



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق
(دراسة ميدانية في سورية)

**The role of international auditing standards to reduce the audit
expectation gap
(A field study in Syria)**

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

محمد مروان الصبوح

إشراف

الدكتور طالب العلي

2015

﴿ الإهداء ﴾

إلى الذين لولاهم ما وجدت ذاتي
إلى الذين أتمنى أن لا أخيب أملهم بي
إلى من لا أستطيع مكافأتهم مهما طال الزمن

والدي العزيزان

إلى من ينبض بحبهم قلبي
إلى الدم الذي يجري في عروقي

إخوتي الأعزاء

إلى رفاق الدرب وزملاء الدراسة وإلى كل الذين قدموا لي الدعم المعنوي
والعلمي في جميع مراحل دراستي

{ إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع }

﴿ شكر وتقدير ﴾

الشكر الكبير لأستاذي الدكتور طالب العلي الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة ومتابعته المستمرة وتوجيهاته الدائمة وملاحظاته القيمة التي ساهمت في إنجاز هذه الرسالة العلمية .

كما أشكر السادة أعضاء لجنة الحكم الدكتور عصام قريط والدكتور باسل الأسعد على تفضلهم بقبول مناقشة الرسالة والحكم عليها وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات بناءة ستسهم في اغناء هذه الرسالة .

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
الاطار العام للدراسة	
2	1/1 مقدمة
3	1/2 مشكلة الدراسة
3	1/3 أهمية الدراسة
4	1/4 أهداف الدراسة
4	1/5 فرضيات الدراسة
5	1/6 متغيرات الدراسة
5	1/7 منهج الدراسة
6	1/8 الدراسات السابقة
الفصل الأول : فجوة التوقعات مفهومها ، مكوناتها والعوامل المؤدية إلى وجودها	
20	2/1 مفهوم وطبيعة فجوة التوقعات
22	2/2 سمات فجوة التوقعات
23	2/3 مكونات فجوة التوقعات
26	2/4 الأسباب التي أدت الى وجود فجوة توقعات التدقيق
26	2/4/1 الأسباب الخاصة بمهنة التدقيق :
26	2/4/1/1 الشك في استقلال المدقق
32	2/4/1/2 عدم التحديد الواضح لدور المدقق ومسؤولياته
33	2/4/1/3 انخفاض جودة الأداء المهني
35	2/4/1/4 الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق
36	2/4/1/5 قصور الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق
37	2/4/1/6 نقص الكفاءة المهنية
37	2/4/1/7 تقرير التدقيق
39	2/4/1/8 مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والأخطاء
41	2/4/1/9 مسؤولية المدقق في اكتشاف التصرفات غير القانونية
42	2/4/2 الأسباب الخاصة بمستخدمي القوائم المالية :
42	2/4/2/1 قصور الوعي عن المحاسبة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية
42	2/4/2/2 طبيعة التغير في توقعات المجتمع

الفصل الثاني : العوامل المؤثرة في تقليص فجوة التوقعات ومدى مساهمة معايير التدقيق فيها	
45	3/1 تدعيم استقلالية المدقق
46	3/1/1 لجان التدقيق
48	3/1/2 التغيير الإلزامي للمدقق
49	3/1/3 الخدمات الاستشارية
53	3/1/4 تعيين المدقق وتحديد أتعاب التدقيق
56	3/2 زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق والإعلام عن طبيعة دور المدقق ومسؤولياته
57	3/2/1 تقرير الإدارة
58	3/2/2 تقرير التدقيق
60	3/2/3 وسائل الاعلام والندوات
60	3/3 رفع الكفاءة المهنية للمدقق
62	3/4 توسيع مسؤوليات المدقق وترشيد توقعات المستفيدين من التدقيق
73	3/5 تفعيل دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
79	4/1 مجتمع وعينة الدراسة
80	4/2 محددات الدراسة
80	4/3 أداة الدراسة
82	4/4 خصائص وسمات عينة الدراسة
85	4/5 صدق وثبات الاستبانة
86	4/6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
87	4/7 تحليل البيانات واختبار الفرضيات
النتائج والتوصيات	
116	النتائج
117	التوصيات
118	المراجع
118	المراجع العربية
124	المراجع الأجنبية

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(4-1)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	81
(4-2)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	82
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب مجال العمل	83
(4-4)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	84
(4-5)	معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور وفقرات الدراسة	85
(4-6)	مقياس Likert الخماسي للإجابة على الفقرات	86
(4-7)	التحليل الوصفي لآراء أفراد عينتي الدراسة حول فقرات الفرضية الأولى	87
(4-8)	التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول أسئلة الفرضية الأولى	89
(4-9)	التحليل الوصفي لآراء أفراد عينتي الدراسة حول فقرات الفرضية الثانية	98
(4-10)	التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول فقرات الفرضية الثانية	100
(4-11)	نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الأولى حسب اختبار (T) للعينة الواحدة - One-Sample T-test	112
(4-12)	نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الثانية حسب اختبار (T) للعينة الواحدة - One-Sample T-test	113

قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	الرقم
129	استبانة الدراسة	ملحق رقم 1
133	كشف بأسماء المحكمين	ملحق رقم 2
134	كشف بأسماء شركات الوساطة المالية	ملحق رقم 3

قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
5	متغيرات الدراسة	1
24	مكونات فجوة التوقعات في التدقيق	2

قائمة الاختصارات والرموز

باللغة الانكليزية	الاختصار	باللغة العربية
American Institute of Certified Public Accountants	AICPA	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Auditing Practices Board	APB	مجلس ممارسات التدقيق
The Auditing Standards Board	ASB	مجلس معايير التدقيق
European Union	EU	الاتحاد الأوروبي
Generally Accepted Auditing Standards	GASS	معايير التدقيق المقبولة عموماً
The International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB	مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية
International Federation of Accountants	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
International Standards on Auditing	ISA	معايير التدقيق الدولية
The Independence Standards Board	ISB	مجلس معايير الاستقلالية
Public Interest Oversight Board	PIOB	مجلس الإشراف والمراقبة العام
New York Stock Exchange	NYSE	بورصة نيويورك
Statements of Auditing Standards	SAS	نشرات معايير التدقيق
Securities and Exchange Commission	SEC	لجنة الأوراق المالية والبورصات

مصطلحات الدراسة :¹

- **البيانات المالية** : اقرار منظم للمعلومات التاريخية بما فيها الملاحظات ذات العلاقة التي تهدف الى اصال الموارد أو الالتزامات الاقتصادية لمنشأة ما في مرحلة زمنية معينة أو التغيرات التي طرأت عليها لفترة من الزمن وفقاً لإطار اعداد التقارير المالية ، وتشمل الملاحظات ذات العلاقة عادة ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى .

- **تأكيد معقول** : مستوى عال ولكن ليس مطلقاً من التأكيد .

- **التحريف أو الغش والتلاعب** : يشير مصطلح التحريف والتلاعب إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة والموظفين أو طرف ثالث ، واللجوء الى استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية .

- **الخطأ** : يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق ، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.

- **الشك المهني** : موقف يشمل ذهنياً يطرح الأسئلة ويكون متنبهاً للظروف التي يمكن أن تشير للبيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء او الاحتيال والتقييم الانتقادي للأدلة .

- **اقرار خطي** : بيان خطي تقدمه الادارة الى المدقق ليؤكد مسائل معينة أو يدعم أدلة التدقيق الأخرى ، ولا يشمل الاقرار الخطي في هذا السياق البيانات المالية والإثبات الخاص بها أو السجلات والدفاتر المساندة .

- **تقدير محاسبي** : التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس ويستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث يوجد شكوك في التقدير وللتعبير أيضاً عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير .

- **حوكمة** : تصف دور الشخص أو الأشخاص أو المؤسسة أو المؤسسات التي تتحمل مسؤولية الاشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والالتزامات المرتبطة بمساءلة المنشأة .

¹ International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements ", Volume I, 2013, p 11- 37 .

دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية في سورية)

إعداد : محمد مروان الصبوح

إشراف : الدكتور طالب العلي

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل فجوة التوقعات في سورية من خلال استطلاع آراء مدققي الحسابات الخارجيين والمستفيدين من التدقيق في مدى اسهام معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال دورها في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق ودورها في رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبانة ومن ثم توزيعها على عينة من المدققين الخارجيين وعلى عينة من المديرين والمحاسبين الماليين في شركات الوساطة المالية المعتمدة في سوق دمشق للأوراق المالية ، حيث تم توزيع 80 استبانة اعتمدت منها لغايات التحليل 63 استبانة ، و لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي واختبار (ت) ، وأظهرت نتائج الدراسة وجود فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين تتعلق بدور المدقق في اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية وتقييم نظم الرقابة الداخلية واستمرارية المنشأة ، وأظهرت الدراسة أن معايير التدقيق الدولية من خلال التعديلات التي أجريت على تقرير المدقق ساهمت في تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية والحد من توقعاتهم غير المعقولة تجاه عمل المدقق، وساهمت في فصل واجبات ومسؤوليات المدقق عن واجبات ومسؤوليات الإدارة وعدم الخلط بينهما ، وبالتالي المساهمة في رفع وعي مستخدمي القوائم المالية تجاه عمل المدقق وتقليص فجوة التوقعات واعتماداً على هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بدراسة التوقعات المعقولة للمجتمع المالي والعمل على تليبيتها ، والتطوير المستمر لمعايير التدقيق بما يتلاءم وحاجات المجتمع وذلك بتوسيع واجبات ومسؤوليات المدققين لتشمل الكشف عن الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقارير عن الاستمرارية ، بالإضافة إلى ضرورة العمل على تدعيم استقلال المدقق وإقامة الندوات والدورات التدريبية المستمرة لتحسين أداء المدققين ، ورقابة جودة أداء مكاتب التدقيق المعتمدة في سورية لمتابعة مدى انسجام آليات التدقيق التي تتبعها مع معايير التدقيق الدولية .

الاطار العام للدراسة

مقدمة	1/1
مشكلة الدراسة	1/2
أهمية الدراسة	1/3
أهداف الدراسة	1/4
فرضيات الدراسة	1/5
متغيرات الدراسة	1/6
منهج الدراسة	1/7
الدراسات السابقة	1/8

1/1 مقدمة

إن الهدف الرئيس لمهنة تدقيق الحسابات هو منح الثقة للبيانات المالية من خلال رأي فني محايد يبيده مدقق الحسابات الخارجي بمدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن الثقة بالمدقق الذي يمنح الثقة للبيانات المالية تمثل نبض المهنة وأي اهتزاز لها سيؤثر بشكل سلبي وكبير على مهنة التدقيق .

تسبب حدوث الأزمات المالية والمصرفية في مختلف أنحاء العالم في العقدين الأخيرين من القرن العشرين إلى انهيار وفشل العديد من المنشآت ، ونتيجة لذلك وجهت أصابع اللوم الى المدققين وواجهت مهنة التدقيق تغيرات كبيرة وصلت حتى فقدان الثقة بالمهنة ، وكان ذلك بسبب التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لما يجب أن تكون عليه مسؤولية المدققين وبين مدى فهم المدققين لحدود مسؤولياتهم وما يستطيعون إنجازه بصورة معقولة على أساس معايير التدقيق وهذا الفهم المختلف لطبيعة وأهداف التدقيق من قبل مستخدمي القوائم المالية والمدققين شكل ما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات في التدقيق .

وقد نال موضوع فجوة التوقعات اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية نظراً لتأثيراته السلبية على جميع أطراف المهنة ، بالإضافة الى عدم امكانية تجاهل هذه الفجوة أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية ، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة حيث تركزت الجهود في دراسة الأسباب والعوامل التي أدت الى وجود الفجوة والتوصل الى اقتراحات وحلول لتقليصها الى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائياً أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً .

وعلى الرغم من أن الدول المتقدمة تعتبر المحرك والمصدر الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول النامية تجد نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة التأقلم مع هذه التغيرات .

1/2 مشكلة الدراسة :

تتمحور مشكلة الدراسة حول السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين والمستفيدين من التدقيق في سورية ؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق في سورية من خلال دورها في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق ؟

2- ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق في سورية من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق ؟

1/3 أهمية الدراسة :

تظهر أهمية الدراسة من خلال دورها في دراسة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات الخارجيين والوصول إلى فهم واضح لطبيعة واقع الفجوة ونطاقها ، ودراسة العوامل التي تؤثر فيها وتساهم في تقليصها مع التركيز على معايير التدقيق الدولية التي يستند إليها المدقق لإبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية ، بالإضافة إلى تعريف المدقق في سورية باحتياجات مستخدمي القوائم المالية لبيد العناية الكافية والمطلوبة لتلبية متطلباتهم ، وتتبع أهمية الدراسة للجانب المهني في سورية كون فجوة التوقعات تعد أحد المحددات الهامة لمهنة التدقيق وهذه الفجوة ما هي إلا زعزعة لثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية بالخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق ، الأمر الذي ينعكس على الثقة بالقوائم المالية والتي تمثل مصدر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات ، وتعد هذه الدراسة مهمة للمهنة في سورية لما قد يكون لنتائجها من أهمية تفيد المشرع السوري في وضع حلول للحد من الفجوة .

1/4 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى البحث في مفهوم فجوة التوقعات و مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليصها في سورية وذلك من خلال :

1- دراسة وتحليل فجوة التوقعات من خلال استطلاع آراء مدقي الحسابات والمستفيدين من التدقيق في مدى اسهام معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق في سورية من خلال دورها في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق .

2- دراسة مدى اسهام معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق في سورية من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق .

1/5 فرضيات الدراسة :

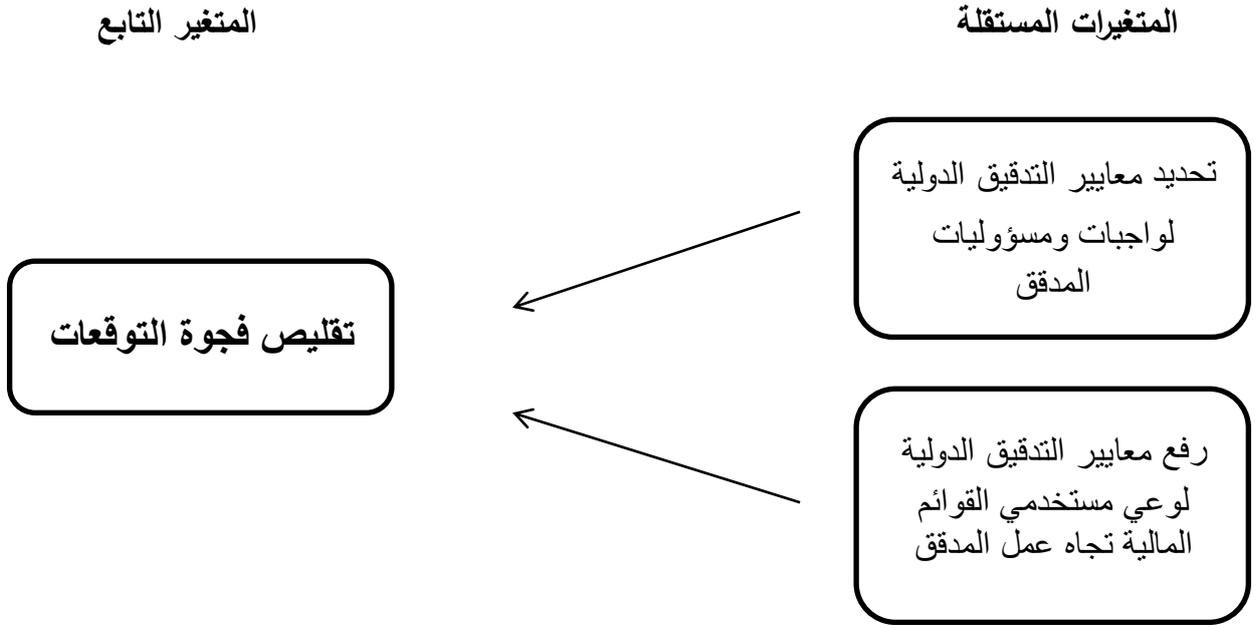
اعتمد الباحث في اجابته على مشكلة البحث على الفرضيات التالية :

1- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

2- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور معايير التدقيق الدولية في رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

1/6 متغيرات الدراسة :

في ضوء الفرضيات السابقة تظهر متغيرات الدراسة المستقلة والمؤثرة على المتغير التابع وهو (تقليص فجوة التوقعات) كما في الشكل التالي :



1/7 منهج الدراسة :

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك للوصول الى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة واعتمد الباحث على مصدرين لجمع البيانات وهما المصادر الثانوية من كتب ومقالات ودوريات علمية ودراسات سابقة حول موضوع الدراسة والاستفادة من هذه المصادر لتكون الاطار النظري للدراسة ، أما المصدر الآخر فهو المصادر الأولية وقد تم ذلك من خلال استبانة تم اعدادها وتصميمها وتوزيعها خصيصاً لغرض الدراسة ، واجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لاختبار الفرضيات وصولاً الى النتائج والتوصيات .

1/8 الدراسات السابقة :

تكون الدراسات السابقة إطاراً فكرياً للبحث وتقسم هذه الدراسات إلى قسمين :

أ- الدراسات العربية :

1- دراسة (القضاة ، 2013) بعنوان : " فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين و وحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية - دراسة ميدانية " ¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين و وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية وسبل تضيقها ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على مدراء وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية ومدققي الحسابات الخارجيين حيث تم توزيع (56) استبانة وبتحليل بيانات الدراسة من خلال برنامج SPSS واختبار فرضياتها توصلت الدراسة الى وجود دور لكل من : أداء المدقق الخارجي واستقلاله وتقديره بالإضافة الى نظام الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات .

2- دراسة (الفرخ ، 2013) بعنوان " العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن " ²

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تساعد على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات والمستثمرين في الأردن ، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين والمساهمين ، واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي، واختبار (t) للعينة الواحدة والعينات المستقلة وتوصلت الدراسة إلى أن تثقيف مستخدمي القوائم المالية وتطوير معايير التدقيق لتواكب متطلبات المجتمعات ورفع الأداء وتعزيز كفاءة ومهارة مدققي الحسابات تلعب دوراً كبيراً في تضيق فجوة التوقعات .

¹ القضاة ، محمد، " فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين و وحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة جرش ، الأردن، 2013
² الفرخ ، عبدالرزاق، " العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن " ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص41-74، 2013

3- دراسة (الفضل ، 2012) بعنوان " فجوة التوقعات ومدى تأثيرها ببعض المتغيرات الشخصية: دراسة ميدانية في العراق " ¹

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر مجموعة من المتغيرات الشخصية المتمثلة بالخبرة والتحكم والتفكير التحليلي على فجوة التوقعات وذلك على عينة مؤلفة من المدققين والمستثمرين يبلغ عدد كل فئة منها أربعين مفردة وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في اختبار Chi-Squared بهدف وجود تباين ذات دلالة إحصائية بين توقعات الفئتين من عدمه، واختبار "Man-whiney" واختبار "Kolmogorov" لفحص تأثير متغير الخبرة. وتوصلت الدراسة الى أن عملية التدقيق تعتمد على الحكم الشخصي للمدقق مثلما تركز على معايير التدقيق ويعد متغير الخبرة العلمية والمهنية لكل من المدققين ومستخدمي مخرجات التدقيق من المتغيرات الشخصية الهامة ذات التأثير على حجم فجوة التوقعات .

4- دراسة (البامرني و الشجري ، 2010) بعنوان " فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسير - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين و الأطراف المستفيدة في إقليم كردستان العراق " ²

تناولت الدراسة فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والاطراف المستفيدة في إقليم كردستان العراق، وهدفت الدراسة الى تحديد ملامح فجوة توقعات التدقيق الحاصلة بين الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يقدمها المدققون الخارجيون وما يقومون بأدائه في الواقع الفعلي طبقاً لمقتضيات المعايير المهنية والمسؤوليات الأخلاقية والقانونية، وطبقاً للعناية المبذولة من قبلهم عند أدائهم عمليات التدقيق ، وتحديد الحلول التي تسهم في إزالة أسباب الفجوة والعوامل المكونة لها من أجل المساهمة في تطوير المهنة و ضمان أداء دورها في البيئة الاقتصادية للإقليم على عينة من المدققين الخارجيين- ديوان الرقابة المالية (28)- مكاتب خاصة (4)- وأطراف مستفيدة (66) وتم تصميم استبانة لذلك والاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للجانب العملي وتوصلت الدراسة الى وجود فجوة توقعات التدقيق في بيئة إقليم كردستان العراق بنوعها فجوة المعقولية وفجوة الأداء، وأكدت نتائج التحليل باستخدام التحليل العاملي أن الفجوة في الإقليم هي فجوة أداء بالدرجة الأساس نتيجة لضعف وقصور أداء المدققين في دورهم .

¹ الفضل، مؤيد، " فجوة التوقعات ومدى تأثيرها ببعض المتغيرات الشخصية: دراسة ميدانية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، المجلد 3 ، العدد 16، ص 45-105، 2012
² البامرني، حسين و الشجري ، محمد، " فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسير- دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين و الأطراف المستفيدة في إقليم كردستان العراق"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32 ، العدد 98 ، ص 291-315، 2010

5- دراسة (عصفور ، 2010) بعنوان: " العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية - دراسة ميدانية " ¹

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة من خلال دراسة ميدانية في سورية ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة ، وتم توزيع الاستبانة على عينة من المراجعين والمستفيدين من الخدمة في سورية ، وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها : تتأثر فجوة التوقعات بالعديد من العوامل سواء المرتبطة بالمراجعين والمستفيدين أو مرتبطة بالجهات المعنية بالمهنة ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجيبين حول هذه العوامل .

6- دراسة (التميمي ، 2009) بعنوان: " فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من جهة نظر المستثمرين :دراسة ميدانية في البيئة العراقية " ²

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم وطبيعة فجوة التوقعات الموجودة بين مدققي الحسابات وبين المستثمرين كأحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في العراق، وتناولت الدراسة العوامل والأسباب المؤثرة في وجود هذه الفجوة وكذلك تحديد الأهمية النسبية لكل عامل وتوفير دلائل ميدانية بخصوص بعض جوانب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بين أطراف المحيط المهني. وقد خلصت الدراسة إلى استنتاجات تمثلت في أن مستخدمي القوائم المالية ومن بينهم المستثمرين يتوقعون من مدقق الحسابات بأن يقدم لهم النصح والإرشاد بخصوص احتمال فشل المؤسسة تحت التدقيق كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية وعمليات الغش التي تؤثر على المركز المالي وقائمة الدخل ومنه منع صدور قوائم مالية مضللة، غير أنه لا يوجد عملية تدقيق تعطي تأكيدات كاملة وأكيدة بخصوص خلو القوائم المالية من الأخطاء، كما استنتجت الدراسة بأنه يمكن تضيق فجوة التوقعات وذلك من خلال قيام المدققين بتصميم وتخطيط عملية التدقيق بشكل سليم واختيار نظام الرقابة الداخلية وإعطاء التوصيات للإدارة لإضفاء الشفافية على النظام وكذلك أن يعمل المدقق بجدية تجعله يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة من أجل إبداء رأي في محايد حول البيانات المالية .

¹ عصفور ، إيمان، " العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2010
² التميمي ، هاشم ، " فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من جهة نظر المستثمرين :دراسة ميدانية في البيئة العراقية "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، العراق، ص 190-205، 2009

7- دراسة (أحمد ، 2007) بعنوان : " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضيقها- دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة فلسطين " ¹

هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مدققي الحسابات و قد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات و تحليلها و قسمت العينة الى: مدراء البنوك (45) ، موظفي ضريبة الدخل (59)، ومدققي الحسابات (86) ، وتوصلت الدراسة الى وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمدقق الخارجي تعود إلى جهل المدقق الخارجي لكثير من الأمور المتعلقة بطبيعة عمله ووجود توقعات غير معقولة للمجتمع المالي تعود لعدم إدراكه لطبيعة عمل المدقق الخارجي بالنسبة لكشف الغش و الخطأ و التصرفات غير القانونية و الإفصاح عنها .

8- دراسة (رمضان ، 2006) بعنوان : " فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر - دراسة ميدانية " ²

تناولت هذه الدراسة تحديد ما إذا كان هناك فجوة للتوقعات في التدقيق في بيئة الممارسة المهنية المصرية والتعرف على أسبابها في حالة وجودها والتعرف على طبيعة الفجوة والعمل على تضيقها وعلاجها بالصورة التي ترفع من ثقة مستخدمي القوائم المالية في خدمات التدقيق، كما استهدف البحث معرفة رأي المهتمين بالمهنة في أسباب الفجوة ومظاهرها وآثارها على المجتمع ورأيهم في آليات تضيق الفجوة.

وتوصلت الدراسة النظرية إلى وجود فجوة التوقعات في التدقيق رغم اختلاف وجهات نظر الباحثين بشأن مفهومها وأن أسباب الفجوة ترجع إلى الاختلاف حول دور التدقيق في المجتمع والشك في استقلال المدقق، ضعف جودة التدقيق والسبب الرابع عدم فاعلية الاتصال بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

¹ أحمد ، محمود شعبان ، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضيقها- دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة فلسطين"، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007.

² رمضان ، أحمد شوقي محمد ، "فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 2006.

9- دراسة (السديري والعنقري ، 2004) بعنوان : " رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية-دراسة ميدانية " ¹

تناولت هذه الدراسة ملامح رصد فجوة التوقعات الموجودة بين المدقق والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة التدقيق في المملكة السعودية، وتشير نتائج الدراسة إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين مدققي الحسابات والمستفيدين من خدماتهم والمديرين الماليين، كما أفرزت نتائج الدراسة أيضا وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب.

10- دراسة (جربوع ، 2004) بعنوان: " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة " ²

تناولت الدراسة تحليل مدلول فجوة التوقعات في التدقيق وذلك بمعرفة أسباب الظاهرة وبالتالي وضع الحلول المناسبة، وقد أرجعها إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، كما أرجع الباحث وجود تلك الفجوة إلى رأي المدقق الذي يصدره وبدون تحفظ وبعد ذلك يظهر وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية ووجود حالات غش وعقود غير نظامية بالإضافة إلى الشك في استقلال المدقق ونقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء المهني للمدقق.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العوامل التي أدت لوجود فجوة التوقعات في عملية التدقيق ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لتضييقها من خلال الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني. وقد خرجت الدراسة بعدة نتائج تتمثل في عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع والشك في استقلال المدقق وحياده ونقص الكفاءة المهنية للمدقق وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق وانخفاض جودة الأداء في التدقيق وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

¹ السديري، فهدة والعنقري، حسام ، " رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية : دراسة ميدانية "، جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، المجلد 18 ، العدد 2، 2004.

² جربوع ، يوسف ، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة " ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 12 ، العدد 2، 2004.

ب- الدراسات الأجنبية :

1- دراسة (Anila and Shila Devi , 2014) بعنوان :

" Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements "¹

هدفت الدراسة إلى تحديد فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية (المصرفيين والمستثمرين) في بيئة التدقيق الباكستانية .
وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان تم توزيع 300 نسخة منه بثلاث مجموعات تتألف كل منها من 100 نسخة واسترجع منها 259 استبيان صالح ، وتم تحليل البيانات باستخدام اختبار (t) الاحصائي ، وتوصلت الدراسة الى أن وجود فجوة توقعات بين المدقق والمستثمرين حول عاملين هما : موثوقية وقيمة البيانات المالية المدققة ، وبينت أن السبب وراء هذه الفجوة هو عدم وجود التعليم والفهم الصحيح بشأن معايير التدقيق وعدم وجود المعرفة والوعي الكافي من عملية التدقيق لمستخدمي البيانات المالية.

2- دراسة (Okafor and Otalor , 2013) بعنوان :

" Narrowing the Expectation Gap in Auditing : the Role of the Auditing Profession "²

هدفت الدراسة الى التأكد من دور مهنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، وتم استخدام استبانة لتحقيق أهداف الدراسة، وتم تحليل ردود المجيبين من خلال التحليل الوصفي والإحصائي باستخدام برنامج (SPSS).
وتوصلت الدراسة الى أن الجمهور جاهل بواجبات مدقق الحسابات وهذا النقص في المعرفة هي المسؤول عن التوقعات غير المعقولة من المدققين وأن إعادة توضيح مفهوم دور المدققين ليكون منسجماً مع توقعات الجمهور يؤدي الى تفهم المجتمع لمهنة التدقيق وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

² Devi, Anila , Devi, Shila , " Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements", European Journal of Business and Management , Vol.6, No.14. 2014

¹ Okafor, Chinwuba and Otalor, John I , " Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession " , Journal of Finance and Accounting, vol.4, No.2, 2013

3 - دراسة (Kangarlouei et al , 2012) بعنوان:

" Analysis of Audit Expectation Gap Between Users of Audit Reports and Independent Auditors About the Features of Independent Auditors " ¹

تناولت هذه الدراسة الاختلافات بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مدقق الحسابات وما يقوم به المدقق في الواقع ، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الفجوات بين مستخدمي تقارير التدقيق والمدققين المستقلين حول سمات استقلال المدققين وذلك لتقديم حلول واقتراحات للحد منه، ولهذا الغرض تم تصميم استبيان وتوزيعه على المدققين والمساهمين والمدراء ، واستخدام الدراسة تحليل التباين (ANOVA) لاختبار الفرضيات ، وتوصلت إلى أن هناك فروقاً معنوية بين مستخدمي تقارير التدقيق والمدققين المستقلين حول خصائص وسمات استقلال المدققين .

4 - دراسة (Gold and others , 2012) بعنوان :

" The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter ? " ²

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تقرير مدقق الحسابات المعدل بالمعيار رقم 700 في تضيق فجوة التوقعات ، وهي دراسة أجريت على مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في ألمانيا واستنتجت الدراسة أن هناك فجوة توقعات مؤكدة فيما يخص مسؤوليات مدقق الحسابات وفجوة توقعات مقبولة فيما يخص مسؤوليات الإدارة ، كما استنتجت الدراسة أن معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 700 لم يوصل إلى فجوة توقعات أقل مقارنة بالوضع السابق أي قبل صدور المعيار المعدل .

² Kangarlouei ,Saeid and Motavassel ,Morteza and Pourkarim, Yaghoub and Asghar, Pourkarim and Vali ,Emamdoost, " Analysis of Audit Expectation Gap Between Users of Audit Reports and Independent Auditors About the Features of Independent Auditors" , School of Doctoral Studies, European Union Journal,2012.

¹ Gold, A.; Gronewold, U. and Pott, C , "The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?", International Journal of Auditing, 2012

5- دراسة (Omid and Mina , 2011) بعنوان :

" An empirical investigation of the audit expectations gap in Iran " ¹

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية وجود فجوة توقعات بين مدققي الحسابات المستقلين ومستخدمي البيانات المالية في إيران . وتم تقسيم المشاركين في هذه الدراسة إلى أربع فئات هم مدققي الحسابات والمستثمرين والسامسة والمصرفيين .

وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة متعلقة بمسؤوليات مدقق الحسابات في الكشف عن الاحتيال وسلامة الرقابة الداخلية واعداد القوائم المالية ووجدت الدراسة فجوة توقعات أقل متعلقة بمسؤولية المدقق عن منع الاحتيال وبشأن موثوقية التدقيق والقوائم المالية المدققة والفائدة من التدقيق ولم يتم العثور على فجوة توقعات بشأن مسؤوليات مدققي الحسابات عن الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية وممارسة الحكم في اختيار إجراءات التدقيق والإدانة في الاحتيال ذات الصلة بفشل الأعمال .

6- دراسة (Dana , 2011) بعنوان :

" Audit Expectation Gap in the Public Sector in Romania " ²

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تطور فجوة التوقعات في التدقيق في رومانيا، وإلى معرفة مدى فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية المختلفين مثل : المحاسبين والمدراء التنفيذيين والمصرفيين لدور المدقق الخارجي، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في الأساليب الإحصائية الوصفية، واختبار (ت) للعينة الواحدة، واختبار(ت) للعينات المستقلة، وخلصت الدراسة الى أن هناك فجوة منطقية ظاهرة واختلاف ملحوظ في فهم دور المدقق الخارجي في كشف الغش وبينت أن هناك معلومات قليلة بالنسبة لأهمية التعليم والتنقيب في تقليل فجوة التوقعات ، وقد حاولت الدراسة لفت الأنظار الى أهمية قطاعي التعليم والقطاع العام في تضيق هذه الفجوة .

² Omid, Pourheydari , Mina Abousaiedi, "An empirical investigation of the audit expectations gap in Iran", Journal of Islamic Accounting and Business Research, Vol.2, Issue1. 2011

¹ Dana ,G, " Audit Expectation Gap in the Public Sector in Romania University of Oradea , 2011

7- دراسة (Semiu and Johnson , 2011) بعنوان :
" Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap In Nigeria "

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في طبيعة ومستوى فجوة التوقعات (فجوة الأداء) بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وهو ما سعى إلى تحديد وجود أو عدم وجود فروق بين تصورات مستخدمي البيانات المالية والموثوقية وفائدتها بالنسبة لاتخاذ القرار. وقد استخدمت لهذا الغرض استبانة وزعت منها 250 نسخة كما استخدم تحليل كاي مربع لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبانة وتم إجراء مسح مقطعي لالتقاط تصورات مستخدمي القوائم المالية ، وأجريت اختبارات الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، وقد توصلت الدراسة الى وجود فجوة توقعات واسعة بخصوص مسؤولية مدقق الحسابات ، وهو ما أثر سلباً على مصداقية المدقق وثقة مستخدمي القوائم المالية كما أوضحت الدراسة بوجود الإعلام أكثر بخصوص مسؤوليات مدقق الحسابات عن البيانات المالية وينبغي كذلك توضيح دور مدقق الحسابات ومراعاة تدابير مراقبة جودة التدقيق.

8- دراسة (Butler et al , 2010) بعنوان :
" An exploration of differences in auditors' and users' perceptions of key terms used to define auditors' responsibilities "

تناولت هذه الدراسة الفرق بين وجهة نظر مدققي الحسابات والمستثمرين بالنسبة لتعريفات محددة في تقرير مدقق الحسابات استخدمت لتحديد مسؤوليات المدقق ، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك اختلافات في وجهتي نظر المدققين والمستثمرين في الاتفاق على تعريفات محددة لمسؤولية المدقق وبينت الدراسة أن تقرير مدقق الحسابات المطول له دور واضح في توضيح فجوة التوقعات بين المستثمرين والمدققين.

² Adeyemi , Semiu and KolawoleOlowookere, Johnson , " Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap In Nigeria", International Journal of Accounting and financial Reporting, vol.01 N.01,2011

¹ Butler, S. A., Ward, B. & Zimbelman, M. F., , "An exploration of differences in auditors' and users' perceptions of key terms used to define auditors' responsibilities", International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 6, No. 1, 2010

9- دراسة (Salehi et al , 2009) بعنوان :

" Audit Independence and Audit Expectation Gap : Empirical Evidence from Iran "¹

تناولت هذه الدراسة العلاقة الموجودة بين استقلال مدقق الحسابات وفجوة التوقعات في التدقيق وقد هدفت الدراسة إلى البحث فيما إذا كان هناك فجوة التوقعات بين المدققين و المستثمرين بخصوص استقلال مدقق الحسابات في إيران، وللإجابة على ذلك اعتمد على استبيان يحتوي على جزأين الجزء (أ) وهو مخصص للبيانات الديمغرافية ومجموعة من الأسئلة عن أهمية التدقيق و كذلك أهمية التقارير المالية وبيانات الشركات وأهمية إدارة هذه البيانات، والجزء (ب) مكون من 9 أسئلة تتعلق بمستوى استقلال التدقيق في إيران. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية استقلال مدقق الحسابات لدوره المهم في الحفاظ على موثوقية البيانات المالية والتدقيق وكذلك كسب ثقة مستخدمي البيانات المالية وهو ما ينعكس على أدائه مما يقلص من فجوة التوقعات لأن مستخدمي تقرير المدقق دائماً يتوقعون المزيد، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود فجوة كبيرة بين مدققي الحسابات و المستثمرين على المستوى الفعلي بالنسبة لاستقلال المدقق في إيران .

10- دراسة (Harold et al , 2009) بعنوان :

" Corporate Fraud and The Audit Expectation Gap : A Study Among Business Managers "²

تناولت هذه الدراسة فجوة التوقعات في التدقيق بخصوص دور مدقق الحسابات في حالات احتيال الشركات من خلال دراسة ميدانية ، وهدفت الدراسة هو تقييم أهمية وجود فجوة المعقولة وفجوة الأداء وفجوة المعايير الناقصة ، ومن أجل هذا التمييز بين جميع هذه العناصر الثلاثة لفجوة التوقعات لا بد للمشاركين أن يكونوا على دراية ويتمتعون بالخبرة الكافية على عمليات الغش ولذلك تم دراسة فجوة التوقعات من وجهة نظر ثلاث مجموعات من مدراء الأعمال، استناد إلى مسؤولياتهم الخاصة بخصوص الغش، كما تستخدم البنوك كطرف مراقب لتقييم الاختلافات المحتملة بين وجهات نظر مدراء الأعمال والمجتمع بشكل عام، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود دليل واضح على وجود فجوة توقعات كبيرة بما يتعلق بعمليات الغش سواء بالنسبة لأداء المدقق أو مدى التزامه بالمعايير المقبولة عموماً.

