بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراســات التجارية

قسم المحاسبية والتمويل

تطبيق معايير المراجعة الدولية وأثرها على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

The Application of International Audit Standards and its effect on narrowing Audit Expectations

بحث تكميلي لنيل درجة البكلاريوس في المحاسبة والتمويل

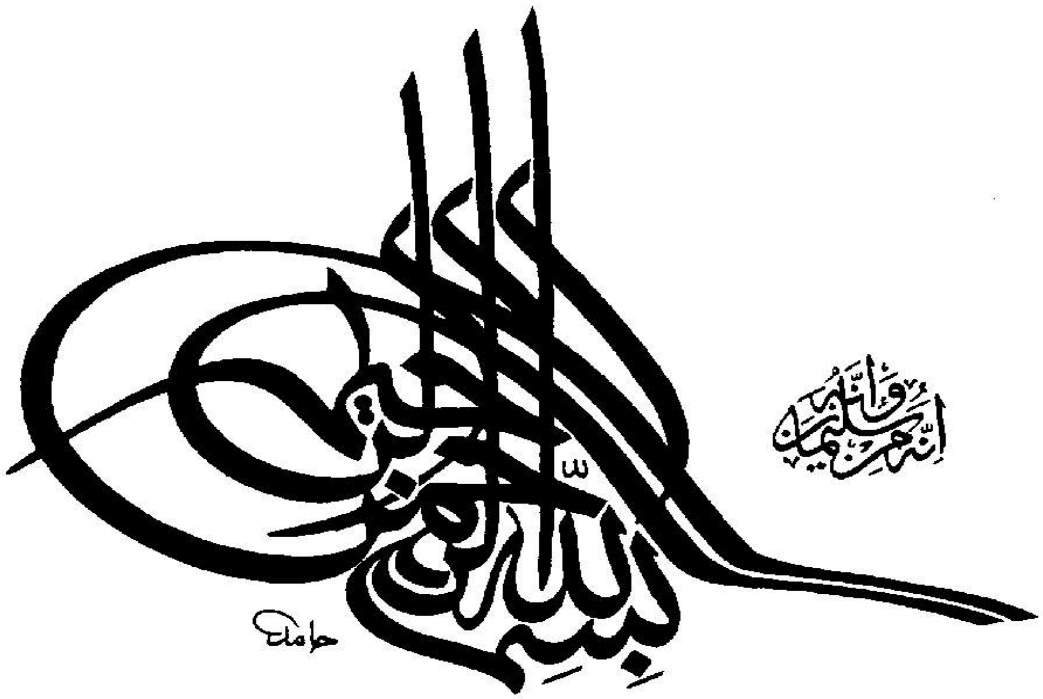
إعداد الطلاب :

1- إبراهيم داؤود شرف الدين يونس
2- تامر عوض عثمان أحمد
3- علي النعمة أرباب التوم
4- عمر حسن عاقب الحاج
5- يوسف موسى علي موسى

إشراف:

د/ بابكر إبراهيم صديق

2016م-1437ه


بسم الله الرحمن الرحيم
إنه من سليمان وإنه

الاستهـــــــــــــــــلال

(وقل رَّبِّ زدنِي علِماً)

صدق الله العظيم

سورة طه الآية رقم(114)

الاهـــــــداء

الى منارة العلم
الى من بلغ الرسالة وأدى الامانه
الى نبي الرحمة ونور العالمين
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
لنسمة روحك التي نتمناها تعانق الجنان تغمرقها نسمات الرحمة وتجعلها في افضل حالات
الابتسام نهديك هذا البحث وفاءاً وحباً وذكرى لن تمحوها تقلبات الزمان اليك في جنات
الخلد بإذن الله .... حسن عبدالله حسن عبدالله
بأنامل تحيط بقلم أعياه التعب والأرق ولايقوى على الحراك يتكئ على قطرات حبر مملوءة
بالفرح
فرح يتوقف ليفكر قبل ان يخط الحروف ليجمعها في كلمات...
تتبعثر الحروف وعبثاً يحاول تجميعها في سطور ...
أخط على جبين الورد شكري
للزهر رحيق ينشر شذاه بشاسع الآفاق
للشمع ضي واحتراق
إلى من كان معي وقاسمني ألمي وفرحي ووجهني ودعما لأجلي
إلى من كلله الله بالهيبة والوقار...
إلى من علمني العطاء بدون انتظار ...
إلى من أحمل إسمه بكل افتخار ...
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ...
إلى القلب الكبير ...أبي
إلى من أرضعتني الحنان والحب ...
إلى ينبوع الصبر والأمل ...
إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها يلملم جراحي ...
إلى القلب الناصع والبياض ...أمي
إلى من أظهر وا لي ماهو أجمل من الحياة إخوتي ...
إلى من كانوا ملاذي وملجئي ...
إلى من جعلهم الله إخوتي بالله ... ومن أحببتهم بالله طلاب قسم المحاسبة

الشكر والتقدير

الحمدالله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الأولين والآخرين
يسدنا محمد وعلى آله ومن اهتدى بهديه الى يوم الدين

أما بعد:

إنطلاقاً من العرفان بالجميل وعرفاناً هنا بالفضل نتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الإمتنان الى

من أضاء بعلمه عقل غيره وهدى بالجواب الصحيح مسيرة سائله فاظهر بسماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارمين .

مشرفنا العزيز الدكتور بابكر ابراهيم الذى اقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم (إن الحوت فى البحر والطير فى السماء ليصلون على معلم الناس بالخير)

كذلك اتقدم باسمى آيات الشكر والإمتنان الى الذين حملوا اقدس رسالة فى الحياة

الى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...

الى الإساتذة الأفاضل ...

وأسمى مشاعر الشكر والإمتنان الى جامعتى الموقرة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ممثلة برئيسها وجميع العاملين .

كما أتقدم بخالص الشكر والوفاء الى كل من ساعد على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون

ومد لنا يد المساعدة ...

الى من هم نور يضئ الظلمة التى كانت تغفا أحياناً بطريقنا ...

مستخلص البحث

تناول الدراسة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

وتمثلت مشكلة الدراسة في :-

1- هل معرفة أسباب فجوة التوقعات في المراجعة تسهم في تضييق هذه الفجوة ؟

2- هل يسهم تطبيق معايير المراجعة في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ؟

3- هل إلتزام المراجع بمعايير المراجعة يسهم في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ؟

وهدفت الدراسة إلى :-

1- دراسة فجوة التوقعات في المراجعة ومعرفة أسبابها وإمكانية تضييقها أو الحد منها .

2- دراسة دور مهنة المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وتوفير الثقة لهم عن تقارير المراجعة .

3- معرفة حدود مسئوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات عن إعداد القوائم المالية .

4- البحث عن دليل موضوعي عن أثر دور معايير المراجعة في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

وإتبعت الدراسة المناهج التالية :-

1- المنهج الإستنباطي لوضع فرضيات البحث

2- المنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات البحث وتعميم النتائج

3- المنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة ، المنهج التحليلي الوصفي لتحليل البيانات .

أهم فرضيات الدراسة :-

1- معرفة أسباب فجوة التوقعات في المراجعة تسهم في تضييق هذه الفجوة .

2- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

3- إلتزام المراجع بمعايير المراجعة الدولية يسهم في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

أهم نتائج الدراسة :-

1- عدم إلمام مستخدمي القوائم المالية بحدود ومسئوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة .

2- الشك في حياد وإستقلال مراجع الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة .

3- توفير الثقة لمستخدمي القوائم المالية بشأن حياد وإستقلال مراجع الحسابات يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

أهم التوصيات :-

1- تبني معايير المراجعة الدولية لعدم وجود معاييرمحلية كافية ، وتكييفها مع الظروف البيئية لمهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وتعزيز الثقة في تقرير المراجعة .

2- توفير الثقة بشأن حياد وإستقلال مراجع الحسابات بإتباع نظام الرقابة الزاتية من قبل المراجعين .

3- تبني معايير المراجعة الدولية وخاصة المتعلقة بالمسئوليات وجودة أداء أعمال المراجعة بالسودان .

Abstract

The researchers dealt with the effect of the application of international audit standards in the reduction of audit expectation gap.

To achieve the research objectives the researchers used the following research methodologies:-

1- The deductive approach to set the research hypotheses.

2- The inductive approach to test the hypotheses and generalize the findings.

3- The historical approach to review previous studies.

4- The analytical descriptive approach to analyze the data.

The research problem is represented in the following inquiries:-

1- Could the knowledge the reasons of audit expectation gap contribute to narrow such gap?

2- Could the application of audit standards contribute to reduce or narrow the audit expectation gap?

3- Could the commitment of auditor to audit standards to reduce or narrow the audit expectation gap?

The research aimed to study the audit expectation gap and identify its reasons and the possibility to narrow it or reduce it, as well as to know the significance of the role of audit profession in responding to the needs of financial statements information users and provide them with the full confidence in audit reports.

The research also aimed to know the limits of responsibility of both the management and auditor in preparing the financial statements and finding a positive evidence of the impact of the role of audit standards in reducing or narrowing the expectation gap as well as to reach and generalize findings.

To achieve the research objective the following hypotheses have been tested:-

1- Identification the reasons of audit expectation gap contributes to narrow such gap.
2- Application of international audit standards contributes to narrow the audit expectation gap.
3- Commitment of the auditor to the international audit standards contributes to reduce or narrow the audit expectation gap.

The researchers proved the validity of the said hypotheses and reached the following findings:-
1- Lack of knowledge of financial statements users of the limits and responsibilities of both management and auditor is one of the reasons of audit expectation gap.
2- Audit expectation gap is a result of lack of professional efficiency of auditor.
3- Undertaking of supervision and flow up the professional organizations of quality control over the works of audit offices contributes to narrow the audit expectation gap.

The researchers recommended the following:-
1- The significance of the adoption of international audit standards for the lack sufficient internal standards and to set adaptation thereof with the environmental circumstances of accounting and audit profession in the Sudan to contribute in narrowing the audit expectation gap and enhance the confidence audit report.
2- Provision to confidence in respect of neutrality and independence of the auditor by the adoption of auto control system from the part of the auditors.
3- The significance of the adoption of international audit standards in particular those relating to responsibilities and the quality of audit performance which in turn may contribute to narrow the audit expectation gap.
4- Professional organizations should undertake a process of enlightening financial statements users to know the responsibilities of the administration and auditors.

فهرس الموضوعات

عنوان الموضوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	هـ
فهرس الموضوعات	و
فهرس الجداول	ز
فهرس الأشكال	ي
فهرس الملاحق	ر
المقدمة	
أولاً : الإطار المنهجي	1
ثانياً : الدراسات السابقة	4
الفصل الأول :معايير المراجعة الدولية	
المبحث الأول : مسئوليات مراجع الحسابات	13
المبحث الثاني : إستقلال مراجع الحسابات وجودة أداء أعمال المراجعة	22
المبحث الثالث : مفهوم وأهمية وخصائص المعايير الدولية	28
الفصل الثاني : فجوة التوقعات في المراجعة	
المبحث الأول : مفهوم وأسباب فجوة التوقعات في المراجعة	38
المبحث الثاني : مستويات فجوة التوقعات في المراجعة	43
المبحث الثالث : سبل وطرق تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	50
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
البحث الأول : لمحة تاريخية عن مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان	57
المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات	63
الخاتمة	
النتائج	81
التوصيات	82
قائمة المصادر والمراجع	83
الملاحق	87

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	رقم الصفحة
1	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	64
2	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	66
3	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	67
4	التوزيع التكراري و النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	68
5	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية	69
6	التوزيع التكراري و النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	70
7	التوزيع التكراري والنسبي لمحور التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة	71
8	المقاييس الإحصائية لمحور التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة	72
9	نتيجة إختبار فرضية التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة	73
10	التوزيع التكراري والنسبي لمحور تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات	74
11	المقاييس الإحصائية لمحور تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات	75
12	نتيجة إختبار فرضية تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات	76
13	التوزيع التكراري والنسبي لمحور إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	77
14	المقاييس الإحصائية لمحور إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	78
15	نتيجة إختبار فرضية إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	79

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	65
2	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	66
3	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	67
4	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	68
5	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية	69
6	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	70

جدول الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	إستمارة الإستبيانة	87

أولاً : الإطار المنهجي :-

تمهيد :-

يتوقع مستخدموا القوائم والتقارير المالية أن هذه القوائم صحيحة وخالية من الأخطار والفشل وأن المراجع يهتم بالكشف عن الأخطاء والغش والأخطار المحيطة بالمنشأة ومعرفة حالة الفشل بالنسبة للإدارة وأن المراجع مسؤول عنها .

يرى المراجعون أن إعداد القوائم المالية هي مسئولية الإدارة وأن مسؤوليته هو الفحص وإبداء الرأي في هذه القوائم وهذه الإختلافات في الإعتقاد قد أدت إلى ظهور فجوة بين مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع ويستدل عنها في زيادة القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية مما أدى إلى إهتمام الكتاب والباحثين والجمعيات المهنية بفجوة التوقعات في المراجعة وإصدار الجمعيات المهنية بعض المعايير لتنظيم مهنة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات وإقامة الندوات العلمية لمستخدمي القوائم المالية لمعرفة دور المراجع ومسئوليته ومسئولية الإدارة .

وقد أصدرت المنظمات الدولية مجموعة من معايير المراجعة لتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، وفي هذا البحث يقوم الباحثون بمعرفة المعايير التي تصدرها الجمعيات المهنية ولمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة وأثر هذه المعايير على فجوة التوقعات في المراجعة وإيجاد دليل موضوعي وتعميم النتائج .

مشكلة البحث :-

تتمثل مشكلة البحث في معايير المراجعة وأثرها على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الآتية :

1- هل تسهم معرفة أسباب فجوة التوقعات في المراجعة في تضييق هذه الفجوة ؟

2- هل يسهم تطبيق معايير المراجعة الدولية في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ؟

3- هل يسهم إلتزام المراجع بمعايير المراجعة في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ؟

أهمية البحث :-

تكمن أهمية البحث في أنها من قلة البحوث التي تناولت موضوع أثر معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات حيث أصبح كثير من مستخدمي القوائم المالية تختلف توقعاتهم عبر القوائم والتقارير المالية المراجعة وعدم تلبية مكاتب المراجعة طلباتهم مما ظهر كثير من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة وإصدار معايير لتضييق فجوة التوقعات .

أهداف البحث :-

تكمن أهداف البحث في الآتي :

1- دراسة فجوة التوقعات في المراجعة ومعرفة أسبابها وإمكانية تضييقها أو الحد منها .

2- دراسة دور مهنة المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وتوفير الثقة لهم عن تقارير المراجعة .

3- معرفة حدود مسئوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات عن إعداد القوائم المالية .

4- البحث عن دليل موضوعي عن أثر دور معايير المراجعة في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة والتوصل إلى النتائج وتعميمها .

مناهج البحث :-

المنهج الإستنباطي : لتحديد محاور البحث وصياغة فرضياته .

المنهج الإستقرائي : لإختبار فرضيات البحث .

المنهج التاريخي : لإستعراض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث .

المنهج الوصفي : بإستخدام أسلوب العينة لمعرفة أثر تضييق معايير المراجعة الدولية على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

فرضيات البحث :-

لتحقيق أهداف هذا البحث يقوم الباحثون بإختبار الفرضيات الآتية :

1- معرفة أسباب فجوة التوقعات في المراجعة تسهم في تضييق هذه الفجوة .

2- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

3- إلتزام المراجع بمعايير المراجعة الدولية يسهم في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

حدود البحث :-

حدود مكانية : الخرطوم – مكاتب المراجعة

حدود زمانية : 2016م

مصادر البيانات :-

مصادر أولية : من الدراسات الميدانية .

مصادر ثانوية : الكتب – المجلات – الدوريات – الانترنت

هيكل البحث :-

يتكون هذا البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ، حيث تتكون المقدمة من الإطار المنهجي والدراسات السابقة .

يتناول الفصل الأول معايير المراجعة الدولية ، حيث قسم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث ، يتناول المبحث الأول مسئولية المراجع ، المبحث الثاني إستقلال مراجع الحسابات وجودة أداء المراجعة ، المبحث الثالث معايير المراجعة الدولية ، أما الفصل الثاني فهو يتناول فجوة التوقعات في المرجعة و قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث إحتوى المبحث الأول على مفهوم وطبيعة فجوة التوقعات في المراجعة ، أما المبحث الثاني فاحتوى على مستويات فجوة التوقعات في المراجعة ، والمبحث الثالث يتناول سبل وطرق تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة ، أما الفصل الثالث والذي يشتمل على الدراسات الميدانية قسم الي مبحثين ، المبحث الأول نبذة تعريفية عن مهنة المراجعة في السودان ، المبحث الثاني تحليل البيانات وإختبار الفرضيات وأخيراً الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات .

ثانياً :- الدراسات السابقة :

في هذا الجزء سوف يتناول الباحثون الدراسات السابقة من حيث موضوع الدراسة وهدف الدراسة ومشكلة الدراسة ومنهج الدراسة والفرضيات التي إختبرتها الدراسة والنتائج التي توصلت إليها الدراسة والفرق بين هذه الدراسة ودراسة الباحثون ، وذلك على النحو التالي :

دراسة عصام الدين محمد متولي 2002 [1]:

تناولت هذه الدراسة دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها ودور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات في الحد منها .

وتمثلت مشكلة الدراسة في ثلاثة محاور هي قضية التباين الواضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المراجعين وما يجب أن يكون عليه عمل المراجع وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . وغموض معايير تضييق فجوة التوقعات التي تم وضعها من جانب المنظمات المهنية فيما يتعلق بإكتشاف الغش والتزوير والتصرفات غير القانونية للشركات وزيادة مثالية المراجعة وتحديد العناية المهنية الواجبة لدي المراجعين .

وهدفت الدراسة إلى :

إلقاء الضوء على الدراسات السابقة للكتاب والباحثين والمنظمات المهنية في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وبعض الدول الأخرى ودراسة مستويات فجوة التوقعات وبيان أسبابها وتحديد الدور الذي يمكن أن تؤديه المنظمات المهنية في تضييق الفجوة .

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

فجوة توقعات تقرير المراجعة ترجع الي مجموعة من الأسباب :

إختلاف توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع ، اسلوب صياغة التقرير ، عدم قدرة التقرير على توصيل المراجعة ، نقص الكفاءة المهنية للمراجعين ، إنخفاض جودة الأداء المهني ، مخاطر المراجعة ، نقص المعرفة لدى مستخدمي المالية والعامة بواجبات ومسئوليات مراجعي الحسابات ، إختلاف الأحكام القضائية في شأن مسئولية مراقبي الحسابات والشك في حياد واستقلال مراقب الحسابات .

أهم توصيات الدراسة :

تضييق فجوة توقعات تقرير المراجع والحد منها تقع على عاتق الجهات المنظمة والواصفة للأطر المنظمة للمهنية كما تقع مسئوليته على المراجعين .

الحد من فجوة الأداء يقع على عاتق الجهات المنظمة والواصفة للأطر المنظمة للمهنة . ويجب على المنظمات القيام بإعلام مستخدمي القوائم المالية بواجبات

---

(1) د . عصام الدين محمد متولي ، دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها ودور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات ، (الخرطوم : مجلة جامعة أمدرمان الإسلامية ، العدد الرابع ، ابريل 2004م) .

ومسئوليات المراجع ونشر معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين رقم 53-54-59 .
الفرق بين هذه الدراسة ودراسة الباحثون أن هذه الدراسة تميزت بتناول دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها ودور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات في الحد منها بينما تميزت دراسة الباحثون أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

دراسة سليمان مصطفى الدلاهمة 2002 [1]:

تمثل مشكلة الدراسة في إستخدام الباحث نظرية السببية في التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعة الحسابات ومستخدمي التقارير المالية من الأردن وكذلك الوقوف على اسباب هذه الفجوة .
وتأتي أهمية هذه الدراسة لإستخدامها نظرية السببية كنظرية سيكولوجية في تغير تلك الفجوة وكل ذلك الي زيادة ثقة الرأي العام والمستفيدين وكذلك الأسباب الجوهرية والعامة لفجوة التوقعات في المراجعة .
أستخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الإستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة والمنهج التاريخي من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمنهج الإستقرائي لإختبار فروض الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي لإستطلاع أراء مراجعي الحسابات ومستقدمي التقارير المالية حول أسباب فجوة التوقعات .
لقد أعتمدت الدراسة على إختبار الفرضيات التالية :
إن الكتاب والباحثون قد اختلفوا في تحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة . تتعدد أسباب ومستويات فجوة التوقعات الأمر الذي يترتب عليه زيادة الدعاوي القضائية .
تساهم نظرية السببية في تغير السلوك الإنساني في تصنيف فجوة التوقعات في المراجعة . النظرية السببية تساهم في بناء النموزج المقترح للحد من فجوة التوقعات في المملكة الأردنية الهاشمية
وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :
أن فجوة التوقعات حقيقة واقعية وموجودة في دول العالم لا يمكن إنكارها أو التقليل من شأنها لما لها من تأثير على مهنة المراجعة وإستمراريتها والثقة بها . هناك أسباب متعددة لفجوة التوقعات في المراجعة ويترتب على ذلك تعدد مكونات ومستويات الفجوة .

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة ، نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، 2002 م

أهم التوصيات :
ضرورة إعادة النظر في مقررات مناهج المحاسبة والتدقيق وعدد الساعات المعتمدة المقررة لمادة التدقيق . نشر الوعي والثقافة المحاسبية بين جمهور مستخدمي التقارير المالية وتبصيرهم بواجبات ودور مراجعي الحسابات .
الفرق بين دراسة الباحث أن هذه الدراسة تميزت بالتركيز على أهمية نظرية السببية في تغير فجوة التوقعات في المراجعة بينما تميزت دراسة الباحثون بتناول أثر معايير المراجعة الدولية في الحد من فجوة التوقعات في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

دراسة يوسف محمد الجربوع 2004 [1] :

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة متوقعة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات والناتجة من الشك في إستقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم وقصور نظام الرقابة الثابتة لمهنة المراجعة وعدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة .
اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي إستناداً الي طبيعة الموضوع .
أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي :
عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليته . الشك في إستقلال المراجع وممارسة عمله . نقص الكفاءة المهنية للمراجعين . إنخفاض جودة الأداء المهني في المراجعة . قصور نظام الرقابة الثابتة في مهنة المراجعة .
قامت الدراسة بإختبار الفرضيات الآتية :
توجد علاقة بين الشك في إستقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية وإنخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع وبين زيادة إتساع فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعة الحسابات .
توجد علاقة بين إلتزام مراجعي الحسابات بالنزاهة والموضوعية والمعايير الفنية العامة والمسئولية تجاه العملاء وتلبية توقعات المجتمع المالي وبين تضييق الفجوة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات . كما توجد علاقة في تصنيف فجوة التوقعات عندما يتم تدعيم المنظمات المهنية بغرض هيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة خاصة في جودة الأداء المهني للمراجعين .
أهم توصيات الدراسة :
تدعيم إستقلال وحياد المراجع الخارجي في ممارسة مهنته . تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة . زيادة فاعلية الإتصال والإعلام عن دور المراجع ومستوياته في المجتمع . دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتلبية تلك التوقعات . السير في كل الإتجاهات السابق ذكرها لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع والمجتمع المالي الي ادنى حد ممكن .

