن مسـتوى المعنويـة 0.05 وهـذا يشـير إلـى وجـود فـروق ذات دلالـة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

بناءاً على هذا تتأكد صحة الفرضية التي نصها : إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير الرقابه على جودة آداء مكاتب المراجعه يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في المراجعه.

الخاتمـــه

تشتمل على:
أولاً: النتائج
ثانياً: التوصيات

أولاً : النتائج

بعد الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصلت الباحثة الى النتائج التالية :

1- مسؤلية المراجع الخارجي عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها بشكل معقول يساعد في تضييق الفجوة .

2- ضرورة إلتـزام المراجعين بنشرات معايير المراجعة لحمايتهم من المسألات القانونية يساعد على تضييق الفجوة بين الأداء الفعلي لهم ولتوقعات المستخدمين.

3- يمكن وضع حلول لتضييق الفجوة في المراجعة من خلال إلتزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة.

4- ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بالتأهيل العلمي والعملي للمراجعين لتضييق فجوة التوقعات.

5- لجودة المراجعة دور في تضييف فجوة التوقعات في المراجعة.

6- فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت مشكلة تهدد بقاء مكاتب المراجعة لعدم رضاء المستفيدين من خدماتهم.

النتائج من 1 إلى 6 تثبت صحة الفرضية الأولى

7- التزام المراجع الخارجي بالنشرات والتخطيط السليم لعملية المراجعة والامانة المهنية عند القيام بعمليات المراجعة يساعد على زيادة مستوى أداء عملية المراجعة..

8- الضغوط والتداخل من العميل في الدور الذي يقوم به المراجع يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.

9- ضرورة قيام المنظمات المهنية بتدعيم استقلال المراجع من خلال إصدار الارشادات والمعايير تساعد في تضييق فجوة التوقعات.

10- اهتمام المنظمات المهنية بتحديث برامج التعليم للمراجعين يساعد في تضييق فجوة التوقعات.

11- تطوير تقارير المراجع الخارجي بهدف تلبية رغبات فئات المستفيدين من خدمات المراجعة يساعد في تضييق فجوة التوقعات

النتائج من 7إلى 11 تثبت صحة الفرضية الثانية

12-ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي تعتمد على استقلالية المراجع الخارجي وتأهيلة العلمي والعملي .

13- ان التحفظات التي ترد في تقرير المراجع الخارجي تؤثر سلباً على سلوك المستثمر تجاة المنشأة .

14- ضرورة قيام المنظمات المهنية بـزيادة وعـى ثقافة المجتمع بطبيعة أهداف المراجعة والرقابة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية مما يساعد في تضييق فجوة التوقعات .

15- ضرورة تحديد جهة اشرافية رقابية على مهنة المراجعة تقوم بإصدار الارشادات والمعايير وتقوم بالحكم على القوائم

المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة تساعد في تضييق فجوة التوقعات.
16- يؤثر تقرير المراجع الخارجي على فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين بإعتبار أن المستثمرين هم أهم طائفة من الطوائف التي تستخدم تقارير المراجعة لمساعدتها في اتخاذ قرارات الاستثمار

النتائج من 12 إلى 16 تثبت صحة الفرضية الثالثة

ثانياً : التوصيات

من خلال النتائج السابقة توصي الباحثة بالآتي :

1. العمل على تطبيق معايير المراجعة بصورة سليمة .
2. يجب ان تكون هنالك جهه رسمية تتولى اصدار معايير المراجعة.
3. ضرورة إلمام المراجعين والمحاسبين بالمعايير وأهمية تطبيقها .
4. العمل على تأهيل المراجعين والمحاسبين بالمعايير وأهمية تطبيقها .
5. القيام بدورات متقدمة للمراجعيين الخارجين لتطوير مجال المراجع وكتابة التقارير بشفافيه .

6- مقترحات لبحوث مستقبلية :

1- دورة لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات.

ب-دور حوكمة الشركات في تصنيف فجوة التوقعات .