² Salehi, Mahdi, Ali ,Mansouri, Zhila, Azary,." **Audit Independence and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iran**" , International Journal of Economic and Finance, Vol. 1, No. 1, 2009

¹ Harold et al , " **Corporate Fraud and The Audit Expectation Gap : A Study Among business managers**" , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 18, Issue 2, 2009

11- دراسة (Fadzly and Ahmad , 2004) بعنوان :

" Audit Expectation Gap : The Case of Malaysia " ¹

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وجود فجوة التوقعات في التدقيق ومقارنتها مع نتائج مماثلة وتقييم إدراك مستخدمي القوائم المالية على ضوء الفصائح المالية التي حصلت ، وأثر تعلم مستخدمي القوائم المالية لعملية التدقيق ، وقد أوضحت الدراسة بأن بعض مظاهر فجوة التوقعات تعتبر مجرد مفاهيم وأفكار خاطئة حول تدقيق الحسابات من جانب مستخدمي القوائم المالية والتي ستزول إذا تم تثقيفهم، وتمحورت فجوة التوقعات حول القضايا المتعلقة بمسؤوليات المدققين وعملية الغش والاحتيال وإعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية، وبينت الدراسة وجود تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين على الرغم من أن مستخدمي القوائم المالية الماليزيين مازالوا يضعون ثقتهم بعملية التدقيق .

12- دراسة (Lin and Chen , 2004) بعنوان :

" Expectation Gap in the People's Republic of China , An Empirical Study of Audit " ²

أجريت هذه الدراسة على المجتمع الصيني وهدفت للتعرف فيما إذا كان هناك فجوة توقعات بما يتعلق بمسؤولية المدقق في بيئة العمل الصينية ، واستقلال المدقق في العمل الحالي من حيث التزامه باكتشاف الاحتيال و فشل التدقيق أو الإهمال، والاختلافات الجوهرية بين المستفيدين من التدقيق والمدققين من حيث أهداف التدقيق المستقلة . وأجري مسح للمستفيدين من التدقيق (مستثمرون - دائنون - مسؤولين حكوميين - مدراء أعمال) ومدققي الحسابات . وبينت النتائج بأن المدققين و المستفيدين من التدقيق كانوا متفقين على أن التدقيق المستقل زاد من صدق وعدالة القوائم المالية ، وأكثر المستثمرين كانوا مؤيدين لصلاحية خدمات تدقيق الحسابات لجميع المؤسسات العامة والخاصة، ووجدت الدراسة وجود فجوة توقعات متعلقة بأهداف التدقيق والتزام المدققين باكتشاف الغش والأخطاء وكفالة الحكومة عن عدالة وصدق خدمات التدقيق .

² Fadzly , Mohamed ,Ahmad, Zauwiyah, "Audit Expectation Gap The Case Of Malaysia " Managerial Auditing Journal, Volume19, Issue7 , 2004

¹ Lin and Chen , " An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China " , International Journal of Auditing, Vol. 8, No. 2, 2004

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

إن معظم الدراسات السابقة تناولت مشكلة فجوة التوقعات وأسبابها مع ربطها بعوامل محددة فمن هذه الدراسات ما تناولت وجهة نظر مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بالنسبة لتعريفات محددة في تقرير مدقق الحسابات ومنها ما ركز على استقلال المدقق وعلاقته بمفهوم فجوة التوقعات ، وفي دراسات أخرى تمت دراسة فجوة التوقعات بخصوص دور مدقق الحسابات في حالات احتيال الشركات ، أما الدراسات التي تطرقت لمعايير التدقيق الدولية فقد ركزت على المعيار الدولي رقم 700 (تقرير التدقيق) والتعديلات التي أجريت عليه .

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو دراستها لأسباب الفجوة والعوامل المؤثرة في تقليصها مع التركيز على دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق في سورية من خلال دراسة وتحديد المعايير التي تؤثر بشكل مباشر في تقليص الفجوة وتساهم في الحد منها ، ودور المعايير في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق ورفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق ، بالإضافة إلى تطبيقها في بيئة العمل السورية .

الفصل الثاني

فجوة التوقعات مفهومها ، مكوناتها والعوامل المؤدية إلى وجودها

2/1 مفهوم فجوة التوقعات

2/2 سمات فجوة التوقعات

2/3 مكونات فجوة التوقعات

2/4 الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في التدقيق

مقدمة:

شهد الاقتصاد العالمي حدوث أزمات مالية ومصرفية أدت إلى انهيار وفشل العديد من الشركات والبنوك الكبرى وقد تسبب ذلك في زيادة موجة النقد الموجهة من جمهور المهنة كافة والأطراف ذات العلاقة إلى مدققي الحسابات ، وواجهت مهنة التدقيق أزمة المصداقية وفقدان الثقة في قدرتها على حماية حقوق المستثمرين والمساهمين والحفاظ على أموالهم الأمر الذي دفعهم الى رفع الدعاوى القضائية على المدققين وشركات التدقيق وتحميلهم مسؤولية الفشل وغالباً ما كان يصدر حكم القضاء في غير صالح المدققين ، الأمر الذي كان له الأثر الكبير على المهنة وعلى سمعة ومكانة المدقق في المجتمع وأظهر عدم قدرة المهنة في توضيح وايصال الصورة الكاملة عن دور المدقق وطبيعة التدقيق للأطراف ذات العلاقة ، وهذا التباين والاختلاف بين ما يتوقعه الجمهور من المدقق وبين أداء المدقق الفعلي شكل بيئة أدت الى ظهور ما يسمى فجوة التوقعات .

وبدأت هذه الفجوة تتسع أكثر وتزداد مع مرور الوقت وتزداد معها الآثار السلبية على مهنة التدقيق بكل ما تحمله من انعكاسات وتأثيرات على المدققين والمستفيدين في آن معاً ، وأصبح موضوع فجوة التوقعات أحد أهم المشاكل والتحديات التي تواجه المهنة والتي استدعت اهتمام أدبيات التدقيق وخاصة خلال العقدین الأخيرين بإجراء محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين المدقق من جهة والأطراف المستفيدة من خدماته من جهة أخرى بخصوص التوقعات المرتبطة بأهداف أداء عملية تدقيق الحسابات وطبيعة عمل ودور ومسؤوليات المدقق في تنفيذها وأهمية ما تقدمه هذه العملية للأطراف المستفيدة من التدقيق ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لتلك المعضلة ١ .

على الرغم من اقرار معظم الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع فجوة التوقعات بصعوبة القضاء نهائياً على الفجوة إلا أن التقليل من آثارها ومحاولة تقليصها كانت هدف الباحثين والمنظمات المهنية ، لذا يقوم الباحث في هذا الفصل بمحاولة تشخيص فجوة توقعات التدقيق وتحديد ماهيتها ومكوناتها والأسباب المؤدية الى وجودها وذلك للوصول الى سبل ومقترحات تساهم في تقليصها .

^١ خليل ،هاني ، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009 ، ص 4 .

2/1 مفهوم فجوة التوقعات

إن تحديد مفهوم يعبر عن فجوة التوقعات في التدقيق بشكل دقيق وواضح يقتضي تناولها من عدة جوانب والأخذ بوجهات النظر المختلفة والتعاريف المتعددة التي توصل إليها الباحثون والأكاديميون المختصون في هذا المجال .

مما لا شك فيه أن فجوة التوقعات عمرها من عمر شركات التدقيق نفسها وقد نوقشت بشكل مباشر عام 1937 عندما تعرضت شركة McKesson and Robbins للاحتيال ، وقد كتب عن فجوة التوقعات في أدبيات التدقيق عندما تناولها Liggio عام (1974) و منذ ذلك التاريخ بدأت الأدلة التي تشير إلى فجوة التوقعات في التدقيق بالظهور بشكل متزايد وبطريقة تراكمية ¹ .

حيث عرفها Liggio بأنها الفرق بين مستويات أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية على أساس الجودة والمعايير المهنية من جهة أخرى ² . وفي عام 1978 صدر تقرير لجنة كوهين الذي عرف فجوة التوقعات على أنها الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يمكن وما يجب أن يقدمه المدقق بشكل معقول ³ .

وعرفت دراسة (Guy and Sullivan, 1988) فجوة التوقعات على أنها عبارة عن اختلاف بين ما يراه مستخدمو القوائم المالية من واجبات ومسؤوليات للمدققين وما يراه المدققون أنفسهم لمسؤولياتهم ⁴ .

كما تعرف فجوة التوقعات على أنها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق ⁵ .

وعرف (Porter, 1993) فجوة التوقعات على أنها الفجوة بين توقعات مجتمع التدقيق وأداء المدققين كما يدركه المجتمع ⁶ .

¹ حسين احمد، محمود ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضييقها، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2007 ، ص 27

² Carl D. Liggio "The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo", CPA Journal , July, 1975, PP. 23 – 29

³ slameny, Khalid, aljaaidi, solam, "reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007", ipbj, Vol:01, N:01, 2009, p42

⁴ Guy, D, M and Sullivan, J, O., "The Expectation Gap Auditing Standards ", Journal of Accountancy April, 1988, P. 36.

⁵ سعد ، رائد إبراهيم ، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، 2008 ، ص 353

⁶ Porter. B. "An Empirical Study of The Audit Expectation Performance GAP". Accounting and Business Research, Vol. 42, 1993, p50.

ويرى **Hanks** أن " فجوة التوقعات تشير إلى سوء فهم المستخدم لوضع أو حالة تقرير التدقيق"¹

في حين يرى **Mednick** بأنها " الفجوة بين فهم المهنة لمسؤولياتها في التدقيق وتوقعات المستخدمين لتلك المسؤوليات "² .

ومما سبق يتبين لنا أن مفهوم فجوة التوقعات قد تم تناوله في الكثير من الدراسات والأبحاث على مدار الأعوام الماضية وقد تعددت تعاريفه ووجهات نظر الباحثين والأبعاد التي من خلالها تم تناول هذا المفهوم .

تظهر التعاريف السابقة بوضوح عدم اتفاق وجماع الباحثين على تعريف واضح ومحدد لفجوة التوقعات في التدقيق وذلك يعود لعدة أسباب منها:³

1- أسباب التوقعات المختلف حولها، هل تتركز في جودة أداء المدقق، أم في تقريره عن القوائم المالية، أم أنها تتركز حول فهم وإدراك المجتمع لطبيعة وأهداف مهنة المحاسبة والتدقيق .

2- طرفي الفجوة أو المسؤولين عن نشوئها ، هل الطرف الأول يتمثل في المجتمع عموماً أم مستخدمي القوائم المالية ، أم الملاك والمساهمين فقط، والطرف الثاني هل هي مهنة التدقيق بشكل عام، أم المنظمات الحكومية والمهنية وتشريعاتها، أم أنه يتمثل في مدققي الحسابات . ومن خلال التعاريف السابقة لفجوة التوقعات في التدقيق يتبين لنا أن معظم التعاريف ركزت على ثلاثة عوامل وهي أداء المدقق المتوقع ، والواجبات المتوقعة من المدقق ، وفهم دور ومسؤوليات المدقق ووظائف التدقيق من قبل المستخدمين .

وبالتالي بناءً على ما سبق يرى الباحث أنه يمكن التوصل إلى التعريف التالي لفجوة التوقعات في التدقيق :

هي الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق القيام به والتقرير عنه وبين ما يقوم به المدقق في الواقع ، وذلك بسبب التباين في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك المجتمع لواجبات ومسؤوليات المدقق .

1 Hanks, Go, "The Expectation Gap. The Consumer Angle " , Journal of Accountancy, 1992, P. 33.

2 Mednick,Robert, " The Auditor's Role in Society" , Journal of Accountancy, February, 1986, P. 71.

³ الجعفري، وسن، " دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين – جامعة بغداد، العراق ، 2006 .

2/2 سمات فجوة التوقعات

تمتاز فجوة التوقعات في التدقيق بعدد من السمات أهمها¹:

- دائماً ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات المدقق ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات المدقق والأسباب كثيرة أهمها أن المحاسبة أو التدقيق مهنة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق ، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين المادي والمهني.

- فجوة التوقعات غير ساكنة بطبيعتها لأنها تتحدد بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات ، وعرض خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات.

- فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مدقق الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة ، وفائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى.

- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع ، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة ، كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع بنقص درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

- فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها ولكن بدرجات متفاوتة وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات لدول العالم الثالث ومع ذلك تتباين الدول فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة .

¹ علي ، عبد الوهاب ، شحاتة ، شحاتة ، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 ، ص 12-13

2/3 مكونات فجوة التوقعات

من خلال العوامل المشتركة التي ركزت عليها معظم الأبحاث والدراسات في محاولتها لتحديد مفهوم فجوة التوقعات وبعد الوصول إلى تعاريف متعددة لفجوة التوقعات ولكنها تتمحور حول نفس العوامل ، يمكن أن نحلل بناء على ذلك فجوة التوقعات ونحدد مكوناتها والتي قسمها (Porter,1993) إلى قسمين¹ :

1- فجوة المعقولة :

تمثل فجوة المعقولة التباين بين توقعات المجتمع (المستفيدين من خدمة التدقيق) من المدقق إنجازَه وبين ما يستطيع المدقق إنجازَه بصورة معقولة .

2- فجوة الأداء :

تعبّر عن التباين بين التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين من خدمة التدقيق) لما يجب أن يقوم به المدقق وبين الأداء الفعلي للمدقق ، والتي يمكن تقسيمها إلى:

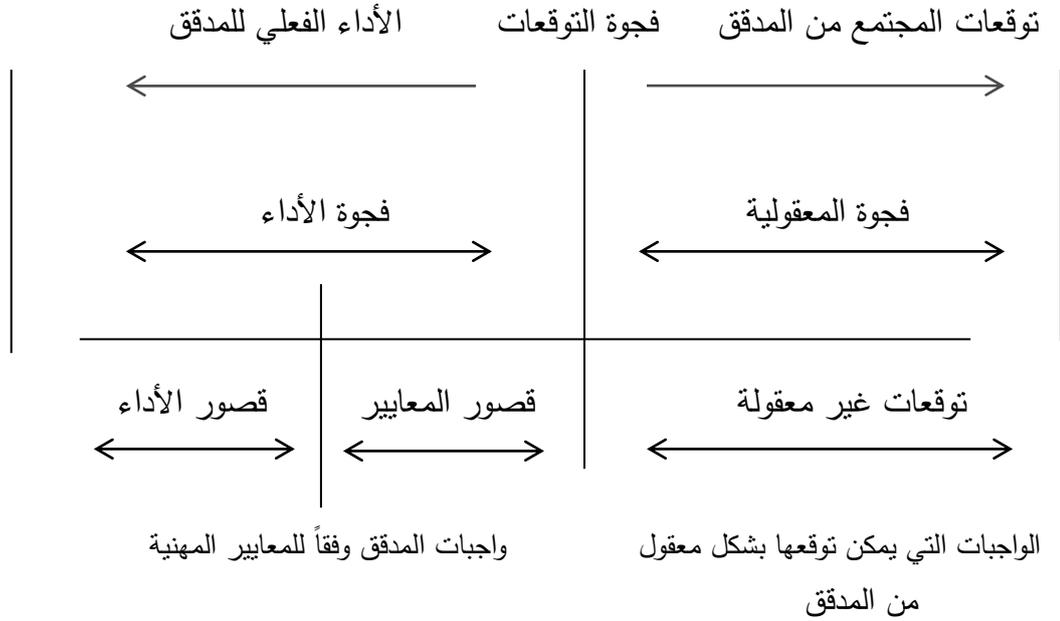
أ- الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق ويطلق عليها **فجوة نقص أو قصور المعايير** ، أي أنه يجب على المدقق أن يقوم بدوره ومهامه في التدقيق وفق ما تتطلب معايير التدقيق بينما يكون المجتمع يتوقع منه القيام بدور أفضل وذلك دون وعي المجتمع ومعرفته حدود هذه المعايير .

ب- الفجوة بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي للمدقق ويطلق عليها **فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء**، أي أن معايير التدقيق تغطي وتلبي توقعات المجتمع إلا أن عدم مراعاة تطبيقها بشكل سليم من قبل المدقق خلال تأديته لدوره يؤدي إلى ظهور هذه الفجوة .

1 Porter. B. op cit , p51

والشكل التالي يوضح مكونات فجوة التوقعات في التدقيق :¹

مكونات فجوة التوقعات في التدقيق



المصدر : (Porter, 1993)

نلاحظ أن الشكل السابق يوضح مكونات فجوة التوقعات كما حددها Porter والذي ركز في دراسته على عناصر البيئة الخارجية للتدقيق كالمستفيدين من خدمة التدقيق وتوقعاتهم المعقولة وغير المعقولة ومدى ادراكهم لواجبات المدقق . وفي دراسة (الباز ، 1999) تم الأخذ ببعض العوامل السابقة مع إضافة عوامل وتصنيفات ومكونات أخرى لفجوة التوقعات تتعلق بالمدقق ، ووضحت الدراسة مكونات فجوة التوقعات من خلال تصنيف آخر وقسمت الفجوة حسب أسباب حدوثها الى قسمين² :

القسم الأول يتعلق بالمدقق : فجوة الأداء ، فجوة الاستقلال ، فجوة التقرير .

القسم الثاني يتعلق ببيئة التدقيق : فجوة المعقولة ، فجوة المعايير ، فجوة المسؤولية .

1 Porter. B. op cit , p52

² الباز ,مصطفى علي، " استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 3 ، العدد1، 1999، ص65-66.

وهناك تقسيم آخر لفجوة التوقعات بشكل أوسع وهو:¹

أ- **فجوة الاستقلال** : وتتمثل في انحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه وذلك وفقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف هو عبارة عن مؤشر على استمرار المؤسسة .

ب- **فجوة المسؤولية** : وتعتبر هذه الفجوة عن مقدار التباين والاختلاف في مدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع للواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق وذلك مع إدراك المدقق لتلك المسؤوليات وأدائه للواجبات ، ويبرز الاختلاف في مدى الالتزام بالمعايير المحددة وقدرة هذه المعايير على تحسين الأداء .

ج- **فجوة التوصيل** : يعتبر الهدف الأساسي لتدقيق الحسابات هو توصيل نتائج الفحص والتقرير عنها إلى مستخدمي القوائم المالية بشكل وطريقة يستطيعون من خلالها فهم هذه النتائج دون صعوبة ، وبالتالي فإن القصور أو الاختلاف بين ما يتوقع المستخدمون الحصول عليه من معلومات ذات فائدة لهم وبين ما يصل إليه المدقق من معلومات فعلية يساهم في حدوث الفجوة.

د- **فجوة التأهيل** : إن تزايد الشك من قبل المجتمع (مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من التدقيق) في مدى حصول المدقق على التأهيل العلمي والعملية الكافي الذي يمكنه من اكتشاف كافة الأخطاء والعش والتدليس والتصرفات غير القانونية لإدارة العميل يساهم في حدوث فجوة التوقعات بين المجتمع والمدقق .

هـ- **فجوة الجودة** : تنشأ فجوة الجودة من المقدار الذي يشعر به المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بأن نتائج التدقيق التي توصل إليها المدقق قد نتجت عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى في مهامه بالصورة التي تتوقعها الأطراف الخارجية مع قصور في برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهني .

و- **فجوة عدم المعرفة** : تنشأ نتيجة عدم معرفة مستخدمي القوائم المالية لطبيعة التدقيق ومحدداته والرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعونه لخدماتهم أي تعظيم منفعة المدقق على حساب المهنة .

¹ صديقي ، مسعود ، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر ، قسم العلوم الاقتصادية، ، 2004 ، ص 149

2/4 الأسباب التي أدت الى وجود فجوة التوقعات في التدقيق

إن تحديد أسباب الفجوة يدعو إلى الأخذ بعين الاعتبار ديناميكية الفجوة وعدم استقرارها ، لأن احتمالية التغير ناتجة عن التغير في أسبابها خلال الوقت والمكان ، وذلك نتيجة اختلاف التوقعات والحاجات من بيئة إلى أخرى و درجة تقدم المنظمات المهنية ودرجة استقلال مدقق الحسابات ومسؤوليته عن اكتشاف الغش والأخطاء في التدقيق بالإضافة إلى مدى وجود اتصال فعال في بيئة التدقيق ، إن معظم الدراسات والأبحاث التي تناولت فجوة التوقعات حددت أسباب وعوامل عديدة ساهمت في وجود هذه الفجوة وعلى الرغم من عدم اتفاق الباحثين على أسباب محددة لفجوة التوقعات، إلا أنه يمكن تقسيم هذه الأسباب والعوامل حسب ما جاءت في الدراسات والأبحاث إلى أسباب خاصة بمهنة التدقيق وأسباب خاصة بمستخدمي القوائم المالية .

2/4/1 الأسباب الخاصة بمهنة التدقيق :

2/4/1/1 الشك في استقلال المدقق :

إن من أهم الصفات المهنية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الاستقلالية وهي حجر الأساس لأي عملية تدقيق ، وأي خلل فيها قد يؤثر على موقفه في إبداء رأي فني ومحايد بمدى عدالة القوائم المالية ، مما يتوجب على المدقق أن يتمتع بالاستقلال سواء في الحقيقة أو في الظاهر في أي عمل يقوم به .

وتعد استقلالية المدقق الخارجي من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكينه من أداء دوره والتعبير عن رأيه المهني المحايد بحرية تامة، دون أن يكون لأي قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية تأثيرات سلبية على أدائه المهني، وبالتالي يعزز ذلك من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بعيداً عن أي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجاملة قد تضعف الثقة في تقريره، وتعد الاستقلالية من القيم المتأصلة في مهنة التدقيق ، وترتبط بالقيم الأخلاقية والمهنية وهي خاصة هامة في زيادة ثقة المستفيدين من خدمة التدقيق في تقرير المدقق¹.

¹ سويسبي ، علي ، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر ، الجزائر ، 2011 ، ص 89

وقد صنفت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) نطاق استقلال مدقق الحسابات إلى :¹

أ- الاستقلال الذهني (الاستقلال في الواقع) :

يقصد بالاستقلال الذهني حالة من الصفاء الذهني تسمح بإعطاء رأي بدون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للمدقق وتمكنه من العمل بكل نزاهة وموضوعية ، والمحافظة على اتجاه غير متحيز عند أداء التدقيق في كافة مراحلها ، سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ اختبارات أو التقرير عن نتائجها وهذا النوع تحكمه قيم مدقق الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية ، ولذلك فعادةً ما يصعب قياسه².

ب- الاستقلال الظاهري (الاستقلال في المظهر) :

يقصد بالاستقلال الظاهري للمدقق أن ينتج من خلال تفسيرات الآخرين لاستقلال المدقق بمعنى إذا كان المدقق مستقلاً في الواقع والحقيقة إلا أن المستخدمين يعتقدون أنه يدافع عن العميل فهذا يعني فقدان قيمة التدقيق ، ومن هنا يجب لتحقيق الاستقلال في المظهر ألا يكون للمدقق مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها³.

ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير المهنية الأمور التي يجب مراعاتها سواءً في عملية تعيين المدقق أو عزله أو تحديد أتعابه أو في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المدقق بعميله. وكذلك ضمنت القوانين المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعاً من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه⁴.

¹ International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants " , 2013 , p 44

² القاضي ،حسين و دحوح، حسين وقريط ، عصام ، " أصول المراجعة (1) " ، منشورات جامعة دمشق ، 2013 ، ص 186

³ القاضي وآخرون ، مرجع سابق ، ص 187

⁴ الذنبيات، علي عبد القادر، (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق)، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، الأردن، 2010، ص 116

ويتأثر استقلال المدقق بعدد من العوامل أهمها ¹:

أ- تقديم الخدمات المهنية الأخرى (خدمات غير تدقيقية) :

يتأثر الاستقلال بعوامل كثيرة ومنها الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق ، يقدم المدقق بالإضافة إلى خدمات التدقيق خدمات غير تدقيقية متمثلة بالخدمات الاستشارية والإدارية والضريبية ، حيث تعتمد مكاتب التدقيق في الوقت الحالي بدرجة كبيرة على تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق، نظراً لأنها تحقق أرباح أكثر وتتطوي على مخاطر أقل .

إن تقديم مثل هذه الخدمات يجعل استقلال المدقق موضع شك من جانب المجتمع المالي وذلك حسب الدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأميركي لي ميتكالف " Lee Metcalf" التي ترى أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء التدقيق تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال وذلك لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وخدمات التدقيق.²

أما لجنة كوهين ترى أن تقديم المدققين لخدمات أخرى لعملاء التدقيق لا يهدد الاستقلال وقد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المدقق كلا النوعين من الخدمات لأنه على علم ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، بالإضافة الى أن ذلك قد يكون أقل تكلفة للمنشأة.³

كما جاء أيضاً في دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إن قيام المدقق بتقديم خدمات استشارية إدارية ومالية للعملاء يعد اقتصادياً في الجهد والمهارات والخبرات، كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الترابط والتعايش المتواصل مع أعمال العملاء مما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكاليف أقل وبوقت أقصر.⁴

¹ سويسبي، علي ، مرجع سابق ، ص 96

² راضي ، محمد سامي ، "فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والطلول - دراسة انتقادية" ، مجلة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 36، الجزء الثاني، 1999 ، ص 735

³ جربوع ، يوسف ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد رقم 12 ، العدد 2، 2004 ، ص 375

⁴ القاضي وآخرون ، 2013، ص 194

وعلى الرغم من اختلاف آراء الباحثين والمهنيين والنتائج التي توصلوا لها حول تأثير تقديم هذه الخدمات على استقلال المدققين مازال موضوع تقديم المدقق للخدمات الأخرى محل جدل ونقاش داخل المنظمات المهنية.

ويرى الباحث أنه على الرغم من تقديم المدقق لتلك الخدمات قد يجعله أكثر علماً و درايةً بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها إلا أن تقديم المدقق لهذه الخدمات يثير الشكوك لدى مستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق ، وإذا كانت آراء أغلب الباحثين تؤكد أن تقديم هذه الخدمات لا يهدد استقلال المدقق فيجب عليهم اقناع المجتمع بذلك وتشتيت الشكوك لديهم ، وإلا فإن هذه الشكوك ستستمر وتساهم في اتساع فجوة التوقعات .

ب- المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق :

إن المنافسة بين مكاتب التدقيق في الحصول على العملاء وضغوط الأتعاب تؤثر على استقلال المدقق ، فمكاتب التدقيق التي تعمل في بيئة منافسة شديدة تكون معرضة لخطر فقد الاستقلالية أكثر من المكاتب التي تعمل في بيئة منافسة أقل¹ . وأيدت هذا الاتجاه دراسة (Wolf,1999) حيث توصلت الى أن المنافسة بين المدققين تؤدي إلى ضعف الاستقلال² .

إن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر سلباً على استقلالية المدقق ويظهر هذا الأثر السلبي من خلال المنافسة في محاولة استقطاب أكبر عدد من العملاء والاستعداد بقبول أدنى الأتعاب، ومن ناحية أخرى فإن البعض يرى " أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تدعم الاستقلال " ³ .

ونتيجة لذلك يرى الباحث أن المنافسة بين مكاتب التدقيق على تقديم خدمة التدقيق تعتمد على جودة أداء الخدمة ومقدار الأتعاب التي سيتقاضاها المدقق ، فإذا كان هدف المنافسة هو المنافسة في الأداء فإن ذلك سيساهم في تعزيز استقلاله، أما إذا كان الحفاظ على العميل لمقدار الأتعاب التي يتقاضاها منه فإن ذلك حتماً سيهدد استقلاله .

¹ راضي ، محمد سامي ، "التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع، دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثامن والعشرون، 1991، ص 272

² Wolf, F., T Ackett, J& Claypool, G., "Audit Disaster Future – Antidotes for the Expectation Gap" Managerial Auditing Journal, Vol 14, No 9, 1999, P 468

³ صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل ، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة – دراسة تحليلية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، 2001 ، ص 171

ج- استمرار المدقق مع العميل لفترة طويلة :

إن طول مدة تولي المدقق عملية التدقيق بالمنشأة يعتبر أحد العوامل التي تؤثر على استقلال المدقق وهذا التأثير إما أن يكون تأثيراً سلبياً أو إيجابياً ويوجد خلاف في الآراء حول هذه القضية بين الباحثين ، إن زيادة مدة تولي المدقق لعملية التدقيق بالمنشأة يؤدي إلى الحصول على منافع مستمرة من العميل، وبالتالي ارتباط المصلحة المالية للمدقق بالمنشأة وهذا كفيل بالشك في استقلال المدقق وبالتالي حدوث فجوة التوقعات^١.

إن أحد أهم الأسباب التي دعت إلى تغيير المدقق بعد فترة محددة من الزمن هو أن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المدقق وعميل التدقيق يؤدي إلى أن يصبح المدقق ذو نظرة غير متجددة وتصبح عملية التدقيق التي يقوم بها تكراراً لما سبق مع نفس العميل وبالتالي توافر نزعة استباق النتائج وهذا ما يجعله يعتمد على نفس أوراق العمل في السنوات السابقة^٢.

ومن ناحية أخرى يمكن القول أن استمرارية المدقق مع المنشأة مدة أطول يكسبه معرفة أكثر عمقاً وخبرة أكبر بطبيعة ومجال نشاط المنشأة ويزداد إلماماً بمشكلاتها المحاسبية و يصبح المدقق أكثر نفعاً من وجهة نظر العميل، وبالتالي يكون موقف المدقق أقوى وأكثر قدرة على مقاومة ضغوط العميل عليه وبالتالي يزيد ذلك من جودة عملية التدقيق^٣.

وبالتالي يمكن القول أن استمرار المدقق مع العميل لفترة طويلة يمثل تهديداً لاستقلالته وموضوعيته عند ممارسة عمله المهني وذلك بسبب تكوين علاقة شخصية قوية بين المدقق وعميله تجعل المدقق متساهلاً ببعض الأمور ويقبل توجيهات الإدارة ، وتضعف ممارسته للشك المهني الذي يتطلب منه استخدام الاستجاب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها وبالتالي يزيد من احتمال وجود أخطاء مؤثرة في القوائم المالية ، لذلك من الضروري إلزام مكاتب وشركات التدقيق بعدم الاستمرار في تدقيق حسابات عميل معين بعد فترة زمنية محددة ، وهذا ما اتخذته العديد من الدول وأقرته وألزمته به الشركات ومكاتب التدقيق من تحديد مدة معينة لتولي المدقق عملية تدقيق المنشأة على أن يتم تغييره إلزامياً بعد ذلك .

^١ صبيحي ، محمد حسنى عبد الجليل ، المرجع السابق ، ص 180

^٢ جربوع ، يوسف ، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد. رقم 16 ، العدد رقم 1، غزة ، 2008 ، ص 76

^٣ Shockley, R., "Perceptions of Auditor's Independence: An Imperial Analysis" The Accounting Review, 1981, P. 789

د- حجم مكتب التدقيق :

بالإضافة إلى العوامل السابقة التي تؤثر على استقلال المدقق نجد أن حجم مكتب التدقيق يؤثر على الاستقلال أيضاً، حيث أن الشركات أو مكاتب التدقيق الكبيرة لها قدرة أكبر على مقاومة الضغوط من الإدارة أي استقلال أكبر من المكاتب الصغيرة كما أشارت الدراسة أن وجود خصائص كامنّة في ممارسات التدقيق للمكاتب الصغيرة تزيد من خطر التدقيق ، وبالتالي التأثير على استقلال المدقق .¹

ويمكن القول أنه كلما كبر حجم مكتب التدقيق واتخذ صفة شركة سوف يساعد ذلك على أن تصبح شركة التدقيق هذه ذات حصة أكبر في السوق ويكون لها فروع عديدة، وبالتالي يزداد عملائها وتصبح أكثر قوة في سوق العمل وهذا المركز القوي سوف يقوي من استقلالها نظراً لأنها لا تعتمد على عميل واحد أو عدد محدود من العملاء في تنفيذ عملية التدقيق، وبعبارة ذلك عندما يكون مكتب التدقيق صغير ويكون اعتماده على عميل معين أو عملاء محدودين بدرجة كبيرة.

وقد صنفت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) العوامل التي تهدد استقلالية مدقق الحسابات الخارجي :²

1- تهديد المصلحة الشخصية :

وذلك في حالات عندما يكون لمدقق الحسابات مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع عميله أو علاقة تجارية، وعندما تكون إجمالي الأتعاب التي يدفعها العميل تمثل نسبة كبيرة من الإيرادات الإجمالية للمدقق، أو القلق من إمكانية فقدان العميل .

2- تهديد المراجعة الذاتية :

ويحدث ذلك عندما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق أعمال قام بها مسبقاً لعميل التدقيق، فقد يكون المدقق قد شغل منصب مدير أو موظف له تأثير على قرارات المنشأة وأعمالها، أو يكون المدقق قد أدى خدمات إضافية لعمليه لها علاقة بشكل مباشر في اتخاذ القرارات ولها أثر على نتائج أعمال المنشأة .

¹ Semiu babatundea deyemi and okwyokpala , " the Impact of audit independence on financial reporting, evidence from Nigeria" ,business and management review, vol:01 , N:04 , 2011, p11

² International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants " , 2013 , p13-14

3- تهديد التأيد :

ويحدث عندما يعمل مدقق الحسابات كمدافع عن عملية تجاه الطرف الثالث ، أي عندما يقوم المدقق بالترويج لموقف عميله إلى درجة تقويض موضوعيته ، كتداول الأسهم والسندات المالية للعميل وترويجها ، والقيام بدور المحامي بالنيابة عن عميل التدقيق، في مقاضاة أطراف خارجية أو تسوية النزاعات معهم .

4- تهديد التآلف :

يحدث عندما يصبح مدقق الحسابات أكثر تعاطفاً تجاه مصالح عميله بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم فقد يكون هناك علاقة شخصية أو عائلية أو صلة قرابة بينهم، أو قد تنشأ هذه الألفة بسبب طول مدة التعاقد بين المدقق والعميل أو بسبب قبول المدقق للهدايا المقدمة من عميله .

5- تهديد المضايقة :

ويدعى أيضاً بتهديد التخويف أو الترهيب ، حيث يتم منع مدقق الحسابات من أداء دوره بموضوعية وممارسة الشك المهني ، وذلك بسبب ضغوطات أو تهديدات سواء كانت فعلية أو متوقعة من قبل إدارة المنشأة ، أو ممارسة الضغوط للحد من نطاق عمل التدقيق والتهديد بتخفيض الأتعاب أو عدم تعيين المدقق مستقبلاً .

وباستعراض العوامل السابقة التي تؤثر على الاستقلال نجد أن على المدقق أن يكون حريصاً باستمرار أن يكون بعيداً عن أي أمور تؤثر على استقلاليته سواء من الناحية الذهنية أو الظاهرية وذلك حتى يستطيع إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية بكل ثقة وشفافية ، بالإضافة إلى أن عدم التحديد والاتفاق على الأسباب التي تؤدي إلى الشك في استقلال المدقق بشكل واضح يهدد ويضعف الاستقلال بشكل فعلي ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق .

2/4/1/2 عدم التحديد الواضح لدور المدقق ومسؤولياته :

إن من أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات في التدقيق هو عدم تحديد دور واضح للمدقق يلعبه في المجتمع وعدم وضوح مسؤوليات المدققين ، ويعتبر السبب الرئيسي في وجود تلك الفجوة ، ففي حين أن مسؤولية المدقق وفقاً لمعايير التدقيق وإرشادات المهنة تتحدد في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية وعدالة القوائم المالية والإفصاح ، يعتقد مستخدمو القوائم

المالية أن المدقق مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق ومسؤول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والتصرفات غير القانونية وضمان دقة القوائم المالية والتقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرار.

وهناك اعتقاد سائد بأن المستثمر لا يلجأ إلى المدقق إلا إذا كانت شركته تعاني من مشاكل مالية أو تحقق خسائر وهذا الاعتقاد ما هو إلا مؤشراً على عدم وضوح دور المدقق وكلما كان دور المدقق غير محدد بوضوح كلما اعتبره الكثير من مستخدمي القوائم المالية مسؤولاً عن أمور تخرج عن نطاق مسؤوليته المهنية المتعارف عليها وينكر المدقق مسؤوليته عنها، ومن الأسباب الرئيسية في وجود فجوة التوقعات هو العدد المتزايد من حالات فشل المنشآت وإفلاسها وذلك بدون تحفظ المدققين في تقاريرهم على القوائم المالية لتلك المنشآت عن عدم قدرة هذه المشروعات على الاستمرار وذلك في السنوات التي تسبق حدوث الفشل أو الإفلاس¹.

ويرى الباحث أن المدققين أنفسهم قد ساهموا في اتساع فجوة التوقعات في التدقيق وظهور التوقعات غير المعقولة من جانب المستفيدين من التدقيق لعدم اتفاهم على تحديد دور واضح للمدقق ومسؤولياته في المجتمع وما يمكنه القيام به وما لا يمكنه ، فعندما يتفقون فيما بينهم يكون بمقدورهم اقناع جمهور المستفيدين من خدمة التدقيق بذلك .

2/4/1/3 انخفاض جودة الأداء المهني :

إن كل مهنة تسعى للحصول على رضا عملائها من خلال تقديم الخدمة في أفضل صورة وبأقل تكلفة وأن يتم أداء الخدمة بالجودة المطلوبة ووضع معايير للجودة ليتم الالتزام بها، وفي مهنة التدقيق يكون الأمر أكثر صعوبة بالنسبة للخدمات نظراً لوجود العنصر البشري المقدم والمستفيد من الخدمة والذي هو أطراف متعددة لها أهداف مختلفة ، وبالتالي صعوبة التحكم في هذا العنصر.

1 Jenkins, B, " An auditor's guide to bridging the Gap " , Journal of accountancy,1990,pp.22-23

تقسم فجوة الأداء في التدقيق إلى:¹

1- الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدقق وواجباته وفق معايير التدقيق.

2- الفجوة بين واجبات المدقق وفق معايير التدقيق و بين الأداء الفعلي للمدقق.

وهذه الفجوة تقيس جودة أداء المدقق وفق معايير التدقيق .

