الإهداء

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض والوجه المنير إلى أعز ما أملك في الدنيا

إلى من رحمتني بدعواتها وبركاتها وأفاضت علي بدمع حنانها إلى والدتي الكريمة-أمي-

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من علمي أن العلم جهاد والصبر كفاح إلى والدي الذي أهداني كل ما يملك أطال الله في عمره.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي وأخواتي "مبروك، سعد، وليد، وفاء، سناء"

إلى زوجات إخوتي "سناء، وهيبة" إلى أزواج أخواتي "نجيب، علي" إلى كتاكيت البيت "وائل، يونس، سرور"

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى خالتي رشيدة وأمي الثانية.

إلى خالي محمد وإلى كل الأهل والأقارب.

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير صديقاتي

"حنان، فاطمة الزهراء، خديجة، صفاء، أمية"

إلى كل من عرف ليندة وأحبها إلى كل من ذكرهم القلب ونساهم القلم.

ليندة

لقد أثارت الهزات المالية التي حدثت في العالم جدلاً كبيرًا حول مهنة المراجعة حيث كثر الحديث عنها واعتبرها مستخدمي القوائم المالية مخيبة للآمال لعدم قدرة مراجعي الحسابات على التنبؤ بفشل المؤسسات التي كانوا يراجعونها الأمر الذي أحدث فجوة بين ما هو متوقع من المراجع وبين ما يؤديه من مهام التي يمكن أن تتحدد من خلال مساهماته ودوره في المجتمع بالنسبة للمؤسسة وكذلك من خلال مسؤوليات المراجعين تجاه مستخدمي القوائم المالية ، في هذا الإطار حاولت الباحثة دراسة موضوع أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية لمحاولة إيجاد السبل الممكنة لرفع كفاءة عملية المراجعة معرفة الكيفية التي يمكن لجودة المراجعة من تقليص هذه الفجوة، ومن أجل ذلك قامت الباحثة بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى ففي الجزء النظري تناولنا فصلين تعرضنا في الفصل الأول الإطار العام لجودة المراجعة وفي الفصل الثاني أسباب ظهور فجوة التوقعات وسبل تضييقها ودور المراجعة في ذلك أما الدراسة الميدانية قمنا باستخدام أسلوب الاستبيان من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث.

وانطلاقا من إشكاليتنا المطروحة: **ما مدى تأثير جودة المراجعة على تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية؟**

وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والميدانية وإجراءات التحليل الإحصائي المطلوب، يمكن ذكر نتائج اختبار الفرضيات والدراسة والتوصيات كما يلي:

❖ **نتائج اختبار الفرضيات:**

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية، توصلت الباحثة بعد اختبار الفروض إلى ما يلي:

الفرضية الأولى: "توجد علاقة إيجابية بين سمعة مكتب المراجعة وشهرته، وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة" كبر حجم مكاتب المراجعة يساهم في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات حيث أن المكاتب الكبيرة تحرص على أن يكون عملها في إطار معايير المراجعة لتحافظ على سمعتها المهنية كما تحرص على تنفيذ إجراءات رقابة الجودة مما يزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة كما تساهم المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات حيث يفضل المنافسة على أساس الجودة وليس على أساس تقدير الأتعاب كل هذه العوامل تعتبر أحد المؤشرات التي يمكن الاستدلال من خلالها على جودة المراجعة خصوصًا من قبل مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الثانية: " توجد علاقة إيجابية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة الأداء في عملية المراجعة"

عندما يكلف المراجع بمهمة القيام بعملية مراجعة لإحدى المؤسسات فإنه يجب أن يضع التخطيط المناسب لها لضمان النجاح في مهمته ويسبق تخطيط عملية المراجعة وهذا يدل على أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في رفع الكفاءة المهنية وبالتالي تقليص فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية لصالح فئة المراجع الخارجي فيما يتعلق باكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية وزيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية" تعتبر مسؤوليات مراجع

الحسابات ذات أهمية بالنسبة لمهنة المراجعة إذ يوجد اعتقاد لدى مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع مسؤول عن اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية ولإزالة اللبس جاءت المعايير لتبين بأن مهنة المراجعة ليس مهمتها كشف الأخطاء والغش وإنما بذل العناية المهنية.

الفرضية الرابعة: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية لصالح المراجع الخارجي في جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع الخارجي" تعود فجوة أداء المراجع من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية إلى قصور في أداء مراجعي الحسابات أما من وجهة نظر المراجعين فتعود إلى القصور في معايير المراجعة فتلك المعايير تؤثر على الجودة فهي لا تدرس مشاكل مراجعة معينة وإنما تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية.

الفرضية الخامسة: " وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى قيام المنظمات والجمعيات والمعاهد المهنية بدورها في مراقبة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات" نتيجة الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة وعدم وجود وسائل لتحسين أداء مكاتب المراجعة وزيادة عدد الدعاوي القضائية ضد مراجعي الحسابات أدركت المنظمات المهنية بأهمية دورها في المحافظة على سمعة المهنة ووضع معايير السلوك المهني ومراقبة الالتزام بها من جانب ممارسين المهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة.

❖ **نتائج الدراسة:**

من خلال تحليل واختبار فرضيات الدراسة توصلت الباحثة إلى أهم النتائج التالية:

1- سمعة ومكانة مكتب المراجعة يجعله أكثر حرصًا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانتها بين مكاتب المراجعة الأخرى.

2- قيام مراجع الحسابات بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة ومدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة له أثر واضح على جودة المراجعة.

3- إن عدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبالأخص الكشف عن الغش والأخطاء وإعطاء إنذار مبكر عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار يعد عجز لمعايير المراجعة.

4- تتولد فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية بسبب نقص الكفاءة المهنية وعدم التزام المراجع بالاستقلالية واكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية.

5- توجد توقعات غير معقولة من جانب مستخدمي القوائم المالية منها اكتشاف أي مغالاة في الأصول والأرباح نتيجة غش متعمد أو غير متعمد، اكتشاف التصرفات غير القانونية للعاملين في المؤسسة والتي تؤثر مباشرة على حساباتها، واكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ.

6- إن المنظمات المهنية تلعب دورًا هامًا ورئيسيًا في تحسين مستوى الأداء مع وجود قوانين تلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام رقابة لعملية المراجعة كما تفرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة عدم وجود إلزام قانوني بمعايير الجودة المفروضة.

7- تلعب المنظمات المهنية دور مهم من خلال التأهيل، والتدريب المستمر وتوفير النشرات والتعميمات الخاصة.

8- تعتبر فجوة التوقعات إحدى التحديات الرئيسية التي تواجه مهنة المراجعة على الاستمرار في ممارسة نشاطها وهو ما تعمل لجنة المراجعة على مراقبة عمليات التقارير المالية وتدعيم استقلال عملية المراجعة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات.

9- لتخفيض فجوة التوقعات يجب تثقيف الجمهور بواجبات ومسؤوليات المراجع وتحسين طريقة توصيل التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية.

❖ **التوصيات:**

بعد استخلاص نتائج الدراسة في ظل إشكالية وفرضيات البحث يمكن اقتراح جملة من التوصيات، نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويمكن أن نوردها كما يلي:

1- يجب على مكاتب المراجعة الحرص على اختيار مراجعين ممن تتوافر لهم درجة كافية من التأهيل والكفاءة، ويجب متابعتهم من حيث الإشراف والتكوين المستمر.

2- تقليص المنافسة غير المهنية بين مكاتب المراجعة وخاصة تخفيض الأتعاب لمحاولة جذب عملاء جدد لأن ذلك يهدد جودة أداء مهنة المراجعة.

3- ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والتنفيذ السليم لمهمة المراجعة، وألا يقبل أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع تنفيذها بدرجة مقبولة، بالإضافة إلى أهمية تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات وما يستجد في أمور المهنة.

4- من غير المعقول تصميم عمليات المراجعة لاكتشاف كل الأفعال غير الشرعية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية من دون أن تقوم المنظمات المهنية بتدريب المراجعين على مثل هذه الانتهاكات فاكتشافها يحتاج إلى جهد وتكلفة ووقت طويل.

5- يجب أن يتصف المراجع بالمعقولية بما يمكن اكتشافه من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والاحتيال الجوهري فمن الصعب أن يتحمل المراجع مسؤولية عدم اكتشاف الغش نظرًا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات التزييف والتواطؤ في بعض الحالات.

6- إدارة الشركة مسؤولة على وضع نظام سليم للرقابة الداخلية حيث تعتبر نقطة الارتكاز التي يعتمد عليها المراجع الخارجي ولذلك يجب عليه فهم نظام الرقابة الداخلية ليتمكن من عملية التخطيط ولتحديد مدى الاختبارات

التي سيقوم بها فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وإنما يحدد أيضًا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة كما يتوجب على المراجع إبلاغ إدارة الشركة عن أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية ومتابعة إصلاح ذلك.

7- يتوجب على التنظيمات المشرفة على المهنة إلزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة وإعلامهم بكل جديد بخصوص مهنة المراجعة خاصة فيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية وقواعد وآداب السلوك المهني.

8- على المنظمات والمعاهد المهنية والوطنية العمل تقريب وجهات النظر بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية لتخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن من خلال إصدار معايير وتشريعات محلية تتوافق مع البيئة المحلية وتتلاءم مع توقعات المجتمع الواقعية والتوقعات المعقولة من قبل مراجعي الحسابات.

9- ينبغي على التنظيمات المهنية الوطنية إلزام مكاتب المراجعة والمحاسبة بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية المراجعة.

❖ **آفاق البحث:**

تناول هذا الموضوع أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، فهذه الدراسة في فك بسيط لجزء كبير من التعقيد وهذه الدراسة المتواضعة لا تخلو من النقائص ككل بحث ونظرا لاتساع الموضوع وقبل طي الصفحات، نود أن نضع بعض العناوين التي قد تكون كأساس لبحوث مستقبلية نذكر منها:

- دور معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

- مدى مساهمة لجنة المراجعة في تحسين جودة المراجعة.

شكر وتقدير

نتوجه بالشكر لله عز وجل وعلى تيسيره وتوفيقه لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع عملاً بقوله تعالى "لأن شكرتم لأزيدنكم".

انطلاقًا من العرفان بالجميل فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي ومشرفي "حميداتو صالح" على مساعدته لي دون أن يبخل علي بتوجهاته ونصائحه القيمة وتشجيعه لي وحمدا لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراسًا متلألئا في نور العلم والعلماء.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بمناقشة هذه المذكرة وإغنائهم بمقترحاتهم القيمة.

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أساتذة المركز الجامعي بالوادي على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لي من أجل إنجاز وإتمام هذا العمل دونا أن ننسى جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة.

كما نتقدم بتشكراتنا إلى دفعة كافة طلبة ماستر تدقيق محاسبي دفعة 2014 وكل حاملي راية العمل.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد يد لي العون في مسيرتي العلمية.

ليندة

تمهيد الفصل الأول:

شهدت مهنة المراجعة مع بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور مراجعي الحسابات ومسؤولياتهم في اكتشاف المخالفات الأخطاء الجوهرية وتصاعد هذا الجدل مع فشل كبرى مكاتب المراجعة في تحقيق أدنى متطلبات المهنة، وعليه كانت مساهمات كثيرة من قبل الباحثين والمهنين للارتقاء بمهنة المراجعة وأداء المراجعين إلى أقصى ما يمكن لإرجاع ولو جزء بسيط من ثقة مستخدمي القوائم المالية، فأصبح موضوع جودة المراجعة من المواضيع المهمة إلا انه لم يرد تعريف واضح متفق عليه وشامل، كما أن مفهوم جودة المراجعة يعد مفهوم نسبي ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بالمعايير المهنية وتفعيل المسؤولية القانونية ولجان المراجعة لدى عملية المراجعة، كما أولت عدة جهات مهنية اهتماماً خاصاً لموضوع جودة المراجعة من خلال إصدار معايير وإرشادات مهنية من اجل تحقيق أهداف المهنة من حيث مستوى أدائها واستمرارها وبالتالي زيادة الثقة في خدماتها.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على جودة المراجعة من خلال التطرق للعناصر التالية:

- المبحث الأول: جودة المراجعة.
- المبحث الثاني: وسائل تحسين جودة المراجعة.
- المبحث الثالث: رقابة جودة عملية المراجعة.

المبحث الأول: جودة المراجعة

تعد خدمة المراجعة من الخدمات ذات الخصائص المتعددة، مما يزيد من صعوبة قياس جودة الخدمة مقدماً، وتشمل بيئة المراجعة معدي القوائم المالية متمثلة بإدارة المؤسسة محل المراجعة، مراجعي الحسابات، المستفيدون من القوائم المالية، وتقرير مراجع الحسابات. فهذا المبحث يتناول المفاهيم بالتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات وكذا أهمية جودة المراجعة وأهدافها وكيفية قياسها.

المطلب الأول: تعريف جودة المراجعة

يعتبر مفهوم جودة المراجعة مفهوم حديث أشمل من مفهوم استقلال المراجع حيث أنه يمكن للمراجع أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً ولكن أدائه ليس بالجودة المطلوبة، وقد حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين ذلك أن مهنة مراجعة الحسابات تعتبر من أكثر المهن الخدمية والاستشارية تعقيداً نظراً للنتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات.

الفرع الأول: تطور وتنامي مفهوم الجودة

يرجع مفهوم الجودة (Quality) الى الكلمة اللاتينية (Qualities) والتي تعني طبيعة الشخص، وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعني الدقة والاتقان، وحديثا تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.[1]

وقد عرفها بعض المختصين بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة، التي تؤدي الى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم.[2]

ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة من أكثر المفاهيم الرائدة، والتي استحوذت على اهتمام واسع من قبل المختصين والاداريين، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي. ولقد لعبت الإدارة اليابانية دورا هاما وحاسما في ظهور هذا المفهوم عبر مراحل تطور أساسية ومتعددة.[3]

---

[1] إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2005، ص 43.

[2] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18 و19 ماي2010، ص 12.

[3] نفس المرجع، ص 12.

وقد عرف معهد الجودة الفيدرالي إدارة الجودة الشاملة على أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل حيث يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات في المنظمة.[1]

ويعرف سهيكتر sehcter إدارة الجودة الشاملة بأنها خلق ثقافة متميزة في الأداء حيث يعمل كافة أفراد التنظيم بشكل مستمر لتحقيق الجودة بشكل أفضل وبفعالية عالية وفي أقصر وقت ممكن.[2]

ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معيارا للجودة وهو ايزو (ISO)، وركز هذا المعيار على إلزام منظمات العمال العاملة في نظام الجماعة الاوروبية باتباع إجراءات تضمن إدارة منهجية للجودة. وكلمة الايزو هي اختصار International standardization organization، وهو مسمى المنظمة العالمية للمعايرة وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية.[3]

فحسب المواصفات القياسية الدولية ISO 9000: 2000 تعرف الجودة على أنها درجة تلبية مجموعة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا في المنتج لمتطلبات العميل.[4]

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة

ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audit Quality، رقابة الجودة Qualité control، تأكيد (ضمان) الجودة Quality Assurance، ولكن من هذه المصطلحات تفسير خاص. وقد خلصت جمعية المحاسبين هونج كونج Hong Kong society of Accountants إلى **تأكيد الجودة** هي عبارة عن إجراءات الفحص والاشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي تقوم بها المكتب نفسه، أما **رقابة الجودة** فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة.[5]

ومن خلال التطرق إلى الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ أنه لم يرد تعريف واضح متفق عليه من قبل الباحثين، وسنتناول بعض التعاريف لجودة المراجعة.

---

[1] مأمون الدرادكة، طارق الشبلي، **إدارة الجودة الشاملة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، 2001، ص15.

[2] شنيني عبد الرحيم، وآخرون، **إدارة الجودة الشاملة مدخل استراتيجي للتغيير التنظيمي في منظمات الأعمال**، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير في المنظمات الحديثة، المحور الثالث، يومي 18و 19ماي 2011، ص26.

[3] اياد حسن حسين أبو هين، مرجع سابق، ص 44 –45.

[4] لعشعاشي مصطفى، **إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: أفاق وتحديات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص المالية الدولية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان، 2011، ص10.

[5] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص3.

ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة مراجعة الحسابات وعرفها بأنها احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره.[1]

وقد عرفا (schipper and Vincent) في عام 2003 جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.[2]

وقد عرف plamrose 1998 جودة المراجعة بأنها درجة الثقة (Assurance) التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية. فكما هو معروف أن الهدف من المراجعة هو إعطاء الثقة في القوائم المالية لذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وفي الحقيقة أن هذا التعريف اعتمد على نتائج المراجعة–والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها–لتعكس جودة عملية المراجعة.[3]

أما Willianghanam and Jacobson فقد اقترحا أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة يكون من خلال ربطها بخطر عملية المراجعة Audit Risk وبالتالي فهي تكون عندما يقلل المحاسب القانوني خطر الاكتشاف Detection Risk الى الحد الذي يكون عنده مستوى المراجعة المقبول Acceptable Audit Risk منخفضا الى أقصى درجة ممكنة.[4]

ونرى في هذا الصدد أن أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. إن تعريف جودة المراجعة على أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات يركز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. ومن جهة أخرى فان تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة تنقصه الدقة إلى حد ما لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات.[5]

ومن العرض السابق يمكن الوصول إلى التعريف التالي لجودة المراجعة هي مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتزامه بالمعايير المهنية وتقليل الخطر الكلي للمراجعة.

---

[1] محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 12 –13.

[2] سامح محمد رضا، رياض أحمد، **أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 8، العدد 4، 2012، ص 743.

[3] سمير كامل عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، مصر، جويلية 2008، ص 6.

[4] اياد حسن حسين أبو هين، مرجع سابق، ص 47.

[5] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 10–11.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة المراجعة

ترتبط أهمية جودة المراجعة من خلال أن مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير مراجعي الحسابات يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، كما أن جودة المراجعة تهدف إلى كسب ثقة العملاء والارتقاء بمستوى المهنة.

الفرع الأول: أهمية جودة المراجعة

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوي القضائية ضد المراجعين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية : اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف الى تحسين أداء كل من افراد ومكاتب المراجعة ومن هنا يتضح أنه هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية. حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية الى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما ان أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية.[1]

2- تضييق فجوة التوقعات في المراجعة :يتعرض محافظو الحسابات بصفة عامة بعد كل فضيحة مالية الى موجة نقد نظرا الى عدم رضاء الأطراف ذات الصلة بمهنة المراجعة وبأداء محافظي الحسابات ويشير هذا بوضوح الى وجود فجوة بينما يتوقعه المستفيدين من جهة، وبين الأداء الفعلي لمحافظي الحسابات من جهة أخرى وهو ما يطلق عليه بفجوة التوقعات GAP Expectation.

حيث يتوقع المستفيدين والمجتمع بصفة عامة من أعمال المراجعة ما يلي:[2]

- ✓ القيام بعملية المراجعة باستقلالية وموضوعية وبكفاءة.
- ✓ اكتشاف المخالفات والاخطاء الجوهرية وحتى الأخطاء العادية، يعني ضمان 100% للقوائم المالية.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات إعطاء تنبيهات مسبقة وصريحة على فشل المشروعات.

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، **تأثيرات متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 25.

[2] خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص18.

- ✓ توصيل نتائج عملية المراجعة مما يسمح بالاستفادة منها بشكل فعال.

وبالمقابل فان المراجعة كمهنة ترى:[1]

- ✓ أن الإدارة كمعد للقوائم المالية مسؤولة بشكل أساسي عن محتويات القوائم المالية.
- ✓ المراجع يقدم تأكيد معقول Reasonable Assurance على أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.
- ✓ المراجع لا يضمن سلامة الأداء المالي للمشروعات.
- ✓ بسبب قيود التكلفة والوقت فإن المراجع يلتزم بمعايير المراجعة التي تقتضي اختيار عينة من أعمال المشروعات.
- ✓ برغم أن المراجع يؤدي عملية المراجعة مع محافظته على الشك المهني إلا أن الغش يمكن أن يحدث وأن تكون القوائم المالية قد حرفت بشكل جوهري ولم يتمكن المراجع من اكتشاف ذلك.

3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والاخطاء الموجودة في القوائم المالية :نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذوا لجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذو الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدته لجنة Treadwayوالتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية.[2]

4-تخفيض صراعات الوكالة: يمكن تعريف العلاقة التي تقوم على الوكالة على أنها عقد يقوم بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) بتعيين شخص آخر (الوكيل) للقيام بخدمة نيابة عنه، مع تفويض بعض سلطات اتخاذ القرارات للوكيل. وعندما تتعارض مصالح الأصيل مع مصالح الوكيل، فإن الوكيل لا يعمل لتعظيم مصالح الأصيل. ولتجنب وتدنية حدة تعارض المصالح بين الأصيل والوكيل.[3] فيقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل. وتعتبر مراجعة القوائم المالية وسيلة رقابية تعمل على تدنية عدم تماثل المعلومات (Information) Asymmtery وتحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين والمساهمين الحاليين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية.[4]

5- المساهمة في مفهوم حوكمة الشركات: لقد عرف Williamson الحوكمة على أنها استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة

[1] محمد آل عباس، **مسؤوليات المراجع والتطورات المهنية الحديثة**، جامعة الملك خالد، السعودية، ص 2، لا توجد سنة الدراسة.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 7.

[3] Jensen, M.C., and W.H. Mackling. 1976. **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Owners hip Structure**, Journal of Financial Economics.Vol. 3 /308

[4] سمير كامل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 3-4.

بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الشخصية وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها، وكذلك بالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة[1]، وينتج عن تحقيق جودة المراجعة أثار حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت أثار على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين مع سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات[2]، ونتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده وبذلك فإن دور المراجع أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك إدارة الشركة.[3]

6- أداة تنافسية جيدة: بعد تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، حيث أن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة في السوق المحلية لخدمات مهنة المراجعة في ظل ما تتمتع به تلك المكاتب من ارتفاع جودة خدمات المراجعة التي تنفذها يعد من العوامل التي تفقد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية الثقة في أداء وجودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية في الدول النامية، مما قد يترتب عليه تحول في اعتماد منشآت الأعمال المحلية وفروع الشركات الأجنبية الى فروع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.[4]

7- زيادة الموثوقية في تقرير المراجعة والقوائم المالية : الهدف من المراجعة هو إبداي رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن موثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال. ومن هذا المنطلق فإن محافظي الحسابات مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل محافظي الحسابات، حيث أنه كلما كانت عملية المراجعة تتميز بالجودة، تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الاعتماد على تقارير محافظ الحسابات.[5]

---

[1] فيحاء عبد الله يعقوب، محمد سلمان عزاوي، **أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي (دراسة ميدانية)**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، ص 5.

[2] رأفت حسين مطر، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات**، موسوعة الاقتصاد والتمويل، متاح على الموقع: www.iefpedia.com/arab/cat-1198=2 (تاريخ الاطلاع:2014/02/08).

[3] محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، منتدى التمويل الإسلامي، متاح على الموقع: www.isfamfin.go.formu.ne/t2072.topic (تاريخ الاطلاع:2014/02/08).

[4] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص 27.

[5] خيراني العيد، مرجع سبق ذكره، ص 17.

الفرع الثاني: أهداف جودة المراجعة

هناك أهداف عديدة لجودة المراجعة، يمكن إيجازها بما يلي:[1]

- ✓ توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.
- ✓ توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- ✓ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- ✓ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدفق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.
- ✓ تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.
- ✓ تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.
- ✓ المساهمة في الجهد الوطني من أجل الارتقاء بمستوى المهنة. تساهم الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمسائلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

المطلب الثالث: قياس جودة المراجعة

لقد أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحية التاريخية على أهمية التأكيد على أداء عملية المراجعة عن طريق استخدام وسائل عديدة منها المتطلبات الصارمة للدخول والعمل في المهنة، والحدود الدنيا لمستويات التأهيل المهني العملي والعلمي، ووضع قواعد وآداب سلوك للمهنة، وجود تنظيمات مهنية ولجان مكونة عن طريق تلك التنظيمات وأعضاء المهنة بالإضافة إلى تكوين لجان عمل لاقتراح توصيات وتحسينات تتعلق بتعزيز جودة عملية المراجعة.[2]

وقد فرق بعض الباحثين بين جودة المراجعة المدركة وجودة المراجعة الفعلية حيث تقوم جودة المراجعة المدركة على مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية، بينما تشير جودة المراجعة الفعلية إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف التقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية. وعلى الرغم من صعوبة ملاحظة جودة المراجعة الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية المراجعة، إلا أن العديد من الباحثين قد حاولوا قياسها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر.[3]

---

[1] عبد السلام نايف المبروك، **مفهوم جودة المراجعة**، متاح على الموقع: www.infetechaccauntants.com/formu/php/29081 (تاريخ الاطلاع: 2014/02/09).

[2] أمين السيد أحمد لطفي(3)، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 422.