ج- أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالسودان.

.

فهرس المراجع والمصادر

فهرس المراجع والمصادر

القرآن الكريم
أولاً: الكتب :

- د. إبراهيم طه عبد الوهاب ، **المراجعة (النظرية العلمية .الممارسة المهنية)** ، (القاهرة : د .نة ، 2004م)
- د. إبراهيم علي عشماوي ، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية** ،(القاهرة : دار الطباعة الحديثة، 1970)
- أبو الفتوح علي فضالة ، **المراجعة العامة** ، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1993م)
- د. أحمد فرغلي محمد حسن ، مراجعة الحسابات المشاكل المحاسبية للمراجعين ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م)
- د. احمد محمد نور، **مراجعة الحسابات**، (الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر 1984م)
- د. أحمد نور ، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1994م)
- د .احمد حامد حجاج و د.كمال الدين سعيد (الرياض , دار المريخ للنشر , 1989م)

أحمد فرغلي محمد حسن ، **مراجعة الحسابات المشاكل المحاسبية للمراجعين** ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م)

- د. أمين السيد احمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد** ،(الاسكندرية الدار الجامعية الاسكندرية، 2007م،)
- أمين السبد أحمد لطفي ، **مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة** ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)
- د. ألفين آرينز وجيمس لوبك، ترجمة. د. محمد محمد عبد القادر الوسطى، ***المراجعة مدخل متكامل***، (الرياض: دار المريخ للنشر، د. ت)

- د. الفيــن آرينــز، جيمــس لوبيــك، **المراجعــة مــدخل متكامل**، ترجمـة محمـد محمـد عبـد القـادر، مراجعـة أحمـد حامد حجاج،(الرياض، دار المريخ للنشر، 2002م،)

جـورج دانيـال غـالي، **تطوير مهنـة المراجعـة لمواجهـة المشــكلات المعاصــرة وتحــديات الالفيــة الثالثــة**، (لاسكندرية، الدار الجامعية، 2001م،)

- د. حسـن القاضـي ، مـأمون توفيـق حمـدان ، **المحاسـبة الدولية** ، (عمان : الدار العلمية للنشر ، 2000م)
- د. حكمـت أحمـد الـراوي ، **المحاسبة الدوليـة** ، الطبعـة الثانية ، (عمان : دار حنين للنشر والتوزيع ، 1995م)
- د. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحيــة النظريــة والعلميــة** ، الطبعــة الثالثــة ، (عمــان : دار وائـل للنشر ، 2004م) ()

- د. طارق عبـد العـال حمـاد،ود.صـفوت محمـد عبـد المنعـم الدووري**، معايير وإرشادات المراجعة – معايير تقريــر المراجع وأخلاقيات المهنة**، (الإسكندرية:الدار الجامعية، 2003م)
- د. طارق عبد العال حماد، **موهبات المراجــع - تخطيـط المراجعـة- موسـوعة معـايير المراجعـة**، (الاسـكندرية: الدار الجامعية، 2004م)
- د. عبــدالمنعم محمــود عبــدالمنعم ودكتــور عيســى محمــد ابوطبل **المراجعة اصولها العلميــة والعمليــة** (القــاهرة، دار النهضة العربية 1982
- عيد حامد معيوف الشمري ، **معـايير المراجعـة الدوليـة ومـدى إمكانيــة اسـتخدامها فــي تنظيــم الممارسـة المهنية بالمملكة العربية السعودية** ، (الريــاض : معهــد الإدارة العامة ، إدارة البحوث ، 1994م)
- د. عباس مهدي الشيرازي , **نظرية المحاسبة** (الكويت , دار السلاسل , 1990)
- د. عبد الوهاب نصر ، ود. شحاته السيد شـحاته ، **الرقابـة والمراجعـة الداخليـة الحديثـة فـي بيئـة وتكنولوجيـا**

المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل) ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)

- د. عيسى محمد أبو طبل ، و د. عصام الدين محمد متولي ، **بحوث في مراجعة الحسابات** ، (القاهرة : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1990م)

