دور مراقبي الحسابات في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة (دراسة تحليلية تطبيقية)

د.أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب (*)

تمهيد:

كثرت في الآونة الأخيرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات في دول العالم المختلفة ، نتيجة لتفشي حالات الاختلاس التي تعرضت لها بعض الشركات ، بالرغم من أن القوائم المالية المنشورة لها تؤكد سلامة مركزها المالي ونتائج الأعمال ، حيث أن هذه القوائم قد تم مراجعتها واعتمادها من قبل مراجعين قانونيين، الأمر الذي ترتب عليه انعدام الثقة في تقارير المراجعة، مما دفع مستخدمي القوائم المالية إلي رفع الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية ان تقدم لهم القوائم المالية المنشورة المعلومات التي تلبي احتياجاتهم الاستثمارية ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والسبب في وجود فجوة التوقعات في المراجعة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الفهم الخاطيء لحدود ومسؤولية مراقب الحسابات من قبل مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي أدي إلي فجوة التوقعات في المراجعة بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، عليه يمكن تحديد المشكلة في التساؤلات التالية:

1- ما هي الكيفية التي يتم بها تضييق فجوة التوقعات في المراجعة؟

2- هل يقع عبء تضييق فجوة التوقعات في المراجعة علي عاتق مراقبي الحسابات؟

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من الآتي:

1- أهمية دراسة موضوع فجوة التوقعات في المراجعة ومعرفة أسبابها وإمكانية الحد منها.

(*).

2- زيادة متطلبات مستخدمي القوائم المالية بالحصول علي المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجاتهم لاتخاذ القرارات الرشيدة.
3- إلقاء الضوء علي حدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقبي الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلي:
1- دراسة ومعرفة فجوة التوقعات وأسبابها ومستوياتها.
2- دراسة ومعرفة حدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية.

فروض البحث:

في سبيل تحقيق تلك الأهداف يسعى البحث إلي اختبار مدي صحة الفرضيات الآتية:
1 - فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
2 - إسهام المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية يؤدي إلي زيادة الثقة في تقارير المراجعة.
3- عدم الإلمام بحدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة.

مناهج البحث:

لاختبار فروض البحث اتبع الباحث المنهج الاستنباطي، الاستقرائي، التاريخي، والمنهج الوصفي.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة مباحث وخاتمة،حيث اشتملت المقدمة علي،تمهيد ، مشكلة البحث،أهميته، أهدافه، فروضه، منهجيته، حدوده.
تناول المبحث الأول فجوة التوقعات في المراجعة من حيث مفهومها وأسبابها ومستوياتها.
تناول المبحث الثاني مسئولية مراقب الحسابات ودور مهنة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات.
تناول المبحث الثالث دراسة الحالة وأشتمل علي إجراءات الدراسة الميدانية بالإضافة إلي تحليل البيانات واختبار الفروض، واختتم البحث بخاتمة اشتملت علي النتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:

لقد وجد موضوع فجوة التوقعات في المراجعة اهتمام واسع من قبل المنظمات المهنية والكتاب والباحثين نتيجة ازدياد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات، وتناولته العديد من الدراسات وفيما يلي يستعرض الباحث بعض من تلك الدراسات.

د. عيسى محمد أبو طبل 1973[1] :

تناولت الدراسة المسئولية التقصيرية لمراقب الحسابات وأركانها كما عرضت للدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفرنسا وبلجيكا وخلصت الدراسة إلي ضرورة أن يبذل المراجع العناية والحرص المعقولين إزاء أي شخص يعتمد علي ما يقدمه من تقارير أو بيانات فإذا ثبت أن ما قدمه من تقارير كانت مضللة نتيجة خطئه أو إهماله لو بحسن نية وترتب على ذلك ضرر كان له حق الحصول علي تعويض من المراقب.

مصطفى علي الباز 1999م[2] :

تمثل هدف الدراسة في استخدام نظرية السببية في التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية وكذلك الأسباب الحقيقية لحدوث هذه الفجوة في الواقع العملي لمهنة المراجعة.

([1]) د. عيسى محمد ابو طبل، المسئولية التقصيرية لمراقب الحسابات، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، (العدد الثامن عشر، السنة الثانية عشر، 1972م)، ص ص1-41.

([2]) مصطفى علي الباز، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، (المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الاول، 1999م)، ص ص 65-106.

خلصت الدراسة إلي تأكيد الفروض بالإضافة إلي وجود فجوة توقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في مصر كما أتضح أن مراجعي الحسابات يتحملون بدرجة اقل من المسئولية عن فجوة التوقعات.

د. جورج دانيال غالي 2001م[1] :

اهتمت الدراسة بكيفية تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وذلك عن طريق دراسة التوقعات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات تمثلت في ضرورة تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم غير المعقولة، يجب علي المنظمات المهنية العمل علي تدعيم استقلال المراجعين بالإضافة إلي فحص المعايير المحاسبية وتوسيع مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية.

د.عصام الدين محمد متولي 2002م[2] :

تمثلت مشكلة الدراسة في ثلاثة محاور أساسية هي التباين الواضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المراجعين وما يجب ان يكون عليه عمل المراجعين وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وقضية عدم التحديد الدقيق لمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة من قبل الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية، القضية الثالثة تتمثل في

([1]) د. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005م)، ص ص 3-52.

([2]) د. عصام الدين محمد متولي، الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات، (ب. ن. 2002م)، ص ص 177-381.

غموض تضييق فجوة التوقعات التي تم وصفها من جانب المنظمات المهنية. وقد اهتمت الدراسة بكيفية تضييق فجوة التوقعات في المراجعة وتناولت مستوياتها وأسبابها كما تناولت دور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات في الحد منها.