---

(1) يوسف محمدالجربوع ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة ، مجلة الصيرفة الإلكترونية ، مجلة الدار العامة ، (الرياض ، معهد الإدارة العامة ، الأنترنت ، www.google.com ، 2004/4/23م)

الإختلاف بين هذه الدراسة ودراسة الباحثون أن هذه الدراسة تطرقت لمفهوم التوقعات في المراجعة وأسبابها والإختلاف بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي . بين تناولت دراسة الباحثون أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

دراسة أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب [1]:

تناولت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية معالجة فجوة التوقعات وتوضيحها وتتبع أهمية الدراسة في الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة بشفافية تمكن من تلبية إحتياجات مستخدمي هذه القوائم .

وإختبرت الدراسة الفرضيات التالية :

الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة لمستخدمي القوائم المالية تساعد على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة . إسهام المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية تؤدي الي الثقة في تقارير المراجعة . عدم الإفصاح عن حدود مسئوليات كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي الي زيادة فجوة التوقعات في المراجع . فجوة التوقعات في المراجعة تؤدي الي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

إن فجوة التوقعات في المراجعة موجودة لكنها لم تجد الإهتمام الكافي في السودان . جهل مستخدمي القوائم بدور المراجع وخاصة المستثمرين منهم . يقع عبء تضييق فجوة التوقعات على المنظمات المهنية . عدم إدراك بعض مستخدمي القوائم المالية بحدود مسئوليات المراجع .

أهم التوصيات :

ندرة قيام المنظمات المهنية والعلمية والمحاسبية والمراجعة بنشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين فئة مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته نحو مسئولياته . معالجة أسباب فجوة التوقعات بغرض الحد منها وتصنيفها . تأهيل وتدريب مراجعي الحسابات عن طريق برامج التعليم المستمر .

الفرق بين هذه الدراسة ودراسة الباحثون تناولت هذه الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، تضمنتها القوائم المالية المنشورة بشفافية تمكن من تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، بينما تميزت دراسة الباحثون بدراسة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة .

---

(1) أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب ، دور الإفصاح المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، بحث تكميلي في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2005 م

دراسة ياسر صلاح دفع اللة 2005م [1] :

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

تمثلت مشكلة الدراسة في الإختلاف والتعارض في الأهداف والمصالح بين معدى التقارير والقوائم المالية المنشورة ومستخدميها وأن تغير نمط الإدارة ، وبروز نظرية الملكية الغائبة من الاسباب الرئيسية التي أدت الى ظهور الحاجة لوجود جهة مستقلة تقوم بعملية المراجعة ، حيث تنبع أهمية هذا البحث من أهمية هذا المفهوم باعتبار الدور الذي يطلع به الطرف المحايد في بث الطمأنينة والثقة لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة .

إختبرت الدراسة الفرضيات التالية :-

إن وجود مراجع خارجي محايد يدفع الإدارة لبذل العناية المهنية اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية المنشورة بصورة سليمة ، إن الرأي المهني المحايد عن المراجع الخارجي يعزز الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة .

أنتهج الباحث في هذا المجال عدة مناهج منها المنهج الإستنباطي والأستقرائي والتحليلي .

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي :-

التقارير والقوائم المالية تقدم معلومات جيدة ولكنها لا تفي بجميع إحتياجات مستخدميها ، إعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في إختياراته لا يعفيه من المسئولية ، إستمرار المراجع الخارجي في مراجعة المنشأة لأكثر من فترةلجهة للإذعان لإدارة المنشأة ، لا يستطيع المراجع الخارجي الوفاء بجميع إحتياجاتمستخدمي القوائم المالية المنشورة ، لا يوجد وعي كافي بمشكلة فجوة التوقعات في السودان .

أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث :-

يجب أن يهتم المراجع الخارجي بعنصر التدريب والتأهيل ، يجب أن يسعى المراجع الخارجي لتوسيع مظلة تقارير المراجعة لضمان المزيد من الإفصاح ، يجب أن تكون أتعاب المراجعين مجزية حتى يتمكن المراجع الخارجي من إتمام عملية المراجعة بالأسلوب الأمثل .

---

(1) ياسر صداح دفع اللة ، دور المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة ، غير منشور ، جامعة السودان للعلوم ، كلية الدراسات ، 2005م

دراسة محمد صالح حبيب فضل 2006م .[1]

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة على توقعات المراجعة في السودان ، وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه مع زيادة الإهتمام بالتقارير التى يرفعها المراجع للجهات المستفيدة والتى قد تبنى عليها قرارات مصيرية أصبحت هذه التقارير لا تلبى رغباتهم ولا تعكس واقع الحال في المنشآت المالية أو يترتب عليها إتخاذ قرارات خاطئة من قبل هؤلاء المستفيدين وينجم عنها خسائر مالية فاضحة .

أهمية الدراسة :

إن فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت مشكلة تجدد بقاء مكاتب المراجعة لعدم إرضاء المستفيدين من خدماتهم وعدم تلبيتها لمتطلباتهم .

هدفت الدراسة الى دراسة ورصد العوامل المؤثرة على فجوة النوقعات في المراجعة ودراسة إمكانية تطوير تقارير المراجعة لتلبى إحتياجات مستخدميها .

قام الباحث بإختيار الفرضيات الآتية :

ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين يؤدي الى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة ، التشريعات والأعراف المحاسبية يؤثران على الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، الإعتقاد السائد لدى مستخدمي التقارير المالية بأن المراجع مسئول عن إكتشاف الغش والإختلاسات والتصرفات غير القانونية بالمنشأة محل المراجعة ، عدم ظهور فجوة التوقعات في المراجعة ناتج عن ضعف وعي مستخدمي تقارير المراجعة بتفسير وتحليل القوائم المالية ومعرفة واجبات ومسئوليات المراجع .

وتوصل الباحث الى انتائج التالية :-

ثبوت صحة الفرضيات الموضوعة ، هناك قصور من قبل المنظمات المهنية نحو توعية مستخدمي التقارير المالية ، هناك قصور في فهم واجبات ومسئوليات المراجع مما دعا البعض الى تحميلهم مسئوليات ليست من إختصاصهم حسب الأعراف المحاسبية .

أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث :-

ضرورة إسراع المنظمات المهنية بغإصدار معايير للمراجعة التي تستوعب متغيرات الحياة الإقتصادية و الإجتماعية ، ضرورة تغيير الخدمات الإستشارية للمراجع الذي يتولى مراجعة منشأة معينة بصورة منتظمة ، ضرورة تنظيم توزيع فرص للمراجعة من مكاتب المراجعة بحيث لا يكون هنالك تكالب تضيع معه جودة الخدمة المطلوب تقديمها .

---

(1) محمد صالح حبيب فضل ، العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة في السودان ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا ، 2006م .

دراسة الواثق همت خيري2009م[1]

تمثل مشكلة الدراسة في تباين فهم كل من الراجعين والمستثمرين للمصطلحات التي يشتمل عليها تقرير المراجعة وعدم مقدرة المراجعين علي تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات في تقاريرهم .

وإكتسبت الدراسة اهميتها من خلال دراسة فجوة التوقعات في المراجعة والتي تمثل جوهرة للإنتقادات الموجه لمهنة المراجعة ومحاولة تضييق تلك الفجوة لبث الثقة والطمأنينة في المعلومات المالية لمختلف الفئات المستفيده من خدمات المراجعة.

هدفت الدراسة إلي تحليل مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من خلال الربط بين محتوي تقرير المراجع الخارجي وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ومدي تلبية المراجعة لتوقعات المستثمرين .

تمثلت فرضيات المراجعة في الأتي:

لا توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستمرين بشأن استقلال المراجع ومسئوليتة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية ، توجد فجوة توقعات بين المراجعين والمستثمرين في فهم المصطلحات المستخدمة في تقرير المراجعة ، فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

إعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي المعتمد علي الكتب والمراجع والدورياتوالرسائل العلمية وعلي المنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية .

توصل الدراسة إلي عدة نتائج هي:

يعتمد المستخدمون علي تقرير المراجع الخارجي عند إتخاذهم قرارات الإستثمار ، فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، إن التحفظات التي ترد في تقرير المراجع تؤثر سلباً على سلوك المستخدمين تجاه المنشأة ، ثقة المستخدمين في تقرير المراجع الخارجي يعتمد على إستقلاليته وتأهيله العلمي والعملي ، فجوة التوقعات ناتجة عن توقعات غير معقولة من المستخدمين وعدم قيام المراجعيين بأداء مسئولياتهم المهنية على الوجه الأكمل .

أوصت الدراسة بالآتي :-

ضرورة قيام المنظمات المهنية بزيادة وعي وثقافة المجتمع بطبيعة وأهداف المراجعة ، تنمية الفكر المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية خصوصاً المستثمرين منهم ، ضرورة الإفصاح الكافي في تقرير المراجع الخارجي عن كل ما من شأنه

(1) الواثق همت خيري ، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، 2009م

توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ، ضرورة تحديد مهمة إشرافية رقابية على مهنة المراجعة و تقوم بإصدار الإرشادات والمعايير التى تحكم عملية المراجعة .

دراسة الباحث محمد بخيت محمد علي 2010 [1] :

تناولت الدراسة أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات الإستثمار هذا البحث يقوم بدراسة ومعرفة مدى إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة على فجوة التوقعات وتأثير هذه الفجوة على التوقعات في المراجعة .

وإختبرت الدراسة الفرضيات التالية :

يؤدي إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة الى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة ، تؤثر فجوة التوقعات في المراجعة سلباً على قرارات الإستثمار ، تؤدي طرق تقويم مشروعات الإستثمار طويل الأجل الى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة .

وتوصل الباحث الى النتائج التالية :

إن إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة تزيد من فجوة التوقعات في المراجعة ، إن المستثمرين يعتمدون على تقرير المراجع الخارجي عند إتخاذهم لقراراتهم الإستثمارية .

إن الفجوة الناتجة من التوقعات التى بنيت على تقرير المراجع الخارجي وتوقعات مستخدمي القوائم المالية تؤثر سلباً على قرارات الإستثمار .

إن الطرق التي تتم بها مشروعات الإستثمار طويل الأجل تزيد من فجوة التوقعات في المراجعة .

متخذي القرارات الإستثمارية يعتمدون على المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية .

أهم توصيات الدراسة ما يلي :

ضرورة قيام المنظمات المهنية بزيادة وعي وثقافة المحتمع بطبيغة وأهداف المراجعة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات العلمية لمزاولي المهنة وللأطراف المعينة من مستثمرين وغيرهم ، ضرورة وجود جهة محنايدة تقوم بإستمخدام الأساليب الحديثة لتقديم المشروعات الإستثمارية طويلة الأجل ، تنمية الفكر المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين بواسطة المنظمات المهنية والأكاديمية ، ضرورة أن يقوم المراجع بالإفصاح في تقريره عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتقيد بها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة القوائم المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية لمستخدمي القوائم المالية .

---

(1) محمد بخيت محمد على ، أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات الإستثمار ، بحث تكميلي في المراجعة ، غير منشور ، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا ، 2010م .

الفصل الأول
معايير المراجعة الدولية

يتناول الباحثون في هذا الفصل معايير المراجعة الدولية وذلك من خلال ثلاثة مباحث :-

المبحث الأول : مسئوليات مراجع الحسابات

المبحث الثاني : إستقلال مراجع الحسابات وجودة أداء أعمال المراجعة

المبحث الثالث : مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص المعايير الدولية

المبحث الأول
مسئوليات مراجع الحسابات

مفهوم المسئولية :-

معنى (المسئولية) هو كون الشخص مسئولاً ، وهي مصدر من سأل بزيادة الياء والتاء على كلمة (مسئول) وقد جاءت في ألفاظ الفقهاء تعبير مرادف لها هو (المأخوذية) أي كون الشخص مؤاخذاً .

من هنا يمكن تعريف (المسئولية) بأنها إلتزام الشخص بأداء عمل أو تصرف معين أو تصرف معين له القدرة على الوفاء به في ضوء مجموعة من الإشتراطات (معايير أداء العمل) مع قابلية المساءلة إذا أخل بهذا الإلتزام [1].

مفهوم مسئولية مراجع الحسابات :-

تهدف عملية المراجعة الي إبداء الراي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المراجع حيث أنه يعتبر رسالة لمستخدمي القوائم المالية ، ويرافق تقرير مراجع الحسابات القوائم المالية مما يؤدي مما يؤدي الي زيادة ثقة الأطراف ذوي العلاقة في محتويات هذا التقارير . وتتبع مسئولية مراجع الحسابات من تصرفاته ومدى إلتزامه بآداب وسلوك المهنة ، وكذلك الفحص الذي يقوم به ، وما إذا كان يتفق مع معاييرالمراجعة المتعارف عليها [2] .

لقد تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسئولية المراجع كمزاول لمهنة المحاسبة والمراجعة من ناحية ، والأطراف التي يعتبر المراجع مسئولاً أمامها من ناحية أخرى ، ورغم تعدد هذه الكتابات ، فلقد اجمعت هذه الكتابات على أنه منذ الستينات تزايدت عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المهن المختلفة بشكل ملحوظ ، ومن هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال مراجعي الحسابات (المراجعين الخارجيين) ، ومن الأمور الهامة أن مسئولية المراجع تمتد الي كل جزء من العمل الذي يقوم به ، ويشمل أعمال المراجعة (إبدا الرأي عن مدى سلامة القوائم المالية) ، الضرائب الخدمات الإدارية ، وإمساك الدفاتر وحيث أن معظم المشاكل تظهر في مجال المراجعة .

أنواع مسئوليات مراجع الحسابات :-

لقد تعددت الأراء بصدد تبويب مسئوليات المراجع الخارجي والأطراف التي يكون المراجع مسئولاً أمامها في كل نوع من أنواع هذه المسئولية ومن بين هذه الاراء رأي يقول بأن مسئولية مراجع الحسابات يمكن تبويبها الي :-

1- مسئولية المراجع تجاه العميل

2- المسئولية المدنية للمراجع تجاه الطرف الثالث في ظل قواعد القانون العام

(!) د . عبد الستار أبو غدة ، مسئولية المراجع وسلوكياته في ضوء القواعد الفقهية ، ط2 ، (د . م ،1998م) ص ص 15-16 .

(2) د . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، (د.م ، دار المسرة للنشر ، د . ت) ص 95 .

3- المسئولية المدنية للمراجع تجاه الطرف الثالث في ظل التشريعات والقونين السائدة .
4- المسئولية الجنائية للمراجع .
5- المسئولية المهنية للمراجع [1].
يرى آخرون أن مسئوليات المراجع يمكن تبويبها إلى :-
1- المسئولية القانونية للمراجع وتنقسم الى :-
أ/ مسئولية مدنية ب/ مسئولية جنائية
2- المسئولية المهنية للمراجع [2].
وهناك رأي آخر يرى أن مسئوليات مراجع الحسابات يمكن تبويبها الى :-
1- المسئولية التأديبية
2- المسئولية المدنية
3- المسئولية الجنائية .
يؤكد البعض أن مسئوليات المراجع يمكن تبويبها الي :-
1- المسئولية القانونية تجاه العملاء
2- المسئولية القانونية تجاه الطرف الثالث
3- المسئولية القانونية المدنية في ظل قوانين الأوراق المالية
4- المسئولية القانونية في ظل سوق المال والإبتزاز والممارسات الأجنبية الفاسدة
5- المسئولية الجنائية[3].
وسيقوم الباحثون بتناول التبويب الأول بشيء من التفصيل والتي تشمل المسئوليات الآتية :

أولا : مسئولية المراجع تجاه العميل :-

تتمثل مسئولية المراجع الخارجي تجاه عميله في النواحي التالية : -
أ- ضرورة الإلتزام بالعقد بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل .
فمن الملاحظ أن العقد الموقع بين المراجع والعميل يعتبر حجر الزاوية في أي مسئولية تجاه العميل . ومن ثم أن فشل المراجع في تنفيذ بنود العقد وتنفيذ الخدمات المنصوص عليها ، فإنه يعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل .
عادة يواجه مراجع الحسابات الكثير من الداعاوي القضائية ولكن معظمها يرفعه العميل عليه . وذلك لأسباب كثيرة ومن هذه الأسباب ، فشل مراجع الحسابات في

---

(1) د . محمد سمير الصبان ، د . عبدالله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص ص 125 – 128
(2) د . عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال (المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية) ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، د .ت) ص ص 63 – 73
(3) د . أمين السيد احمد لطفي ، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص 255 .

إنجاز تكليف العميل له بأداء خدمة بخلاف مراجعة الحسابات ، إنسحاب مراجع الحسابات غير المبرر من إستكمال أعمال المراجعة ، فشل مراجع الحسابات في إكتشاف حالات تبديد وسرقة أصول المشروع ، فقدان مراجع الحسابات لإعتبارات الثقة المهنية فيه [1] .

ب- ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وأن عدم بذل هذه العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة . ويتطلب الأمر في هذه الحالة التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب وإبراز المقصود بالمستوى المطلوب سواء من حيث تحديد مسئولية المراجع تجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها ، أو من حيث درجة ومدى المهارة والخبرة المطلوبة في المراجع والتي تتخذ كأساس لتفسير مستوى العناية المهنية الملائم ، من الملاحظ في هذا الصدد أن على المراجع الذي يتولى القيام بعمل مهني متخصص يحتاج الي مهارة تميزه وزملائه عن مزاولي المهن الأخرى ، وعلى المراجع أن يوظف خبرته ومهارته وحكمه الشخصي كما يفعل باقي زملائه في المهنة والذين يمارسون العمل في نفس الظروف . ولذلك نجد أن معايير المراجعة وإجراءتها والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية للأداء المهني تعتبر الأساس في توصيف العناية المطلوبة والتي يتعين على المراجع مراعاتها عند الممارسة المهنية . فإذا لم يستطيع المراجع الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وما تصدره الهيئات المهنية في هذا الصدد ، وأدى الي عدم إكتشاف التلاعب أو الإختلاس فهنا يعتبر المراجع مسئولاً [2] .

يعني مصطلح (الإهمال) أداء الأعمال بدرجة عناية تقل عن مستوى عناية أداء شخص معتدل لعمل ما تحت ظروف مماثلة . فيتوقع أن يراعي المراجع العناية المعقولة في أداءه لمهمته ويتحدد معيار العناية المعقولة على ضوء مستوى الجودة والدقة لمراجع معتدل . ولا يعتبر المراجع مسئولاً عن الإهمال إذا ثبت أنه اتبع درجة معقولة من العناية في أداء عمله وأن عدم الدقة أو الخطأ في الحكم لم يكن عن عمد وسوء نية ، وينقسم الإهمال الذي تتسبب عنه المسئولية الى نوعين (الإهمال العادي) و(الإهمال الفادح) ويتميز النوع الاول بعدم مراعاة درجة العناية المعقولة في أداء المهام المهنية لوظيفة المراجعة . أما الإهمال الفادح فيتصف بعدم مراعاة الحد الادنى لدرجة العناية المعقولة مما يدل على عدم المبالاة والإهمال نحو المسئولية والواجب [3].

ج- إكتشاف التلاعب والغش وعدم الإدلاء بأية معلومات يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الأعتماد على أسس مقبولة ، أو الأهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على

---

(1) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 64

(2) محمد سمير صبان وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 129 – 130

(3) وليم توماس ، إمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، د . احمد حامد حجاج ، د . كمال الدين السيد ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989م) ص 217 .

الإفصاح عن الحقيقة . ولقد تم تعريف التلاعب بأنه التضليل بهدف الغش أو إخفاء بغية إلحاق الضرر بآخرين . ويشترط في هذه الحالة لوجود التلاعب توفر عدة شروط هي :-

توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية أو لتضليل مستقدمي المعلومات المحاسبية .

وجود فرصة وإمكانية لدى القائم بالتلاعب بإخفاء ما يريد إخفائه ، وتزيد هذه الفرصة في حالة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة .

وجود شخص يعتمد على المعلومات المحاسبية غير الصحيحة أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية .

تحقق الضرر بالشخص الذي قام بالاعتماد فعلاً على تلك المعلومات المحاسبية وغير الصحيحة .

أما الغش فينظر لمراجع الحسابات على أنه غاش بدون تعمد إذا تمادى في الإهمال حتى ولو لم يكن لديه نية الخداع أو الأذى أو بمعنى آخر يمكن القول بأنه تهور في سلوكه المهني المهمل [1] .

مدى تناول المعايير الدولية للمراجعة لمسئولية مراجع الحسابات تجاه العميل :-

-ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) بعنوان الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية في الفقرة (7) والتي تنص على أن مصطلح نطاق المراجعة يشير الي إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية في بعض الظروف لتحقيق هدف المراجعة . إن الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ، يجب أن يحدده المراجع بعض أخذه بعين الإعتبار متطلبات المعايير الدولية للمراجعة ، والهيئات المهنية ذات الصلة بالموضوع ، والقوانين والتعليمات ، وشروط عقد التكليف بالمراجعة ومتطلبات تقديم التقرير في الحالات الموجبة في ذلك . كما ورد في الفقرة (8) من هذا المعيار أن المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة تهدف الي توفير تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري .

- كما ورد في المعيار الدولي رقم (210) بعنوان شروط التكليف بالمراجعة في الفقرة رقم (5) منه أن من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يقوم بإرسال كتاب التكليف ، ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة وذلك للمساعدة على تجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة ، كتاب التكليف يوثق ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه وعلى هدف ونطاق المراجعة ، ومدى مسئوليات المراجع تجاه العميل وعلى شكل أية تقارير . كما ورد في الفقرة رقم (19) من هذا المعيار أنه إذا لم يستطيع المراجع الموافقة على تعديل التكليف ، ولم يسمح له بالإستمرار بالمراجعة حسب شروط التكليف الأصلي ، فإنه عليه الإنسحاب من المهمة ودراسة فيما إذا كانت هناك أي

---

(1) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 65

إلتزامات تعاقدية أو غير تعاقدية توكجب عليه إشعار الأطراف الأخرى كمجلس الإدارة أو المساهمين بالظروف التي اضطرته على الإنسحاب .
-كما ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) بعنوان رقابة الجودة لأعمال المراجعة في الفقرة رقم (6) إن أهداف رقابة الجودة التي تتبناها مؤسسة المراجعة تتضمن عادة ما يلي :-
أ- المهارات والكفاءة : على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا بالعناية اللازمة . كما ورد في الفقرة (10) من هذا المعيار أن إناطة أي عمل الى المساعدين يجب أن تتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدى بالعناية المطلوبة من أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات .
-كما ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) بعنوان الغش والخطأ في الفقرة رقم (1) منه أن الغرض من هذا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسئولية المراجع في مراعاة الغش والخطأ خلال عملية مراجعة البيانات المالية . كما ورد في الفقرة رقم (2) من هذا المعيار أنه عند قيام المراجع بعملية التخطيط وتمفيذ إجراءات المراجعة ، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقارير لنتائج المراجعة ، فإن عليه النظر الى مخاطر إحتواء البيانات المالية على أساسية خاطئة ناتجة عن الغش أو الخطأ كما ورد في الفقر (5) أن مسئولية منع وإكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة وذلك من خلال تطبيقها وإستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية . إن تطبيق هذه النظم يقلل ، ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش والخطأ . كما ورد في الفقرة رقم (6) لا يعتبر المراجع، ولا يمكن أن يعتبر مسئولاً عن منع الغش أو الخطأ وأن إجراء المراجعة السنوية قد يكون مع ذلك رادعاً .
كما ورد هذا المعيار بخصوص الإبلاغ عن الغش والخطأ في الفقرة رقم (21) في حالة إستنتاج المراجع بأن الغش أوالخطأ له تأثير مهم على البيانات المالية وأن هذا التأثير لم ينعكس بشكل مناسب أو لم يتم تصحيحه في البيانات المالية فإن على المراجع أن يبدىْ رأياً متحفظاً أو سلبياً في تقريره [1] .
ثانياً : المسئولية المدنية للمراجع تجاه الطرف الثالث في ظل قواعد القانون العام:-
تتمثل قواعد القانون العام في مجموع الأحكام القضائية التي تصدر على مر الأيام في مجال السائلة القانونية لمراجعي الحسابات من جانب الاطراف المتضررة من الإعتماد على رأي المراجع عن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية .
أما المقصود بالغير (الطرف الثالث) جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية في إتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة وذلك

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير المراجعة الدولية ، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1998م .