[3] سمير كامل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 8.

فقد رأى (sutton 1993) بأن مجموعة من الدراسات السلوكية ركزت على تدابير عملية نوعية لعملية المراجعة وهذا "يرصد المقياس النهائي للحكم على الجودة من قبل المستهلك النهائي "أي على أساس الأداء التاريخي. فتدابير العملية تمكن المنتج من تصحيح نقاط الضعف في العملية بحيث يمكن من تحسين نوعية النتائج، وبالتالي فإن نتائج الدراسات السلوكية قد كشفت عن أن بالإضافة إلى مراجعة سمات الشركة، عددا من سمات فريق المراجعة الهامة في التقييمات من جودة مراجعة الحسابات.[1]

ومن الدراسات التي سعت لقياس جودة المراجعة بصورة مباشرة (knapp 1989) التي قامت بفحص تأثير العوامل المرتبطة والمتعلقة بالنزاعات بين مراجع الحسابات وعميل المراجعة والتي تؤثر على قدرة مراجعي الحسابات على مقاومة ضغوط الإدارة وتوصلت الدراسة إلى وجود أربعة عوامل رئيسية وهي طبيعة قضية النزاع، المركز المالي وتوفير خدمات المحاسبة الإدارية ودرجة المنافسة في سوق المراجعة[2]،

كما جاء في دراسة (Schroeder et al 1986) والتي اعتبرت أن العوامل المتعلقة بفريق المراجعة (مثل مستوى الخبرة ومدى استقلال أعضاء فريق عمل المراجع) أكثر أهمية في التأثير على جودة المراجعة من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة (مثل سمعة المكتب وحجمه). وبالمثل توصلت دراسة (Sutton and Lampe, 1991) إلى اتفاق معظم المراجعين محل البحث على أهمية أربع خصائص كمقياس لجودة المراجعة، تشمل: توافر الخبرة المهنية لفريق المراجعة، ووجود وسائل اتصال جيدة بين المراجعين والعميل، ووجود نظام صارم لدى المكتب لنوعية أدائه وتوافر مصادر جيدة لدى مكتب المراجعة لتقديم خدمات استشارية للعميل.[3]

المبحث الثاني: وسائل تحسين جودة المراجعة

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي، ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها، حيث يؤدي انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك فإن تحسين جودة المراجعة يتطلب توافر عدد من العناصر التي تزيد من كفاءة إنجاز المراجعين لمهامهم، وبما يعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

[1] Alan Kilgore, **Coprate governance professional regulations quality,** Malaysin accounting review, vol 06 n 01 June 2007, p73.

[2] Alan Kilgore p 74.

[3] ايمان حسين الشاطري، **انخفاض مستوى اتعاب المراجعة واثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في السعودية**، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد رقم 20، عدد رقم 01، 2006، ص 107.

المطلب الأول: الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها،" والمراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها و القانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المراجع مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب[1]، وتعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها[2]، فمن أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسيرون على هديها في كافة المراحل.[3]

تمثل معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS إرشادات فكرية ملزمة حيث يتعين على المحاسبين القانونيين الالتزام بها عند أداء عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية، وتؤثر تلك المعايير على الجودة، فتلك المعايير لا تدرس مشاكل مراجعة معينة وانما الأحرى أنها تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية، وقد اختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير في عام 1948 ووافق على المعيار العاشر في عام 1949. على الرغم من ان تلك المعايير قد خضعت للتعديل من ذلك الحين إلا أن الجوهر الأصلي لها مازال كما هو، بالإضافة لذلك فإن المجمع قد أنشأ ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير المراجعة هي:

1- لجنة عن إجراءات المراجعة من عام 1939-1972.

2- لجنة تنفيذية عن معايير المراجعة من عام 1972-1978.

3- مجلس معايير المراجعة من عام 1978 حتى الآن.[4]

وعن علاقة معايير المراجعة المتعارف عليها بجودة المراجعة أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين نشرة معايير المراجعة رقم (25)والتي تناولت العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على جودة المراجعة، وورد فيها أنه يجب على مكاتب المراجعة أن تؤسس سياسات وإجراءات لرقابة الجودة. بحيث توفر ضمانا معقولا عن اتساق أدائها مع معايير المراجعة في كل عمليات المراجعة، وأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة قد تؤثر على سلوك عمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة الفردية وسلوك الممارسة المهنية التي تؤديها مكاتب المراجعة ككل.[5]

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008، ص 36-37.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 37.

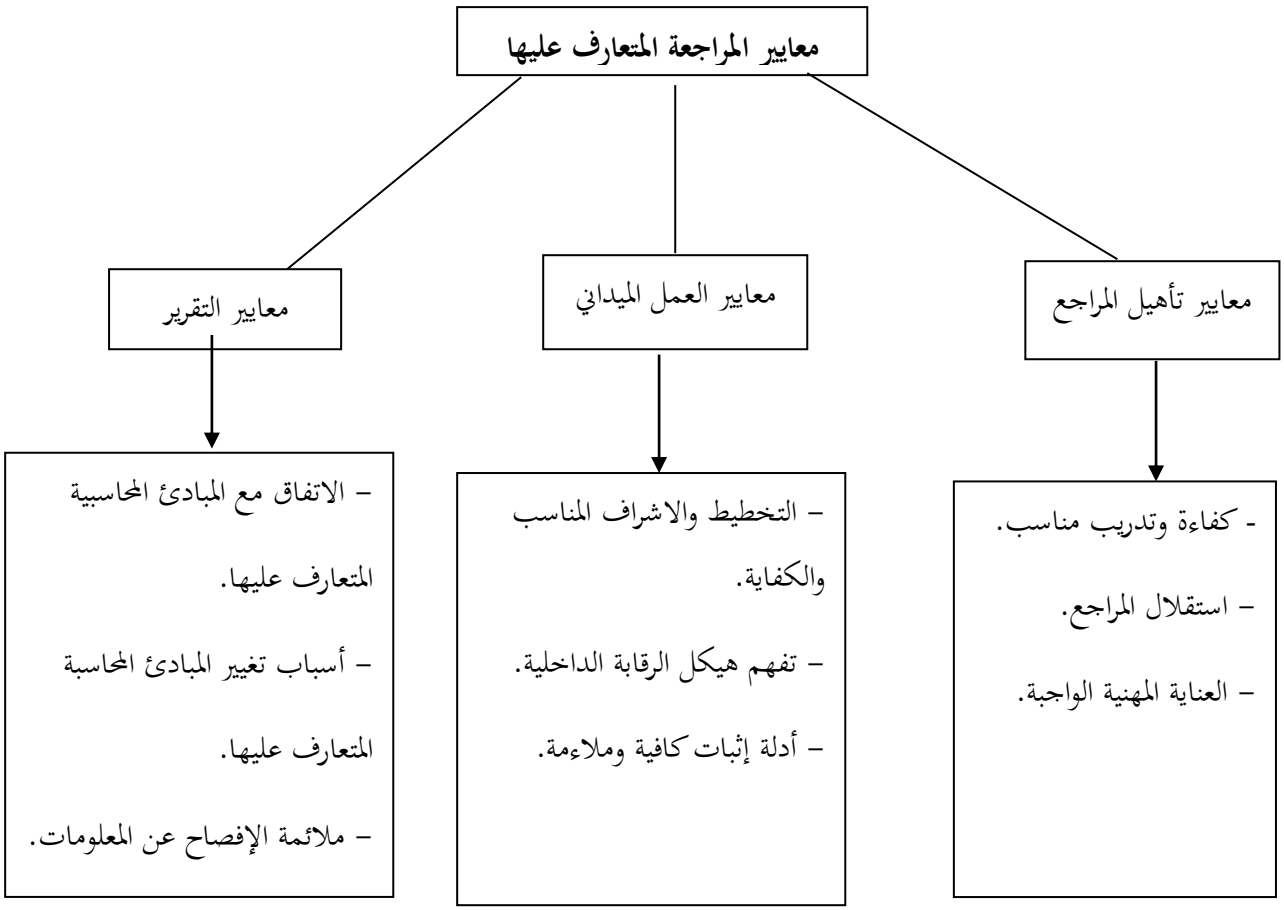
[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والتطبيقية–**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 55.

[4] أمين السيد أحمد لطفي(1)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006، ص 100.

[5] عبد السلام قاسم الاهدل، مرجع سابق، ص 18.

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق(عامة)ومعايير متعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

1-المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين وتتكون هذه المعايير من:

1-1-التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراجع الحسابات: يمثل معيار تأهيل وتدريب مراجع الحسابات أول وأهم معايير التكوين الشخصي للمراجع لأن هذا المعيار يتناول كيفية إنتاج محاسب، مرخص له بممارسة المهنة كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي ويتناول أيضا القدرات العلمية والعملية لمراقب الحسابات أثناء الممارسة المهنية[1]،

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 50.

فمراجع الحسابات باعتباره شخص فني محترف وخارجي يشترط فيه توفر عنصرين أساسين هما الكفاءة والاستقلالية. وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن. يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المراجع، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة.[1]

إن التأهيل العلمي والعملي يكمل كل منهما الآخر عند قيام المراجع بأداء مهمته، ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات ويدرس ويطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة.[2]

1-2- الاستقلال والحياد: يقصد بالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة[3]، وقد تضمن المعيار الثاني من معايير المراجعة العشر المتعارف عليها (GAAS)التي صدرت عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA التأكيد على استقلال المراجع النحو التالي"يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني". كما تضمنت قواعد السلوك المهني الأمريكي الخاصة بالأخلاقيات المهنية الخاصة بالاستقلال والتي تنص على ما يلي " يجب أن يتمتع عنصر الممارسة العامة بالاستقلال عند أداء الخدمات المهنية كما تتطلبه المعايير المنشورة بواسطة الجهات التي يحددها المجلس".[4]

1-3-بذل العناية المهنية اللازمة: هو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله. والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة.[5]

2-معايير العمل الميداني:

تتعلق بعملية تنفيذ الإجراءات في المراجعة وتشمل ما يلي:

2-1-التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين: يتعين على المراجع ان يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك توزيع الوقت المتاح

---

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 26.

[2] أحمد لعماري وحكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، 2010، ص 8.

[3] مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، رسالة ماجستير مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 9.

[4] أمين السيد أحمد لطفي(3)، مرجع سابق، ص 228.

[5] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 41.

لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه.[1]

2-2-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة اهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها.[2]

2-3-أدلة وقرائن الاثبات: ويقصد بدليل إثبات المراجعة كم ونوعية المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى الخلاصات والاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد في القوائم المالية، وتتكون أدلة الاثبات من المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية التي تبنى عليها القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات مؤيدة للقوائم المالية من مصادر أخرى.[3]

3-معايير إعداد التقرير: هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد على درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي[4]، إن تقارير المراجعة التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع، كما هو موضح في الأنواع الأربعة التالية للتقارير:

1-تقرير المراجعة النظيف غير المتحفظ: يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق او التقرير غير المقيد بتحفظات او التقرير بدون تحفظات ويعتبر هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولاً من وجهة نظر المنشآت التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة، وأكثر استخدامًا من قبل المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة.[5]

2-تقرير برأي غير متحفظ مع لفت الانتباه: في حالات معينة يقوم مراجع الحسابات بتعديل تقريره بإضافة فقرة الايضاح لتوجيه انتباه مستخدم القوائم المالية لأمر معين يؤثر على القوائم المالية لكن هذا التعديل لا يؤثر على رأي المراجع.[6]

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 86.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 45.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 276.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 65.

[5] كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، **أصول علم المراجعة**، المنصورة، مصر، 2003، ص 370-371.

[6] بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 32.

3-التقرير المقيد: يكون نطاق المراجعة مقيداً عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد واحد أو أكثر من العناصر المفصح عنها بالقوائم المالية.[1]

4-تقرير برأي عكسي (سلبي): وهو تقرير ينص على أنه يسبب الانحراف الكبير عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإن المراجع يتجه إلى أن القوائم المالية لم يتم تقديمها بصورة سليمة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

5-**تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي:** يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن ابداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع ابداء رأي حول البيانات المالية. وقد يمتنع المدقق عن ابداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال.[3]

المطلب الثاني: تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات

تمتد مسؤولية المراجع إلى كل جزء من العمل الذي يقوم به، ويشمل ذلك أعمال المراجعة والضرائب والخدمات الإدارية وإمساك الدفاتر فالمراجع لا يعتبر ولا يمكن أن يكون مسؤولاً عن منع الأخطاء والغش لكن يجب على المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة بحدوث خطأ أو غش يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

الفرع الأول: المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات

يعتبر المحاسب القانوني مسؤولا عن كافة الجوانب المتعلقة بعمله المحاسبي سواء في المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الاستشارية الإدارية أو خدمات المحاسبة، وتتعلق معظم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها أو لم يتم مراجعتها، حيث تعرض المراجعون في العقد الأخير للإفلاس نتيجة رفع قضايا ضد مكاتب المحاسبة ويمكن تصنيف المسؤولية القانونية في المراجعة إلى:

1-المسؤولية القانونية تجاه العملاء: إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينهما وبالتالي فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله أي الشركة التي يراجع حساباتها، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية "مسؤولية عقدية".[4]

2-مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث: يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم

---

[1] وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، الرياض، 1986، ص 106.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 43.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 131.

[4] محمد بشير غوالي (1)، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 131.

اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى هذه المسؤولية "بالمسؤولية التقصيرية."[1]

تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيها العقدية والتقصيرية ضد المراجع بتوافر ثلاث أركان هي:[2]

- ✓ حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية.
- ✓ وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.
- ✓ رابطة نسبية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

3-المسؤولية المهنية: إن المسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي تمثل الحد الأدنى لمسؤولية المراجع والتي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمي القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات. ولذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها، إضافة عدداً آخر من المسئوليات الإضافية " المسئوليات المهنية" ولا شك أن تلك المسئولية ستكون أقوى من أية مسئولية أخرى، لأن التزام المراجع بالمسئولية المهنية سوف يكون بعيداً عن اية مساءلة قانونية أخرى.[3]

4-المسؤولية الجنائية: لقد سبق وأن وضحنا أن مسؤولية المراجع تجاه عميله وتجاه الغير تمثل المسؤولية المدنية في هذا الصدد التي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر. أما المسؤولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي يتم مراجعتها إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراقب الحسابات، والتي تنص على التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات. ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي، وأي خدمات إدارية أو استشارية أخرى. [4]

الفرع الثاني: مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية وملائمة فرض استمرارية المراجعة

1-مسؤولية المراجع عن الخطأ والغش: يوفر إيضاح معايير المراجعة رقم (22) إرشادات عن كيفية حصول المراجع على معرفة بأنشطة وصناعة المؤسسة التي تعمل فيها عند تأدية عمله قد تصل معلومات تجلب انتباه المراجع بتعيين دراستها عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري الذي ينشئ عن الغش[5]، وقد أشار المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) إلى

---

[1] محمد بشير غوالي (2)، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 55.

[2] محمد بشير غوالي (1)، مرجع سابق، ص 131.

[3] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2003، ص 136.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص 138.

[5] أمين السيد احمد لطفي(2)، مرجع سابق، ص 148.

أن الغش يعني أفعال متعمدة من جانب شخص أو أكثر من بين الإدارة أو العاملين أو طرف ثالث، وتؤدي هذه الأفعال إلى تحريف في القوائم المالية[1]، وحسب تقرير مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين لسنة 1988 رقم 53 عن مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف وتحديد الأخطاء و أوجه عدم الانتظام يشير لفظ خطأ طبقاً لهذا التقرير إلى تحريفات أو سوء عرض أو حذف معلومات ضرورية تتمثل في القوائم المالية دون قصد.[2]

2-مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية للعميل: وتتمثل في الأعمال غير القانونية من خلال عدم تطبيق القوانين أو التشريعات الحكومية من قبل المؤسسة محل المراجعة. وقدد حدد المعيار (SASNO.59) مسؤولية المراجع في هذا المجال من حيث تصميمه وإنجازه لعملية المراجعة بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول خلو البيانات المالية من أية أعمال غير قانونية من خلال الاستفسارات عند مدى مراعاة الشركة تحت التدقيق للقوانين والإجراءات المتخذة لمنع حدوث أية مخالفات قانونية.[3]

3-مسؤولية المراجع عن فرض استمرار المؤسسة محل المراجعة: إن فرض الاستمرارية للمؤسسة يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها تلك المنشأة وأن القوائم المالية تعد على أساس افتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية، وأن الأصول تستخدم في الأغراض المخصصة لها وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها.[4]

المطلب الثالث: تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة

تعتبر لجان المراجعة حلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وهي تلعب دوراً مهماً في الرقابة والإشراف على عمليات الشركات كما انها تحظى باهتمام العديد من الدول كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي وتدعيم استقلال عملية المراجعة الأمر الذي أدى ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل الشركات المساهمة العاملة بها كما حظى موضوع لجان المراجعة من حيث أهميتها وتشكيلها وتحديد مسؤولياتها وواجباتها باهتمام العديد من المنظمات المهنة والهيئات التشريعية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بالدول المتقدمة.

الفرع الأول: أهمية تشكيل لجان المراجعة

ظهرت فكرة تشكيل لجان المراجعة في الولايات المتحدة الامريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة MOKESSON & ROBBINS التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة

---

[1] طارق عبد العال حماد(1)، مرجع سابق، ص 631.

[2] احمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 76-77.

[3] هاشم حسين التميمي، **فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين دراسة ميدانية في البيئة العراقية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، 2009، ص 196.

[4] آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**، رسالة ماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ،2008، ص 51-52.

تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه[1]، وتعد لجنة المراجعة من أهم تلك اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. فضلاً عن ذلك أدت الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات مما يؤثر سلباً في استقلاله وحياده خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد اتعابه وسلطة عزله إلى ظهور فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركة وبذلك يمكن القول إن المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة التي قد تتكون من عدد أعضاء مجلس الإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة جودة عملية المراجعة[2]، وقد أشار لجنة مسؤوليات المراجعين التي تعرف بلجنة Cohen الصارة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1978 إلى انه يمكن للجنة المراجعة ان تؤدي دور فعال في تحقيق التوازن في العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة[3]، أما تشكيل لجان المراجعة في المملكة المتحدة إلى عام 1991 عندما تم تشكيل لجنة كادبوري والتي أوصت في نهاية عام 1992 بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين.[4]

الفرع الثاني: مهام لجان المراجعة

لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة[5]، لذا تقوم مهام لجان المراجعة والتي تحد من الممارسات المحاسبية والإبداعية لكل مهمة من مهامها على حدا وفق الآتي:

1-الإشراف والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية: عادة ما يحدد مجلس الإدارة المسؤولية على الإشراف في عملية إعداد التقارير المالية إلى لجان المراجعة والتي توفر علاقة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين إذ يقوم المراجعين الداخليين بإخطار لجان المراجعة بالأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة هذا المتطلب يدعم عملية إعداد

[1] إياد سعيد محمود الصوص، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 26.

[2] حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 255.

[3] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 76.

[4] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 01، 2008، ص 194.

[5] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 46، العدد رقم 02، 2009، ص 19.

التقارير المالية كما يمكن تفعيل دور لجان المراجعة وذلك من خلال تدعيم محاولات المراجعين الداخليين والخارجيين لتحسين الرقابة الداخلية.[1]

2-التوصية باختيار المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم: يجب على لجنة المراجعة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين لديهم القدرة على مراجعة حسابات المؤسسة بكفاءة وفعالية وتلقي عروضهم، وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة، والمراجع أو المراجعين المترشحين لمراجعة حسابات المؤسسة مع إيضاح أسس الترشح، على ان يعرض مجلس الإدارة على الجمعية العامة للتوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة، وتعين الجمعية العامة مراجع أو أكثر لمراجعة الحسابات ويرى البعض أنه يجب على لجنة المراجعة عن التوصية بتعيين المراجعين الخارجيين مراعاة ما يلي[2]:

- ✓ مدى خبرة ومعرفة المراجعين الخارجيين بالمؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها.
- ✓ مؤهلات أعضاء فريق المراجعة وسياسة التناوب الوظيفي لهم.
- ✓ برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة، وفحص أحدث تقرير المراجعة القرين حيث يتم فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض.

3-دعم وظيفة المراجعة الداخلية: يرى أغلب الباحثين أنه لابد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة. ولذلك يمكن أن تعرف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي[3]:

- ✓ فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.
- ✓ فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها.
- ✓ فحص نتائج المراجعة الداخلية.
- ✓ تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- ✓ المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغيرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم.
- ✓ المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.
- ✓ فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.

---

[1] أمين السد أحمد لطفي(1)، مرجع سابق، ص 387-388.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 92-93.

[3] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص 99-100.

4-فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة: من الضروري أن تفحص لجنة المراجعة جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة وأن تحاول تقريب وجهات النظر بينهما وتضييق نواحي الاختلاف إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال هؤلاء المراجعين كما يجب إتاحة حرية الاتصال المباشر وغير المقيد للمراجعين الخارجيين بلجنة المراجعة لمناقشة أية موضوعات[1]، وهذا ما أكده (PRINCUS ET AL.1989) عندما أشاروا إلى وجود لجنة للمراجعة والتي تساهم في مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي بالإضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة التي ينظر لها على أنها من أهم المؤشرات الرقابة الفعالة[2]، ويمكن القول بأن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وفي سبيل ذلك يجب أن تسعى لجان المراجعة نحو تدعيم استقلال وظيفة المراجعة عن إدارة المنظمة وتساعد المراجع الخارجي إلى أداء مهامه في أحسن الظروف الممكنة بدون أي ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجها أو كفاءتها بالتالي التشكيك في صحة التقرير التالي للمؤسسة محل المراجعة.[3]

المبحث الثالث: رقابة جودة عملية المراجعة

تعتبر الرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات مراجعة بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب المراجعة التأكد على حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب نفسه.

المطلب الأول: تعريف وأهداف رقابة جودة عملية المراجعة

لما كانت مهنة المراجعة ضرورية لتلبية حاجات المجتمع، لذلك يتوقع أن تكون هذه المهنة في تحسين وتطوير مستمر من أجل مواكبة تطور احتياجات المجتمع لذلك فإن رقابة جودة عملية المراجعة أهمية بالغة لتأثيرها المباشر على تطوير جودة أداء ممارسي مهنة المراجعة وزيادة ثقة الجمهور بالخدمات التي تقدمها هذه المهنة.

الفرع الأول: تعريف رقابة جودة عملية المراجعة

تعرف الرقابة على الجودة بأنها مجموعة الإجراءات والسياسات الموضوعة من قبل مؤسسة المراجعة نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.[4]

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 196.

[2] عوض بن سلامة الرحيلي، مرجع سابق، ص 196.

[3] مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 24.

[4] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 68.

كما قد عرفها Elder, Beasley and Arens في عام 2010 "بأنها الوسائل التي يتبعها مكتب المراجعة للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية اتجاه العملاء والأطراف الأخرى". [1]

الفرع الثاني: أهداف رقابة الجودة على أعمال المراجعة

تسعى رقابة الجودة في مكاتب المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية: [2]

- ✓ توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهنة المراجعة.
- ✓ توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- ✓ تحسن العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- ✓ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل.
- ✓ الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة الدقيق وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات مخصصة أو معقدة.
- ✓ التأكيد على التزام المكتب بمعايير المراجعة المتفق عليها.
- ✓ توضيح وجود برامج للتطور الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالتزام المراجعين المهنين على المستويات المهنية.
- ✓ تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
- ✓ تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية.
- ✓ المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.

[1] أسامة راجي متري حدادين، **مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 14.

[2] أمير جمال القيق، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 27-28.

المطلب الثاني: الارشادات والمعايير المتعلقة برقابة جودة عملية المراجعة

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام وكذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة.

1-إرشادات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى عالم الوجود نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973 وتم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في عام 1977 ومهمته هي تطوير مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام والاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية و أخلاقية و تعليمية لمهنة المحاسبة[1]، وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة يضم في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليوني محاسب ويهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها.[2]

2-إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سباقاً في الاهتمام بموضوع جودة المراجعة ولهذا فقد تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة وقد أصدرت هذه اللجنة عام 1974 بيان مبادئ المراجعة رقم (04) بعنوان الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات[3]، وفي عام 1979 أصدرت اللجنة معيار المراجعة الدولي رقم (01) حول الرقابة على جودة المراجعة وقد تضمن تسع معايير يتعين على كل مكاتب المراجعة مراعاتها وهي (الحياد، تخصيص الأفراد لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية مراجعة، الاستشارة، متابعة أعمال المساعدين، التعيين، التدريب المستمر، الترقية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الفحص الدوري والتفتيش) وفي نفس العام صدر المعيار رقم (25) الذي حل المعيار رقم (04) ويطلب هذا المعيار من شركات المراجعة أن تتبنى ضوابط رقابية تضمن بشكل معقول بأن المراجعين يتبعون معايير المراجعة المتعارف عليها.[4]

---

[1] لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 41.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011، ص 110.