أ. د احمد السقا ود. مدثر طه ابو الخير 2002م[1] :

تناولت الدراسة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية وهدفت الدراسة إلي الإجابة عن التساؤل التالي: هل توجد فروق جوهرية في آراء واتجاهات أطراف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية حول ثلاثة متغيرات هيكلية تعكس فجوة التوقعات في بيئة المراجعة هي:

1. المهام الحالية للمراجعين.
2. توقعات المجتمع المطلوبة من المراجعين.
3. متطلبات وعوامل نجاح المراجعين في الوفاء بتوقعات المجتمع.

خلصت الدراسة إلي أن هيكل الفجوة يتضمن ثلاثة عناصر رئيسية هي فجوة بين مهام المراجعين المالية ومعايير المراجعة وفجوة بين مهام المراجعة وتوقعات الأطراف المعنية، كما أكدت الدراسة بوضوح وجود فجوة فعلية للتوقعات في بيئة المراجعة في المملكة العربية السعودية.

د. منصور احمد البديوي ود. شحاتة السيد شحاتة 2002م[1]:

(1) د.السيد أحمد السقا و د. مدثر طه أبو الخير،مشاكل معاصرة في المراجعة،(طنطا:ب.ن2005م)ص325-364.

تناولت الدراسة مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها ومستوياتها وقد اعتمدت الدراسة في تحديد مفهوم الفجوة علي الدراسة التي أجراها بورتر عام 1983م حيث أوضح أن الفجوة هي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وبين ما يحصل عليه فعلا منهم وهذا الفرق يمكن تقسيمه إلي جزأين الأول يعرف بفجوة الأداء وهي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من أن المراجعين يمكنهم القيام به بدرجة معقولة وبين ما يؤديه المراجعين فعلا، الثاني وتعرف بفجوة اللامعقول وتمثل الفرق بين ما يتوقعه المجتمع بين مهنة المراجعة وبين ما يرى المجتمع انه يمكن أن تؤديه المهنة بدرجة معقولة.

توصلت الدراسة إلي أن أسباب فجوة التوقعات ترجع إلي قصور في أداء المراجعين وقصور في المعايير ومغالاة الجمهور من توقعاته وقد أوصت الدراسة بضرورة رفع كفاءة المراجعين وتطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار وضرورة وتطوير معايير المراجعة وتقليل أو الحد من المغالاة في توقعات الجمهور.

صبري حسن عطية أبو ناموس 2002م[2]:

تناولت الدراسة الاتجاهات الحديثة في استقلال مراقب الحسابات في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الأمارات العربية المتحدة وجمهورية

([1]) د. منصور احمد البديوي، ود. شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات علي معايير المراجعة المصرية والدولية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002-2003م)، ص ص 18-35.

([2]) صبري حسن عطية ابو ناموس، الاتجاهات الحديثة في استقلال مراجع السحابات، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة في دولة الأمارات العربية المتحدة وجمهورية السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 1998م، ص ص220-357.

السودان وتمثلت مشكلة البحث فيما أتضح بما لا يقبل الشك في مواقع متعددة عدم وجود ضوابط فعالة للإفصاح والنشر للمعلومات المالية المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة مما أضفى ظلا كثيفا من الشكوك حول وجود دور للمراجعين في ازدياد ضراوة المضاربات في سوق الأوراق المالية كالتي أسهمت بأزمة المناخ في الكويت.

خلصت الدراسة إلي أن مسئولية المراجع بخصوص التصرفات غير القانونية تمثل تحديا حقيقيا لمهنة المراجعة وسوف تؤثر علي تطور المهنة لفترات طويلة وان المراجع لابد وان يقبل دورا نشطا في هذا المجال مع الحرص الكافي علي علاقته بالعملاء وواجباته المهنية.

سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة 2002م[1]:

تمثل هدف الدراسة في استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة في المملكة الأردنية الهاشمية وانحصرت مشكلة الدراسة في التنبؤ بدرجة فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في الأردن والوقوف علي أسباب هذه الفجوة.

توصلت الدراسة إلي أن فجوة التوقعات في المراجعة حقيقة واقعية وموجودة في دول مختلفة من العالم ولا يمكن التقليل من شانها بالإضافة إلي أن هناك اعترافات من دول عديدة بوجود فجوة توقعات في المراجعة منها الولايات المتحدة والمملكة المتحدة واستراليا وكندا.

هويدا النور سعيد 2002م[1]:

([1]) سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة، نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات المراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2002م.

1. هدفت الدراسة لمعرفة الأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات في الواقع العملي لمهنة المراجعة في السودان وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم تنبؤ المراجع باستمرارية المنشاة وإعطاء تأكيد مطلق في دقة القوائم المالية وقدرتها المالية مما يؤدي الي عدم الثقة في المعلومات المحاسبية ورأي المراجع.

د. حسام بن عبد المحسن العنقري و أ. فهدة بنت سلطان السديري 2005م[2]:

هدفت الدراسة إلي رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة الحسابات في المملكة العربية السعودية والمرتبطة تحديدا بمقومات نجاح المهنة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة.

توصلت الدراسة إلي عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدون من خدماتهم، والمدراء الماليون) وأوصت الدراسة بضرورة دراسة فجوة التوقعات باستخدام اطر نظرية مختلفة للتمكن من تحديد نطاق الفجوة وأسبابها من جوانب متعددة وضرورة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية ومتابعتها.

من العرض السابق للدراسات السابقة يلاحظ الباحث ان هناك اهتمام من قبل

([1]) هويدا النور سعيد، فجوة التوقعات في المراجعة ومدى مسئولية المراجع عنها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2002م.