ويؤثر في جودة الأداء المهني في التدقيق عدد من العوامل أهمها:²

حجم نشاط مكتب التدقيق ، حجم منشأة العميل، أتعاب التدقيق ،استمرارية المدقق مع العميل المنافسة بين مكاتب التدقيق، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية للمدقق ، تقديم المدقق خدمات استشارية .

بينما العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة أداء المدققين ، وزيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المدققين فيمكن تحديدها كما يلي:³

1- قيام المدققين بالتنافس فيما بينهم وذلك يتم إما للحصول على عمليات تدقيق جديدة أو لعدم فقد العمليات الحالية، وفي بعض الأحيان يتم قبول أتعاب قليلة عن عمليات التدقيق لا تتناسب مع المجهود المقدم .

2- تأدية خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضاهم وضمان تجديد تعيينهم سنوياً .

3- عدم التحفظ بشأن استمرارية المنشأة الخاضعة للتدقيق عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل .

4- اتباع سلوك متساهل مع العملاء وذلك عند إدراك المدققين أن العملاء غير راضين عن دورهم وأدائهم.

ومما سبق يتضح بأن هناك فجوة توقعات بين المجتمع المالي و المدققين حول جودة أداء التدقيق ، وانخفاض جودة الأداء يعد من العوامل الرئيسية التي تساهم في وجود تلك الفجوة

¹ Porter. B. op cit , p51

² الطويل ، سهام ، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة- دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012، ص 36

³ جربوع ، يوسف ، مرجع سابق ، ص 381

لهذا نجد أن المهنة قدمت معايير وارشادات يتبعها المدقق في أدائه لعملية التدقيق، ولكن بالإضافة إلى ذلك يجب وضع برامج لرقابة الجودة ونظام للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية ليساهم ذلك في الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة ، والمساهمة في الحد من فجوة التوقعات .

2/4/1/4 الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق :

إن بيئة التدقيق تشهد اتصالات مستمرة من خلال قيام المدقق بتوصيل المعلومات إلى عملاء التدقيق والأطراف الأخرى بمختلف الوسائل ، ومن المتعارف عليه أن من أهداف التدقيق الأساسية توصيل نتائجها إلى المستفيدين، إلا أن الدراسات الميدانية أثبتت أن مستخدمي خدمات التدقيق لا يفهمون بصورة دائمة كل المعلومات التي يستقبلوها من المدقق ، وهذا النقص في الفهم والاستيعاب يمكن أن يطلق عليه فجوة الاتصال ، ولهذه الفجوة مظاهر أهمها ¹:

- ضعف قناة الاتصال .
- عدم فاعلية التقرير بشكل لا يقدم منافع الاتصال.
- وجود غموض في محتوى التقرير .
- عدم الالتزام بوقت ومكان التوصيل.
- الاختلاف بين ما يصل إلى المستفيدين من معلومات وبين توقعاتهم.
- نقص محتوى التقرير لاحتياجات إضافية للمستخدمين.
- ضعف الخبرة لدى المستخدمين والتي تعتبر جزءاً أو مسبباً لفجوة التوقعات .

إن جمهور أي مهنة دائماً يتوقع مستوى خدمة أعلى مما تقدمه المهنة، وقد يرجع ذلك إلى توقعات غير معقولة، أو أن المهنة تقدم خدماتها في إطار لا يحقق للجمهور الاستفادة الكاملة وبالتالي يوجد علاقة بين توقعات المستفيدين غير المعقولة وبين طريقة توصيل التدقيق لخدماته إن المدققين عند إبداء رأيهم وتقريرهم عن أعمال التدقيق يستخدمون مصطلحات من الممكن أن يصعب فهمها على مستخدمي التقرير، وبالتالي فإن نقص قدرة المستخدمين على فهم لغة تقارير التدقيق تكون نتيجتها ضعف الاتصال ².

¹ صديقي ، مسعود ، مرجع سابق ، ص 149

² الرئيس ، أحمد عبده حسن ، "دراسة تحليلية اختبارية لمشكلة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها". رسالة دكتوراه ، جامعة الزقازيق، 2001 ، ص 69

إن فجوة الاتصال في التدقيق لا تقتصر على فجوة واحدة هي فجوة التقرير بل تشمل فجوات أخرى، وهذه الفجوات تساهم في وجود فجوة التوقعات واتساعها ، بالإضافة إلى مشكلة الاتصال بخصوص التقرير، أشارت بعض الدراسات إلى مشكلات أخرى في الاتصال تتعلق بالنواحي التالية:¹

(أ) الرقابة الداخلية بالمنشأة .

(ب) مدى استمرارية المنشأة محل التدقيق .

(ج) الاتصال بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين .

2/4/1/5 قصور الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق :

" يقاس نجاح وفعالية نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المدققين له وتتضمن عمليات الرقابة:

1- وضع معدلات للأداء.

2- قياس الأداء.

3- تحليل وتصحيح الانحرافات عن الأداء".²

وهذه المحاور الرئيسية للرقابة على الأداء ولكن وضع معدلات الأداء وقياسها وتحليل وتصحيح الانحرافات عن هذه المعدلات يستلزم وجود كيانات مهنية قوية تسيطر على المهنة وتضع لأعضائها القواعد والإرشادات والمعايير التي تنظم عملهم وتلزم الأعضاء بهذه القواعد والمعايير.

وقد أشار بعض الباحثين إلى دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة وإلى القصور الذي تعاني منه هذه المنظمات وعدم قيامها بدورها في الرقابة على أعضاء المهنة حتى ترددت مقولة "من يدقق عمل المدقق؟ Who will Audit the Auditor' work?" كثيراً في الدوائر السياسية والقضائية وفي المجتمع المالي بالولايات المتحدة الأمريكية، وبشكل خاص بعد تورط كبريات شركات التدقيق في فضائح إفلاس الشركات الأمريكية العملاقة³.

¹ متولي ، سامي وهبة، " فجوة التوقعات في المراجعة"، المجلة العلمية ، كلية التجارة – فرع جامعة الأزهر ، العدد العاشر ، 1993، ص 185

² عطا الله ، أسامة رضا ، "تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميه"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، 2000 ، ص 78

³ محمود ، سمير عبد الغني ، "دراسة تحليلية لصور إخلال المراجع الخارجي بواجباته المهنية ومسئولياته القانونية تجاهها مع اقتراح إطار لتفعيل الرقابة على أعضاء المهنة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق ، المجلد 22 ، العدد الأول، 2002 ، ص 40

وبالتالي نجد أن عدم وجود تنظيم مهني يسيطر على المهنة بشكل فعال وينظم شؤونها سوف يؤدي إلى قصور الرقابة الذاتية على أعضائها، وبالتالي ضعف وانعدام ثقة الجمهور في قدرة المهنة على حماية مصالحه مما يساهم في وجود واتساع فجوة التوقعات .

2/4/1/6 نقص الكفاءة المهنية :

يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي¹ .

إن عناصر الاستقلالية والمعرفة المتخصصة أو الكفاءة المهنية من الأمور المتفق على أهمية توافرها في المدققين وإن كان هناك اختلاف في تحديد مفاهيمها بدقة ، وتعتبر الكفاءة المهنية من الدعائم الأساسية للتدقيق وهي مفترضة في المدققين دائماً وليست محل شك من الجهة المفترضة² .

وتعتمد الكفاءة المهنية على المقومات التالية:³

- الحصول على مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة للدخول فيها.
 - قضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة.
 - التدريب والتعليم المهني المستمر طول فترة المزاولة.
- وبالتالي فإن أي نقص وانخفاض الكفاءة المهنية للمدقق في أداء عملية التدقيق يؤثر على جودة الأداء ، وهذا بدوره يساهم في وجود فجوة التوقعات في التدقيق .

2/4/1/7 تقرير التدقيق :

شهد تقرير التدقيق تطورات مختلفة عبر التاريخ من حيث شكله ومضمونه، وذلك نتيجة لتطور مهنة التدقيق ومحاولة الجمعيات والمنظمات المهنية إيجاد نموذج يلقي القبول العام ويمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، ففي أواخر القرن الثامن عشر كان تقرير مدقق الحسابات يتكون من فقرة واحدة ويسمى شهادة يشهد فيه المدقق بأن البيانات المالية وبالأخص الميزانية تعطي صورة حقيقية وعادلة لحسابات المنشأة بنهاية الفترة المالية.

¹ متولي ، سامي وهبة، مرجع سابق ، ص183

² جربوع ، يوسف ، مرجع سابق، ص 378

³ صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل ، فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضيقها"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلون، العدد3، 1998 ، ص180

وفي عام 1917 بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مدقق الحسابات في الولايات المتحدة، إذ أصدر المجمع الأمريكي المحاسبين القانونيين مذكرة تضمنت النموذج التالي لتقرير مدقق الحسابات وفي العام 1934 أعدت اللجنة المشكلة من ممثلي مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية تقريراً نمطياً أوصت باستخدامه، وبعد هذا النموذج أول الأشكال التي حازت القبول العام من المهنة، وفي العام 1947 وبعد دراسة معمقة لمعايير التدقيق المقبولة عموماً من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أوصى باتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي تعكس هذا الاتجاه، ولم تطرأ أي تغييرات جوهرية بعد ذلك على نموذج تقرير مدقق الحسابات حتى العام 1988 .¹

وبشكل عام يمكن القول بأن عملية تطوير تقرير التدقيق مرت بفترات جمود طويلة ما عدا تغييرات بسيطة تمت عليه منذ عام 1948 الى 1988 وخلال تلك الفترة كان هناك قلق بأن مستخدمي التقارير المالية لا يستطيعون إدراك القصد من رسائل التدقيق ، فقد تم اجراء محاولات عديدة للتغيير في صيغة التقرير إلا أنها لم تنجح في إيجاد صيغة موحدة تلقى الدعم الواسع وفي عام 1978 أظهرت لجنة Cohen عدد من التناقضات في تقرير التدقيق و بينت بأن هذا التناقض يتعلق في عملية الاتصال بين المدققين و مستخدمي التقارير المالية وأرجعت ذلك الى عدم قدرة مستخدمي التقارير المالية التمييز بين مسؤوليات الإدارة و المدقق و شمول التقارير على لغة قياسية مما جعل التقارير تحتوي على رموز ومصطلحات يصعب إدراكها ويتم تفسيرها بطرق مختلفة عما يقصده المدقق ، وبموجب ذلك أوصت اللجنة بوجوب توحيد صيغة التقرير بحيث يكون قادراً على وصف دور ومسؤولية المدقق بشكل واضح .²

يعد تقرير المدقق سبباً رئيسياً من أسباب فجوة التوقعات في التدقيق واكتسبت قضية عدم رضا مستخدمي القوائم المالية عن تقرير التدقيق التي سميت بفجوة الاتصال اهتماماً واسع النطاق من قبل الباحثين والمنظمات المهنية لأن محتويات تقرير مدقق الحسابات فقدت فعاليتها وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطيرة على عملية اتخاذ القرار في بيئة ممارسة الأعمال المعاصرة .³

¹ نصار، محمود، خداش، حسام، الزوي، ابراهيم، " أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانية: لأراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين " ،المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 7، العدد 4 ، 2011 ، ص 597-598

² ترزي ، المنتصر بالله ، " أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة - فلسطين " ، الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2013 ، ص 64

³ ترزي ، المنتصر بالله، مرجع سابق ، ص 65

وقد أولت جهات مهنية عديدة وفي فترات مختلفة مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من الجهات الأخرى أهمية خاصة بتقرير مدقق الحسابات حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بتقرير مدقق الحسابات وإجراء العديد من التعديلات على تلك المعايير والتي تتعلق بشكل التقرير ومحتواه و ذلك من أجل الحصول على تقرير يمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وآخر هذه التعديلات هو التعديل الذي أجراه الاتحاد الدولي للمحاسبين على معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق .

2/4/1/8 مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والأخطاء:

تعتبر مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء إحدى السمات الجذلية لعملية تدقيق الحسابات ، حيث يوجد لدى مستخدمي القوائم المالية قناعة بأن المدقق مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء التي حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق ، وقد أشار معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا بأن المشكلة تكمن في أن الشخص العادي غير المتخصص يتوقع من المدقق أن يكتشف جميع عمليات الاحتيال والأخطاء الجوهرية¹ .

وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين أن مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية ، حيث إن تطبيق هذه النظم يقلل ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش أو الخطأ ويجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة والتي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الاجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن اتخاذ اجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية كما يتوجب على المدقق الاستفسار من إدارة المنشأة حول أي خطأ جسيم أو غش يتم اكتشافه بالإضافة إلى نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام من قبل العاملين بالمنشأة بإجراءات الرقابة المحددة² .

¹ Garcia- Benau, Maria Antonia and Humphrey, Christopher, "Learning from the experiences of Britain and Spain", European Accounting Review, (1992), Vol. 1 No. 2, p303-331

² International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of International Quality Control, Auditing, Review Other Assurance, and Related Services Pronouncements ", Volume I, 2013, p 157- 200

كما أشار مجلس ممارسات التدقيق في المملكة المتحدة (APB) أن هناك بعض الأفكار والمفاهيم التي تسيطر على مستخدمي القوائم المالية منها اعتقادهم أن التقرير النظيف ما هو إلا ضمان بخلو القوائم المالية من أي غش أو تلاعب في الفترة التي يغطيها تقرير التدقيق ، وأن على المدقق تقديم تأكيد مطلق بصحة الأرقام الموجودة في القوائم المالية¹.

إن وجود عنصر الخطأ والغش يرتبط بأهمية العنصر ومدى تأثيره على القرارات لمستخدمي المعلومات المالية ، فإذا كان العنصر هام ويؤثر على القرارات فيجب بذل العناية المهنية الكافية في اكتشافه وإذا كان هذا العنصر غير هام بالدرجة التي لا يؤثر على القرارات فلا يعد من أولويات أداء المدقق² ، وعلى هذا الأساس وجب البحث في تقليص فجوة التوقعات وذلك في محاولة للقضاء على المسببات من خلال الاعتماد على المعايير التي توجه وتحدد الأخطاء ودرجة أهميتها وذلك بما يعطي القبول لهذه الآراء لدى مستخدمي القوائم المالية .

ونتيجة للضغوط فقد استجابت المهنة، وصدرت معايير مهنية تلزم المدققين بضرورة تخطيط التدقيق من أجل توفير ضمان معقول لاكتشاف الغش والأخطاء التي تعتبر جوهرية ومؤثرة على القوائم المالية.

ويرى الباحث أنه مما سبق يتضح أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المدقق حالات الغش والأخطاء أثناء تنفيذ عملية التدقيق وتوقعاتهم في ذلك منطقية ومعقولة ، وأن واجبات مدقق الحسابات بشأن اكتشاف الغش والمخالفات ليست كافية لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ، أما توقعات الجمهور بأن يقوم المدقق باكتشاف كل حالات الغش هي غير معقولة ولا يستطيع المدقق انجازه في ضوء ما يلتزم به من معايير بالإضافة الى قيود الوقت والتكلفة ، لهذا يتوجب على المهنة أن تعمل على تثقيف المجتمع المالي بتعريفه على طبيعة عملية التدقيق و حدود مسؤوليات المدقق وذلك لخفض مستوى توقعاته كي تتلاءم مع ما يمكن أن ينجزه المدقق بدرجة معقولة .

² Auditing Practices Board, " Proposals for an Expanded Auditor's Report " .Accountancy, 1991, P. 125

^٢ صديقي ، مسعود ، مرجع سابق، ص 145

2/4/1/9 مسؤولية المدقق في اكتشاف التصرفات غير القانونية :

تعتبر مسؤولية المدقق في اكتشاف التصرفات غير القانونية من الأسباب المؤدية إلى وجود فجوة التوقعات في التدقيق، حيث يتوقع مستخدمو القوائم المالية بأن المدقق مسؤول عن اكتشاف كل التصرفات غير القانونية أثناء أداء مهمة التدقيق وهذا التوقع من الأسباب المؤدية لظهور فجوة التوقعات .

إن نشرة معايير التدقيق رقم (54) الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1988 اعتبرت أن مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير مباشر ومهم على القوائم المالية مماثلة للمسؤولية المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات والتي تتطلب تخطيط عملية التدقيق بحيث توفر تأكيد معقول لاكتشاف تلك التصرفات¹ .

أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فإن إجراءات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً لا توفر ضماناً لإمكانية اكتشافها حيث إنها لا تتضمن إجراءات تصمم خصيصاً لاكتشاف تلك التصرفات ، ومع ذلك فإنه يجب على مدقق الحسابات أن يكون واعياً ومدركاً لإمكانية حدوث تلك التصرفات ، وفي حال اكتشاف أي تصرف غير قانوني فإنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على معلومات كافية لتقييم تأثيره على القوائم المالية مع ضرورة مراعاة تقييم الإدارة لتأثير ذلك التصرف² .

إن التمييز بين التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر والتي لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية أمر صعب وذلك لعدم وجود حد فاصل للتمييز بينها ، كما لم تتضمن نشرات المعايير أي قواعد للتمييز بينها ، وبالتالي فإن ذلك يعتمد على التقدير المهني لمدقق الحسابات³ .

ومما سبق يرى الباحث أن على المدقق أن يخطط لعملية التدقيق بحيث يوفر تأكيد معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية سواءً أكانت مباشرة أو غير مباشرة ، وفي هذا الشق فإن المعايير المهنية مازالت غير كافية وأداء المدققين أيضاً مازال

¹ واكد، سامي، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2003، ص 69
² حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، ص 541-550
³ الحارس، عبدالرحمن، "فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية"، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2009، ص 17

غير كاف وهذا يدل على وجود فجوة الأداء ، أما بما يخص توقعات مستخدمي القوائم المالية حول مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف كل التصرفات غير القانونية بما فيها التصرفات غير القانونية التي لها تأثير غير مباشر وغير هام على القوائم المالية فإن المدقق لا يستطيع القيام بهذا العمل كونه ليس خبيراً قانونياً وله حدود من حيث الكفاءة والتأهيل، وهذا التوقع يشير إلى وجود فجوة اللامعقولية .

2/4/2 الأسباب الخاصة بمستخدمي القوائم المالية :

2/4/2/1 قصور الوعي عن المحاسبة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية :

يوجد قصور في نشر الوعي عن المحاسبة و التدقيق بين جمهور المستخدمين وهذا القصور يؤدي إلى عدم إلمامهم بماهية وأهداف التدقيق ودور ومسؤوليات المدقق بالإضافة الى القيود والتعقيدات المتأصلة في عملية التدقيق ، وبالتالي يُولّد المزيد من التوقعات نحو الأعمال التي يجب على المدقق القيام بها والتي قد تبلغ حداً كبيراً ليس بمقدور المدقق تقديمها في ضوء ما يحكمه من معايير وقوانين منظمة للمهنة وكذلك في ضوء عنصر التكلفة والعائد لعملية التدقيق وهذا بدوره يساهم في اتساع فجوة التوقعات في التدقيق .

2/4/2/2 طبيعة التغير في توقعات المجتمع :

إن التغير في توقعات وطلبات المجتمع من المدقق يتسم بالسرعة والديناميكية مما يؤدي لحدوث فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات جديدة لمستخدمي القوائم المالية، والاستجابة المهنية لها وهو الأمر الذي يساهم في اتساع فجوة التوقعات¹.

ومما سبق يرى الباحث أن فجوة التوقعات أصبحت واقعاً لا يمكن إنكاره وظاهرة مثيرة للجدل فهي غير ساكنة وديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة على خدمات ومسؤوليات المدقق وعرض خدمات ومسؤوليات المدقق، ومكوناتها تتغير باستمرار كالتوسع في واجبات المدققين بالإضافة إلى محاولات رفع الوعي والإدراك لدى المجتمع تجاه مهنة التدقيق، إن مسؤولية فجوة التوقعات في التدقيق هي مسؤولية مشتركة بين مدققي الحسابات والبيئة الخارجية للتدقيق، ولهذا يجب البحث الجيد في أسباب وجودها والعوامل التي ساهمت في اتساعها وذلك لمحاولة التحكم في مكوناتها والسعي لتقليصها إلى الحد الأدنى لأنه من غير الممكن القضاء عليها نهائياً في ظل كل هذه التعقيدات التي تحيط بنا في بيئة الأعمال الحديثة.

¹ بدوي ، مهدي ، "فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين و خبراء الضرائب : الدواعي و المبررات " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان المفتوحة ، 2012 ، ص 16-17

الفصل الثالث

العوامل المؤثرة في تقليص فجوة التوقعات ومدى مساهمة معايير التدقيق فيها

3/1 تدعيم استقلالية المدقق

3/2 زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق والإعلام عن طبيعة دور المدقق ومسؤولياته

3/3 رفع الكفاءة المهنية للمدقق

3/4 توسيع مسؤوليات المدقق وترشيد توقعات المستفيدين من التدقيق

3/5 تفعيل دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة

مقدمة :

إن معظم الدراسات والأبحاث التي تناولت فجوة التوقعات توصلت إلى نتائج تؤكد صعوبة القضاء بشكل كامل على الفجوة بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات المستقلين وذلك لأن أسباب وجود هذه الفجوة تتجدد وتتطور وفقاً للظروف والمتغيرات ، والتوقعات غير المعقولة من جانب المجتمع المالي بالنسبة لدور ومسؤوليات المدقق ونقص الأداء من جانب المدققين تساهم بشكل كبير في استمرار الفجوة ، إلا أن المنظمات المهنية تعمل جاهدة لإصدار وتطوير المعايير التي تحكم عملية التدقيق من حيث استقلال المدقق و تحديد مسؤولياته في اكتشاف الغش و التصرفات غير القانونية و دوره من الرقابة الداخلية لمنشأة العميل و الإشارة إلى مدى قدرة المنشأة على الاستمرار و معايير رقابة جودة الأداء و إصدار معايير لضبط سلوك المهنة بالإضافة إلى ما سبق تسعى المنظمات المهنية للعمل على تثقيف مستخدمي البيانات المالية بوظائف التدقيق وواجبات ومسؤوليات المدقق وعلى إصدار المعايير التي تؤدي إلى تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية ، وهذه الجهود جميعها تصب في إطار المحاولة للحد من اتساع الفجوة نظراً لآثارها السلبية على مهنة التدقيق .

وفي هذا الفصل سيقوم الباحث باستعراض العوامل المؤثرة في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق وتوضيح كيفية تعامل معايير التدقيق مع هذه العوامل ومدى مساهمتها في تقليص فجوة التوقعات .

تتأثر فجوة توقعات التدقيق بعدد من العوامل والتي تساهم في تقليصها والحد منها وقد ساهمت معايير التدقيق الدولية فيها وقدمت أدلة وارشادات تساهم في تأطير عمل المدقق وتحديد واجباته ومسؤولياته ويمكن استعراض هذه العوامل كما يلي :

3/1 تدعيم استقلالية المدقق :

تعتبر استقلالية المدقق عامل رئيسي في عملية التدقيق وهي من أهم الصفات المهنية التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات ، لذلك يجب على المدققين الحفاظ على استقلاليتهم عند ممارسة عملهم وذلك من أجل إبداء رأي فني ومحايد في مدى عدالة القوائم المالية وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير التدقيق .

وعلى الرغم من أن استقلال المدقق قد لا يتحقق كلياً ، إلا أن الاستقلال يجب أن يمتد الى كل ما يتعلق بعملية التدقيق¹ ، مما يتوجب على المدقق أن يتمتع بالاستقلال سواء في الحقيقة أو المظهر في أي عمل ممكن أن يقوم به ، فلا يكفي أن يتمتع المدقق بالاستقلال العقلي بل عليه كذلك أن يكون مستقلاً في مظهره الخارجي لإزالة مواقف الشك من الأطراف الخارجية، وهذا ما نصت عليه مجموعة المعايير العامة ضمن معايير التدقيق المقبولة عموماً ، وبالتالي يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجاليه الحقيقي والظاهر دون فصل بينهما لأن فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغي الآخر².

إن المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول من وضع معايير أداء للمهنة وذلك منذ عام 1939 ضمن كتيب صادر بعنوان (معايير التدقيق المقبولة عموماً) ومنذ ذلك الوقت لم تتغير هذه المعايير الأساسية، ولكن شرع المجمع في إصدار توصيات تفصيلية تشرح هذه المعايير وتعتبر مكملة لها مع بقاء المعايير الأساسية كما هي باعتبارها الأساس الذي تعتمد عليها هذه التوصيات ، والهدف من إصدار هذه التوصيات تلافياً لوجه النقد التي وجهت لهذه المعايير باعتبارها صيغت في قواعد عامة غير محددة .

وقد صنفت معايير التدقيق المقبولة عموماً (GASS) إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

أ- المعايير العامة أو الشخصية .

ب- معايير العمل الميداني .

ج- معايير اعداد التقرير .

¹ الحسني ، صادق ، " دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهنة" ، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 26 ، العدد 1 ، الجامعة الأردنية ، عمان ، 1999 ، ص52.

² الصبان ، محمد سمير ، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق" ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 61

إن المعيار الثاني من المعايير العامة أو الشخصية هو معيار الاستقلال والذي أكد على وجوب توفر الاستقلال الذهني عند المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل، وتنشأ أهميته من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال المدقق وحياده في إبداء رأيه ، فعلى المدقق أن يلجأ إلى تدعيم استقلاله وأن يبتعد عن المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توافرها لديه مما قد يؤدي الى التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره .

كما تضمن دليل آداب سلوك المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المزيد من الإرشادات التي توفر الاستقلال للمدقق بالإضافة إلى نشرة معايير رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب التدقيق والتي توفر الإرشادات اللازمة لمساعدة هذه المكاتب في المحافظة على الاستقلال في المظهر¹ .

وجاء في معيار التدقيق الدولي 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل) ضمن فقرة متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية ، على المدقق أن يمثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ، بما في ذلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية² .

ومما سبق نجد أن تدعيم استقلال المدقق له أهمية كبيرة في تحسين أداء المدقق لعملية التدقيق وإبداء رأيه الفني والمحايد في مدى عدالة القوائم المالية بكل شفافية وبعيداً عن أي ضغوط قد يتعرض لها ، وبالتالي يساهم ذلك في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير التدقيق ويوجد في الأدبيات المحاسبية العديد من الوسائل والمقترحات التي تدعم استقلال المدقق ويمكن عرض أهم هذه المقترحات كما يلي :

3/1/1 لجان التدقيق :

تعد لجان التدقيق من الوسائل الهامة التي تدعم استقلال وحياد المدقق والتي تكونت فكرتها في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة

¹ . لظفي ، أمين السيد أحمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 ، ص 110

² International Federation of Accountants (IFAC), " Handbook of International Quality Control, Auditing, Review Other Assurance, and Related Services Pronouncements", Volume I, 2013, p 80

MOKESSON & ROBBINS التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي و تحديد أتعابه¹ . وفي عام 2002 صدر قانون Sarbanes – Oxley الذي جعل لجنة التدقيق هي الأساس في عملية التعيين وتحديد أتعاب المدقق الخارجي وأصبحت هي المسؤولة عن الموافقة على القيام بالخدمات الاستشارية².

وتساهم لجنة التدقيق في تدعيم استقلال المدقق عن طريق تنفيذ مسؤولياتها التي تتعلق بتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقرير التدقيق وكذلك يمكن للجنة التدقيق المساهمة في دعم استقلال المدقق عن طريق³:

- فحص خطط الإدارة للارتباط بالمدقق الخارجي لأداء خدمات غير التدقيق والتأكد من عدم تأثير تلك الخدمات على استقلال المدقق.

- فحص جوانب عدم الاتفاق والخلاف بين المدقق والإدارة ومحاولة تقريب وجهات النظر . ويعتبر الدور الرئيسي للجنة التدقيق في حماية استقلال المدقق هو توفير المناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه وحمايته من أي ضغوط من جانب الإدارة ، وتعد مراجعة الخدمات بخلاف التدقيق والتي يقوم بأدائها مدقق الحسابات من الوظائف الأساسية للجان التدقيق وبالتالي نجد أن الدور الفاعل للجان التدقيق وأدائها للمهام المنوطة بها والمتمثلة في اختيار المدققين الخارجيين وتحديد أتعابهم والموافقة على الخدمات الاستشارية وتأييد المدققين حول المسائل الخلافية في وجهات النظر مع إدارة المؤسسة، يؤدي إلى تدعيم استقلال المدقق وزيادة فعالية التدقيق وزيادة الثقة في القوائم المالية ، وبالتالي المساهمة في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق .

أما بالنسبة للمعايير الدولية فقد اهتمت بلجان التدقيق وقد كان ذلك عندما أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) عام 1988 نشرة معايير التدقيق (SAS 61) والخاصة باتصال لجان التدقيق مع المدققين الخارجيين والتي تنظم عملية الاتصال بخصوص المعلومات الأخرى التي يتوجب على المدقق الخارجي إبلاغها إلى لجنة التدقيق وقد أدت هذه النشرة إلى توسيع نطاق مسؤولية

¹ حمادة، رشا ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد 2 ، 2010 ، ص 99-100 .

² الدوجي، علي ، سيد علي، أسامة، " دور قانون (ساربنيز – أوكلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي "، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86 ، 2011

³ غالي، جورج، تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص 39

المدقق الخارجي لضمان قيامه بإعطاء معلومات كافية للجنة التدقيق وذلك للقيام بوظائفها وواجباتها والالتزام بمسؤولياتها الإشرافية على عملية التقرير والإفصاح¹ .
بالإضافة الى ذلك أصدر المجلس في عام 1992 نشرة معايير التدقيق رقم (71) " المعلومات المالية المرحلية " والتي تتطلب من المدقق تبليغ الإدارة بالتحريفات الهامة بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية بسبب عدم تطبيق المبادئ المحاسبية وإذا أعتقد المدقق بأن الإدارة لم تستجب لذلك وخلال لفترة معقولة فعليه إبلاغ لجنة التدقيق² .

وفي عام 1996 اتفق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ولجنة الأوراق المالية (SEC) على تأسيس مجلس معايير الاستقلالية (ISB) وذلك بهدف حماية مستخدمي القوائم المالية ، وفي عام 1999 قام (ISB) بإصدار أول نشرة له بعنوان "مناقشة الاستقلالية مع لجنة التدقيق" تضمنت العديد من الموضوعات منها العلاقات الشخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق ومناقشة مفهوم الاستقلالية³ .

3/1/2 التغيير الإلزامي للمدقق :

من المقترحات التي تبنتها العديد من الدراسات من أجل تدعيم استقلال المدقق وبالتالي المساهمة في تقليص فجوة التوقعات هي التغيير الإلزامي للمدقق ، حيث أكدت معايير التدقيق الدولية على ضرورة الحفاظ على عامل الاستقلالية لدى مدقق الحسابات وتجنب أي سبب يمكن أن يؤدي إلى اضعاف هذا العامل ، وطول فترة بقاء المدقق مع العميل يعد من العوامل المؤثرة في ذلك لذلك تم اقتراح التغيير الإلزامي للمدقق وتتراوح آراء الباحثين بين مؤيد ورافض لتغيير المدقق، فمنهم من يؤيد اتجاه التغيير الإلزامي وحثه في ذلك بأن طول المدة ينتج عنها موافقة المدقق لآراء ومعتقدات الإدارة وبالتالي التأثير على مصداقية القوائم المالية وانعدام الثقة في المهنة ككل، وهناك أطراف أخرى ترى بعدم تغيير المدقق لأن بقاءه لمدة طويلة يصبح فيها مدرك لكل جوانب المؤسسة ومتفهم لطبيعة عمل المنشأة ولطبيعة الصناعة التي تعمل فيها وفهمه العميق للنظام الداخلي ونظام الرقابة الداخلية مما ينعكس على جودة التدقيق ، بالإضافة إلى ذلك تقليص تكلفة التدقيق وقصر وقت أداء عملية التدقيق وبالتالي الاستفادة من مزايا استمرار العلاقة مع العميل ، إلا أن طول ارتباط المدقق بالعميل ربما يؤثر على موضوعيته أثناء

¹ سامي ، مجدي ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في البيئة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46 ، العدد 2، 2009 ، ص22

² غالي ، جورج ، مرجع سابق، ص 78 - 79

³ Messiers , JR, William F. "Auditing and Assurance services a systematic Approach " 2nd Ed , USA. Mc Graw – Hill Companies INC for manufacturing and Export, (2000) . P 26.

فحصه للقوائم المالية ويزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية في هذه القوائم بالإضافة الى أن المدقق مع مرور الوقت يفقد خاصية الشك المهني المناسب¹ .

لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وأستراليا وغيرها، بأن لا تزيد مدة بقاء المدقق في الشركة التي يدقق حساباتها أكثر من خمس سنوات ويجب استبداله بعد هذه المدة بمدقق آخر² .

وفي سورية وردت فقرة التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات في المادة 4 من القرار 3944 الصادر بتاريخ 8/6/2006 نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ، وكذلك في المادة 14 من القرار 31 لعام 2008 نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) وأيضاً في المادة 57 من قانون سوق الأوراق المالية 55 لعام 2006 وكذلك في المادة 51 من القانون 33 لعام 2009:

" يعين مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المفتش لأكثر من أربع سنوات متتالية ولا يجوز إعادة تعيينهم بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين ماليتين " .

3/1/3 الخدمات الاستشارية:

مما لاشك فيه أن شركات و مكاتب التدقيق تمارس خدمات تقدم لإدارة الشركة بجانب خدمات التدقيق مثل تصميم النظم المحاسبية والتكاليف واعداد الموازنات التقديرية ودراسة الجدوى الاقتصادية و الخدمات الضريبية، وتقديم مثل هذه الخدمات يجعلها موضع شك من جانب المجتمع المالي، إلا أن هناك اختلافاً بين الباحثين بين مؤيد ومعارض بمدى تأثير تلك الخدمات على استقلالية المدقق .

فقد أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) قائمة للخدمات التي يعتبر أدائها من قبل المدقق إخلالاً بمبدأ استقلاله وهي³:

- إمساك دفاتر أو أي خدمات أخرى تتعلق بسجلات المحاسبة أو القوائم المالية .

- تصميم نظم المعلومات المالية .

¹ صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل ، مرجع سابق، ص 399
² جريوع ، يوسف وشاهين، علي ، " العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة " ، بحث مشترك مقدم لجامعة القاهرة ، مجلة المحاسبة والتمويل والتأمين ، 2011 ، ص 16 .
³ الغنودي ، عيسى عبد الله ، " دور قواعد الإدارة الرشيدة(الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 ، العدد2 ، 2011 ، ص 467-466

- التدقيق الداخلي .
 - خدمات محاسبة التأمين .
 - إدارة الموارد البشرية .
- أما قانون Sarbanes – Oxley فقد حدد في الفقرة (201) من المادة (200) الخدمات الاستشارية التي يمنع تقديمها من قبل المدقق الخارجي لعميله وهي:¹
- مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية.
 - تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية.
 - تقديم الخدمات التأمينية.
 - خدمات التقييم والتقدير .
 - خدمات التدقيق الداخلي .
 - الخدمات الإدارية وخدمات الموارد البشرية.
 - خدمات الاستثمارات المصرفية.
 - الخدمات القانونية وخدمات الخبرة التي لا تتعلق بأعمال التدقيق .

كما نصت الفقرتان (202-204) من نفس القانون بضرورة حصول المدقق الخارجي على موافقة مسبقة من قبل لجنة التدقيق على أي من الخدمات التي يسمح له تقديمها بشرط عدم تجاوز أتعابها 5% من إجمالي الأتعاب التي يتقاضاها من العميل .

وأصدرت لجنة الخدمات الاستشارية المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية، وتنقسم هذه المعايير إلى مجموعتين المعايير العامة والمعايير الفنية²، وتتكون المعايير العامة من:

أ - **الخبرة والتأهيل العلمي** : تقديم الخدمات الاستشارية يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة التحليلية كما ينبغي على المدقق الامتناع عن تقديم تلك الخدمات التي لا يمتلك الكفاءة الفنية المطلوبة لأدائها.

¹ Arens, A. & Elder, R J. & Beasley M.S. "Auditing and Assurance Services". Tenth Edition, USA. Prentice Hall Private Limited, 2005, p83.

² سويسبي ، علي عمر ، مرجع سابق ، ص 116-117

ب- **بذل العناية المهنية** : يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الكافية عند أدائه الخدمات الاستشارية، والالتزام بكافة المعايير المهنية والأخلاقية، فمفهوم العناية المهنية هو بمثابة وسيلة يتم من خلالها التزام المدقق الخارجي بالاجتهاد في تطبيق الاجراءات الضرورية لإنجاز الخدمات والمهام المكلف بها.

ج - **الإشراف والتخطيط المناسب** : يجب أن تخطط الخدمات الاستشارية بشكل ملائم كما ينبغي أن يتم الإشراف على المساعدين بشكل ملائم وكاف .

د - **كفاية البيانات الملائمة** : يجب على المدقق أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة عن مهمته بالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره .

أما المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية فتتكون من :

أ- **دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية**: يجب على ممارس المهنة في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى القيام بدور الإدارة أو يأخذ على عاتقه أي دور يمكن أن يؤثر بشكل سلبي على موضوعيته.

ب- **التفاهم أو الاتفاق مع العميل** : يجب على المدقق التأكد من فهم العميل لكافة الأمور المتعلقة بأداء الخدمات الاستشارية من خلال خطاب الارتباط، ويشتمل ذلك على الهدف من الارتباط ونطاق ونوع التقرير الذي يقدمه، وأتعاب المدقق مقابل أعماله.