[3] محمد سالم يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 33.

[4] نفس المرجع، ص 34.

في عام 1988 أسس نفس المعهد لجنة باسم Quality Review Exécutive Committee كلجنة فرعية فنية مسؤولة مع مجلس معايير المراجعة عن تطوير معايير الرقابة على الجودة وإصدار السياسات بشأن معايير رقابة الجودة بالإضافة إلى إدارة برنامج مراجعة الجودة (مراجعة النظير).[1]

وفي ماي 1996 أصدرت نفس اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة (02) و (03) واللتان تحل محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (01) وتتمثل عناصر النشرة رقم (02) فيما يلي:[2]

- ✓ الاستقلال والنزاهة والموضوعية في مكتب المراجعة.
- ✓ إدارة فريق المراجعة.
- ✓ قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية.
- ✓ أداء وتنفيذ عملية المراجعة.
- ✓ الرقابة والمتابعة.

وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في جانفي 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات[3]، هذا وقد أشار Gurmen المدير التنفيذي لبرامج جودة المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في جويلية 2002 إلى أن معايير الرقابة تطبق حالياً بصورة إلزامية في 35 ولاية أمريكية ويعتبر الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة أما في باقي الولايات الأمريكية بما فيها نيويورك فإن الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين لايزال اختياريا.[4]

وقد استمرت جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في تحديث وتطوير معايير رقابة الجودة إلا أن حدد مجلس معايير المراجعة خمس عناصر لرقابة الجودة يجب ان تأخذها مؤسسات المراجعة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة لها وهي:[5]

- ✓ الحياد والأمانة والموضوعية.
- ✓ إدارة الأفراد.

---

[1] عبد السلام قاسم الاهدل، مرجع سابق، ص 67.

[2] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 158.

[3] محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 16.

[4] محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة المراجعة والتدقيق في دولة قطر**، متاح على الموقع: www.alukal.com (تاريخ الاطلاع: 2014/02/23) ، ص 64.

[5] ناظم شغلان جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2011، ص 134.

- ✓ أداء عملية المراجعة.
- ✓ قبول أو الاستمرار في عملية المراجعة.
- ✓ المتابعة.

3-إرشادات مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلزICAEW: لقد تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة 1880 وقد اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة المتحدة وقد أصدر المجمع في سنة 1975 قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء[1]، وقام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز وتمثلت أهم هذه العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال والنزاهة المهنية وقبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم والتدريب والتطوير المهني والفحص الداخلي والالتزام بشروط التسجيل والاستشارة وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.[2]

4-إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA: أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في عام 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المالي للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة[3]، وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش يخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة السعودية يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرون، الموظفون، العملاء، وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات من خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والتي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة والذي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين[4]، أما النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي ينص عليه برنامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة و هذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ويؤدى هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات المراجعة لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدمها خدماتها لشركات القاع الخاص ويشمل نطاق رقابة الجودة لمكتب المحاسبة على جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب

[1] محمد سالم يوسف، مرجع سابق، ص 35.

[2] محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 16.

[3] محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سابق، ص 67.

[4] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص 29.

المحاسبة كما تنطبق معايير رقابة الجودة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب ويجب على المكتب توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير رقابة الجودة.[1]

5-إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين EIAA: قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 بإصدار المعيار رقم (07) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة وأخرى تتعلق بالعمل الذي يسند إلى القائمين على عملية المراجعة، ويتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة وتمثل عناصر رقابة الجودة الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في الآتي:[2]

- ✓ المتطلبات المهنية.
- ✓ المهارات والكفاءات.
- ✓ التكليف بالمهام.
- ✓ التوجيه والإشراف.
- ✓ الاستشارات.
- ✓ قبول أو الاحتفاظ بالعملاء.
- ✓ المراقبة.

المطلب الثالث: ضوابط وأساليب الرقابة على جودة عملية المراجعة

يتطلب وضع وإجراءات الرقابة على الجودة القيام بتفعيلها عن طريق تحسين جودة المراجعة وذلك بوجود رقابة مستمرة على أداء مكاتب المراجعة للتأكد من أن تلك السياسات والإجراءات المصممة قد تم تنفيذها بإحكام وهذا من خلال أسلوبين للرقابة على جودة المراجعة الأسلوب الأول مراجعة النظير والأسلوب الثاني مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة.

[1] إياد حسن حسين أبو هين، مرجع سابق، ص 56.

[2] أمير جمال القيق، مرجع سابق، ص 41-42.

الفرع الأول: ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة في شهر جوان1994 وهو من معايير المراجعة الدولية والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في المراجعة)[1]، ويهدف المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:[2]

- ✓ السياسات والإجراءات العامة التي يتبعها مكتب المراجعة عن أداء عملية المراجعة.
- ✓ الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضاً عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتحقيقها بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة[3]، وتتمثل متطلبات معيار رقابة الجودة (220) وهو بعنوان رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية بالمتطلبات التالية:

1-مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة: يتحمل الشريك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية مراجعة عين ذلك الشريك لأجلها[4]، كما يجب أن يكون قدوة فيما يتعلق بجودة المراجعة لبقية الأعضاء في فريق العملية أثناء جميع مراحل العملية وعادة يعبر عن هذا الأمر من خلال أفعال شريك العملية ومن خلال توصيل الرسائل المناسبة إلى فريق العملية.[5]

2-متطلبات أخلاقيات المهنة: يجب على شريك العملية تقييم مدى التزام أعضاء فريق المراجعة بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتشمل عادة متطلبات أخلاقيات المهنة الخاصة بعمليات المراجعة الجزئين النزاهة والموضوعية من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنين للاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة والتي تشمل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني[6]، كما جاء في الفقرة (11) من المعيار (220) بأنه يتوصل الشريك في العملية إلى استنتاج حول الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تطبق على عملية المراجعة وبعمل ذلك ينبغي على الشريك في العملية الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة عند الاقتضاء لتحديد وتقييم الظروف والشركات التي تشكل تهديداً للاستقلالية وتقييم المعلومات حول المخالفات المحددة إن

---

[1] محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 20.

[2] طارق عبد العال (1)، مرجع سابق، ص 341.

[3] محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 20.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2010، ص 127.

[5] طارق عبد العال (1)، مرجع سابق، ص 370.

[6] نفس المرجع، ص 371.

وجدت لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً لاستقلالية عملية المراجعة واتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان مناسباً حيث يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للقانون أو النظام المطبق.[1]

3-الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة: يشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء إتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة، وعليه أن يقر ملاءمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد وإذا حصل الشريك على معلومات قد تسبب في إلغاء عملية المراجعة من قبل المؤسسة في وقت مبكر فعليه إيصال تلك المعلومات للمؤسسة على الفور ليتمكنا معاً من اتخاذ الإجراء المناسب.[2]

4-توفير فرق العمل المؤهلة: يتوجب على مكتب المراجعة العمل على امتلاك فريق عمل مؤهل مهنياً وعلمياً لأداء مهامه، ويجب أن يكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن الفريق من:[3]

- ✓ أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- ✓ المساهمة في إصدار تقرير المراجع بشكل ملائم للظروف.

5-أداء عملية المراجعة: يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء عملية المراجعة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ليتمكن من إصدار تقرير مراجع مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية.[4]

كما جاء في الفقرة (18) من معيار رقابة الجودة (220) بأنه ينبغي على الشريك في العملية:[5]

- ✓ تحمل مسؤولية قيام فريق المراجعة بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة.
- ✓ أن يشعر بالرضا إزاء قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة خلال فترة العملية سواء بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواء داخل أو خارج المؤسسة.
- ✓ أن يشعر بالرضا إزاء الاتفاق مع الجهة التي تمت مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناشئة عنها.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010)، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 128.

[2] نفس المرجع، ص 128.

[3] محمد سالم يوسف، مرجع سابق، ص 51.

طارق عبد العال (1)، مرجع سابق، ص 374.

[5] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010)، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 129-130.

- ✓ تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد تنفيذ الاستنتاجات الناتجة عن مثل هذه المشاورات.

6-المراقبة على جودة المراجعة:

يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية وينبغي على الشريك في العملية بالاطلاع إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمؤسسة كما يتضح من آخر المعلومات التي تناقلتها المؤسسة والمؤسسات الأخرى ضمن المجموعة عند الاقتضاء وما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية المراجعة.[1]

الفرع الثاني: أساليب الرقابة على جودة عملية المراجعة

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة المراجعة وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك وهذا من خلال أسلوبين للرقابة سوف نتطرق إلى كليهما.

الأسلوب الأول يتمثل في مراجعة النظير وأنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال المهنة حيث أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسماً خاصاً لذلك واعتبره أحد الشروط الأساسية للانضمام إليه أما الأسلوب الثاني يتمثل في مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة وأنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال الكونجرس الأمريكي وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، وذلك لحماية الاقتصاد القومي والمستثمرين بعد حدوث العديد من الانهيارات في الشركات المساهمة والتي كانت تراجع من قبل مكاتب محاسبة كبيرة.

الأسلوب الأول: فحص النظير

تنوعت أساليب التحقق من جودة عمليات المراجعة، فاتبعت العديد من الأساليب أبرزها ما كان يعرف بمراجعة النظير الذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال إلزام مكاتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير الذي يمثل مكتب مراجعة زميل للحكم على مدى التزام مكتب المراجعة باستخدام مراجعة أداءه وذلك في إطار التنظيم الذاتي لمجمع المحاسبين الأمريكي والهدف من ذلك جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة طبقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المجمع[2]، ولقد تم تعديل عملية مراجعة نظام رقابة الجودة بواسطة زميل المهنة إلى عمليات فحص يقوم بها مجلس مراقبة الشركات المتداولة أسهمها في البورصة (PCAOB) لمكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمراجعة القوائم المالية للشركات المتداول أسهمها في البورصة[3]، فقد تم تخصيص قسم بالمجمع يمثل مكاتب المحاسبة التي تقوم بمراجعة الشركات العامة المسجلة بالبورصة وتخضع لرقابة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية كما تم تخصيص قسم آخر

---

[1] نفس المرجع، ص 131.

[2] أمال محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 55.

[3] حاتم محمد الشنيني، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، 2007، ص 87.

لمكاتب المحاسبة التي تقوم بمراجعة الشركات الخاصة غير المسجلة في هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية[1]، ويتمثل الهدف الرئيسي لفحص النظير في تحسين مزاولة المحاسبة العامة ويتم أداء فحص النظير عن طريق فريق حيادي من أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بغرض تقييم التزام مكتب محاسبة آخر بنظام الرقابة على جودة الأداء.[2]

الأسلوب الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون sarbanes-oxley بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات، واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغيرات أساسية للمهنة والرقابة عليها ومن أهم تلك التغيرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة.[3]

ويتبين بأن تأسيس مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة جاء لتدعيم الثقة بالرقابة التي تتم على مكاتب المراجعة ولمعالجة الانتقادات التي تعرضت لها مراجعة النظير خصوصاً أن من سيقوم بالمراجعة هو جهة محايدة ولا تخضع للمهنة كما هو الحال بالنسبة لمراجعة النظير التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كما أن المجلس أضاف بالنسبة لعناصر الرقابة على الجودة والخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في النشرة رقم (02) والصادرة في مارس 1996 عنصرين جديدين الأول محدد بدقة وهو إجراء تفتيش داخلي من قبل كل مكتب مراجعة لتحديد وتقييم الالتزام بمعايير الجودة والمعايير المهنية من قبل المكتب والعاملين فيه أما الثاني فترك لما يراه المجلس مناسب وملائم، وعليه نجد أن هناك وسيلتان للرقابة على جودة المراجعة الأولى هي مراجعة النظير والتي تتم لمكاتب المراجعة التي تراجع الشركات غير المسجلة في البورصة ويعتبر هذا الأسلوب من أساليب الرقابة الذاتية والتي تخضع للمهنة والتي ترغب المهنة من خلال الحفاظ على كرامتها وزيادة الثقة فيها أما الأسلوب الآخر وهو مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة فيعتبر أحد أساليب الرقابة الخارجية التي فرضتها الظروف على المهنة وذلك بهدف حماية مصالح المستثمرين والمصلحة العامة، وتعد هاتان الوسيلتان من الوسائل المهمة لتحسين جودة المراجعة حيث أن وجود معايير لرقابة الجودة دون الرقابة عليها لا يحقق الهدف من وجودها.[4]

[1] أمين السيد أحمد لطفي (1)، مرجع سابق، ص 96.

[2] نفس المرجع ص 98-99.

[3] محمد محمد مظهر احمد، مرجع سابق، ص 74.

[4] عبد السلام قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 81-82.

خلاصة الفصل الأول:

بعد دراستنا لفصل الإطار النظري لجودة المراجعة تبين لنا أن المراجعة خدمة يصعب قياسها وتحديدها إلى جانب تعدد الأطراف التي تستفيد وتهتم بالخدمة وبالتالي كل طرف ينظر لها بمنظوره الخاص ما يحدث فجوة توقعات، وبالرغم من الاهتمام الكبير الذي أولاه الباحثين والمهتمون والمنظمات المهنية لجودة المراجعة إلا أنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم محدد ودقيق لها فنجد أحد الأطراف يربط جودة المراجعة بمقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية محل المراجعة ومنهم من يربط بين جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعارف عليها وأطراف أخرى تربط بين جودة المراجعة ومدى تحقيق رغبات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، وفي هذا المضمون تطرقنا إلى العوامل التي ترتقي بجودة الأداء بالالتزام بالمعايير المهنية وكذلك تفعيل مسؤولياته القانونية وتفعيل لجان المراجعة لدى المؤسسة محل المراجعة، ولزيادة تفعيل هذا المحتوى اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بجودة المراجعة من خلال إصدار إرشادات ومعايير متعلقة بطبيعة رقابة جودة عملية المراجعة.

تمهيد الفصل الثالث:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الإطار النظري لجودة المراجعة وأسباب ظهور فجوة التوقعات وسبل تضييقها ودور المراجعة في ذلك كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية لذلك ارتأت الطالبة استقراء الجوانب الميدانية للموضوع من خلال توزيع استبيان بعد ما تم تحكيمه من طرف عدد من الأساتذة، وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها وقمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي stistical package for social science (SPSS) وفيما يلي تم تقسيم الدراسة الميدانية إلى ثلاث مباحث متمثلة في:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والوقوف على دلالتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها كما تم الحصول على البيانات والمعلومات الأولية عن طريق الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض مستعملين في ذلك برنامج SPSS.

المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة

الفرع الأول: متغيرات الدراسة

بالاعتماد على الجانب النظري للموضوع وفرضيات الدراسة تتمثل هذه المتغيرات في:

- **المتغير التابع:** تمثل فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية المتغير التابع فهي تمثل دالة في جودة المراجعة.
- **المتغير المستقل:** تمثل جودة المراجعة المتغير المستقل الذي يؤثر في فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومسيري المؤسسات الاقتصادية ومدراء والمكلفين بالدراسات في البنوك باعتبارهم الطرف المستخدم للقوائم المالية.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

استخدمت الباحثة في هذه الدراسة بيانات ثانوية متمثلة في الجانب النظري للدراسة التي تم الحصول عليها من الكتب والدراسات السابقة والمجلات والملتقيات وغيرها من المنشورات المتعلقة بالموضوع أما البيانات الأولية فتمثل الجانب الميداني للدراسة متمثلة في إجابات عن أسئلة الاستبيان.

الفرع الأول: تصميم أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كإحدى أدوات الدراسة وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين:

القسم الأول: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع احتوت على 4 فقرات هي المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، الخبرة.

القسم الثاني: انقسم إلى 5 محاور وكل محور يضم مجموعة من الفقرات كالآتي:

أ-المحور الأول: يبين العلاقة بين سمعة المراجع وشهرته وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة ويتكون من (08) فقرات تتمثل في:

1-توافر السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة.

2-عدم وجود قضايا أو دعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

3-ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية.

4-كبر حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته.

5-سمعة مكتب المراجعة وكبر حجمه يجعله أكثر حرصًا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.

6-زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة تقدير حجم أتعاب عملية المراجعة يؤثر سلبًا على جودة أعمال المراجعة.

7-توفر الخبرة لدى فريق المراجعة.

8-تؤثر الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات.

ب-المحور الثاني: يبين العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة الأداء في عملية المراجعة ويتكون من (13) فقرة تتمثل في:

1-سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

2-الوسائل التقنية والأساليب الحديثة المستخدمة في اتخاذ أعمال المراجعة تؤثر إيجابًا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

3-الرجوع إلى مراجع الحسابات السابق قبل قبول المهمة.

4-إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة مراجعة على حدى وتتضمن متطلبات المساعدين وجدول أعمال المراجعة.

5-وجود سياسات وإجراءات تتضمن التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

6-ممارسة المراجع عمله بطريقة تكفل له التواصل والتعاون بينه وبين فريق المراجعة.

7-منع مكتب المراجعة من إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقًا لبرنامج المراجعة المسطر من خلال تحديد إجراءات وتعليمات محددة.

8-قيام المراجع بتقدير لوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة.

9-عدم وجود سياسات وإجراءات تضمن اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.

10-يقوم مكتب المراجعة بتزويد عملائه بالنشرات والتعليمات الصادرة من الوزارات المختصة والهيئات المهنية التي قد تؤثر على الحسابات.

11-عدم معرفة المراجع لطبيعة نشاط المؤسسة في تنفيذ عملية المراجعة.

12-التزام المراجع بتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد بعد إتمام عملية المراجعة.

13-قبول المراجع أي عملية مراجعة في حين لا ينفذها بدرجة مقبولة مما يؤثر سلبًا على جودة المراجعة.

ج-المحور الثالث: يتناول اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية وزيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويتكون من (12) فقرة تتمثل في:

1-ليس من مسؤوليات المراجع اكتشاف جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية.

2-المراجع غير مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الغش.

3-يتوجب على المراجع توفير حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات.

4-المراجع غير مسؤول عن منع الغش والخطأ والمخالفات.

5-مطلوب من المراجع اكتشاف سرقة الإدارة لأصول المؤسسة.

6-من واجب المراجع ذكر جميع حالات الغش والخطأ التي تم اكتشافها في تقريره.

7- لم تصمم المراجعة لاكتشاف حالات الغش البسيط.

8-المراجع مسؤول عن اكتشاف أي مغالاة في الأصول أو الأرباح نتيجة غش متعمد أو غير متعمد.

9-المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعاملين بالمؤسسة والتي تؤثر مباشرة على حسابات المؤسسة.

10-المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والتي ليس لها تأثير على الحسابات.

11-قيام النظراء بالمراقبة يساهم في جودة المراجعة.

12-مطلوب من المراجع الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.

د-المحور الرابع: يتناول جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويتكون من (08) فقرات تتمثل في:

1-يتأكد المراجع من كفاءة العمليات التشغيلية.

2-يقبل المراجع تفسيرات الإدارة بدون الحصول على قدر كافٍ وملائم من أدلة الإثبات.

3-يتأكد المراجع على القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة قبل إنهاء عمله.

4-حرص المراجع على معرفة جوانب شؤون الشركة محل المراجعة ونظم إدارتها

5-قدرة المراجع على تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية تعكس الأحوال المالية للشركة.

6-يتأكد المراجع من أن الشركة تعمل وفقًا للقوانين والأنظمة.

7-يعمل المراجع على توفير توكيد معقول بأن الإدارة أوفت بمسؤولياتها.

8-يتأكد المراجع من سلامة جميع المفردات العينة المختارة للفحص من خلال اختبارها.

هـ-المحور الخامس: يبين العلاقة بين مدى قيام الجمعيات والمنظمات والمعاهد الوطنية بدورها في مراقبة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات ويتكون من (08) فقرات تتمثل في:

1-هناك اهتمام بالتطوير الدائم والمستمر من قبل المنظمات المهنية بتطوير مهنة المراجعة.

2-يجب على المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة أداء عملية المراجعة لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن.

3-وجود قوانين ملزمة من قبل الجمعيات المهنية تلزم بضرورة إتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني مكاتب المراجعة.

4-تعمل المنظمات المهنية على وضع معايير المراجعة ومعايير السلوك المهني.

5-تقوم المنظمات المهنية بمراقبة التزام المراجعين بتطبيق معايير المراجعة والحفاظ على تطبيق معايير سلوك المهنة.

6-وجود سياسات وإجراءات تلزم العاملين بمكاتب المراجعة بالتعليم المستمر وتنمية القدرات والمهارات الذاتية.

7-تلزم الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لدى مكاتب المراجعة يعنى بالرقابة على جودة عملية المراجعة.

8-تقوم المنظمات والجمعيات المهنية بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى درجات من الجودة في أعمال المراجعة.

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقياس للإجابات باستخدام ليكارت الثلاثي الدرجات لقياس رأي الأفراد بخصوص الأسئلة التي يتناولها الاستبيان يسهل عملية ترميز الإجابات وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

الفرع الثاني: عرض أداة الدراسة

تم توزيع (40) استمارة على عينة الدراسة وكانت نسبة الردود (36) ونسبة الاستمارات غير مستلمة (4) وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد (2) استمارة لعدم جدية الإجابة عليهم وعدم استيفائها بالشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان وبذلك يكون الاستبانات الخاضعة للدراسة (34) استبانة.

الجدول رقم (3-2): الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة مستخدمي القوائم المالية		إجمالي العينة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	21	%100	19	%100	40	%100
الاستمارات الملغاة	2	%9.52	0	%0.00	2	%5
الاستمارات غير المستلمة	1	%4.76	3	%15.79	4	%10
الاستمارات الصالحة	18	%85.72	16	%84.21	34	%85

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: اختبار سلامة الاستبيان

قامت الباحثة بتحكيم الاستبيان قبل توزيعه على مجموعة من المحكمين تألفت من أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة وقد طلبت الباحثة من المحكمين إبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة المحاور الرئيسية للاستبيان وكذلك مناسبة الفقرات لكل محور من محاور الاستبيان وبناءا على ذلك تم تعديل بعض الأسئلة وحذف بعضها انسجاما مع ملاحظات المحكمين كما تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة الدراسة

بعد ما تم حصر مجتمع الدراسة في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من الأكاديميين ومحافظي الحسابات ومدراء البنوك والمؤسسات وذلك بتوزيعها حسب كل من المؤهل العلمي، التخصص، وطبيعة العمل، الخبرة باستخدام البرنامج التحليل الاحصائي SPSS.

المطلب الأول: تحليل خاصية المؤهل العلمي

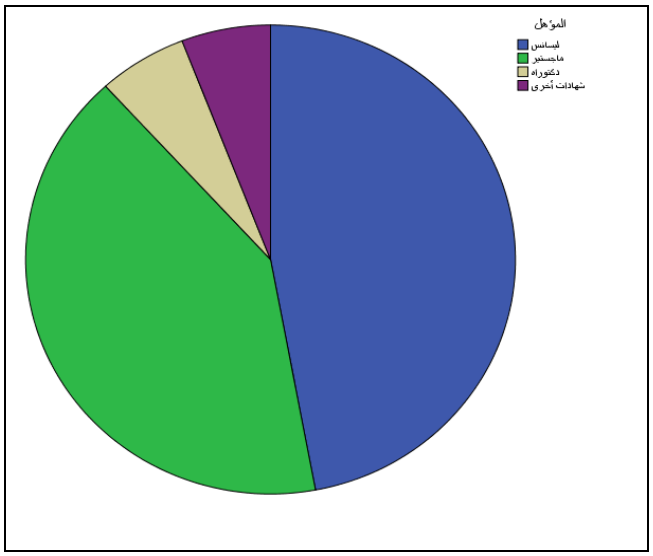
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
ليسانس	09	%50	07	%43.75	16	%47.1
ماجستير	06	%33.34	08	%50	14	%41.2
دكتوراه	01	%5.56	01	%6.25	2	%5.9
شهادات أخرى	02	%11.11	00	%0.00	2	%5.9
المجموع	18	%100	16	%100	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقًا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-1): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول (3-3) والشكل رقم (3-1) الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن غالبية أفراد فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 09 أي ما نسبته 50% واحتل مؤهل ماجستير المرتبة الثانية حيث بلغ عددهم 06 أي ما نسبته 33.34% واحتل الشهادات الأخرى المرتبة الثالثة حيث بلغ عددهم 02 أي بنسبة 11.11% واحتلت الدكتوراه المرتبة الرابعة حيث بلغ عددهم 01 أي ما نسبته 5.56% أما فئة مستخدمي القوائم المالية غالبيتهم من حاملي شهادة الماجستير حيث بلغ عددهم 8 أي ما نسبته 50% واحتل حاملي شهادة الليسانس المرتبة الثانية حيث بلغ عددهم 7 أي بنسبة 43.75% واحتل مؤهل الدكتوراه المرتبة الثالثة حيث بلغ عددهم 01 أي ما نسبته 6.25% في حين انعدام المؤهلات الأخرى.