([2]) د. حسام الدين عبد المحسن العنقري، وأ. فهدة بنت سلطان السديري، فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الاطراف المستفيدة وتاثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة، (المؤتمر العلمي الرابع عشر، الريادة والابداع، جامعة فلادلفيا، (الاردن: كلية العلوم الادارية والمالية، 2005م)، ص ص2-30.

الباحثين والكتاب حول موضوع فجوة التوقعات فقد تناولت العديد من هذه الدراسات موضوع فجوة التوقعات من نواحي مختلفة وعلي الرغم من اختلاف الطرق والنظريات التي اعتمدتها كل دراسة واختلاف أماكن تطبيقها إلا أن جميعها اتفقت في هدف واحد وهو محاولة تضييق فجوة التوقعات وتحديد مفهومها وأسبابها ومستوياتها.

المبحث الأول
مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها ومستوياتها

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات:

أن أول من استخدم تعبير فجوة التوقعات ليقيو (Liggio) في عام 1975م حينما أشار إلي أن سبب تلك الفجوة يرجع إلي اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه كما استخدمته لجنة كوهن (Cohen) في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تشكلت عام 1974م لدراسة مسئوليات المراجعين وتوقعات المجتمع منهم أو احتياجاته وما يجب عليهم عمله أو ما يستطيعون عمله بمعقولية لمقابلة تلك التوقعات وقد أصدرت اللجنة تقريرها المبدئي في عام 1978م وأوصت بضرورة العمل علي تضييق و معالجة تلك الفجوة[1] .

يرى تقرير بورتر (Porter)أن فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين توقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات[2].

([1]) مصطفى علي الباز، مرجع سابق ،ص68.

([2]) د. جورج دانيال غالي، مرجع سابق ص6.

كما يرى بعض الباحثين أن تلك الفجوة تتمثل في التباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وتلك التي يتصورها مستخدمي القوائم المالية.

في هذا الشان يرى د. أمين السيد أن مصطلح فجوة التوقعات يستخدم لوصف الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون علي تقارير المراجعة بشان ما يجب أن يفعله المراجعون وبين تصوراتهم وما يقوم بفعله المراجعون في الواقع[1].

ويؤكد بعض الباحثين أن فجوة التوقعات في المراجعة المقصود بها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون علي أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وعلي أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعة لمهام المراجعين[2].

وعرفها البعض بأنها الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمي القوائم المالية والمجتمع عامة عن واجبات ومسئوليات المراجعين وبين ما يعتقده المراجعين أنفسهم عن تلك المسئوليات والواجبات[3].

وأوضحت الدراسة التي أجراها أبستراين وقيقر (Epstein & Geiger) أن هناك فجوة في التوقعات بين المراجعين والمستثمرين فيما يتعلق بمستوى الضمان أو التأكيد الواجب أن توفره مهنة المراجعة لهؤلاء المستثمرين[4].

كما يرى الدلاهمة أن فجوة التوقعات في المراجعة هي الاختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أو الجمهور عامة حول تقرير وواجبات ودور ومسئولية وأداء المراجع وجودته وفقا للمعايير المهنية وتوقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات[5].

يلاحظ الباحث من التعريفات السابقة لفجوة التوقعات عدم الاتفاق بين الكتاب حول مفهوم محدد لها، فالبعض يعزو الفجوة لقصور أداء المراجع، والبعض ركز

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، مسئوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005م)، ص26.

(2) د. السيد أحمد السقا ود. مدثر طه أبو الخير،مرجع سابق،ص ص329- 330.

(3) د. منصور أحمد البدوي، ود. شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص21.

(4) د. عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص188.

(5) سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة، مرجع سابق، ص77-78.

علي عدم كفاية المعايير، والبعض الآخر يعزو الفجوة للتوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية، وأن فجوة التوقعات في المراجعة تنشا بسبب عدم وعي وإدراك مستخدمي التقارير المالية لدور ومسئولية المراجع، وعدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية بما يفي بمتطلبات هؤلاء المستخدمين، عليه يمكن أن يعرف الباحث فجوة التوقعات بأنها" تلك الفجوة التي تنشا نتيجة عدم شفافية التقارير المالية وعدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بهذه التقارير بما يفي بمتطلبات مستخدمي القوائم والتقارير المالية".

ثانيا: أسباب فجوة التوقعات:

صنف مصطفى الباز أسباب فجوة التوقعات إلي نوعين هما[1] :

الأولى: أسباب ترتبط بمراجعي الحسابات:

1. حيث ترجع إلي الأداء غير الكفء لبعض مراجعي الحسابات لسبب نقص الكفاءة المهنية للمراجع أو إهماله في أداء واجباته طبقا لمعايير المراجعة المقبولة.
2. انحراف السلوك العقلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له.
3. المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب والحصول علي العملاء وأداء الخدمات الاستشارية والخضوع لضغوط ونفوذ إدارة المنشاة الخاضعة للمراجعة والمجاملة المتبادلة بينهما.

الثانية: أسباب تتعلق بالبيئة الخارجية: وهي تنشا من:

1. التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية من المراجع.
2. قصور معايير المراجعة.
3. تضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني علي المستوى الدولي.

يرى د. أمين السيد أن أسباب فجوة التوقعات تتمثل في[2] :-

أ. نقص الكفاية المهنية للمراجع.

ب. نقص استقلال المراجع.

كما يبين آخرون أن من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة [1] الأتي:

([1]) مصطفى الباز، مرجع سابق، ص ص70-71.

([2]) د. امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص36.