بخلاف العميل (الطرف الذي قام بالتوقيع على العقد مع المراجع).ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين ، البائعين،ورجال البنوك ، الدائنين المختلفين ، المستهلكين. وتنشأ مسئولية المراجع تجاه الغير(الطرف الثالث) في هذه الحالة مع أن هؤلاء الغير ليسو أطرافا في العقد المبرم بين العميل والمراجع وذلك نتيجة لإعتمادهم على رأي المراجع الذي يزيل به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدي الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للمشروع ومن ثم فإنه إذا لحق بهم أي خسارة أو ضرر ناتجة من الإعتماد على قوائم مالية مضللة ،فيجب مساءلة المراجع عن ذلك [1] .

ثالثا : المسئولية المدنية للمراجع تجاه الطرف الثالث في ظل التشريعات والقوانين السائدة :-

لقد تحول المستخدم الأخير للقوائم المالية التي يتم مراجعتها خلال الاعوام الأخيرة من مالك الوحدة ، إلى رجال البنوك والدائنون .ثم آخيرا جمهور المستثمرين .ولحماية هذه المجموعة العريضة من المستثمرين الذين يعانون الكثير من الخسائر في سوق الأوراق المالية فلقد حاولت بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1929م إصدار العديد من اللوائح والقواعد في هذا الصدد .

مرد ذلك ان المتعاملين في الأوراق المالية ، بيعاً وشراءً يمكن ان يصيبهم ضرر مادي ملموس بسبب زيادة سعر شراء الورقة المالية ، أو إنخفاض سعر بيعها عن السعر الحقيقي في حالة عدم إهمال مراجع الحسابات في أداء أعمال المراجعة للعميل الذي تم شراء أو بيع الأوراق المالية الخاصة به [2] .

صدر قانون عام 1933م (securities Act of 1933) لضمان تزويد جمهور المستثمرين بالمعلومات الملائمةلتقييم درجة جودة الأوراق المالية التي في سبيل صدورها . فبموجبه تلتزم الشركات التي على وشك إصدار أوراق مالية جديدة إلى الجمهور بتسجيل هذه الأوراق لدى الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (sec) قبل إصدارها للجمهور .ويحتوي ملف التسجيل على حقائق عن هذه الأوراق مرفق بها القوائم المالية المعتمدة بواسطة المراجع . ويكون المراجع مسئولاً بمقتضى هذا القانون عن أي تزوير او تحوير في محتويات ملف التسجيل أو صورة النشر التي ستوزع على المستثمرين المرتقبين . كمت يكون المراجع مسئولاً أمام أي مشتري للأوراق المالية المصدرة إذا تضمنت نشرة الإصدار أي مزاعم مزورة أو أغفلت معلومات هامة شريطة أن يثبت المعي (الطرف الثالث) وجود هذه المخالفات وأن إصدار هذه الأوراق المالية تم بناءا على النشرة التي تحتوي على معلومات غير صحيحة [3] .

---

(1) محمد سمير الصبان وعبدالله هلال ، مرجع سابق ، ص ص 134- 135 .

(2) عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 70 .

(3) وليم توماس ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص 232

مدى تناول المعايير الدولية للمراجعة لمسئوليات المراجع المدنية تجاه الطرف الثالث :-

- ورد في المعيار الدولي رقم (700) تقريرالمراجع عن القوائم في الفقرة رقم (17) منه يجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية ، إضافة لإشارته أينما كان مناسباً ، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية .

- كما ورد في المعيار الدولي رقم (240) الفقرة رقم (24) إن واجب السرية يمنع المراجع عادة من إبلاغ الغش اوالخطأ الي الطرف الثالث . ومع ذلك فإ ن هناك حالات معينة يتم فيها تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم في مثل هذه الظروف قد يحتاج المراجع الي السعي للحصول على إستشارة قانونية آخذاً بنظر الإعتبار مئولية المراجع تجاه المصلحة العامة [1] .

رابعاً المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات :-

تعتبر المسئولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مراجع الحسابات تضر بالمجتمع [2] .

بالتالي فإن المسئولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الذي أعتمد على المعلومات المحاسبية التى تم مراجعنها الى المجتمع ككل . ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراقب الحسابات ، والتى تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات ولا شك أن النص على المسئولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والخفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدف وسلامة مخرجات النظام المحاسبي ، وأي خدمات إدارية أو إستشارية أخرى . ويلاحظ أن المسئولية الجنائية شخصية بخلاف المسئولية المدنية فكل من يقترف أحد الافعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو معاوني المراجع [3] .

في ظل وجود سوق الأوراق المالية سوف يساءل المراجع جنائياً إذا تعمد إعتماد قوائم مالية مزيفة أو صورية لعميله ، إذا اعتمد مبالغات العميل في قوائمه المالية ، إذا تغاضى عن إخفاء العميل لحقائق في قوائمه المالية ، وذلك كله بقصد إلحاق الضرر بالمتعاملين في سوق الأوراق المالية . ونظراً لشدة العقوبة الجنائية والتي تشتمل بالضرورة السجن فقد جعلت مراجع الحسابات يبذل أقصى مستوى يمكن من العناية المهنية في أدائه لأعمال المراجعة ولأنه ليس أمامه فرصة للدفاع عن نفسه

---

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص ص 90 – 218

(2) غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 97 .

(3) محمد سمير الصبان وآخرون ، مرجع سابق ، ص

فـي هـذا الموقـف فلـيس أمامـه سـوى مراعـاة عـدة إعتبـارات لتفـادي مواجهـة هـذا الموقـف ومن أهم هذ الإعتبارات :-
أ/ التـدقيق الكبيرجـداً فـي إختيـار العميـل ويجـب أن يسـبق قبـول التكليـف جمـع وتقيـيم . معلومات وافية عن هذا العميل .
ب/ بـذل جهـد مهنـي فـائق مـن صـحة إختيـار فريـق المراجـع للمبـادئْ والمعـايير المحاسبية المطبقة والتأكد من سلامة ودقة أعمال المراجعة .
ج/ التأكـد مـن جميـع العـاملين بمكتبـه ، خاصـة أعضـاء فريـق المراجعـة ، مسـتقلون فـي الظاهر وفي الواقع .
د/ الإهتمام الكافي بتوثيق كافة أعمال المراجعة المهنية .

خامساً : المسئولية المهنية لمراجع الحسابات :-

تـرتبط مسـئولية مراجـع الحسـابات بكونـه مهنيـاً بالدرجـة الأولـى ، ويقصـد بهـا مسـئوليته وأمانتـه أمـام الجمهـور والعميـل وزمـلاء المهنـة وهـي بـذلك تعـد مسـئولية أكبـر ، تـذهب الـى مـا هـو أكثـر مـن المسـئولية القانونيـة ، وحتـى مسـئولية مراجـع الحسـابات كشـخص نحـو نفسـه . ويمكـن تبريـر المسـئولية المهنيـة لمراجـع الحسـابات مـن زاويـة أنـه ينتمـي الـي مهنـة يجـب أن يكـون لمنسـوبيها سـلوك مهنـي يسـتحث ، ويحـافظ علـى ويـدعم ثقـة الجمهـور والمجتمـع عامـة فـي جـودة الخدمـة المدنيـة بغـض النظـر عمـن يقـدم هـذه الخدمـة مـن ممارسـي المهنـة . ولـذلك يمكـن القـول أن مراجـع الحسـابات يتحمـل المسـئولية المهنيـة طواعيـة لـدعم ثقـة عملائـه ومسـتخدمي القـوائم الماليـة ، وتقريـره فـي خدمـة مراجعة هذه القوائم المالية [1] .
هنالك نقطـة أخـرى فـي هـذا الصـدد وهـو مـا تقـوم بـه الهيئـات المهنيـة مـن مسـاءلة مزاولـي المهنـة إذا صـدر عـنهم آيـة مخالفـات تـرى تلـك الهيئـات ضـرورة الكـف عنهـا ويطلـق علـى هـذه المسـاءلة (المسـاءلة التأديبيـة) ولاشـك أن الهـدف مـن هـذه المسـاءلة تقـويم تصـرفات مزاولـي المهنـة والمحافظـة علـى مسـتوى الأداء وزيـادة الثقـة فيمـا يؤدونـه مـن أعمال وما يبدونه من أحكام [2] .
كذلك يجب على مراجع الحسابات في ظل المسئولية المهنية أن يلتزم ب :-
أ/ المعايير المهنية العامة :-
1- أن يقوم فقط بأداء الخدمات المهنية التي يتوقع أن يؤديها بالكفاءة المهنية الكافية .
2- أن يبذل العناية المهنية الكافية في أدائه لهذه الخدمات .
3- أن يخطط كل ما يكلف به ويشرف على أدائه بطريقة ملائمة .
ب/ المبادئْ المحاسبية :-
يجـب أن يلتـزم مراجـع الحسـابات بمعـايير إعـداد تقريـره عـن مـدى الشـركة بالمبـادئْ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

---

(1) عبدالوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص ص 140-141 .
(2) محمد سمير الصبان وآخرون ، مرجع سابق ، صص 140-141 .

ج/ الاتعاب الشرطية :-
يجب أن لا يؤدي مراجع الحسابات أي خدمة مهنية مقابل أتعاب مشروطة بعائد الخدمة للعميل أو بأداء مراجع الحسابات خدمة مهنية أخرى لنفس العميل .
د/ العمولات والأتعاب :-
يحظر على مراجع الحسابات أن يتسلم أو يدفع أي عمولات لأي عميل عن أي خدمة مهنية أخرى يؤديها للعميل .

مدى تناول المعايير الدولية للمراجعة لمسئولية مراجع الحسابات المهنية[1] :-

- ورد في المعيار الدولي رقم (200) الفقرة (4) على المراجع الإلتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونين الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين . إن مبادئْ السلوك المهني التي تحكم مسئوليات المراجع هي :-
ب/ الإستقلالية ب/ الأمانة ج/ الموضوعية د/ الكفاءة المهنية هـ/ السرية و/السلوك المهني ز/ المعايير التقنية .
- ورد في المعيار الدولي رقم (220) الفقرة (9) على المراجع ومساعديه ممن لهم مسئولية الإشراف ، الأخذ بعين الإعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة إليهم ، وذلك عن تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد .
- ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) الفقرة رقم (7) عند التخطيط لعملية المراجعة ، فإن على المراجع تقدير خطورة كون الغش والخطأ قد يؤديان الي إحتواء البيانات المالية على معلومات أساسية خاطئة كما أن عليه الأستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ هام قام بإكتشافه .
- ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) بعنوان الإستمرارية الفقرة (2) عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها ، على المراجع مراعاة ملائمة فرض الإستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البانات المالية . كما ورد في الفقرة رقم (3) منه أن تقرير المراجع يساعد على ترسيخ مصداقية البانات المالية . ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يعتبر ضمان لإستمرارية المنشأة مستقبلاً . كما ورد في
الفقرة رقم (8) من ه ا المعيار أنه عندما يثأر شك يتعلق بملائمة فرض الإستمرارية، على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الإستمرار في العمل في المستقبل المنظور وبالشكل المقنع للمراجع .
- ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (700) الفقرة رقم (31) يجب على المراجع تقييد تقريره بلإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر جوهري بمسألة الإستمرارية .

(!) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص 57

المبحث الثاني
إستقلال مراجع الحسابات وجودة أداء الأعمال

أولاً إستقلال مراجع الحسابات :-Independence

يعتبر معيار إستقلال وحياد مراجع الحسابات من أكثر معايير المراجعة المتعارف عليهاعرضة للجدل ومشاكل التطبيق عملياً ، خاصة بعد إتساع نطاق أهداف تشكيلة خدمات مراجع الحسابات في بداية القرن الحادي والعشرين .[1] إستقلالية مراجع الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية إستقلالية مراجع الحساباتوحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول إستقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله او من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية سوف يتم تناول هذا المعيار من خلال توضيح مفهوم إستقلال وحياد مراجع الحسابات ، أهمية هذا المعيار ، متطلبات إلتزام مراجع الحسابات ، أهم الإتجاهات الحديثة بشان هذا المعيار وأخيراً مدى تناول معايير المراجعة الدولية له .

مفهوم حياد وإستقلال مراجع الحسابات : -

أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عند الحديث عن الإستقلالية إلى أنه يجب على مراجع الحسابات أن يكون مستقلاً عند قيامه بآداء واجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع فقد أكدت ادلة التدقيق الدولية على أنه يجب على المراجع ان يكون مستقلاً وأمينا ومخلصاً بعمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو إطلاعه بأن ينال من تجرده كما يجب أن يحافظ على تجرده كذلك يجب لمراجع الحسابات شخصية ذاتية تجعله لايتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته .[2]

وبالرغم من ذلك لايوجد إتفاق حول مفهوم إستقلال مراجع الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للإستقلال المفهوم الأول ويطلق عليه الإستقلال الذهني Mental Independence أما المفهوم الثاني فيطلق عليه الإستقلال الظاهري Appearance Independence .[3]

الإستقلال الذهني :-

يعني الإستقلال الذهني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد ، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فيهي ترى ان الإستقلال حالة ذهنية لايمكن وضع معايير واضحة لها او مقاييس محددة لأن هذه المعايير تتغير ولكن الإستقلال الذهني لايتغير مفهومه حيث أنه يجب علىالمراجع أن يكون امينا ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته عن الحقيقة في تقريره.

(1) عبدالوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 56 .
(2) غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ن ص ص 85-86
(3) د. أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،(عمان:دار صفاء للنشر،2000م)ص 63

الإستقلال الظاهري :-

يقصد بالإستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي إرتباط بمصالحه مع إدارة الشركة . وهذا ماتنظر له النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعدة عن شخصية المراجع وتفكيره ولايجب أن ننظر إلى إستقلال المراجع نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه وإنما يجب النظر لها على أنها مسالة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.[1]

ينظر البعض إلى الإستقلال من خلال دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية على أنه : -

1/ الإستقلال في مجال وضع برنامج المراجعة .

2/ الإستقلال في مجال الفحص .

3/ الإستقلال في مجال وضع التقرير. [2]

مما سبق يرى الباحثوث أن مفهوم الإستقلال يتكون من شقين :-

أنه مسألة ذهنية تتعلق بشخصية مراجع الحسابات من حيث أمانته ونزاهته وموضوعيته خاصة عند إبداء رأيه عن القوائم المالية محل المراجعة بحيث يجب على المراجع مراعاة مصالح الاطراف المختلفة وألا يتحيز إلى طرف على الآخر .

انه مسالة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع بمعنى ألا يكون لمراجع الحسابات اي مصلحة او إرتباط مع إدارة الشركة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

أهمية إستقلال مراجع الحسابات :-

تنبع اهمية هذا المعيار من ان مدى الثقة ودرجة الإعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى إستقلال وحياد المراجع في إبداء ذلك الراي .

فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ماتكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير ، ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع، ومن ثم يلجأ المراجع الخارجي بإستمرار غلى تدعيم ذلك الإستقلال حتى لايفقد مركزه امام تلك الأطراف ذات المصلحة .ولذلك يتعين على المراجع أن يبتعد عن تلك المواقف التي تثير الشكوك في درجة الحياد أو الإستقلال الواجب توافرها ، ومن ثم التاثير على درجة الثقة ومدى الإعتماد على الراي الذي يصدره .[3]

لقد أبرزت هذه الأهمية لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونين الأمريكي عند زكرت بأن معيار الإستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها ، حيث أنه خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة [4] .

---

(1) غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 86 .

(2) أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ،ص 64 .

(3) د.محمد سمير السبان ، محمد مصطفى سليمان ، الاسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات ،(الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2005م) ، ص ص 31-32 .

(4) محمد سمير السبان ، المراجعة وآليات التطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2001م)، ص 60 .

متطلبات إلتزام مراجع الحسابات بمعيار الحياد والإستقلال [1] :-
حتى يلتزم مراجع الحسابات بعيار الإستقلال فإنه يلزمه أن يبحث عن الحلول المكننة للتغلب على المشاكل أو العوامل التى تؤثر سلباً على إستقلاله وحياده . ويلزمه في سبيل ذلك مايلى :-
1- تعظيم وازع الضمير :-
لأن الإستقلال في الظاهر يمكن مراقبته وقياسه ، ومن ثم الضغط على مراجع الحسابات للحفاظ عليه ، فإن المشكلة ستظل قائمة فيما يتعلق باللإستقلال الذهنى لأنه مسألة ضمير وقيم ذاتية .
2- تدنية الآثار السلبية للخدمات الإستشارية على الإستقلال والحياد :-
سواء كان مراجع الحسابات سيؤدي خدمة إدارية ، أو إستشارة إدارية ففي الحالتين سيكون عرضة للإنتقاد . إذ كيف يؤدي هذه الخدمة للعميل الذي يراجع حساباته في نفس الوقت . الا يؤثر ذلك سلبا على إستقلاله . في حقيقة الأمر لايوجد دليل علمي ملموس وقوي على أنه سيفقد بالضرورة إستقلاله في هذه الحالة بل أن بعض مستخدمي القوائم المالية يرون أن مدى التاثير السلبي على الإستقلال في هذه الحالة إن وجد يتوقف على عدة عوامل . ومن هذه العوامل حجم المكتب ، الحالة المالية للعميل ، مديى وجود لجان مراجعةلدى العميل ،مجال ونوع الخدمة ،او الإستشارة الإدارية ،ولكن بإمكان مراجع الحسابات أن يؤدي خدمات وإستشارات إدارية لنفس العميل الذي يراجع حساباته دون أن يتأثر إستقلاله وحياده في السلب وخاصة إذا راي مايلي : -
دعم إدراك الطرف الثالث : -
بعد أن بدأت المنظمات المهنية في بعض الدول تأخذ بمفهوم الإدراك في هذا الشأن فقد إستقر الوضع على ان الطرف الثالث في الراجعة لايضره أن يؤدي مراجع الحسابات خدمات أو إستشارات إدارية لعميل المراجع ، طالما انه لايتخذ المواقف التي تدعو مستخدمي تقريره عن مراجعة الحسابات للإعتقاد بأنه فقد إستقلاله وحياده.
البعد عن المصالح المادية :-
كلما حرص مراجع الحسابات على الا يكون له مصالح مادية مع عميله عند آداء الخدمة أو الإستشارة الإدارية كلما زاد غدراك الطرف الثالث بكونه يحافظ على إستقلاله وحياده
ج- لجان المراجعة :-
وهي لجنة غستشارية منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تتكون من عدد من الاعضاء من غير المديرين التنفيذيين . ومن مهامها أنها تعمل كهمزة وصل بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات ومن مهامها في هذا الشأن ترشيح مراجع الحسابات ، مناقشة

عبدالوهاب نصر على ،مرجع سابق ، ص ص 57-60 .

أتعابه وخطاب تكليفه ، النظر في خطة المراجعة وغيرها .
د- مقاومة ضغوط العميل :-
لأن الإستقلال الزمني رغم صعوبة قياسه هو الأساس فإن مراجع الحسابات مطالب بأن يقاوم ضغوط العميل عليه والتي من شأنها ان تؤثر سلبا على إستقلاله .

أهم الإتجاهات الحديثة بشام إستقلال وحياد مراجع الحسابات :-

مازال معيار الإستقلال والحياد محور إهتمام المهتمين بالمهنة ، لما له من تأثير جوهري عبى كيان مهنة المراجعة كمهنة تسعى لان تصبح مستقلة عن الإدارة والملاك . وبعد إتساع نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراجع الحسابات وخاصة بعد ظهور خدمة التصديق والتأكيد المهني فقد سارت الإتجاهات الحديثة بشأن معيار الإستقلال والحياد نحو عدة محاور كلها تستهدف الدفاع عن المهنة ومن اهم هذه الإتجاهات مايلي : -

أ- يجب ان تسعى مشآت أو مكاتب المحاسبة والمراجع الكبرى نحو تطبيق فلسفة تقسيم المكتب . ومعنى ذلك أن يخصص قسم للخدمات التصديقية وقسم آخر للخدمات غير التصديقية ، وقسم ثالث للبحوث والتدريب . ومؤدي ذلك أن آداء خدمتين أو أكثر من قسمين مختلفين لن يؤثر سلباً على الإستقلال .

ب- يجب ان تسعى مكاتب المراجعة إلى تنويع خدماتها المهنية حتى تستمر في سوق المنافسة المحلية والدولية خاصة بعد تحرير التجارة الدولية وماتبعها من تحرير الخدمات المهنية مع إلتزامها بالمعايير المهنية خاصة معيار الإستقلال والحياد .

ج- هنالك إتجاه الآن نحو ضرورة مراعاة مراجع الحسابات لإعتبارات تطبيق مفهوم الاهمية النسبية على كل خدمة مهنية غير تقليدية يريد الدخول فيها . [1]

مدى تناول معايير المراجعة الدولية لمعيار الإستقلال والحياد :-

- ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية الفقرة (4) المبادئ العامة للمراجعة . على المراجع الإلتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين .

إن مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسئوليات المراجع هي :-

أ- الإستقلالية ب- الأمانة ج- الموضوعية د-الكفاءة والعناية المهنية

ه- السرية و- السلوك المهني ز- المعايير التقنية .

كذلك ورد في الفقرة رقم (5) منه على المراجع تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة . هذه المعايير تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية . [2]

ثانياً : جودة آداء أعمال المراجعة Audit Quality .

مفهوم الجودة :-

كلمة الجودة تستخدم دائما للإشارة الى (الإمتياز) أو (التميز) في السلعة أو الخدمة .

---

(1) المرجع السابق ، ص 57 .

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص 57

والجـودة تعنـي الإتقـان . أي إتقـان العمـل وقـد يسـتخدم مصـطلح الجـودة للإشـارة الـى مطابقة المنتج للمواصفات المحددة مسبقا أو ملاءمة الإستخدام .
عـرف Johnsonعـام 1992م الجـودة بأنهـا " القـدرة علـى تحقيـق رغبـات المسـتهلك فـي الشـكل الـذي يتطـابق مـع توقعاتـه ويحقـق رضـاءه التـام عـن السـلعة أو الخدمـة التـي تقدم له ".
أمـا Philip Crosby عـام 1995م عـرف الجـودة بأنهـا "مطابقـة الإحتياجـات " . كـذلك عرف Joseph Juan الجودة على أنها تعني " ملاءمة الإستخدام " .[1]
وحسـب رؤيـة هـذا الكاتـب يجـب الإنتبـاه لإحتياجـات الزبـائن منـذ مرحلـة التصـميم وأن التي تخلو من الأخطاء هي التي تلبي إحتياجات الزبائن .[2]
أما John Oaklandعام 2000م عرف الجودة على أنها " تلبية إحتياجات الزبائن"
ممـا سـبق يـرى البـاحثون أن الجـودة تعنـي " ملاءمـة إسـتخدام المتـنج أو الخدمـة للمستخدمين بحيث يلبي إحتياجاتهم وتوقعاتهم ".

جودة المراجعة Audit Quality:

تعتبـر جـودة المراجعـة هـدفاً فـي حـد زاتهـا لمكتـب المحاسـبة والمراجعـة . ولأنهـا تـرتبط بالمراجعـة كمنـتج ، فيجـب أ، تشـبع منـافع أصـحاب الطلـب علـى المتـنج ، خاصـة ممثلـي الطرف الثالث أصحاب المصلحة في المشروع .