أما بالنسبة لمجمل أفراد العينة نلاحظ بأن أفراد العينة موزعين بنسبة متفاوتة حيث نلاحظ أن النسبة الغالبة هي مؤهل ليسانس بنسبة 47.1% ويليها مؤهل الماجستير 41.2% أما مؤهل دكتوراه وشهادات أخرى بنسبة متساوية 5.9%.

المطلب الثاني: تحليل خاصية التخصص العلمي

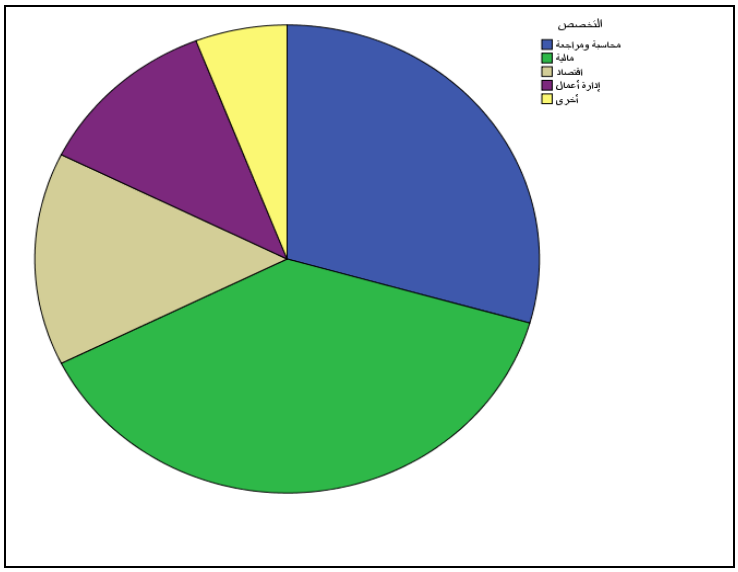
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
محاسبة ومراجعة	03	%16.67	05	%31.25	10	%29.4
مالية	09	%50	04	%25	13	%38.2
اقتصاد	01	%5.56	04	%25	05	%14.7
إدارة أعمال	03	%16.67	03	%18.75	04	%11.8
تخصصات أخرى	02	%11.11	00	0.00	02	%5.9
المجموع	18	%100	16	%100	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقًا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-2): تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول (3-4) والشكل رقم (3-2) الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي، بالنسبة لفئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة كانت الأغلبية تخصص مالية حيث بلغ عددهم 09 أي بنسبة 50% أما الاقتصاد تخصص محاسبة ومراجعة وإدارة أعمال يتوزعون توزيعا عادلا حيث بلغ عددهم 03 بنسبة 16.67% أما والتخصصات الأخرى بنسبة ضعيفة على التوالي 5.56%، 11.11%، وبالنسبة لفئة مستخدمي القوائم المالية لا يوجد فارق كبير حيث نجد أن غالبية الأفراد يتوزعون توزيعا عادلا حيث بلغ وتخصص محاسبة ومراجعة 05 بنسبة 31.25% أما تخصص مالية و اقتصاد بلغ عددهم 4 بنسبة 25 % وتخصص إدارة أعمال بلغ عددهم 03 أي ما نسبته 18.75% في حين انعدام التخصصات الأخرى.

وبصفة عامة وبخصوص إجمالي عينة الدراسة فقد غلب عليها تخصص مالية بنسبة 38.2% ويليها تخصص محاسبة ومراجعة بنسبة 29.4 % أما بقية التخصصات جاءت بنسب متقاربة 14.7%، 11.8%، 5.9% على التوالي.

المطلب الثالث: تحليل خاصية الوظيفة

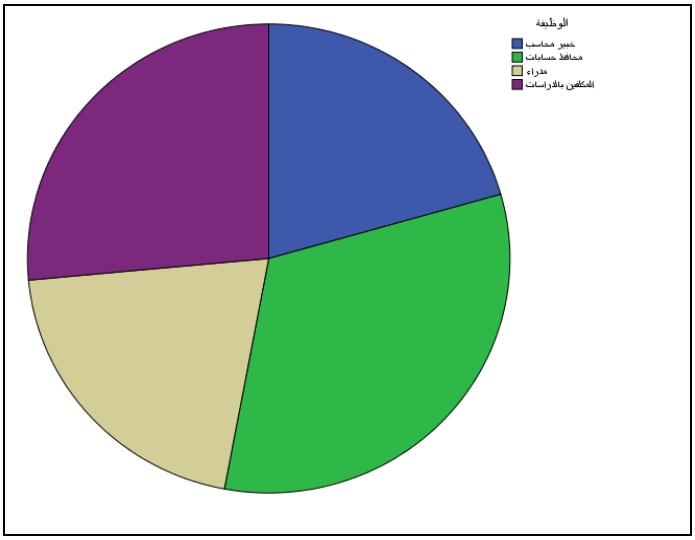
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم (3-5): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
خبير محاسب	07	%38.39	-	-	07	%20.6
محافظ حسابات	11	%61.62	-	-	11	%32.4
مدراء البنوك والمؤسسات	-	-	07	%43.75	07	%20.6
المكلفين بالدراسات	-	-	09	%56.25	09	%26.5
المجموع	18	%100	16	%100	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

تتكون عينة الدراسة من 34 فرد حيث يوضح الجدول (3-5) والشكل رقم (3-3) والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة حيث كانت أغلبيتهم محافظي الحسابات بنسبة 61.62% خبراء المحاسبة ثم يليها المكلفين بالدراسات بنسبة 56.25% ومدراء البنوك والمؤسسات بنسبة 43.75% وخبراء المحاسبة بنسبة 38.39%.

توزعت إجمالي عينة الدراسة توزيعا متقارب حيث كانت النسبة الأكبر لفئة محافظي الحسابات ب 32.4% ثم يليها المكلفين بالدراسات بنسبة 26.5% ويليها خبراء المحاسبة ومدراء البنوك بنفس النسبة ب 20.6%.

المطلب الرابع: تحليل خاصية سنوات الخبرة المهنية

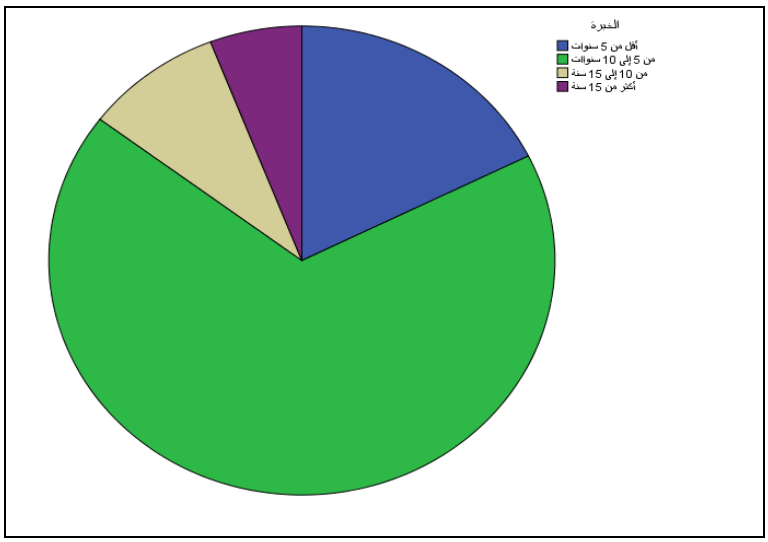
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

الخبرة	فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
أقل من 5 سنوات	04	%38.39	02	%12.5	06	%17.6
من 5 إلى 10 سنوات	13	%61.62	10	%62.5	23	%67.6
من 10 إلى 15 سنة	00	00.00	03	%18.75	03	% 8.8
أكثر من 15 سنة	01	%5.56	01	%6.25	02	%5.9
المجموع	18	%100	16	%100	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-4): تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

يمثل الجدول (3-6) والشكل رقم (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة بالنسبة لفئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة حيث كانت غالبية أفراد العينة لأصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات حيث بلغ عددهم 13 بنسبة 61.62% وفئة قليلة لأصحاب خبرة أقل من 5 سنوات حيث بلغ عددهم 4 بنسبة 38.39% بنسبة ضعيفة 5.56 % لأصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة في حين انعدمت لأصحاب الخبرة من 10 إلى 15 سنة، وبالنسبة لفئة مستخدمي القوائم المالية كانت أغلبيتهم من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 62.5% في حين لا يوجد فارق كبير لأصحاب خبرة أقل من 5 سنوات، من 10 إلى 15 سنوات، أكثر من 15 سنة بنسبة 12.5%، 18.75%، 6.25% على التوالي.

بالنسبة لإجمالي عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة كانت النسبة الأكبر لأصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 67.6% أما بقية سنوات الخبرة كانت بنسب ضعيفة ومتقاربة فأصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات ب 17.6 % ويليها أصحاب الخبرة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 8.8 % ثم يليها أصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 5.9%.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة

لأغراض تحليل البيانات استخدمنا البرنامج الإحصائي (SPSS) كما استخدمت الباحثة التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري

المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستبيان

بغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات وذلك بإعطاء رقم 1 لخيار غير موافق، 2 محايد، 3 موافق، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط

المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة 2 على 3 حيث يمثل الرقم 3 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية) و3 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 2 على 3 يساوي 0.66 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): أطوال الفترات حسب مقياس ليكارت الثلاثي

المتوسط الحسابي المرجح	المستوى
من 1 إلى1.66	غير موافق
من 1.67إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات

1-تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية الأولى

يبين الجدول رقم (3-8) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور سمعة مكتبة المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه في زيادة جودة أدائه في عملية المراجعة

الجدول رقم (3-8): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت) %	موافق	غير موافق	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	34	00	00	3	0.00	موافق	1
	%	100	00.00	00.00				
2	(ت)	23	09	02	2.41	0.892	موافق	7
	%	67.6	26.5	5.9				
3	(ت)	25	6	3	2.56	0.786	موافق	5

	%	73.5	17.6	8.8				
4	(ت)	23	6	5	2.53	0.748	موافق	6
	%	67.6	17.6	14.7				
5	(ت)	29	2	3	2.79	0.538	موافق	2
	%	85.3	5.9	8.8				
6	(ت)	20	8	6	2.35	0.836	موافق	8
	%	58.82	23.5	1.76				
7	(ت)	28	6	00	2.65	0.774	موافق	4
	%	82.4	17.6	00.00				
8	(ت)	30	3	1	2.79	0.592	موافق	3
	%	88.2	8.8	2.9				
المتوسط العام لمحور سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه					2.63	0.645	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (3-8) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.63 والانحراف المعياري المقدر ب 0.645 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة إيجابية بين سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه على جودة أدائه في عملية المراجعة ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الأول من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة "توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 3 وانحراف معياري قدره 0 لتحصل على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة حيث أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

2-لقد تحصلت العبارة "عدم وجود قضايا أو دعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.41 وانحراف معياري قدره 0.892 لتحصل على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن عدم وجود قضايا أو دعاوي مرفوعة ضد مكتب المراجعة له أثر إيجابي على عملية المراجعة.

3-لقد تحصلت العبارة "ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية" على متوسط حسابي قدر ب 2.56 وانحراف معياري قدره 0.786 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية له تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

4-لقد تحصلت العبارة "كبر حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته" على متوسط حسابي قدر ب 2.53 وانحراف معياري قدره 0.748 لتحصل على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن كبر حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته يؤثر إيجابا حيث أن مكاتب المراجعة ينتج عنها اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية بدرجة عالية.

5-لقد تحصلت العبارة "سمعة مكتب المراجعة وكبر حجمه يجعله أكثر حرصًا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.79 وانحراف معياري قدره 0.538 لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن سمعة مكتب المراجعة وكبر حجمه يجعله أكثر حرصًا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة ويؤثر إيجابيا على أداء مكتب المراجعة.

6-لقد تحصلت العبارة "زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة تقدير حجم أتعاب عملية المراجعة يؤثر سلبًا على جودة أعمال المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.29 وانحراف معياري قدره 0.836 لتحصل على الرتبة الثامنة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أطراف العينة مما يدل على أن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة تقدير حجم أتعاب عملية المراجعة له تأثير سلبي على جودة أعمال المراجعة.

7-لقد تحصلت العبارة " توفر الخبرة لدى فريق المراجعة"على متوسط حسابي قدر ب 2.65 وانحراف معياري قدره 0.744 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن توفر الخبرة لدى فريق المراجعة له أثر إيجابي عل عملية المراجعة كما تعد من الشروط الواجب توفرها للحصول على عضوية محاسب قانوني بعد توفر المؤهل والتي لها تأثير كبير في حل العديد من المشكلات عند تنفيذ عملية المراجعة لأن خبرة ومعرفة المراجع الخارجي بأمور المؤسسة من جميع النواحي يرفع من مستوى الخدمات المقدمة من قبل المراجع مما يساهم في تحسين محتوى التقرير وبالتالي تقليص فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

8-لقد تحصلت العبارة "تؤثر الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات" على متوسط حسابي قدر ب 2.79 وانحراف معياري قدره 0.592 لتحصل على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن تؤثر الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات له أثر إيجابي على عملية المراجعة.

2-تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية

يبين الجدول رقم (3-9) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في زيادة جودة الأداء في عملية المراجعة

الجدول رقم (3-9): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت)	موافق	غير موافق	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	32	0	2	2.94	0.239	موافق	1
	%	94.1	0	5.9				
2	(ت)	32	0	2	2.94	0.239	موافق	2
	%	94.1	0	5.9				
3	(ت)	17	13	4	2.47	0.825	موافق	8
	%	50	38.2	11.8				
4	(ت)	22	4	8	2.53	0.706	موافق	6
	%	64.7	11.8	23.5				
5	(ت)	33	1	0	2.94	0.343	موافق	3
	%	97.1	2.9	0				
6	(ت)	22	4	8	2.53	0.706	موافق	7
	%	64.7	11.8	23.5				
7	(ت)	22	8	3	2.41	0.857	موافق	9
	%	64.7	23.5	8.8				
8	(ت)	21	11	2	2.32	0.912	موافق	11

				5.9	32.4	61.8	%	
12	غير موافق	0.786	1.44	3	25	6	(ت)	9
				8.8	73.5	17.6	%	
10	موافق	0.779	2.38	9	6	19	(ت)	10
				26.5	17.6	55.9	%	
13	غير موافق	0.479	1.21	5	28	01	(ت)	11
				14.7	82.4	2.9	%	
4	موافق	0.327	2.88	4	0	30	(ت)	12
				11.8	0	88.2	%	
5	موافق	0.746	2.56	5	5	24	(ت)	13
				14.7	14.7	70.6	%	
	موافق	0.611	2.42	المتوسط العام لمحور إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة				

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-9) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.42 والانحراف المعياري المقدر ب 0.611 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة إيجابية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة الأداء في عملية المراجعة ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الثاني من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة "سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.94 وانحراف معياري قدره 0.239 لتحصل على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة لها دور كبير في رفع كفاءة المهنية للمراجعة والمساهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المراجعة الخارجي ومستخدمي القوائم المالية وبالتالي يؤثر على جودة عملية المراجعة.

2-لقد تحصلت العبارة "الوسائل التقنية والأساليب الحديثة المستخدمة في اتخاذ أعمال المراجعة تؤثر إيجابًا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.94 وانحراف معياري 0.239 قدره لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن الوسائل التقنية

والأساليب الحديثة المستخدمة في اتخاذ أعمال المراجعة تؤثر إيجابًا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة أي تساهم في تحسين جودة المراجعة.

3-لقد تحصلت العبارة "الرجوع إلى مراجع الحسابات السابق قبل قبول المهمة" على متوسط حسابي قدر ب 2.47 وانحراف معياري قدره 0.825 لتحصل على الرتبة الثامنة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن الرجوع إلى مراجع الحسابات السابق قبل قبول المهمة مما يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة.

4-لقد تحصلت العبارة "إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة مراجعة على حدى وتتضمن متطلبات المساعدين وجدول أعمال المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.53 وانحراف معياري قدره 0.706 لتحصل على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة مراجعة على حدى وتتضمن متطلبات المساعدين وجدول أعمال المراجعة لها أثر إيجابي.

5-لقد تحصلت العبارة "وجود سياسات وإجراءات تتضمن التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها" على متوسط حسابي قدر ب 2.94 وانحراف معياري قدره 0.343 لتحصل على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن وجود سياسات وإجراءات تتضمن التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها لها دور كبير في تحسين جودة المراجعة.

6-لقد تحصلت العبارة "ممارسة المراجع عمله بطريقة تكفل له التواصل والتعاون بينه وبين فريق المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.53 وانحراف معياري قدره 0.706 لتحصل على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن ممارسة المراجع عمله بطريقة تكفل له التواصل والتعاون بينه وبين فريق المراجعة له أثر إيجابي على عملية المراجعة.

7-لقد تحصلت العبارة "منع مكتب المراجعة من إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقًا لبرنامج المراجعة المسطر من خلال تحديد إجراءات وتعليمات محددة" على متوسط حسابي قدر ب 2.41 وانحراف معياري قدره 0.857 لتحصل على الرتبة التاسعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن منع مكتب المراجعة من إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقًا لبرنامج المراجعة المسطر من خلال تحديد إجراءات وتعليمات محددة له تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

8-لقد تحصلت العبارة "قيام المراجع بتقدير لوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة" على متوسط حسابي قدر ب 2.32 وانحراف معياري قدره 0.912 لتحصل على الرتبة الحادي عشر وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن قيام المراجع بتقدير لوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة له تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

9-لقد تحصلت العبارة "عدم وجود سياسات وإجراءات تضمن اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة" على متوسط حسابي قدر ب 1.44 وانحراف معياري قدره 0.786 لتحصل على الرتبة الحادي عشر وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة غير موافق عليها من قبل أفراد العينة مما يدل على أن عدم وجود سياسات وإجراءات تضمن اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة يؤثر سلبًا على جودة المرجعة.

10-لقد تحصلت العبارة "يقوم مكتب المراجعة بتزويد عملائه بالنشرات والتعليمات الصادرة من الوزارات المختصة والهيئات المهنية التي قد تؤثر على الحسابات" على متوسط حسابي قدر ب 2.38 وانحراف معياري قدره 0.779 لتحصل على الرتبة العاشرة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن يقوم مكتب المراجعة بتزويد عملائه بالنشرات والتعليمات الصادرة من الوزارات المختصة والهيئات المهنية التي قد تؤثر على الحسابات مما يساهم في زيادة معرفة المراجع بمهنة المراجعة وبالتالي تحقيق أعلى درجة من الجودة في أعمال المراجعة.

11-لقد تحصلت العبارة "عدم معرفة المراجع لطبيعة نشاط المؤسسة في تنفيذ عملية المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 1.21 وانحراف معياري قدره 0.479 لتحصل على الرتبة الثالثة عشر وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة غير موفق عليها من قبل أفراد العينة مما يدل على أن عدم معرفة المراجع لطبيعة نشاط المؤسسة في تنفيذ عملية المراجعة يؤثر سلبًا على جودة عملية المراجعة فالزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل يساعده في تنفيذ عملية المراجعة.

12-لقد تحصلت العبارة "التزام المراجع بتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد بعد إتمام عملية المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.88 وانحراف معياري قدره 0.327 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن التزام المراجع بتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد بعد إتمام عملية المراجعة يساهم في تنفيذ عملية مراجعة منظمة وبالتالي تؤثر إيجابيا على عملية المراجعة.

13-لقد تحصلت العبارة "قبول المراجع أي عملية مراجعة في حين لا ينفذها بدرجة مقبولة مما يؤثر سلبًا على جودة المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.56 وانحراف معياري قدره 0.746 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن قبول المراجع أي عملية مراجعة في حين لا ينفذها بدرجة مقبولة لا يسمح بإنجاز عملية المراجعة على نحو ما تنص عليه المعايير والإصدارات المهنية مما يؤثر سلبًا على جودة المراجعة.

3-تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة

يبين الجدول رقم (3-10) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية على زيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية

الجدول رقم (3-10): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت)	موافق	غير موافق	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	4	24	6	1.41	0.701	غير موافق	12
	%	11.8	70.6	17.6				
2	(ت)	8	17	9	1.74	0.828	غير موافق	11
	%	23.5	50	26.5				
3	(ت)	23	4	7	2.56	0.705	موافق	6
	%	27.6	11.8	20.6				
4	(ت)	24	5	5	2.56	0.746	موافق	7
	%	70.6	14.7	14.7				
5	(ت)	22	6	6	2.41	0.788	موافق	8
	%	64.7	17.6	17.6				
6	(ت)	28	6	0	2.65	0.774	موافق	4
	%	82.4	17.6	0				
7	(ت)	22	9	3	2.38	0.888	موافق	10
	%	64.7	26.5	8.8				
8	(ت)	29	1	4	2.82	0.459	موافق	1
	%	85.3	2.9	11.8				
9	(ت)	29	5	0	2.71	0.719	غير موافق	2
	%	85.3	14.7	0				
10	(ت)	25	3	6	2.65	0.646	موافق	5

				17.6	8.8	73.5	%	
3	موافق	0.648	2.68	3	4	27	(ت)	11
				8.8	11.8	79.4	%	
9	موافق	0.857	2.41	4	8	22	(ت)	12
				11.8	23.5	64.7	%	
	موافق	0.729	2.41	المتوسط العام لمحور اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية				

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-10) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.41 والانحراف المعياري المقدر ب 0.729 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة إيجابية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة الأداء في عملية المراجعة ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الثالث من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة "ليس من مسؤوليات المراجع اكتشاف جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية" على متوسط حسابي قدر ب 1.41 وانحراف معياري قدره 0.701 لتحصل على الرتبة الثانية عشر وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة غير موافق عليها من قبل أفراد العينة مما يدل على أن ليس من مسؤوليات المراجع اكتشاف جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية لأن المراجعين لم يدربوا في العادة على اكتشاف مثل هذه الانتهاكات واكتشافها يحتاج إلى جهد وتكلفة ووقت طويل ولهذا على المنظمات أن تزيد من تدريب المراجعين وأن تعمل الإدارة جاهدة على توفير نظام رقابة جيد.

2-لقد تحصلت العبارة "المراجع غير مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الغش" على متوسط حسابي قدر ب 1.74 وانحراف معياري قدره 0.828 لتحصل على الرتبة الحادي عشر وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة غير موافق عليها من قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع غير مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الغش لأن الإدارة هي من المسؤولة عن اكتشاف الغش حسب ما ورد في جميع التشريعات والقوانين والمعايير.

3-لقد تحصلت العبارة "يتوجب على المراجع توفير حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات" على متوسط حسابي قدر ب 2.56 وانحراف معياري قدره 0.705 لتحصل على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أنه من الصعب على المراجع توفير حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات لأنها ليس من مسؤوليات المراجع فهناك فجوة بين تصورات المراجعين ومستخدمي القوائم المالية حيث يرى مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع مسؤول عن توفير حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات في حين يرى المراجعين أن ذلك سوف يترتب عليهم من مسؤوليات إضافية لهذا على مهنة المراجعة خفض مستوى توقعات مستخدمي القوائم المالية بحيث تتلاءم مع ما يمكن إنجازه في حدود مسؤوليته.

4-لقد تحصلت العبارة "المراجع غير مسؤول عن منع الغش والخطأ والمخالفات" على متوسط حسابي قدر ب 2.56 وانحراف معياري قدره 0.746 لتحصل على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع ليس من وظيفته منع الغش والخطأ والمخالفات بل هذا يقع على عاتق الإدارة وحدها حيث تقوم بها مكاتب متخصصة قد تستغرق وقتا طويلا وتكلفة عالية.

5-لقد تحصلت العبارة "مطلوب من المراجع اكتشاف سرقة الإدارة لأصول المؤسسة" على متوسط حسابي قدر ب 2.41 وانحراف معياري قدره 0.788 لتحصل على الرتبة الثامنة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع مسؤول عن اكتشاف سرقة الإدارة لأصول المؤسسة مما يؤدي إلى زيادة الثقة بالمراجعين وخفض فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

6-لقدتحصلت العبارة "من واجب المراجع ذكر جميع حالات الغش والخطأ التي تم اكتشافها في تقريره" على متوسط حسابي قدر ب 2.65 وانحراف معياري قدره 0.774 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أنه من واجب المراجع ذكر جميع حالات الغش والخطأ والافصاح عنها في تقريره فهذا الاعتراف يعكس رؤيتهم بمعقولية وعدالة تحقيق هذه التوقعات.