1. مدى كفاية مسئولة المراجع.
2. الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع.
3. الشك في استقلال المراجع.
4. قصور الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
5. عدم مواكبة التقارير المالية للتغيرات في المجتمع.
6. انخفاض جودة أداء المراجعة.
7. التباين والاختلاف في تفسير معنى ومحتوى تقرير المراجع.
8. نقص الكفاية المهنية للمراجع.
9. عدم فاعلية الاتصال في نظام المراجعة.
10. الانتقاد المستمر للمراجعين بشان الأخطاء والمخالفات واستمرارية المنشاة.

يرى ميدنك (Med nick) أن هناك أخطاء يجب تصحيحها لتطوير وظيفة المراجعة تتمثل في[2] :-

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

كما أن تقرير بورتر (Porter) أوضح أن أسباب فجوة التوقعات تتمثل في[3] :-

أ. التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية.
ب. التعقيدات المجتمعية والتكنولوجية وتوضيح الدور المحوري للمراجعة.
ت. المعايير الناقصة.
ث. النقص في الاستقلال المهني.
ج. الأداء المعيب بسبب نقص كفاية واستقلال المراجع.

أوضحت الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز أن أسباب هذه الفجوة هو عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع وبسبب البيئة التي تمارس فيها مهنة المراجعة والتي تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد بسبب اختلاف الرؤية بين ما يراه معدو القوائم المالية ومستخدميها[4] .

([1]) سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص94.

([2]) سليمان مصطفى سليمان الدلاهمة، مرجع سابق، ص94-.95.

([3]) مصطفى الباز، مرجع سابق، ص70-71.

([4]) د.عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص190.

يرى الباحث أن عدم تحديد مفهوم دقيق لفجوة التوقعات وتباين آراء الكتاب حول مفهوم فجوة التوقعات أدى إلي اختلاف الأسباب، تبعا للزاوية التي ينظر منها لفجوة التوقعات ويرى أن أسباب هذه الفجوة تتمثل في:

1. قصور معايير المراجعة.
2. عدم التحديد الدقيق لدور ومسئولية مراقبي الحسابات.
3. التوقعات غير المعقولة للأطراف المعنية بالتقرير.
4. انخفاض جودة الأداء المهني.
5. الشك في حياد واستقلال مراقب الحسابات.
6. عدم الإفصاح الكافي عن المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية.

ثالثاً: مستويات فجوة التوقعات:

على الرغم من أن عبارة فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت من العبارات المتعارف عليها بين الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية إلا أن هؤلاء لم يتفقوا فيما بينهم علي تحديد مكونات أو مستويات هذه الفجوة[1].

فبينما يرى البعض أن فجوة التوقعات في المراجعة تتضمن ثلاثة مستويات هي[2]:

1. فجوة المراجعة (Audit Gap):

وتظهر هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين واضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمسئوليات المهنية التي يجب علي المراجع أن يؤديها.

2. فجوة الاعتقاد (Belief Gap)

وتظهر هذه الفجوة من خلال التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالمسؤوليات الحالية للمراجعين .

فجوة الأداء : :(Performance Gap)

تظهر هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالكفاءة المهنية الواجب على المراجعين الالتزام بها .

---

[1] د. عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص194.

[2] المرجع السابق، ص195.

يرى البعض أن فجوة التوقعات تتكون من مستويين هما[1]:

1. فجوة قصور الأداء (Deficient Performance):

وتنشأ بسبب:

أ - نقص الكفاءة المهنية للمراجع .

ب - نقص استقلال المراجع .

2.فجوة المعايير الناقصة أو المعيبة (Deficient Standards) :

وتنشأ هذه الفجوة نتيجة للتباين الذي يمكن أن يتوقعه المراجعون بشكل معقول أن يفعلوه وما الذي تتطلبه المهنة والقانون منهم أن يفعلوه.

تجدر الإشارة إلي أن د. عصام متولي يرى أن هناك ثلاثة مستويات أو وجهات نظر أساسية لفجوة التوقعات هي[2] :

أ. فجوة تقرير المراجعة (Reporting Gap):

وتظهر عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامة مختلفة فيما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع.

وترجع هذه الفجوة إلي مجموعة من الأسباب هي:

1. الاختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع.
2. أسلوب صياغة التقرير.
3. عدم الإفصاح عن كل ما يتوقعه مستخدمي التقارير.

ب. فجوة الأداء (Reporting Gap):

ويقصد بهذه الفجوة التباين الواضح بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية المراجعة من أداء المراجع ويرى أن هذه الفجوة تنقسم إلي نوعين فجوة بين الواجبات المتوقعة من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، فجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير الأداء المهني وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجع.

وترجع أسباب هذه الفجوة إلي:

1. نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
2. انخفاض جودة الأداء المهني.

([1]) د.امين السيد احمد لطفي ، مرجع سابق، ص 36 -42.

([2]) د. عصام الدين محمد متولي،مرجع سابق، ص196.

3. مخاطر المراجعة.

ج. فجوة الالتزام (المسئولية) (Liability Gap) :

وتظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامة مختلفة حول مسئولية المراجع.

وترجع هذه الفجوة إلي مجموعة من الأسباب أهمها:

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

يتفق الباحث مع هذا الاتجاه لأنه يتفق مع الهدف الأساسي لعملية المراجعة وهو فحص البيانات المحاسبية لتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد علي البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية وإبداء رأي فني محايد يوضح مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المنشاة ومركزها المالي من خلال تقرير المراجعة الذي يوضح فيه المراجع انه قام بعملية الفحص وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تعد مقاييس للأداء المهني والتي تستخدم للحكم علي جودة إجراء المراجعة فضلا علي أنها تحدد المسئولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص.

المبحث الثاني
مسئولية مراقبي الحسابات

يقع علي عاتق مراجع الحسابات مسئولية فحص التقارير والقوائم المالية وبداء رأي فني محايد بشأنها وأن المسئولية الأساسية للمراجع تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا.