- د. عيسي أبو طبل ,**بحوث في مراجعة الحسابات** (القاهرة ,دار النهضة العربية , 1990 – 1991)

- د. عمر أحمد عثمان المقلي ، د. عبد الله عبد الرحيم إدريس ، **إدارة الجودة الشاملة** ، (الخرطوم : د.ن ، 2008م)

- د. محمد بهاء الدين ابراهيم احمد ، **نشرات معايير المحاسبة** ، دراسة نظرية تطبيقية ، معهد الكفاية الانتاجية ، جامعة الزقازيق د ت،)

- د. محمد شوقي عطا الله ، **بحوث في مراجعة الحسابات** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983م)

- د. محمد سمير الصبان ، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للكتب ، 2003م) ،

- محمد شوقي عطا الله ، **بحوث في مراجعة الحسابات** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983م)

- د. محمود السيد الناغي ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة وتحليل وإطار التطبيق** ، (د.م ، د.ن ، 2000م)

- د. مصطفى نجم البشاري ، مدخل إلى معايير المحاسبة ، (الخرطوم : د .ن ، 2006م)

- د.منصور احمد البدري ود.شحاته السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، (الاسكندرية،ة، الدار الجامعية، 2002)

- د. وليم توماس ةأميرسون هنكلي , **المراجعة بين النظرية والتطبيق** , تعريب ومراجعة د . هادي التميمي**، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، (عمان دار وائل للنشر، 2004،)

- د. يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، (عمان : مؤسسة الوراق للطباعة والنشر ، 2000م)

ثانياً: الدوريات والمجلات:

- د.إحسان بن صالح المعتز، مدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية، وقواعد وسلوك وآداب المهنة، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثلاثين، العدد الثاني، المجلد الأول، 2010م.

- د. أحمد علي إبراهيم, إستراتيجية المراجعة, **المجلة العلمية**, كلية التجارة, جامعة بنها, العدد الأول,1998, ص 405

- د. احمد مصطفى محمد لطفي, مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية, **مجلة كلية التجارة,** جامعة الزقازيق, العدد الثاني,1998

- د. حسن علي محمد سويلم, مدى الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لإستقلال مراجع الحسابات, **مجلة البحوث التجارية**, كلية التجارة, جامعة الزقازيق, يناير 2002 ص 186

- د. السيد أحمد السقا ، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية ، **مجلة البحوث المحاسبية** ، العدد (3) ، مجلد رقم (1) ، 1997م

د.سامي وهبي متولي, فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها, **مجلة الدراسات, المالية والتجارية**, كلية التجارة, جامعة الأزهر, العدد الأول 1993

- .سلطان بن عائض المورکي البقمي ، دور معيار العرض والإفصاح في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ،**المجله العلميه لقطاع كليات التجارة** ، جامعة الأزهر، العدد(1) ،2007م

- د. صالح بن عبد الرحمن السعد، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي بين المراجع السعودية، **مجلة البحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلد 48، العدد الأول، 2011م.

- عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد ، خصائص جودة المراجعة ، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية ، **مجلـة الإدارة العامـة** ، الريـاض ، المجلـد 35 ، العـدد الثالث ، ديسمبر 1995م
-د.مدثر طه أبو الخير،أثر معايير المراجعـة الدوليـة والعوامـل النظاميـة علـى جـودة التقـارير الماليـة،**المجلـة العلميـة للتجارة والتمويل**،كليـة التجـارة ،جامعـة طنطـا،العـدد(2)، 2007م
- د.متولي احمد السيد، نحو إطار فكـرى للتوافـق المحاسـبي الدولي،دراسة تحليلية انتقـاديه لـدور لجنـة معـايير المراجعـة الدوليـة ، **مجلـة الدراسـات الماليـة والتجاريـة** ،كليـة التجارة بني سويف،جامعة القاهرة،العدد(3)،2004م.
- د. محمد بهاء الـدين إبراهيـم, إطـار مقـترح لتضـييق فجـوة التوقعات في المراجعـة مـن خلال إلـتزام المراجـع الخـارجي بنشـرات معـايير المراجعـة, **مجلـة الدراسـات والبحـوث التجارية**, كلية التجارة ببنها, جامعة الزقازيق, العـدد الثـاني, 2000م
- د.منصور أحمد البدوي ود شحاته السـيد ، فجـوة التوقعـات في المراجعـة ، **مجلة كليـة الاقتصـادي الاداري** ، العـدد الثاني 2009م
- متولي احمد السيد، نحـو إطـار فكـرى للتوافـق المحاسـبي الدولي،دراسة تحليلية انتقـاديه لـدور لجنـة معـايير المراجعـة الدوليـة ، **مجلـة الدراسـات الماليـة والتجاريـة** ،كليـة التجارة بني سويف،جامعة القاهرة،العدد(3)،2004م
- د.مدثر طه أبو الخير،أثر معايير المراجعة الدوليـة والعوامـل النظاميـة علـى جـودة التقـارير الماليـة، **المجلـة العلميـة للتجارة والتمويل**،كليـة التجـارة ،جامعـة طنطـا،العـدد(2)، 2007م
- د. محمد بهاء الـدين إبراهيـم, إطـار مقـترح لتضـييق فجـوة التوقعات في المراجعـة مـن خلال إلـتزام المراجـع الخـارجي

بنشـرات معـايير المراجعـة, **مجلـة الدراسـات والبحـوث التجارية**, كلية التجارة ببنها, جامعة الزقازيق, العـدد الثـاني, 2000م

-د. محمـد سـامي راضـي, فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة التشـخيص والحلـول, **مجلـة كليـة التجـارة للبحـوث العلميـة**, كليـة التجـارة, جامعـة الإسـكندرية, العـدد الأول, الجزء الثاني,, مارس 1999

- د. هيثم أحمد حسين عبد المنعـم, إتجاهـات تطـوير معـايير الرقابـة علـى جـودة المراجعـة, **المجلـة العلميـة لكليـة التجارة**, جامعة الأزهر, فرع البنات, العدد الثاني والعشـرون 2004

- يوسف محمود جربوع, فجوة التوقعات بين المجتمع المـالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجـة هـذه الفجـوة, **مجلـــة الجامعـــة الإســـلامية** (سلســـلة الدراســـات الإنسانية),كلية التجارة , جامعـة غـزة, المجلـد الثـاني عشـر, العدد الثاني, يونيو 2004,

د. يوسف محمود جربوع, مجـالات مسـاهمة التغيـر الإلزامـي المراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيـز موضـوعية وإسـتقلاله, **مجلـة الجامعـة الإسـلامية**, كليـة التجارة, جامعـة غـزة, المجلـد السـادس عشـر, العـدد الأول, يناير 2008,

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

-داليا فتحي حامد ، **قياس وتفسير أثر دليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ط (3) ، 2012م

- صبري حسن عطية أبو ناموس ، **الاتجاهات الحديثة في اسـتقلال ومسـئولية مراجعـي الحسـابات** ، دراسـة تحليليـة فـي ضـوء المعـايير الدوليـة والتشـريعات المنظمـة للمهنة في دولة الإمارات العربية وجمهورية السودان ، رسالة

ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم درمان الإسلامية, 2002م .
عبـد الرحمـن محمـد عبـد الرحمـن، **أثر الـتزام مراجعـي الحسـابات بقواعـد السـلوك المهنـي علـى جـودة تقارير المراجعة**، بحث تكميلي غير منشور في المحاسـبة, كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهري، ، 2012م،
- د. كامل السيد أحمد عشماوي, **مدخل التوصيل الفعـال كأسـاس تضـييق فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة,** رسالة دكتوراة, غير منشـور, فـي المحاسـبة, كليـة التجـارة , جامعة القاهرة,1999
- محمـود صـالح حـبيب فضـل ، **العوامـل المـؤثرة علـى فجوة التوقعات المراجعة في السودان** ، بحث تكميلي ماجستير ،في المحاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين، 2006
- مصـــعب إســـماعيل إبراهيـــم محمـــد ، **دور المراجعـــة الإلكترونيـــة فـــي تضـــييق فجـــوة التوقعـــات فـــي المراجعة** ، كلية الدراسات العليل, جامعة السودان للعلـوم والتكنلوجيـا ، بحـث تكميلـي ماجسـتير فـي المحاسـبة غيـر منشور ، 2010م) . - نعمة حرب مشابط، **دراسة تحليليـة للعلاقة بين التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية** بحث ماجستير في المحاسبة غيـر منشور, كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ، 2006م
نادر يوسف محمد أحمد, **دور معايير المراجعـة وقواعـد السلوك المهني فـي تضـييق فجـوة التوقعـات فـي المراجعة**, بحـث تكميلـي , غيـر منشـور , المحاسـبة, كليـة الدراسات العليا, جامعة النيلين, 2013
- الواثق صادق همت خيرى ،**ـ تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين** كلية الدراسات العليا : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة غير منشور ، 2008م.)

) ياسر عبد النبي عبد الله عثمان ، **دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة** كلية الدراسات العليا : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير في المحاسبةر غير منشورة ، 2006م)

رابعاً: المؤتمرات:

- د. أحمد عبد المولى الصباغ, **الإطار العام لرقابة جودة عمليات المراجعة**, مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة, كلية التجارة, جامعة القاهرة مارس 2003

- سوزان جمال الدين عبد الرحمن، **دور التعليم المحاسبي في مواجهة التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة وواقع التعليم المحاسبي في مصر**، المؤتمر العلمي السنوي السابع، أسواق المال العربية، الواقع والتحديات والتطلعات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، في الفترة 25-27 أكتوبر 2007م

- د. رمضان عطية حسن خليل، **تضييق فجوة التوقعات عن أداء المراجعة تدعيم سوقا لمال المصري**، دراسة استقصائية، المؤتمر العلمي السنوي الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، عمان، أبريل 1997م.

- د. نعيم دهمش، **رأي المدقق حول القوائم المالية المنشورة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً**، المؤتمر العلمي التاسع للمعايير وأدلة التدقيق، جمعية مدققي الحسابات القانونية، الأردن، 1992م.

- د.هيثم أحمد حسين عبد المنعم, **دراسة تحليلية لنمازج قياس وتحليل تكاليف الجودة المراجعة**, بحث مقدم إلى مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة كلية التجارة, جامعة القاهرة مارس 2003

خامساً: أخرى:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة المال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة،** ج، ترجمة جمعية المجمع اللغوي للمحاسبين القانونيين، عمان، مجموعة طلال أبو غزالة، 2008م.

- د. محمـد ابـن سـلطان القطـاني، **الالـتزام بالمعـايير الأخلاقيـة وأثـره علـى الأداء المهنـي لمكـاتب المحاسبة والمراجعة**، لملتقى الأولـى، لمكـاتب وشـركات المحاسـبة والمراجعـة فـي دول مجلـس التعـاون الخليجـي، الفجيرة، 2004م

سادساً: المراجع باللغة الإنجليزية

- howard- Leslie R. , principle of Auditing 1 st the English Langue Societylondon , 1982.
F. Clive De Paula , the Principle of Auditing , Morritian - - and cibb limited , London , Fourteen Edition , 1970
Liggio, C.D. , The Expectation Gap : the Accountants -

Legal waterloo ? GAP Journal (July1975

Gloeck and Jaher the Audit Expectations Gap in south - Africa – University Pretoria Accountancy School – 1993
j. chung Auditors Confidence the Audit Expection Gap Australian – June 1995 - Flint. D., “Philosophy and principles of auditing; an introduction “ 1991
- Naraynan. V.C., “Asis lf auditor liabilities rules”., journal lf accounting research Vol. 32. Supplement. 1994