ج- **استفادة العميل** : يجب على المدقق أن يتعرف أولاً على حجم الاستفادة التي يتوقعها العميل منه قبل موافقته على أداء تلك الخدمات له، ويجب عليه أن يتأكد من إمكانياته وكفاءته لأداء تلك الخدمات كما يتصورها عميله، كما ينبغي عليه الحصول على البيانات الملائمة والمؤيدة لأية توصيات ونتائج متعلقة بأداء الخدمات الاستشارية.

د - **تبليغ النتائج** : يجب على المدقق تبليغ العميل شفهيًا أو كتابيًا وإحاطته بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة تقديم الخدمات الاستشارية فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار .

وترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA أن قيام المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلالته ، طالما أنه يقتصر على إبداء النصيحة والمساعدة الفنية ودون أن تسند إليه مهمة اتخاذ القرارات الإدارية وتبنت قواعد

سلوك المهنة الصادرة عن معهد المحاسبين بإنجلترا وويلز نفس رأي المجمع الأمريكي،¹ واتفق مع ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عندما أجازت قواعد السلوك المهني التابعة للاتحاد للمدقق الخارجي القيام بتقديم خدمات استشارية إدارية ومالية لعملاء التدقيق، واعتبرت ذلك بمثابة اقتصاد في الجهد والمهارات والخبرة، كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الارتباط والتعايش المتواصل مع أعمال العميل مما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكلفة أقل وبوقت أقصر.²

وفي سورية لم تمنع القوانين والتشريعات النازمة لمهنة التدقيق مدقق الحسابات الخارجي من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق، بل على العكس من ذلك أكدت على عدم جواز تقديم خدمات التدقيق وباقي الخدمات الاستشارية إلا من قبل محاسب قانوني مرخص أصولاً وذلك في المادة ١95١ من القانون رقم ١33١ لعام 2009، ولكنها اشترطت أن يكون ذلك بشكل لا يؤثر على حياده واستقلاله.

وجاء في القانون ما يلي :

مع مراعاة مبدأ الاستقلالية والحيادية وفق معايير التدقيق الدولية للمحاسب القانوني وفي حدود اختصاصه في هذا القانون يجوز له القيام بالأعمال التالية :

- تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد .
- دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية .
- إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية .
- إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلفه بذلك .
- تقديم الاستشارات الضريبية .
- القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية .

¹ Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "A new Guide To Professional Ethics " Accountancy,(1992), pp117- 131

² القاضي ،حسين ، دحدوح ،حسين، " أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية "، مؤسسة الوراق ،عمان، 1999 ص122

- تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها .

- وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

ويرى الباحث أن هذه القوانين والتشريعات الناظمة لمهنة التدقيق في سورية وإن نجحت في تحقيق الاستقلالية الحقيقية للمدقق الخارجي والتي تعتبر حالة ذهنية تعتمد على قدرة المدقق على فصل الأدوار التي يقوم بها، إلا أن الجانب الآخر المتمثل في الاستقلالية الشكلية مازال محل شك، وبالتالي فإن هذه القوانين لم تحقق الاستقلالية الكاملة للمدقق الخارجي عند أدائه للخدمات الاستشارية، وذلك على اعتبار أن هناك جانبين للاستقلالية ينبغي التأكد من توافرها يتمثلان في الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الشكلية، حيث أن فقدان أحدهما سيؤثر بالضرورة على الاستقلال ككل .

3/1/4 تعيين المدقق وتحديد أتعاب التدقيق :

إن تعيين المدقق يتم بواسطة ملاك المنشأة أو المساهمين أو تفويض الإدارة من قبل الهيئة العامة للمساهمين بتعيين وعزل المدقق وكذلك تحديد أتعابه، وفي الواقع العملي نجد بأن الإدارة في الغالب هي التي تقوم بهذه المهام .

إن قيام إدارة المنشأة بتعيين المدقق يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه، لذلك فإن لجنة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) وحرصاً منها على دعم استقلال مدقق الحسابات الخارجي أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة التدقيق حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المدقق، وبشكل عام فإن بقاء صلاحية عزل مدقق الحسابات الخارجي بيد إدارة المنشأة يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الإدارة بعزل المدقق إذا لم ينفذ مطالبها وتوجيهاتها، لذلك تدخلت الجمعيات والمنظمات المهنية لدعم استقلال المدقق والوقوف معه مطالبته من المدقق الجديد الاتصال بالمدقق السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضاً عنه وهذا ما ورد أيضاً في المعايير الدولية¹.

¹ جربوع، يوسف محمود، "مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، الطبعة الأولى، فلسطين، 2002، ص 106-107

وكما حرصت المنظمات المهنية على تضمين قواعد السلوك المهني الصادرة عنها مجموعة من الضوابط التي تكفل المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي ومن هذه الضوابط مثلاً ما تضمنته قواعد ميثاق شرف المهنة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وذلك بما يخص بتحديد قيمة الأتعاب وكذلك في طريقة تسديد هذه الأتعاب، فنصت القاعدة رقم (101) على¹:

1- تحديد قيمة الأتعاب على أساس الوقت المستنفذ والمسؤولية التي يتحملها المدقق.

2- على المدقق أن يتأكد بأن الأتعاب الدورية التي يتقاضاها من أحد العملاء لا تزيد بأي حال من الأحوال على % 15 من إجمالي إيرادات المكتب من أتعاب التدقيق .

3- لا يجوز للمدقق أن يبدي رأيه في القوائم المالية إذا لم يكن العميل قد سدد للمدقق أتعابه عن العام السابق وذلك حتى لا يتعرض استقلاله للخطر.

وتحظر القاعدة رقم (302) على المدقق الاتفاق على تحديد الأتعاب معلقة بنتائج التدقيق المتوقع في المستقبل، كأن تحدد مثلاً بنسبة مئوية معينة من أرباح العميل فذلك يؤدي إلى فقدان المدقق لموضوعيته ويؤثر على استقلاليته، وتطبق هذه القاعدة أيضاً على أتعاب الخدمات المحاسبية الأخرى التي يقدمها المدقق.

كما أن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وضع دليلاً للسلوك المهني تضمن مجموعة من القواعد لضبط السلوك المهني للأعضاء ومن ضمنها قاعدة تنظيم أتعاب التدقيق ، حيث جاء في هذه القاعدة مجموعة من النقاط ينبغي على أعضاء المهنة الالتزام بها أهمها²:

- يجب أن تمثل الأتعاب المهنية انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات المهنية التي تم إنجازها لفائدة العميل .

- ينبغي أن تحسب الأتعاب المهنية على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص قام بأداء الخدمات المهنية .

- يجب أن لا يقدم المدقق بياناً يشير فيه إلى خدمات مهنية معينة حالية أو مستقبلية سيتم القيام بها مقابل أتعاب محددة أو مقدرة إذا كان من المرجح في وقت تقديم البيان أن هذه الأتعاب سوف تزداد كثيراً ولم يتم إشعار العميل المحتمل بهذا الاحتمال.

¹ سويسبي ، عمر ، مرجع سابق ، ص 111

² سويسبي ، عمر ، مرجع سابق ، ص 112

- يجوز للمدقق أثناء الخدمة أن يطالب العميل بدفع أقل مما دفعه من قبل لخدمة مشابهة بشرط أن يكون قد تم احتساب الأتعاب حسب الشروط السابقة .

وفي سورية جاء فقرة تعيين مدقق الحسابات وتحديد أتعابه في المادة 185\ من قانون الشركات رقم 29\ لعام 2011 :

- تنتخب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية، وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب.

- يجب أن تكون هذه الجهة مدقق حسابات أو أكثر من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق فيما إذا كانت الشركة مساهمة عامة.

- إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق- بحسب الحال- لتنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر.

وكذلك أشارت المادة 186\ من نفس القانون لشروط التعيين :

- لا يجوز أن يعين مدققاً للحسابات من هو مساهم في الشركة أو من يتقاضى أجر أو تعويض منها أو كان موظف أو شريك لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

- يجب على الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، تلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح.

ويرى الباحث أن السبيل الأمثل للحد من دور مجلس الإدارة في تعيين واختيار المدقق يكون من خلال استبعاد دور المجلس وقيام لجنة التدقيق بطرح أسماء ثلاث جهات للقيام بمهمة التدقيق ويكون ذلك مباشرة على الجمعية العمومية لتقوم بانتخاب جهة واحدة .

وبصورة عامة يوجد مجموعة من الاجراءات والسياسات التي يمكن لمكاتب تدقيق حسابات العاملين فيها اتباعها لتحقيق درجة معقولة من الاستقلال المهني ومن هذه الاجراءات والسياسات ما يلي :¹

أ - تعليم وتثقيف مدقق الحسابات بالأمور التي تتعلق بالاستقلال المهني .

ب - الاحتفاظ بسجلات تتضمن معلومات خاصة بمبدأ الاستقلال ومنها معلومات عن خبرة المدقق السابق ومعلومات عن أقاربه مع العملاء وأسماء الشركات التي تتعامل معها مكاتب تدقيق الحسابات .

ج - التركيز على قواعد الاستقلال المهني في برامج التدريب الخاصة بمدققي الحسابات العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات وتذكيرهم بشكل دوري بعدم الخروج عن متطلبات الاستقلال

د - التأكد من تحقق الاستقلال المهني قبل قبول تدقيق حسابات أي شركات أخرى .

هـ - منع العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات من قبول أي هدايا أو خدمات عينية معينة لأي سبب من الشركة أو المؤسسة التي تم حساباتها وتدقيقها .

ومما سبق نلاحظ أن المنظمات المهنية المهمة بمهنة التدقيق والمصدرة للمعايير الدولية ، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (FASB) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وغيرها من الجهات الأخرى ، قد أولت أهمية خاصة باستقلالية المدقق الخارجي حيث قامت هذه المنظمات بإصدار العديد من القواعد والإرشادات والمعايير المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي وإجراء العديد من التعديلات على تلك المعايير بهدف تعزيز وتقوية استقلالية المدقق الخارجي في أداء عمله وإبداء رأيه الفني والمحايد في مدى عدالة القوائم المالية .

3/2 زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق والإعلام عن طبيعة دور المدقق ومسؤولياته :

ان أحد الأسباب الأساسية في وجود فجوة التوقعات في التدقيق هو عدم وعي المستفيدين من تقارير التدقيق بطبيعة عمل المدقق ومسؤولياته، وبالتالي فمن أجل تقليص فجوة التوقعات يجب العمل على توعية هؤلاء المستفيدين وإعلامهم بالدور الذي يقوم به المدقق في المجتمع وحدود واجباته ومسؤولياته المهنية ، ويجب أن يشمل هذا الإعلام التوضيح والتفريق بين الأمور التي

¹ زريقات، محمد و محمود، سلامة و كلبونة، يوسف، "علم تدقيق الحسابات النظري"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 185-184

هي من عمل المدقق ومن اختصاصه وبين الأمور التي هي من اختصاص الإدارة وبالتالي عدم الخلط بين ما يقوم به المدقق وما تقوم به الإدارة، وهذا يتطلب زيادة فعالية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح التوقعات غير المعقولة، وقد ساهمت معايير التدقيق الدولية في بعض الوسائل كتقرير الإدارة وتقرير التدقيق والتي تؤدي إلى زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق والإعلام عن طبيعة دور المدقق ومسؤولياته ، ومن هذه الوسائل:

3/2/1 تقرير الإدارة :

إن معظم مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن إعداد القوائم المالية هي مسؤولية المدقق في حين أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وفي سبيل تصحيح هذا الاعتقاد لدى المستخدمين وتدارك سوء الفهم الحاصل كان لابد من تحسين عملية الاتصال معهم.

حيث اهتمت الأبحاث والدراسات العلمية والمنظمات المهنية في موضوع تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية ، وتوصلت اللجان المنبثقة عن مختلف المنظمات المهنية مثل : لجنة Cohen ولجنة Treadway ولجنة Ryan ولجنة Macdonald إلى ضرورة إلزام الإدارة بإعداد تقرير تفر فيه بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية للمنشأة.

وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية من خلال المعيار 580 (الاقرارات الخطية) والذي يلزم المدقق بالحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتمشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية وأنها قد قامت بالموافقة على القوائم المالية حيث جاء فيه :

" ينبغي أن يطلب المدقق من الادارة تقديم تقرير خطي بأنها قامت بالوفاء بمسؤولياتها عن اعداد البيانات المالية وفقاً لاطار اعداد التقارير المالية المطبق ، بما في ذلك حيثما كان ملائماً العرض العادل لها " ¹ .

ويرى الباحث أن معيار التدقيق الدولي رقم 580 (الاقدرات الخطية) أحد العوامل الهامة في تقليص فجوة التوقعات كونه يحدد بوضوح مسؤولية الادارة عن اعداد القوائم المالية، وبالتالي يساهم في تقليل المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق تجاه مستخدمي القوائم المالية في هذا الجانب .

¹ International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of International Quality Control Auditing, Review Other Assurance, and Related Services Pronouncements", Volume I, 2013, p 571

3/2/2 تقرير التدقيق :

يعتبر تقرير التدقيق وسيلة الاتصال الأساسية بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية ، ويمثل التقرير محصلة عملية التدقيق التي قام بها المدقق من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة التدقيق حتى لحظة إبداء رأيه الفني والمحايد في مدى عدالة القوائم المالية ، ويعد من المعلومات الإضافية الى جانب القوائم المالية المنشورة، حيث يعطي معلومة لقارئ القوائم المالية بأن تلك القوائم قد خضعت للفحص والتحقق من جانب مدقق خارجي مستقل ، وبناءً على هذا التقرير يتخذ المستثمرين العديد من القرارات¹.

وفي عام 1988 أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تسع نشرات لمعايير التدقيق بهدف تضيق فجوة التوقعات والحد منها وكان من ضمن هذه النشرات نشرة معايير التدقيق رقم (58) الخاصة بتحسين الاتصالات الخارجية والتي أدت إلى تعديل تقرير المدقق وحددت المكونات الأساسية للتقرير وهدفت إلى تحسين الاتصال مع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية والتي نتج عنها تغييرات هامة في تقرير التدقيق كما يلي²:

- أ- إظهار مسؤولية المدقق ومسؤولية الإدارة عن طريق إضافة فقرة افتتاحية.
- ب- تضمين فقرة النطاق بأن التدقيق يعطي تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات هامة.
- ج- إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية التدقيق.
- د- عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى وفي حالة عدم وجود اتساق يشار إلى ذلك.
- هـ- إدراج فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي عندما تكون هناك حالات عدم التأكد.

وأوضحت نتائج دراسة Miller et al³ التي شملت آراء عينة من العاملين بالبنوك والتي أجريت للتعرف على تأثير تقرير مدقق الحسابات الذي تضمنته نشرة معايير التدقيق رقم (58) الخاصة بتحسين الاتصالات الخارجية والصادرة من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1988 مع ثمانية نشرات أخرى سميت هذه النشرات بمعايير فجوة التوقعات وهدفت لتضييق

¹ نصار وآخرون، مرجع سابق، ص 594

² غالي ، جورج ، مرجع سابق، ص 36 .

³ Miller, J., Reed, S. and Strawser, R, "The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications?", The CPA Journal, Vol. 60, 1990, pp. 68-72.

تلك الفجوة، أن تقرير مدقق الحسابات الجديد قد ساعد في تحسين فهم هؤلاء العاملين في البنوك بخصوص واجبات ومسؤوليات كل من مدققي الحسابات والإدارة عن القوائم المالية، كما أنه أكثر قابلية للفهم من التقرير القديم وقد خلصت الدراسة إلى أن هذا التقرير قد ساهم في تقليص فجوة التوقعات.

وفي عام 1994 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتبني التعديل الذي قام به المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1988 وذلك من خلال إصداره لمعيار التدقيق الدولي رقم (13) والخاص بتقرير مدقق الحسابات .

وفي العام 2006 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار تعديلات لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 (تكوين رأي واعداد تقارير حول البيانات المالية) ، ويتطلب هذا المعيار الدولي أن يوفر تقرير المدقق تفسيرات واضحة لمسؤوليات المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات التدقيق، وقد أجري التعديل من أجل تحسين فهم المستخدمين للتدقيق ولمقابلة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية لمدقق الحسابات والإدارة، بالإضافة إلى موثوقية القوائم المالية المدققة ، حيث تم تعديل شكل تقرير المدقق وذلك بحذف كل من مسؤولية الإدارة ومسؤولية المدقق من فقرة المقدمة وإفراد فقرة خاصة لمسؤوليات الإدارة وفقرة خاصة لمسؤوليات المدقق ، وتشتمل فقرة مسؤولية الإدارة وفق التعديل الجديد لتقرير المدقق بعض المسؤوليات التي لم يحتويها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي:¹

أ- مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية بما يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ.

ب- مسؤولية الإدارة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.

ج- مسؤولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف المنشأة.

أما فقرة مسؤولية المدقق فقد اشتملت وفق التعديل الجديد لتقرير المدقق بعض المسؤوليات والتي لم يحتوي عليها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ²:

- الإشارة إلى أن التدقيق تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم المدقق بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة.

¹ نصار وآخرون، مرجع سابق ، ص 599

² نصار وآخرون ، المرجع السابق ، ص 600

- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء أكانت بسبب الغش أو الخطأ، وعند إجراء المدقق لهذه التقييمات للمخاطر عليه الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.

ويتفق الباحث مع دراسة (ترزي ، 2013)¹ في أن معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تكوين رأي واعداد تقارير حول البيانات المالية) وتعديلاته يساهم بشكل كبير في زيادة فاعلية الاتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات وواجبات المدقق وذلك من خلال توضيحه لمسؤوليات المدقق وكل ما يتعلق بشكل التقرير وفقراته ومحتواه .

3/2/3 تحسين وزيادة فاعلية الاتصال من خلال وسائل الإعلام والندوات :

ان استخدام وسائل الإعلام المالي (صحافة مالية، برامج إذاعية، برامج تلفزيونية) يساهم في تحسين وزيادة فاعلية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية لأن تأثيرها أكبر وأكثر قوة وفاعلية من شكل وصياغة تقرير المدقق، وتؤثر بشكل فعال على توقعات المستخدمين لذلك يجب أن ينظر إليها بواسطة المهنة كأحد الوسائل الفعالة طالما يمكنها إيصال وجهة نظرها إلى مستخدمي القوائم المالية.

بالإضافة إلى ذلك يمكن تحسين وزيادة فاعلية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية من خلال قيام المنظمات المهنية في سورية بالاتفاق مع الاتحاد العام للغرف الصناعية والتجارية وهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإقامة ندوات تثقيفية لرجال الصناعة والتجارة والمال حول القوائم المالية وضوابط إعدادها وعملية تدقيقها والمعايير التي تحكمها والأهداف المتوخاة من ذلك وكيفية قراءتها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

3/3 رفع الكفاءة المهنية للمدقق :

إن تحسين الكفاءة المهنية للمدقق عامل أساسي ومهم في استعادة الثقة بالأداء المهني وبالتالي المساهمة في تقليص فجوة التوقعات، وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمدقق فإن

¹ ترزي ، المنتصر بالله ، " أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات ومُعدّي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة - فلسطين " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2013

المهنة بحاجة إلى أن تؤكد للجمهور أن لديها نظم ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها ووضع الحلول لتلافيها قدر الإمكان ، وعلاج مشكلة نقص جودة الأداء المهني في التدقيق تبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمدققين ويمكن أن يتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاولة المهنة، وانتهاءً برقابة جودة الأداء المهني.

وقد توصلت دراسة الرويتع¹ إلى وجود إجماع بين كل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين على أهمية التعليم المهني المستمر باعتباره ركيزة أساسية لتطوير الكفاءة المهنية للمنتمين للمهنة .

وبشكل عام فإن وضع المعايير من قبل المنظمات المهنية يدعم الكفاءة المهنية ، حيث لن يقبل المدقق القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعية ، وهذا ما نصت عليه المعايير العامة أو الشخصية في معيار التأهيل العلمي والعملية ضمن معايير التدقيق المقبولة عموماً ، حيث جاء في المعيار " عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق " ².

وأكدت ذلك قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة 130 (الكفاءة المهنية والعناية اللازمة) حيث جاء فيها : ³

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية على كافة المحاسبين المهنيين :

أ- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة .

ب- تأدية المهام بكل كفاءة وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .

وتقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين هما : مرحلة الحصول على الكفاءة المهنية ومرحلة المحافظة على الكفاءة المهنية ، وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات

¹ الرويتع ، سعد بن صالح ، "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني، دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقاً للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين" ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 1999، ص 295

² جربوع ، يوسف ، مرجع سابق، ص 383

³ International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants ",2013, p 19

المهنية والتجارية ذات الصلة ، ويساعد التطوير والتدريب المهني المستمر المحاسب من تطوير القدرات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية المختلفة والمحافظة عليها .

وتعتمد الكفاءة المهنية على مقومات أهمها الحصول على مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة للدخول فيها وقضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة بالإضافة الى التدريب والتعليم المهني المستمر طول فترة المزاولة.

إن تحقق هذه المقومات وتكاملها فيما بينها تؤدي إلى وجود مدقق كفاء يتمتع بمستوى عالي من الكفاءة والمهارة في أداء عملية التدقيق، ولتحقق ذلك هناك ضرورة بإعادة النظر في هذه المقومات حتى تتلاءم مع المتغيرات الحديثة بمهنة التدقيق والتغيرات المتلاحقة في طبيعة الأنشطة والتطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها المتعددة .

3/4 توسيع مسؤوليات المدقق وترشيده توقعات المستفيدين من التدقيق :

يعد عدم رضا المستفيدين من التدقيق عما يقدمه المدققون أحد الأسباب الرئيسية المؤدية إلى وجود فجوة التوقعات ، فالجمهور يتوقع من المدقق القيام بأمور كثيرة ولديه مطالب عديدة بخصوص الكشف عن الغش و التصرفات غير القانونية وصولاً إلى اعطاء المدقق درجة عالية من التأكيد (تأكيد مطلق) في تقريره ، بعض هذه التوقعات تعتبر معقولة وبالتالي تدخل في إطار فجوة الأداء، وبعض هذه التوقعات غير معقولة وبالتالي تدخل في إطار فجوة المعقولية وبشكل عام يمكن حصر وتلخيص توقعات المستفيدين من التدقيق بما يلي :

3/4/1 اكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها:

" لقد دأبت المهنة منذ خمسين عامًا في بناء معايير للتدقيق وإجراءات على أساس فلسفة أن المدقق ليس مسؤولاً عن اكتشاف حالات الغش والخطأ والتلاعب طالما أنه أنجز مهمته حسب معايير التدقيق المقبولة عموماً ، ورسخت هذه الفكرة في أذهان كل المنتمين للمهنة وأصبحت المصدر الأساسي للدفاع عن المدققين في كل الشركات التي يدققون حساباتها، ومع ذلك فإن هناك بحوثاً علمية موثقة تدعم مطالبة المستفيدين بضرورة أن يتأكد المدقق من أن التقارير المالية خالية من مثل هذه الممارسات غير السليمة ، بل إن أغلبية المستفيدين يرون أن هذه المهمة هي الدافع الرئيسي لتعيين المدققين " ¹.

¹ دحدوح ، حسين ، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التزوير في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 22 ، العدد الأول ، 2006 ، ص175

إن مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والأخطاء والتقارير عنها تعتبر من المواضيع الجدلية المتأصلة في مهنة التدقيق وفي الأبحاث والدراسات المحاسبية ، ففي بداية الممارسات المهنية كانت المهنة تعترف بأن اكتشاف الغش والأخطاء هو غايتها وهدفها الأساسي ثم بدأت بعد ذلك ومع مرور الزمن تقلل من أداء هذا الواجب وتصرح بأن هدف التدقيق الأساسي هو إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية¹.

وقد لقي هذا التحول في الأهداف وأولويات التدقيق تأييد المعايير المهنية حيث ذكرت المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1951 والمتعلقة بمسؤولية المدقق في اكتشاف الغش" أن الفحص العادي - بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن دلالة وعدالة القوائم المالية- لم يصمم ولا يمكن الاعتماد عليه في اكتشاف الغش والأمور الشاذة (المخالفات)، على الرغم من أن اكتشافها غالباً ما يحدث، وفي التنظيم الجيد غالباً ما يكتشف مثل هذه المخالفات والغش من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية المناسبة المصحوبة بنظام فعال للرقابة الداخلية، كما أنه على فرض أن المدقق وجّه أو ركّز عمله نحو اكتشاف الغش والأمور الشاذة المماثلة فإن نطاق عمله سيتسع إلى الدرجة التي تجعل من تكاليف هذا العمل عبئاً ضخماً على العميل، وبالتالي تصبح تكاليف التدقيق باهظة ومتعذر تحملها².

إن عملية التدقيق تواجه المخاطر المتأصلة بها والتي لا يمكن تجنبها فهناك العديد من حالات الغش والاحتيال التي يكون من الصعب أو حتى مستبعداً جداً اكتشافها على الرغم من التخطيط والأداء الجيدين وفق معايير التدقيق المقبولة عموماً، و خاصة إذا كانت هذه الاحتمالات ناشئة عن تدخل الإدارة العليا، أو تواطؤ بين الإدارة العليا والموظفين، وربما يكون توثيق مزور أو إمكانية تورط طرف ثالث، و قد تقوم بعض المستويات الإدارية التنفيذية بتخطي بعض الإجراءات التي تمنع الغش مثل إعطاء أوامر للموظفين بتسجيل عمليات خطأ أو إلغاء معلومات لإخفاء غش، مع العلم بأن المخاطر الناتجة عن الأخطاء غير المتعمدة تكون أقل خطراً من المخاطر الناتجة عن الغش لكونه ينتج عن عملية يتم التحضير والتخطيط لها بعناية لعدم اكتشافها³.

¹ Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A., " Investor Views Of Audit Assurance: Recent Evidence Of The Expectation Gap", Journal of Accountancy, Jan94, (1994), Vol. 177 Issue 1, pp. 60-66.

² مصطفى ، صادق حامد ، نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، دراسة تحليلية نقدية مقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، المجلد 34 ، العدد 47 ، 1994 ، ص75

³ جمعة، أحمد حلمي، "مسؤولية المدقق بشأن الخطأ و الغش عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 120 ، ص 28 ، 2000

أما الجمهور فلديه اعتقاد بأن المدقق مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء وأن هذا من أهم أهداف التدقيق، وأن التقرير النظيف الصادر عن المدقق هو ضمان أن القوائم المالية خالية من أي غش أو تلاعب وتأكيد مطلق بصحة الأرقام الموجودة فيها¹.

وقد أظهرت العديد من الدراسات الميدانية التي تم إجراؤها وجود فجوة توقعات تتعلق بمسؤولية المدقق عن كشف الغش والأخطاء نتيجة التباين بين توقعات الجمهور من التدقيق ومسؤوليات المدقق .

حيث أوضحت دراسة Lee أن 100% من مستثمري القطاع العام ، 81% من مستثمري القطاع الخاص، 84% من مديري الشركات حددوا اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية كهدف من أهداف التدقيق المهمة² .

وأظهرت دراسة Porter أن 88% من مستخدمي القوائم المالية المشاركين في الدراسة يؤيدون قيام المدقق باكتشاف غش الإدارة³ .

وبينت (دراسة Guy and Sullivan)⁴ أن المجتمع المالي يريد تحميل المدققين مسؤولية أكبر لكشف حالات الغش والأفعال غير الشرعية، وأن المجتمع المالي يتوقع من المدققين: - أن يكونوا مسؤولين أكثر في الكشف عن الغش والأفعال غير الشرعية .

- توصيل المعلومات الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية التدقيق .
- تحسين فاعلية وأداء التدقيق مما يحسن الكشف عن الغش والأخطاء الجوهرية .

ويرى Monroe and Wookdliff في دراستهم أهمية قيام المدققين بتحمل مسؤوليات أكبر لاكتشاف الغش، حيث أن المجتمع يتوقع من المدققين اكتشاف كل حالات الغش أثناء قيامهم بعملية التدقيق، فقد أظهرت نتائج دراستهم أن 74% من المساهمين، 62% من الدائنين 52% من المديرين لديهم قناعة بضرورة قيام المدققين بتنفيذ أعمال التدقيق بشكل يؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش⁵ .

وتعددت الاقتراحات المتعلقة بتقليص فجوة التوقعات في التدقيق والمتعلقة بمسؤوليات مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش ، فقد أصدر مجلس الاشراف والمراقبة العام (PIOB) توصية في التقرير الذي أصدره عام 1993 بأنه يجب على مجلس معايير التدقيق

¹ Auditing Practices Board, op cit , P. 125

² Lee T., "Financial Reporting Quality Labels The Social Construction of the Auditing Profession and Expectation GAP", **Accounting, Auditing and Accountability**, Vol. 7, N. 2, Journal 1994,p264

² Porter, B, Op, Cit , P. 66.

³ Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D , Op cit , p36-46

⁵ Monroe, G. S. and Wookdliff, D. R., "An Empirical Investigation of The Audit Exception Gap; Australian Evidence" **Accounting and Finance**, May, 1994, PP. 47 74.

تطوير إرشادات لمساعدة المدققين في تقييم إمكانية حدوث الغش الإداري الذي يؤثر على المعلومات المالية وأن يضع إجراءات يتم التقيد بها في حالات حدوث الغش الإداري.¹

ونتيجة لهذه الضغوط وفي محاولة لتقليص فجوة التوقعات فقد استجابت المهنة وصدرت معايير مهنية تلزم المدققين بضرورة تخطيط التدقيق من أجل توفير ضمان معقول لاكتشاف الغش والأخطاء التي تعتبر جوهرية ومؤثرة على القوائم المالية.

حيث أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في عام 1988 نشرة معايير التدقيق رقم 53 والتي جاءت بديلة لنشرة المعايير رقم 16 كونها جاءت بمدخل إيجابي بدلاً من الطابع الدفاعي الذي تبنته النشرة السابقة وقد تطلبت من المدقق تخطيط التدقيق و توفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية وممارسة الشك المهني وكانت نتيجة النشرة اتساع نطاق مسؤولية المدقق بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.²

وأوضحت النشرة أن لفظ خطأ يشير إلى تحريفات أو سوء عرض أو حذف معلومات ضرورية تتمثل في مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية دون قصد وتشمل هذه الأخطاء على ما يلي:³

- أ- أخطاء في جمع أو تشغيل البيانات المحاسبية التي تستخدم لأعداد القوائم المالية .
- ب- وجود تقديرات محاسبية غير صحيحة تنتج عن مبالغة في تقدير أو تفسير الحقائق .
- ج- طريقة تطبيق المبادئ المحاسبية سواءً في تقديرات مبالغ معينة أو وصف عمليات معينة أو الإفصاح عنها في القوائم المالية .

وفي عام 1997 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم (82) بعنوان "مراعاة الغش عند تدقيق القوائم المالية " تضمن هذا المعيار أول مرة كلمة غش (Fraud) على عكس المعايير السابقة والتي استخدم فيها مصطلح مخالفات⁴ ، وقد جاء هذا المعيار نتيجة لزيادة الضغوط على المدقق بخصوص تحمل مسؤوليات أكبر في اكتشاف الغش لما له من تأثير على القوائم المالية وعدالتها وصدقها، فألغت هذه النشرة نشرة معايير التدقيق

¹ غالي، جورج، مرجع سابق، ص 46

² American Institute of Certified Public Accountant, AICPA, Auditing Standards Boards, " The Auditor's Responsibility to Detect & Report Errors & Irregularities, SAS No. 53 " Journal of Accountancy July, 1988, P. 149

³ نور أحمد وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، جامعة الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2007 ، ص 77

⁴ لحدوح ، حسين ، مرجع سابق ، ص 184

رقم (53)، وطلبت من المدققين تقييم مناطق خطر التدقيق في بداية العمل و أخذ ذلك في الاعتبار في عملية تخطيط وأداء التدقيق ، والاستعلام من الإدارة وفهم و تقييم إمكانية وجود احتيال في المنشأة ، وأن يقوم بإعادة تقييم خطر الاحتيال في نهاية التدقيق و توثيق كل ما يتعلق بالاحتيال على أوراق عمل التدقيق ، وممارسة الشك المهني والأخذ في الاعتبار مهام الموظفين و المبادئ المحاسبية و السياسات التي تتبناها الإدارة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقدير خطر الاحتيال على طبيعة و مدى توقيت إجراءات التدقيق و لتحري الأخطاء الجوهرية الناتجة من الاحتيال على المدقق أن يأخذ عددًا من القضايا في الحسبان مثل : طبيعة الاحتيال- توقيته و حادثته- درجة التواطؤ - إمكانية التزييف -درجة الخداع و الغش المتعلقة به.¹

وأجرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسح تبين فيه بأن الجمهور يطلب من المدققين الالتزام بمعيار أعلى بكثير مما يلتزم به المدققون لكشف الاحتيال ، هذه النظرة أضرت بالمدققين وأدت إلى أن تكون سمعة المدققين بنظر المجتمع متوترة وأبقت الفجوة واسعة وفي الرد على تلك الفجوة أصدرت هيئة معايير التدقيق عام 2002 نشرة معايير التدقيق SAS No 99 وقد تطلبت من المدققين التوسع بشمولية لاكتشاف الاحتيال وزيادة الشك المهني ، وقد جاء المعيار ليوجه المدقق في كيفية التصرف عند اكتشاف أو الشك في وجود تلاعب والإبلاغ والتقرير عنه .²

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 240 (مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية) وجاء هذا المعيار ليوضح مسؤولية المدقق في كشف الغش والخطأ ، وقد اهتم بالترقية بين مصطلح الغش أو الاحتيال ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية و الذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات ، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات... الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطيء عن جهل للمعايير المحاسبية... الخ .³

¹ أحمد ، محمود شعبان ، مرجع سابق ، ص 40 .

² السعدي ، ابراهيم ، "أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق" ، المؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة الاسراء، الاردن ، 2009، ص12

³ حماد، طارق عبد العال ، "موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص631 .

وأشار المعيار إلى أن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بالحوكمة في المنشأة وإدارتها ، ويقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ¹.

ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية) فإنه يتطلب من المدقق أن يخطط وينفذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني وأن يدرك بأنه قد تظهر ظروف أو أحداث تشير إلى احتمال وجود خطأ أو غش في البيانات المالية².

وبالتالي نجد أن المعايير الدولية أكدت بأن الإدارة في الأول والأخير يقع على عاتقها مسؤولية منع الغش والخطأ ، و ذلك بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية و متابعة تطبيقها ، فأى تقصير يرجع بالدرجة الأولى على الإدارة بهذا الخصوص ويتركز دور المدقق في بذل العناية المطلوبة و التخطيط الجيد للكشف عن الاحتيال و الخطأ ولا يكون دوره رادعاً في أي حال من الأحوال لمنع ذلك، و هذا يعود لطبيعة عملية التدقيق و التقييدات المفروضة عليها. لذا الإدارة تكون موجودة باستمرار وهي التي تستطيع أن تراقب و تحدد الانحرافات وقت وقوعها، و تكون على اطلاع على مجريات الأمور أول بأول لذا فهي لها القدرة على منع الغش و الخطأ و تستطيع أن تتداركه وقت وقوعه .

ومما سبق يرى الباحث أن على المهنة الإقرار بضرورة بذل العناية المهنية في اكتشاف الغش والأخطاء، وتوقعات الجمهور في ذلك منطقية ومعقولة، والعمل على تلبية هذه التوقعات عن طريق اكتشاف المزيد من الأخطاء والغش وذلك بتوسيع مسؤوليات المدقق المتعلقة باكتشاف الغش لتساهم في تقليص فجوة التوقعات ورفع مستوى المهنة في نظر المجتمع . أما توقعات الجمهور بأن يقوم المدقق باكتشاف كل حالات الغش فهذا خارج طاقة المدقق ولا يستطيع القيام به في ضوء ما يلتزم به من معايير و قيود الوقت والتكلفة وضغوط العمل عليه لسرعة إعداد التقرير .

¹ International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", Volume I, 2013, p 159

² International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements ", Volume I, 2013, p 79

3/4/2 اكتشاف التصرفات غير القانونية :

تعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء من المسؤوليات المهنية التي فرضتها ضرورة مواجهة فجوة التوقعات في التدقيق ، حيث يتوقع مستخدمو القوائم المالية بأن يقوم المدقق باكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها وإبلاغ الجهات المعنية بها.

وقد بينت نتائج دراسة (Gay et al., 1997) أن 74.1% من مستخدمي القوائم المالية الخاضعين للدراسة لديهم اعتقاد أن مدقق الحسابات الخارجي يجب أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف كل التصرفات غير القانونية ، كما يعتقد 80.7% منهم أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية المرتبطة بالنواحي المالية والمحاسبية ويعتقد 84.4% منهم أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات التأثير الهام على القوائم المالية¹.

ويرى بعض الباحثين² أن قضية التصرفات غير القانونية من المسائل الشائكة التي لا تستطيع المعايير أو التشريعات مهما بلغت من الدقة أن تضع قواعد تكون قابلة للتحقق في كافة الشركات ويرجع ذلك إلى محدودية القدرات القانونية للمدقق الخارجي للحكم على مشروعية تصرف معين، ومع ذلك فقد اهتمت الجهات المهنية بإصدار المعايير التي تحدد مسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.