في هذا الشأن يرى د. أمين السيد أن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو يمكن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا للإطار تقارير مالية محددة ويرى أنه على الرغم من أن رأي المراجع يعزز من مصداقية القوائم المالية إلا أن المستخدم لا يمكن أن يفترض أن ذلك الرأي هو ضمان وتأكيد على استمرارية المنشأة في المستقبل إذ أنه يؤكد فعالية وكفاءة أداء الإدارة لأمور وأعمال المنش أة وينبغي عل ى المراجع الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتمثل مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسئوليات المراجع في

الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، الكفاية والمعايير الفنية كما يجب علي المراجع تنفيذ عملية المراجعة وفقا للمعايير المتعارف عليها للمراجعة والتي تتضمن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية بالإضافة إلي الإرشادات ذات الصلة في شكل إيضاحات وأمور أخرى ويجب علي المراجع أن يخطط ويؤدي عملية المراجعة باتجاه من الشكل المهني الذي يعرف بان هناك ظروف قد تجعل القوائم المالية تتعرض لتحريفات جوهرية[1] .

كما يرى أن المراجع يعتبر مسئولا عن كافة الجوانب المتعلقة بعملية المحاسبة سواء في المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الاستشارية الإدارية أو خدمات المحاسبة كما يرى أن المسئولية القانونية في المراجعة يمكن أن تصنف إلي[2] .

1. المسئولية القانونية تجاه العميل.
2. المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام.
3. المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل قانون الأوراق المالية.
4. المسئولية القانونية الجنائية.

يرى بعض الكتاب انه يمكن تقسيم مسئوليات المراجع المختلفة إلي الأنواع التالية[3]:

1. مسئولية فنية:

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين هما:

أ. مسئولية في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ الحاسبية الأساسية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما.

ب. مسئولية في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم المال وأنشطة الشركة قد روعيت وطبقت تطبيقا سليما.

2. مسئولية أخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي:

أ. إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.

ب. تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

([1]) د. امين السيد احمد، مرجع سابق، ص ص6-7.

([2]) المرجع السابق، ص25.

([3]) د. كمال الدين مصطفى الدهراوي ود. محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (بيروت: الدار الجامعية للطبع والنشر، 2001م)، ص ص220-222.

ج. إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
د. الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.
ه. إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة احد المسئولين.
و. إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

3. مسئولية مدنية:

تشتمل هذه المسئولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهمها ما يلي:

أ. حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.
ب. حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.
ج. عدم قيامه أصلا بالمراجعة.

ولذلك قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسئولية، حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسئولين في الشركة.

4. مسئولية جنائية:

وهي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عمداً ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسئولية الجنائية للمراجع ما يلي:

أ. تآمر المراجع مع الإدارة علي توزيع أرباح صورية علي المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
ب. تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة ظاهرها إنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين.
ج. إغفال المراجع وتقاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسئولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا علي مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.
د. الكذب في كتابة تقريره أو شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العمومية للمساهمين عند مناقشة جوانب مهمة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين .
ه. ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلي الشركات المنافسة لفرد أو لآخر يخص المراجع شخصيا.

يرى بعض الكتاب انه إذا التزم المراجع الخارجي بالحدود المهنية في أدائه لأعماله فانه لا وجه لمساءلته عن أي تقصير أو إهمال، أما إذا انحرف عن القواعد

المحاسبية أو الأصول المهنية المتفق عليها فانه يعتبر مخلا بالأمانة المهنية ويتعرض للمسئولية التي قد تكون:

أ. مسئولية مدنية تقام دعواها إما من العميل أو من الغير ذوي المصالح وذلك للمطالبة بتعويض الأضرار التي تخصهم من جراء الانحراف المشار إليه.

ب. مسئولية تأديبية تقوم بها نقابة التجاريين (شعبة المحاسبين والمراجعين) والأساس فيها مخالفة المراجع لواجبات مهنية أو قيامه بعمل يتضمن إخلالا بكرامة وشرف المهنة او مخالفة تقاليدها.

ج. مسئولية جنائية وتقام دعواها إذا ارتكب المراجع عملا يخالف نصا قانونيا من النصوص المرتبطة بعمله.

كما يرى انه يجب أن يكون معروفا مقدما أن حدود مسئولية المراجع الخارجي ليست مقصورة علي ما يقوم به بنفسه من أعمال وإنما تمتد لتشمل ما يترتب علي ما يقع من موظفيه الفنيين من مساعدين ومعاونين من خطأ أو إهمال أو تقصير أثناء قيامهم بمراجعة الحسابات وفحصها وذلك بحكم تبعيتهم الوظيفية لمراجع الحسابات فيما يؤدونه من أعمال في إطار المهنة وبتكليف منه.

ويرى الباحث أن مسئولية المراجع الرئيسية تتمثل في إبداء رأيه حول القوائم المالية فيما إذا كانت تلك القوائم تعرض بصورة عادلة المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشاة، وانه قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

حيث أوضح المعيار الدولي للمراجعة رقم (700) تقرير المراجع حول البيانات المالية[1]"يجب علي المراجع فحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي بالبيانات المالية" كما أشارت الفقرة "17" من نفس المعيار علي "انه يجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح علي رأي المراجع فيما إذا كانت البيانات المالية" تعبر بصورة حقيقية وعادلة (او تمتثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار التقارير المالية إضافة لإشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية).

كما نص معيار تقرير المراجع الخارجي الصادر عن هيئة المحاسبة

([1]) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، (عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999م) ، ص ص216-218.

والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية علي انه يجب أن يبين تقرير المراجع بوضوح رأي المراجع إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة وفقا لأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية فيما تقرره الهيئة الشرعية للمؤسسة ووفقا لإطار التقارير المالية وعما إذا كانت القوائم المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية والنظامية كلما كان ذلك مناسبا[1] .