مفهوم جودة المراجعة :-

يقصـد بجـودة المراجعـة مجموعـة مـن الخصـائص الفنيـة النوعيـة للمراجعـة التـي تشـبع حاجـات صـحاب المصـلحة فـي المشـروع بشـأن تـوفير آليـة لمراجعـة الأداء المـالي والإقتصادى للمشروع . [3]
كـذلك عرفـت جمعيـة المحاسـبة الامريكيـة (AAA) المراجعـة الماليـة بأنهـا "إجـراءات نظاميـة رتيبـة لجمـع وتقـويم القـرئن بطريقـة موضـوعية بشـأن أحـداث إقتصـادية لتحديـد درجـة التطـابق بـين هـذه القـرائن ومعـايير محـددة مسبقاًوغيصـال نتـائج التقـويم للمستفيدين " .[4]
مـن التعريـف السـابق يتضـح أن هنـاك أربعـة أطـراف أساسـية لهـا علاقـة مباشـرة بنتـائج المراجعة وهي :
1- المراجـع : يهمـه علـى المـدى القصـير والطويـل أن تتسـم عمليـة المراجعـة بإسـلوب موضـوعي وان يحـافظ علـى تطبيـق معـايير المراجعـة بمـا يحقـق إخـلاء مسـئوليته وهـو بهذا يحاول ان يقوم بعملية المراجعة باعلى جودة ممكنة .

---

(1) د . عمـر أحمـد عثمـان المقلـي ، د ز عبـدالله عبـدالرحيم إدريـس ، إدارة الجـودة الشـاملة ، (الخرطـوم : شـركة مطـابع السـودان للعملـة ، 2008م) ، ص 15
(2) د. عمر أحمد عثمان المقلي ، مرجع سابق ، ص 15
(3) عبدالوهاب نصر علي ، مرجع سابق 43
(4)عبـدالرحمن بـن إبـراهيم الحميـد ،خصـائص جـودة المراجعـة ، دراسـة ميدانيـة للمحـيط المهنـي فـي المملكـة العربيـة السـعودية ، مجملـة الإدارة العامة ، الرياض ، المجلد 35 ، العدد الثالث ، ديسمبر 1995م ، ص 45 .

2- إدارة الشـركة : يهمهـا أن تـتم عمليـة المراجعـة حسـبما تحـدده معاييرهـا وذلـك للتـأد مـن أنـه تـم إطفـاء الثقـة علـى القـوائم الماليـة المقدمـة للمسـتخدمين بالإضـافة إلـى الوفـاء بمسـئولياتها عـن كافـة الأحـداث الماليـة للفتـرة الماليـة محـل المراجعـة لـذا فعلـى المـدى الطويل يعتبر من مصلحة إدارة الشركة ان تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة .
3- المسـتخدمين : يهمهـم أيضـاًأن تـتم عمليـة المراجعـة بـاعلى جـودة ممكنـة وذلـك للتأكـد من عدالة القوائم المالية التي يعتمدون عليها في إتخاذ قراراتهم .
4- الجهـات المنظمـة للمهنـة : تسـعى إلـى الإرتقـاء بجـودة المراجعـة الماليـة للمحافـة علـى مصـالح جميـع الاطـراف المختلفـة وذلـك مـن خـلال غصـدار المعـايير المنظمـة للمهنـة والتأكد من تطبيقها . [1]

(1)عبدالرحمن بن إبراهيم الحميد ، مرجع سابق ، ص 46 .

المبحث الثالث
مفهوم وأهمية وخصائص معايير المراجعة الدولية

أولاً :- مفهوم معايير المراجعة :

المعيار في اللغة:-

المعيار من المكيال هكذا جاء على لسان العرب : ما عير قالالليث : العيار ما عيرت به المكاييل ، فالعيار الصحيح تام واف تقول : عايرت به أي سويته وهو العيار والمعيار يقال عايروا ما بين مكاييلكم وموازينكم ، وهو فاعلوا من العيار ولا تقل : عيروا وعيرت الدنانير وهو أن تلقى ديناراً فتوازن به ديناراً وكذلك عيرت تعيراً إذا وزنت واحداً واحداً يقول هذا من الكيل والوزن ، قال الأزهري فرق الليث بين عايرت وعيرت فجعل عايرت في المكيال وعيرت في الميزان وهو الصواب .[1]

كذلك يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنه نموزج يوضع ، يقاس على ضوئه وزن شئ أو طوله أو جودته .[2]

المعيار هو هدف مرغوب الوصول إليه كما ورد في قاموس كوهلر أو نموزج فرضته التقاليد أوالإجماع أو الهيئات العلمية والمهنية والحكومية والقانونية . ويكون أساساً علمياً لإتخاذ الإجراءات . اما المعيار في الفلسفة هو نموزج متحقق أو مقصود لما أن يكون عليه الشئ .[3]

مما سبق فإن المعيار في اللغة هو نموزج يوضع لقياس أو معايرة شيئين لمعرفة مدى تساويهما أو درجة جودتهما وينبغي أن يلقى الإجماع والقبول العام .

المعيار في الفكر المحاسبي :-

المعيار هو نموزج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة أي أنه نموزج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية . [4]

يقصد به أيضاً المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها وإيصال المعلومات اليالمستفيدين منها . وقد يقصد بالمعيار كونه قاعدة أو قانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في تحضير الكشوفات أو التقارير المالية للمنشأة .[5]

كذلك عرفه ليتلتون بأنه "نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقاً ملائماً في ظروف معينة وأساساً للحكم والمقارنة وأساساً للتحول عندما تبرر الظروف ذلك فبموجب المعايير

---

(1) د.مصطفى نجم البشاري ، مدخل الي معايير المحاسبة ، (الخرطوم : مطابع السودان للعملة ، 2006م) ، ص ص 6-7 .

(2) د.حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الثانية ، (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع ، 1995م)، ص 45.

(3) د.مصطفى نجم البشاري ، مرجع سابق ، ص 7 .

(4) عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكاتية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، (الرياض: معهد الإدارة العامة ، إدارة البحوث ، 1994م) ، ص 15 .

(5) د.حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق ، ص 45 .

يتم قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتائج أعمال المنشآت وإيصال نتائجها للمستفيدين .[1]
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 الاسلوب لقياس أو عرض أو التعرف على هذا العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة .[2]
عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها "عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم إجتهادهم وإستلهام حكمتهم ، ولكنها لا تلغي هدر الحكمة أو الإجتهاد أبداً.[3]
كذلك هي وصف مهني رفيع المستوى للمارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً تهدف الى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة عمق المسئولية المهنية.[4]

مفهوم معايير المراجعة :

تعرف بأنها عبارة عن "الأنماط التي يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أداءه لمهمته والتي يستنتج منطقياً من الفروض والمبادئ التي تدعمها " [5]
كذلك تعرف "بأنها الأسلوب أو المنهاج 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 المراجعة التي يكلف بها [6]
أيضاً تم تعريفها بأنها "مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوئها ويسيرونفي هديها في كافة مراحلالعمل"[7]
يرى آخر "أنها النموزج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وتحدد المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص "[8]
كذلك 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"[9]
المعايير الدولية للمراجعة هي "هي مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق فيمراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة

---

(1) د.مصطفى نجم البشاري ، مرجع سابق ، ص 7
(2) المرجع السابق ، ص 7
(3) د.حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق ، ص 46
(4) المرجع السابق ، ص 46
(5) وليم توماس ، إمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريف ، د.أحمد حامد حجاج ، د. كمال الدين السد ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 1989م) ، ص 52
(6) د.إبراهيم طه عبدالوهاب ، المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية ، (القاهرة:جامعة المنصورة ، 2004م)، ص 50
(7) د.خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعامية ، الطبعة الثالثة ، (عمان:دار وائل للنشر ، 2004م) ص 55
(8)د.يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (عمان:مؤسسة الوراق للطباعة والنشر ، 2000م) ص 37
(9) عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سابق ، ص 16

والتقارير على مصداقية البيانات"[1]
كذلك يرى آخر أن إرشادات المراجعة ما هي إلا معايير توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها والإستناد عليها في حالة قصور المعايير المحلية للدولة عند تناول بعض الجوانب.[2]
مما سبق يرى الباحثون 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 الدولية:

تبرز أهمية معايير المراجعة الدولية الي الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة ، ولسد إحتياجات 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 للإقتراب من الموضوعية قدر الإمكان .[3]
كذلك تعتبر المعايير ذات أهمية لمستخدمي التقارير والبيانات المحاسبية مثل البنوك والموردين والحكومة وغيرها من الجهات . لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات والمسئولية التي يتحملها وتحدد درجة الإعتماد على القوائم المالية .[4]
كذلك برزت أهمية المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر ، الأمر الذي أدى الى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة ، فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية ، ومن جهة أخرى إزدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعى الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية الي الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير المراجعة ثم معايير المراجعة الدولية فيما بعد .[5]
مما سبق يتضح أهمية وجود معايير المراجعة الدولية والتي من خلالها يمكن تحسين الأداء المهني لعملية المراجعة وإضفاء الثقة الي التقارير والقوائم المالية المنشورةمما يمكن مستخدميها من الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات .

---

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير المراجعة الدولية ، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 1998م ، ص 2
(2) د.إبراهيم طه عبدالوهاب ، مرجع سابق ، ص 64
(3) عيد حامد معيوف ، مرجع سابق ، ص 32
(4) د.أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحتين النظرية والعملية ، (الإسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة 1994م) ص 22
(5) عيد حامد معيوف ، مرجع سابق ، ص 32

ثالثاً :- خصائص ووظائف المعايير الدولية للمراجعة :

أ- الخصائص:-

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

2- إستخدمت 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 .

3- 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 ويلقى قبولاً عاماً على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة ويجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها .[1]

ب- الوظائف :-

هناك عدة وظائف لمعايير المراجعة يمكن إجمالها في الاتي :

1- قياس مستويات الأداء المهني :-

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

2- 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 بالإلتزامات التي تحددها تلك المعايير .[2]

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

4- تحدد المعايير المواصفات والمتطلبات الشخصية الفروض توافرها في من يقوم بعملية المراجعة .

(!) د. غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 35

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

(3) د. إبراهيم طه عبدالوهاب ، مرجع سابق ، ص 50

5- تزيد الثقة في المراجعة وتقضي على أى منفذ يتسرب منه الشك في الإعتماد عليها كمهنة معترف بها .
6- تحدد المعايير المواصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير .
7- تعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى إلتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة .
8- توفير معايير المراجعة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة فيرأى المراجع ، حيث أن هذه المعايير تتسم بالموضوعية والقبول العام .[1]
9- توجيه المراجعين وإرشادهم:-
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 احكامه الشخصية التي تعود لإجتهاده المهني الذي أكتسبه من تعليمه وتدريبه وخبرته المهنية ، أى أن المعايير تستخدم كمرشد وموجه للإقتصاد .

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 دؤجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها وتتلخص أهم هذه الأهداف والمزايا في الاتي:-
1- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الإتحاد الدولي للمحاسبة مهمتها المتابعة المستمرة لأهمية التطوير وتحديث المعايير مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التى تجعلها قادرة على الإستجابة للإحتياجات المتغيرة لأسواق المال والمتعاملين فيها .
2- إشتمال معايير المراجعة الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤشرات سياسية أو إقتصادية لبلد بمفرده سوف يجعل تقرير مراجع الحسابات يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة .
3- إعداد القوائم المالية إستناداً على معايير المحاسبة الدولية وإعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة ما دامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول .
4- وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف توفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معايير محلية في ضوء نقص مواردها الإقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى ، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الإلتزام

---

(1)عيد حامد معيوف ، مرجع سابق ، ص 36

بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي.
5- هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة إستناداً الي قواعد منسقة .[1]
6- تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة .
7- تعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل .[2]

صلاحية تطبيق معايير الدولية للمراجعة :-

يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عن مراجعة (تدقيق) البيانات المالية الأخرى ، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات والخدمات زات العلاقة ولغرض مساعدة الدول الاعضاء في الإتحاد الدولي التى إختارت تبني المعايير الدولية للمراجعة كمعايير وطنية لها ، فقد قامت اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة بصياغة نص قد يستخدم للإشارة الى صلاحية وإمكانية تطبيقها في القطر المعني .[3]

مما سبق يخلص الباحث الى 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 .

فيما يلى عرض لمعايير المراجعة الدولية الصادرة حتى عام 2004م من خلال عرض المجموعة ورقم وعنوان المعيار:-

100 – 999 المعايير الدولية عن المراجعة International Standards On Auditing (ISAS)
100 – 199 أمور تمهيدية .
120 الإطار العام للمعايير الدولية عن المراجعة
200. - 299 المبادئ العامة والمسؤليات General Principles and Responsibilities
200 الهدف والمبادئ العامة التى تحكم مراجعة القوائم المالية .
210 شروط تكليفات المراجعة .
220 الرقابة على جودة عمل المراجعة .
230 التوثيق .

(1) د.محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار التطبيق ، (د . م ، د . ن،2000م)، ص 71 .
(2) د.يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ، ص 37 .
(3) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص 28 .

240 مسئولية المراجع عن دراسة الغش والخطأ عند مراجعة القوائم المالية .
250 مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية .
260 توصيل أمور المراجعة مع هؤلاء المسؤلين عن الحوكمة .
300 – 499 تقدير المخاطر والإستجابة إلى المخاطر المقدرة Risk Assessment And Response to Assessed Risks
300 التخطيط.
310 المعرفة بالأعمال .
315 فهم المنشأة وبيئتها وتقدير مخاطر التحريف الجوهري .
320 الأهمية النسبية في المراجعة .
330 إجراءات المراجع بالإستجابة إلى المخاطر المقدرة .
400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية .
401 المراجعة في ظل نظم معلومات الكمبيوتر .
402 إعتبارات المراجعة المرتبطة بالمنشآت التي تستخدم منظمات خدمية .
500- 599 ثبات دليل المراجعة Audit Evidence
500دليل المراجعة.
501 دليل المراجعة – إعتبارات إضافية لبنود خاصة .
502 المصادقات الخارجية .
510 التكليفات المبدئية – الارصدة الإفتتاحية .
520 الإجراءات التحليلة .
530 معاينة المراجعة والإجراءات الإختبارية المختارة الأخرى .
540 مراجعة التقديرات المحاسبية .
545 مراجعة قياسات القيمة العادلة والإفصاحات .
550 الأطراف ذات العلاقة .
560 الأحداث المتتالية .
570 الإستمرارية .
580 قرارات الإدارة .
600 – 699 إستخدام عمل الآخرين Using The Work of Others
600 إستخدام عمل مراجع آخر .
610 دراسة عمل المراجعة الداخلية .

الإتحاد الدولي للمحاسبين ، المرجع سابق ، ص 28 .

620 إستخدام عمل خبير .

700-799 إستناجات المراجعة والتقرير Audit conclusions and Reporting
700 تقرير المراجع عن القوائم الماليه
710 المقارنات
720 معلومات أخري في وثائق ومستندات تتضمن قوائم مالية ومراجعة
800-899 مجالات متخصصة Specialized Areas
800 تقرير المراجع عن مهام مراجعه ذات غرض خاص
1000-1100 إيضـــاحات تطبيـــق المراجعـــه الدوليـــة International Auditing Practice Statement
1000 – 1100 إيضـــاحات تطبيـــق المراجعـــة الدوليـــة International Auditing Practice Statement
1000 إجراءات المصادقة داخل البنك.
1001 بيئات تكنلوجيا المعلومات – أجهزة الكمبيوتر الشخصية .
1002 بيئات تكنلوجيا المعلومات – نظم أجهزة الكمبيوتر الفورية .
1003 بيئات تكنلوجيا المعلومات – نظم قاعدة البيانات .
1004 العلاقة بين مشرفي البنك والمراجعين الخارجيين للبنك .
1005 إعتبارات خاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة .
1006 مراجعة القوائم المالية للبنك .
1007 الإتصالات 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 (تم سحبه في يونيو 2001م) .
1012 مراجعة الأدوات المشتقة .
1013 التجارة الإلكترونية – الأثر على مراجعة القوائم المالية.
1014 التقريـــر عـــن طريـــق المـــراجعين عـــن الإلتـــزام بمعـــايير التقـــارير الماليـــة الدولية .
2000 – 2699 المعـايير الدوليـة عـن مهـام الفحـص International Standards On Review Engagements

---

المرجع سابق ، ص 28

2400 مهـام فحـص القـوائم الماليـة (كـان سـابقاً المعيـار الـدولي عـن المراجعـة رقـم 910) مهام التأكد بخلاف مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية .

3000 – 3699 المعـايير الدوليـة عـن مهـام التأكـد International Standards On Assurance Engagements

3000 -3399 القابلية للتطبيق علي كافه خدمات التاكد

3000 خـدمات التاكـد (سـابقا كـان المعيـار الـدولي عـن خـدمات التاكـد رقـم 100)

R3000 خدمات بخلاف مراجعة او فحص المعلومات الماليه التاريخية .

3400-3699 معايير خاصه بموضوع معين

3400 فحـص المعلومـات الماليـه المسـتقبليه (سـابقا كـان المعيـار الـدولي عـن رقم 810)

4000-4699 المعـــايير الدوليـــه عـــن الخـــدمات ذات الصـــلة International Standards on Related Services

4400 الارتباطـات بـأداء إجـراءات متفـق عليهـا بخصـوص المعلومـات الماليـه (سابقا كان المعيار الدولي عن المراجعة رقم 970)

4410 الارتباطـات بتجميـع المعلومـات الماليـة(كـان سـابقا المعيـار الـدولي عـن المراجعة رقم910)[1]

(1) د. امـين السـيد أحمـد لطفـي ، دراسـات متقدمـة فـي المراجعـة وخـدمات التأكـد ، (الإسـكندرية : الـدار الجامعيـة للنشـر ، 2007م) ، ص 42 – 44 .

الفصل الثاني
فجوة التوقعات في المراجعة

وسيتناول الاحثون الباحثون في هذا الفصل فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من خلال ثلاثة مباحث :-

المبحث الأول :-

مفهوم وأسباب فجوة التوقعات في المراجعة

المبحث الثاني :-

مستويات فجوة التوقعات في المراجعة

المبحث الثالث :-

سبل وطرق تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

المبحث الأول
مفهوم وأسباب فجوة التوقعات في المراجعة

مفهوم فجوة التوقعات :-

هنالك الكثير من التعريفات لمصطلح فجوة التوقعات والعديد من التفسيرات المرتبطة بحدوثها وهنالك زوايا عديدة تم النظر الي فجوة التوقعات من خلالها فالبعض يستخدم للإشارة الي اختلاف بين المراجع والمجتمع في نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين كما تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية في وحين يستخدمه البعض الآخر للإشارة للتباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء المتوقع تحقيقه (1) .

وعرفها آخرون (2) بأنها (مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجه 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)

وكذلك عرفها loggia في عام 1976حينما أشار أ، سبب تلك الفجوة يرجع الي إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها تحقيقه (3) .

كذلك عرفها السقا (4) بأنها الفرق بين ما يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع تجقيق الإنسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعيين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعيين)

تعريف آخر ، كما يرى الدكتور محمد سامي راضي (5) تعريف فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أو ما يمكن أن ليقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ينوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوب منهم .

سمات فجوة التوقعات :-

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات أو مزايا هي :-

1- فجوة التوقعات في المراجعة تعبر عن فائض طلب مستخدمي القوائم

---

(1) صبري حسن عطية أبو ناموس ، الإتجاهات الحديثة في إستقلال ومسئولية مراجعي الحسابات ، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الإمارات وجمهوؤية السودان ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة امدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2002م . ص 45

(2) د . عبدالوهلب نصر ، و د. شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل) ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص 11

(3)Loggia, CD. The expectation Gap: the accountant's legal waterloo. GAP Journal (July 1975).

(4) د . السيد أحمد السقا ، فجوة الوقعات في بيئة المراجعة ، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد 3 ، مجلة رقم 1 ، عام 1997م ، ص 427

(5) د. عصام الدين محمد متولي ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة ، الخرطوم ، 2003م ص ص 214- 247 .

المالية المراجعة على خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات .

2- تعتبر تفجوة التوقعات غير ساكنة بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب مستخدمي القوائم المالية المراجعة وعرض خدمات مراجع الحسابات.

3- تعتبر فجوة التوقعات كمية ونوعية ، كمية بإعتبار أنها فائض التشكيلة المهنية لخدمات مراجع الحسابات ومسئولياته ، ونوعية بإعتبار أنها فائض في جودة أدائه المهني .
4- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة و المجتمع ، بالنسبة للمهنة هنالك قصور في عرض خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات كماً ونوعاً وبالنسبة للمجتمع تؤدي الى تفقدان درجة الثقة والإعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لإتخاذ القرارات .
5- فجوة التوقعات دولية ونسبية إعتبار أن معظم دول العالم تعاني منها بدون إستثناء ولكن بصورة متفاوتة (1) .

طبيعة توقعات مستخدمي القوائم المالية:-

إن الرأيالمهني الذي يبديه المراجع على القوائم المالية يمثل منتجاً حقيقياً يجب أن تحاول المهنة من خلاله مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية والجمهور عامة يعتقد مستخدمو القوائم المالية والجمهور عامة بأنه ينبغي على المراجعيين :-
1- إنجاز عملية المراجعة بكفاءة فنية وأمانة وإستقلالية وموضوعية .
2- تحسين فعالية أعمال المراجعة من زاوية تحسين وتطوير وإكتشاف الاخطاء الجوهرية .
3- توصيل معلومات أكثر نفعاً لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية المراجعة ويتضمن ذلك تحذيرات مبكرة بشأن إمكانية إستمرارية المنشأة .
4- إتصالات أكثر وضوحاً مع لجان المراجعة والاطراف المهنية أو المسئولة عن إعداد تقارير مالية يعتمد عليها (2) .

أسباب فجوة التوقعات :-

ان الأسباب التي أدت الي ظهور فجوة التوقعات في المراجعة متعددة وذلك كما ورد في أدبيات علم المحاسبة والمراجعة منها :
أ- المستوى الأول : فجوة توقعات تقرير المراجعة :-(3)
1- الإختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير ةالمراجع
2- أسلوب صياغة التقرير
3- عدم الإفصاح عن كل توقعات مستخدمي التقارير المالية

(1) د. حسن عبيد ، د. شحاتة السيد ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 2007م) ص ص 8-9.
(2) السيد أحمد السقا ، مرجع سابق ، ص 426
(3) د. عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ، ص ص 214- 297

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 : أسبابها :-
1- نقص المعرفة لدى العامة بواجبات ومسئولية المراجع
2- إختلاف الأحكام القضائية بشأن مسوئولية المراجع
3- الشك في حياد وإستقلال المراجع
كما بين آخرون (1) أن من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة تتمثل في :-
1- مدى كفاية مسئولية المراجع
2- الإختلاف حول دور المراجع في المجتمع
3- الشك في حياد وإستقلال المراجع
4- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة
5- انخفاض جودة أداء المراجعة
6- عدم مواكبة التقارير المالية للمتغيرات في المجتمع
7- التياين والإختلاف في تفسير معنى ومحتوى تقرير المراجع
8- نقص الكفاءة المهنية للمراجع
9- عدم فعالية الإتصال في نظام المراجعة
10- الإنتقاد المستمر للمراجعيين بشأن الأخطاء والمخالفات وإستمرارية المنشأة .
يرى كاتب آخر أن هناك أخطاء وعيوب يجب تصحيحها لتطوير وظيفة المراجعة وتتمثل في الأتي :-
1- التوقعات المبالغ فيها من المجتمع تجاه أداء المراجع
2- عدم ملائمة النموزج المحاسبي الحالي
3- الإستقلال يحتاج الي توضيح
كما يرى كاتب آخر أن أهم الأسباب الجوهرية لفجوة التوقعات تتمثل في الاتي (2) .
1- قصور معايير المراجعة
2- قصور أداء المراجع
3- إفتقار مهنة المحاسبة والمراجعة لتشريع خاص
هنالك من قسم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة الي ثلاثة أقسام هي :
أ- أسباب تعزى الي مراجعي الحسابات أي أسباب ذاتية وهي :-

---

(1) السيد أحمد السقا ، مرجع سابق ، 426
(2) مصطفى الباز ، إستخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، دراسة ميدانية معلى محافظة القنا ، مصر ، ص103 .