وفي عام 1988 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعيار (SAS 54) والذي أشار إلى أن أعمال التدقيق التي لا تشمل في العادة إجراءات تدقيق مصممة تحديداً لرصد واكتشاف التصرفات غير القانونية، ومع ذلك فالإجراءات المطبقة من أجل تكوين رأي حول القوائم المالية قد تؤدي إلى علم المدقق بها ، ولذلك فينبغي أن يكون المدقق واعياً باحتمال أن تكون أعمال غير قانونية قد حدثت وإذا أشارت معلومات إلى إمكانية حدوثها ينبغي على المدقق أن يطبق إجراءات التدقيق لعلاج هذه المسألة، وإذا خلص المدقق إلى أن عملاً ما غير قانوني له تأثير

¹ Gay, G., Schelluch p., and Reid I., "Users Perceptions of the auditing responsibilities for the Prevention, detection and reporting of fraud, other Illegal Acts and Error", Australian Accounting Review, May, 1997, pp: 51-61

² بركات ، لطفى محمود أحمد ، "تقييم عوامل تضيق فجوة التوقعات في المراجع مع دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2000 ، ص56

هام على القوائم المالية ولم يكن العمل قد تمت معالجته محاسبياً والإفصاح عنه بشكل سليم فينبغي على المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو معاكساً¹ .

وفي حالة منع العميل المدقق من الحصول على أدلة كافية لمعرفة ما إذا كان عملاً غير قانونياً يمكن أن يكون له تأثير هام على القوائم المالية قد حدث، أو يحتمل أن يكون قد حدث فإن المدقق ينبغي عليه أن يمتنع عن إبداء الرأي، أما إذا رفض العميل قبول تقرير المدقق المعدل بسبب عمل غير قانوني فإن على المدقق الانسحاب من التكليف والإشارة إلى أسباب الانسحاب كتابةً إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة ، كما قد يستنتج المدقق أن الانسحاب ضروري عندما لا يقوم العميل بعمل علاجي يراه المدقق ضرورياً في تلك الظروف وذلك إن كان للعمل غير القانوني تأثير جوهري على القوائم المالية² .

أما معيار التدقيق الدولي رقم 250 (مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية) فقد أشار³ إلى أن عملية التدقيق ليست مصممة لاكتشاف عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ، وقد يؤدي عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح إلى آثار هامة على القوائم المالية وعادة ما تكون التصرفات غير القانونية خارج نطاق معرفة المدقق وكفاءته، ويستطيع المدقق تجاوز ذلك بالتدريب والخبرة وتفهم نشاط المنشأة والاستعانة بخبير قانوني لاستشارته ، ويمكن أن يتعرض المدقق لمخاطر لا يمكن تجنبها وذلك نتيجة وجود بعض التحريفات الهامة في القوائم المالية لا يتم اكتشافها حتى لو قام المدقق بالتخطيط المناسب لعملية التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية ويجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية لعملية التدقيق عن الالتزام بالقوانين واللوائح والتي يرى أن لها آثار هامة في تحديد قيم وإفصاحات القوائم المالية، ويجب على المدقق إبلاغ حالات عدم الالتزام إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو الحصول على ما يثبت أنها على علم بذلك ، ولا ينبغي قيام المدقق بالإبلاغ عن حالات عدم الالتزام البسيطة ويجب التوصل لاتفاق عن الأمور التي يبلغ عنها والأمور التي يمكن تجاهلها.

وفي حال وجود آثار جوهريّة على القوائم المالية نتيجة عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ولم يتم تصحيحها أو تسويتها فيمكن للمدقق أن يمتنع عن إبداء رأيه أو يتحفظ في تقريره، وإذا منعت المنشأة المدقق من الحصول على دليل الإثبات الكافي لتقييم ما إذا كان عدم الالتزام ذو الأثر الجوهري على القوائم المالية قد حدث أو يحتمل حدوثه، في هذه الحالة يجوز للمدقق التحفظ أو

¹ American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, Auditing standards Board, " Illegal Acts by Client SAS. No. 54". Journal of Accountancy, July, 1988, P. 155

² حماد ،طارق عبد العال ، مرجع سابق ، ص 551-560

³ International Federation of Accountants (IFAC) , " Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements ",Volume I, 2013, p 203– 215

الامتناع عن إبداء الرأي نظراً للقيود المفروضة على نطاق التدقيق ، وإذا توصل المدقق الى تحديد ما إذا كان عدم الالتزام قد حدث نتيجة محددات فرضتها الظروف وليس المنشأة فيجب عليه أن يأخذ ذلك في الاعتبار عند إعداد تقريره.

ويرى الباحث أن المدقق يرتبط بمحددات المسؤولية في ظل المعايير التي توطر عمله من خلال بذل العناية الممكنة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمحاولة تخفيض إمكانية ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن ومحاولة اكتشافها في حالة ارتكابها ، وهناك ضرورة في توسيع نطاق مسؤوليات المدققين لاكتشاف التصرفات غير القانونية .

3/4/3 التقرير عن مدى استمرارية المنشأة وتقديم الانذار المبكر عن تعثرها وفشلها :

تعتبر مسؤولية المدقق في إبداء الرأي عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية واحدة من الأسباب المؤدية لوجود فجوة التوقعات، وهي من المواضيع التي نالت اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية وسببت نقاش وجدل واسع بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين ، فالمستفيدين من خدمات المدقق يتوقعون منه أن يقدم في تقريره علامات وإشارات فيما يتعلق بالشك في استمرارية المنشأة وإمكانية فشلها ، وأن التقرير النظيف يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار . وفي هذا الصدد أشارت بعض الدراسات " أن أكثر من نصف المنشآت التي دخلت مجال الإفلاس لم تتلق تقارير تدقيق تتحفظ بخصوص الاستمرارية، وذلك في السنة السابقة على الإفلاس" ¹.

ونتيجة لذلك جاءت استجابة مجلس معايير التدقيق في عام 1988 بإصدار معيار التدقيق رقم 59 (مسؤولية المدقق بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار) والذي ألزم المدقق بضرورة قيامه بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وإصدار تحذير حول الفشل الوشيك الحدوث ، ولم يفرض هذا المعيار اتخاذ إجراءات خاصة موجهة إلى البحث عن الظروف أو الأحداث التي تشير إلى وجود مشكلة متصلة بالاستمرارية ولكن ألزم المدقق بتقييم المعلومات من خلال إجراءات التدقيق العادية بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار لفترة معقولة من الوقت لا تتعدى سنة واحدة من تاريخ تدقيق القوائم المالية ².

1 . Chen, K & B. Church, " Default on Debt Obligations and The Issuance of Going Concern Opinions" Auditing: Journal of Practice & Theory, Fall, 1992, P. 44

² حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 894-895

وبينت دراسة (Porter, 1993) بأن التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية والتي مثلت نسبة (34%) من الفجوة الكلية منها نسبة (11%) توقعات غير معقولة بأن المدقق ضامناً لقدرة المنشأة على سداد جميع ديونها و التزاماتها المالية ، أما بالنسبة لحالات فشل التدقيق الذي يعود لأداء المدقق شكلت نسبة (16%) من الفجوة الكلية ومثل الإفصاح في تقرير المدقق عن الشكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار نسبة (11%) من حالات فشل التدقيق الذي يعود لأداء المدقق¹.

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية المنشأة الذي تناول مسؤوليات المدقق المتعلقة باستخدام الادارة لفرض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وأوضح أن مسؤولية المدقق تتلخص في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية واستنتاج إذا ما كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرارية ، وقد حدد المعيار بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية المنشأة وقسمها إلى مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية ومؤشرات أخرى²:

المؤشرات المالية :

- صافي الالتزام أو مركز الالتزام الحالي.
- قرب استحقاق القروض دون وجود امكانية متوقعة للسداد .
- الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
- النسبة المالية الرئيسية سلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- تأخر توزيعات الارباح أو توقفها .
- عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.
- عدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.

¹ Porter. B. "An Empirical Study of The Audit Expectation Performance GAP". **Accounting and Business Research**, Vol. 42, , 1993.

² International Federation of Accountants (IFAC) , " **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements** ",Volume I, 2013, p 559– 560

- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية أو الاستثمارات الأساسية الأخرى.

المؤشرات التشغيلية :

- نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خسارة الإدارة الرئيسية دون بديل عنها.
- خسارة سوق رئيسي أو عملاء رئيسيين أو حق امتياز أو رخصة أو موردين رئيسيين.
- صعوبات العمل.
- نقص الموردين المهمين.
- ظهور منافس ناجح جداً.

المؤشرات الأخرى :

- عدم الالتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد المنشأة والتي إذا نجحت ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة .
- الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.

يعد توصل المدقق لرأي وقرار بشأن الاستمرارية من أصعب الأمور التي يواجهها، فعلى الرغم من أن المعايير المهنية أصبحت تنص على ضرورة قيام المدقق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية لمدة سنة من تاريخ القوائم المالية وإذا وجد ما يثير شكوكه حول استمرارية المنشأة وتؤكد من ذلك فعليه أن يفصح عن ذلك ويصدر تقرير متحفظ، ولكن الصعوبة التي تواجه المدقق هي أن يتوافر لديه شكوك حول استمرارية المنشأة ولكن قد يكون للإدارة خطط لإزالة هذه الشكوك ، ولو أفصح عن شكوكه هذه أدى ذلك إلى فقدان ثقة المساهمين في الإدارة وزيادة تعثر الشركة، وقد لا يفصح عن شكوكه ورغم ذلك تفشل خطط الإدارة وتفشل الشركة فيتعرض للتقاضى من المساهمين وباقي الأطراف، وقد يفصح المدقق عن شكوكه في الاستمرارية فيؤدي ذلك لزعزعة ثقة الدائنين والمساهمين في الشركة فتزداد الأمور سوءاً¹.

¹ سرحان ، عاهد، " دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين" ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007 ، ص 74-76

ومما سبق يرى الباحث أن موقف المنظمات المهنية واضح بخصوص التقرير عن استمرارية المنشأة وأن المعايير المهنية الصادرة عنها واضحة ومتفقة مع رغبات وتوقعات الجمهور في التقرير عن الشكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار، إلا أن المدققين في الواقع لا يقومون بهذا الدور كما ينبغي ولذلك نشأت فجوة التوقعات وهي هنا الفجوة بين توقعات الجمهور المعقولة وما تتطلبه المعايير والمنظمات المهنية من جهة وبين أداء المدقق من جهة أخرى ، لذا يمكن وصف هذه الفجوة بفجوة الأداء المعيب .

يجب على المدقق تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية والإفصاح إذا كان هناك شكوك في استمراريته وذلك نظراً لكبر حجم الشركات وحجم أعمالها وبالتالي الخسائر الكبيرة التي قد يتعرض لها الطرف الثالث ، وبالنسبة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية من الممكن تكوين لجنة في السوق تتكون من مسؤولين في سوق الأوراق المالية وممثلين عن جمعية المحاسبين القانونيين ومدققين خارجيين من أصحاب الخبرة الواسعة وبعض أساتذة الجامعات على أن يكون المدقق مسؤول أمام هذه اللجنة بالإفصاح عن شكوكه في استمرارية المنشأة وعن خطط الإدارة في ذلك، وتشارك اللجنة مع المدقق في تقدير مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ومدى كفاءة خطط الإدارة وكيفية الإفصاح الصحيح والمناسب .

3/5 تفعيل ودعم دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة :

إن المقومات الأساسية لأي عمل مهني وجود منظمات مهنية تعمل على رفع المستوى المهني ومن واجب هذه المنظمات إعادة تطوير وتنظيم المهنة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق وزيادة المساءلة المهنية للمدققين وتحديد مسؤوليات المدققين وهذا يؤدي الى زيادة الثقة في عملهم ، ومن المنطق عليه أنه لا يمكن القول بوجود مهنة إلا إذا انتظم الممارسون لها في جمعيات أو منظمات مهنية وإذا توافرت القدرة والرغبة لدى أعضاء المهنة على التعاون من خلال هذه الجمعيات، وفي بعض المجالات أحياناً تتواجد المعرفة العلمية والعملية والتدريب والتعليم اللازم لاكتسابها ومع ذلك لا يمكن القول بوجود مهنة إلا إذا وجدت روابط وعلاقات بين الممارسين تأخذ شكل جمعيات مهنية توظف عملهم وتوسع الى تطوير وتحسين الممارسة المهنية¹.

¹ جريوع ، يوسف، مرجع سابق، ص383

وقد أدت الانتقادات التي وجهت لمهنة التدقيق نتيجة عدم وجود أدوات أو وسائل لتنظيم أداء مكاتب التدقيق وفقدان التنظيم الذاتي للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية حتى عام 1977 وما رافقها من تزايد معدلات الإفلاس في الشركات وارتفاع معدل الدعاوي القضائية ضد المدققين نتيجة الإهمال والتقصير في عملية التدقيق إلى إدراك المنظمات المهنية بأهمية دورها المنوط بها للمحافظة على سمعة المهنة¹.

ولذلك أدرك المدققون الحاجة الملحة لوجود معايير ونظام لرقابة الجودة كما لعبت الحكومات في السبعينات والثمانينات من القرن الماضي دوراً في الضغط على المهنة لوضع نظام إلزامي لرقابة جودة الأداء المهني كما كان لنتائج جلسات إستماع لجنة (MOSS) ولجنة (DINGELL) ولجنة (METCALF) الأثر الكبير في الاهتمام برقابة جودة الأداء المهني².

وفي استعراض لدور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة نجد أن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو المسؤول المباشر عن تحقيق مستوى من التقارب والتشابه لطبيعة ومتطلبات المعايير المرتبطة بتنظيم المهنة في أنحاء العالم، ويتأكد لنا ذلك من خلال الوظائف والأدوار الفاعلة التي تؤديها المنظمات المهنية التابعة له والتي كان لها محاولات عديدة بإصدار مجموعة من المفاهيم الإيضاحية المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق وكان ذلك من أجل توفير الخصائص التالية في بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق³:

- 1- معايير تدقيق ذات جودة عالية.
 - 2- مراجعة للمكاتب والمؤسسات على أوسع نطاق للتحقق من فعالية أنظمة رقابة الجودة
 - 3- تأكيدات متعددة مرتبطة بمستويات الجودة المطلوبة في الممارسات المهنية وعلى أوسع نطاق.
 - 4- مراقبة شاملة وإشراف تنظيمي لكل القوانين والتعليمات المرتبطة بالمهنة .
- وفي عام 2003 أعلن المجلس الأعلى لمنظمة IFAC عن مجموعة من الإصلاحات والتعديلات بخصوص تقوية وتعزيز شأن تطبيق معايير التدقيق الدولية وتحقيق التجانس والتقارب بين المعايير، حيث تطلب الإصلاح إنشاء الهيئة العامة للمراقبة والإشراف (PIOB)

¹ الأهل، عيد السلام، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 74

² الغامدي، سالم، العنقري، حسام، "أثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 19 العدد 2، 2005، ص 188

³ باعبد، أروى، "مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2007، ص 20

والتي ستراقب وتشرف على جميع الأنشطة المشار إليها في المعايير الدولية خاصةً في مجالات التدقيق وتأكيداتها والاستقلالية وآداب وسلوك المهنة، وكان الهدف الرئيسي من الإصلاح والتعديل هو:¹

1- زيادة مستويات الثقة لدى الجمهور العام بالأنشطة المختلفة للمنظمة وأنها أنشطة تهدف إلى تكوين معايير ذات جودة عالية لتحسين مستويات الممارسة المهنية والتأكدات المرتبطة بها.

2- أن مثل هذه الإصلاحات ستؤدي إلى زيادة أنشطة الإشراف والرقابة العامة للمنظمة وتأثير ذلك في الانتشار الواسع لها وزيادة مساحة القبول والاعتراف بها.

واستمراراً لجهود الاتحاد الدولي للمحاسبين في الإصلاح والتطوير، قام مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية (IAASB) بإعداد مجموعة من معايير التدقيق وتحت رعاية (IFAC) وأبدى العديد من الملاحظات في تقرير له عام 2003 منها أنه هناك أكثر من 65 دولة في العالم تبنت والتزمت بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) دون وجود أي من الاختلافات المادية بينها وبين المعايير المحلية لهذه البلدان، ولم يقتصر الأمر على ذلك فقد قام الاتحاد الأوروبي حديثاً (EU) بإصدار مجموعة من الاقتراحات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق على مستوى البيئة التنظيمية والمهنية وهذا بدوره تطلب الآتي:²

1- وضع العديد من المبادئ والشروط القانونية بخصوص ما يجب اتباعه وتنفيذه أثناء القيام بعملية التدقيق.

2- إنشاء هيئة تنظيمية للإشراف على القضايا المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق.

3- العمل من خلال المعايير التي أقرها الاتحاد الأوروبي.

4- دراسة الحاجة إلى إعادة النظر في دستور الآداب وسلوك المهنة والمعايير المستقلة.

5- إقرار وتصديق العديد من الإجراءات التنفيذية مقابل أي من الانتهاكات للمتطلبات التنظيمية والمهنية في الاتحاد الأوروبي.

وقام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار معيار التدقيق الدولي 220 (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية) والخاص بالرقابة على جودة التدقيق والذي يهدف إلى تحديد معايير وإرشادات للرقابة على الجودة، وأكد المعيار على ضرورة تطبيق سياسات وإجراءات رقابة

¹ باعبيد، أروى، مرجع سابق، ص 21

² باعبيد، أروى، المرجع السابق، ص 22

الجودة على مستوى مكتب التدقيق وعلى مستوى عمليات التدقيق الفردية وتضمن المعيار سياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية:¹

1- المتطلبات المهنية :

وتتطلب من الموظفين في مكاتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والمحافظة على السرية والأخلاقيات المهنية .

2- الكفاءة والمهارة :

يتعين على مكتب التدقيق الاستعانة بالأفراد الذين يمتلكون الكفاءة والمهارة التي تساعدهم على أداء الأعمال بعناية .

3- التكليف بالمهام :

يتطلب إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على التدريب العملي ، ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة .

4- التفويض :

ويتطلب أن يكون هناك توجيه وإشراف مباشر وفحص للعمل عند كافة المستويات ، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن الذي يؤدي الخدمة ملتزم بمعايير الجودة الملائمة .

5- الاسترشاد بالرأي :

بناءً عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين - حينما يكون ذلك ضرورياً- سواءً أكانوا من داخل أو خارج المكتب على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة .

6- قبول أو إنهاء التعاقد مع العملاء :

أي يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين ، وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري .

7- المتابعة :

ويتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة .

تلعب المنظمات المهنية أدوار هامة في إعداد وتطوير معايير التدقيق والمحاسبة ووضع أنظمة رقابة الجودة وتوقيع العقوبات على الأعضاء عند إخلالهم بالتزامهم المهني والأخلاقي، بالإضافة إلى هذه المهام التقليدية للمنظمات المهنية والتي يؤدي تطبيقها بشكل فعلي إلى الارتقاء بالأداء المهني للتدقيق ، هناك مقترحات بضرورة دعم قيام المنظمات المهنية بأدوار وواجبات أخرى

¹ الطويل ، سهام ، مرجع سابق ، ص 30

فيرى البعض ضرورة قيام المنظمات المهنية بتحديد دور المدقق ومسؤولياته وخاصةً في المجالات التالية:¹

- اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية .
- الخدمات والأنشطة الأخرى التي يقدمها المدققين لعملاء التدقيق، ومدى علاقتها بعملية التدقيق وتأثيرها على الاستقلال.
- إبداء الرأي بشأن مدى قدرة الشركة على الاستمرار في مزاوله النشاط في المستقبل المنظور
- مسؤولية المدقق عن عمل المدققين أو المدققين الداخليين أو الخبراء الذين يقرر الاعتماد على نتائج عملهم في تدقيقه.

وفي ضوء ما سبق وبعد تشخيص فجوة التوقعات وتحديد أسبابها يرى الباحث أن السبيل الأفضل لعلاجها هو دراسة أسبابها بالتفصيل وتحديد سبل ووسائل القضاء على كل سبب وذلك لأن الأسباب التي أدت لظهور فجوة التوقعات متداخلة بشكل أن أحدها يعتبر سبباً ونتيجة في نفس الوقت لغيره من الأسباب وبالتالي هذا يتطلب استخدام وتطبيق الوسائل التي تساهم في تقليص الفجوة كوحدة واحدة .

وعلى المنظمات المهنية المعنية أن تعمل جاهدة على تلبية توقعات المجتمع المعقولة والعمل على رقابة جودة أداء المدقق من خلال التأكيد على تدقيق معايير رقابة الجودة ومتابعة مدى التزام المدقق بمعايير السلوك المهني ووضع برامج لرقابة الجودة ونظام للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية لرفع مستوى جودة الأداء المهني للمدققين إلى المستويات المتوقعة منهم وبالتالي رضا المستفيدين عن الخدمات التي يؤدونها ، وعلى المنظمات المهنية أن تعمل على تطوير الفكر المحاسبي ووضع قواعد ممارسة المهنة من خلال القيام بالأبحاث والدراسات اللازمة للنهوض والارتقاء بمستوى المهنة ومستوى الممارسين لها ، بالإضافة الى تثقيف المجتمع المالي وذلك عن طريق النشرات و الندوات بشكل دائم لاطلاعهم على طبيعة عملية التدقيق ودور وواجبات المدقق، وأن تكون صياغة القواعد و القوانين التي تحكم عمل ومسؤوليات وواجبات المدقق مستمدة من طبيعة المهنة و مستجباتها ومن المعايير الدولية .

¹ راضي، محمد سامي، "موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية- مراجعة الأداء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة"، الطبعة 1، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، 2011، ص194-193

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة 4/1

محددات الدراسة 4/2

أداة الدراسة 4/3

خصائص وسمات عينة الدراسة 4/4

صدق وثبات الاستبانة 4/5

الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات 4/6

تحليل البيانات واختبار الفرضيات 4/7

مقدمة :

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة المستخدمة ومدى صدقها وثباتها والأدوات التي استخدمها الباحث لجمع بيانات الدراسة والأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج ، ويعتبر منهج الدراسة وإجراءاته محوراً رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وعن طريقه يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي والتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

4/1 مجتمع وعينة الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة تم تحديد مجتمع الدراسة في فئتين رئيسيتين :

الفئة الأولى : مدققو الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ، وتم اختيار هذه المكاتب والشركات كونها تدقق بيانات الشركات المساهمة وتطبق معايير التدقيق الدولية في عملها .

الفئة الثانية : المستفيدين من مهنة التدقيق ، وتم اختيار المديرين والمحللين الماليين العاملين في شركات الوساطة المالية باعتبارهم وكلاء عن المستثمرين الذين يعتبرون المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية وتقرير المدقق.

وتم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من 50 مدقق حسابات في مكاتب وشركات التدقيق وتم استرداد 37 استبانة وبنسبة استرداد بلغت %74 ، أما بالنسبة لفئة المستفيدين من التدقيق فقد اعتمد الباحث شركات الوساطة المالية كونهم وكلاء عن المستثمرين والمستفيدين من خدمة التدقيق ونظراً لقلّة عددها فقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لجميع أفراد المجتمع وعليه تكون عينة الدراسة للفئة الثانية هي مجتمع الدراسة بالكامل والبالغ عددها 7 شركات وساطة مالية وتم توزيع 30 استبانة على المديرين والمحللين الماليين العاملين فيها وتم استرداد 26 استبانة وبنسبة استرداد بلغت حوالي %87 وبذلك يكون مجموع الاستبانات الخاضعة للدراسة (63) استبانة .

4/2 محددات الدراسة

اقتصرت الدراسة على عينة من شركات ومكاتب التدقيق العاملة في مدينة دمشق وريفها والمعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية .
أما بخصوص المستثمرين فقد تم اختيار شركات الوساطة المالية المعتمدة والعاملة في سوق دمشق للأوراق المالية ونظراً لقلّة عدد الشركات فقد شملت الدراسة جميع شركات الوساطة وعددها 7 شركات حتى تاريخ إعداد الدراسة .

4/3 أداة الدراسة :

استخدم الباحث الاستبانة كأداة للدراسة الميدانية ووسيلة لجمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وقد تم تصميم وبناء هذه الاستبانة في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة والتي تناولت موضوع فجوة التوقعات .

وتتكون الاستبانة من قسمين :

- **القسم الأول :** البيانات الشخصية للمستجوبين ، ويحتوي على 4 فقرات وهي المؤهل العلمي والتخصص العلمي ومجال العمل والخبرة المهنية .

- **القسم الثاني :** محاور الدراسة ، ويتكون من محورين كما يلي :

المحور الأول : مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق ، ويحتوي المحور الأول على 14 فقرة .

المحور الثاني : مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال رفع وعي المستفيدين من مهنة التدقيق تجاه عمل المدقق ، ويحتوي المحور الثاني على 17 فقرة .
وبهذا يكون مجموع فقرات الاستبانة 31 فقرة .

4/4 خصائص وسمات عينة الدراسة :

استخدم الباحث التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة ويمكن عرض خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي :

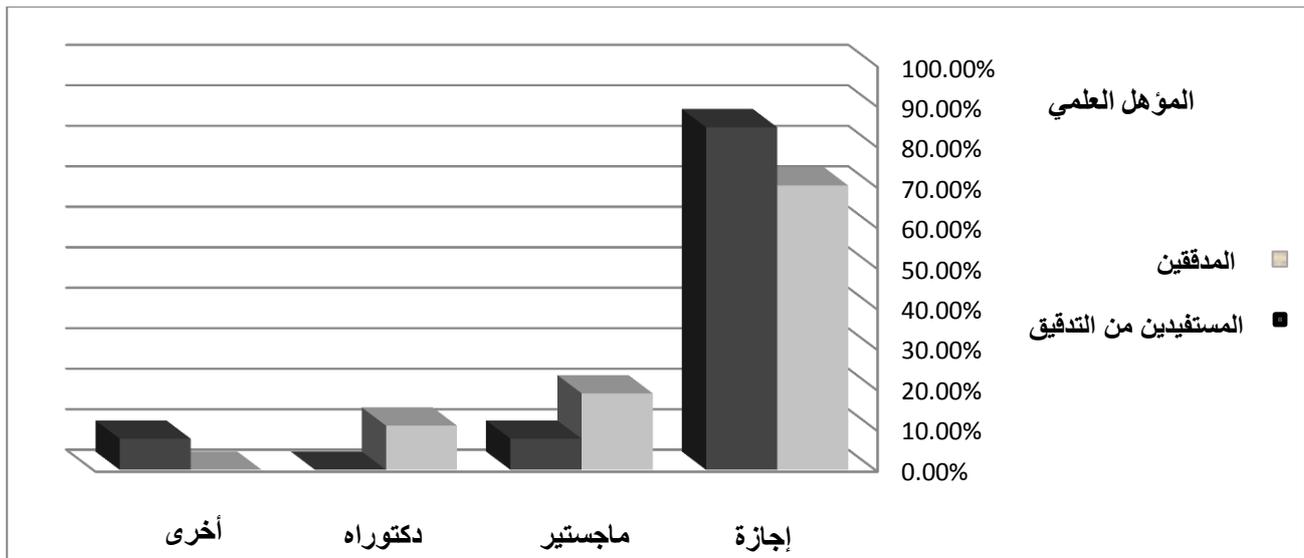
4/4/1 المؤهل العلمي :

يوضح الجدول (4-1) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول (4-1) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة الكلية	التكرار الكلي	المستفيدين من خدمة التدقيق		المدققين		المؤهل العلمي
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
76.2 %	48	84.6 %	22	70.2 %	26	إجازة
14.3 %	9	7.7 %	2	18.9 %	7	ماجستير
6.3 %	4	0.0 %	0	10.9 %	4	دكتوراه
3.2 %	2	7.7 %	2	0.0 %	0	أخرى
100%	63	100 %	26	100 %	37	المجموع

يبين الجدول (4-1) أن الغالبية العظمى من أفراد العينة من حملة درجة الإجازة ، وقد جاءت نسبتهم لفئة المدققين 70.2 % و 84.6 % بالنسبة لفئة المستفيدين من التدقيق وبنسبة إجمالية 76.2 % من أفراد العينة ، بينما جاءت نسبة من يحملون درجة الماجستير 18.9 % من فئة المدققين و 7.7 % من فئة المستفيدين من التدقيق وبنسبة إجمالية 14.3 % من أفراد العينة ونسبة 6.3 % من إجمالي أفراد العينة هم من حملة درجة الدكتوراه ومن المدققين فقط، والنسبة الباقية من حملة المؤهلات الأخرى، ويمكن توضيح ما سبق بالمخطط البياني التالي :



4/4/2 التخصص العلمي :

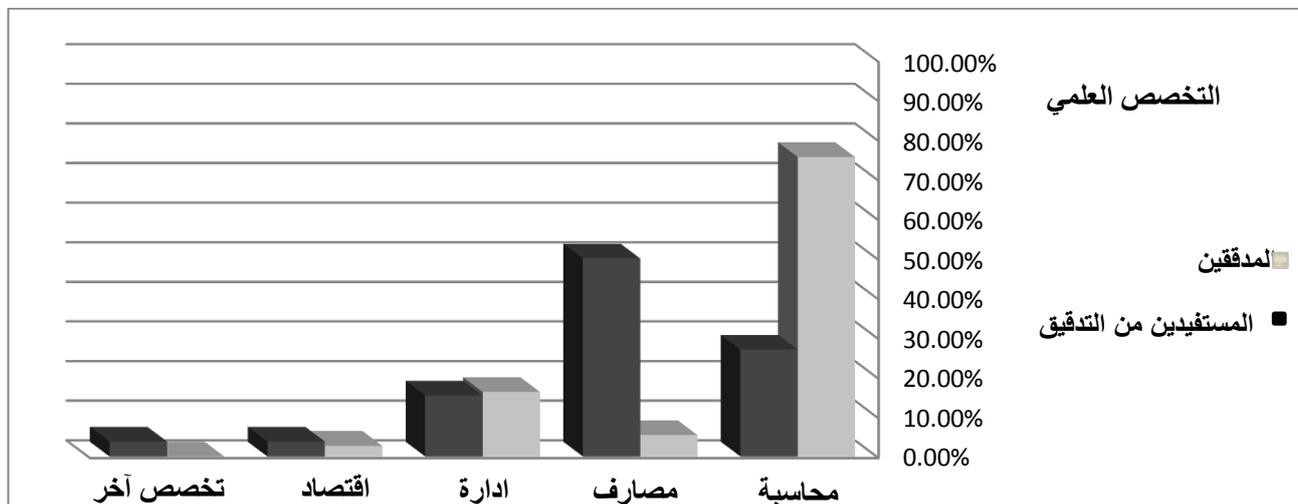
يوضح الجدول (4-2) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول (4-2) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة الكلية	التكرار الكلي	المستفيدين من مهنة التدقيق		المدققين		التخصص العلمي
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
55.6 %	35	27 %	7	75.6 %	28	محاسبة
23.8 %	15	50 %	13	5.4 %	2	مصارف
15.8 %	10	15.4 %	4	16.3 %	6	إدارة
3.2 %	2	3.8 %	1	2.7 %	1	اقتصاد
1.6 %	1	3.8 %	1	0.0 %	0	تخصص آخر
100 %	63	100 %	26	100 %	37	المجموع

يبين الجدول (4-2) أن ما نسبته 75.6 % من فئة المدققين و 27 % من فئة المستفيدين من التدقيق هم من اختصاص المحاسبة وبنسبة إجمالية تمثل 55.6 % أي أكثر من نصف أفراد العينة ، بينما 5.4 % من فئة المدققين و 50 % من فئة المستفيدين من التدقيق هم من اختصاص المصارف وبنسبة إجمالية 23.8 % من أفراد العينة ، بينما نجد أن نسبة 16.3 % من فئة المدققين و 15.4 % من فئة المستفيدين من التدقيق هم من اختصاص الإدارة وتوزعت

النسب الباقية على اختصاص الاقتصاد والاختصاصات الأخرى ، والمخطط البياني التالي يوضح النسب السابقة :



4/4/3 مجال العمل :

يوضح الجدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب مجال العمل

الجدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب مجال العمل

النسبة	التكرار	مجال العمل
58.7 %	37	مدقق حسابات
41.3 %	26	مستفيد من مهنة التدقيق
100 %	63	المجموع

يظهر الجدول (3-4) أن نسبة 58.7 % من أفراد العينة ينتمون الى فئة المدققين و 41.3 % من أفراد العينة ينتمون الى فئة المستفيدين من التدقيق .

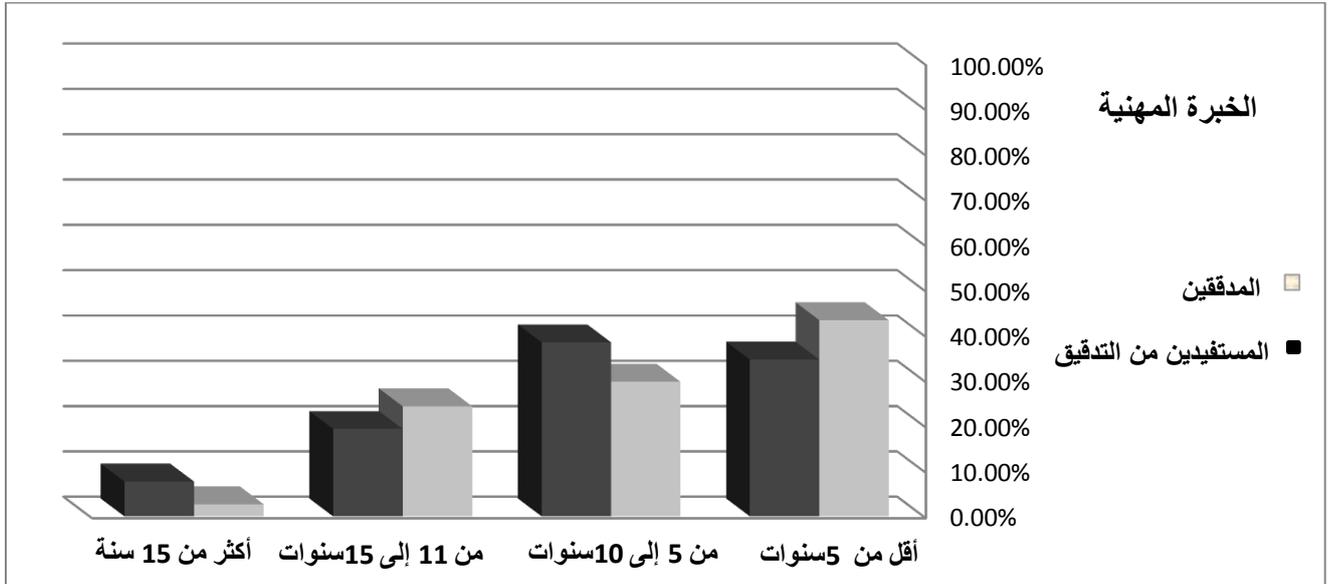
4/4/4 الخبرة المهنية :

يوضح الجدول (4-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول (4-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة الكلية	التكرار الكلي	المستفيدين من مهنة التدقيق		المدققين		الخبرة المهنية
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
39.7%	25	34.6 %	9	43.3 %	16	أقل من 5 سنوات
33.3%	21	38.4 %	10	29.7 %	11	من 5 إلى 10 سنوات
22.3%	14	19.3 %	5	24.3 %	9	من 11 إلى 15 سنوات
4.7%	3	7.7 %	2	2.7 %	1	أكثر من 15 سنة
100%	63	100 %	26	100%	37	المجموع

يبين الجدول (4-4) أن 43.3 % من المدققين و 34.6 % من المستفيدين من التدقيق بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات وبنسبة اجمالية 39.7% من أفراد العينة ، ويظهر أن نسبة 29.7 % من المدققين و 38.4 % من المستفيدين من التدقيق تتراوح سنوات الخبرة لديهم بين 5 و 10 سنوات وبنسبة اجمالية 33.3% من أفراد العينة ، ونجد أن 24.3 % من المدققين و 19.3% من المستفيدين من التدقيق تتراوح سنوات الخبرة لديهم بين 11 و 15 سنة وبنسبة اجمالية 22.3% من أفراد العينة ، بينما 4.7% فقط من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة في مجال عملهم ، وبالتالي نجد أن حوالي 60% من اجمالي أفراد العينة يمتلكون أكثر من 5 سنوات خبرة .



4/5 صدق وثبات الاستبانة :

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تتألف من 5 محكمين من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق وذلك لاختبار الصدق الظاهري للاستبانة، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل الفقرات في ضوء المقترحات، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية .

ولقياس صدق الاتساق الداخلي والتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ **Cronbach's alpha coefficient** ويكون هذا المقياس مقبولاً عندما تكون قيمة معامل ألفا أكبر أو تساوي 60% ، ويعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ، ويأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس صادق لما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويبين الجدول (4-5) نتائج اختبار الثبات الاحصائي لفقرات ومحاور الدراسة .

الجدول رقم (4-5) معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور وفقرات الدراسة

الرقم	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
1	مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق	14	0.783	0.884
2	مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق	17	0.809	0.899
	المحاور السابقة معاً	31	0.824	0.907

يتضح من الجدول (4-5) أن قيمة معامل ألفا لمحوري الاستبانة معاً بلغت % 82.4 بالإضافة الى أن قيمة معامل ألفا للمحور الأول والثاني بلغت % 78.3 ، % 80.9 على التوالي، وبالتالي نجد أن قيم المعاملات مرتفعة وأعلى من النسبة % 60 المقبولة احصائياً لهذا المعامل،

وجاءت قيم معامل الصدق مقترية من الواحد الصحيح (0.884) للمحور الأول و(0.899) للمحور الثاني و (0.907) لجميع محاور الاستبانة ، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4/6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS (حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية) ، وقد أعدت أسئلة الاستبانة على أساس مقياس Likert الخماسي الذي يقيس خمسة إجابات (موافق بشدة ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق بشدة) وهو مقياس ترتيبي ، وذلك لنتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ، وتم تحديد الدرجة وإعطاء الوزن النسبي للإجابات وذلك لتحويل الاجابات الوصفية إلى صيغة رقمية والجدول (4-6) يوضح ذلك :

جدول (4-6) مقياس Likert الخماسي للإجابة على الفقرات

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الوزن النسبي %	من 0 - 20	من 21 - 40	من 41 - 60	من 61 - 80	من 81 - 100

وتم استخدام مجموعة من المقاييس الإحصائية لتحليل الإجابات والوصول إلى النتائج :

1- التحليل الوصفي : حيث تم إيجاد التكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل الإجابات .