المبحث الثالث
دراسة الحالة

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

يهدف هذا المبحث إلي توضيح الإجراءات التي اتبعت في الدراسة الميدانية والتي تتمثل في أدوات جمع البيانات، طريقة تحليل البيانات مجتمع البحث وعينة البحث.

أدوات جمع البيانات:

تتمثل أدوات جمع البيانات في الاستبانة وقسمت الاستبانة إلي جزئين ، الجزء الأول تضمن البيانات الشخصية التي تحدد وظيفة المستقصي منهم وسنوات الخبرة ، أما الجزء الثاني فأشتمل علي مجموعة من الأسئلة تتعلق بالبيانات التي تهدف إلي اختبار فرضيات البحث.

طريقة تحليل البيانات:

استخدم في هذه الدراسة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) وذلك لتحليل البيانات بغرض معرفة المؤشرات بوجود علاقة أو تأثير بين متغيرات الدراسة لاختبار صحة أو عدم صحة فرضيات البحث.

مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من المدققين بديوان المراجعة العامة ومدققي الحسابات بمكاتب المراجعة الخارجية والموظفين والدارسين بمعهد الدراسات المحاسبية ومجموعة المتعاملين بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

عينة البحث:

([1]) هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية، (المنامة: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية، 2002م)، ص17.

تم اختيار 60 فرد بطريقة عشوائية ليمثلوا عينة البحث.

ثانيا: تحليل البيانات:

ينقسم التحليل إلي جزئين الجزء الأول تحليل أحادي لعينة البحث ويمثل استجابة كل فئة علي حدة وقد تم تقسيم هذه الفئات إلي ثلاثة فئات، فئة مستخدمي القوائم المالية وفئة مدققي الحسابات وفئة المنظمات المهنية أما الجزء الثاني من التحليل وهو تحليل جماعي لعينة البحث ويمثل استجابة كل الفئات ويهدف هذا التحليل إلي التحقق من صحة أو عدم صحة فروض البحث .

معالجة البيانات:

تم ترجمة النتائج إلي مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط حيث تم إعطاء الرأي المؤيد بشدة خمس نقاط والرأي المؤيد أربع نقاط والرأي المحايد ثلاثة نقاط والرأي غير المؤيد نقطتان والرأي غير المؤيد بشدة نقطة واحدة. وتم بعد ذلك احتساب النسبة المئوية لرأي كل خاصية وكل فئة علي حدة وأخز المتوسط الحسابي وذلك لاستخدام النتائج في إثبات أو عدم إثبات صحة الفرضيات.

1:تحليل بيانات فئة مستخدمي القوائم المالية:

الجدول (3-1) يوضح تحليل بيانات فئة مستخدمي القوائم المالية كمايلي:

جدول رقم (3 -1)

تحليل بيانات فئة مستخدمي القوائم المالية

مفردات الاستبانة	أوافق	أوافق بشدة	رأي محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
علي مراجع الحسابات الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالغش والأخطاء والتحريف في القوائم المالية.	%42	%26	صفر%	%21	%11
هناك عدم رضا عن أداء المراجع وجهل لمسئولياته وواجباته.	%26	%11	%21	%32	%10
فجوة التوقعات تحدث بسبب عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع .	%37	%37	%5	%16	%5

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة.

يلاحظ الباحث من الجدول (3-1) الآتي:

فيما يتعلق بان علي مراجع الحسابات الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالغش والأخطاء والتحريف في القوائم المالية أجاب 42% من أفراد عينة البحث بأوافق و 26%أوفق بشدة و 21% بلا أوافق و 11% لا أوافق بشدة بمعنى أن 59.6%(42%*5/4+26%*5/5)= (33.6% + 26%)من المستقصي عنهم تنحصر إجاباتهم بين موافق وموافق بشدة و 10.6% (21%*5/2+11%*5/1)=(8.4 %+ 2.2%) تنحصر أجابتهم بين لا أوافق ولا أوافق بشدة عليه فان نسبة 59.6%وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الأول الذي ينص علي" **فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ".

أما بالنسبة لعدم الرضا عن أداء المراجع وجهل لمسئولياته وواجباته يلاحظ الباحث إن الإجابات تنحصر بين 26% موافق و 11% موافق بشدة و 21% رأي محايد 32% غير موافق و 10% غير موافق بشدة بمعنى أن 31.8%(26%*5/4+11%*5/5)=(20.8 %+11%) من المستقصي عنهم تنحصر إجابتهم بين أوافق وأوافق بشدة و14.8%(32%*5/2+10%*5/1)= (12.8%+2%) تنحصر إجابتهم بين لا أوافق ولا أوافق بشدة عليه فان نسبة 31.8%وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني الذي ينص علي إن" **إسهام مهنة المراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين للقوائم المالية يؤدي إلي زيادة الثقة في تقارير المراجعة**".

وفيما يتعلق بان فجوة التوقعات تحدث بسبب عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع يلاحظ الباحث أن 6606%(37%*5/4+37%*5/5)=(29.6%+37%) من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين أوافق بنسبة 37% أوافق بشدة بنسبة 37% و5% رأي محايد وان نسبة 7.4%(16%*5/2+5*5/1)=(6.4%+1%) من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين لا أوافق بنسبة 16%و لا أوافق بشدة بنسبة 5% عليه فان نسبة 66.6%وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الثالث الذي ينص علي" **عدم الإلمام حدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة**".