1- الكفاءة والتاهيل المهني للمراجع
2- جودة الأداء المهني في المراجعة
3- حياد وأستقلال المراجع

4- مخاطر المراجعة
5- التقرير (التوصيل) الأتصال
ب -أسباب تعزى الي عوامل بيئة المراجع وهي :-
1- مسئولية المراجع
2-معايير المراجعة
ج-أسباب تعزى الي مستحدمي التقارير المالية :-
1- معقولية التوقعات
2- الفهم الخاطئ لمستخدمي التقارير المالية (1) .
وأيضاً من تلك الأسباب (2) .
1- أسباب ترجع الي قصور في المعايير
2- أسباب ترجع الي قصور في أداء المراجعيين
3- أسباب ترجع الي مغالاة الجممهور في توقعاته
كذلك من الأسباب والعوامل المؤدية لوجود فجوة التوقعات ما يلي :-
أ-الشك في حياد وإستقلال المدقق
يعتبر حياد وإسستقلال المدقق من أهم العوامل الرئيسية لوجود مهنة التدقيق، حيث يتوقع المجتمع والمستفيدين من القوائم المالية من المدقق ضمان على حياده وإستقلاليته عند تأديته لعملية التدقيق ، لذلك يتوجب تعلى المدقق تجنب جميع العلاقات والصلات بأي طرف مستفيد من عملية التدقيق أو صلة بالإدارة وإلا ستفقد مهنة التدقيق قيمتها في المجتمع وبالتالي أهمية وجودها .
ب- إنخفاض جودة الأداء في التدقيق
من المؤكد أن إعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقارير التدقيق قد إزداد وسيزداد نظلراً لتطور مفهوم الإدارة وفصل إدارة المنشأة معن مالكيها وأزدياد الأعمال وتوسعها وانتقالها الي مفهوم العالمية والشركات متعددة الجنسيات ، فبالتالي أصبح من الصعب على المجتمع المالي العودة الي السجلات المحاسبية للشركات بسهولة والتأكد من صحة القوائم المالية .
ج- قصور معايير التدقيق
إن معايير التدقيق الصادرة عن الجهات والهيئات الناظمة لمهنة التدقيق تعتبر بمثابة خارطة الطريق التي يسترشد بها المدققون أثناء تأديتهم لعملية التدفيق كما تعتبر

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة ، مرجع سابق ، ص 45
(2) د. منصور أحمد البديوي ، د. شحاتة السيد شحاتة ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، (الدار الجامعية : 2002- 2003) ص 26

الحامي لهم عند تعرضهم للمسائلة من قبل مستخدمي القوائم المالية في حال حدوث سوء فهم بينهم ، ولعل معايير المحاسبة سواء كانت الدولية منها أو المحلية هي إحدى أهم وسائل وآليات تنظيم عملية التدقيق ورسم معالمها من خلال دورها في بيان مسئوليات وواجبات ومهام المدققين للمجتمع المالي ، إلا ان قصور هذه المعايير في

بعض المواضع التي كانت والتي ما زالت موضع إثارة للجدل حيث تعتبر في صميم عمل المدقق وبالتالي ستؤدي الي ظهور فجوة التوقعات (1) .

(1) واكد ، سامي ، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبدالعزيز ، (جدة ، السعودية ، 2003م)

المبحث الثاني
مستويات فجوة التوقعات في المراجعة

يرى البعض أن 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 ، وبينما يستطيع أن يؤديه المراجعون بصورة معقولة .

المستوى الثاني : هو فجوة الاداء التي تظهر عندما يحدث تباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية او العامة ، وبين الأداء الفعلي للمراجعين وهذه الفجوة يمكن تقسيمها إلى :

1- الفجوة بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمو القائم المالية بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير مهنة المراجعة .

2- لفجوة بين واجبات المراجع المهنية وفقاً لمعايير المراجعة وبين الاداء الفعلي للمراجع [1] .

كما يرى البعض الآخر ان هناك ثلاث مستويات أو ثلاثة وجهات نظر رئيسية لفجوة التوقعات هي :

1- فجوة التقرير : وتظهر هذه الفجوة عندما يتباين وجهة نظر الممتهنين والعامة حول مايجب أن يتضمنه تقرير المراجع ، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهة المنظمة والواضعة للإطار الذي يحكم عمل المراجع ،

2- فجوة الآداء : وهذه الفجوة تظهر عندما يكون آداء المراجع أقل من المعايير الموضوعة ، ويرى أن مسؤلية تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق الجمعيات والمجامع المهنية وشركات المراجعة .

3- فجوة الإلتزام : وتظهر عندما يكون وجهة نظر المهنيين والعامة مختلفة حول مسؤلية المراجع ، ويرى ان تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهات المنظمة والنظام القانوني للدولة ، وهو فحص البيانات المحاسبية لتحديد مدى دقتها والإعتماد على البيانات الواردة بالتقارير والقوائم الماليةوإبداء رأي فني محايد يوضح مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي من خلال تقرير المراجعة الذي يوضح فيه المراجع انه قام بعملية الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، والتي تعد مقاييس للإداء المهني والتي تستخدم في الحكم على جودة آداء المراجعة فضلاً عن هذا فإن هذه المعايير تحدد المسؤلية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعميلة الفحص ، ومن الضروري أن يتم الفحص وفقاً لمعايير تعد من ناحية أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات ، ومن ناحية أخرى تعتبر وسيلة الأداء المهني للمراجع ، كما أن لهذه

---

(1) د .عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ، ص 179.

المعايير أهميتها البالغة بالنسبةلمستخدمي التقارير والقوائم المالية لانها توضح لهم الكيفية التي تمت بها عملية الفحص التي قام بها المراجع والمسؤلية التي يتحملها. [1]

وسوف نتناول مستويات هذه الفجوات بشيئ من التفصيل

المستوى الأول : فجوة توقعات تقرير المراجعة :

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

1- الإختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع :

يرى البعض ان المنتج الذي يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه الفني عن القوائم المالية ، ومن ثم فإنه يجب أن يعاول المهنة مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية ، بما أن عمل المراجع إستجابة لهذه التوقعات يجب ان يحاول توفير كل مايحتاجه المستخدمون بقدر الإمكان آخذاص في الإعتبار البنود التي تفرضها مهنة المراجعة [2]

وفي العام 1978م أصدرت لجنة مسؤليات المرادعين مجموعة من النتائج والتوصيات تتعلق بتوقعات مستخدمي القوائم المالية ، ودور المراجع تجاه المجتمع يتمثل في : -

أ- يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجع المعرفة والإلمام الكافي وشوؤن الشركة ونظم إدراتها فضلاً عن بذل الجهد لتحسين نوع الإفصاح المالي .

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

ج- تمثل المراجعة الحيادية ضرورة بسبب إحتمال وجود تعارض بين غدارة معرفة ماإذا كانت الإدارة قامت بوضع نظم الرقابة التي تضمن حماية أصول المنشأة .

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

هـ- تقع المسؤلية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية على عاتق الإدارة ، أما مسؤلية المراجع فتتمثل في مراجعة المعلومات وإبداء راي فيها ، إلا أن هناك إقتراحات تنادي بتحميل المراجع بكل مسؤلية أو على الأقل الجانب الأساسي والجوهري فيها .

و- فيما يتعلق بمسؤلية المراجع عن إكتشاف الغش والإحتيال أوضحت اللجنة أن أهم واجبات المراجع ضرورة الإهتمام بنظم الرقابة المصصمة لمنع هذا الغش والإحتيال ، ويتمكن المراجع من ذلك من خلال بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة وفي سبيل ذلك يجب على المراجع إتخاذ موقف فوري تجاه أي أمور قد تشجع الإدارة على إرتكاب الغش والإحتيال ، مثل الظروف الإقتصادية التي يمكن أن تجعل الإدارة

---

(1) أ .د سامي ،هبه متولي ، فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها ،المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الأزهر ، يناير 1994م .

(2) د. أحمد نور ، مرجع سابق ، ص26 .

ترغب في المغالاة في مقدرتها الربحية ومقدرتها على الإقتراض ، أو عدم كفاية رأس مالها العامل وغير ذلك من أمور تساعد أو تشجع الإدارة .

على المراجع أن يكون متفهما لنشاط العميل ، كما يجب أن يوسع دراسته لنظم الرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة لمنع وقوع الغش والإحتيال .[1]

2-أسلوب صياغة التقرير :
يعد تقرير المراجع المستقل وسيلة لتوصيل رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها للمساهمين والأطراف الاخرى المستخدمةللتقرير ويحدد مسؤلية المراجع في إبداء الرأي فيها إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل ، وعلى الرغم من أن مفهوم الصدق والعدالة قد ورد في قوانين مزاولة مهنة المراجعة وكثير مايلجأ إليه كمقياس لحل المنازعات والقضايا ، إلا أنه يعد مقياساً غير كمي وكغيره من المقاييس غير الكمية يصعب الإتفاق عليه ، كما أنه عرضةً للخلاف فإذا كان المقياس غير محدد ، يكون الرأي المبني عليه غير محدد أيضاً ، الأمر الذي يؤدي إلى اللجؤ في كثير من الحالات إلى تفسير مفهوم الصدق والعدالة .
ونظراً للخلط الواضح بين واجبات ومسؤليات الإدراة وبين مسؤليات المراجع ، ولتضييق فجوة التوقعات في تقرير المراجع ، والوفاء بإحتياجات مستخدمي التقرير وفقاً للمتطلبات المهنية ، أجريت في المملكة المتحدة بعض التعديلات والإضافات على تقرير المراجع صدر معيار تقرير المراجعة 600ASA وأعتمد العمل به في مايو 1993م للقوائم المالية المنتهية في أو بعد 30 سبتمبر 1993م ، ومن أهم التعديلات التي أوردها المعيار :
أ- أن يكون ترتيب التقدير قبل البيانات المالية وبعد قائمة واجبات الإدارة .
ب- بما أن إبداء الرأي عن صدق وعدالة البيانات المالية نتائج لخليط من الحقائق والاحكام المهنية فهو غير قاطع وجازم ، بل يمثل درجة معقولة من القناعة بل يستوجب ذكر ذلك في صدر التقرير ليسهل إستيعابه بواسطة متلقيه .
ج- إظهار مسؤليات وواجبات الإدارة في صدر التقرير .[2]
3- عدم القدرة على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين :
يرى المستخدمين لتقارير المراجعين عن القوائم المالية يعتقدون أن تقارير المراجعة الموحدة من حيث الشكل وطريقة الصياغة ليس لها فاعلية في توصيل نتائج عملية المراجعة ، فأسلوب هذه التقارير من الصعب جداً فهمه لغير المتخصصين في مجالات المحاسبة والمراجعة ، بل يصعب فهمه منجانب بعض المراجعين ،ويؤيد بالدراسة التي اجراها المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين عام 1978م ، والتي توصلت إلى أن اسلوب صياغة رأي المراجع في تقريره عن القوائم يثير اللبس ويخطئ عادة المستثمرون في فهم معناه، كما أيد رأيه بالدراسة التي أجراها

(1) د. جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2001م) ، ص 404 .
(2) د. عصام الدين محمد متولي ،مرجع سابق ،ص،ص205-205 .

(Hatherlyetal) عام 1991م في المملكة المتحدة أفصحت أن التعديل في عبارات التقرير النمطية القصيرة ترتب عليها حدوث تباين بين مستحدمي تلك التقارير فيما يتعلق بتفسيرها ، كما أن تصورات هؤلاء المستخدمين بخصوص مسؤليات كل من المراجعين والإدارة لم يتغير بدرجة كبيرة .

المستوى الثاني : فجوة الأداء performance Gap

يقصد بفجوة الأداء التباين الواضح بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية المراجعة من أداء المراجع ، هذا الفجوة يمكن تقسيمها الي 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 الي عدة أسباب اهمها :-

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 وإعداد التقرير ، ومن ثم فإن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض على المراجع مستوى معيناً من مسئولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة المراجع ، حيث يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد كافية ومناسبة لتدعيم وتأييد رأيه الفني ، ونظراً لأن هذه الأدلة غير حاسمة في كل الحالات فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف بأن المراجع معرض للخطأ في الحكم والتقدير ، وعلى الرغم من أن الكفاءة المهنية مفترضة في أداء المراجعيين إلا أن هذا قد تتعرض الى كثير من الإنتقادات ، حيث يرى البعض أن المراجعيين يعملون في مجالات لا يتوافر لهم فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي في الوقت الذي يكون فيه الواجب عليهم ضرورة التمتع بممستويات رفيعة من التأهيل والتدريب الكافي ، فيما يزيد من فجوة التوقعات ويؤكد ذلك القضايا الكثيرة المرفوعة على المراجعيين في هذا الشأن فقد طالب أحد المتستثمرين بالتعويض لخسارته في الإستثمار نتيجة لخداع الذي وقع فيه ، ولم يكتف برفع قضية ضد الشركة المستثمر فيها ، لكنه قام برفع قضية ضد مراجع الشركة بإعتباره الشخص الوحيد المؤهل الذي يمكن أن يوفر النصح للمستثمر ، وقد إرتفع عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعيين في الولايات المتحدة الأمريكية من (68000الي239000) قضية خلال الفترة من 1962-1982م ووجدت 8 مليون قضية معلقة فضلاً عن هذا فإن عدد القضايا التي رفعت ضد المراجدعيين في الخمس عشر سنة الأخيرة اكبر مما رفع في تاريخ مزاولة المهنة في الولايات المتحدة ، نظراً لأن القضاء الأمريكي يقبل رفع

(1) د. عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ، ص 206

دعوى قضائية على المراجع ولو وقع ضرر بسيط على العمي(1).

2- إنخفاض جودة الأداء المهني .

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

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

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

ج- تأدية خدمات للعملاء باتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً .

د- عدم التحفظ بشأن إستمرارية العميل في مزاولة النشاط عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل .

ه- إتباع سلوك متساهل مع العملاء نتيجة لإدراك المراجعيين أن العملاء غير راضيين عن دورهم .

و- زيادة عمليات الإندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة الأمر الذي يحدث ضغوطاً على مهنة المراجعة وأن هذه العوامل تضعف من موقف المراجع ويترتب عليها إنخفاض جودة الأداء في المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات ، و لتأييد ذلك ان ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة أجرى دراسة عن جودة آداء المراجعة في إحدى عشرة مؤسسة أفلست عام 1989م وخلص فيها الى أن المراجعيين في ست من هذه المؤسسات لم يؤدوا المراجعة كما يجب ولم يعدوا تقارير عن المشاركة في هذه المؤسسات وعن أوجه القصور في نظم الرقابة [2] .

3- مخاطر المراجعة :

من الحقائق المتعارف عليها أن مهنة المراجعة لمستخدمي القوائم المالية المراجعة التأكد الكامل بأن هذه القوائم خالية من الأخطاء ، ومن هنا فإن قدراً من عدم التأكد والمخاطر دائماً عند إعتماد مستخدمي القوائم المالية عللى تقارير المراجع ، ومن ثم يجب على المراجعين أن يهيئوا أنفسهم لتقبل مستويات أكبر من الأداء المهني للوفاء بأحتياجات هؤلاء المستخدمين لاكتشاف الأخطاء والتزوير الموجود في القوائم المالية . ومستخدمو القوائم المالية يتوقعو أن يقوم المراجعون بالبحث عن مظاهر الغش والتزويروالتبليغ عنها ، حيث ينطوى هذا الغش على أنماط متعددة من التصرفات ، مثل التلامعب بالسجلات او المستندات ، سوء توزيع الأصول، حذف أو الغاء آثار العمليات من المستندات أو السجلات ، تسجيل عمليات وهمية ، سوء تطبيق

(1) د . عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة (الكويت : دار السلاسل ، 1990م) ، ص 196

(2) وليم توماس وأمرسون ، مرجع سابق ، ص ص 224-225 .

السياسات المحاسبية ، في الوقت الذي تتحمل فيه الإدارة وليس المراجع مسئولية منع إكتشاف الغش والخطأ من خلال تطبيقها وإستخدامها لنظم الرقابة الداخلية ، ومن

المؤكد أن هذا الإعتقاد من جانب المستخدمين يزيد من فجوة التوقعات ، وما يجب أن يكون عليها 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 تحتوى فيه هذه القوائم على قدر كبير من التحريف ، فقد عرف مصطلح مخاطر المراجعة ضمن المصطلحات الواردة في كتاب المراجعة الصادرة عن الجمعية البريطانية بأنها المخاطر التي تنتج عن إعطاء المراجع لرأي غير صحيح ، غير مناسب في القوائم المالية وتحتوى مخاطر المراجعة على ثلاثة مكونات هي المخاطر المتعلقة بطبيعة النشاط (مخاطر حتمية – مخاطر موروثة – مخاطر الرقابة – مخاطر عدم الإكتشاف) [1] .

المستوى الثالث : فجوة الإلتزام (المسؤلية) :-

ترجع فجوة الإلتزام إلى مجموعة من الأسباب منها :

1- نقص المعرة لدى العامة بواجبات ومسؤلية المراجع

يتوقع العامة من المراجع المعرفة والإلمام الكافي بشوؤن الشركة ونظم إداراتها وبذل كل الجهد في الإفصاح عن كل الحقائق التي تظهرها القوائم المالية ، كما يتوقع العامة إهتمام المراجع بإمكانية وقوع كل من الغش والسلوك غير القانوني للإدارة ، والتعرف ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤلياتها بوضع نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول من السرقة والإختلاس وسوء الإستعمال ، بينما يرى المهنيون أن المسؤلية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية وقع على عاتق الإدارة ، أما واجبات ومسؤلية المراجع فتتمثل في مراجعة المعلومات وإبداء الرأي فيها .

فيما يتعلق بمسؤلية المراجع في إكتشاف الأخطاء والغش يرى العامة أن رفع الدعاوي القضائية ضد المراجع أمر واجب حتى ولو وقع ضرر بسيط على العميل حيث تتصف بيئة المراجعة في وقتنا الحاضر بالميل الشديد نحو مقاضاة المراجع الأمر الذي يشغل المهنة بالعديد من الدعاوي المدنية والجنائية والإنذارات القضائية الصادرة ضد المراجع ، هذه القضايا ترجع إلى الزيادةالمطردة في إفلاس الشركات بسبب موجات الكساد الإقتصادي فيلجأ الطرف الثالث إلى مقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركات المفلسة مطالباص بتعويضه عن الأضرار التي لحقت به وقد كشف بعض الدراسات التي أجريت في هذا الشأن أن أسباب فشل هذه الشركات يرجع إلى سوء الإدارة وأن الغش والتلاعب قد تم بتدبير منالشركات في الوقت الذي أوضح فيه تقرير لجنة مسؤليات المراجعين التي شكلت عام 1974م إن المراجع لايعد مسؤلاً عن إكتشاف الغش طالما أنه بذل العناية المهنية في آداء

(1) د. عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ،ص ص 211-212 .

مهنته كما أوضحت اللجنة فيما يتعلق بمسؤلية المراجع أن إكتشاف الغش والإحتيال ،أن المراجع يجب أن يولي إهتمامه بنظم الرقابة والمقاييس الأخرى المصممة لمنع

هذا الغش والإحتيال . كما إنتهت اللجنة إلى أن المراجع من واجبه البحث عن الغش والإحتيال من خلال بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة .

2-إختلاف الأحكام القضائية في شأن مسؤلية المراجع

إختلفت الأحكام القضائية التي أصدرها القضاة في كل من المملكة المتحدة وفرنسا وبلجيكا والولايات المتحدة الأمريكية حول تحديد المسؤلية التقصيرية للمراجع وقد اظهرت هذه الأحكام وجود إختلافات وعدم وضوح في تحديد هذا النوع من المسؤلية مما ترتب عليه حدوث فجوة الإلتزام (المسؤلية) والتي يمكن ان تحدث عندما تكون وجهة نظر اللممتهنين والعامة مختلفة فيما يتعلق بمسؤلية المراجع ، حيث يرى العامة أن المراجع يعد مسؤلاً عن أشياء تخرج عن نطاق مسؤليته المهنية المتعارف عليها ، في الوقت الذي لايعترف فيه المراجع بمسؤليته عنها . الامر الذي أدى إلى اللجؤ إلى المحاكم بإعتبارها السبيل الوحيد للإنصاف .[1]

3- الشك في حياد وإستغلال المراجع

يقصد بحياد المراجع أن يكون أمينا نزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره لايجامل ولايداري ولايتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة ولايبدي رأيه الفني إلا بعد إقتناع ويقين فإن طابت نفسه لما إستخلص من رأيه لايصح أن يكتمه أو يحرف فيه أو يخفي مايصل إلى علمه من وقائع او إنحراف أو مخالفات .[2]

من أجل هذا تضافرت جهود الفقه المحاسبي والمنظمات المهنية والتشريعات المعاصرة على محاولة توفير مبدأ حياد المراجع وإستقلاله في عمله حتى يستطيع أن يبدي رأيه الفني في القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها بشجاعة وثقة وبيعداً عن أية مؤثرات ، وحتى يتمكن من آداء مهنته بموضوعية ودون تحيز كما أن حياد وإستغلال المراجع يمثل حجر الأساس بالنسبة لمهنة المراجعة لهذا وضع مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي ثلاثة معايير عامة تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الاداء المهني المطلوب من المراجع وقد خصص المعيار الثاني من هذه المعايير العامة لحياد المراجع وقد تطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة التمسك بإستقلاله وحياده حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز ، ومن ثم يجب أن يكون إستقلال المراجعين إستقلالاً في الحقيقة والمظهر ، هو الأمانة الفكرية أو العقلية لهذا يجب أن يكون متحرراً من أية إلتزامات أو مصالح مع العميل ، أو إدارته أو أملاك المنشأة للإحتفاظ بثقة مستخدمو القوائم التي يقوم المراجع بإبداء الرأي فيها.[3]

(1) د. عيسى محمد أبو طبل ، بحوث في مراجعة الحسابات (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1991م) ،ص 95 .
(2) د. أحمد نور ، مرجع سابق ،ص 75 .
(3) د . عيسى محمد أبو طبل ، مرجع سابق ، ص 90

المبحث الثالث

سبل وطرق تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة

هنالك ثلاث مجموعات من الحلول الممكنة لفجوة التوقعات :

المجموعة الاولي : رفع كفاءة المراجعين وتطوير آدائهم ومهاراتهم بإستمرار ويمكن تحقيق ذلك على مستويين :

المستوي الاول :

مستوى تعليم المراجعين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية ويتم في الجامعات والمعاهد العليا لذلك يجب أن يتم تطوير البرامج التعليمية لتأهيل المراجعين والمحاسبين بحيث تضمن تزويدهم بالمهارات والمعلومات الأساسية التي تزيد من قدرتهم التحليلية والتفكير البناء الخلاق والتعامل مع أفراد من ثقافات مختلفة مما يساعدهم على فهم البيئات المختلفة والتعامل مع مشاكل العصر الذي يتسم بالعالمية والتعقد والتشابك من ناحية الإستفادة من التقدم التكنولوجي من ناحية أخرى وبذلك تعزز من قدرة المحاسبة على العمل لقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1988م (24-23) (31) إلى أنه حتى يمكن للمهنة الإستجابة بطريقة إيجابية للتطورات التكنولوجية الجديدة ولمقابلة زيادة طلب المجتمع على المعلومات يجب ان لايقتصر تعليم محاسبي الغد على النواحي والمعرفة الفنية وإنما يجب أن يزودوا بالقدرات التحليلية ومهارات الإتصال ومهارات التعامل مع الآخرين والوعي الثقافي الذي سيمكن المهنة من القيام بدورها الكبير في المجتمع .