2- اختبار (T) للعينة الواحدة One-Sample T-test :

يستخدم هذا الاختبار لاكتشاف وجود اختلاف نو دلالة إحصائية لوسط حسابي للمجتمع الذي سحبت منه العينة بمقارنته بقيمة ثابتة، ومن أجل تحقيق هذا الغرض تم اختيار الوسط الحسابي (test value =3) وهي تقابل محايد حسب مقياس ليكرت الخماسي ، وتم إجراء الاختبار

للحصول على قيم t ، ومقارنتها مع قيم t الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 والذي تم الاعتماد عليه كأساس لقبول الفرضيات بحيث يتم قبول الفرضية ويكون رأي أفراد العينة في محتوى فقرات الفرضية إيجابي أي يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة أقل من 0.05، بينما يتم رفض الفرضية ويكون رأي أفراد العينة في محتوى فقرات الفرضية سلبي بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية .

4/7 تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

4/7/1 التحليل الوصفي لفرضيات الدراسة :

حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للوسط الحسابي لوصف إجابات أفراد العينة حول فقرات الاستبانة .

4/7/1/1 التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الأولى :

الفرضية الأولى : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات.

الجدول (4-7) التحليل الوصفي لآراء أفراد عيني الدراسة حول فقرات الفرضية الأولى

الرقم	الفقرة	المدققين		المستفيدين من التدقيق		الوزن النسبي للوسط الحسابي
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	تنظيم الارتباط بين المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق	4.29	0.50	4.15	0.39	0.846
2	إلزام المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني	4.24	0.55	3.84	0.63	0.808
3	إلزام المدقق بالحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية لعملية التدقيق حول التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة	4.13	0.57	4.07	0.48	0.822
4	إلزام المدقق بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة والانسحاب من مهمة التدقيق في حال عدم الاستجابة لمتطلباته	3.72	0.80	4.03	0.71	0.776

0.864	4.32	0.63	4.26	0.60	4.37	اضافة فقرة خاصة توضح مسؤوليات الإدارة وفقرة خاصة بمسؤوليات المدقق في تقرير التدقيق	5
0.774	3.87	0.66	4.11	1.04	3.62	إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في اعداد البيانات المالية والافصاح عن أي شكوك مادية في ذلك	6
0.550	2.75	1.17	2.23	1.02	3.27	إلزام المدقق بتحمل مسؤولية كشف الغش والأخطاء الجوهرية فقط	7
0.836	4.18	0.73	4.23	0.53	4.13	إلزام مكاتب التدقيق بتخصيص القيام بمهام التدقيق للأشخاص الذين يمتلكون درجة من الخبرة والكفاءة والتدريب المهني	8
0.848	4.24	0.63	4.42	0.80	4.05	إلزام مكاتب التدقيق بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق	9
0.850	4.25	0.57	4.30	0.50	4.18	إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لتكون أساساً لإبداء رأيه	10
0.868	4.34	0.73	4.26	0.51	4.40	إلزام المدقق بالحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشي مع الإطار المناسب لإعداد التقارير المالية	11
0.672	3.36	0.82	3.61	1.04	3.10	قيام المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط ممارستها الإدارة عليه	12
0.762	3.81	0.76	3.96	0.73	3.64	إلزام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة	13
0.732	3.66	0.91	3.34	0.62	3.97	الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن اجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية	14
0.785	3.93	-	3.92	-	3.94	الإجمالي	

من الجدول (7-4) نجد أن قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد عينتي الدراسة وهي (3.94) للمدققين و (3.92) للمستفيدين من التدقيق أكبر من قيمة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس

المستخدم في هذه الدراسة وهي (3) درجات، ويبين الجدول نسبة موافقة على مضمون فقرات المحور الأول والتي جاءت بنسبة 78.5% وهي أكبر من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة وهي (60%) ، وهذا يدل على موافقة أفراد عيني الدراسة على معظم الفقرات السابقة ودورها في تقليص فجوة التوقعات ، ويبين الجدول (4-8) التكرارات وإجابات عيني الدراسة حول فقرات الفرضية الأولى :

الجدول (4-8) التكرارات وإجابات عيني الدراسة حول أسئلة الفرضية الأولى

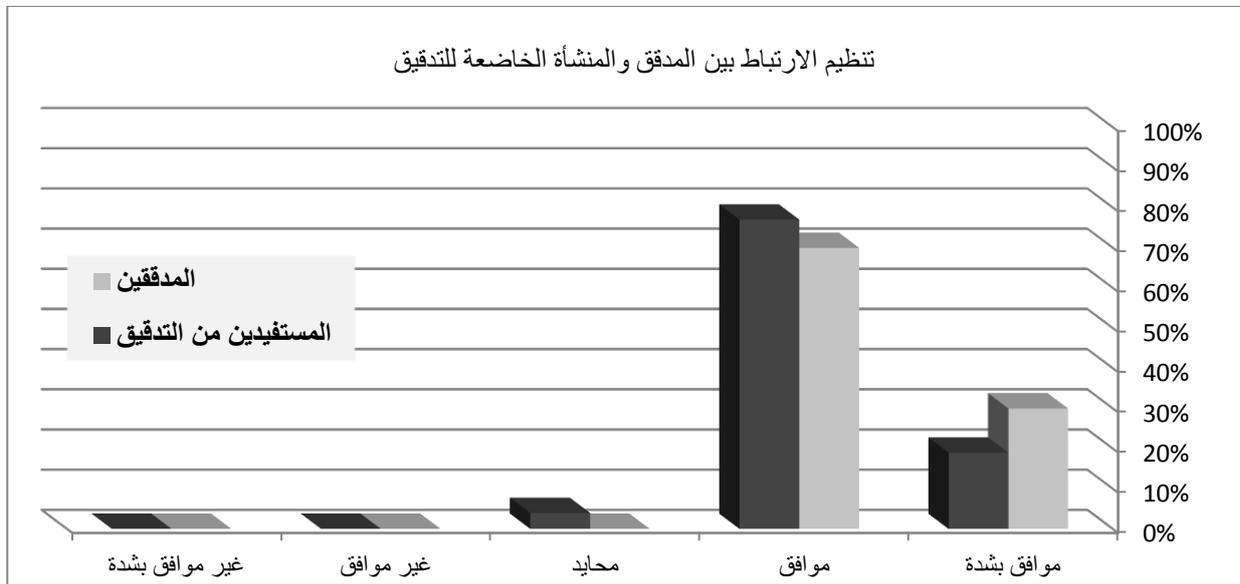
الرتبة	الوسط الحسابي الكلي	الإجابات					التكرار النسبة	فئة المستجيبين	الفقرة	الرقم
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة				
5	4.23	0	0	0	26	11	ت	المدققين	تنظيم الارتباط بين المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق	1
		0%	0%	0%	70%	30%	%			
		0	0	1	20	5	ت	المستفيدين		
		0%	0%	4%	77%	19%	%	من التدقيق		
8	4.04	0	0	0	28	9	ت	المدققين	إلزام المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني	2
		0%	0%	0%	76%	24%	%			
		0	2	4	16	4	ت	المستفيدين		
		0%	8%	15%	62%	15%	%	من التدقيق		
7	4.11	0	0	3	26	8	ت	المدققين	إلزام المدقق بالحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية لعملية التدقيق حول التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة	3
		0%	0%	8%	70%	22%	%			
		0	0	4	16	6	ت	المستفيدين		
		0%	0%	15%	62%	23%	%	من التدقيق		
9	3.88	0	4	7	21	5	ت	المدققين	إلزام المدقق بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة والانسحاب من مهمة التدقيق في حال عدم الاستجابة لمتطلباته	4
		0%	11%	19%	57%	13%	%			
		0	1	4	14	7	ت	المستفيدين		
		0%	4%	15%	54%	27%	%	من التدقيق		
2	4.32	0	0	0	23	14	ت	المدققين	إضافة فقرة خاصة توضح مسؤوليات الإدارة وفقرة خاصة بمسؤوليات المدقق في تقرير التدقيق	5
		0%	0%	0%	62%	38%	%			
		0	0	0	19	7	ت	المستفيدين		
		0%	0%	0%	73%	27%	%	من التدقيق		

10	3.87	0	4	10	19	4	ت	المدققين	إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في اعداد البيانات المالية والاقتراح عن أي شكوك مادية في ذلك	6
		0%	11%	27%	51%	11%	%			
		0	0	2	19	5	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	0%	8%	73%	19%	%			
14	2.75	0	5	17	15	0	ت	المدققين	إلزام المدقق بتحمل مسؤولية كشف الغش والأخطاء الجوهرية فقط	7
		0%	14%	45%	41%	0%	%			
		5	12	7	2	0	ت	المستفيدين من التدقيق		
		19%	46%	27%	8%	0%	%			
6	4.18	0	0	1	30	6	ت	المدققين	إلزام مكاتب التدقيق بتخصيص القيام بمهام التدقيق للأشخاص الذين يمتلكون درجة من الخبرة والكفاءة والتدريب المهني	8
		0%	0%	3%	81%	16%	%			
		0	0	0	20	6	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	0%	0%	77%	23%	%			
4	4.24	0	0	3	29	5	ت	المدققين	إلزام مكاتب التدقيق بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق	9
		0%	0%	8%	78%	14%	%			
		0	0	0	15	11	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	0%	0%	58%	42%	%			
3	4.25	0	0	0	30	7	ت	المدققين	إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لتكون أساساً لإبداء رأيه	10
		0%	0%	0%	81%	19%	%			
		0	0	0	18	8	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	0%	0%	69%	31%	%			
1	4.34	0	0	0	22	15	ت	المدققين	إلزام المدقق بالحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل وبنمائي مع الإطار المناسب لإعداد التقارير المالية	11
		0%	0%	0%	59%	41%	%			
		0	0	0	19	7	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	0%	0%	73%	27%	%			
13	3.36	0	6	21	10	0	ت	المدققين	قيام المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها الإدارة عليه	12
		0%	16%	57%	27%	0%	%			
		0	3	7	13	3	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	12%	26%	50%	12%	%			
11	3.81	0	3	8	25	1	ت	المدققين	إلزام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة	13
		0%	9%	22%	66%	3%	%			

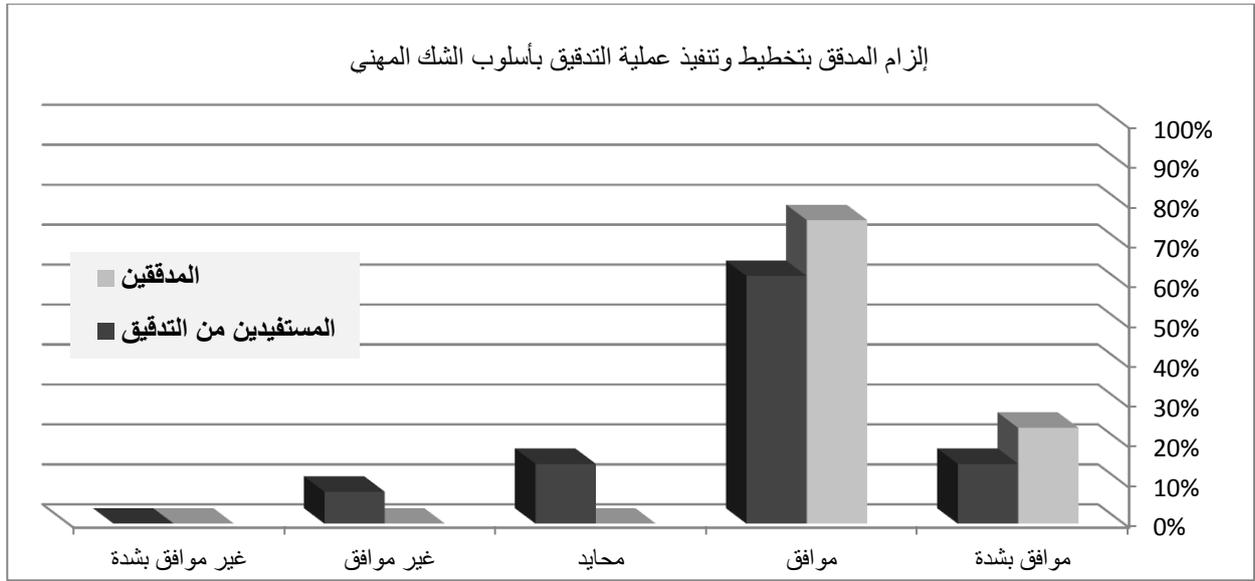
		0	0	5	17	4	ت	المستفيدين	ومعقولية التقديرات المحاسبية التي	
		0%	0%	20%	65%	15%	%	من التدقيق	أجرتها الادارة	
12	3.66	0	0	7	24	6	ت	المدققين	الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن اجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية	14
		0%	0%	19%	65%	16%	%			
		0	4	9	13	0	ت	المستفيدين		
		0%	15%	35%	50%	0%	%	من التدقيق		

ومن خلال الجدول (4-8) نجد ما يلي :

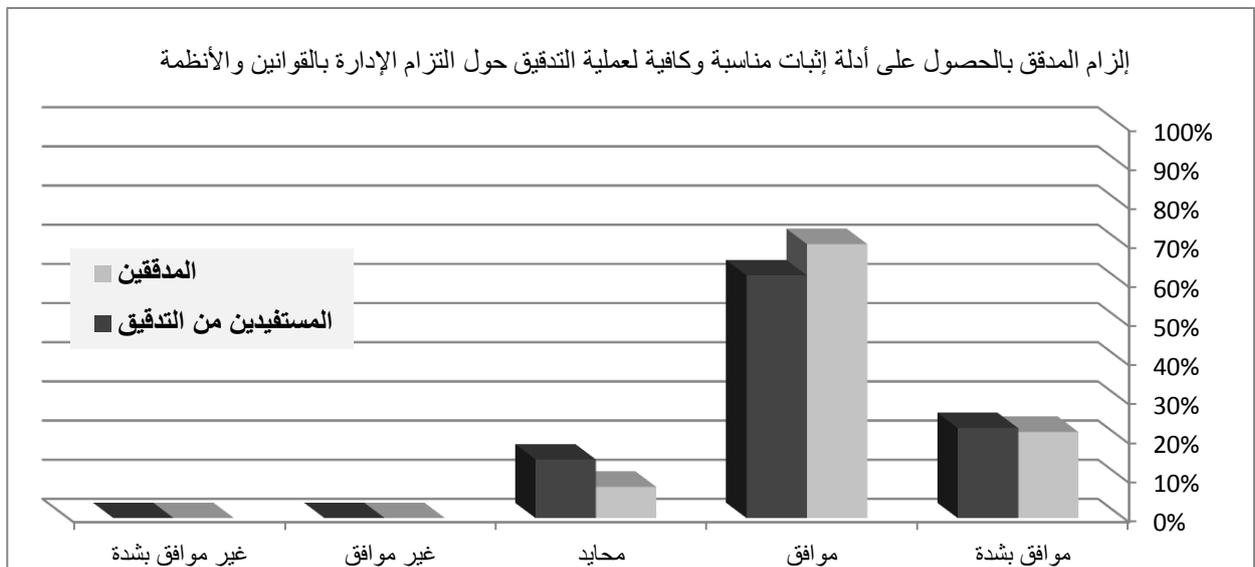
1- إن تنظيم الارتباط بين المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليل فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



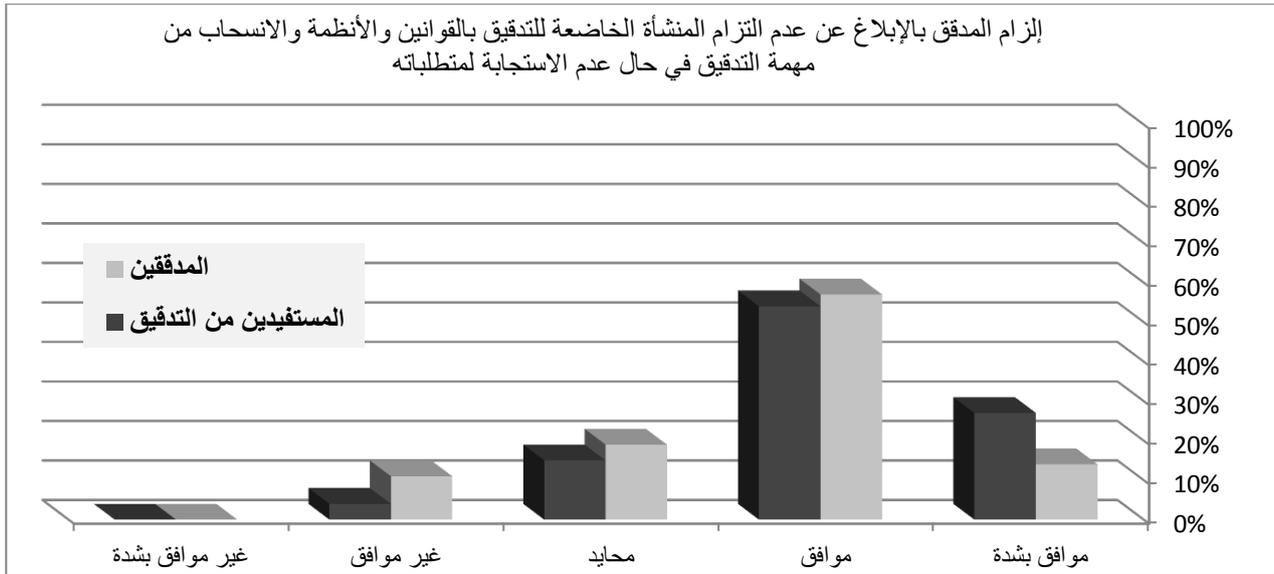
2- إن إلزام المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



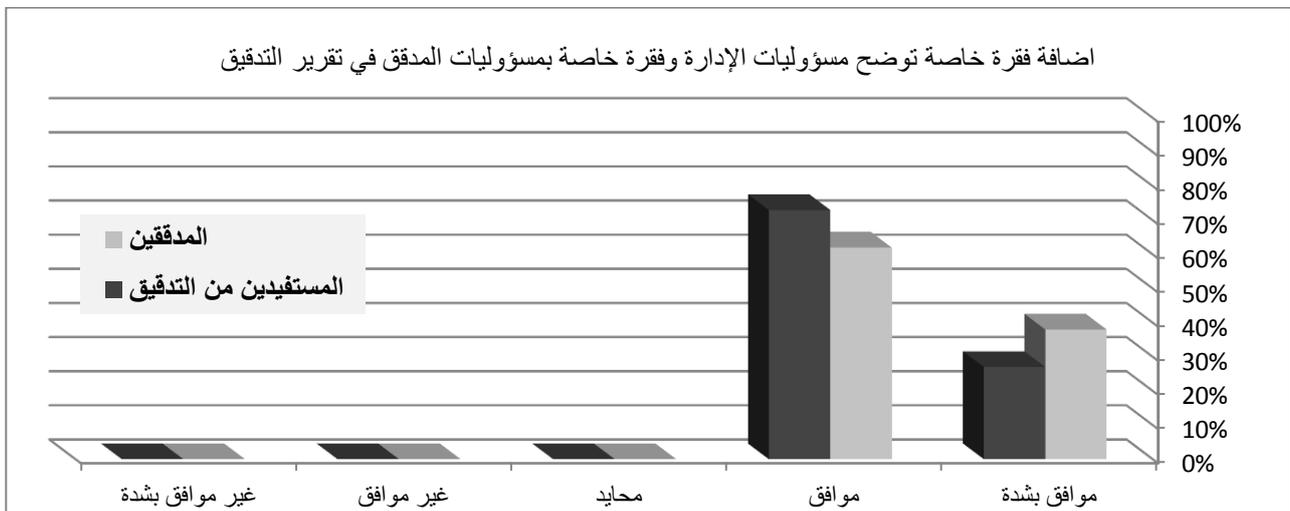
3- إن إلزام المدقق بالحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية لعملية التدقيق حول التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



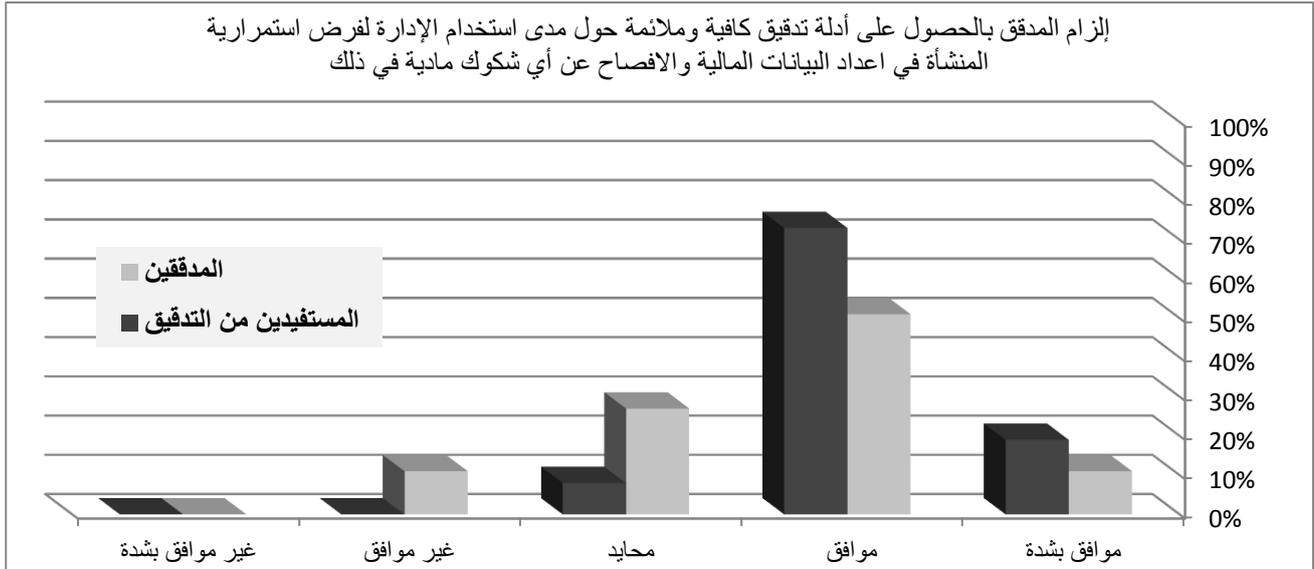
4- إن إلزام المدقق بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة والانسحاب من مهمة التدقيق في حال عدم الاستجابة لمتطلباته يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



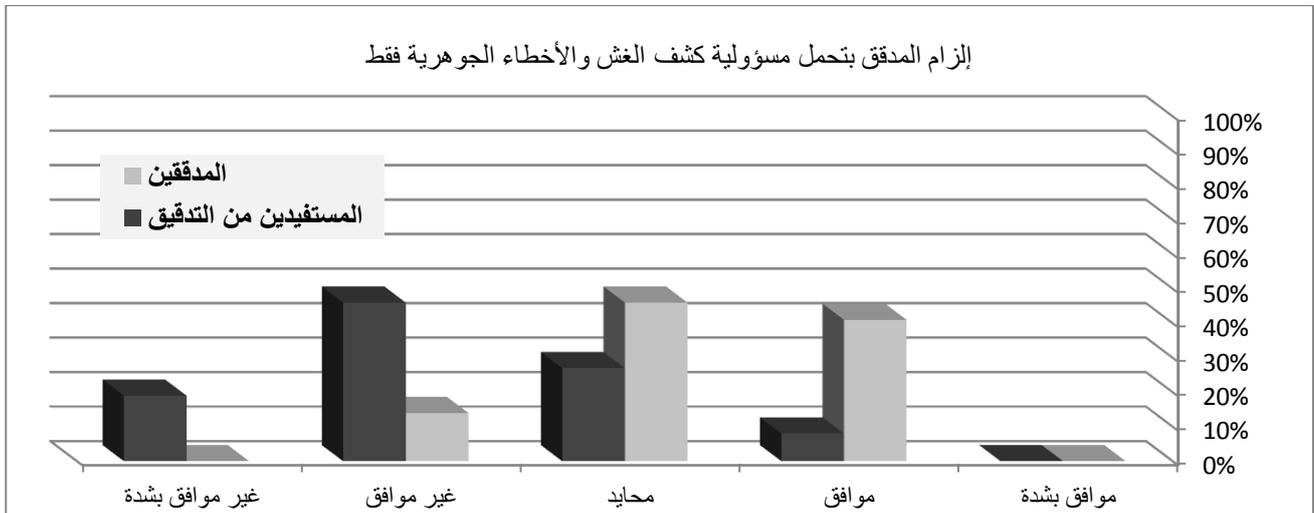
5- إن إضافة فقرة خاصة توضح مسؤوليات الإدارة وفقرة خاصة بمسؤوليات المدقق في تقرير التدقيق يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن كل أفراد عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هم من الموافقين بشدة والموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



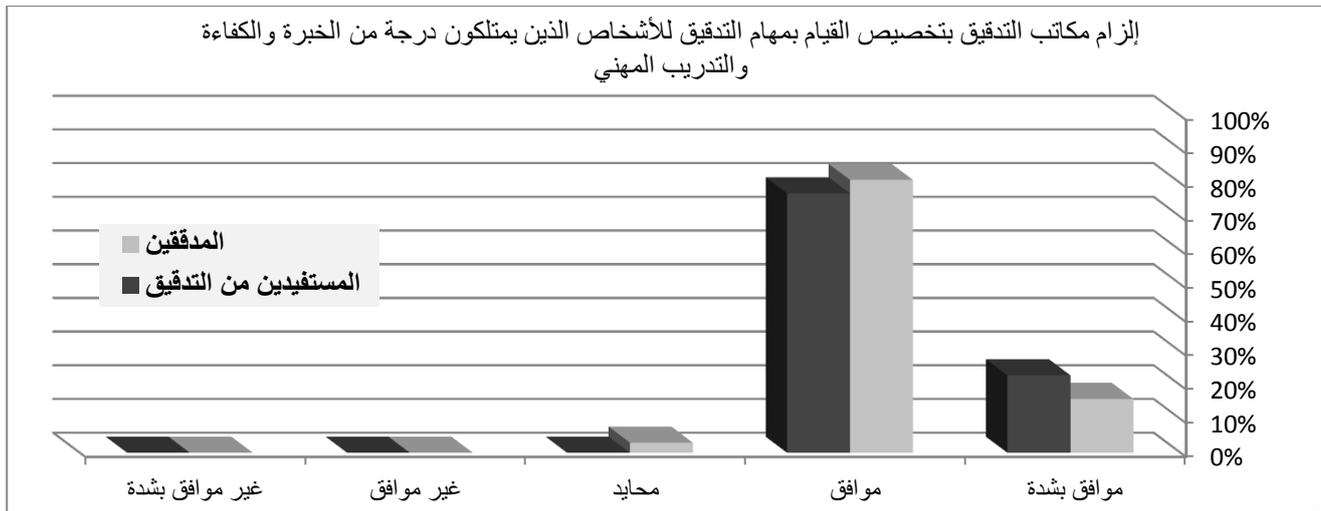
6- إن إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في اعداد البيانات المالية والافصاح عن أي شكوك مادية في ذلك يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



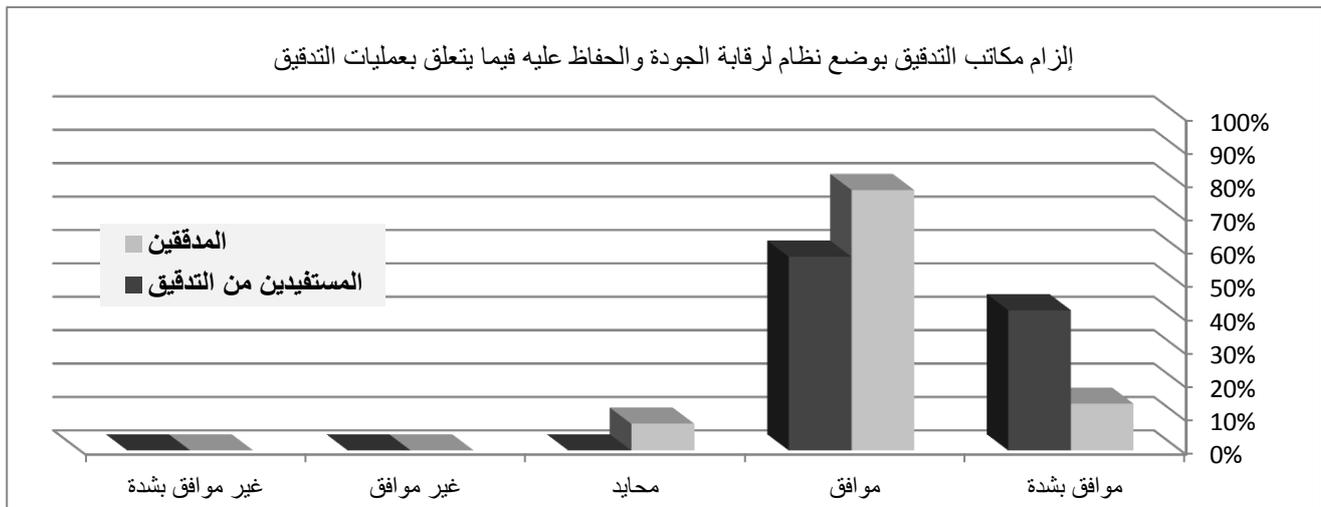
7- إن إلزام المدقق بتحمل مسؤولية كشف الغش والأخطاء الجوهرية فقط لا يساهم في تقليص فجوة التوقعات ، وذلك لاختلاف آراء عيني الدراسة حول هذه الفقرة حيث جاءت النسبة الأعلى من إجابات المدققين محايدة ، بينما كانت نسبة غير الموافقين بشدة وغير الموافقين من فئة المستفيدين من التدقيق مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين والموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



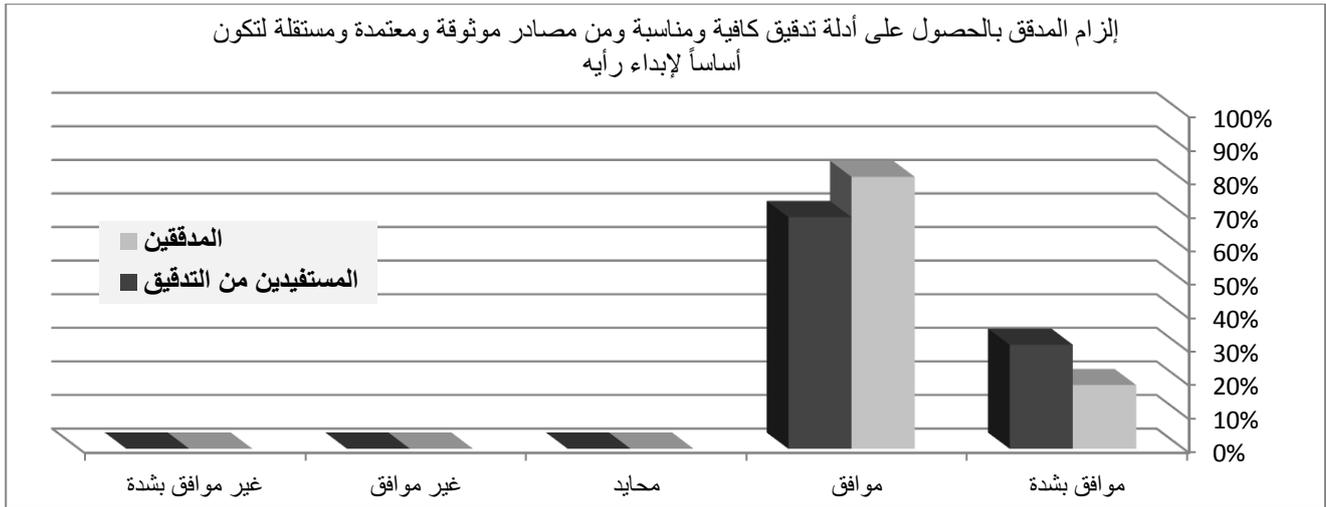
8- إن إلزام مكاتب التدقيق بتخصيص القيام بمهام التدقيق للأشخاص الذين يمتلكون درجة من الخبرة والكفاءة والتدريب المهني يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



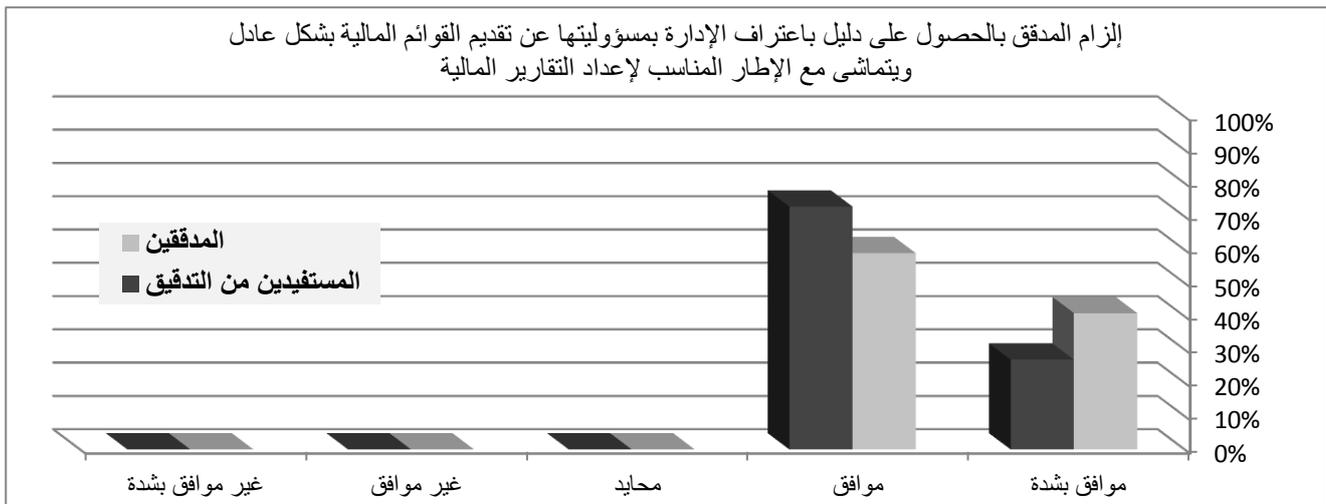
9- إن إلزام مكاتب التدقيق بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



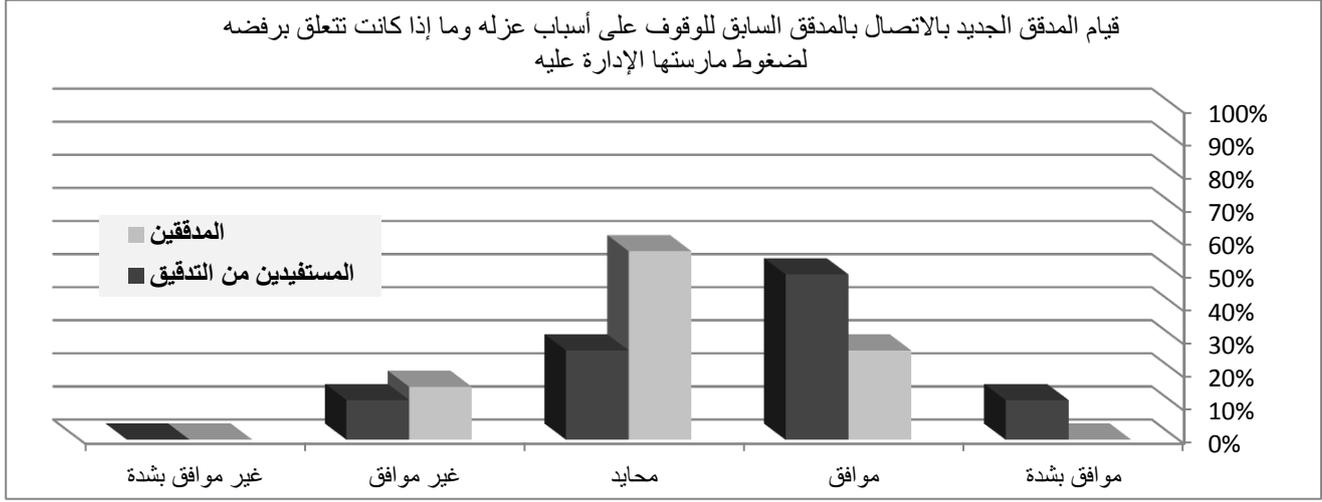
10- إن إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لتكون أساساً لإبداء رأيه يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين بشدة والموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



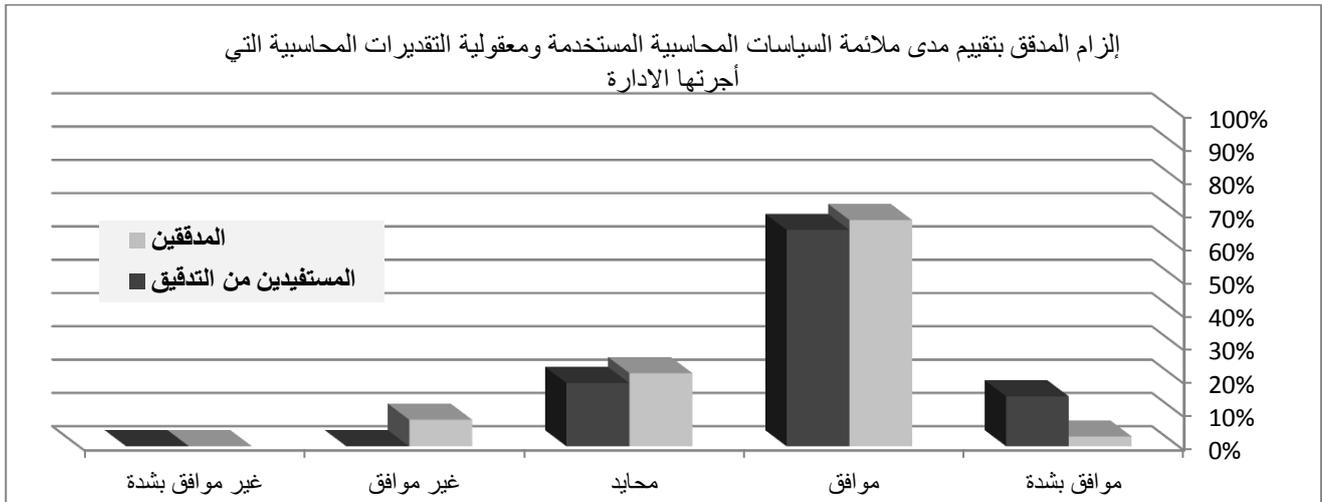
11- إن إلزام المدقق بالحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويطمأنى مع الإطار المناسب لإعداد التقارير المالية يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن كل أفراد عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هم من الموافقين بشدة والموافقين على هذه الفقرة والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



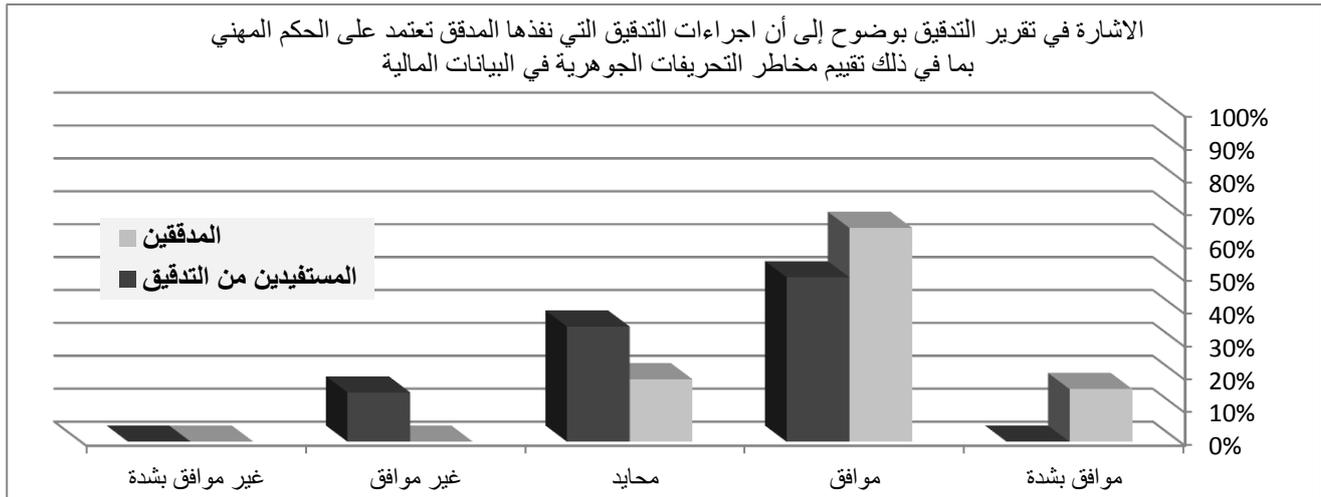
12- اتجهت معظم آراء المستجيبين من عيني الدراسة إلى الحياد حول فقرة قيام المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط ممارستها الإدارة عليه ، وذلك بنسبة (57%) من فئة المدققين و (27%) من فئة المستفيدين من التدقيق مع موافقة (50%) من فئة المستفيدين من التدقيق على هذه الفقرة وبالتالي نجد اختلاف بين آراء عيني الدراسة وعدم التوافق على هذه الفقرة ودورها في تقليص فجوة التوقعات، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



13- إن إلزام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



14- إن الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن اجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية يساهم في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، لأن نسبة المستجيبين الموافقين من عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



4/7/1/2 التحليل الوصفي لبيانات الفرضية الثانية :

الفرضية الثانية : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور معايير التدقيق الدولية في رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات.