2: تحليل بيانات فئة مدققي الحسابات:

يوضح الجدول (3-2) تحليل بيانات فئة مدققي الحسابات كما يلي:

جدول رقم (3- 2)

تحليل بيانات فئة مدققي الحسابات

مفردات الاستبانة	أوافق	اوافق بشدة	راي محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
فجوة التوقعات في المراجعة تعزى لعدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.	%5	%5	صفر%	%70	%20
تحدث الفجوة عندما تفشل المراجعة في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية.	%35	%20	%10	%30	%5
فجوة التوقعات ناتجة من تصور البعض أن مسئولية المراجع اكتشاف الغش والأخطاء المادية والاختلاسات والتزوير والتصرفات غير القانونية للشركات.	%40	%35	صفر%	%15	%10

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة .

يلاحظ الباحث من الجدول(3-2) الآتي:

فيما يتعلق بأن " فجوة التوقعات في المراجعة تعزى لعدم شفافية تقارير

المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية".يلاحظ الباحث أن نسبة 9%(5%*5/4+5%*5/5)= (4%+5%)من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين أوافق بنسبة 5% وأوافق بشدة نسبة 5% و32%(70%*5/4+20%*5/5)=(28%+4%) بين أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين لا أوافق بنسبة 70% ولا أوافق بشدة بنسبة 20% وعليه فان نسبة 32% وهي نسبة عالية لا توافق وهو ما يثبت عدم صحة الفرض الأول الذي ينص علي أن" **فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"0**

أما بالنسبة إلي أن " الفجوة تحدث عندما تفشل المراجعة في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية" يلاحظ الباحث أن 48%(35%*5/4+20%*5/5)=(28%+20%) من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين أوافق بنسبة 35% وأوافق بشدة بنسبة 20% و10% رأي محايد و 13%(30%*5/2+5%*5/1)=(12%+1%) تنحصر إجابتهم بين لا أوافق بنسبة 30% ولا أوافق بنسبة 5% عليه يمكن فان نسبة 48% وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني الذي ينص علي أن **" إسهام مهنة المراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين للقوائم المالية يؤدي إلي زيادة الثقة في تقارير المراجعة ".**

أما فيما يتعلق "بأن فجوة التوقعات ناتجة من تصور البعض أن مسئولية المراجع اكتشاف الغش والأخطاء المادية والاختلاسات والتزوير والتصرفات غير القانونية للشركات". يلاحظ الباحث أن 67%(40%*5/4+30%*5/5)=(32%+35%) من أفراد العينة تنحصر أجابتهم بين أوافق بنسبة 40% وأوافق بشدة بنسبة 35% و8%(15%*5/2+10%*5/1)=(6%+2%) من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين لا أوافق بنسبة 15% ولا أوافق بشدة بنسبة 10% عليه فان نسبة 67% وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الثالث الذي ينص علي" **عدم الإلمام بحدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة".**

3: تحليل بيانات فئة المنظمات المهنية:

يوضح الجدول (3-3) تحليل بيانات فئة المنظمات المهنية كما يلي:

جدول رقم (3 - 3)

بيانات فئة المنظمات المهنية

مفردات الاستبانة	أوافق	أوافق بشدة	رأي محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
يقع عبء تضييق فجوة التوقعات علي المنظمات المهنية	%47	%40	%13	صفر%	صفر%
هناك عدم توعية وتنوير لمستخدمي القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية بدور وحدود المراجعة وحدود ومسئوليات المراجع.	%60	%33	صفر%	%7	صفر%
فجوة التوقعات تحدث بسبب عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع.	%60	%20	صفر%	%13	%7

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة.

يلاحظ الباحث من الجدول (3-3) الآتي:

بالنسبة إلي انه" يقع عبء تضييق فجوة التوقعات علي المنظمات المهنية" يلاحظ الباحث أن 77.6%(47%*5/4+40%*5/5)=(37.6%+40) من أفراد العينة تنحصر إجاباتهم بين أوافق بنسبة 47% وأوافق بشدة بنسبة 40% في حين أن 13% من أفراد العينة أبدى رأيا محايد ولا يوجد عدم موافقة عليه فان نسبة 77.6% وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الذي ينص علي أن " **فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"0**

أما بالنسبة إلي أن" هناك عدم توعية وتنوير لمستخدمي القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية بدور وحدود المراجعة وحدود ومسئوليات المراجع" يلاحظ الباحث أن 81%(60%*5/4+33%*5/5)=(48%+33%) من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين أوافق بنسبة 60% وأوافق بشدة بنسبة 33% و7% فقط من أفراد العينة أبدي عدم موافقة عليه فان نسبة 81% وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الذي ينص علي أن" **إسهام مهنة المراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين للقوائم المالية يؤدي إلي زيادة الثقة في تقارير المراجعة".**

بالنسبة إلي أن " فجوة التوقعات تحدث بسبب عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع "يلاحظ الباحث أن

68%(60%*5/4+20%5/5)=(48%+20%) من أفراد العينة تنحصر إجابتهم بين أوافق بنسبة 60% وأوافق بشدة بنسبة 20% وان 6.6%(13%*5/2+7%5/1)=(5.2%+1.4%) من أفراد العينة تنحصر إجاباتهم بين لا أوافق بنسبة 13% ولا أوافق بشدة بنسبة 7% وعليه فان نسبة 68% وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الذي ينص علي" **عدم الإلمام بحدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة".**

أما الجزء الثاني من التحليل كما أشار الباحث فهو تحليل جماعي لعينة البحث ويمثل استجابة كل الفئات ويهدف هذا التحليل إلي التحقق من صحة أو عدم صحة فروض البحث والجدول (3-4) يوضح نتائج تحليل عينة البحث مجتمعة.