7-لقد تحصلت العبارة "لم تصمم المراجعة لاكتشاف حالات الغش البسيط" على متوسط حسابي قدر ب 2.38 وانحراف معياري قدره 0.888 لتحصل على الرتبة العاشرة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن مهنة المراجعة جاءت لفحص القوائم المالية ومختلف البيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة لإعطاء رأي فني ومحايد عن مدى صحة وصدق القوائم المالية ومدى مطابقتها للمركز المالي للمؤسسة ولم تصمم لاكتشاف حالات الغش.

8-لقد تحصلت العبارة "المراجع مسؤول عن اكتشاف أي مغالاة في الأصول أو الأرباح نتيجة غش متعمد أو غير متعمد" على متوسط حسابي قدر ب 2.82 وانحراف معياري قدره 0.459 لتحصل على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع مسؤول عن اكتشاف أي مغالاة في الأصول أو الأرباح نتيجة غش متعمد أو غير متعمد ويتوجب عليه كشفها بشكل عام ومبرر.

9-لقد تحصلت العبارة "المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعاملين بالمؤسسة والتي تؤثر مباشرة على حسابات المؤسسة" على متوسط حسابي قدر ب 2.71 وانحراف معياري قدره 0.719 لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة غير موافق عليها من قبل أفراد العينة مما يدل على أن مسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية للعاملين والتي تؤثر مباشرة على حسابات المؤسسة تقع على عاتق الإدارة لكونها تمتلك القدرة على سياسات تطبيق نظام رقابة داخلية للكشف عن تلك التصرفات.

10-لقد تحصلت العبارة "المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والتي ليس لها تأثير على الحسابات" على متوسط حسابي قدر ب 2.65 وانحراف معياري قدره 0.646 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس

ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن اكتشاف التصرفات غير القانونية والتي ليس لها تأثير على الحسابات من مسؤوليات الإدارة وليس من مسؤوليات المراجع.

11-لقد تحصلت العبارة "قيام النظراء بالمراقبة يساهم في جودة المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.68 وانحراف معياري قدره 0.684 لتحصل على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن قيام النظراء بالمراقبة يساهم في الرفع من أداء المراجعين وبالتالي إضفاء طابع الجودة على مخرجات عملية المراجعة وبالتالي تقليص فجوة توقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

12-لقد تحصلت العبارة "مطلوب من المراجع الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف" على متوسط حسابي قدر 2.41 وانحراف معياري قدره 0.857 لتحصل على الرتبة التاسعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة قبل أفراد العينة مما يدل على أن مسؤولية المراجع تنشأ عندما يحصل الضرر للأطراف المعنية بعملية المراجعة مما يتوجب الإبلاغ للجهات القضائية التي تقدر العقوبات اللازمة وفي المقابل إذ لم يكن هناك جزاء يترتب عن الضرر القائم، فوجود عملية مراجعة غير منظمة ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية الذي يزيد من فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

4-تحليل نتائج المحور الرابع واختبار الفرضية الرابعة

يبين الجدول رقم (3-11) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور جودة أداء المراجع زيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية

الجدول رقم (3-11): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت)	موافق	غير موافق	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	30	2	2	2.82	0.521	موافق	3
	%	88.2	5.9	5.9				
2	(ت)	1	30	3	1.15	0.436	غير موافق	8
	%	2.9	88.2	8.8				
3	(ت)	25	5	4	2.59	0.749	موافق	6

				8.8	14.7	73.5	%	
7	موافق	0.743	2.59	4	5	25	(ت)	4
				11.8	14.7	73.5	%	
2	موافق	0.327	2.88	4	0	30	(ت)	5
				11.8	0	88.2	%	
4	موافق	0.719	2.71	0	5	29	(ت)	6
				0	14.7	85.3	%	
5	موافق	0.697	2.62	5	4	25	(ت)	7
				14.7	11.8	73.5	%	
1	موافق	0.171	2.97	1	0	33	(ت)	8
				2.9	0	97.1	%	
	موافق	0.461	2.54	المتوسط العام لمحور جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات				

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-11) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.54 والانحراف المعياري المقدر ب 0.461 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة فروق ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الرابع من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة "يتأكد المراجع من كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة"على متوسط حسابي قدر ب 2.82 وانحراف معياري قدره 0.521 لتحصل العبارة على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن يجب على المراجع التأكد من كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة لمعرفة فيما إذا كانت المؤسسة لديها خبرات في أداء مهمتها التي تساهم في تقليل التكاليف التشغيلية بتدفق العمليات.

2-لقد تحصلت العبارة "يقبل المراجع تفسيرات الإدارة بدون الحصول على قدر كافٍ وملائم من أدلة الإثبات" على متوسط حسابي قدر ب 1.15 وانحراف معياري قدره 0.436 لتحصل العبارة على الرتبة الثامنة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة غير موافق عليها من قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع لا يقبل تفسيرات الإدارة بدون

الحصول عل أدلة وقرائن الإثبات لأن حصول المراجع على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من الحصول على الخلاصات والاستنتاجات لإبداء رأيه المحايد في القوائم المالية.

3-لقد تحصلت العبارة "يتأكد المراجع على القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة قبل إنهاء عمله" على متوسط حسابي قدر ب 2.59 وانحراف معياري قدره 0.749 لتحصل العبارة على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن قيام المراجع بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة قبل إنهاء عمله الذي يساهم في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمراجع.

4-لقد تحصلت العبارة "حرص المراجع على معرفة جوانب شؤون الشركة محل المراجعة ونظم إدارتها" على متوسط حسابي قدر ب 2.59 وانحراف معياري قدره 0.743 لتحصل العبارة على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أنه يجب على المراجع معرفة كل ما يخص الشركة لمعرفة جوانب القوة والضعف ما يساعده على فحص القوائم المالية ومطابقتها مع المركز المالي للمؤسسة.

5-لقد تحصلت العبارة "قدرة المراجع على تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية تعكس الأحوال المالية للشركة" على متوسط حسابي قدر ب 2.88 وانحراف معياري قدره 0.327 لتحصل العبارة على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع يقوم تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية تعكس الأحوال المالية للشركة لإعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

6-لقد تحصلت العبارة "يتأكد المراجع من أن الشركة تعمل وفقًا للقوانين والأنظمة" على متوسط حسابي قدر ب 2.71 وانحراف معياري قدره 0.719 لتحصل العبارة على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على ان مراقبة المراجع الشركة محل المراجعة والتأكد من أنها تعمل وفقا للقوانين والأنظمة يعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام.

7-لقد تحصلت العبارة "يعمل المراجع على توفير توكيد معقول بأن الإدارة أوفت بمسؤولياتها" على متوسط حسابي قدر ب 2.62 وانحراف معياري قدره 0.697 لتحصل العبارة على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع يعمل على توفير توكيد معقول بأن الإدارة أوفت بمسؤولياتها من خلال تقرير يقدم في رأي إيجابي حول سعي حرص الإدارة في تنفيذ مهمتها.

8-لقد تحصلت العبارة "يتأكد المراجع من سلامة جميع المفردات العينة المختارة للفحص من خلال اختبارها" على متوسط حسابي قدر ب 2.97 وانحراف معياري قدره 0.171 لتحصل العبارة على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن المراجع يقوم باختيار عينة ومن خلال ذلك يقوم بتحليلها وبناءا على ذلك يتأكد من سلامة جميع المفردات.

5-تحليل نتائج محور الخامس واختبار الفرضية الخامسة

يبين الجدول رقم (3-12) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دور المنظمات والجمعيات المهنية في مراقبة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية

الجدول رقم (3-12): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور دور المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت)	موافق	غير موافق	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	30	2	2	2.82	0.521	موافق	3
	%	88.2	5.9	5.9				
2	(ت)	32	2	0	2.88	0.478	موافق	2
	%	94.1	5.9	0				
3	(ت)	20	4	10	2.47	0.706	موافق	5
	%	58.8	11.8	29.4				
4	(ت)	33	0	1	2.97	0.171	موافق	1
	%	97.1	0	2.9				
5	(ت)	21	6	7	2.44	0.786	موافق	6
	%	61.8	17.6	20.6				
6	(ت)	24	10	0	2.41	0.925	موافق	7
	%	70.6	29.4	0				
7	(ت)	23	10	1	2.38	0.922	موافق	3
	%	67.6	29.4	2.9				
8	(ت)	25	8	1	2.50	0.862	موافق	8

				2.9	23.5	73.5	%	
	موافق	0.671	2.60	المتوسط العام لمحور دور المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية				

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-12) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.60 والانحراف المعياري المقدر ب 0.671 تأييد أفراد العينة لوجود دور مهم في رفع مستوى مهنة المراجعة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الخامس من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة "هناك اهتمام بالتطوير الدائم والمستمر من قبل المنظمات المهنية بتطوير مهنة المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.82 وانحراف معياري قدره 0.521 لتحصل العبارة على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن اهتمام المنظمات بتطوير مهنة المراجعة يعطي المكانة اللائقة بها ويرفع من الأداء مما يعطي التقارير الصادرة من قبل مكاتب المراجعة القبول لدى مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تخفيض فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

2-لقد تحصلت العبارة "يجب على المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة أداء عملية المراجعة لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن" على متوسط حسابي قدر ب 2.88 وانحراف معياري قدره 0.478 لتحصل العبارة على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن هيمنة المنظمات المهنية على مهنة المحاسبة والمراجعة يعود بالنفع على أداء المراجعين فهي من الوسائل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن.

3-لقد تحصلت العبارة "وجود قوانين ملزمة من قبل الجمعيات المهنية تلزم بضرورة إتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني مكاتب المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.47 وانحراف معياري قدره 0.706 لتحصل العبارة على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن الجمعيات المهنية تقوم بإصدار قوانين تلزم فيها إتباع نظام معين لمكاتب المراجعة وذلك من خلال تتبع مراحل عملية المراجعة ومراقبة أفراد مكتب للتأكد من الأفراد يتبعون يلتزمون بكل القوانين والتنظيمات الصادرة مما يزيد من جودة الأداء وبالتالي زيادة موثوقية التقارير الصادرة لإعطاء المصداقية للقوائم المالية وإشباع رغبات مستخدميها.

4-لقد تحصلت العبارة "تعمل المنظمات المهنية على وضع معايير المراجعة ومعايير السلوك المهني" على متوسط حسابي قدر ب 2.97 وانحراف معياري قدره 0.171 لتحصل العبارة على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن وضع تلك المعايير يدعم الكفاءة المهنية واستقلال المراجع مما يؤدي إلى تحسين أداء المراجعين وممارسة مهمته بكفاءة عالية طبقا للمعايير التي تنص عليها المنظمات المهنية.

5-لقد تحصلت العبارة "تقوم المنظمات المهنية بمراقبة التزام المراجعين بتطبيق معايير المراجعة والحفاظ على تطبيق معايير سلوك المهنة" على متوسط حسابي قدر ب 2.44 وانحراف معياري قدره 0.786 لتحصل العبارة على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن التزام المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي مما يدعم في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

6-لقد تحصلت العبارة "وجود سياسات وإجراءات تلزم العاملين بمكاتب المراجعة بالتعليم المستمر وتنمية القدرات والمهارات الذاتية" على متوسط حسابي قدر ب 2.41 وانحراف معياري قدره 0.925 لتحصل العبارة على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على حرص المنظمات المهنية في الرفع من مستوى أداء المراجعين من خلال السياسات والإجراءات التي تلزم مكاتب المراجعة بالدورات التكوينية لرفع القدرات الشخصية بالتعليم المستمر من خلال مواكبة كل ما هو جديد في ميدان المحاسبة والمراجعة مما يحسن من أداء المراجعين.

7-لقد تحصلت العبارة "تلزم الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لدى مكاتب المراجعة يعنى بالرقابة على جودة عملية المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.38 وانحراف معياري قدره 0.922 لتحصل العبارة على الرتبة الثامنة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يعبر على دور المنظمات والجمعيات في مهنة المراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين ومعايير المراجعة للرفع من أداء أصحاب المهنة وكذلك إلزام مكاتب المراجعة بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية المراجعة مما يرفع من أداء المراجعين وبذلك تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية.

8-لقد تحصلت العبارة "تقوم المنظمات والجمعيات المهنية بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى درجات من الجودة في أعمال المراجعة" على متوسط حسابي قدر ب 2.50 وانحراف معياري قدره 0.862 لتحصل العبارة على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن المنظمات والجمعيات المهنية تقوم بتدريب المراجع من خلال تنظيم دورات تكوينية وإبلاغه بكل ما هو جديد في مهنة المراجعة لتأهيل المراجع مما يحقق مستوى أعلى من جودة أعمال المراجعة.

6-تحليل النتائج الإحصائية لجميع المحاور

يوضح الجدول رقم (3-13) تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور

الجدول رقم (3-13): تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه	2.63	0.645	موافق	1
إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	2.42	0.611	موافق	4
اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية	2.41	0.729	موافق	5
جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات	2.54	0.461	موافق	3
دور المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية	2.60	0.671	موافق	2
جميع المحاور	2.52	0.623	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

تبين من الجدول رقم (3-13) بأن جميع المحاور قد تحصلت على متوسطات حسابية تفوق أدنى متوسط حسابي للموافقة والمقدر حسب مقياس ليكارت الثلاثي 2.34 وقد بلغ متوسط المتوسطات لجميع المحاور ب 2.52 الذي يتوافق مع معيار ليكارت الثلاثي مع الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على محتوى تلك المحاور وقد احتل محور سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه احتل المرتبة الاول بمتوسط حسابي قدر ب 2.63 أما واحتل محور دور المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر ب 2.60 واحتل محور جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر ب 2.54 واحتل محور إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدر ب 2.42 أما محور اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية احتل المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدر ب 2.41.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري في هذا الموضوع وتجسيد ذلك في الجانب التطبيقي منه، بتويع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومكلفين بالدراسة ومدراء البنوك والمؤسسات وبعد تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، المتوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري وذلك باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS تم ملاحظة أن هناك وجهات نظر مختلفة بين الموافقة والمحايدة وغير موافق، وبعد تحليل النتائج توصلت الباحثة للإجابة عن الفرضيات المصاغة في هذا الفصل وذلك من خلال:

- ✓ سمعة ومكانة مكتب المراجعة يساهم في تعزيز مكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى.
- ✓ قيام مراجع الحسابات بإجراءات تخطيط منظمة يساهم في تنفيذ عملية المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة ومدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يحسن جودة المراجعة.
- ✓ أن عدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبالأخص الكشف عن الغش والأخطاء وإعطاء إنذار مبكر عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار يعد عجز لمعايير المراجعة.
- ✓ هناك وجهات نظر مختلفة بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية فمن وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية تعود فجوة إلى أداء المراجع إلى قصور في أداء مراجعي الحسابات أما من وجهة نظر المراجعين فتعود إلى القصور في معايير المراجعة فتلك المعايير تؤثر على الجودة فهي لا تدرس مشاكل مراجعة معينة وإنما تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية.
- ✓ تلعب المنظمات دورًا هامًا ورئيسيًا في تحسين مستوى الأداء مع وجود قوانين تلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام رقابة لعملية المراجعة كما تفرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة عدم وجود إلزام قانوني بمعايير الجودة المفروضة.

تمهيد الفصل الثاني:

لقد كان الفشل الذي لحق بالشركات خلال حقبة الثمانينات الميلادية أكبر أثر في تغيير صورة مهنة المراجعة الأمر الذي أدى إلى عدم الوثوق بالمهنة وفقد المراجعين لمصداقيتهم فقد ظهرت مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة نتيجة لعدم التطابق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية مع ما يجب أن يقدمه المراجع حيث أن القيود المفروضة على عملية المراجعة تكون عادة معروفة بصفة عامة للمراجعين وتكون غير معروفة أو غامضة لمعظم مستخدمي القوائم المالية لذلك فإنهم يتوقعون المزيد من عملية المراجعة عن الإنجازات التي يقدمها لهم المراجعين فتكون بذلك ما يسمى بالفجوة المتوقعة، ولذلك يجب تقليص فجوة التوقعات في المراجعة عن طريق دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية ومحاولة الاستجابة بطريقة فعالة للتوقعات المعقولة وتصحيح التوقعات غير المعقولة حيث أن ثقة المجتمع في مهنة المراجعة قد تزداد إذا ما تعاملت مع فجوة التوقعات بطريقة تضع اهتمامات المجتمع فوق اهتمامات أعضاء المهنة لذا سنقوم في هذا الفصل بالتطرق للعناصر التالية:

- المبحث الأول: فجوة التوقعات في المراجعة.
- المبحث الثاني: القوائم المالية والافصاح عنها.
- المبحث الثالث: انعكاس جودة المراجعة على فجوة التوقعات.

المبحث الأول: فجوة التوقعات في المراجعة

اهتم الباحثين خلال العقدين الأخيرين في أدبيات المراجعة حول ظاهرة أطلقوا عليها مسمى فجوة التوقعات والتي تعني بشكل عام وجود اختلاف في توقعات المستخدمين لتقارير المراجعة من ناحية وبين ما يقدمه المراجعون من ناحية أخرى، ولتوضيح المعنى الحقيقي لفجوة التوقعات فقد تناول المبحث المفاهيم الخاصة بفجوة التوقعات ومكوناتها والعوامل المؤدية لوجودها وسبل تضييق هذه الفجوة.

المطلب الأول: مفهوم ومكونات فجوة التوقعات في المراجعة

شهدت أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين مراجع الحسابات من ناحية والأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية المراجعة وطبيعة عمل ودور مسؤوليات المراجع في تنفيذها واهمية ما تقدمه مثل هذه العملية للأطراف المستفيدة، وإيجاد الحلول المناسبة لمثل تلك المعضلة.

الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات

منذ ظهور مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة إلى الوجود في سبعينات القرن الماضي على يد Liggio حيث كان أول من استخدم هذا المصطلح في مقالة له عام 1975 بعنوان "فجوة التوقع، هزيمة قانونية للمراجع " ومنذ ذلك التاريخ وقد شاع استخدام هذا المصطلح وكثرت عنه الدراسات والبحوث الأكاديمية، كذلك جهود المنظمات المهنية والحكومية في محاولة منها التوصل إلى مفهوم محدد للفجوة ومعرفة مظاهرها ومكوناتها وأسبابها من أجل العمل على تضييق هذه الفجوة.[1]

ولقد ظهرت العديد من التعريفات لفجوة التوقعات في المراجعة فقد عرفها Liggio بأنها عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات[2]، وفي عام 1978 صدر تقرير لجنة كوهين حيث تم توسيع نطاق التعريف لفجوة التوقعات حيث عرفت على أنها الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يمكن ويجب أن يقدمه المدقق بشكل معقول[3]، كما عرفها Guy and Sullivan على أنها عبارة عن الاختلاف

---

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، **قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، 2011، ص 32.

[2] محمد الفيومي وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 271.

[3] عبد الرزاق محمد الفرح، **العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 1، يونيو، 2013، ص 46.

بين ما يعتقده الجمهور ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة بأن المراجعين مسؤولون عن تحقيقه وما يعتقده المدققون أنفسهم بأنهم مسؤولون عنه[1]

وعرف Jennigs et al فجوة التوقعات بأنها الفرق بين ما يتوقع الجمهور من مهنة مراجعة الحسابات وما يوفر مهنة في الواقع[2]، كما عرفها Hatherly et al أنها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق[3]، أما Hank فعرفها بشكل عام بقوله "فجوة التوقعات تشير إلى سوء فهم المستخدم لوضع أو حال" والحالة هنا يعبر عنها بالقوائم والتقارير المالية.[4]

ومازال تعبير فجوة التوقعات يستخدم على نطاق واسع في المراجعة كما أنه يوجد العديد من التفسيرات له إذ يرى بعض الباحثين أن تلك الفجوة تتمثل في التباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وتلك التي يتصوره مستخدمي القوائم المالية، ويؤكد بعض الباحثين على أنه يقصد بتلك الفجوة التباين بين كل من المراجع والمجتمع فيما يتعلق بواجبات ومسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة.[5]

ولهذا يمكن الوصول إلى التعريف التالي لفجوة التوقعات بأنها عبارة عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات.

الفرع الثاني: مكونات فجوة التوقعات في المراجعة

يرى Martins أنه باقتباس نموذج لجنة ماكدونالد الذي أعده Porter يمكن التعرف على مكونات فجوة التوقعات[6]، وتتمثل في العناصر التالية:

1-فجوة المعقولية: تنشأ بسبب أن الأفراد من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما يوفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية، تطبيقا لمعايير المراجعة على سبيل المثال يتوقع الأفراد المستخدمون أن عملية

---

[1] محمود شعبان حسين أحمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 28.

[2] Mahdi salehi & al, **audit expectation gap in auditor responsabilité between India and Iran**, international of business and management, vol 03N 11 november 2008, p 136.

[3] رائد إبراهيم سعد، **فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، 2008، ص 353.

[4] لؤا أحمد عبد الحق صفدر، **فجوة التوقعات وتأثيرها علن ى فعالية تقرير المراجعة من وجهة نظر المستخدم**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، لا توجد سنة الدراسة، ص 26.

[5] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 6.

[6] سامي صبحي واكد، **الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2003، ص 37.

المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير على أن عملية المراجعة ستكشف عن حالات قليلة من الغش.[1]

2-فجوة الأداء: هي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من أن المراجعين يمكنهم القيام به بدرجة معقولة وبين ما يؤديه المراجعين فعلاً[2]، ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

أ-فجوة المعايير الناقصة: وتتمثل تلك الفجوة فيما بين ما لذي يمكن أن يتوقع المراجعون أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما الذي تتطلبه المهنة ومعاييرها من المراجعين أن يفعلوه بعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم وفقاً لمعايير المراجعة.[3]

ب-فجوة الأداء الناقص: هي الفجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية او قصور في الأداء.[4]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 781.

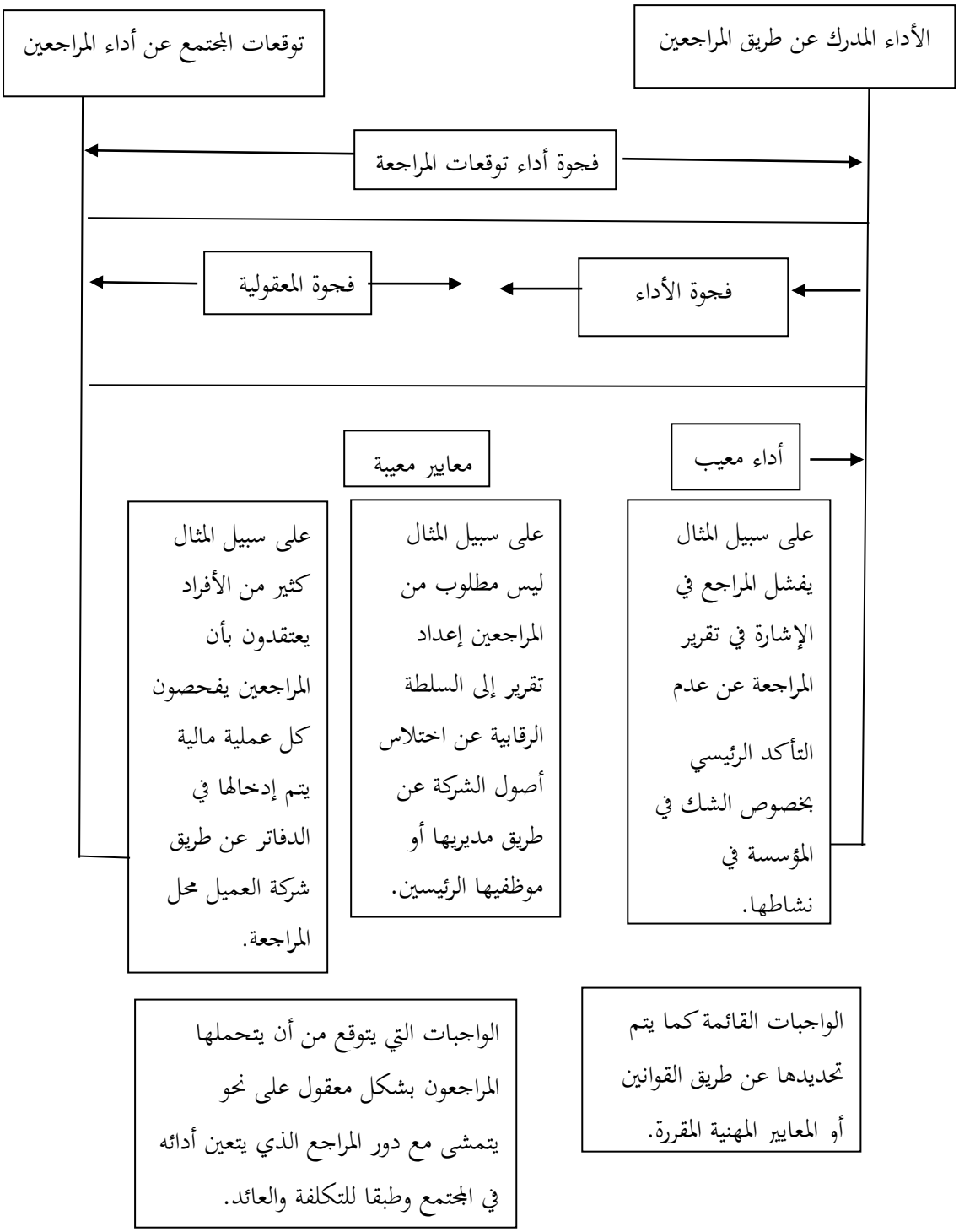
[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 25.