فخطة التعليم المحاسبي يجب أن تزود طالب المحاسبة بالمهارات والمعارف العامة التي يحتاجها لتطوير قدراته على الإستفسار والتفكير المنطقي المجرد والتحليل الإنتقادي ، والتحصيل والتعامل مع الآخرين من بيئات وثقافات مختلفة وحل ما ينشأ من تعارض بينهم لذلك يجب أن يكون على علم بالتاريخ والثقافات المختلفة والأخلاقيات والقيم في البيئات المختلفة ، وبعبارة أخرى فإن طالب المحاسبة يجب أن يزود بالمهارات والمعارف التالية :

1- مهارات الإتصال : Communication skills

وهي مهارات أساسية لنجاح الخريجين في حياتهم العملية إقتضتها ظاهرة إنتشار الشركات الدولية التي تعمل في بيئات وثقافات مختلفة ومتنوعة وإنتاج منتجات عالمية عالية التقنية تتطلب إتصالات كثيرة بين الشركات والصناعات لذلك يجب أن يكون طالب المحاسبة قادراً على :

أ- نقل وتلقي المعلومات بسهولة ويسر .

ب- القدرة على عرض آرائه وأحكامه والدفاع عنها بطريقة واضحة ومفهومة . [1]

---

(1) د. منصور أحمد البديوي د. شحاتة السيد شحاتة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرفية والدولية (كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية) ، ص ص 27- 28 .

ج- القدرة على الإستماع والقراءة والكتابة بفاعلية لفهم أوجه الإعتراض على آرائه وتجميع المعلومات التي تساعده في آداء المهنة .

2- مهارات عقلية : Intellectual skills

فلا شك أن عمل المحاسب في بيئة إقتصادية وإجتماعية وسياسية تتسم بالتعقد والتشابك والعالمية والتغيير المستمر يستلزم أن يكون المحاسب قادراً على :

أ- حل المشاكل المختلفة وغير الروتينية التي سيواجهها في محيط غير مألوف .

ب- فهم مجموعة من الحقائق الخفية التي عادةً ماتكون غير كاملة والقدرة على التحديد والتنبؤ بالمشاكل المحتملة وإيجاد الحلول المقبولة لها .

ج- تحديد القضايا الأخلاقية ومحاولة حلها بطريقة منطقية في ضوء المعايير الاخلاقية .

د- القدرة على التقصي والإستفار والتفكير النطقي والإستقرائي والإستدلالي والتحليلات الإنتقادية .

3-مهارات التعامل مع الآخرين : Interpersonal skills

لما كان المحاسب يؤدي وظيفة إجتماعية تقوم على التعاون بين الأطراف المختلفة لذلك يجب أن يكون لدى المحاسب القدرة على :

أ- العمل بفاعلية في مجموعات مكونة من أشخاص مختلفين متنوعين حتى يتمكن من إنجاز العمل بكفاءة وتعويده على العمل مع غيره كفريق .

ب- التأثير على الآخرين والقدرة على التعامل مع الشخصيات المختلفة وحل التعارض الذي قد يوجد بينهم .

ومحاسب المستقبل لايجب أن يكون إنسان آلي يتعامل مع بشر آخرين في بيئة تكنولوجية معقدة من خلفيات إجتماعية وأخلاقية وإقتصادية وسياسية ودينية محتلفة .

ولاشك أن المهارات الإنسانية ستعتبر ملطف للعمل لذلك يجب تعليم الطالب كيفية تقدير العنصر الإنساني في التعامل والطريقة الملائمة لتوصيل هذا التقدير للناس الذين يتعامل معهم فالتعليم الاولي يجب أن يعزز المهارات الإنسانية بإدخالها كأحد أهداف التعليم المحاسبي .

4- المعرفة العامة : General knowledge

فالبرنامج التتعليمي يجب أن يزود خريجي المحاسبة بالأدوار اللازمة بما يمكنهم من تعلم المعرفة العامة والتي تشمل :

أ- فهم تدفق الأحداث أو العمليات تاريخياً وفي الثقافات المختلفة في عالم اليوم .

ب- القدرة على التعامل مع المجموعات المختلفة من العاملين والمسؤلين في المواقع المختلفة والذين أصبحوا يتميزون بالمستويات العالمية من المعرفة .

ج- القدرة على فهم وإستيعاب أبعاد القضايا العامة والقوى الإجتماعية والقيود السياسية الإقتصادية في العالم .

المرجع سابق ، ص ص 27- 28 .

د- معرفة أساسية وتقدير الفن وعلم النفس ، الإقتصاد والرياضة والإحصاء والعلوم .
ه- المعرفة بالقيم الشخصية والإجتماعية لعملية التحري والحكم .
فالمحاسب القانوني الذي سيعمل في مكاتب محاسبة دولية يجب أن يكون قادراً على العمل والإتصال بفاعلية مع زملائه من مختلف الثقافات والإتجاهات .

5- المعرفة التنظيمية والإدارية : Organizational & Business Knowledge

لكي يفهم المحاسب البيئة التي سيعمل فيها يجب أن يكون قادراً على فهم مايلي :
أ- القوة الإقتصادية والإجتماعية والثقافية والسكيولوجية التي تؤثر على التنظيمات المختلفة .
ب- الطرق المختلفة للنمو بما في ذلك تحليل القوائم المالية والأدوات المالية وأسواق راس المال المحلية والعالمية .
ج- دور واثر تكنولوجيا المعلومات في المنظمات المختلفة وديناميكية العلاقات بين الأفراد والمجموعات في منشآت الأعمال .

6- المعرفة المحاسبية :Accounting knowledge

فالمحاسب يجب أن يكون لديه المعرفة الملائمة لفروع المحاسبة المختلفة دون إغراق في النواحي الفنية والإجراءات التفصيلية ، حيث أن مثل هذه المعرفة سوف يحصل عليها الخريج عند بدء ممارسته لمهنته على أن لا تغلب هذه المعرفة الفنية والجوانب الأخرى من المعرفة والمهارات ولتحقيق ذلك يجب أن يتعرف الطالب على :
أ- تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومعرفة كاملة نظرية المحاسة .
ب - طرق تجميع وتلخيص وتحليل البيانات المالية .
ج- إستخدام قواعد القرار التي يتضمنها النموذج المحاسبي .
د- طرق إستخدام البيانات وإتخاذ القررات وتقييم المخاطر والتركيز على مناقشة مشاكل واقعية .
هـ- أشكال ومحتويات ومفاهيم التقارير الداخلية والخارجية ودور المعلومات المحاسبية في مقابلة إحتياجات المستخدمين .
و- الفهم السليم لدور المحاسبة في المجتمع والعالم والعلاقات المتداخلة بين المحاسبة وفروع المعرفة الاخرى .
ز- المسؤليات المهنية واللأخلاقية للمحاسب .
ح- طبيعة خدمات إبداء الرأي وأسسها الإجرائية .
ط- الضرائب و\اثرها على القرارات المالية والإدارية .

المستوى الثاني :

عند الممارسة العملية إذ يجب على الممارسين للمهنة أن يعملو بإستمرار على التعلم المستمر لضمان إستمرار تطوير مهارتهم وكفاءاتهم وتحديث معلوماتهم حتى تتمشى مع التطورات والتغيرات السريعة لمختلف مجالات الحياة وحتى يمكنهم تفهم طبيعة

المرجع سابق ، ص ص 30- 31 .

هـذه التغيـرات والتعامـل معهـا بكفـاءة ، فلـم يعـد يكفـي أن تختصـر معلومـات المراجعـة علـى الأساسـيات التـي تعلمهـا فـي مرحلـة الجامعـة (المرحلـة السـابقة) وإنمـا يجـب أن يعمـل بإسـتمرار علـى تطـوير أدائـه وتحـديث معلوماتـه حيـث اصـبح للشـهادة التـي حصـل عليهـا مـن الجامعـة تـاريخ عـدم صـلاحية الأمـر الـذي يتطلـب تجديـد هـذه الصـلاحية بإستمرار عن الطريق التعليم المستمر .

المجموعة الثانية : تطوير معايير المراجعة :-

وتقـع هـذه المهمـة علـى الجهـات المسـئولة عـن تنظـيم المهنـة والممارسـين للمهنـة إذ يجـب علـيهم إعـادة النظـر فـي المعـايير الموجـودة فـي ضـوء الظـروف والتغيـرات والمتطلبـات الحاليـة والعمـل علـى تطويرهـا ووضـع المعـايير اللازمـة للقضـايا والمشـاكل الجديـدة مثـل مشـكلة كشـف الغـش والعوامـل المـؤثرة علـى إسـتقلالية المراجـع والمراجعـة الإجتماعيـة ودور المراجـع فـي المراجعـة البيئيـة ومنـع تلوثهـا ووضـع الإرشـادات اللازمـة لتحديـد مفـاهيم الأهميـة النسـبية للأخطـاء حتـى يمكـن الإسترشـاد بهـا وبنـاء أحكـام المـراجعين على أسس موضوعية .

المجموعة الثالثة : تقليل أو الحد من المغالاة في توقعات الجمهور :-

وهـذا لا يتـأتى إلا عـن طريـق تعلـيمهم وتثقـيفهم وتعـريفهم بطبيعـة ومحـددات المراجعـة ومـا لا يمكـن أن تقـوم بـه بسـبب إرتفـاع التكلفـة وذلـك حتـى تقلـل مـن فجـوة اللامعقوليـة ولا شـك أن الجهـات المهنيـة والإعلاميـة دور كبيـر فـي تحقيـق ذلـك حيـث يجـب الجهـات المهنيـة تطـوير أدواتهـا المسـتخدمة فـي إعـلام الجمهـور (التقريـر) بحيـث تسـتخدم فـي كتابتـه عبـارات واضـحة ومحـددة لبيـان طبيعـة عمليـة المراجعـة وهـدفها ومـا هـو دور المراجـع ومـا هـو مسـئول عنـه ومـا هـو غيـر مسـئول عنـه وتحديـد المصـطلحات المسـتخدمة فـي التقريـر تحديـداً واضـحاً مثـل مـاذا نقصـد بدرجـة معقولـة التـي تـأتي ومـا معنـى كلمـة بصـدق وعدالـة الـى غيـر ذلـك مـن الكلمـات والعبـارات غيـر المحـددة والتـي تعنى معاني مختلفة للأشخاص المختلفين .[1]

ويرى كاتب آخر أن سبل وطرق تضييق فجوة التوقعات في المراجعة يتمثل في :-[2]

1- تدعيم إستقلال المراجع الخارجي

- الحـرص علـى دعـم إسـتقلال وحيـاد مراجـع الحسـابات وزيـادة ثقـة الجمهـور فـي تقـارير المراجعـة وتضـييق فجـوة التوقعـات ، وعـدم ممارسـة المنشـاة الضـغط علـى المراجـع للسـير فـي ركابهـا وللمحافظـة علـى إسـتقلاله ، فـإن قـانون الشـركات قـي معظـم بلـدان العـالم قـد نـص علـى حـق تعيـين وتحديـد أتعـاب وعـزل المراجـع بيـد لجنـة المراجعـة الخارجية للشركة .

- وقـد أقتـرح فـي حالـة عـدم تجديـد تعيـين المراجـع أو فـي حالـة عزلـه ، أن يقـدم المراجـع تقريـراً للمنظمـة التـي ينتمـي إليهـا يشـرح أسـباب ذلـك لإقـلاع مسـئوليته ، وضـرورة أن

---

(1) المرجع السابق ، ص ص 33 -34

(2) أ.د يوسـف محمـود جربـوع ، فجـوة التوقعـات بـين المجتمـع المـالي ومراجعـي الحسـابات القـانونين وطـرق معالجـة تضـييق هـذه الفجـوة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني ، يونيو 2004م ص ص 367 – 389 .

يحصل المراجع الجديد قبل قبول التعيين على شهادة من المنظمة بإقلاع مسئولية المراجع السابق ومن المقترحات الأخرى لتدعيم إستقلال المراجع تحديد نسبة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد مما يحدد إستقلاليته إتجاه هذا العميل .

ب- تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة

- إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الزاتية ، وزيادة جودة الأداء المهني من المراجع ، وزيادة المسائلة للمراجعين ، مما ينتج عنها زيادة الثقة في عمله، على أن يتم الإعلام جيداً في هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة .

- وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني ، ومراقبة الإلتزام من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج بمراقبة جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان للجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة .

- أن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والإستقلال حيث لا لن يقبل المراجع بتنفيذ أي مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعي والتي سيتم قياس الأداء عليه عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية كما يلتزم جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من إحتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي مما يدعم إستقلال المراجع .

- كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام للمسائلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي الى الإرتقاء بمستوى جودة الأداء المهني الى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضاء المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المراجعين .

ج- دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات :

يعترف هذا الإتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والمراجعة وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها ، ويرى أنصار هذا الإتجاه أنه لابد أن يقبل المراجع الدور المتوقع منه أن يلعبه ، وأن يتحمل مسئوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة ، فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المراجع إكتشاف الخطأ والغش ، وأن يقرر عن مدى إستمرارية الشركة فلابد أن يتحمل المراجع هذه المسئوليات وتدخل في نطاق عمله ، وأن يؤخذ في الإعتبار ضمن معايير المراجعة ، أي يجب إعادة تحديد دور المراجع ومسئولياته في ضوء ما تفسرعنه دراسة توقعات المستفيدين .

المرجع السابق ، ص ص 367 - 389

د- زيادة فاعلية الإتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئولياته في المجتمع
- يركز هذا الإتجاه فقط على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسئولياته وزيادة فاعلية الإتصال للتقارير المالية ولتقارير المراجعة وتحسين الإتصال من المراجع الداخلي والخارجي لن يكون له إلا تأثير محدد جداً على تضييق فجوة التوقعات .
- وأخيراً يرى الباحثون أن الإتجاهات الأربع السابقة لا يمكن الفصل بينها نظراً للتداخل الشديد فيما بينها ومن ثم يجب السير في كل الإتجاهات معاً بحيث تصل في النهاية الى تضييق فجوة التوقعات الى الحد الأدنى .

المرجع السابق ، ص ص 367 - 389

الفصل الثالث
الدراسات الميدانية

وسيتناول الباحثون في هذا الفصل الدراسات الميدانية وذلك من خلال مبحثين :-

المبحث الأول :

لمحة تاريخية عن مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان

المبحث الثاني :

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

المبحث الأول
نبذة تاريخية عن مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان

تطور مهنة المراجعة بالسودان :-

بدأت المحاسبة كمهنة مستقلة في السودان وفقاً لنص المادة (137) من قانون الشركات السوداني لعام 1925 وتنص هذه المادة على مايلي [1].

أ- محاسب قانوني برخصة مفتوحة يصدرها الحاكم العام مبنية على زمالات المحاسبين القانونيين العالمية .

ب- محاسب معتمد من ذوي الخبرة لمراجعة الحسابات الفردية غير الشخصيات الإعتبارية يصادق عليها وزير المالية من السودانيين الذين لديهم خبرة لاتقل عن 20 عام في مجال الحسابات .

بدأ العمل في تأهيل السودانيين لنيل شهادة زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وذلك بإختبار بعض موظفي الحسابات وفتح فصل دراسي لهم بمصلحة المالية في أواخر الأربعينيات من القرن العشرين ، يتم التدريس فيه بواسطة الموظفين البريطانيين ، وقد تأهل أول محاسب قانوني في السودان السيد / منصور محجوب بإجتياز إمتحان جمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا في عام 1950 ، ثم زادت عددية الدارسين وفتح لهم فصل دراسي بالمعهد الفني عام 1955 م ، وأنشئ أول معهد لتدريس علوم شهادة المحاسبين القانونيين بإدارة المستر هري عام 1958 وكان هذا نواة لمعهد الدراسات المحاسبية القائم حالياً . بعد زيادة عددية المحاسبين القانونيين فكر في تكوين مجمع لهم يعمل على تطوير المهنة ، وفقاً لمتطلبات البيئة ومسايرة التقدم العلمي العالمي فعمدوا على تكوين لجنة من خمسة أعضاء في يوم 16/ 2 / 1964 ، بغرض وضع دستور لهذا المجمع على أن تستعين اللجنة بخبرات الدول الأخرى ، وأن تعمل مستقلة كما أمكن لتسهيل مهمة قيام المجمع .

لقد سبق إصدار قانون المحاسبين القانونيين 9 /1 / 1988م دراسات مستفيضة منها تقرير المستر هولدر بتكليف من البنك الدولي وتقرير من البروفسور هارفي من جمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا ، وتم ذلك بتحريك من ديوان المراجع العام وديوان الحسابات وبمعاونة جامعة الخرطوم ، وقد كان هذا في عام 1980 ، وأثمرت هذه التقارير بتبني البنك الدولي وتمويله للمشروع .[2]

في بداية عام 1981م قام وفد من البنك الدولي بإعداد دراسة أولية عن السودان بصفة عامة وتوفير البيانات المالية لإتخاذ القرارات الإقتصادية بصفة خاصة ، وقد ورد في التقرير ملاحظات مهمة عن ضعف الأداء المالي والتقارير المالية ويعزى

---

[1] قانون الشركات السوداني "لمادة 137 ، لسنة 1925م "

[2] زين العابدين البرعي رئيس مجلس المحاسبين القانونيين السوداني ، ورقة مقدمة بندوة المعايير الإسلامية .

السبب في ذلك لنقص الكوادر المؤهلة في كل القطاعات الإقتصادية وعلى وجه الخصوص الجوانب المحاسبية المالية . وجاءت الإحصائيات في تلك الدراسة محددة عدد المؤهلين بالوظائف شبه القيادية بعدد قليل ، كما أوضحت الدراسة أن عدد المحاسبين القانونيين في السودان في القطاعين العام والخاص لم يتعدى خمسين زميلاً بعد إستعراض تطور البناء الإقتصادي للسودان حددت الدراسة أنه يتعين الإرتفاع بعد المؤهلين خلال عشر سنوات في الكوادر القيادية .

مهنة المراجعة في السودان حتى صدور قانون 1988 :

لم تكن في السودان أي هيئة محاسبية معترف بها سوى هيئات المحاسبة القانونية البريطانية (مكتب المحاسبة القانونية البرطانية) التي كانت تعمل حسب الأمر السامي من الحاكم العام بتاريخ 30 / 5 / 1925 حيث أصدر الحاكم العام الأمر الذي سمي بأمر مراجعي الحسابات .

بدأ العمل في تأهيل المحاسبين السودانيين العاملين في كشف الحسابات (بوزارة المالية) في عام 1947 للتحضير لنيل شهادة هيئة المحاسبين القانونيين بإنجلترا ACCA عن طريق فتح فصل دراسي لهم بوزارة المالية بمساعدة بعض المحاسبين المؤهليهن البريطانيين وكان ثمرة ذلك إجتياز أول المحاسبين القانونيين لإمتحانات الهيئه عام 1951[1] .

زاد عدد الطلبة الراغبين في نيل الشهاده المهنية مما برر فتح أول معهد حكومي للتدريس في علوم شهادة المحاسبين القانونيين عام 1958 بادره مستر هرس البريطاني الجنسية وكان هذا المعهد نواة للمركز القومي للدراسات المحاسبية القائم الان.

كان من ثمرة ذلك ازدياد عدد المحاسبين القانونيين في البلاد وبدات محاولتهم في اوئل الستنيات في تكوين مجمع لهم يرعي مصالحهم المهنية ويعمل علي تطوير المهنة وتنظيمها وضبط سلوكياتها وفقا لمتطلبات البيئة ومسايرة التقدم السائد في العالم انذاك .

نشأت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1963 والتي ظلت تعمل في مجالات تطور المهنة وترقيتها من خلال المشاركة في كل المناسبات القومية والمهنية علي وجه الخصوص والاشتراك بالبحوث والمزكرات وإقامه الندوات والمحاضرات العملية وتاهيل وتدريب المحاسبين في القطاعين العام والخاص .

قامت لجنة تسيير بإعداد مسودة قانون مجلس المحاسبين القانونين هذه اللجنة شكلها وزير المالية في عام 1983 م وفق اتفاقية تم توقيعها بين حكومة السودان والبنك الدولي في ذلك الوقت كانت لجنة التسير برئاسة المراجع العام وعضوية وكيل

(1) صلاح محمد عبدالرحمن ،مقال بعنوان المحاسب القانوني في السودان بين مطرقة العولمة وسندات الدولة ، صيحفه الرأي العام ، الانترنت www.google.com، 2016/5/20م ، ص 1.

ديـوان الحسـابات ووكيـل وزارة التخطـيط وممثـل لكـل مـن جامعـة الخرطـوم وجامعـة القـاهرة فـرع الخرطـوم ومعهـد الكليـات التكنولوجيـة (جامعـه السـودان حاليـاً) وممثـل لجمعيـة المحاسـبين القـانونيين ورفعـت لجنـة التسـيير مشـروع القـانون لمجلـس الـوزراء وقام الوزراء في مارس عام 1986 بمناقشته في ثلاث جلسات .

أدخـل مجلـس الـوزراء علـى مسـودة القـانون تعـديلاً بتمثيـل الحكومـة بـبعض الـوزراء فـي المجلـس وهـم :المراجـع العـام ،وزيـر الماليـة ، وزيـر العـدل (النائـب العـام) ، والأمـين العـام للمجلـس القـومي لتعلـيم العـالي (وزيـر التعلـيم العـالي حاليـاً) مـدير المركـز القـومي للدراسـات الحسـابية اضـافة الـي اثنـي عشـر محاسـباً قانونيـاً يختـارهم مجلـس المحاسـبين القانونيين من بين اعضائه [1].

بنـاء علـى توصـية لجنـة التسـيير تمـت إجـازة قـانون مجلـس المحاسـبين القـانونيين عـام 1988 . صـدر قـانون بـأمر مؤقـت وتمـت إجازتـه بواسـطة الجمعيـة التأسيسـية فـي جلستها رقم 1055في 1988/4/15م.

فـي عـام 2004م تـم حـل مجلـس المحاسـبين القـانونيين السـودانيين بقـرار جمهـوري وانشـاء مجلـس يسـمي مجلـس تنظـيم مهنـة المحاسـبة والمراجعـة بالسـودان ويتبـع الـي وزارة مجلـس الـوزراء أي جهـاز حكـومي واصـبح مـن المجـالس المتخصصـة فـي وزارة مجلس الوزراء.

مجلس تنظيم مهنه المحاسبة والمراجعة:-

انشـأ هـذا المجلـس بموجـب قـانون مجلـس تنظـيم مهنـة المحاسـبة والمراجعـة لسـنة 2004م الـذي اجـازه المجلـس الـوطني فـي جلسـته رقـم(35)بتـاريخ 15/جمـادي الاول 1452هـ المواقـف 2004/6/28م حيـث ألغـي هـذا القـانون قـانون مجلـس المحاسـبين القانونيين لسنة 1988م[2] .