جدول رقم(3 - 4)
بيانات فئات عينة البحث مجتمعة

فروض البحث	إجابات عينة البحث				
	أوافق	أوافق بشدة	رأي محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية	%6	%16	%5	%40	%33
إسهام مهنة المراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين للقوائم المالية يؤدي إلي زيادة الثقة في تقارير المراجعة	%42	%18	%13	%22	%5
عدم الإلمام بحدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في	%45	%22	%9	%11	%13

المراجعة.					

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة.

يلاحظ الباحث من الجدول (3-4) آلاتي :

- فيما يتعلق بشفافية تقارير المراجعة ودورها في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية يلاحظ الباحث أن 20.8%(6%*5/4+5/5%16) =(4.8%+16%) فقط من أفراد عينة البحث تراوحت آراءهم بين أوافق بنسبة 6% وأوافق بشدة بنسبة 16% في حين أن 5% من العينة أبدا رأيا محايدا كما أن 22.6%(40%*5/2+33%5/1) =(16%+6.6%) من أفراد عينة البحث تراوحت آراءهم بين لا أوافق بنسبة 40% ولا أوافق بشدة بنسبة 33% وعليه فان نسبة22.6% وهي نسبة عالية لا توافق وهو ما يثبت عدم صحة الفرض الأول الذي ينص علي إن" **فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"**

0 وفي رأي الباحث يعزي ذلك إلي أن كل من فئة مدققي الحسابات والمنظمات المهنية يرون إن فجوة التوقعات في المراجعة لا يمكن إرجاعها إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

- فيما يتعلق بمساهمة مهنة المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وزيادة ثقتهم في تقارير المراجعة تراوحت الإجابات بين موافق بنسبة 42% وموافق بشدة بنسبة 18% في حين أن 13% أبدى رأيا محايدا وغير موافق بنسبة 22% وغير موافق بشدة بنسبة 5% بمعنى أن 41.6%(42%*5/4+18%*5/5)=(18%+33.6%) من أفراد عينة البحث أبدى الموافقة عليه فان نسبة41.6 % وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض

الثاني الذي ينص علي إن" **إسهام مهنة المراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين للقوائم المالية يؤدي إلي زيادة الثقة في تقارير المراجعة**".

- فيما يتعلق الإلمام بحدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يلاحظ أن 58%(45%*5/4+22%*5/5) =(36%+22%) من أفراد عينة البحث تراوحت آراؤهم بين أوافق بنسبة 45% وأوافق بشدة بنسبة 22% في حين أبدى 9% من العينة رأيا محايدا وان 7%(11%*5/2+13%*5/1) =(4.4%+2.6%) من أفراد العينة تراوحت آراؤهم بين لا أوافق بنسبة 11% ولا أوافق بشدة بنسبة 13% عليه فان نسبة 58% وهي نسبة عالية توافق وهو ما يثبت صحة الفرض الثالث الذي ينص علي إن" **عدم الإلمام بحدود ومسئولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات فيما يختص بإعداد القوائم المالية يؤدي إلي زيادة فجوة التوقعات في المراجعة**".

الخاتمة

أولاً: النتائج:

بعد دراسة الجانب النظري لفجوة التوقعات والجانب التطبيقي(الدراسة الميدانية) توصل الباحث إلي النتائج التالية:

1- هناك تقصير من جانب مراجعي الحسابات بشأن الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بوجود التحريف الجوهري والغش في تقريره م لمستخدمي القوائم المالية.

2- إن فجوة التوقعات تنشأ عندما تفشل المراجعة في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية.

3- يقع عبء تضييق فجوة التوقعات علي عاتق المنظمات المهنية.

4- هنالك قصور في القوانين وعدم وجود أجهزة تنظم المهنة وتضبط تطبيق المعايير والقواعد.

5- عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع.

6- هناك تقصير من جانب المنظمات المهنية بشان تنوير وإعلام مستخدمي القوائم المالية بشان حدود المراجعة ودور وحدود ومسئوليات المراجع.

7-عدم وعي وإدراك بعض مستخدمي القوائم المالية بحدود ومسئولية المراجع.
8- فجوة التوقعات في المراجعة لا يمكن إرجاعها إلي عدم شفافية تقارير المراجعة في تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
10- فجوة التوقعات في المراجعة موجودة لكنها لم تجد الاهتمام في السودان.
11- افتقار المراجعين للتأهيل والمعرفة يؤثر سلبا علي أداء المهنة ويزيد من الفجوة.
12- جهل مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع وخاصة المستثمرين منهم.
13- العلاقة الطويلة مع العميل قد تؤثر علي حياد واستغلال المراجع ونزاهته.
14- إن فجوة التوقعات تنشا بسبب:
أ. عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع.
ب. فشل المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
ج. اختلاف فهم دور المراجعين في المجتمع.

ثانياً: التوصيات:

بعد أن تناول الباحث الجانب النظري لفجوة التوقعات والدراسة الميدانية يوصي بالآتي:

1. ضرورة قيام المنظمات المهنية والعلمية للمحاسبة والمراجعة بنشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين فئات مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته ومسئولياته.
2. معالجة أسباب فجوة التوقعات بغرض الحد منها أو تضييقها.
3. تأهيل وتدريب مراقبي الحسابات عن طريق برامج التعليم المستمر.
4. ضرورة نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور مستخدمي القوائم المالية.
5. العمل علي دعم استقلال مراقب الحسابات.
6. يجب علي مراقبي الحسابات المحافظة علي استقلالهم وتحسين أدائهم لرفع مستوى جودة المراجعة.
7. ضرورة معرفة توقعات مستخدمي التقارير المالية والعمل علي تلبية المعقول منها.
8. يجب علي المنظمات المهنية إصدار القوانين وضبط تطبيق المعايير والقواعد.
9. يجب علي مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة تبني تعيين المراجعين وتحديد أتعابهم.