

الاستهلال

قال الله تعالى:

**{ فَسُبْحَانَ اللَّهِ حِينَ تُمْسُونَ وَحِينَ تُصْبِحُونَ }
{17} وَلَهُ الْحَمْدُ فِي السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَعَشِيًّا
وَحِينَ تُظْهِرُونَ {18} يُخْرِجُ الْحَيَّ مِنَ الْمَيِّتِ
وَيُخْرِجُ الْمَيِّتَ مِنَ الْحَيِّ وَيُخْيِي الْأَرْضَ بَعْدَ
مَوْتِهَا وَكَذَلِكَ تُخْرَجُونَ {19}**

صدق الله العظيم
سورة الروم، الآيات (17)،
(18، 19)

الإهداء

إلى أمي وأبي الصابرين متعهما الله بالصحة
والعافية وأطال أعمارهما.
إلى زوجتي ورفيقة دربي ... إكرام.
إلى فلزات كبدي ... ريم ، تسنيم ، براءة.
إلى أشقائي وشقيقاتي
إلى روح شقيقي خالد رحمه الله وأسكنه
فسيح جناته ...
إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد

الشكر والعرفان

الحمد من قبل ومن بعد أن وفقني لإتمام
دراستي متوجاً إياها بهذا البحث وأشكره سبحانه
وتعالى على جزيل نعمائه عليّ.
وأتوجه بالشكر والتقدير والعرفان لأسرة جامعة
السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا،
وأخص بالشكر أستاذي الجليل الدكتور/ فتح الرحمن
الحسن منصور الذي أشرف على هذا البحث، ولما
قدمه لي من نصح وإرشاد وتوجيه، ولما وجدته منه
من سعة صدر وحسن معاملة وعلم غزير؛ سائلاً
المولى عز وجل أن يمتعه بالصحة والعافية ويجعله
في ميزان حسناته.
كما أخص بالشكر سعادة الفريق دكتور/ محمد
عثمان سليمان الركابي الذي أتاح لنا هذه الفرصة
للحاق بركاب العلم وتشجيعه الدائم لأبنائه لنيل
المزيد من العلم والمعرفة، والشكر موصول لكل من
ساهم في إعداد هذا الدراسة وفاتني أن أذكره...

مستخلص البحث

تناولت الدراسة أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرار الاستثمار لمستخدمي القوائم المالية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التباين الواضح بين المعلومات التي يحتوي عليها تقرير مراجع الحسابات الخارجي وبين ما يتوقعه من مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على تقرير المراجعة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

اكتسبت الدراسة أهميتها من خلال دراسة موضوع فجوة التوقعات في المراجعة التي أصبحت تمثل أكبر المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة ويظهر ذلك في تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة على المراجعين، نتيجة لعدم قدرة تقرير مراجع الحسابات للوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

هدفت الدراسة إلى رصد ملامح فجوة التوقعات في المراجعة، والتعرف على أثرها على قرارات المستخدمين وذلك في ظل التباين الواضح في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية المنشورة وما يتوقعه المستخدمين.

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

الفرضية الأولى: توجد فجوة بين تقرير مراجع الحسابات وتوقعات المستخدمين.

الفرضية الثانية: زيادة تأهيل المراجعين تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.

الفرضية الثالثة: فجوة التوقعات في المراجعة تؤثر على قرارات المستثمرين.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب العينة العشوائية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

1- تمتع مراجع الحسابات بالاستقلال والحياد في عمله يؤدي إلى الثقة في تقريره مما يساعد في عدم ظهور فجوة التوقعات.

2- عدم التزام مراجع الحسابات بالعمل بمعايير المراجعة يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات.

3- نقص تأهيل المراجعين وعدم إتباع أسلوب التدريب المستمر لهم يؤدي إلى صياغة تقرير المراجعة بصورة غير مفهومة للمستخدمين بالتالي ظهور فجوة التوقعات.