[3] أمين السيد أحمد لطفي (2)، مرجع سابق، ص 27.

[4] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 8.

ويوضح الشكل التالي تلك المكونات كما يلي:

الشكل رقم (2-1): مكونات فجوة التوقعات في المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص781.

المطلب الثاني: العوامل المؤدية إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة

اختلفت المبررات التي أعطيت لأسباب وجود أو حدوث فجوة التوقعات في أعمال المراجعة باختلاف وجهات نظر واضعي تلك الأسباب فهناك من يرجعها إلى مستخدمي القوائم المالية ومنها من يرجعها للمحاسبين القانونيين أنفسهم وهناك من يرى أن كلا الطرفين مسؤولاً، وبالنظر إلى مكونات فجوة التوقعات نجد أن السبب الأخير كان محدوداً في نطاقه حيث لم يدرس كافة عناصر فجوة التوقعات، وعلى العموم فإن هناك أسباب وجيهة تنطوي على أكثر من سبب على قدر كبير من الأهمية ومنها:

الفرع الأول: العوامل أو الأسباب المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة

1-عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المراجع: من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة أن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توفر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المؤسسة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة و اللازمة لاتخاذ قرارتهم المالية و الاقتصادية يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة.[1]

أي أن الاستقلال والكفاءة المهنية هما أهم الصفات الواجب توافرها في مراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعة كما يشترط في مهنة المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع أن تتوفر فيها المتطلبات التالية:[2]

- المحافظة دائماً على الحياد واستقلال المراجع الذي يزاول مهنة المراجعة.

- المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاول عملية المراجعة وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات المختلفة.

- قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة بالاطلاع على مسؤولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين.

2-الشك في استقلال المراجع: يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات

---

[1] يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو، 2014، ص 376.

[2] كناري سعيد الربضي، **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، 2013، ص 74.

والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم[1]، ويقدم المراجع لعمليه خدمات أخرى بجانب مهمة المراجعة مشتملة على الاستشارات الإدارية والضرائبية وخدمات إمساك السجلات المحاسبية والفحص الدوري وكل هذه الخدمات تتطلب علاقات قد تؤثر عكسياً على استقلالية المراجع عن عميله في أداء مهمة المراجعة[2]، ويوجد بعض التساؤلات بخصوص تأثيرات المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء وضغوط الأتعاب وتقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة وسعى بعض المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى على استقلال المراجعين[3]، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي لي ميتكالف Lee Metacalf ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت.[4]

3-انخفاض جودة الأداء المهني: توجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة[5]، ومن بين العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة الأداء:[6]

- ✓ يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
- ✓ قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كان نتيجة للمنافسة.
- ✓ تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعينهم سنوياً.
- ✓ عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
- ✓ إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم.
- ✓ زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.

4-الاتصال غير الفعال في مهنة المراجعة: تعمل مهنة المراجعة في بيئة متعددة الأطراف، وكما أن كل مهنة تقدم خدماتها لجمهورها فكذلك المراجعة لها جمهورها الذي يطلب خدماتها ولكن دائماً ما يتوقع جمهور أي مهنة مستوى

---

[1] مصطفى محمود مصطفى، مرجع سابق، ص 24-25.

[2] وليم توماس، مرجع سابق، ص 195.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 15.

[4] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 375.

[5] نفس المرجع، ص 381.

[6] مصطفى محمود مصطفى، مرجع سابق، ص 36-37.

خدمة أعلى مما تقدمه المهنة، قد يرجع ذلك إلى توقعات غير معقولة أو أن المهنة تقدم خدماتها في إطار لا يحقق للجمهور الاستفادة الكاملة وعلى ذلك فهناك علاقة بين توقعات المستفيدين غير المعقولة وبين طريقة توصيل المراجعة لخدماتها والتي وصفت بأنها غير فعالة ومن المتعارف عليه أن من أهداف المراجعة الأساسية توصيل نتائجها إلى المستفيدين.[1]

5–نقص الكفاءة المهنية: كشف عمل بورتر في نيوزيلاندا عن تجاهل واضح لواجبات المراجعين من جانب المراجعين ذاتهم في حين أن بعض الواجبات التي تم قبولها عن طريق المراجعين بدا للمستحبين إليها بخلاف المراجع أنها قد تم أدائها بشكل ضعيف تلك الواجبات تضمنت التعبير في تقرير المراجعة عن الشكوك في الوجود المستمر للشركة محل المراجعة والافصاح عن تقرير المراجعة عن التشويه المعتمد المدروس في المعلومات المالية ومع ذلك فإن الكفاية الفنية للمراجع تتطلب حقيقة التحديد الواضح لها حيث أنها يمكن أن تتضمن نقص العناية و نقص المعرفة وكذلك نقص الخبرة[2]، ويقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية و المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال ومن هذا المفهوم تبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للمراجعة والسبب الرئيسين في وجودها وعلى الرغم من تأكيد "Mautz and Shraf" على أن الكفاءة المهنية مفترضة المراجعين دائماً وبالتالي فإنها ليست محل شك من وجهة نظرهما فإن هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بأنهم يعملون في مجالات لا تتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي للقيام بها.[3]

6–قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع: إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية المراجعة ولذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالمراجعة المباشرة، فقد اشتد الجدل منذ منصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المؤسسة مسؤولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المؤسسة عبارة عن مجموعات من الأفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المؤسسة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المؤسسة في المجتمع.[4]

7–مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والخطأ: مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش تمثل إحدى مكونات فجوة التوقعات في المراجعة ويؤكد بعض الباحثين على أن مسؤولية المراجع عن اكتشاف والتصرفات غير القانونية تعتبر من

---

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 56-57.

[2] أمين السيد أحمد لطفي (2)، مرجع سابق، ص 36 -38.

[3] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 378.

[4] نفس المرجع، ص 381-382.

أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في المراجعة[1]، فالمجتمع المالي عند اعتقاده بأن المراجع من مسؤولياته اكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ بينما مهنة المراجعة تعتقد بأن مسؤولياتها تكمن في التخطيط الجيد وأن يكون لدى المراجع الشك المهني ليكون توقع لاكتشاف عمليات الغش والاخطاء الجوهرية وهذا ما بينته الدراسات ومعايير المراجعة التي تلقى قبولاً عاماً مما ينتج عن هذا الاعتقاد الخاطئ لدى المجتمع المالي عن دور المراجع ومسؤولياته لاكتشاف الغش والخطأ لوجود فجوة التوقعات بين مهنة المراجعة والمجتمع المالي.[2]

8-مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية: يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المراجع أن يكتشف التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ المراجعة مما ينتج عن هذا التوقع نشؤ فجوة التوقعات، ورغم أهمية نظم الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيض إمكانية ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى ممكن بالإضافة إلى زيادة إمكانية اكتشافها في حالة ارتكابها وضرورة توسيع نطاق مسؤوليات المراجعين بخصوص اكتشاف تلك التصرفات، كما تساهم بعض معايير المراجعة المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية وتضييق فجوة التوقعات.[3]

8-تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط: يوجد اعتقاد لدى معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة وقدرتها على الاستمرار في النشاط، ونتيجة ذلك فإنه ينظر إلى فشل المؤسسة مباشرة بعد الحصول على تقرير مراجعة نظيف على أنه فشل للمراجعة، وقد صدر فيما يتعلق بواجبات المراجع بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وفقاً للمعايير المهنية المعيار رقم 59 وذلك في محاولة منه لتضييق فجوة التوقعات والتي تحث المراجع على تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة كما تضمن المعيار على أن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية.[4]

الفرع الثاني: عوامل خاصة بالمستخدمين

1-نقص الثقافة عن المحاسبة والمراجعة لدى المستخدمين: يوجد قصور في نشر الوعي بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية والمراجعة لدى فئة جمهور المستخدمين، إذ أن هذا القصور من شأنه أن يؤدي إلى عدم الإلمام بماهية وأهداف المراجعة، مما يولد المزيد من التوقعات المبالغ فيها نحو الأعمال المدركة والفعلية للمراجع مما يزيد من اتساع فجوة التوقعات في المراجعة.[5]

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 20.

[2] محمود شعبان حسين أحمد، مرجع سابق، ص 37.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 28-29.

[4] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 18-19.

[5] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 70.

2-التغير في توقعات المجتمع: قد يكون من الصعب تقييم احتمال تغير المكونات العديدة لفجوة توقعات المراجعة خلال مرور الزمن، وبينما يصبح دور المراجعة محدداً بشكل أكثر وضوحاً إلا أن بعض الواجبات والمسؤوليات قد تبتعد بعيداً عن ذلك ومن المحتمل أيضاً أن يتم الحد من فجوة المعقولية هذا نتيجة للإدراك المتزايد للمجتمع إلا أنه قد يتم التوسع فيها كنتيجة لوجود توقعات جديدة.[1]

المطلب الثالث: سبل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

نظراً لتأثيرات فجوة التوقعات كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة، فإنه من الضروري العمل على تضييقا وقد اقترح أحد الباحثين إطار عام لتضييق هذه الفجوة اعتمد فيه على تصحيح توقعات المستخدمين غير المعقولة مع تلبية توقعاتهم المعقولة، ونظراً لطبيعة فجوة التوقعات ومكوناتها فإنه يصعب القضاء عليها نهائياً وهذا ما أكده العديد من الباحثين ويتضمن الإطار المقترح المكونات التالية:

- ✓ تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- ✓ توسيع مسؤوليات المراجع.
- ✓ التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين.

1-تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية: يرتكز هذا المدخل على أساس أن السبب الرئيسي في وجود فجوة التوقعات في المراجعة هو عدم وعي المستفيدين من تقارير المراجعة بطبيعة عمل المراجع ومسؤولياته، ومن ثم فمن أجل تضييق فجوة التوقعات يجب توعية هؤلاء المستفيدين وإعلامهم بالدور الذي يقوم به المراجع في المجتمع وحدود واجباته ومسؤولياته المهنية ويجب أن يشمل هذا الإعلام أن هناك أمور هي من عمل المراجع ومن صميم اختصاصه وهناك أمور هي من اختصاص الإدارة ولهذا عدم الخلط بين ما يقوم به المراجع وما تقوم به الإدارة وهذا يتطلب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح التوقعات غير المعقولة[2]، ويمكن أن تتحقق ذلك من خلال:

أ-تقرير الإدارة: من المعلوم أن مستخدمي القوائم المالية لديهم سوء فهم بخصوص مسؤوليات كلا من الإدارة والمراجعين، وما يترتب عليه اعتقادهم بمسؤولية المراجعين عن إعداد القوائم المالية وحيث أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم فإنه بالإمكان إزالة سوء فهم من خلال تقرير الإدارة.[3]

فقد أوصت لجنة Cohen مجلس إدارة كل مؤسسة بأن يطلب من المدير المالي بها إعداد تقرير يقدم مع القوائم المالية يقر فيه بمسؤولية الإدارة إعداد تلك القوائم ويتضمن تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية واستجابة المؤسسة لنقاط الضعف

[1] أمين السيد أحمد لطفي(2)، مرجع سابق، ص 52.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ، مرجع سابق، ص 91.

[3] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 58.

الهامة التي حددها المراجع[1]، حيث اقترحت لجنة Rayan أن يتضمن التقرير السنوي للمؤسسة تقرير الإدارة والذي تقر فيه الإدارة بالمسؤولية عن إعداد القوائم إلى جانب ذلك اقترحت اللجنة أن يتضمن التقرير ما يلي:[2]

- ✓ الاعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية واختيار السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى المرتبطة بالإدارة.
- ✓ أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك الإرشادات المهنية.
- ✓ مسؤولية الإدارة عن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- ✓ أن الإدارة مقتنعة بدرجة معقولة بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط للمستقبل القريب.

كما أشارت لجنة Treadway إلى ضرورة إخطار مستخدمي القوائم المالية بطريقة أفضل عن دور الإدارة في إعداد القوائم المالية، وأوصت بإعداد تقرير الإدارة الذي يجب أن يتضمن اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة.[3]

ب–تقرير المراجعة: يعتبر تقرير المراجع هو وسيلة الاتصال الأساسية بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين، ويضفي هذا التقرير الثقة والمصداقية للقوائم المالية ويمثل خلاصة ما توصل إليه المراجع من عمله وبناء على هذا التقرير يتخذ العديد من القرارات، ويرى البعض أن تقارير المراجعة الحالية تعتبر وسيلة اتصال غير جيدة حيث أن هناك اعتقاد لمستخدمي القوائم أن المراجعين يستخدموا تقارير المراجعة كوسيلة لحماية أنفسهم ضد أي مخاطر مستقبلية[4]، لذلك فقد ساهمت لجان في بعض التوصيات التي من شأنها ان تساعد في تحسين الاتصالات مع المستفيدين ومن هذه اللجان لجنة (Cohen)، (Treadway)، (Cadbury) إضافة إلى نشرة معايير المراجعة رقم 58 التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أبريل 1988، بخصوص تقارير المراجعين عن القوائم المالية محل المراجعة، واقتراح مجلس ممارسات المراجعة (APB) في المملكة المتحدة وبناء على ذلك فمن المستحسن أن يعاد النظر في تقرير المراجعة حيث يستحسن أن يكتب بأسلوب مبسط ومفهوم لغير المختصين مع مراعاة أن يتضمن التقرير معلومات أكثر عن مسؤولية المراجع وطبيعة عمله والنتائج التي توصل إليها مع توضيح المركز المالي للشركة والقضايا الجوهرية المتعلقة بها إذا احتاجت للإفصاح.[5]

2–تدعيم استقلال مراجع الحسابات: حرصا على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة أو تضييق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المؤسسة الضغط على المراجع للسير في ركابها والمحافظة على

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 32.

[2] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 58-59.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 32.

[4] إسلام عبد الفتاح محفوظ، مرجع سابق، ص 92-93.

[5] لؤا أحمد عبد الحق صفدر، مرجع سابق، ص 35.

استقلاله فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد بجنة المراجعة الخارجية بالشركة[1]، ويناقش الباحث بعض الاقتراحات التي تهدف إلى تدعيم استقلال المراجع والتي تتعلق بما يلي:[2]

- ✓ لجنة المراجعة.
- ✓ أداء خدمات غير المراجعة.
- ✓ التغيير الإلزامي للمراجعين.
- ✓ تعيين المراجعين بواسطة جهة خارجية.
- ✓ فحص المعايير المحاسبية.

2-1-لجنة المراجعة: يهدف تشكيل لجنة المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي عن طريق تنفيذ مسؤولياتها التي يتعلق بعضها بترشيح تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه ومناقشة تقارير المراجعة وبالإضافة إلى ذلك يمكن للجنة المراجعة المساهمة في تدعيم استقلال المراجع عن طريق:[3]

أ-فحص خطط الإدارة للارتباط بالمراجع الخارجي لتنفيذ خدمات غير المراجعة مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات والأتعاب المقدرة والتأكد من أن تلك الخدمات لن تؤثر على استقلاله المهني.

ب-فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة ومحاولة تقريب وجهات النظر بينهما مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال المراجع.

2-2-أداء خدمات غير المراجعة: بهدف تدعيم استقلال مراجع تطلب قانون sarbanes-oxley أن تكون لجنة مراجعة الشركات العامة مسؤولة عن تقييم استقلال مكتب المراجعة قبل أن يتم تعيين ذلك المكتب، بالإضافة لذلك قد تطلبت أيضاً أي خدمات بخلاف المراجعة يتم أدائها عن طريق مكتب المراجعة يجب أن يتم الموافقة عليها عن طريق لجنة المراجعة ما لم تكن قيمة تلك الخدمات في إجمالها تشكل قيمة تقل عن 5% من إجمالي القيمة المدفوعة لمكتب المراجعة في السنة.[4]

2-3-التغيير الإلزامي للمراجعين: لتدعيم استقلال المراجع وزيادة ثقة المستفيدين يقترح التغيير الدوري لمكتب المراجعة الذي تتعامل معه الشركة وخصوصاً شركات المساهمة العامة أو تغيير شركاء المراجعة المسؤولين عن المراجعة مع الاحتفاظ بنفس المكتب واقترحت بعض المجاميع المهنية أن تكون هذه الفترة أطول من سنة واحدة لتجنب المراجع تهديد إدارة

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 382.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 38-39.

[3] نفس المرجع، ص 39.

[4] أمين السيد أحمد لطفي(3)، مرجع سابق، ص 403.

الشركة له سنوياً بعدم تجديد تعينه مما يؤثر على موضوعيته واستقلاله، وهناك بعض لجان المراجعة لم تؤيد ذلك لأن هذا التغيير الإلزامي للمراجعين يؤدي إلى ارتفاع تكاليف المراجعة والتقليل من جودة المراجعة والحيلولة دون تخفيض مخاطر المراجعة.[1]

2-4-تعيين المراجعين بواسطة جهة خارجية: اقترح بعض الباحثين تعيين المراجعين بواسطة جهة خارجية وتحديد أتعابهم وذلك بهدف تدعيم استقلالهم كما اقترح البعض الآخر إنشاء ديوان للمراجعة يكون من ضمن مسؤولياته الإشراف على تعيين المراجعين للشركات المساهمة وتحديد أتعابهم وفحص ممارستهم وعزلهم وذلك بهدف التخلص من الضغوط التي تشكلها أتعاب المراجعة على المراجعين وإمكانية فقد العملاء، بالإضافة إلى تحسين جودة المراجعة.[2]

2-5-فحص المعايير المحاسبية: تتضمن العديد من المعايير المحاسبية عند التطبيق عدة بدائل للاختيار من بين الطرق أو السياسات التي يتم تطبيقها على نفس البيانات فيما يتعلق بقضية أو موقف معين مما يترتب عليه اختلاف كبير في النتائج والأرباح بين الفترة التي يتم إعداد القوائم المالية والفترة التي يتم فيها إعداد التقرير وتواجه المعايير المحاسبية بعض الانتقادات منها عدم تغطيتها لمختلف العمليات، وعدم قدرتها على التعامل بطريقة مقنعة مع بعض المشكلات المحاسبية ، كل ذلك أدى إلى انخفاض الثقة فيها والتأثير على موقف المراجع في مواجهة الإدارة لاختيارها من بين السياسات البديلة وهذه أحد الأسباب الرئيسية التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات.[3]

ولدراسة استقلال المراجع، فقد أوصت إحدى اللجان Public Oversight Board (POB) في تقريرها الذي أصدرته في عام 1993بعنوان Strengthening the Professionlism of the Independent Auditor بما يلي:[4]

1- ضرورة تدعيم استقلال مجلس إدارة المؤسسة بهدف حماية مصالح المستثمرين.

2- يجب على المراجع الخارجي أن يعتبر مجلس إدارة المؤسسة عميل المراجعة.

3- ضرورة تكرار وتوسيع نطاق الاتصالات بين المراجع الخارجي ومجلس إدارة المؤسسة كما أصدرت اللجنة اقتراحات وتوصيات تتعلق بما يلي:

- ✓ الحاجة إلى قواعد إضافية بخصوص استقلال الإدارة والمراجع الخارجي.
- ✓ تدعيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي.
- ✓ العلاقة بين المراجعين الخارجيين وواضعي المعايير وهيئة تداول الأوراق المالية.

[1] لؤا أحمد عبد الحق صفدر، مرجع سابق، ص 38.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 42-43.

[3] لؤا أحمد عبد الحق صفدر، مرجع سابق، ص 39.

[4] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 45-46.

3-توسيع مسؤوليات المراجع: يوجد بعض الاقتراحات لتضييق فجوة المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، فقد أوصى مجلس الإشراف العام في تقرير أصدره في عام 1993 بأنه يجب على مجلس معايير المراجعة تطوير إرشادات لمساعدة المراجعين في تقييم إمكانية حدوث الغش الإداري الذي قد يؤثر على المعلومات المالية وأن يحدد إجراءات مراجعة إضافية يتم تنفيذها في حالة تزايد إمكانية حدوث الغش الإداري وقد أيد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تلك الوصية.[1]

كما نجد الدراسة التي أجراها (Epstein and Geiger,1994) والتي تهدف إلى دراسة آراء المستثمرين في بورصة نيويورك التي تعد من أكبر البورصات حيث تضم في عضويتها (50) ولاية أمريكية، حيث كان من نتائج تلك الدراسة أن أكثر من 50% من العينة التي بلغت (1000) مساهم وكان عدد الردود (246) استجابة يتوقعون من المراجع الكشف عن الأخطاء الهامة والجوهرية في القوائم المالية كما طالب المستثمرين بإعطاء درجة عالية من التأكيدات –تأكيد مطلق- الواردة في تقرير المراجع كذلك أوصت الدراسة إلى ضرورة الالتزام الأكيد من قبل المراجعين بالتقيد بما نصت عليه معايير المراجعة، كذلك أبدت المحاكم توقعات المستثمرين وأشارت إلى أن مسؤولية المراجعين ستزداد.[2]

4-التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين: من المهم إجراء تقييم خارجي للقوائم المالية ولآراء المراجعين عليها بهدف التأكد من التزام الشركة بالمعايير المهنية وفي هذا الصدد اقترحت لجنة (Dearing) تشكيل لجنة خاصة لفحص حالات عدم التزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية أما لجنة (Rayan) فقد أوصت بتشكيل لجنة خاصة لفحص التقارير المالية ذاتها.[3]

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية والإفصاح عنها

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية ويتم الإفصاح عنها بأن تظهر جميع المعلومات الرئيسة التي تهم مستخدمي القوائم المالية والتي تساعدهم في اتخاذ قرارتهم الاقتصادية بصورة رشيدة فالإفصاح في المحاسبة هو توصيل المعلومات المالية إلى جميع الأطراف المعنية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاها النقدية ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 46.

[2] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 55.

[3] لؤا عبد الحق صفدر، مرجع سابق، ص 41.

القرارات وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية كذلك تعتبر ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

1-تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات).[1]

2-مستخدمي القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات: تخدم القوائم المالية شرائح وطوائف مختلفة وتشمل المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي:

أ-المستثمرون: يهتم مقدمي رأس المال بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منه إذ نجدهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح إذ يحتاج المستثمرون الحاليون والمرتقبون إلى المعلومات المناسبة في الوقت نفسه ولأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية الأخرى واتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف مواردهم ويحتاج المستثمرون كذلك إلى تقويم الاحتمالات المستقبلية لأجل الزيادة في استثماراتهم أو تخفيضها أو تحويلها إلى مشروع آخر وعدم الاستمرار في الاستثمارات لفترة معينة معتمدين في ذلك على ما تقدمه لهم القوائم المالية.[2]

ب-الموظفون: يهتم الموظفون والجماعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.[3]

ج-المقرضون: تشمل المؤسسات المالية والمصارف التي تقدم قروض وتسهيلات مالية للمشروع أما في حالة عدم تقديم تسهيلات مالية فإنها سترغب بمتابعة نشاط المشروع لمعرفة قابليته الائتمانية فيما لو تقدم بطلب لتسهيلات مالية مستقبلاً.[4]

---

[1] طارق عبد العال حماد(3)، **التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 39.

[2] وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة المحاسبون، العدد 51، 2011، ص 13.

[3] أمين السيد أحمد لطفي(4)، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 44.

[4] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006، ص 31.

د–العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.[1]

هـ–الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.[2]

و–الجمهور: تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق متنوعة من خلال تقديم مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها، بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعاً وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين وكذلك سوف تفي بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.[3]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

يقصد بالخصائص النوعية للقوائم المالية الخصائص والمميزات التي تجعل القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، ويعتبر هذا المصطلح حديث نسبياً ويستخدم عموماً للتمييز بين المعلومات المالية الجيدة والمعلومات المالية أقل شأناً وعليه بات من الضروري على معدي التقارير المالية اختيار السياسات والبدائل المحاسبية المتاحة التي ترفع من هذه القيمة.[4]

فكما ورد في قائمة مفاهيم FASB رقم 2 فإن الخواص التي تفرق المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) عن المعلومات الأدنى (الأقل إفادة) هما الملائمة والمصداقية مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منها[5]، وتتكون من المكونات التالية:

الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

1–خاصية منفعة متخذ القرار: ترتبط المنفعة لمتخذ القرار بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار وكما أن معيار المنفعة أو الفائدة للمعلومات تأتي في قمة الهرم للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها القاعدة العامة إذ يلزم دائمًا تحديد البديل الذي يقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض اتخاذ القرار كما أن فائدة المعلومات المحاسبية تتحقق من

---

[1] طارق عبد العال(4)، **موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، الجزء الأول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 72.