الجدول (4-9) التحليل الوصفي لآراء أفراد عيني الدراسة حول فقرات الفرضية الثانية

الرقم	الفقرة	المدققين		المستفيدين من التدقيق		نسبة الوسط الحسابي
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	ان إعداد القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق ليست من مسؤولية المدقق	4.41	0.69	3.85	1.39	0.826
2	الإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه	4.22	0.51	4.04	0.54	0.826
3	ان تدقيق الحسابات لا يعني ضمان الدقة الكاملة للقوائم المالية	4.41	0.86	3.77	0.94	0.818

0.794	3.97	0.94	3.73	0.51	4.22	المدقق يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية	4
0.766	3.83	0.99	3.50	0.40	4.16	ان تدقيق الحسابات لا يعني التحقق من كافة العمليات المحاسبية التي تمت في المنشأة الخاضعة للتدقيق	5
0.662	3.31	1.45	3.92	1.01	2.70	المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والأخطاء في البيانات المالية	6
0.802	4.01	0.63	3.88	0.80	4.14	المسؤولية الأساسية في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الغش أو الخطأ تقع على عاتق الإدارة	7
0.766	3.83	0.92	3.58	0.55	4.08	المسؤولية الأساسية في اكتشاف التصرفات غير القانونية تقع على عاتق الإدارة	8
0.524	2.62	1.20	3.00	0.85	2.24	المدقق مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية	9
0.810	4.05	0.63	3.92	0.35	4.19	الإدارة هي المسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة	10
0.806	4.03	0.46	3.92	0.42	4.14	الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة	11
0.704	3.52	1.16	4.04	1.15	3.00	المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية	12
0.754	3.77	1.07	3.35	0.56	4.19	المدقق يأخذ نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار لتصميم اجراءات التدقيق ، وليس لإبداء رأي فيه	13
0.806	4.03	1.04	3.69	0.54	4.38	تقرير المدقق لا يعتبر ضمان مطلق لقدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية	14
0.664	3.32	1.14	3.62	1.12	3.03	تقرير المدقق يعتبر تأكيداً لاستمرارية المنشأة لمدة سنة على الأقل	15
0.472	2.36	1.09	2.77	0.70	1.95	المدقق مسؤول عن حماية أصول المنشأة	16
0.830	4.15	0.79	4.04	0.58	4.27	تساهم البيانات المالية المدققة حسب معايير التدقيق الدولية في اتخاذ القرارات بشكل أفضل	17
0.743	3.715	-	3.68	-	3.75	الإجمالي	

من الجدول (9-4) نجد أن قيمة الوسط الحسابي لآراء أفراد عينتي الدراسة وهي (3.75) للمدققين و (3.68) للمستفيدين من التدقيق وبوسط حسابي كلي بلغ (3.715) أكبر من قيمة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة وهي (3) درجات، ويبين الجدول

نسبة موافقة على أغلب فقرات المحور الثاني والتي جاءت بنسبة 74.3% وهي أكبر من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة وهي (60%) ، وهذا يدل على موافقة أفراد عينتي الدراسة على مضمون معظم فقرات هذا المحور مع الاختلاف وعدم الموافقة على بعض الفقرات ودورها في تقليص فجوة التوقعات ، ويبين الجدول (10-4) التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول فقرات الفرضية الثانية :

الجدول (10-4) التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول فقرات الفرضية الثانية

الرتبة	الوسط الحسابي الكلي	الإجابات					التكرار النسبة	فئة المستجيبين	الفقرة	الرقم
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة				
2	4.13	0	0	0	22	15	ت	المدققين	ان إعداد القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق ليست من مسؤولية المدقق	1
		0%	0%	0%	59%	41%	%			
		0	1	6	15	4	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	4%	23%	58%	15%	%			
2	4.13	0	0	0	29	8	ت	المدققين	الإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه	2
		0%	0%	0%	78%	22%	%			
		0	0	5	15	6	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	0%	19%	58%	23%	%			
3	4.09	0	0	0	22	15	ت	المدققين	ان تدقيق الحسابات لا يعني ضمان الدقة الكاملة للقوائم المالية	3
		0%	0%	0%	59%	41%	%			
		1	3	3	13	6	ت	المستفيدين من التدقيق		
		4%	12%	12%	50%	22%	%			
8	3.97	0	0	0	29	8	ت	المدققين	المدقق يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية	4
		0%	0%	0%	78%	22%	%			
		0	3	5	14	4	ت	المستفيدين من التدقيق		
		0%	12%	19%	54%	15%	%			
9	3.83	0	0	0	31	6	ت	المدققين	ان تدقيق الحسابات لا يعني التحقق من كافة العمليات المحاسبية التي تمت في المنشأة الخاضعة للتدقيق	5
		0%	0%	0%	84%	16%	%			
		1	3	6	14	2	ت	المستفيدين من التدقيق		
		4%	12%	23%	53%	8%	%			

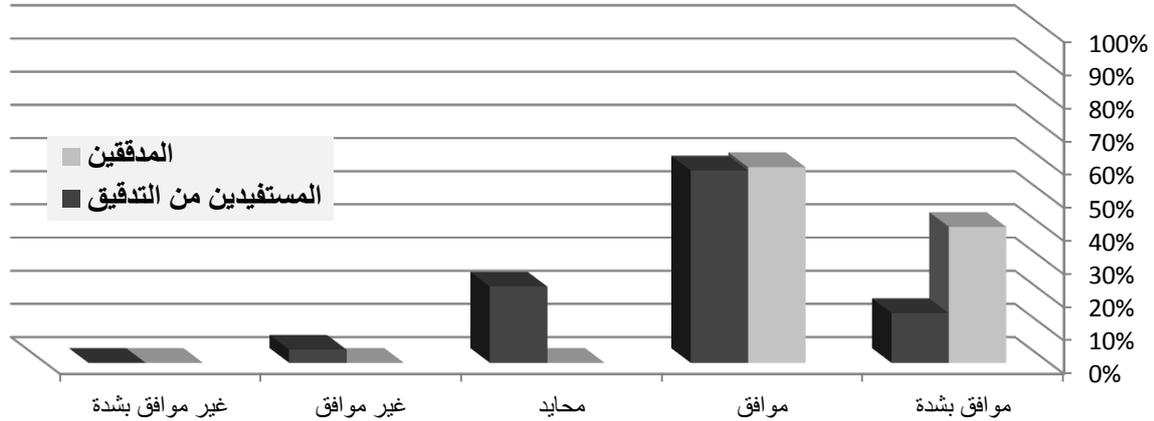
13	3.31	2	12	18	5	0	ت	المدققين المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والأخطاء في البيانات المالية	6	
		5%	32%	49%	14%	0%	%			
		0	1	4	17	4	ت			المستفيدين
		0%	4%	15%	66%	15%	%			من التدقيق
7	4.01	0	0	0	32	5	ت	المسؤولية الأساسية في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الغش أو الخطأ تقع على عاتق الإدارة	7	
		0%	0%	0%	86%	14%	%			المدققين
		0	2	4	15	5	ت			المستفيدين
		0%	8%	15%	58%	19%	%			من التدقيق
9	3.83	0	0	3	28	6	ت	المسؤولية الأساسية في اكتشاف التصرفات غير القانونية تقع على عاتق الإدارة	8	
		0%	0%	8%	76%	16%	%			المدققين
		1	4	5	11	5	ت			المستفيدين
		4%	15%	19%	43%	19%	%			من التدقيق
14	2.62	9	10	18	0	0	ت	المدقق مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية	9	
		24%	27%	49%	0%	0%	%			المدققين
		1	7	9	9	0	ت			المستفيدين
		4%	26%	35%	35%	0%	%			من التدقيق
4	4.06	0	0	0	30	7	ت	الإدارة هي المسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة	10	
		0%	0%	0%	81%	19%	%			المدققين
		0	0	5	18	3	ت			المستفيدين
		0%	0%	19%	69%	12%	%			من التدقيق
6	4.03	0	0	0	32	5	ت	الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة	11	
		0%	0%	0%	86%	14%	%			المدققين
		0	1	3	19	3	ت			المستفيدين
		0%	4%	12%	73%	12%	%			من التدقيق
11	3.52	2	5	21	9	0	ت	المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية	12	
		5%	14%	57%	24%	0%	%			المدققين
		0	1	4	14	7	ت			المستفيدين
		0%	4%	15%	54%	27%	%			من التدقيق
10	3.77	0	0	0	30	7	ت	المدقق يأخذ نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار لتصميم اجراءات التدقيق ،	13	
		0%	0%	0%	81%	19%	%			المدققين

		1	4	7	13	1	ت	المستفيدين من التدقيق	وليس لإبداء رأي فيه	
		4%	15%	27%	50%	4%	%			
5	4.04	0	0	0	23	14	ت	المدققين	تقرير المدقق لا يعتبر ضمان مطلق لقدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية	14
		0%	0%	0%	62%	38%	%			
		0	3	4	17	2	ت	المستفيدين		
		0%	12%	15%	65%	8%	%	من التدقيق		
12	3.32	1	5	23	8	0	ت	المدققين	تقرير المدقق يعتبر تأكيداً لاستمرارية المنشأة لمدة سنة على الأقل	15
		3%	14%	62%	22%	0%	%			
		0	3	5	17	1	ت	المستفيدين		
		0%	12%	19%	65%	4%	%	من التدقيق		
15	2.36	9	21	7	0	0	ت	المدققين	المدقق مسؤول عن حماية أصول المنشأة	16
		24%	57%	19%	0%	0%	%			
		2	6	14	4	0	ت	المستفيدين		
		8%	23%	54%	15%	0%	%	من التدقيق		
1	4.15	0	0	0	27	10	ت	المدققين	تساهم البيانات المالية المدققة حسب معايير التدقيق الدولية في اتخاذ القرارات بشكل أفضل	17
		0%	0%	0%	73%	27%	%			
		0	1	4	14	7	ت	المستفيدين		
		0%	4%	15%	54%	27%	%	من التدقيق		

ومن خلال الجدول (10-4) نجد ما يلي :

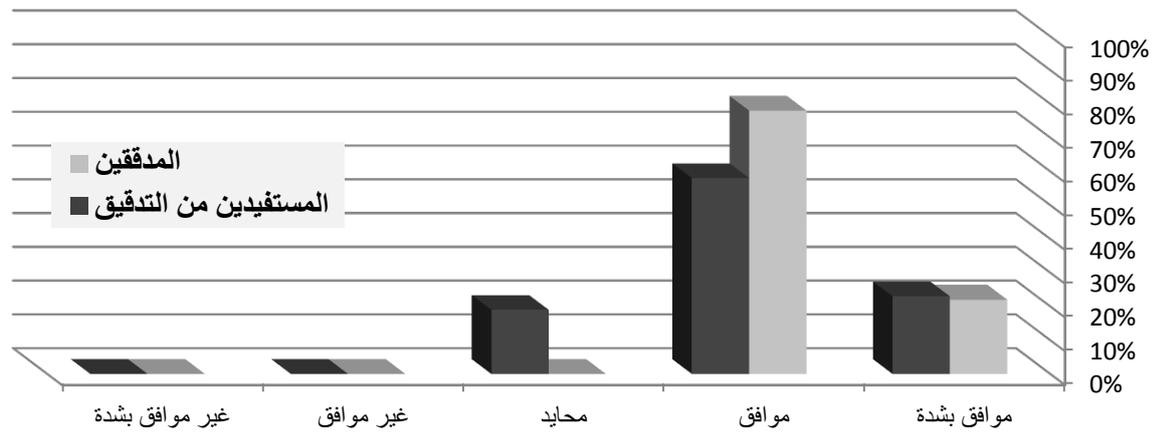
1-إن فقرة (إعداد القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق ليست من مسؤولية المدقق) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين على هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :

ان إعداد القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق ليست من مسؤولية المدقق

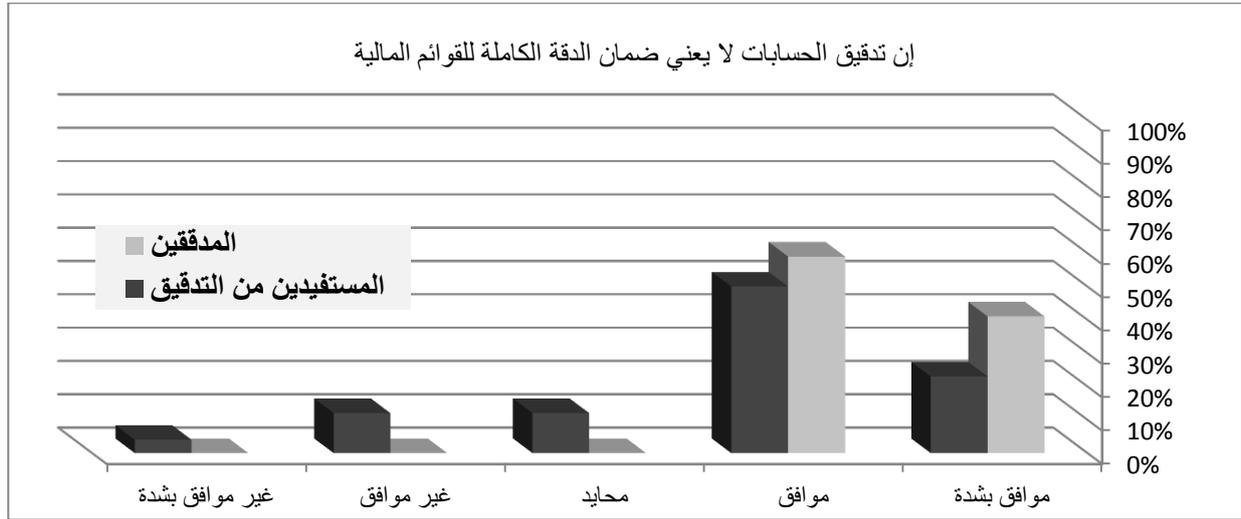


2- إن فقرة (الإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :

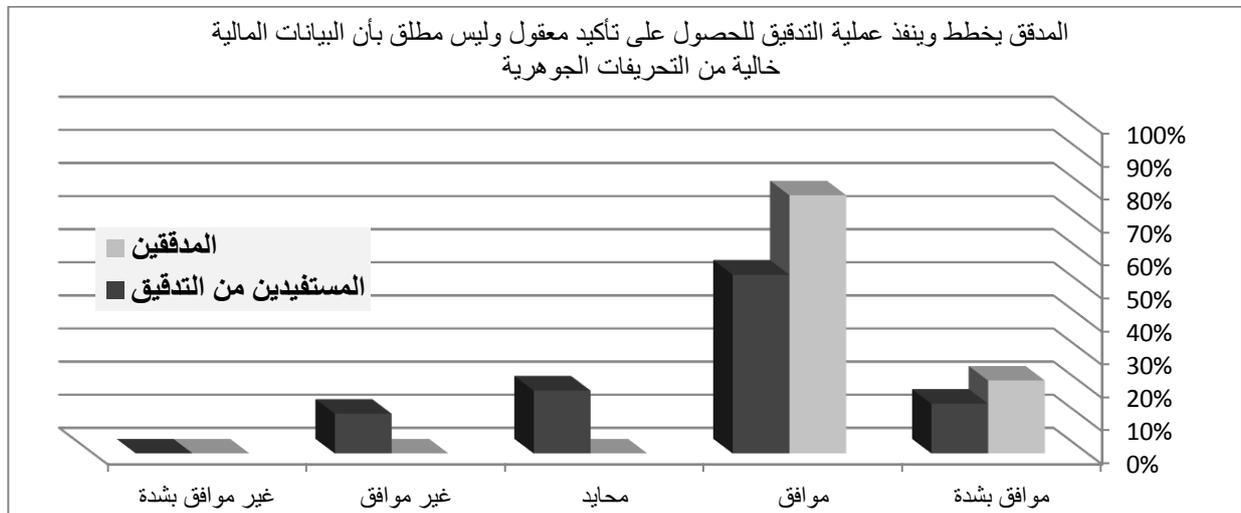
الإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه



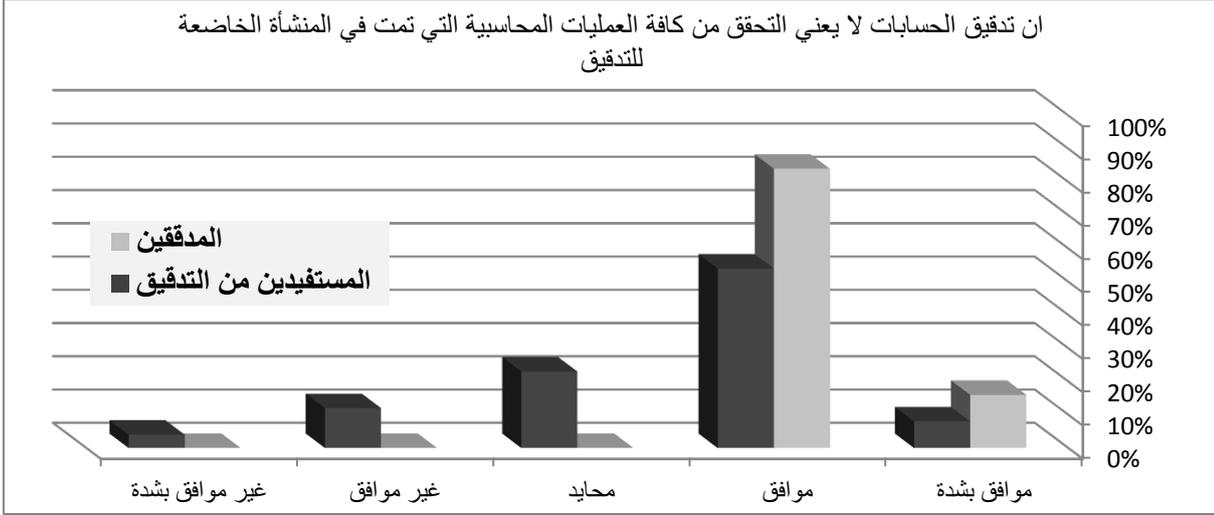
3- إن فقرة (إن تدقيق الحسابات لا يعني ضمان الدقة الكاملة للقوائم المالية) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



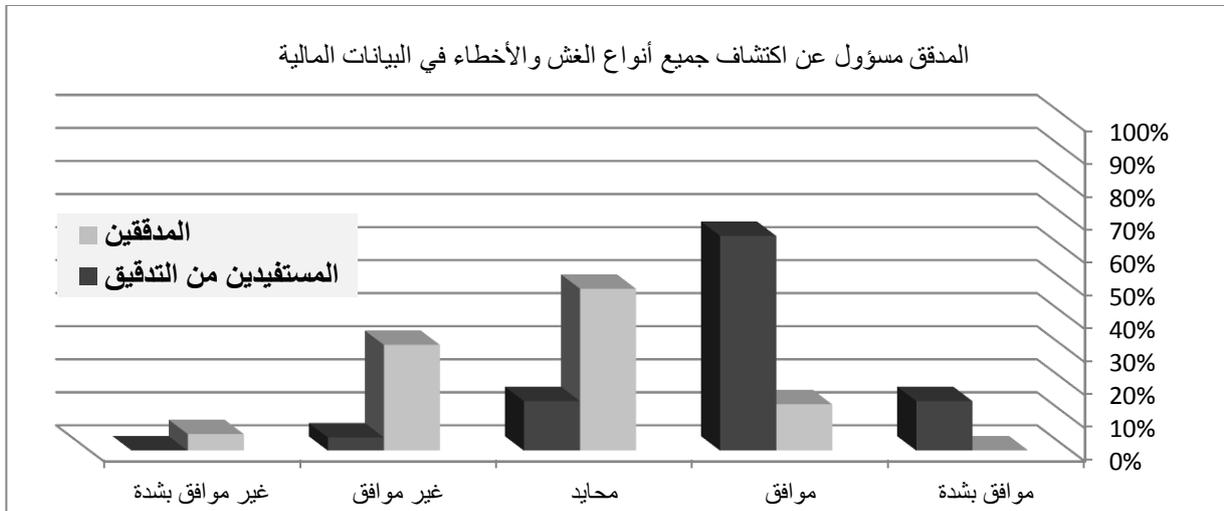
4- إن فقرة (المدقق يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



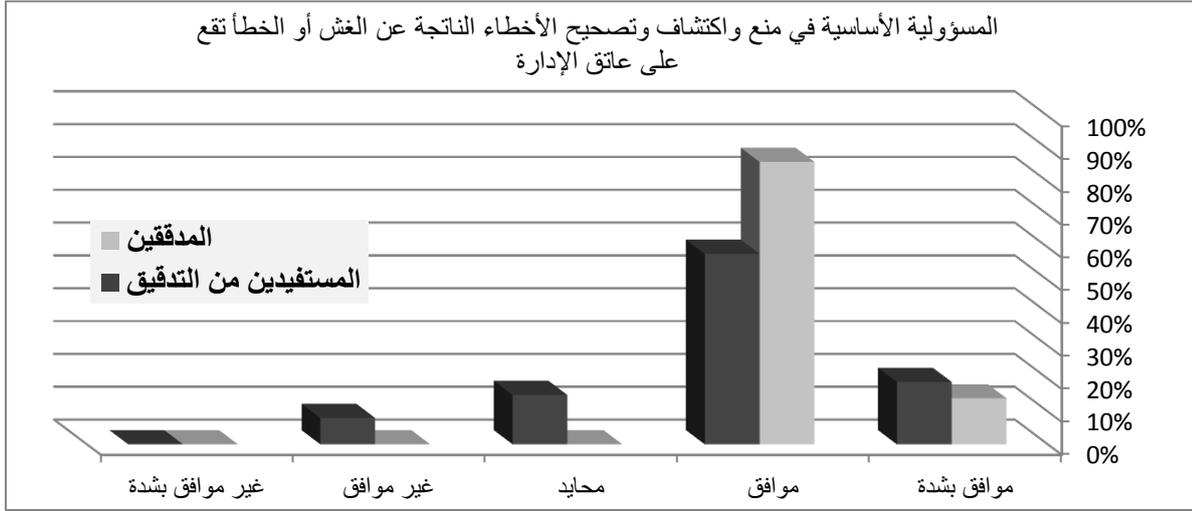
5- إن فقرة (إن تدقيق الحسابات لا يعني التحقق من كافة العمليات المحاسبية التي تمت في المنشأة الخاضعة للتدقيق) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



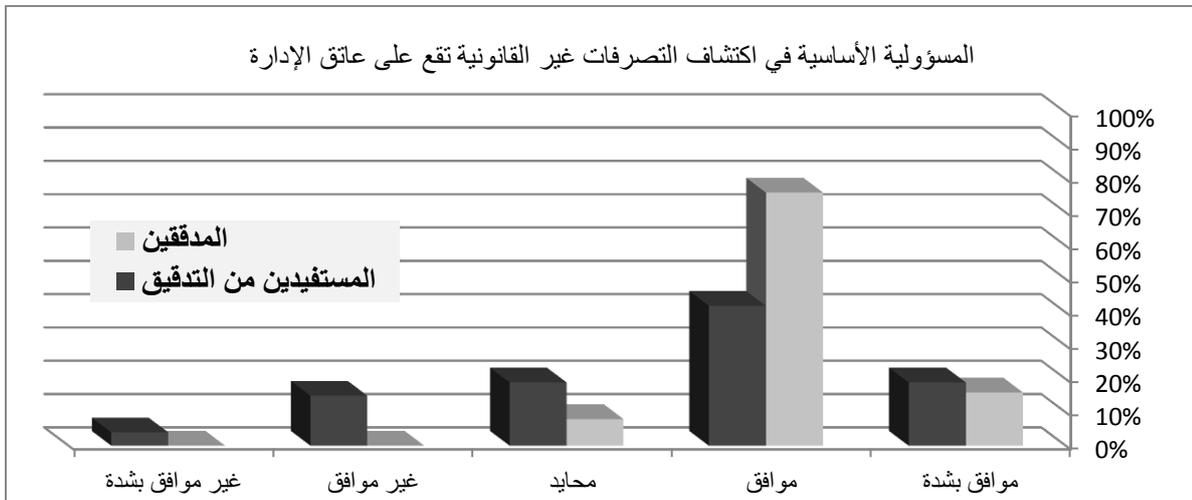
6- إن فقرة (المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والأخطاء في البيانات المالية) حصلت على موافقة آراء أفراد عينة المستفيدين من التدقيق حيث كانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، بينما كانت نسبة المحايدين وغير الموافقين من أفراد عينة المدققين مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة الموافقين، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



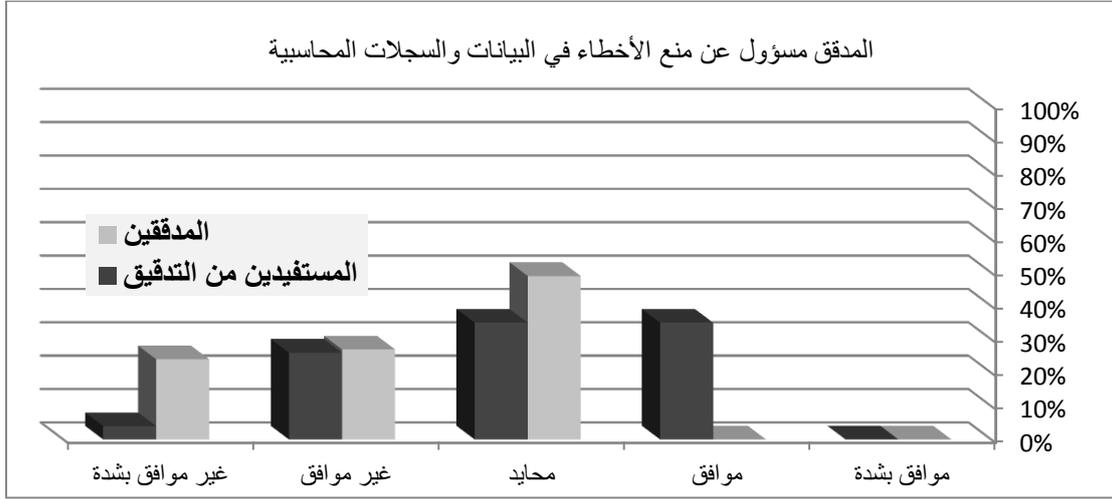
7- إن فقرة (المسؤولية الأساسية في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الغش أو الخطأ تقع على عاتق الإدارة) حصلت على موافقة آراء أفراد عيني الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



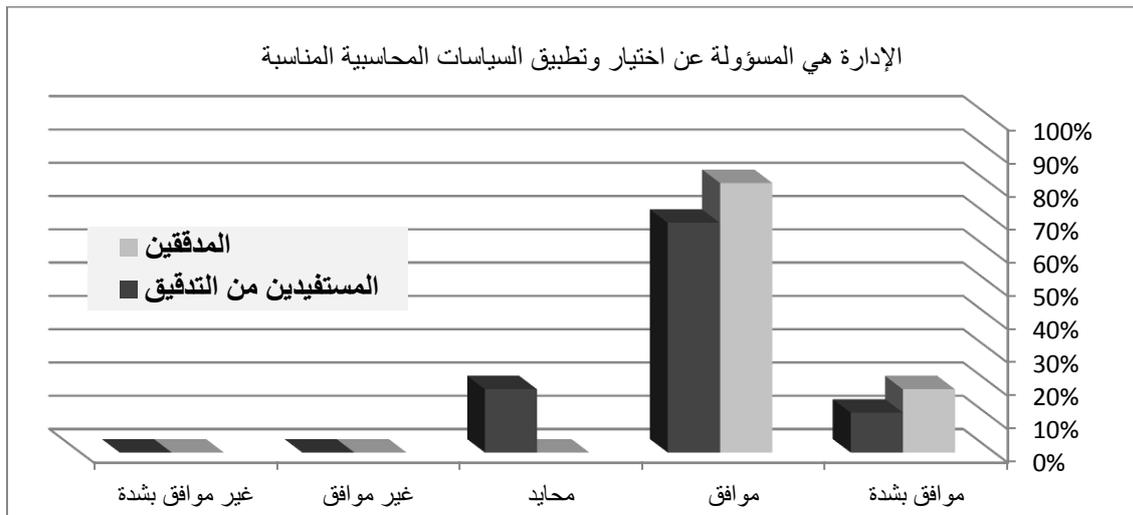
8- إن فقرة (المسؤولية الأساسية في اكتشاف التصرفات غير القانونية تقع على عاتق الإدارة) حصلت على موافقة آراء أفراد عينة المستفيدين من التدقيق حيث كانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، بينما كانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المدققين مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



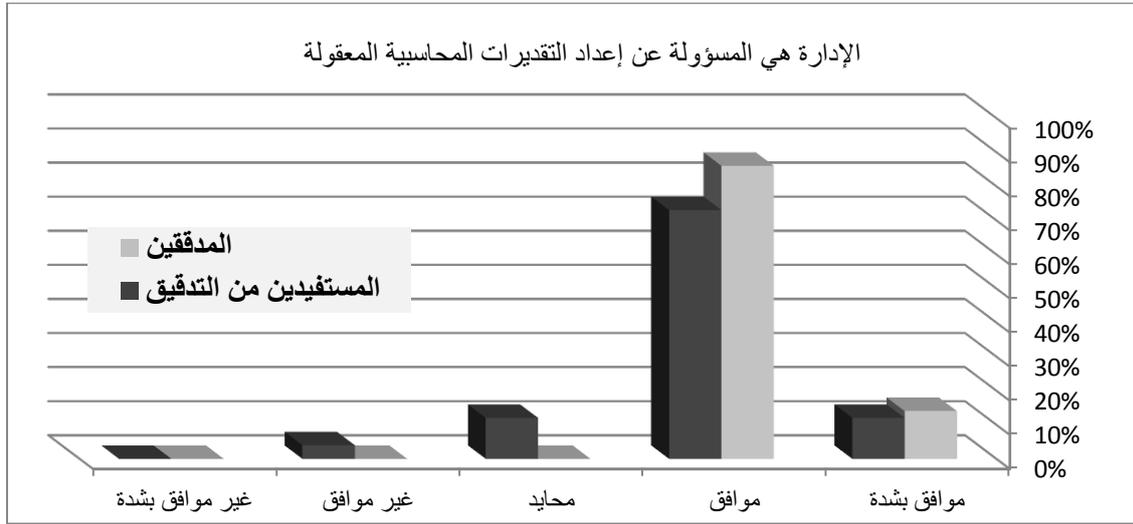
9- إن فقرة (المدقق مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية) حصلت على عدم موافقة معظم آراء عينتي الدراسة حيث كانت نسبة المحايدين وغير الموافقين من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق مرتفعة مقارنة مع نسبة الموافقين ، بينما جاءت جميع آراء أفراد عينة المدققين من المحايدين وغير الموافقين على مضمون هذه الفقرة ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



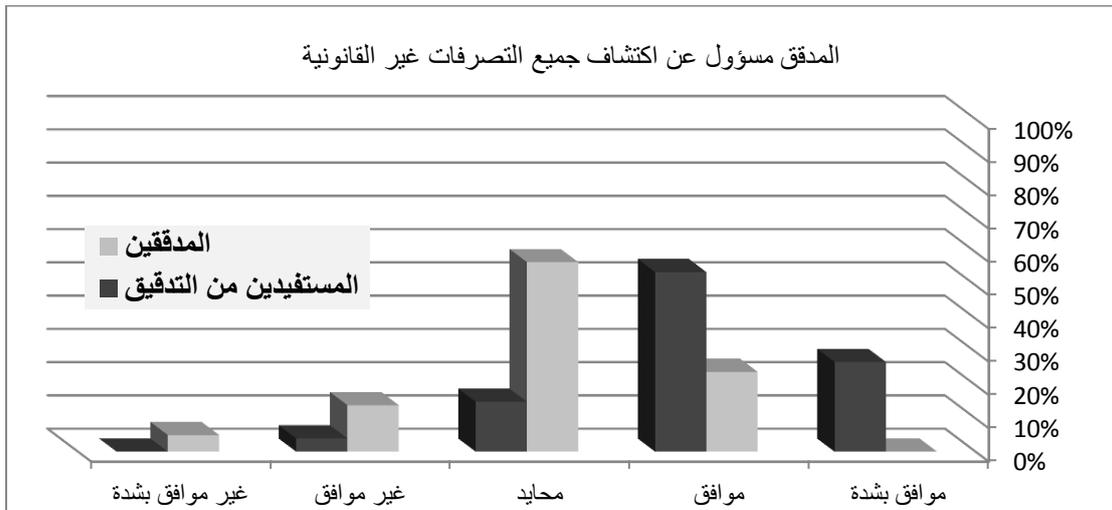
10- إن فقرة (الإدارة هي المسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة جداً مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



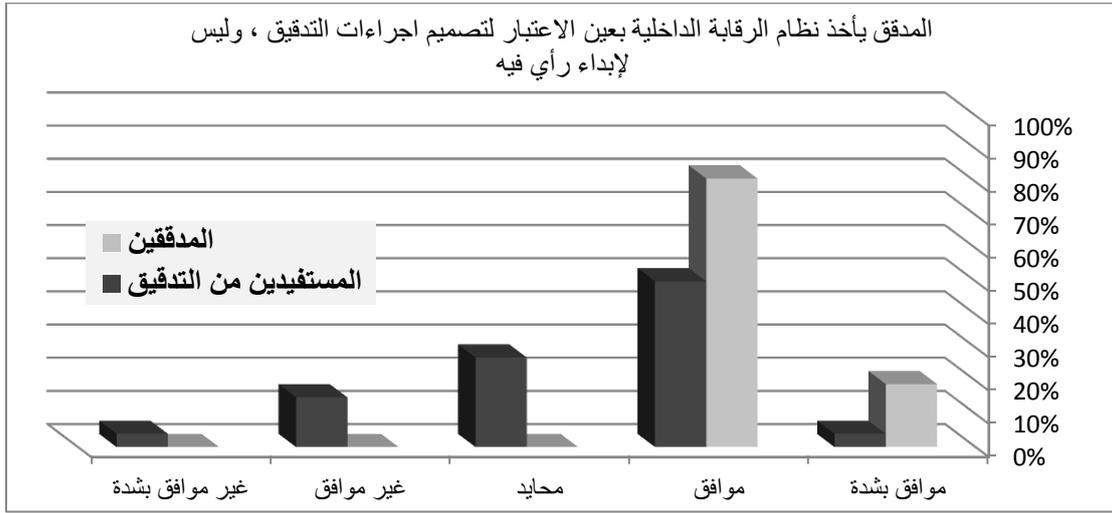
11- إن فقرة (الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