4- استبعاد المراجع للتوقعات غير المعقولة للمستخدمين واستجابته للتوقعات المعقولة يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.

5- استعانة المستخدمين بالمختصين في مهنة المراجعة والمحاسبة تساعدهم في فهم تقرير المراجعة واتخاذ قرار الاستثمار.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها :

1- ضرورة تمتع مراجع الحسابات بالاستقلال والحياد التام عند مزاولته لمهنته.

- 2- ضرورة تأهيل المراجعين وتدريبهم بصورة مستمرة حتى يواكبوا التطور الذي يحدث للمهنة لأن ذلك يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.
- 3- ضرورة دراسة مراجع الحسابات لتوقعات المستخدمين واستجابته للتوقعات المعقولة منها حتى يؤدي ذلك إلى تضيق فجوة التوقعات.
- 4- ضرورة قيام المنظمات المهنية السودانية بزيادة وعي وثقافة المجتمع بواجبات ومسؤوليات المراجع وتدعيم استقلال المراجعين.
- 5- ضرورة قيام المنظمات المهنية السودانية بدورها فيما يتعلق بإصدار معايير المراجعة ومراقبة عمل المراجعين.
- 6- ضرورة إصدار دوريات ومجلات علمية متخصصة في مهنة المحاسبة والمراجعة حتى يؤدي ذلك إلى زيادة المعرفة وتبادل الخبرات بين أبناء المهنة مما يساعد في تطويرها.

Abstract

This study aims at highlighting the impact of the auditing expectations gap on the investment decision taken by the financial statements users, whereas the study focuses on a problematic matter; that is there is an obvious variety between the information of the report introduced by the external accounts auditor and what are expected by the financial statements users who depend on the auditing report in order to make their economic decisions.

The importance of this study emerges during discussion of the auditing expectations gap, which became a serious problem faces the auditing process.

The study intends to seek the aspects of auditing expectations gap in order to define its impact on the decisions of the financial statements users regarding the obvious variety in information of these statements and what's expected by those users.

The hypotheses of the study are as follows:

1. There is a gap between the report of the accounts auditor and the users' expectations.
2. Increasing of auditors training programs leads to narrow the expectations gap.
3. The auditing expectations gap affects the investors' decisions.

The inductive, historical and descriptive methodologies were adopted to determine the theoretical framework of the study, the previous studies relevant to this study and the random sample respectively.

The study concluded the following results:

- 1- The avoidance of expectations gap is attributed to the reliance that usually appear due to the autonomy and neutralism of the accounts auditor.
- 2- The expectations gap appears as a result of that the accounts auditor wouldn't carry out the measurements of the auditing process.

- 3- The shortage in qualified auditors and lack of continuous training programs would lead to a confused auditing report as well as to the auditing expectations gap.
- 4- The non-reasonable expectations should be neglected by the auditor and response to the reasonable expectations in order to narrow the expectations gap.
- 5- The financial statements users should deal with professional auditors and accountants to understand the auditing reports and to make their investment decisions.

The study recommends the followings:

- 7- The accounts auditor should be autonomous and non-aligned while treating the job.
- 8- The auditors should be continually educated and trained in order to cope the modern improvements occur in the job, the thing that would lead to narrowing the expectations gap.
- 9- The accounts auditor should study the users' expectations to response to the reasonable ones in purpose to narrow the expectations gap.
- 10- The Sudanese Professional Organizations should increase the community awareness and knowledge about the auditor's responsibilities and to support the auditors' autonomy.
- 11- The Sudanese Professional Organizations should carry out its role related to issuance of the auditing measurements, monitoring and control.
- 12- An accounting and auditing specialized scientific magazines and periodicities should be issued in order to increase knowledge and experience among the auditors.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
1	المقدمة
1	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول	
مفهوم وأنواع المراجعة	
24	المبحث الأول: مفهوم المراجعة
38	المبحث الثاني: أنواع المراجعة
الفصل الثاني	
فجوة التوقعات في المراجعة	
59	المبحث الأول: مفهوم وأسباب ومستويات فجوة التوقعات في المراجعة
80	المبحث الثاني: وسائل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة
الفصل الثالث	
قرار الاستثمار لمستخدمي التقارير والقوائم المالية	
105	المبحث الأول: التقارير والقوائم المالية المنشورة
131	المبحث الثاني: قرارات الاستثمار