[2] محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 15.

[3] أمين السيد أحمد لطفي(4)، مرجع سابق، ص46.

[4] هواري سويسي، بدر الزمان حمقاني، **نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 295-296.

[5] أمين السيد أحمد لطفي(5)، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 193.

خلال حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار وزيادة درجة المعرفة لديهم ولذلك يجب أن تكون المعلومات المعروضة مفهومة لمتخذ القرار. [1]

ويلاحظ أنه يوجد قيدان رئيسان يحددان إمكانية القيام بإنتاج المعلومات المحاسبية هما:

1-1-قيد التكلفة والمنفعة: الموازنة بين التكلفة والمنفعة تعتبر خاصية نوعية بقدر كونها قيد في مجال إعداد القوائم المالية فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك المنتفعين من المعلومات كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات فتوفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المؤسسة لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة والمنفعة لحالة معينة ومع هذا فإن معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.[2]

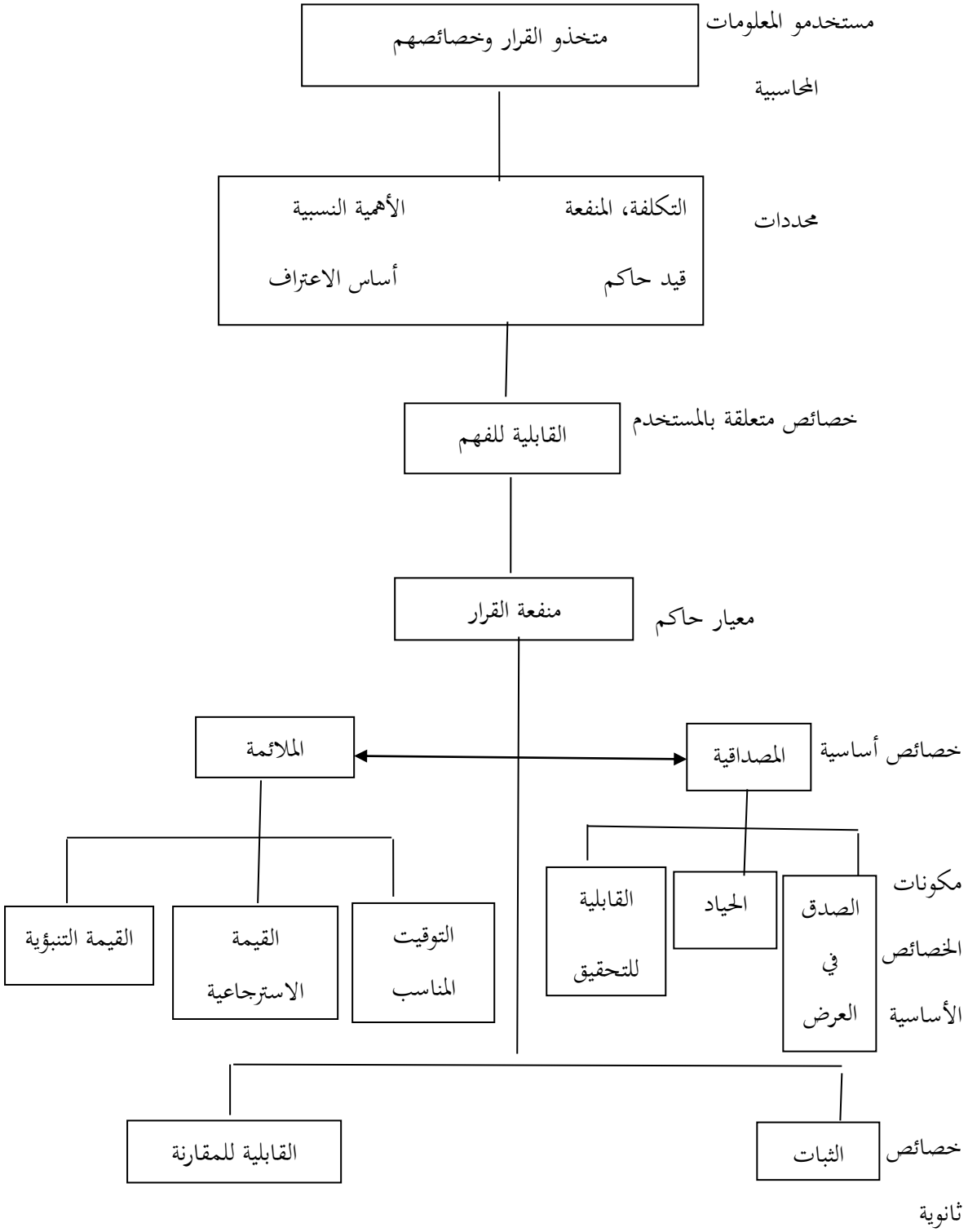
1-2-قيد الأهمية النسبية: يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالخصائص النوعية خاصة الملائمة والموثوقية، إن قرار عدم الإفصاح عن معلومات معينة يمكن أن يكون مقبولاً في حالة ما إذا كان المستثمرون في غير حاجة إليه أو لأن قيمة هذا البند صغيرة جداً بحيث لا تؤثر على القرار وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار في كل حالة ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.[3]

[1] أحمد برير، مرجع سابق، ص 78-79.

[2] أمين السيد أحمد لطفي (4)، مرجع سابق، ص 43.

[3] طارق عبد العال حماد(3)، مرجع سابق، ص51.

الشكل رقم (2-2): خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 192.

2-خاصية قابلية الفهم: يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على مدى استيعاب متخذ القرارات لهذه المعلومات ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك تتوقف على قدرات من يستخدمها وثقافته ولهذا يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات مستخدميها لهذه القوائم وحدود تلك القدرات حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.[1]

3-الملائمة: أي أن تكون المعلومات المحاسبية ذات علاقة بالقرار ولها دور في اتخاذه سواء أن كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية لها علاقة بالمستقبل أم أنها تمثل تصحيحاً للنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعاً[2]، وبالتالي تنقسم الملائمة إلى ثلاث خواص ثانوية:

أ-القدرة على التنبؤ: أي أن تساعد متخذ القرار أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.[3]

ب-القدرة على التغذية العكسية: تعتبر التغذية العكسية من مكونات أي نظام معلوماتي فهي من مكونات النظام المحاسبي وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المؤسسة وقد رأت المعايير المحاسبية الدولية أنه يجب على مستخدمي المعلومات أن يكونوا قادرين على مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي.[4]

ج-التوقيت الملائم: تعني خاصية التوقيت الملائم أنه يجب توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات وبمعنى آخر أن تكون متوفرة ومتاحة في الوقت المناسب لمتخذ القرار وقبل أن تفقد قيمتها أو قدرتها على المساهمة في اتخاذ القرار.[5]

4-الموثوقية: لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو

---

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 57.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، ص 477.

[3] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، الطبعة الأولى، درا حامد للنشر والتوزيع، 2004، ص 32.

[4] قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة الشلف، الجزائر، 2012، ص 280.

[5] محمد فايق عبد الرحمن محسن، **مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص59.

من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً[1]، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

أ-الصدق في التعبير: أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي تلاعب متعمد.[2]

ب-الحياد (عدم التحيز): أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على غيرها من الفئات.[3]

ج-القابلية للتحقق: بمعنى توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر بشرط استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح.[4]

الخصائص الثانوية: بالإضافة إلى الخصائص النوعية التي ذكرناها سابقاً هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بضرورة توافرها في المعلومات المحاسبية إلى جانب الخصائص النوعية الرئيسية والتي تتكون من الخواص التالية:

1-الثبات: يقصد بمبدأ الثبات في المعلومة المحاسبية أن تطبق المؤسسة الأساليب والطرق على نفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى، وهذا يعني بأن المؤسسة ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية ولا يعني ذلك بأن المؤسسة لا يمكنها التحول أو التغيير من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى حيث يمكنها التغيير إذا أثبتت الطريقة الجديدة أفضليتها وفي هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير المحاسبي في التقارير المالية والخاصة بالسنوات التي حدث فيها التغيير وعند حدوث تغيير في الظروف والمبادئ المحاسبية المستخدمة يشير إليها المراجع في فقرة توضيحية لتقرير المراجع حيث توضح هذه الفقرة طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة في التقارير المالية التي حدث فيها التغيير.[5]

2-القابلية للمقارنة: تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة كما تمكنهم من مقارنة أداء المؤسسة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المؤسسات المختلفة او الظروف التي تتأثر بها نفس المؤسسة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة والجدير

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية "النموذج الدولي الجديد"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص 42.

[2] طرابلسي سليم، **تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 97.

[3] رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سابق، ص 32.

[4] علي مانع صنيهيت شرار المطيري، **دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص28.

[5] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 56.

بالملاحظة أن أوجه التشابه والاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس و طرق الإفصاح ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة.[1]

المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين هما القوائم المالية الأساسية وأخرى مكملة أو ملحقة ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية وهي الميزانية وجدول حسابات النتائج وقائمة تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية يوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه سمي بالمحاسبة المالية "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة في تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[2]

ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للتنظيم كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتحدد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف المالية ألزم القانون بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج جدولاً لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.[3]

وفيما يلي نستعرض القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهي:

1-القوائم المالية الأساسية: حسب نص المادة 25 من القانون رقم 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007 تشمل القوائم المالية ما يلي:

أ-الميزانية: تصنف الميزانية عناصر الأصول والخصوم كلا على وحدة وتبرز بصورة منفصلة كما يلي:

[1] سيد عطا الله السيد، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الرايد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 108.

[2] وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر، المادة 03، ص 03.

[3] مسعود درواسي وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي يومي 13 و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.

– الأصول: تتكون الأصول من التثبيتات المعنوية والمادية والاهتلاكات والمساهمات والأصول المالية والمخزونات وأصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) والزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفًا) وخزينة الأموال.[1]

– الخصوم: وتشمل رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير المتداولة (غير الجارية) التي تتضمن فائدة والموردون والدائنون الآخرون وخصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (نواتج مثبتة سلفًا) وخزينة الأموال السلبية وما يعادلها.[2]

ب–جدول حسابات النتائج: هو عبارة عن جدول ملخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزا بين الربح والخسارة وتشمل المعلومات الدنيا المقدمة في حسابات النتائج هي كالآتي:

– تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

– منتجات الأنشطة العادية والأعباء المالية، أعباء العاملين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ومخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة غير المادية ونتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية (منتجات وأعباء) والنتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لكل شركات المساهمة.[3]

ج–جدول تدفقات الخزينة: يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة حسب مصدرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية:

– تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية وهي المقبوضات من عند الزبائن والمدفوعات للموردين والمستخدمين وكذلك المقبوضات والمدفوعات الغير مرتبطة بنشاطات الاستثمار والتمويل.

– تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار وهي المسحوبات عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأمد.

---

[1] فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي على ضوء المعايير المالية الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 170.

[2] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 188.

[3] لجنة المنشورات الصفحات الزرقاء العالمية، **النظام المحاسبي المالي SCF**، pages bleues، 2010، الجزائر، ص 65-66.

– تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل وهي ناتجة عن تغير بنية وحجم الأموال الخاصة أو القروض.[1]

د–جدول تغيرات الأموال الخاصة: يعد هذا الجدول تحليلاً للحركات التي اثرت في كل عنوان من العناوين التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

أما المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

– النتيجة الصافية للسنة المالية.

– تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

– المنتجات والاعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة

– عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد ...)، وتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.[2]

2–ملحق الكشوف المالية: يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية.

– مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.[3]

الفرع الثاني: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

تعد المحاسبة أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها بعد معالجتها وفق نظام محاسبي بشكل يلائم طبيعة عمل المشروع وأهدافه بحيث تكون مدخلاته الأحداث والعمليات الاقتصادية ومخرجاته المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي) أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع تسعى إلى حماية ذوي المصالح.[4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 36.

[2] لجنة المنشورات الصفحات الزرقاء العالمية، مرجع سابق، ص 70-71.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، مرجع سابق، ص 38.

[4] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 108.

1-مفهوم الإفصاح: يقصد بالإفصاح على وجه العموم هو العلانية الكاملة أما في المحاسبة فيقصد به أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات بطريقة سليمة.[1]

إذن فالإفصاح هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.[2]

2-أنواع الإفصاح

2-1-الإفصاح الكامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق العلمية حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[3]

2-2-الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازية لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع الفئات بشكل متوازن.[4]

2-3-الإفصاح الكافي: يعني ضرورة الإفصاح عن الحد الأدنى من البيانات المالية الواجب إظهارها في القوائم والتقارير المالية حتى لا تكون مضللة، فهو يهدف إلى تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعتبر مفيدة لإنجازات القرارات الرشيدة.[5]

2-4-الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن يكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.[6]

---

[1] مجدي أحمد الجعفري، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد 09، ص 14، متاح على الموقع www.ao.accademy.orga/peeriodics.html (تاريخ الاطلاع: مارس 2014).

[2] رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص 109.

[3] زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية: واقع، ورهانات، وأفاق يومي 7و8 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص 12.

[4] أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستنزاف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20و21 أكتوبر2009، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف.

[5] طلبة أميرة، **أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009، ص 84.

[6] زرزار العياشي، مرجع سابق، ص 13.

2-5-الإفصاح الوقائي: إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) ويتطلب الكشف عم الأمور الآتية:

- السياسة المحاسبية.
- التغير في السياسة المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.[1]

2-6-الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل: الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.[2]

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)

تعد المحاسبة نظام للمعلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قرارتهم بنشاط هذه المؤسسة وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، ويعتبر معيار المحاسبة الدولي رقم (01) من أهم معايير المحاسبة الدولية وذلك لأنه يشتمل على العدد من المكونات المحاسبية حيث يتعرض للسياسات والأسس المحاسبية مثل أساس الاستحقاق المحاسبي وكذلك الفروض المحاسبية.

الفرع الأول: عرض القوائم المالية[3]

البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من

[1] مجدي أحمد الجعفري، مرجع سابق، ص 18.

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سابق، ص 49.

[3] مجدي أحمد الجعفري، مرجع سابق، ص 41.

المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة المصادر الموكلة إليها ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات معلومات حول ما يلي:

- موجودات المؤسسة.
- مطلوبات المؤسسة.
- حقوق المساهمين.
- دخل ومصروفات المؤسسة بما في ذلك الأرباح والخسائر.
- التدفقات النقدية.

الفرع الثاني: نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (01) عرض القوائم المالية[1]

- ✓ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ إن البيانات المالية للأغراض العامة هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم من معلومات دقيقة وتتضمن البيانات المالية للأغراض العامة للبيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر.
- ✓ ينطبق هذا المعيار بشكل متكافئ على جميع المؤسسات إذا كانت بحاجة لإعداد البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية المنفصلة.
- ✓ يطبق هذا المعيار على جميع مؤسسات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية.

الفرع الثالث: السياسة المحاسبية

تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال إصدار معايير المحاسبة ويتزايد هذا الاهتمام بصفة عامة من منطلق أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع يؤدي لتنظيم الممارسات المحاسبية بحيث تحقق النفع العام للمجتمع وذلك بتوفير الأداة المناسبة لقياس نتائج النشاطات الاقتصادية ثم عدالة إيصالها إلى الأطراف أو الطوائف المعنية بهذه النشاطات وهذا في مجمله يؤثر بصفة مباشرة على اتخاذ القرارات المرتبطة بحجم ونوعية النشاط الاقتصادي.[2]

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2008، ص 32.

[2] محمد الشريف توفيق، **تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية**، مصر، 2006، متاح على الموقع: www.infotechccountans.com (تاريخ الاطلاع: 15مارس2014)

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض البيانات المالية.[1]

الفرع الرابع: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية لأغراض عامة في شكل كشوف محاسبية أو قوائم مالية ختامية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة أو مع القوائم للمؤسسات الأخرى المنافسة والمماثلة في النشاط.[2]

وتبعًا لما سبق فإن الأهداف الرئيسية للمعيار نوجزها فيما يلي:[3]

- ✓ تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم ذات الغرض العام.
- ✓ التأكيد على توفير خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال.
- ✓ تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وتحدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.
- ✓ لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى.

الفرع الخامس: الاعتبارات الواجبة عند إعداد وعرض القوائم المالية

أورد المعيار سبعة اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1-العرض العادل والمتطابق مع معايير التقارير المالية الدولية: حفاظًا على عرض عادل ومتطابق مع معايير التقارير المالية الدولية يشترط أن تتوفر التقارير المالية التي تصدرها الشركات الملزمة بتطبيق المعايير الدولية على ما يلي:[4]

- ✓ يجب أن تتضمن القوائم المالية عرضًا عادلاً للوضع المالي والأداء والتدفق النقدي للمؤسسة ويتطلب العرض

العادل التعبير الصادق عن نتائج العمليات والأحداث والظروف بما يتطابق أو يتوافق مع تعريف وقواعد الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف التي وردت في الإطار الذي حدده هذا المعيار.

- ✓ إن إعداد القوائم المالية بما ينسجم مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري

---

[1] مجدي أحمد الجعفري، مرجع سابق، ص 42.

[2] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، 2012، ص 63.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والتطبيقية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2009، ص 20.

[4] عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007، ص 14.

سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.[1]

- ✓ عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها وسهلة الفهم ويمكن استخدامها لأغراض المقارنات[2]، وفي بعض الحالات يمكن لإدارة المؤسسة من خلال تقديرها أن تقرر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية.[3]

2-فرضية استمرار المؤسسة: تعتبر فرضية استمرار المؤسسة من أهم الفرضيات التي يتعامل معها حيث يفترض بالمؤسسة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة والتي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقًا لمفهوم التصفية الذي يستند على عدم قدرتها المؤسسة على الاستمرارية وبذلك فيجب على المؤسسة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار والإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المؤسسة غير قادرة على الاستمرار.[4]

3-أساس الاستحقاق المحاسبي: ينص المعيار على وجوب أن تقدم الوحدة بإعداد القوائم باستثناء التدفقات النقدية مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي.[5]

4-التماثل والثبات في العرض: يتوجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ولا يمكن الخروج عن هذا الاتساق إلا في حالة حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية أو عند حدوث تغيير الظروف الخاصة بالمؤسسة.[6]

5-الأهمية النسبية والتجميع: وتعني الأهمية النسبية باعتبار بند معين هام نسبة إلى بنود أخرى ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف ايرادية استنادًا إلى أهميتها نسبة إلى إجمالي الأصول أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 24.

[2] مأمون حمدان، **معيار المحاسبة الدولي رقم (01) عرض البيانات المالية**، هيئة الأوراق المالية السورية، دمشق، 2009، متاح على الموقع: www.asca-sy.com/files/55pdf (تاريخ الاطلاع: 15مارس2014).

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 24.

[4] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASs2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص 99.

[5] عقاري مصطفى، مرجع سابق، ص 15.

[6] فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، 2009، ص 69.

بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية ويمكن تجميع البنود غير المماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية.[1]

6-المقاصة: يمنع إجراء المقاصة بين الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف إلا إذا كان ذلك مسموحًا أو مطالبًا بها من قبل معيار أو تفسير آخر.[2]

7-المعلومات المقارنة: يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.[3]

المبحث الثالث: انعكاس جودة المراجعة على فجوة التوقعات

لقد حاولت مهنة المراجعة تقليص فجوة التوقعات من خلال حل تلك المشكلة أو تحجيمها عل الأقل وسد الفجوة الحادثة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وبوضع جودة المراجعة كآلية وأداة فاعلة تساهم بشكل حقيقي في تقليص فجوة التوقعات من خلال تقريب وجهة نظر طرفي هذه الفجوة.

المطلب الأول: تقرير المراجعة ومدى الاستجابة لطلبات المجتمع

يمثل تقرير مراجع الحسابات محصلة عمليات المراجعة التي قام بها المراجع من لحظة حصوله على خطاب التكليف للقيام بمهمة المراجعة في مؤسسة حتى لحظة تكوين الرأي الفني عن القوائم المالية ويعتبر تقرير المراجعة إضافة ذات قيمة للقوائم المالية المنشورة إذ يعطي انطباعا لدى قارئ القوائم المالية بأن القوائم قد خضعت للفحص والتحقيق من جانب مراجع خارجي مستقل.

الفرع الأول: طبيعة وأهمية تقرير المراجعة

تهدف المراجعة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وذلك بناءًا على ما يقوم به المراجع من خطوات وتخطيط لعملية المراجعة والتزاما بالمعايير العامة للمراجعة والعمل الميداني وذلك من خلال قيامه بجمع أدلة الإثبات وحتى تتمكن من إبداء رأيه الفني في التقارير المالية ومن ثم يقوم بإبلاغ مستخدمي القوائم المالية عن رأيه في القوائم المالية من خلال تقرير المراجع[4]، ويعتبر تقرير المراجع وسيلة يعبر بها المراجع عن إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية ويقدمها للأطراف ذات العلاقة والمستخدمين لتقارير المراجعة والقوائم المالية فإعداد التقرير المكتوب وتقديمه للجمعية العامة للمساهمين من

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 101.

[2] عقاري مصطفى، مرجع سابق، ص 16.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 27.

[4] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 26.

أولى واجبات المراجع بصفته رقيب على أعمال الإدارة ووكيلاً عن المساهمين[1]، كما يعد تقرير المراجع بمثابة أداة الاتصال الأولى وربما الوحيدة بين المراجع والأطراف الخارجية ومن ثم فإن هذه الأداة باعتبارها أداة اتصال ينبغي أن:[2]

- ✓ تحمل لغة مفهومة وموحدة من حالة لأخرى.
- ✓ تحمل رسالة معينة يريد أن ينقلها المراجع إلى متخذي القرار.

الفرع الثاني: التعديلات المقترحة على تقرير المراجعة

من المعروف بأن مستخدمي البيانات المالية يعتمدون على تقرير مراجع الحسابات من خلال قراءتهم والافتراض القائم هنا بان هناك فهم تام لفجوة تقرير مراقب الحسابات وتفصيله وهدفه ولكن الواقع العملي يشير إلى عدم صحة هذا الافتراض من خلال وجود اختلاف أو تباين بين أهداف المراجعة المعلنة من جهة وبين توقعات مستخدمي تقرير مراقب الحسابات من جهة أخرى وهو ما يعرف بفجوة التوقعات التي يكمن أحد أسبابها في عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لأهداف المراجعة ومن ثم عدم فهمهم أو تقديرهم لمسؤولية مراقب الحسابات تجاه البيانات المالية المدققة بالشكل الصحيح والمطلوب[3] ، ولقد ترتب عن سوء الفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية لما يحتويه تقرير المراجع من رسائل ومعلومات إلى ظهور ما يعرف بفجوة التوقعات في المراجعة حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المراجع تحمل مسؤوليات أكثر مع عدم إدراكهم لطبيعة وأهداف المراجعة وما يمكن أن يقوم به مراجع الحسابات دون الالتزام بالمعايير المهنية المؤطرة لعمله ولذلك يحدث سوء فهم بين الطرفين مما اقتضت الضرورة تحسين أداة الاتصال هذه لأثر ذلك على فهم وإدراك الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.[4]

وعليه فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (58) بخصوص تقارير المراجعين عن القوائم المالية بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية والتي ترتب عليها تغيرات هامة في تقرير الراجعة النمطي منها ما يلي:[5]

1- إضافة فقرة افتتاحية تتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على تلك القوائم.

2- الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة.

3- إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة.

---

[1] لؤا عبد الحق صفدر، مرجع سابق، ص 50.

[2] السيد احمد السقا ومدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، ص 135.

[3] عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة**، مجلة المنصورة، العدد رقم 14، الجزء الأول، 2010، ص 125.

[4] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 28.

[5] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 36.

4- عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية من عام إلى آخر وفي حالة عدم الاتساق في التطبيق فإنه من الضروري الإشارة لذلك.

5- إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

ويهدف التقرير الجديد للمراجع إلى صيغة جديدة للتقرير للعمل على إيضاح طبيعة التأكيدات التي يعطيها المراجع لمستخدمي هذا التقرير وذلك من أجل تضييق الفجوة بين الرسائل المتوقعة من التقرير والرسائل الفعلية المبلغة لمستخدمي القوائم المالية[1]، ولقد روعي في هذا التقرير الذي تبنته معايير المراجعة الدولية وأصدرته كنموذج يتعين الالتزام به في معظم الدول التي تلتزم بالمعايير الدولية ما يلي:[2]

- ✓ أن يبصر القراء بدور المراجعة وطبيعتها.
- ✓ أن يحدد تحديدًا واضحًا لمسؤولية المراجع ويفرق بينها وبين مسؤولية الإدارة.
- ✓ أن يحدد طبيعة الفحص اللازم للمراجعة.
- ✓ أن يحدد اهداف ذلك الفحص والأخطاء التي يسعى للكشف عنها.
- ✓ أن يتلافى التحفظات الغير الضرورية المشار إليها من قبل.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

فرضت التطورات المتتالية للحياة الاقتصادية وتوسع النشاط التجاري وكبر حجم الشركات، وقد اهتمت المحاسبة والمراجعة بهذا الموضوع وأعطته حيزًا كبيرًا من الدراسة ونظرًا لتعدد التعاريف في أدبيات المراجعة إلا أنه سوف يتم الاكتفاء بتعريف إحدى المنظمات المهنية فقد عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992) لجنة المراجعة "بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة"، ومن خلال هذا التعريف نلاحظ أن لجنة المراجعة تساهم بفعالية في لعب دور مهم في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات.