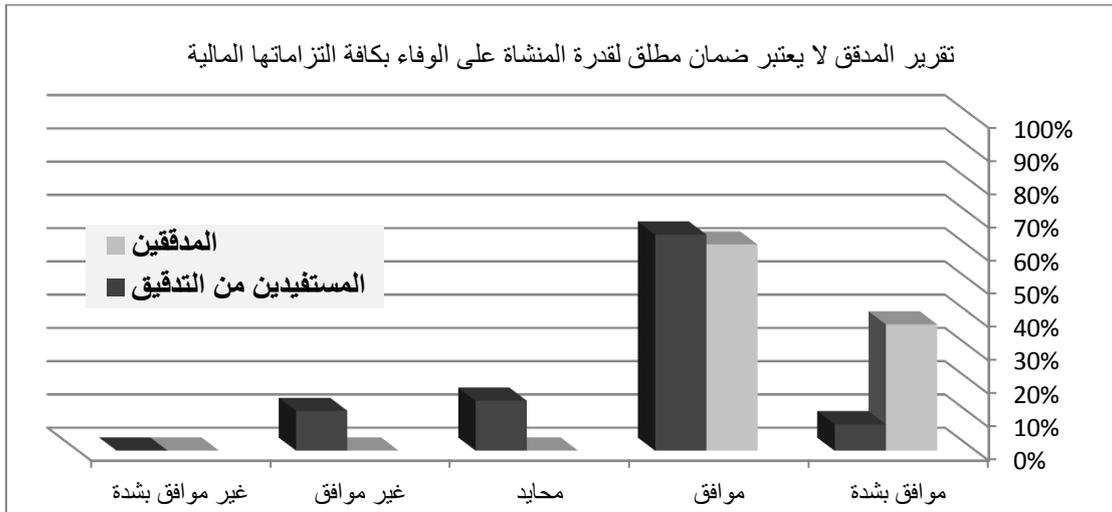
12- إن فقرة (المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية) حصلت على موافقة آراء أفراد عينة المستفيدين من التدقيق حيث كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة مرتفعة جداً مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين، بينما اتجهت معظم آراء أفراد عينة المدققين إلى الحياد وجاءت آراء المستجيبين الموافقين بنسبة أقل ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



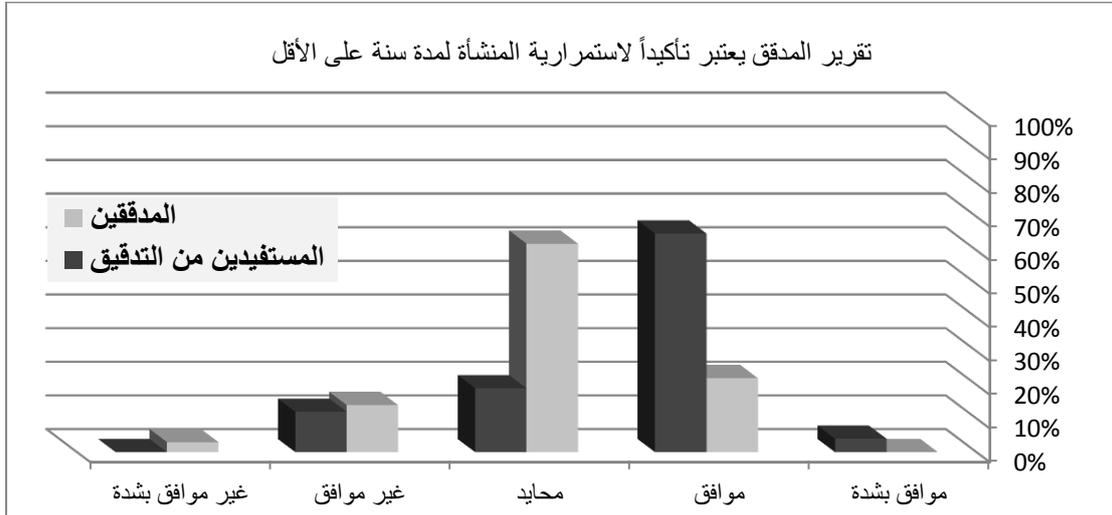
13- إن فقرة (المدقق يأخذ نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار لتصميم اجراءات التدقيق وليس لإبداء رأي فيه) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



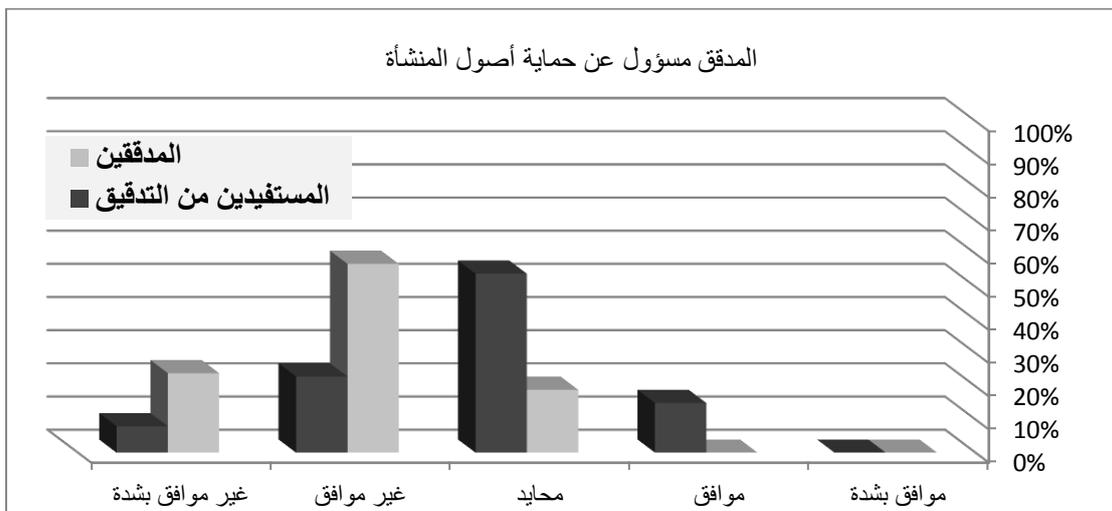
14- إن فقرة (تقرير المدقق لا يعتبر ضمان مطلق لقدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



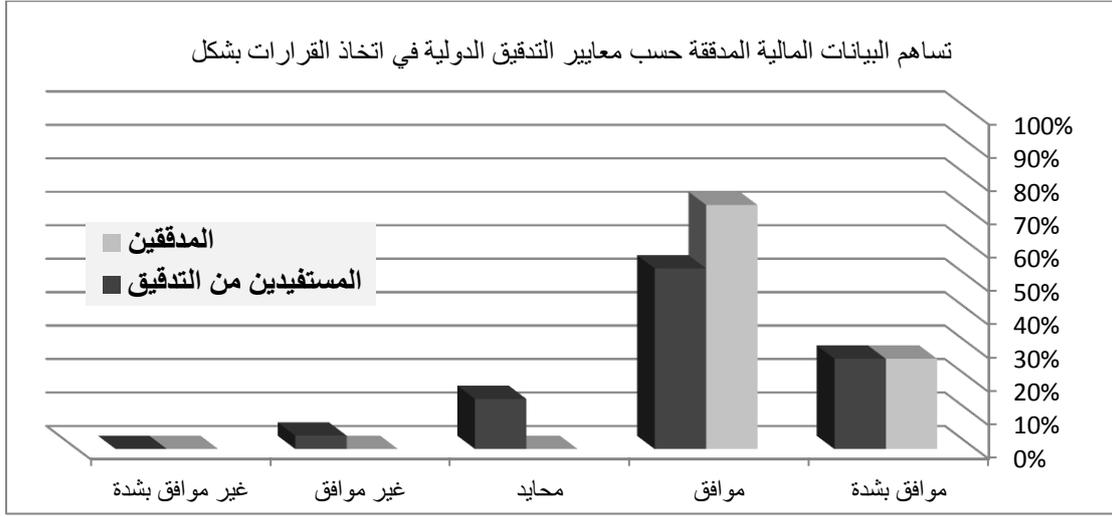
15- إن فقرة (تقرير المدقق يعتبر تأكيداً لاستمرارية المنشأة لمدة سنة على الأقل) حصلت على موافقة آراء أفراد عينة المستفيدين من التدقيق حيث كانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدون وغير الموافقين ، بينما اتجهت معظم آراء أفراد عينة المدققين إلى الحياد وجاءت آراء المستجيبين الموافقين بنسبة أقل، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



16- إن فقرة (المدقق مسؤول عن حماية أصول المنشأة) حصلت على عدم موافقة آراء أفراد عيني الدراسة ، حيث كان نسبة أفراد عينة المدققين من غير الموافقين مرتفعة مقارنةً مع نسبة الموافقين ونسبة المحايدون ، بينما اتجهت معظم آراء أفراد عينة المستفيدين من التدقيق إلى الحياد وجاءت آراء المستجيبين غير الموافقين بنسبة أقل ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



17- إن فقرة (تساهم البيانات المالية المدققة حسب معايير التدقيق الدولية في اتخاذ القرارات بشكل أفضل) حصلت على موافقة آراء أفراد عينتي الدراسة ، حيث كان كل أفراد عينة المدققين من الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة ، وكذلك كانت نسبة المستجيبين الموافقين والموافقين بشدة من أفراد عينة المستفيدين من التدقيق هي نسبة مرتفعة مقارنةً مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ، والتمثيل البياني التالي يوضح ذلك :



4/7/2 - اختبار (T) للعينة الواحدة One-Sample T-test :

ويهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج السابقة ، واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة **One-Sample T-test** لتحليل فقرات الاستبانة ويتم قبول الفرضية أي (رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة) إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية (أو إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05) ، ويتم رفض الفرضية أي (قبول الفرضية الصفرية) إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية (أو إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05) .

4/7/2/1 اختبار t للفرضية الأولى:

يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية : لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .
- الفرضية البديلة : يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

يبين الجدول (4-11) نتائج اختبار الفرضية الأولى حسب اختبار T-test

الجدول (4-11) نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الأولى حسب اختبار (T) للعينة الواحدة
One-Sample T-test

النتيجة	القيمة الاحتمالية .sig	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الوسط الحسابي	العدد	الفئة
قبول الفرضية	0.000	36	12.681	2.021	3.94	37	المدققين
	0.000	25	10.532	2.060	3.92	26	المستفيدين من التدقيق

في الجدول (4-11) تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة وبينت النتائج الإحصائية الواردة من قاعدة الاستبيان بحصول الفرضية على وسط حسابي لإجابات أفراد عينة المدققين 3.94 وبلغت قيمة t المحسوبة (12.681) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.021) عند درجة حرية 36 ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة المدققين موافقتهم على محتوى هذا المحور، باعتبار تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق تساهم في تقليص فجوة التوقعات بين المدققين والمستفيدين من التدقيق .

أما بالنسبة لفئة المستفيدين من التدقيق فقد حصلت الفرضية على وسط حسابي 3.92 ، وبلغت قيمة t المحسوبة (10.532) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.060) عند درجة حرية 25 ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة المستفيدين من التدقيق موافقتهم على محتوى هذا المحور

باعتبار تحديد معايير التدقيق الدولية لواجبات ومسؤوليات المدقق تساهم في تقليص فجوة التوقعات بين المدققين والمستفيدين من التدقيق .

وبالتالي نجد من الجدول (4-11) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والدلالة الإحصائية (0.000) ، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ومستوى الدلالة أقل من 0.05 ، ورفض الفرضية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، وبالتالي يتم قبول الفرضية أي تسهم معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال دورها في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق .

4/7/2/2 اختبار t للفرضية الثانية :

يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور معايير التدقيق الدولية في رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- **الفرضية الصفرية** : لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور معايير التدقيق الدولية في رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

- **الفرضية البديلة** : يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور معايير التدقيق الدولية في رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق وبين تقليص فجوة التوقعات .

يبين الجدول (4-12) نتائج اختبار الفرضية الثانية حسب اختبار T-test

الجدول (4-12) نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الثانية حسب اختبار (T) للعينة الواحدة

One-Sample T-test

النتيجة	القيمة الاحتمالية .sig	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الوسط الحسابي	العدد	الفئة
قبول الفرضية	0.000	36	12.701	2.021	3.75	37	المدققين
	0.000	25	9.112	2.060	3.68	26	المستفيدين من التدقيق

في الجدول (12-4) تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة وبينت النتائج الإحصائية الواردة من قاعدة الاستبيان بحصول الفرضية على وسط حسابي 3.75 ، وبلغت قيمة t المحسوبة (12.701) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.021) عند درجة حرية 36 وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة المدققين موافقتهم على معظم فقرات هذا المحور وبالتالي تسهم معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق.

أما بالنسبة لفئة المستفيدين من التدقيق فقد حصلت الفرضية على وسط حسابي 3.68 ، وبلغت قيمة t المحسوبة (9.112) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.060) عند درجة حرية 25 ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة المستفيدين من التدقيق موافقتهم على معظم فقرات هذا المحور ، وبالتالي تسهم معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق .

نستنتج من الجدول (12-4) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والدلالة الاحصائية (0.000)، وبما أن قاعدة القرار تشير الى قبول الفرضية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ومستوى الدلالة أقل من 0.05، ورفض الفرضية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية ومستوى الدلالة أقل من 0.05 ، وبالتالي يتم قبول الفرضية أي تسهم معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق.

النتائج والتوصيات

النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والعملية نستنتج ما يلي :

1- وجود فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين في سورية تتعلق بدور المدقق في اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية وتقييم نظم الرقابة الداخلية واستمرارية المنشأة .

2- ساهمت معايير التدقيق الدولية من خلال التعديلات التي أجريت على تقرير المدقق في تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية والحد من توقعاتهم غير المعقولة تجاه عمل المدقق.

3- ساهمت معايير التدقيق الدولية من خلال إلزام المدقق بالحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها في إعداد القوائم المالية ، وتقييم معقولة التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة في الفصل بين واجبات ومسؤوليات كل من المدقق والإدارة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات .

4- ساهمت معايير التدقيق الدولية من خلال إضافة فقرة خاصة توضح مسؤوليات الإدارة وفقرة خاصة بمسؤوليات المدقق في تقرير التدقيق في فصل واجبات ومسؤوليات المدقق عن واجبات ومسؤوليات الإدارة وعدم الخلط بينهما وبالتالي المساهمة في رفع وعي مستخدمي القوائم المالية تجاه عمل المدقق وتقليص فجوة التوقعات .

5- تساهم البيانات المالية المدققة وفق معايير التدقيق الدولية في اتخاذ القرارات بشكل أفضل وذلك من وجهة نظر عيني الدراسة (المدققين والمستفيدين من التدقيق) .

6- تساهم معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال التأثير الكبير الذي تحدثه في الفجوة سواءً أكان مباشر أو غير مباشر .

التوصيات :

- 1- على المنظمات المهنية متابعة أداء المدققين الخارجيين وتطوير عملهم وذلك باطلاعهم على كل ما هو جديد بخصوص مهنة التدقيق، وخاصةً فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني وآلية تطبيق المعايير الجديدة .
- 2- ضرورة فرض آليات معينة من قبل المنظمات المهنية لرقابة جودة أداء مكاتب التدقيق المعتمدة ومدى انسجام آليات التدقيق التي تتبعها مع معايير التدقيق الدولية .
- 3- إن بعض توقعات مستخدمي القوائم المالية تعتبر واقعية ومعقولة وتدخل في إطار فجوة الأداء ، وبالتالي يجب على المنظمات المهنية دراسة هذه التوقعات والعمل على تلبيتها والتطوير المستمر لمعايير التدقيق بما يتلاءم وحاجات المجتمع وذلك بتوسيع واجبات ومسؤوليات المدققين لتشمل الكشف عن الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن الاستمرارية.
- 4- العمل على عقد الندوات والمؤتمرات التي تجمع مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية لمناقشة مشاكل المهنة في سورية والتعرف على متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة من التدقيق وتوعية هذه الأطراف بواجبات ومسؤوليات المدققين والقيود والتعقيدات المتأصلة في عملية التدقيق وطرح الحلول المقترحة لتطوير المهنة والحد من فجوة التوقعات .
- 5- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمدققي الحسابات وتطوير أدائهم باستخدام التكنولوجيا الحديثة في إنجاز أعمالهم ووضع برامج تدريبية مستمرة للمدققين لتحسين مستوى الأداء حتى يتلاءم مع المستجدات والتطور السريع في بيئة الأعمال الحديثة .
- 6- ضرورة قيام المنظمات المهنية بالعمل على تدعيم استقلال المدقق وذلك عن طريق التحديد الواضح لكل ما يتعلق بتعيين المدقق وتحديد أتعاب التدقيق وتقديم الخدمات المهنية الأخرى واتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي تأثير هذه الخدمات على استقلالهم .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

أ- الكتب :

- 1- الذنبيات، علي عبد القادر، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق " دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، الأردن، 2010 .
- 2- الصبان ، محمد سمير ، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2003
- 3- القاضي ،حسين و دحدوح، حسين وقريط، عصام ، " أصول المراجعة (1) " ، منشورات جامعة دمشق، 2013،
- 4- القاضي ،حسين و دحدوح ، حسين،" أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية " مؤسسة الوراق للنشر ،الطبعة الأولى ، الاردن، 1999.
- 5- جربوع، يوسف،" مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية "، الطبعة الأولى فلسطين، 2002.
- 6- جمعة ، أحمد حلمي ، " تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 7- حماد، طارق عبد العال ، " موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية " ، الدار الجامعية، مصر، 2008 .
- 8- حماد ، طارق عبد العال ،" شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية" ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007 .
- 9- راضي، محمد سامي، "موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية- مراجعة الأداء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة "، الطبعة الاولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، مصر ، 2011 .
- 10- زريقات ، محمد ومحمود، سلامة وكلبونة ، يوسف، "علم تدقيق الحسابات العملي" ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- 11- علي ،عبد الوهاب وشحاتة، شحاتة، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

12- لطفي، أمين السيد أحمد، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ،الدار الجامعية، مصر
2006.

13- نور أحمد وآخرون، " دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات " ، الدار الجامعية، مصر
2007 .

ب- الرسائل الجامعية :

رسائل دكتوراه :

14- الرئيس ، أحمد عبده حسن ، " دراسة تحليلية اختبارية لمشكلة فجوة التوقعات في مهنة
المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها " ، رسالة دكتوراه ، جامعة الزقازيق، مصر ، 2001 .

15- بركات ، لطفي محمود أحمد ، " تقييم عوامل تضيق فجوة التوقعات في المراجع مع
دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السويس، مصر ،
2000.

16- سويسي ، علي ، " معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة
المالية في ليبيا " ، رسالة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر ، الجزائر ، 2011 .

17- صديقي ، مسعود ، " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب
الدولية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2004.

رسائل ماجستير :

18- أحمد ، محمود شعبان ، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات
وسبل تضيقها- دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل
- في قطاع غزة فلسطين" ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2007.

19- الأهدل ، عبد السلام ، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، الجمهورية
اليمنية" ، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008 .

20- الحارس، عبدالرحمن، " فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية في
الجمهورية العربية السورية " ، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية،
2009 .

- 21- الطويل ، سهام ، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة- دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012 .
- 22- القضاة ، محمد، " فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية -دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير، جامعة جرش ، الاردن ، 2013 .
- 23- باعباد، أروى، "مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية ، 2007 .
- 24- بدوي ، مهندي ، " فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين و خبراء الضرائب : الدواعي و المبررات " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان المفتوحة ، السودان، 2012.
- 25- ترزي ، المنتصر بالله ، " أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة - فلسطين " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2013 .
- 26- حسين، محمود ، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضيقها" ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2007 .
- 27- خليل ،هاني ، " مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين" ، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2009 .
- 28- رمضان ، أحمد شوقي محمد ، "فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 2006
- 29- سرحان ، عاهد، " دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين" ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007 ص 74-76
- 30- عطا الله ، أسامة رضا ، " تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميه " رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس ، مصر، 2000 .

- 31- عصفور ، ايمان، " العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية - دراسة ميدانية " رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2010
- 32- واكد ، سامي، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2003 .

ج - المجلات والدوريات العلمية :

- 33- الباز، مصطفى علي، "استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية : دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية " ،المجلة العربية للمحاسبة ، مجلد 3 ، العدد 1 ، 1999.
- 34- البامرني، حسين و الشجيري ، محمد، " فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسير - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين و الأطراف المستفيدة في إقليم كردستان العراق " ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 32 ، العدد 98، ص291-315، 2010 .
- 35- التميمي ، هاشم ، " فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من جهة نظر المستثمرين :دراسة ميدانية في البيئة العراقية " ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، العراق، ص 190-205، 2009.
- 36- الحسني ، صادق ، " دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهنة"، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 26 ، العدد 1 ، الأردن ، 1999.
- 37- الدوغجي ،علي و سيد علي، أسامة، " دور قانون (ساربينز - أوكلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 86 ، 2011.
- 38- الرويتع ، سعد بن صالح ، "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني، دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقاً للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 1999.
- 39- السديري، فهدة والنعقري، حسام ، " رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية : دراسة ميدانية " ، جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة الاقتصاد والادارة ، المجلد 18 ، العدد 2، 2004.
- 40- الغامدي، سالم و النعقري ،حسام ، "آثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 19 ، العدد 2، 2005.

- 41- الغنودي ، عيسى عبد الله ، " دور قواعد الإدارة الرشيدة(الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 ، العدد2 ، 2011 ، ص 466-467
- 42- الفرخ ، عبدالرزاق، " العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن " ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص41-74، 2013.
- 43- الفضل، مؤيد، " فجوة التوقعات ومدى تأثيرها ببعض المتغيرات الشخصية: دراسة ميدانية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، المجلد 3 ، العدد 16، ص 45- 105، 2012 .
- 44- جربوع ، يوسف ، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة " ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 12 ، العدد 2. 2004.
- 45- جربوع ، يوسف ، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلاله" ، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16 ، العدد الأول ، غزة، 2008.
- 46- جربوع ، يوسف وشاهين، علي ، " العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة " ، بحث مشترك مقدم لجامعة القاهرة ، مجلة المحاسبة والتمويل والتأمين ، 2011.
- 47- جمعة، أحمد حلمي، "مسؤولية المدقق بشأن الخطأ و الغش عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 120 ، ص 28 ، 2000.
- 48- حمادة، رشا ، " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد 2 ، 2010 .
- 49- دحدوح ، حسين ، " مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22 ، العدد الأول ، 2006 .
- 50- راضي ،محمد سامي ،" فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول - دراسة انتقادية " مجلة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ، المجلد 36 ، العدد الأول ، الجزء الثاني، 1999.

51- راضي ، محمد سامي ، "التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع، دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الأول، 1991 .

52- سامي ، مجدي ، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وآثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في البيئة المصرية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 46 ، العدد رقم 2، 2009 .

53- سعد ، رائد إبراهيم ، " فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية" ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، 2008.

54- صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل، " فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضيقها"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة الزقازيق، العدد3، مصر، 1998.

55- صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل ، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة - دراسة تحليلية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، 2001.

56- متولي ، سامي وهبة، " فجوة التوقعات في المراجعة "، المجلة العلمية ، جامعة الأزهر ، العدد العاشر، 1993.

57- محمود ، سمير عبد الغني ، " دراسة تحليلية لصور إخلال المراجع الخارجي بواجباته المهنية ومسؤوليته القانونية تجاهها مع اقتراح إطار لتفعيل الرقابة على أعضاء المهنة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق المجلد 22 ، العدد الأول، 2002.

58- مصطفى ، صادق حامد ، " نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، دراسة تحليلية نقدية مقارنة "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة ، المجلد 34 ، العدد47. 1994.

59- نصار، محمود وخداش، حسام و الزوي ،ابراهيم، ، " أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانية: لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين " ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 7 ، العدد 4، 2011.

المؤتمرات والندوات :

60- السعدي ، ابراهيم ، " أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق " ، المؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الادارية والمالية ، جامعة الاسراء، الاردن ، 2009.

القوانين والمراسيم :

- نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) لعام 2008 .
- قانون سوق الأوراق المالية رقم /55/ لعام 2006 .
- نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) لعام 2008 .
- نظام اعتماد مفتشي الحسابات رقم / 3944 / لعام 2006 .
- القانون / 33 / عام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق .

المراجع الأجنبية :

1 - American Institute of Certified Public Accountant, AICPA, Auditing Standards Boards, " **The Auditor's Responsibility to Detect & Report Errors & Irregularities, SAS No. 53** " , Journal of Accountancy July, 1988.

2 - American Institute of Certified Public Accountant, AICPA, Auditing standards Board, " **Illegal Acts by Client SAS. No. 54**". Journal of Accountancy, July, 1988

3 - Arens, A. & Elder, R J. & Beasley M.S. " **Auditing and Assurance Services**". Tenth Edition, USA. Prentice Hall Private Limited, 2005, p83.

4 - Auditing Practices Board, " **Proposals for an Expanded Auditor's Report** " Journal of Accountancy, 1991.

5 - Butler, S. A., Ward, B. & Zimbelman, M. F., , " **An exploration of differences in auditors' and users' perceptions of key terms used to define auditors' responsibilities**", International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 6, No. 1, 2010 .

6 - Carl D. Liggio , , " **The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo**", CPA Journal , July, PP. 23 – 29, 1975 .

7 - Chen, K & B. Church, " **Default on Debt Obligations and The Issuance of Going Concern Opinions**" Auditing: Journal of Practice & Theory Fall, 1992.

8 - Dana ,G, " **Audit Expectation Gap in the Public Sector in Romania** University of Oradea , 2011.

9 - Devi, Anila, Devi, Shila, " **Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements**", European Journal of Business and Management ,Vol.6, No.14. 2014 .

- 10 - Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A," Investor Views Of Audit -Assurance: Recent evidence Of The Expectation Gap", Journal of Accountancy, Jan94 Vol.177,Issue1, 1994 .**
- 11 - Fadzly,Mohamed,Ahmad, Zauwiyah, "Audit Expectation Gap The Case Of Malaysia " , Managerial Auditing Journal ,Volume 19, Issue 7, 2004 .**
- 12 - Garcia- Benau, Maria Antonia and Humphrey, Christopher, , , "Learning from the experiences of Britain and Spain", European Accounting Review,Vol.1 No. 2, p303-331, 1992 .**
- 13 - Gay, G., Schelluch p., and Reid I., "Users Perceptions of the auditing responsibilities for the Prevention, detection and reporting of fraud, other Illegal Acts and Error " , Australian Accounting Review, May 1997 .**
- 14 - Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., "The Expectation Gap Auditing Standards", Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, 1988.**
- 15 - Harold et al , " Corporate Fraud and The Audit Expectation Gap : A Study Among business managers" , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 18, Issue 2, 2009 .**
- 16 - Hanks, Go, , "The Expectation Gap. The Consumer Angle " , Journal of Accountancy, P. 33, 1992 .**
- 17 - Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "A new Guide To Professional Ethics " Journal of Accountancy, 1992 .**
- 18 - International Federation of Accountants (IFAC) ," Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements " ,Volume I, 2013**
- 19 - International Federation of Accountants (IFAC) ," Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants ",2013**
- 20 - Jekins ,B , " An auditor's guide to bridging the Gap " , Journal of accountancy,pp.22-23,1990.**
- 21 - Kangarlouei ,Saeid and Motavassel ,Morteza and Pourkarim, Yaghoub and Asghar, Pourkarim and Vali ,Emamdoost, " Analysis of Audit Expectation Gap Between Users of Audit Reports and Independent Auditors About the Features of Independent Auditors" , School of Doctoral Studies, European Union Journal, 2012.**
- 22 - Khalid , slameny and solam , aljaaidi , "reviewing the audit expectation gap , literature from 1974 to 2007" , ipbj, Vol:01, N:01, p42 ,2009 .**
- 23 - Lee T., " Financial Reporting Quality Labels The Social Construction of the Auditing Profession and Expectation GAP", Accounting, Auditing and Accountability, Vol. 7, N. 2, Journal ,1994.**

- 24 - Lin and Chen , " An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China " , International Journal of Auditing, Vol. 8, No. 2, 2004**
- 25 - Mednick , Robert , " The Auditor's Role in Society" , Journal of Accountancy , February, P. 71. 1986 .**
- 26 - Messiers , JR, William F. "Auditing and Assurance services a systematic Approach " 2nd Ed , USA. Mc Graw – Hill Companies INC for manufacturing and Export , P 26 , 2000 .**
- 27 - Miller, J., Reed, S. and Strawser, R., , "The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications?", The CPA Journal, Vol. 60, May, pp. 68-72 , 1990 .**
- 28 - Monroe, G. S. and Wookdliff, D. R., "An Empirical Investigation of The Audit Exception Gap; Australian Evidence" Accounting and Finance, May, 1994.**
- 29 - Okafor, Chinwuba and Otalor, John I , " Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession " , Journal of Finance and Accounting, vol.4, No.2, 2013 .**
- 30 - Omid, Pourheydari , Mina Abousaiedi, "An empirical investigation of the audit expectations gap in Iran", Journal of Islamic Accounting and Business Research, Vol.2, Issue1. 2011.**
- 31 - Porter. B. A "An Empirical Study of The Audit Expectation Performance GAP " . Accounting and Business Research, Vol. 24 . 1993.**
- 32 - Salehi, Mahdi, Ali ,Mansouri, Zhila, Azary,." Audit Independence and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iran" , International Journal of Economic and Finance, Vol. 1, No. 1, 2009**
- 33 - Semiu, deyemi and okwyokpala , " the Impact of audit independence on financial reporting, evidence from Nigeria" business and management review, vol:01 , N:04 , , p11, 2011 .**
- 34 – Semiu, deyemi and Johnson , " Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap In Nigeria", International Journal of Accounting and financial Reporting, vol.01, N.01, 2011**
- 35 - Shockley, R., "Perceptions of Auditor's Independence: An Imperial Analysis" The Accounting Review, , P. 789, 1981.**
- 36 - Wolf, F., T Ackett, J& Claypool, G., "Audit Disaster Future –Antidotes for the Expectation Gap" Managerial Auditing Journal, Vol 14, No 9, 1999.**

الملاحق

الملحق الأول : استبانة الدراسة

الملحق الثاني : كشف بأسماء السادة المحكمين

الملحق الثالث : كشف بأسماء شركات الوساطة المالية

الملحق الأول

استبانة الدراسة



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

الاستبانة

السادة مدققي الحسابات والمستثمرين

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان:

" دور معايير التدقيق الدولية في تقليل فجوة توقعات التدقيق " ، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات .

ولتحقيق الأهداف المرجوة من البحث يأمل الباحث منكم التكرم بإبداء الرأي على العبارات التي يحويها هذا الاستبيان، لما لآرائكم من أهمية في تحقيق أهداف البحث وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة التي تسهم في خدمة المجتمع والمهتمين في مجال التدقيق .

ويؤكد الباحث لكم أن المعلومات التي يتم الحصول عليها محاطة بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

محمد الصبوح

الجزء الأول : البيانات الشخصية :

الرجاء وضع إشارة (√) أمام الخانة المناسبة لإجابتك :

1- المؤهل العلمي : اجازة ماجستير

دكتوراه أخرى

2- التخصص العلمي : محاسبة مصارف

ادارة اقتصاد تخصص آخر

3- مجال العمل : مدقق حسابات مستفيد من خدمة التدقيق

4- الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني : محاور الاستبيان

المحور الأول : مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق
الى أي مدى تساهم العوامل التالية في تحسين عمل المدقق وزيادة الثقة بالبيانات المالية المدققة وذلك بوضع إشارة (√) في المكان المناسب :

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تنظيم الارتباط بين المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق					
2	إلزام المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني					
3	إلزام المدقق بالحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية لعملية التدقيق حول التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة					
4	إلزام المدقق بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة والانسحاب من مهمة التدقيق في حال عدم الاستجابة لمتطلباته					
5	إضافة فقرة خاصة توضح مسؤوليات الإدارة وفترة خاصة بمسؤوليات المدقق في تقرير التدقيق					
6	إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في اعداد البيانات المالية والافصاح عن أي شكوك مادية في ذلك					
7	إلزام المدقق بتحمل مسؤولية كشف الغش والأخطاء الجوهرية فقط					
8	إلزام مكاتب التدقيق بتخصيص القيام بمهام التدقيق للأشخاص الذين يمتلكون درجة من الخبرة والكفاءة والتدريب المهني					
9	إلزام مكاتب التدقيق بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق					
10	إلزام المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لتكون أساساً لإبداء رأيه					
11	إلزام المدقق بالحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب لإعداد التقارير المالية					
12	قيام المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها الإدارة عليه					
13	إلزام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة					
14	الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن اجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية					

المحور الثاني : مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال رفع وعي المستفيدين من التدقيق تجاه عمل المدقق
الرجاء وضع إشارة (√) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة :

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	ان إعداد القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق ليست من مسؤولية المدقق					
2	الإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه					
3	ان تدقيق الحسابات لا يعني ضمان الدقة الكاملة للقوائم المالية					
4	المدقق يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية					
5	ان تدقيق الحسابات لا يعني التحقق من كافة العمليات المحاسبية التي تمت في المنشأة الخاضعة للتدقيق					
6	المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والأخطاء في البيانات المالية					
7	المسؤولية الأساسية في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الغش أو الخطأ تقع على عاتق الإدارة					
8	المسؤولية الأساسية في اكتشاف التصرفات غير القانونية تقع على عاتق الإدارة					
9	المدقق مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية					
10	الإدارة هي المسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة					
11	الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة					
12	المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية					
13	المدقق يأخذ نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار لتصميم اجراءات التدقيق ، وليس لإبداء رأي فيه					
14	تقرير المدقق لا يعتبر ضمان مطلق لقدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية					
15	تقرير المدقق يعتبر تأكيداً لاستمرارية المنشأة لمدة سنة على الأقل					
16	المدقق مسؤول عن حماية أصول المنشأة					
17	تساهم البيانات المالية المدققة حسب معايير التدقيق الدولية في اتخاذ القرارات بشكل أفضل					

شاكرين حسن تعاونكم ،،،

الملحق الثاني

كشف بأسماء السادة المحكمين

1 - الأستاذ الدكتور عصام قريط

2 - الدكتور تيسير المصري

3 - الدكتور باسل الأسعد

4 - الدكتور طالب العلي

5 - الدكتور علي يوسف

الملحق الثالث

كشف بأسماء شركات الوساطة المالية

- 1 - العالمية الأولى للاستثمارات المالية
- 2 - شركة سورية والمهجر للخدمات المالية
- 3 - المركز المالي الدولي للخدمات والوساطة المالية
- 4 - شركة ضمان الشام للوساطة والخدمات المالية
- 5 - شركة بيمو السعودي الفرنسي المالية
- 6 - الأولى للاستثمارات المالية
- 7 - شام كابيتال المحدودة المسؤولية

The role of international auditing standards in reducing the audit expectation gap (A field study in Syria)

By : **Mohammad Al Sabbah**

Supervisor : **Dr. Taleb Al-Ali**

Abstract

This study aimed to study and analyze the expectations gap by seeking the views of the external auditors, and Beneficiaries of the audit in the role of international auditing standards to reduce the expectations gap through its role in defining the duties and responsibilities of the auditor and its role in raising awareness of the beneficiaries of audit to the auditor's work.

To achieve the objectives of this study used the descriptive analytical method and designing a questionnaire for the collection of data and their analysis, and distributed to a sample of external auditors and to a sample of financial managers and financial analysts at brokerage firms in Syria, and distributed to 80 questionnaire adopted them for the purposes of analysis 63 questionnaire And test hypotheses of the study was the use of descriptive statistics and t-test and used the SPSS statistical package for analyzing the collected data, The study results showed the presence of expectations gap between the users of financial statements and auditors concerning the role of the auditor in detecting fraud and error and illegal acts and evaluation of internal control systems and the continuity of the enterprise, and the study showed that international auditing standards through amendments to the auditor's report contributed to the improvement of communication with the users of financial statements and reducing unreasonable expectations towards the work of auditor , And contributed to the separation of duties and responsibilities of the auditor for the duties and responsibilities of management and not confuse them , and thus contribute to raising the awareness of users of financial statements to the work of the auditor and reduce the expectations gap, The study suggested many recommendations the most important are: The importance of the vocational organizations studied the reasonable expectations of the financial community and continuous improvement of auditing standards to suit the needs of the community by expanding the duties and responsibilities of auditors to include fraud detection and evaluation of internal control system and Report on the continuity, and the need to strengthen the independence of auditor and holding seminars and training courses to improve the performance of auditors and the observer of performance quality of the audit firms .

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of economics
Department Accounting**



The Role of International Auditing Standards In Reducing The Audit Expectation Gap

(A Field Study In Syria)

A dissertation Submitted in Fulfillment of the Requirements for the
Master Degree of accounting

By

Mohammad Marwan Al Sabboh

Supervisor

Dr. Taleb Al Ali

2015