الفصل الرابع الدراسة الميدانية	
163	المبحث الأول: منظمات مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان
181	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض
	الخاتمة
227	أولاً: النتائج
228	ثانياً: التوصيات
230	المراجع والمصادر
	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
45	المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	(1/2/1)
187	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	(4/2/1)
188	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(4/2/2)
189	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	(4/2/3)
190	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(4/2/4)
191	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	(4/2/5)
192	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	(4/2/6)
193	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى	(4/2/7)
194	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية	(4/2/8)
195	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة	(4/2/9)
196	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة	(4/2/10)
197	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة	(4/2/11)
198	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة	(4/2/12)
199	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة	(4/2/13)
200	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة	(4/2/14)
201	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة التاسعة	(4/2/15)
202	الوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الأولى.	(4/2/16)
204	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى	(4/2/17)
205	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة	(4/2/18)

	الثانية	
206	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة	(4/2/19)
207	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة	(4/2/20)
208	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة	(4/2/21)
209	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة	(4/2/22)
210	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة	(4/2/23)
211	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة	(4/2/24)
212	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة التاسعة	(4/2/25)
213	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة	(4/2/26)
215	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى	(4/2/27)
216	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية	(4/2/28)
217	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة	(4/2/29)
218	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة	(4/2/30)
219	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة	(4/2/31)
220	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة	(4/2/32)
221	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة	(4/2/33)
222	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة	(4/2/34)
223	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة التاسعة	(4/2/35)
224	الوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة	(4/2/36)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
68	مكونات فجوة التوقعات في المراجعة	(2/1/1)
78	مستويات فجوة التوقعات في المراجعة	(2/1/2)
178	الهيكل التنظيمي لديوان المراجعة القومي	(2/1/2)
187	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	(4/2/1)
188	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(4/2/2)
189	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	(4/2/3)
190	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(4/2/4)
191	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	(4/2/5)
192	التكرارات النسبية لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	(4/2/6)
193	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى	(4/2/7)
194	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية	(4/2/8)
195	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة	(4/2/9)
196	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة	(4/2/10)
197	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة	(4/2/11)
198	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة	(4/2/12)
199	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة	(4/2/13)
200	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة	(4/2/14)
201	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة التاسعة	(4/2/15)
204	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى	(4/2/16)
205	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية	(4/2/17)

206	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة	(4/2/18)
207	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة	(4/2/19)
208	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة	(4/2/20)
209	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة	(4/2/21)
210	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة	(4/2/22)
211	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة	(4/2/23)
212	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة التاسعة	(4/2/24)
215	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى	(4/2/25)
216	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية	(4/2/26)
217	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة	(4/2/27)
218	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة	(4/2/28)
219	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة	(4/2/29)
220	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السادسة	(4/2/30)
221	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة السابعة	(4/2/31)
222	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثامنة	(4/2/32)
223	التكرارات النسبية لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة التاسعة	(4/2/33)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

فجوة التوقعات في المراجعة وأثرها
على قرار الاستثمار لمستخدمي
القوائم المالية

(من وجهة نظر مراجعي الحسابات في السودان)
Auditing Expectations Gap and Its Impact on Investment
:Decisions by the Financial Statements' Users
(From Auditors point of view in Sudan)

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

إعداد الدارس:
ربيع فضل الله مصطفى الصديق

إشراف الدكتور:
فتح الرحمن الحسن منصور
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية الدراسات التجارية
1430هـ/2009م

بسم الله الرحمن
الرحيم