تشكيل المجلس :

شـكل المجلـس بقـرار مـن مجلـس الـوزراء بنـاءً علـي توصـية مـن الـوزير المخـتص بعـد التشـاور مـع الجهـات المعنيـة ويتكـون مـن رئـيس غيـر متفـرق مـن ذوي الخبـرة والكفـاءة فـي مجـال المحاسـبة والمراجعـة ونائبـاً لـه وعـدد مـن الاعضـاء هـم : ممثـل لـوزاره الماليـة والاقتصـاد الـوطني ، ممثـل لـوزارة العـدل،ممثل لـوزارة التعلـيم العـالي والبحـث العلمـي ، ممثـل لـديوان المراجعـة العامـة ، ممثـل لـديوان الضـرائب ،ممثـل لـديوان الزكـاة ، ممثـل لبنـك السـودان ، ممثـل للإتحـاد العـام لأصـحاب العمـل ،وممثـل لسـوق الخرطـوم لـلأوراق الماليـة ، وثلاثـة ممثلـين للإتحـاد المهنـي العـام للمحاسـبين والمـراجعين ، مـدير معهـد الدراسـات المحاسـبية، ثلاثـة ممثلـين لجمعيـة المحاسـبين القـانونين ، ثلاثـة مـن حملـة الزمالـة السـودانية ، ممثلـين إثنـين للجامعـات مـن ذوي الخبـرة والإختصـاص فـي مجـال المحاسـبة والمراجعـة ، عضـوين مـن ذوي الخبـرة الكفـاءة فـي مجـال المحاسـبة

---

(1) المرجع السابق،ص2 .

(2) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة ةالمراجعة ،من منشورات المجلس ،2004م ، ص ص 3-1 .

والمراجعة يتم إختيارهم بالتشاور مع الوزير المختص .

إختصاصات المجلس :

لقد حدد القانون بموجب المادة (5)(1) منه إختصاصات المجلس في الأعمال الاتية:

- الإرتقاء بمهنة المحاسبة المراجعة مهنياً وتفعيل دورها في دعم المجتمع والحفاظ علي الحقوق العامة والمساعدة في تحقيق العدالة المنشودة في إطار الحيدة والاستقلالية والمهنية التامة .
-تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتصلة به.
- ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة المراجعة و وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وأهدافها في ضوء التجارب المحلية والتطوارت الدولية .
- وضع الضوابط الكفلية للمحافظة علي اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة .
-التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج ومستوي التأهيل والتدريب في كليات ومعاهد المحاسبة لتفي بالمستوي المطلوب ، ولتضمن مستوى علمي رفيع للمحاسبين والمراجعين .
- التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة [1] .

سلطات المجلس:

لتنفيذ الإختصاصات المنصوص عليها في المادة (5) تكون للمجلس السلطات الأتيه:

- إجازة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة بما يتفق مع المعايير العلمية .
-وضع مناهج وامتحانات المحاسبين والمراجعين اللازمة للقيد في السجل وإعتماد نتائج الأمتحانات .
- المشاركة في مراقبة الامتحانات المهنية .
-تحديد المؤهلات والشروط اللازمة للقيد في سجل المجلس لممارسةالمهنة وفقاً لما يحدده القانون .
-الشطب من السجل وسحب التراخيص من أي محاسب أو مراجع إذا فقد أي من المؤهلات والشروط المحددة للقيد في السجل .
- محاسبة المراجعين والمحاسبين وفقاً لإحكام هذا القانون .
- تكوين لجان دائمة ودوائر فنية وفقاً لما تحدده اللحوئح .
- إستخدام الكودار التي تمكنه من القيام بأعماله وإنجاز واجباته.
- إقرار موارد المجلس والرسوم .
- إجازة الموزانة والحسابات والتقرير السنوى لأعمال المجلس .
- إعداد سجلات المحاسبين والمراجعين بالسودان .
- مراقبة وتقويم الأداء المهني على المستوين العام والخاص .

---

(1) المرجع السابق ،ص ص4-5

- إعتماد الإتحادات والجمعيات المهنية في مجال المراجعة والمحاسبة مع مراعاة أحكام القوانيين واللوائح المنظمه لعملها .

التسجيل :

يصدر المجلس ثلاثة سجلات لتسجيل المحاسبين والمراجعين للعمل في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة علي النحو التالي :

أ- سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين :

اولاً: يشترط للتسجل في سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين أن يكون الشخص طالب التسجل حاصل علي شهادة في المحاسبة او المراجعة أو أي تخصص اخر تكون في مادة المحاسبة فيه مادة اساسية من أي جامعة أو معهد عالمي معترف به من قبل المجلس .

ثانياً : لايجوز للمحاسب والمراجع تحت التمرين ان يفتح مكتباً باسمه او شراكة مع آخرين ويجوز له تمثيل المحاسب أو المراجع أو الشركة التي يمارس فيها التمرين بصفته وكيل عنها دون ان يكون له سلطة التوقيع علي الميزانيات أو الشهادات أو المذكرات او الوثائق من ذلك المحاسب أوالمراجع القانوني أوالشركة .

ثالثاً: يلتزم المحاسب أوالمراجع تحت التمرين بأن يكمل فترة التمرين مع أحد مكاتب أوشركات المحاسبة والمراجعة القانونية المعتمدة على الأ تقل فترة التمرين عن خمس سنوات دون إنقطاع .

ب ــ سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين

أولاً: يشترط للتسجل في سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين أن يكون المحاسب او المراجع قد مارس أعمال المحاسبة او المراجعة طوال فترة التمرين المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة أو مارس العمل في وظيفة مهنية تخصصية في احدي المصالح الحكومية أو في إحدى الوظائف النظرية التي يعتمدها المجلس أو تدريس مادة المحاسبة بالجامعات أو المعاهد العلمية ، وأن يجتاز الإمتحان الذي يحدده المجلس لهذا الغرض وفقاً لزمالة المحاسبين السودانيين أو ما يعادلها .

ثانياً: يجوز للمحاسب او المراجع المعتمد مراجعة واعتماد ميزانيات الأفراد وإقرارات وشهادات وحسابات الشركات الخاصة والمنشآت والأفراد وكذلك الجمعيات التعاونية والطوعية والإجتماعية والعلمية والأندية .

ج سجل المحاسبين والمراجعين القانونين :

يشترط للتسجل فيه الاتي :

أولاً : ان يكون المحاسب أو المراجع قد مارس المهنة لمدة لا تقل عن ثلاثة سنوات بدون إنقطاع من تاريخ قيدهبسجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين .

المرجع السابق ص ص5-12

ثانياً: إجتياز إمتحان المرحلة النهائية من زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين أو ما يعادلها من الشهادات المهنية .
ثالثاً: يستثنى من حكم الفقرة (ج) المحاسبون والمراجعين الحاصلون علي شهادة الدكتوارة في المحاسبة أوالمراجعة أو علي درجة علمية معادلة لها و معترف بها لدى المجلس .

معاييرالمحاسبة والمراجعةالسودانية :

في عام 1995م ووفقاً لقانون ديوان المراجع العام وقانون مجلس المحاسبين القانونيين تم إصدار معايير سودانية للمحاسبة والمراجعة عبر لجنة كونت لهذا الغرض والمعاييرهي :

معايير المحاسبه السودانية :

- المعيار المحاسبي السوداني رقم (1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية .
- المعيار المحاسبي رقم (2) تقييم المخزون والإفصاح عنها في ظل نظام التكلفة التاريخية .
- المعيار المحاسبي رقم (3) بيان التدفق النقدي .
- المعيار المحاسبي رقم (4) الإفصاح في القوائم المالية للبنوك .

معايير المراجعة السودانية :

هنالك معيار سوداني واحد للمراجعة هو القرائن وأدلة الإثبات في المراجعة [1].
في عام 2004م ونسبه لحل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة تم تكوين لجنتين فنيتين لإعداد معايير المحاسبة ولجنة لإعداد معايير المراجعة ولكن لم تعد هذا المعايير منذ ثلاث سنوات وفي خطة العام 2006 - 2007م أصدر ديوان المراجع القومي لائحة للأجهزة أو المراجعين التابعين للديوان بتطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وذلك في حالة عدم وجود معايير محلية [2] .

---

(1) نشرة عن معايير المحاسبة والمراجعة السودانية ، مكتبة ديوان المراجعة القومي ،1996م،ص ص1-15 .
(2) إخلاص سعد،م دير إدارة المؤسسات بديوان المراجعة القومي،مارس 2009م .

المبحث الثاني
تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

المعالجات الإحصائية:

لتحليل البيانات الخاصة بالاستبانة استخدم الباحث البرنامج الجاهز للتحليل الاحصائي (SPSS) (Statistical Package for Social Science) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وقد قام الباحث باستعراض كل عبارة أو مجموعة عبارات في جدول يوضح عدد الاستجابات والنسب المئوية لكل إجابة لتحليل إجابات الاستبانة، بعد ذلك قام بالتعليق على نتيجة العبارة، وقد استخدم الباحث الجداول التكرارية لتحليل المعلومات وذلك بإعطاء الجداول أرقاماً متسلسلة ثم إعطائها عنواناً لمعرفة ما تحتويه من بيانات عينة الدراسة لمعرفة النسب المئوية وغيرها.

ولتحليل المعلومات والبيانات التي حصلت عليها الدراسة من خلال الاستبانة تم إدخال هذه البيانات في جهاز الحاسب الآلي ثم طبقت عليها مجموعة من المعالجات الإحصائية وهي:

1- الجداول التكرارية
2- النسب المئوية.
3- الأشكال البيانية.
4- الوسيط
5- اختبار مربع كاي
6- معامل الفاكرونباخ

صدق وثبات الاستبانة:الثبات يعني ان تعطي الاستبانة نتائج متقاربة او نفس النتائج اذا اعيد تطبيقها اكثر من مرة في نفس الظروف وللتحقق من ذلك تم توزيع (15) استمارة لعينة استطلاعية عن طريق الاتساق الداخلي (الفاكرونباخ) ولقد كان معامل ألفا كرونباخ = (0.97) وهو معامل ثبات عال يدل على ثبات المقياس وصلاحيته للدراسة ومعامل الصدق هو الجزر التربيعي لمعاملالثبات فابالتالي هو (0.98) وهذا يدل على ان هنالك صدق عال للمقياس وصالح للدراسة مما يؤكد دقة الاستبانة وتمتعها بالثقة والقبول لما ستخرج به هذه الدراسة من نتائج.

طريقة ألفا كرونباخ :

حيث تم حساب الثبات باستخدام معادلة ألفا كرونباخ الموضحة فيما يلي:

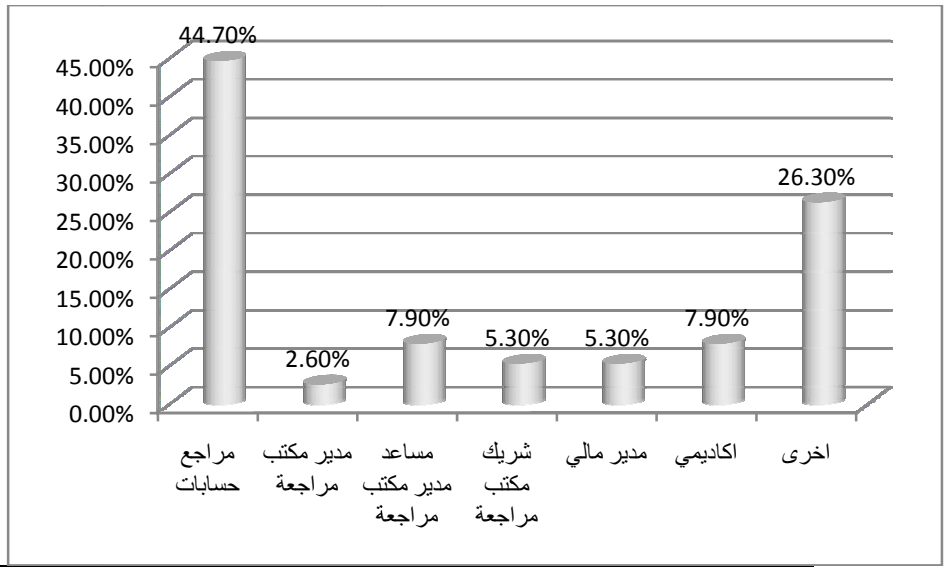
$$\text{معامل الثبات} = \frac{\text{ن}}{\text{ن} - 1}\left(1 - \frac{\text{مجموع تباينات الأسئلة}}{\text{تباين الدرجات الكلية}}\right)$$

حيث ن = عدد عبارات القائمة.

الجدول رقم (1) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
مراجع حسابات	17	%44.7
مدير مكتب مراجعة	1	%2.6
مساعد مدير مكتب مراجعة	3	%7.9
شريك مكتب مراجعة	2	%5.3
مدير مالي	2	%5.3
اكاديمي	3	%7.9
اخرى	10	%26.3
المجموع	38	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .



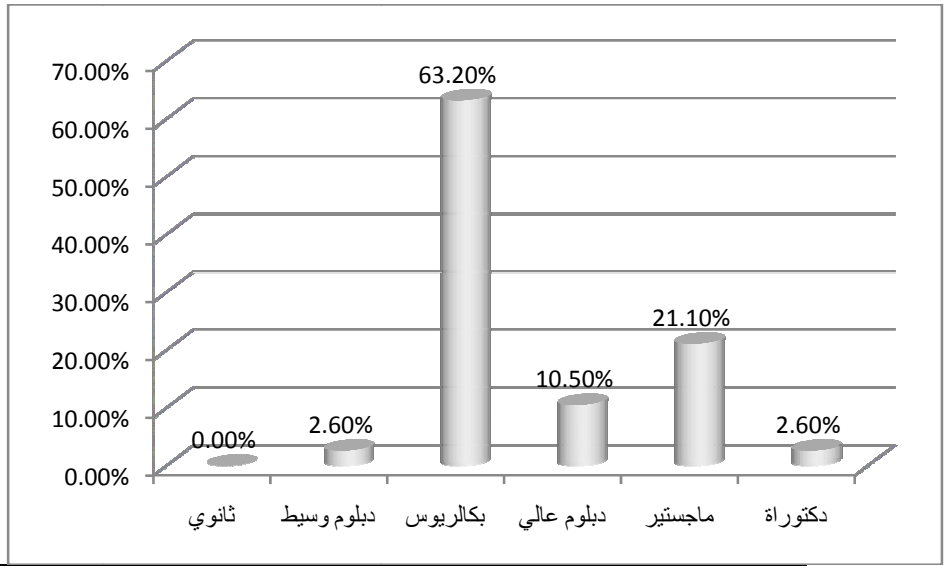
المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

يتبين من الجدول والشكل اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير المركز الوظيفي كالاتي مراجع حسابات بنسبة (44.7%) ومدير مكتب مراجعة بنسبة (2.6%) و مساعد مدير مكتب مراجعة بنسبة (7.9%) و شريك مكتب مراجعة بنسبة (5.3%) و مدير مالي بنسبة (5.3%) واكاديمي بنسبة (7.9%) واخرى بنسبة (26.3%).

الجدول رقم (2) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ثانوي	0	%0.0
دبلوم وسيط	1	%2.6
بكالريوس	24	%63.2
دبلوم عالي	4	%10.5
ماجستير	8	21.1%
دكتوراة	1	%2.6
المجموع	38	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .



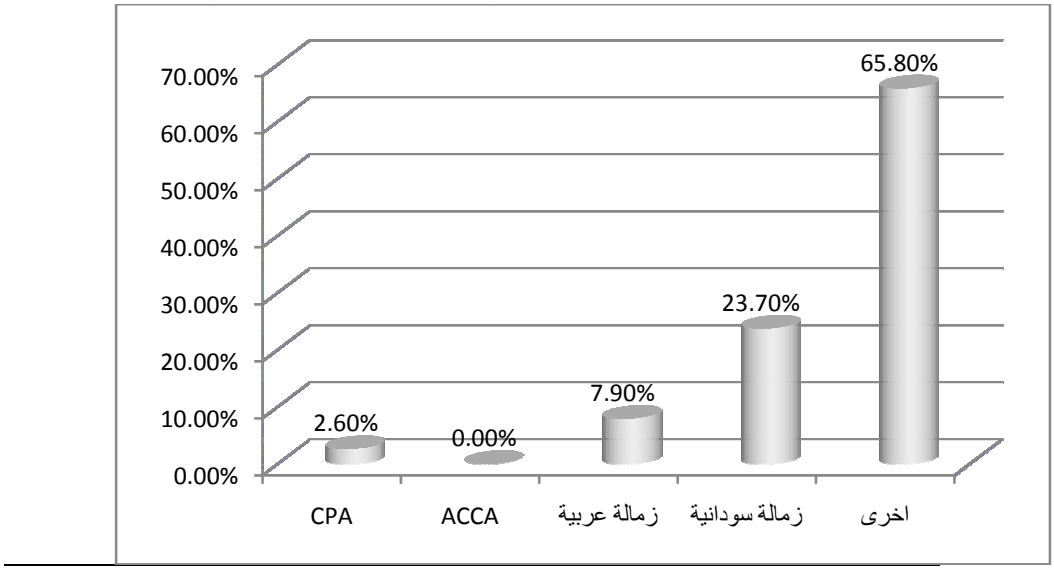
المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

يتبين من الجدول والشكل اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير المؤهل العلمي كالاتيثانوي بنسبة (0.0%) و دبلوم وسيط بنسبة (2.6%) و بكالريوس بنسبة (63.2%) و دبلوم عالي بنسبة (10.5%) و ماجستير بنسبة (21.1%) و دكتوراة بنسبة (2.6%).

الجدول رقم (3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرارات	النسبة المئوية
CPA	1	%2.6
ACCA	0	%0.0
زمالة عربية	3	%7.9
زمالة سودانية	9	%23.7
اخرى	25	%65.8
المجموع	38	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .



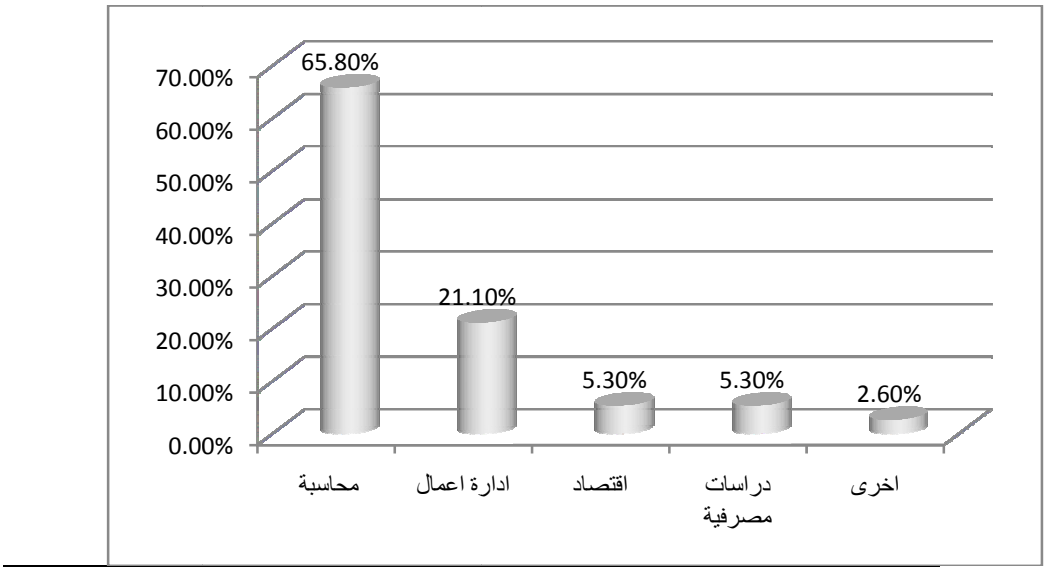
المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

يتبين من الجدول والشكل اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير المؤهل العلمي كالاتيCPA بنسبة (2.6%) وACCA بنسبة (0.0%) و زمالة عربية بنسبة (7.9%) و زمالة سودانية بنسبة (23.7%) و اخرى بنسبة (65.8%).

الجدول رقم (4) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة	25	%65.8
ادارة اعمال	8	%21.1
اقتصاد	2	%5.3
دراسات مصرفية	2	%5.3
اخرى	1	%2.6
المجموع	38	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .



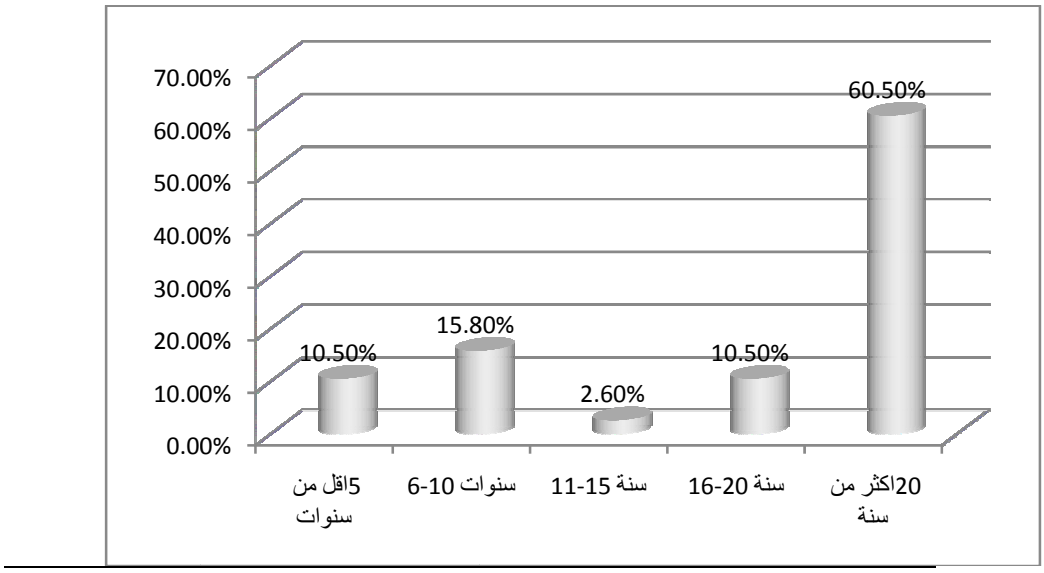
المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

يتبين من الجدول والشكل اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير التخصص العلمي كالاتيمحاسبة بنسبة (65.8%) و ادارة اعمال بنسبة (21.1%) و اقتصاد بنسبة (5.3%) و دراسات مصرفية بنسبة (5.3%) و اخرى بنسبة (2.6%).

الجدول رقم (5) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير الخبرة العملية

الخبرة العملية	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	4	%10.5
10-6 سنوات	6	%15.8
15-11 سنة	1	%2.6
20-16 سنة	4	%10.5
اكثر من 20 سنة	23	%60.5
المجموع	38	100.0%

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .



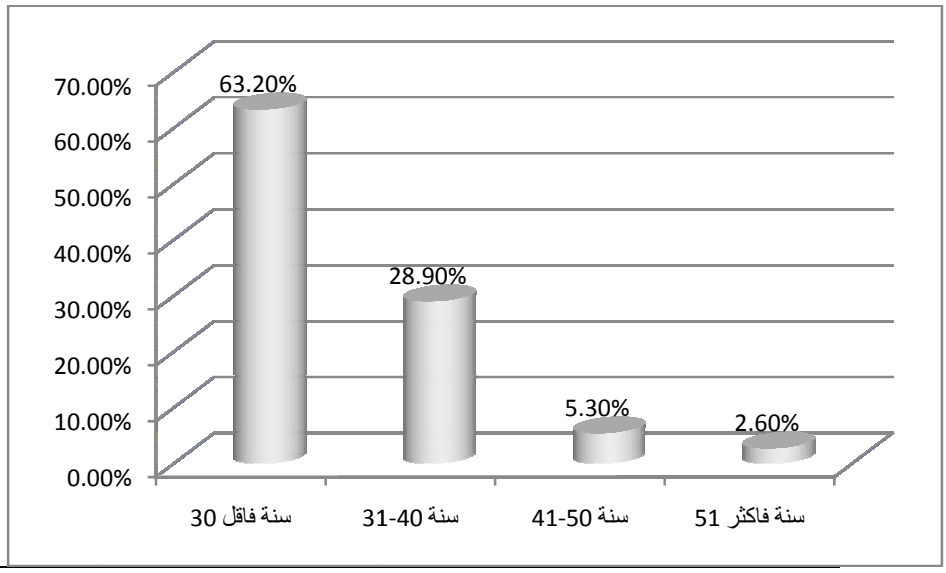
المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

يتبين من الجدول والشكل اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير الخبرة العملية كالاتياقل من 5 سنوات بنسبة (10.5%) و 6-10 سنوات بنسبة (15.8%) و 11-15 سنة بنسبة (2.6%) و 16-20 سنة بنسبة (10.5%) و اكثر من 20 سنة بنسبة (60.5%).

الجدول رقم (6) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير العمر

العمر	*التكرارات*	*النسبة المئوية*
30 سنة فاقل	24	%63.2
31-40 سنة	11	%28.9
41-50 سنة	2	%5.3
51 سنة فاكثر	1	%2.6
المجموع	38	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .



المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

يتبين من الجدول والشكل اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير العمر كالاتي30 سنة فاقل بنسبة (63.2%) و31-40 سنة بنسبة (28.9%) و 41-50 سنة بنسبة (5.3%) و 51 سنة فاكثر بنسبة (2.6%).

الجـدول رقـم (7) يوضـح التوزيـع التكـراري والنسـبيلمحور التعـرف علـى فجـوة التوقعات في المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	متحفظ	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	عدم المام مستخدمي القوائم المالية بحدود ومسئوليات كل من الادارة ومراجعي الحسابات من اسباب فجوة التوقعات في المراجعة	24	11	0	3	0
		63.2	28.9	0.0	7.9	0.0
2	الشك في حياد واستقلال مراجع الحسابات من اسباب فجوة التوقعات في المراجعة	16	17	5	0	0
		42.1	44.7	13.2	0.0	0.0
3	توفير الثقة لمستخدمي القوائم المالية بسان حياد واستقلال مراجع الحسابات يسم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	16	15	5	2	0
		42.1	39.5	13.2	5.3	0.0
4	انخفاض جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات من اسباب فجوة التوقعات في المراجعة	18	13	2	4	1
		47.4	34.2	5.3	10.5	2.6
5	فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة من نقص الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات	21	13	1	2	1
		55.3	34.2	2.6	5.3	2.6

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الجـدول رقـم (8) يوضـح المقـاييس الاحصـائيةلمحور التعـرف علـى فجـوة التوقعـات فـي المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة

الـــر قم	العبارة	مربـــــع كاي	درجـــا ت الحـــر ية	القيمـــة المعنـــو ية	الوسيط	درجـة القيـــا س
1	عـدم المـام مسـتخدمي القـوائم الماليـة بحـدود ومسـئوليات كـل مـن الادارة ومراجعـي الحسـابات مـن اسـباب فجوة التوقعات في المراجعة	17.737	2	0.000	5.00	اوافـق بشدة
2	الشـك فـي حيـاد واسـتقلال مراجـع الحسـابات مـن اسـباب فجـوة التوقعـات في المراجعة	7.000	2	0.000	4.00	اوافق
3	تـوفير الثقـة لمسـتخدمي القـوائم الماليـة بسـان حيـاد واسـتقلال مراجـع الحسـابات يسـم فـي تضـييق فجـوة التوقعات في المراجعة	15.684	3	0.000	4.00	اوافق
4	انخفـاض جـودة الاداء المهنـي لمراجعـي الحسـابات مـن اسـباب فجـوة التوقعات في المراجعة	29.632	4	0.000	4.00	اوافق
5	فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة ناتجـة مـن نقـص الكفـاءة المهنيـة لمراجعـي الحسابات	43.053	4	0.000	5.00	اوافـق بشدة

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الجـدول رقـم (9) يوضـح نتيجـة اختبـار فرضـية التعـرف علـى فجـوة التوقعـات فـي المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة

العبارة	التكرارت	النسبة المئوية
اوافق بشدة	95	%50.0
اوافق	69	%36.3
متحفظ	13	%6.8
لا اوافق	11	%5.8
لا اوافق بشدة	2	%1.1
المجموع	190	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الحجم	الوسيط	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الدلالة الاحصائية
190	4.5	180.526	4	0.000	دالة احصائياً

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

ينبـين مـن الجـدول اعـلاه ان قيمـة اختبـار مربـع كـاي (180.526) بقيمـة معنويـة (0.000) وهـي اقـل مـن القيمـة الاحتماليـة (0.05) هـذا يعنـي ان التعـرف علـى فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة يسـهم فـي تضـييق هـذه الفجـوة وذلـك لصـالح الـذين اجـابوا اوافـق بشدة .

الجـدول رقـم (10) يوضـح التوزيـع التكـراري والنسـبيلمحور تطبيـق معـايير المراجعـة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات

الرقم	العبارة	اوافـق بشدة	اوافق	متحفظ	لا اوافق	لا اوافـق بشدة
1	هنالـك تحديـد دقيـق لمسـئوليات كـل مـن الادارة ومراجعـي الحسـابات بواسـطة معـايير المراجعـة الدوليـة فيمـا يخـص اعداد القوائم المالية	23	10	4	1	0
		60.5	26.3	10.5	2.6	0.0
2	فجـوة التوقعـات فـي المراجعـى الدوليـة ومعظـم دول العـالم تعـاني منهـا وبالتـالي يمكـن تبنـي معـايير مراجعـة دوليـة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة	18	15	4	1	0
		47.4	39.5	10.5	2.6	0.0
3	قيـام المنظمـات الدوليـة بالاشـراف والمتابعـة علـى رغابـة الجـودة علـى اعمـال مكاتـب المراجعـة يسـهم فـي تضـييق هـذه الفجوة	13	15	5	3	2
		34.2	39.5	13.2	7.9	5.3
4	هنالـك توسـع لمسـئوليات مراجـع الحسـابات بواسـطة معـايير المراجعـة الدوليـة ممـا يسـاهم عنـد تطبيقهـا فـي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	20	11	5	2	0
		52.6	28.9	13.2	5.3	0.0
5	التطبيـق الفعلـي لمعـايير جـودة اداء اعمـال المراجعـة يـؤدي الـي زيـادة الثقـة فـي تقرير المراجعة	21	15	2	0	0
		55.3	39.5	5.3	0.0	0.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الجـدول رقـم (11) يوضـح المقـاييس الاحصـائيةتطبيق معـايير المراجعـة الدوليـة يسـهم في تضييق فجوة التوقعات

الرقم	العبارة	مربـــع كاي	درجـات الحرية	القيمـــة المعنوية	الوسيط	درجـة القياس
1	هنالـك تحديـد دقيـق لمسـئوليات كـل مـن الادارة ومراجعـي الحسـابات بواسـطة معـايير المراجعـة الدوليـة فيما يخص اعداد القوائم المالية	30.000	3	0.000	5.00	اوافـق بشدة
2	فجـوة التوقعـات فـي المراجعـى الدوليـة ومعظـم دول العـالم تعـاني منهـا وبالتـالي يمكـن تبنـي معـايير مراجعـة دوليـة لتضـييق فجـوة التوقعات في المراجعة	21.579	3	0.000	4.00	اوافق
3	قيـام المنظمـات الدوليـة بالاشـراف والمتابعـة علـى رغابـة الجـودة علـى اعمـال مكاتـب المراجعـة يسـهم فـي تضييق هذه الفجوة	18.842	4	0.000	4.00	اوافق
4	هنالـك توسـع لمسـئوليات مراجـع الحسـابات بواسـطة معـايير المراجعـة الدوليـة ممـا يسـاهم عنـد تطبيقهـا فـي تضـييق فجـوة التوقعات في المراجعة	19.895	3	0.000	5.00	اوافـق بشدة
5	التطبيـق الفعلـي لعـايير جـودة اداء اعمـال المراجعـة يـؤدي الـي زيـادة الثقة في تقرير المراجعة	14.895	2	0.000	5.00	اوافـق بشدة

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الجـدول رقـم (12) يوضـح نتيجـة اختبـار فرضـية تطبيـق معـايير المراجعـة الدوليـة يسـهم في تضييق فجوة التوقعات

العبارة	التكرارت	النسبة المئوية
اوافق بشدة	95	%50.0
اوافق	66	34.7%
متحفظ	20	10.5%
لا اوافق	7	3.7%
لا اوافق بشدة	2	1.1%
المجموع	190	100.0%

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الحجم	الوسيط	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الدلالة الاحصائية
190	4.5	174.053	4	0.000	دالة احصائياً

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

ينبين من الجدول اعلاه ان قيمة اختبار مربع كاي (174.053) بقيمة معنوية (0.000) وهي اقل من القيمة الاحتمالية (0.05) هذا يعني ان تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق التوقعات وذلك لصالح الذين اجابوا اوافق بشدة .

الجـدول رقـم (13) يوضـح التوزيـع التكـراري والنسـبيلمحور اللتـزام المراجـع الخـارجي بمعايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

الرقم	العبارة	اوافـق بشدة	اوافق	متحفظ	لا اوافق	لا اوافـــق بشدة
1	عـدم وجـود معـايير مراجعـة محليـة كافيـة يـدعوا المنظمـات المهنيـة لتبنـى معـايير مراجعـة دوليـة وتكيفهـا مـع الظـروف البيئيـة لمهنـة المحاسـبة و المراجعـة للمساهمة في تضييق هذه الفجوة	23	10	2	3	0
		60.5	26.3	5.3	7.9	0.0
2	تبنـي المنظمـات المهنيـة لـبعض مـن معـايير المراجعـة الدوليـة المتعلقـة بالمسـئوليات وجـودة اداء اعمـال المراجعـة ومتابعـة تطبيقها يساهم في تضييق هذه الفجوة	16	16	4	2	0
		42.1	42.1	10.5	5.3	0.0
3	قيـام المنظمـات المهنيـة بتنـوير مسـتخدمي القـوائم الماليـة بواجبـات ومسـئوليات المراجـع التـي حـددتها معـايير المراجعـة الدولية يسهم في تضييق هذه الفجوة	19	17	1	1	0
		50.0	44.7	2.6	2.6	0.0
4	يقـع عـبء تصـييق فجـوة التوقعـات فـي المراجعة على المنظمات المهنية	21	5	5	5	2
		55.3	13.2	13.2	13.2	5.3
5	التـزام المنظمـات المهنيـة بتطبيـق معـايير المراجعـة الدوليـة يـؤدي الـي زيـادة الثقـة في مهنة المحاسبة والمراجعة	18	15	2	2	1
		47.4	39.5	5.3	5.3	2.6

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الجـدول رقـم (14) يوضـح المقـاييس الاحصـائيةالالتزام المراجـع الخـارجي بمعـايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

الرقم	العبارة	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
1	عدم وجود معايير مراجعة محلية كافية يدعوا المنظمات المهنية لتبنى معايير مراجعة دولية وتكيفها مع الظروف البيئية لمهنة المحاسبة والمراجعة للمساهمة في تضييق هذه الفجوة	29.579	3	0.000	5.00	اوافق بشدة
2	تبني المنظمات المهنية لبعض من معايير المراجعة الدولية المتعلقة بالمسئوليات وجودة اداء اعمال المراجعة ومتابعة تطبيقها يساهم في تضييق هذه الفجوة	18.000	3	0.000	4.00	اوافق
3	قيام المنظمات المهنية بتنوير مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع حددتها معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق هذه الفجوة	30.632	3	0.000	4.50	اوافق بشدة
4	يقع عبء تضييق فجوة التوقعات في المراجعة على المنظمات المهنية	30.421	4	0.000	5.00	اوافق بشدة
5	التزام المنظمات المهنية بتطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي الي زيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة	35.421	4	0.000	4.00	اوافق

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الجـدول رقـم (15) يوضـح نتيجـة اختبـار فرضـية الالتـزام المراجـع الخـارجي بمعـايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

العبارة	التكرارت	النسبة المئوية
اوافق بشدة	97	%51.1
اوافق	63	%33.2
متحفظ	14	%7.4
لا اوافق	13	%6.8
لا اوافق بشدة	3	%1.6
المجموع	190	%100.0

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

الحجم	الوسيط	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الدلالة الاحصائية
190	5.00	171.895	4	0.000	دالة احصائياً

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2016م .

ينبـين مـن الجـدول اعـلاه ان قيمـة اختبـار مربـع كـاي (171.895) بقيمـة معنويـة (0.000) وهـي اقـل مـن القيمـة الاحتماليـة (0.05) هـذا يعنـي ان اللتـزام المراجـع الخـارجي بمعـايير المراجعـة الدوليـة يسـهم فـي تضـييق فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة وذلك لصالح الذين اجابوا اوافق بشدة.

الخاتمـــة

وتشتمل على :-

أولاً : النتائج
ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج :-

توصل الباحثون من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية إلى النتائج التالية :

1- عدم إلمام مستخدمي القوائم المالية بحدود ومسئوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة .
2- الشك في حياد وإستقلال مراجع الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة .
3- توفير الثقة لمستخدمي القوائم المالية بشأن حياد وإستقلال مراجع الحسابات يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .
4- إنخفاض جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة .
5- فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة من نقص الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات .
6- الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملي المستمر لمراجعي الحسابات يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .
7- قصور التقارير المالية عن مسايرة التغيرات في المجتمع من أساسيات فجوة التوقعات في المراجعة بالسودان .
8- قيام المنظمات المهنية بالإشراف والمتابعة على رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .
9- التطبيق الفعلي لمعايير جودة أداء أعمال المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة في تقرير المراجعة .
10- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في طلبية بعض توقعات مستخدمي القوائم المالية .
11- مواكبة التغيرات العالمية لمهنة المحاسبة والمراجعة يتطلب من المنظمات المهنية تبني معايير المراجعة الدولية وتكيفها مع الظروف البيئية لمهنة المحاسبة والمراجعة .
12- قيام المنظمات المهنية بتنوير مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع كما حددتها معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .
13- إلتزام المنظمات المهنية بتطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان .
14- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تقليل الإختلافات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية مما يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

ثانياً : التوصيات :-

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج ، يوصي الباحثون بالآتي :

1- تبني معايير المراجعة الدولية لعدم وجود معايير محلية كافية ، وتكييفها مع الظروف البيئية لمهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وتعزيز الثقة في تقرير المراجعة .

2- توفير الثقة بشأن حياد وإستقلال مراجع الحسابات بإتباع نظام الرقابة الذاتية من قبل المراجعين .

3- تبني معايير المراجعة الدولية وخاصة المتعلقة بالمسئوليات وجودة أداء المراجعة بالسودان .

4- قيام المنظمات المهنية بتنوير مستخدمي القوائم المالية بحدود مسئوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات .

5- إلتزام المنظمات المهنية بتطبيق معايير المراجعة الدولية وحث المراجعين على الإسترشاد بها مما يوفر الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة .

6- الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملي المستمر لمراجعي الحسابات .

7- قيام المنظمات المهنية بالإشراف والمتابعة على رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة .

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : الكتب :-

1- د. إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية ، (القاهرة :جامعة المنصورة،2004م).

2- د. أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان:دار صنعاء للنشر،2000م).

3- د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، (الإسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة1994م).

4- أ.د السيد أحمد السقا ، د. مدثر طه أبو الخير ، مشاكل في المراجعة ، (د.م ، 2003م).

5- د. أمين السيد أحمد لطفي ، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المهنية الخاطئة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م).

6- أ.د أمين السيد أحمد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ،(الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ،2007م).

7- د. حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الثانية ،(عمان: دار حنين للنشر والتوزيع ،1995م).

8- د. حسين القاضي ، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية ، (عمان: الدار العلمية للنشر ، 2000م).

9- د. جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 2003م).

10- د. عبد الستار أبو غدة ، مسئولية المراجع وسلوكياته في ضوء القواعد الفقهية ، الطبعة الثانية ، (د.م ، 1998م).

11- د. عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال (المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية) ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر).

12- عبد الوهاب نصر ، و د. شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) .

13- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، (الكويت : دار السلاسل ، الطبعة الأولى- ، 1990م) .

14- د. عصام الدين محمد متوولي ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة ، (الخرطوم: د.ن ، 2003م)
15- د. عمر أحمد عثمان المقلي ، د. عبدالله عبد الرحيم إدريس ، إدارة الجودة الشاملة ، (الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة ، 2008م).
16- عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، (الرياض: معهد الإدارة العامة ، إدارة البحوث ، 1994م).
17- د. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، (د.م ، دار المسرة للنشر).
18- وليم توماس ، إمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب د. أحمد حامد حجاج ود. كمال الدين السيد ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 1989م).
19- د. محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار التطبيق ، (د .م ، د،ن ، 2000م).
20- د. محمد سمير الصبان ، د. عبدالله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 2002م).
21- د. محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 2005م).
22- د. محمد سمير الصبان ، المراجعة وآليات التطبيق ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 2001م).
23- د. مصطفى نجم البشاري ، مدخل الى معايير المحاسبة ، (الخرطوم: مطابع السودان للعملة ، 2006م).
24- د. منصور أحمد البدوي ، د. شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر ، 2003م).
25- د. يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر ، 2000م).

ثانياً : المجلات والبحوث العلمية :-

1- 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 .
2- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير المراجعة الدولية ، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 1998م .

3- 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 .
4- سامي وهبة متولي ، فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، يناير 1994م .
5- صلاح محمد عبد الرحمن ، مقال بعنوان المحاسب القانوني في السودان بين مطرقة العولمة وسندان الدولة ، صحيفة الرأي العام ، الأنترنت ، www.google.com ، 2016/5/22م .
6- صبري حسن عطية أبو ناموس ، الإتجاهات الحديثة في إستقلال ومسئولية مراجعي الحسابات ، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الإمارات العربية وجمهورية السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أمدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2002م .
7- عصام الدين محمد متولي ، دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها ودور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات ، (الخرطوم : مجلة جامعة أمدرمان الإسلامية ، العدد الرابع ، ابريل 2004م) .
8- سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة ، نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، 2002م.
9- يوسف محمدالجربوع ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة ، مجلة الصيرفة الإلكترونية ، مجلة الدار العامة ، (الرياض ، معهد الإدارة العامة ، الأنترنت ، www.google.com ، 2016/5/23م)
10- أبوبكر عبد الباقي محمد ، دور الإفصاح المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2005م.
11- ياسر صلاح دفع الله ، دور المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة ، غير منشور ، جامعة السودان للعلوم ، كلية الدراسات العليا ، 2005م
12- محمد صالح حبيب فضل ، العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة في السودان ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .

13- الواثق همت خيري ، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الدراسات العليا 2009م .
14- محمد بخيت محمد على ، أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات الإستثمار ، بحث تكميلي في المحاسبة ، غير منشور ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2010م .

ثالثاً : القوانين والنشرات :-

1- قانون الشركات السودانية (المادة 137 ، لسنة 1925م) .
2- قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، من منشورات المجلس ، 2004م.
3- نشرة عن معايير المحاسبة والمراجعة السودانية ، مكتب ديوان المراجعة القومي ، 1996م .

إستبيان

أولاً:البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة :

1.المؤهل العلمى:

ثانوى ☐ دبلوم وسيط ☐ بكالريوس ☐

دبلوم عاليماجستير ☐ راة ☐ ☐

2. المؤهل المهني:

CPAACCA ☐ زم ☐ ربية ☐ ☐

زمالة سودانية ☐ أخرى ☐

3. التخصص العلمى:

محاسبة ☐ إدارة اعمال ☐ إقتصاد ☐

دراسات مصرفية ☐ آخرى ☐

4. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ 10 سنوات ☐ 1 – 15 سنة ☐

16 – 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

5. العمر

30 سنة فأقل ☐ 31 – 40 سنة ☐ 4 – 50 سنة ☐

51 سنة فأكثر ☐

6. المركز والوظيفي:

مراجع حساباتمدير مكتب م ☐ ☐

مساعد مدير مكتب مراجعة ☐ شريك مكتب مراجعة ☐

مدير مالي ☐ أكاديمي ☐ أخرى ☐

ثانياً : البيانات الدارسية :-

ارجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة.

الفرضية الأولى:(التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة يسهم في تضييق هذه الفجوة)

الـر قم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	متحفظ	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	عدم المام مستخدمي القوائم الماليـة بحدود ومسئوليات كـل مـن الادارة ومراجعي الحسـابات مـن اسـباب فجوة التوقعات في المراجعة					
2	الشك في حيـاد واسـتقلال مراجـع الحسـابات مـن اسـباب فجـوة التوقعات في المراجعة					
3	تـوفير الثقـة لمسـتخدمي القـوائم الماليـة بسـان حيـاد واسـتقلال مراجع الحسابات يسم فـي تضـييق فجوة التوقعات في المراجعة					
4	انخفـاض جـودة الاداء المهنـي لمراجعي الحسـابات مـن اسـباب فجوة التوقعات في المراجعة					
5	فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة ناتجة من نقـص الكفـاءة المهنيـة لمراجعي الحسابات					

الفرضية الثانية:(تطبيق معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة) .

الـر قم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	متحفظ	لا اوافق	لا اوافــق بشدة
1	هنالك تحديد دقيق لمسئوليات كـل مـن الادارة ومراجعي الحسـابات بواسـطة معايير المراجعة الدولية فيمـا يخـص اعداد القوائم المالية					
2	فجوة التوقعات في المراجعـى الدوليـة ومعظــم دول العــالم تعــاني منهــا وبالتالي يمكن تبنـي معـايير مراجعـة دولية لتضـييق فجـوة التوقعـات فـي المراجعة					
3	قيـام المنظمـات الدوليـة بالاشـراف والمتابعة علـى رقابـة الجـودة علـى اعمال مكاتـب المراجعـة يسـهم فـي تضييق هذه الفجوة					
4	هنالـك توسـيع لمسـئوليات مراجـع الحسابات بواسطة معـايير المراجعـة الدولية مما يساهم عنـد تطبيقهـا فـي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة					
5	التطبيـق الفعلـي لمعـايير جـودة اداء اعمال المراجعـة يـؤدي الـي زيـادة الثقة في تقرير المراجعة					

الفرضية الثالثة:(إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة).

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	متحفظ	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	عدم وجود معايير مراجعة محلية كافية يدعو المنظمات المهنية لتبنى معايير مراجعة دولية وتكيفها مع الظروف البيئية لمهنة المحاسبة و المراجعة للمساهمة في تضييق هذه الفجوة					
2	تبني المنظمات المهنية لبعض من معايير المراجعة الدولية المتعلقة بالمسئوليات وجودة اداء اعمال المراجعة ومتابعة تطبيقها يساهم في تضييق هذه الفجوة					
3	قيام المنظمات المهنية بتنوير مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع التي حددتها معايير المراجعة الدولية يسهم في تضييق هذه الفجوة					
4	يقع عبء تصييق فجوة التوقعات في المراجعة على المنظمات المهنية					

5	التزام المنظمات المهنية بتطبيـق معـايير المراجعة الدولية يؤدي الي زيـادة الثقـة في مهنة المحاسبة والمراجعة					