الفرع الأول مقومات فعالية لجان المراجعة

لنجاح لجنة المراجعة في القيام بمسؤولياتها ومهامها يتطلب توافر مجموعة من المقومات في أعضائها تمكنهم من أداء أعمالها بكفاءة وفاعلية ومن ثم تحقيق أهداف لجنة المراجعة ومن أهم هذه المقومات أن يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية وأن يكونوا على قدرة من التأهيل العلمي والخبرة المهنية وأن يتناسب عدد الأعضاء مع حجم المهام الملقاة عليهم وأن يجتمع

[1] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 29.

[2] السيد أحمد السقا ومدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 150.

الأعضاء بصورة متكررة تمكنهم من تقييم مجريات الأمور في الشركة فكل هذه المقومات تؤدي إلى زيادة فاعلية لجنة المراجعة[1]، وتتعلق هذه المقومات بما يلي:

1-إستقلال أعضاء اللجنة: استقر الرأي على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة إذ أن مقدرة أعضاء لجنة المراجعة على تقييم وموضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوافرة في هؤلاء الأعضاء.[2]

2-التحديد الواضح لواجبات وحقوق لجنة المراجعة: يجب أن يتم تحديد حقوق اللجنة وواجباتها بصورة واضحة وتفصيلية لكي يمكن لها أن تقوم بأعمالها بفعالية مرتفعة ولكي لا يحدث تعارض أو تداخل بين عمل اللجنة وأعمال الأجهزة التنفيذية بالشركة بحيث يكون لها الحق في اتخاذ القرارات المنوطة بها وقد أكدت لجنة (Cadbury) أن لجنة المراجعة يجب أن يكون لها حق في مناقشة أي مواضيع تراها مهمة وحق الاستعانة بما تراه مناسبًا من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعارف بالمشاكل الفنية التي تواجهها اللجنة وخاصة في الأمور القانونية التي يمكن أن تؤثر في عمله إعداد التقارير المالية وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة بها.[3]

3-توفر الخبرة لدى أعضاء اللجنة: نتيجة لتعقد الأمور المالية وتعقد هياكل رأس المال وممارسة المحاسبة الإبداعية في تطبيق المعايير المحاسبية من قبل الإدارة يتطلب أن يكونوا أعضاء لجنة المراجعة من الأشخاص الذين يتمتعون بالخبرة والمهارة اللازمة لذلك على كل مجالس الإدارة في الشركات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والمراجعة والخبرة في الشؤون القانونية للشركة ويجب أن يكونوا على درجة عالية من الفهم لأعمال المؤسسة من الفهم لأعمال المؤسسة لأن توافر الخبرة لأعضاء لجنة المراجعة ضروري باعتبار أن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.[4]

4-تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة: يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى وذلك وفقًا لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة المطلوبة وطبيعة نشاطها وفي جميع الأحوال يجب أن يكون حجم لجنة المراجعة منسجم مع المسؤوليات الواجب القيام بها ومزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بدورها وتحقيق أهدافها ويشترط أن لا يؤثر هذا الحجم على أداء اللجنة ولهذا الشأن اهتمت العديد من الهيئات والمؤتمرات العلمية والدراسات بتحديد الحجم الأمثل لعدد أعضاء اللجنة والذي يتراوح بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء.[5]

---

[1] إياد سعيد محمد الصوص، مرجع سابق، ص 37.

[2] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 258.

[3] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 260.

[4] محمد عبد الله المومني، **تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 26، العدد الأول، 2010، ص 251.

[5] إياد سعيد محمد الصوص، مرجع سابق، ص 40-41.

5-عدد اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة: يعد عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة المراجعة، إذ يعد ذلك مقياسًا مهمًا على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقد العدد المناسب العدد المناسب فقد أوصى تقرير (Smith Report) في بريطانيا بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام بينما أوصت لجنة (Treadway) في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي مع الإشارة إلى ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي ورئيس المراجعة الداخلية لهذه الاجتماعات لكي يمكن مناقشتهما في المشاكل التي يواجهها كل منهما وإيجاد الحلول الممكنة.[1]

6-إدراك لجنة المراجعة لدورها الإيجابي: يتعين على أعضاء لجنة المراجعة أن تدرك جيدًا دورها الإيجابي من خلال:[2]

- ✓ تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في المؤسسات على مراقبة الإدارة.
- ✓ تدعيم دور مدققي الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات.
- ✓ تدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة وضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

الفرع الثاني: النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة والتي يمكن أن تساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات

لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك بمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي وحماية حيادية المراجع الخارجي فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة[3]، وهذا عن طريق ممارسة مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي:

1-تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين: يرى (Barbara) أن لجان وجدت كي تكون كقناة اتصال بين إدارة الشركة وبين المراجع الخارجي لتدعيم استقلاله ويرى (متولي) أن تعيين المراجعين الخارجيين أو تغيرهم وتحديد أتعابهم بواسطة لجنة المراجعة المستقلة عن إدارة الشركة يدعم استقلال المراجعين الخارجيين بدرجة أكبر مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويمكن من تحقيق ذلك عن طريق:[4]

---

[1] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص261-262.

[2] محمد عبد الله المومني، مرجع سابق، ص 252.

[3] مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 19.

[4] عيسى عبد الله الغنودي، **دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 27، العدد رقم 02، 2011، ص 465-466.

- ✓ تأييد المراجعين في التقرير عن أوجه القصور الجوهرية.
- ✓ تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- ✓ تقوية الاتصالات بين المراجع الخارجي وبين مجلس الإدارة.
- ✓ ترشيح المراجع الخارجي والمشاركة في استبداله.
- ✓ مناقشة التعديلات الجوهرية الناتجة عن عملية المراجعة.
- ✓ المشاركة في تحديد الأتعاب وفحص نطاق المراجعة وبرنامجه.

2-فحص نظام الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين: لقد أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية وهو ما أوصت به لجنة (Treadway Committee) وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه[1]، كما يمكن القول بأن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة كما تعتبر أحد دعائم تحقيق حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي[2]، ونظرًا لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات غالبًا ما يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤولية فحص الرقابة الداخلية وتقييمها إلى لجنة المراجعة واستنادًا إلى ذلك يعد من مهام لجنة المراجعة التأكيد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية لذلك فقد

قامت أصدرت لجنة رعاية المنظمات (COSO) تقريرًا في عام 1992 أكدت فيه أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية.[3]

المطلب الثالث: دور مسؤوليات مراجع الحسابات في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية

من الضروري لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة باكتشاف كل حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية توسيع مسؤوليات المراجعين بخصوص ذلك حتى يمكن لمستخدمي القوائم الثقة في آراء المراجعين عن صدق وعدالة القوائم للمؤسسات في التعبير عن مراكزها المالية ونتائج أعمالها.

الفرع الأول: فجوة التوقعات ومسؤوليات مراجع الحسابات

يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات تقديم النصح بخصوص احتمال فشل أو تعثر المؤسسة كما يتوقعون من مراجع الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية وعمليات الغش التي تؤثر على القوائم المالية وبالتالي إصدار

---

[1] رشا حمادة، مرجع سابق، ص 106.

[2] عوض سلامة الرحيلي، مرجع سابق، ص 197.

[3] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 267.

هذه القوائم بطريقة مضللة، ومن خلال استعراض توقعات مستخدمي القوائم المالية حول عملية المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات نخلص إلى أن بعض مستخدمي القوائم المالية سوف يصلون إلى نتيجة بأن توقعاتهم لم يتم تحقيقها مما يؤدي إلى ظهور ما يعرف بفجوة التوقعات وذلك عن طريق وقوع فشل أو تعثر مالي للمؤسسات من خلال إصدار تقارير نظيفة من قبل مراجع الحسابات ولهذا ترتب على مهنة المراجعة مسؤوليات مختلفة على المراجع تهدف بالأساس إلى حرص المراجع على بذل العناية المهنية الملائمة أثناء أداء مهمته للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.[1]

الفرع الثاني: توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات

يعتبر عدم إدراك مستخدمي القوائم المالية للدور الذي يلعبه المراجع في المجتمع من العوامل التي ساعدت على ظهور ما يعرف بفجوة التوقعات حيث أدى إلى عدم وضوح مسؤوليات المراجعين وليس أدل عن ذلك من اعتقاد مستخدمي القوائم المالية على أن المراجع هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة حيث كشفت العديد من الدراسات إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية وضمان دقتها وخلوها من الأخطاء واكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية ولاشك أن مثل هذه التوقعات تعتبر مؤشر على عدم وضوح دور المراجع في المجتمع كما أنها تدل على إمكانية وجود توقعات غير معقولة[2]، ويوجد بعض الاقتراحات لتضييق فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية فقد أوصى مجلس الإشراف العام في تقرير أصدره في عام 1993 بأنه يجب على مجلس معايير المراجعة تطوير إرشادات لمساعدة المراجعين في تقييم إمكانية حدوث الغش الإداري الذي قد يؤثر على المعلومات المالية[3]، ويرى (راضي 1992) أن فجوة التوقعات تقع في نطاق فجوة الأداء وليس فجوة المعقولية أي أنها تلك الفجوة التي ما يتوقع المجتمع إنجازه بصورة معقوله من المراجعين وبين الأداء الفعلي للمراجعين وعليه فإنه لا مفر من أن يتحمل المراجعين مسؤوليات أكبر وذلك تلبية لتوقعات المستفيدين من تقارير المراجعة الخاصة باكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية والتقرير عن مدى استمرارية المؤسسة.[4]

المطلب الرابع: جهود المنظمات المهنية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

يجب على المنظمات المهنية تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم على أن يتم الإعلام جيدًا عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة

[1] أحمد برير، مرجع سابق، ص 100-101.

[2] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 22.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 46.

[4] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 56.

ومعايير السلوك المهني ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير لذلك عندما تضع المنظمات المهنية معايير تدعم الكفاءة المهنية والاستقلال بحيث لا يقبل المراجع أي مهمة إلا إذا كان قادرًا على تنفيذها بكفاءة عالية وفقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

الفرع الأول: المعايير المتعلقة باكتشاف الغش والمخالفات والأعمال غير القانونية

1-المعيار رقم (53) مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها: نتيجة لتزايد الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بخصوص مسؤولياتهم عن اكتشاف الغش فقد أصدرت في عام 1988 نشرة معايير المراجعة رقم (53) التي جاءت بديلة عن نشرة معايير المراجعة رقم (16) في كونها تبنت مدخلاً بدلاً من الطابع الدفاعي فهي تتطلب من المراجع تخطيط المراجعة لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك وقد ترتب عليها اتساع نطاق مسؤولية المراجع بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة[1]، حيث طالبت العديد من التنظيمات مثل هيئة الأوراق المالية (SEC) بإعطاء مراجع الحسابات مسؤولية إضافية هي الكشف عن الغش والأخطاء ونتيجة لزيادة الضغوط في العقدين الأخيرين على المراجع تحمل مسؤوليات أكبر عن اكتشاف الغش فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1997 نشرة معايير المراجعة رقم (82) بعنوان مراعاة الغش عن مراجعة القوائم المالية وألغت النشرة رقم (53).[2]

2-المعيار رقم (54) تصرفات العملاء غير القانونية: تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء موضع اهتمام متزايد من جانب الصحافة المالية وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمنظمات المهنية في منتصف السبعينات نتيجة للرشاوى أو للمدفوعات غير القانونية بواسطة الشركات الأمريكية وقد ترتب على ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسات الفساد الأجنبي الذي يحظر على أي مدير أو موظف أو شركة مسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية، التأثير عن طريق الفساد على المسؤولين الأجانب أو إجراء مدفوعات بهدف التأثير على إجراء رسمي أو قرار بهدف الحصول عليها أو توجيهها لجهة محددة[3]، وفي عام 1988 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (54) لكي تحل محل نشرة معايير المراجعة رقم (17) والتي تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف و التقرير عن التصرفات غير القانونية لها الأثر الهام عل القوائم المالية مثلها مثل نشرة المراجعة رقم (53) التي تتطلب من المراجع تخطيط عملية المراجعة من اجل إعطاء تأكيد معقول على خلو القوائم المالية من التصرفات غير القانونية[4]، أما التصرفات غير القانونية التي لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فإن إجراءات المراجعة طبقًا لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 23-24.

[2] أحمد برير، مرجع سابق، ص 103.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 27-28.

[4] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 70.

لا توفر ضمان اكتشافها حيث أنها اكتشافها حيث أنها لا تتضمن إجراءات خاصة ومع ذلك فإنه يجب على المراجع أن يكون واعيًا ومدركاً لإمكانية وجودها.[1]

الفرع الثاني: المعايير الخاصة بزيادة فعالية المراجعة

1-المعيار رقم (55) دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية: عمل المعيار رقم (55) على مراعاة بيئة الرقابة الداخلية للعميل من خلال العمل على تقييم مخاطر الرقابة عند المستوى الأقل وكذلك إجراء اختبار لإجراءات مدى فاعلية نظام الضبط الداخلي لدى المؤسسة وذلك للعمل على تجنب المشاكل المالية حيث اشترط المعيار من المراجع أن يكون ملمًا بنظام الرقابة الداخلية[2]، بالإضافة إلى أهمية الاحتفاظ بنظم رقابة داخلية من أجل تسهيل تحقيق الأهداف فالمؤسسة التي تخضع لهيئة تداول تنظيم تداول الأوراق المالية تحتفظ بنظم رقابة داخلية من أجل الالتزام بالقانون.[3]

2-المعيار رقم (56) إجراء الفحص التحليلي: يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (56) بعنوان الإجراءات التحليلية ان يتم أداء الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة بهدف تحديد وجود عمليات أو أحداث غير عادية من خلال دراسة العلاقات بين البيانات المالية مع بعضها البعض وبين البيانات غير المالية من خلال إجراء مقارنة توقعات المراجع للمؤسسة مع القيم المسجلة بالدفاتر[4]، وتؤكد نشرة معايير المراجعة رقم (56) على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها المراجع حيث يمكن أن يقارن مصارف العمولات المسجلة في العام الحالي بالمبيعات المسجلة مضروبة في معدل متوسط العمولة كاختبار للمنطقة العامة للعمولات المسجلة كما أنه من الضروري عند استخدام المراجع أسلوب الإجراءات التحليلية أن يتم التوصل إلى معلومات هامة تساعده على التوصل إلى أدلة إثبات معينة تساعده على تكوين رأيه الفني والمحايد على القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.[5]

3-المعيار رقم (57) مراجعة التقديرات المحاسبية: تعرف نشرة معايير المراجعة (57) التقدير المحاسبي على أنه عبارة عن تقريب لأحد العناصر أو بنود أو القوائم المالية[6]، كذلك يدخل هذا المعيار في عنصر هيكل الرقابة الداخلية وذلك في حالة تقييم أداة الإدارة حيث على المراجع الحصول على أدلة ثبوتية معقولة والتي تهدف إلى ما يلي[7]:

- ✓ تطوير التقديرات المحاسبية الملموسة.

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 30.

[2] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 73.

[3] أمين السيد أحمد لطفي(01)، مرجع سابق، ص 383.

[4] أمين السيد أحمد لطفي (02)، مرجع سابق، ص 152.

[5] هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقًا لمعايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 100.

[6] أحمد بريز، مرجع سابق، ص 105.

[7] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 75.

- ✓ أن تكون التقديرات معقولة وتابعة للظروف السائدة.
- ✓ أن تكون التقديرات متماشية مع أحد الظروف المعروفة والمتعارف عليها محاسبيًا.

الفرع الثالث: معايير تحسين الاتصالات الخارجية

1-المعيار رقم (58) تقارير مراجعة القوائم المالية: حرصت المنظمات المهنية في هذا الشأن من خلال إصدار مجلس معايير المراجعة معايير جديدة من أجل تحسين وتطوير الاتصال بين المراجعين والأطراف الأخرى من أجل العمل على تضييق فجوة التوقعات[1]، وعلى هذا الأساس أصدر مجلس معايير المراجعة في أفريل 1988 نشرة معايير المراجعة رقم (58) بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية والتي ترتب عليها تغييرات هامة في تقرير المراجعة منها ما يلي:[2]

- ✓ إضافة فقرة افتتاحية تتضمن مسؤولية المراجع والإدارة.
- ✓ الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تحتوي تحريفات هامة.
- ✓ إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة.
- ✓ عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى وفي حالة عدم الاتساق في التطبيق فإنه يشار إلى ذلك.
- ✓ إدراج فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في بعض حالات عدم التأكد.

2-المعيار رقم (59) مسؤولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار: يعتبر موضوع مسؤولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار من المواضيع التي كانت موضع اهتمام الكثير من النقاش والجدال من قبل المنظمات المهنية وأعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة ومستخدمي القوائم المالية، ونتيجة لهذا القلق والنقاش الحاد استجاب مجلس معايير المراجعة في أفريل 1988 بإصدار معيار المراجعة رقم (59) والذي ألزم المراجع بضرورة قيامه بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وإصدار تحذير حول الفشل الوشيك الحدوث[3]، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد مدى مسؤولية المراجع عن الأحداث المستقبلية حيث نشأ اعتقاد لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية على أن تقرير المراجعة يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار وأنه في حالة فشل الشركة بعد أن يكون المراجع قد أعطى تقريرًا نظيفًا يتحمل المراجع مسؤولية إهماله أو تقصيره في أداء مهمته حتى وإن كان الفشل نتيجة أحداث مفاجئة أو بعد إتمام عملية المراجعة.[4]

---

[1] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 76.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 36-37.

[3] نفس المرجع، ص 153-154.

[4] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص 78.

الفرع الرابع: معايير تحسين الاتصالات الداخلية

1-المعيار رقم (60) توصيل هيكل الرقابة الداخلية المرتبطة بأمور محددة في عملية المراجعة: لقد نالت مشكلة كيفية توصيل المعلومات الخاصة بهيكل الرقابة الداخلية اهتمام كبير حيث أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) نشرة معايير المراجعة (60) والتي تتناول الأمور المتعلقة بنقل المعلومات الخاصة بهيكل الرقابة الداخلية والتي تسري على المراجعات التي تتم على القوائم المالية اعتبارا من أول فيفري 1989 ويلاحظ أن هذه النشرة:[1]

- ✓ ألزمت التقرير عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية.
- ✓ فرضت صياغة جديدة للتقرير تأخذ في الاعتبار العديد من الاهتمامات التي طرحت من خلال مستخدمي التقرير.

كما ساهمت بعض النشرات التي أصدرها مجلس معايير المراجعة ضمن سلسلة نشرات معايير فجوة التوقعات في زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية بصورة مباشرة فقد تطلبت معايير المراجعة رقم (60) من المراجع إخطار لجنة المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية.[2]

2-المعيار رقم (61) الاتصال بلجنة المراجعة: أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) نشرة معايير المراجعة (61) بخصوص الاتصال بلجان المراجعة والتي تنظم عملية الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة بشأن المعلومات الأخرى التي يتعين على المراجع الخارجي إبلاغها إلى لجنة المراجعة[3]، بالإضافة إلى ذلك فقد أصدر المجلس في عام 1992 نشرة معايير المراجعة رقم (71) التي تتطلب من المراجع إخطار الإدارة بالتحريفات الهامة في المعلومات المالية الفترية بسبب عدم تطبيق المبادئ المحاسبية وإذا اعتقد المراجع بأن الإدارة لم تستجب بطريقة ملائمة ولفترة معقولة من الوقت فعليه إبلاغ لجنة المراجعة بذلك.[4]

[1] مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 20-21.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 323.

[3] مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 22.

[4] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 78-79.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد دراستنا لفصل تقليص فجوة التوقعات في المراجعة تبين لنا أن التخلص من فجوة التوقعات نهائيًا لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً وبالرغم من عدم وجود تعريف محدد لفجوة التوقعات إلا أن كل التعريفات تدور حول فكرة أن هناك اختلاف وتباين بين ما يقوم به مراجعي الحسابات وما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية وفي هذا المضمون تطرقنا إلى العوامل المؤدية إلى وجود فجوة التوقعات التي ترجع مسبباتها إلى عدم الفهم الكافي لتوقعات المجتمع المالي وكذلك عدم وضوح دور مراجعي الحسابات في المجتمع وعدم تحديد مسؤولياتهم وقصور في أداء المراجعين الذي يعود إلى قصور معايير المراجعة المتعارف عليها ،كما تطرقنا إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لأنها تمثل وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، كما أبرزنا محاولة تقليص هذه الفجوة من خلال تقرير المراجعة ودور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية ودور مسؤوليات المراجع في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية وجهود المنظمات المهنية في تقليص هذه الفجوة.

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	IV
شكر وتقدير	V
الملخص	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات والرموز	XI
المقدمة	أ-و
الفصل الأول: الإطار النظري لجودة المراجعة	01
تمهيد	02
المبحث الأول: جودة المراجعة	03
المطلب الأول: تعريف جودة المراجعة	03
الفرع الأول: تطور وتنامي مفهوم الجودة	03
الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة	04
المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة المراجعة	06
الفرع الأول: أهمية جودة المراجعة	06
الفرع الثاني: أهداف جودة المراجعة	09
المطلب الثالث: قياس جودة المراجعة	09
المبحث الثاني: وسائل تحسين جودة المراجعة	10

المطلب الأول: الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة.....	11
المطلب الثاني: تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات	15
الفرع الأول: المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات	15
الفرع الثاني: مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية وملائمة فرض استمرارية المراجعة	16
المطلب الثالث: تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة	17
الفرع الأول: أهمية تشكيل لجان المراجعة	17
الفرع الثاني: مهام لجان المراجعة	18
المبحث الثالث: رقابة جودة عملية المراجعة	20
الفرع الأول: تعريف رقابة جودة عملية المراجعة	20
الفرع الثاني: أهداف رقابة الجودة على أعمال المراجعة	21
المطلب الثاني: الارشادات والمعايير المتعلقة برقابة جودة عملية المراجعة	22
المطلب الثالث: ضوابط وأساليب الرقابة على جودة عملية المراجعة	25
الفرع الأول: ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة.	26
الفرع الثاني: أساليب الرقابة على جودة عملية المراجعة	28
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: أسباب ظهور فجوة التوقعات وسبل تضييقها ودور المراجعة في ذلك	31
تمهيد	32
المبحث الأول: فجوة التوقعات في المراجعة	33
المطلب الأول: مفهوم ومكونات فجوة التوقعات في المراجعة	33
الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات	33

الفرع الثاني: مكونات فجوة التوقعات في المراجعة	34
المطلب الثاني: العوامل المؤدية الى وجود فجوة توقعات في المراجعة	37
الفرع الأول: العوامل أو الأسباب المتعلقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة	37
الفرع الثاني: عوامل خاصة بالمستخدمين	40
المطلب الثالث: سبل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة	41
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية والافصاح عنها	45
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	45
الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية	46
الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية	47
المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها	52
الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	52
الفرع الثاني: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	54
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)	56
الفرع الأول: عرض القوائم المالية	56
الفرع الثاني: نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (01) عرض القوائم المالية	57
الفرع الثالث: السياسة المحاسبية	57
الفرع الرابع: هدف المعيار	58
الفرع الخامس: الاعتبارات الواجبة عند إعداد وعرض القوائم المالية	58
المبحث الثالث: انعكاس جودة المراجعة على فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات	60
المطلب الأول: طبيعة وأهمية تقرير المراجعة	60

الفرع الأول: طبيعة وأهمية تقرير المراجعة	60
الفرع الثاني: التعديلات المقترحة على تقرير المراجعة	61
المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية	62
الفرع الأول: مقومات فعالية لجان المراجعة	62
الفرع الثاني: النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة والتي يمكن أن تساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات	64
المطلب الثالث: دور مسؤوليات المراجع في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية	65
الفرع الأول: فجوة التوقعات ومسؤوليات مراجع الحسابات	65
الفرع الثاني: توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات	66
المطلب الرابع: جهود المنظمات المهنية في تضييق فجوة التوقعات	66
الفرع الأول: المعايير المتعلقة باكتشاف الغش والمخالفات والأعمال غير القانونية	67
الفرع الثاني: المعايير الخاصة بزيادة فعالية المراجعة	68
الفرع الثالث: معايير تحسين الاتصالات الخارجية	69
الفرع الرابع: معايير تحسين الاتصالات الداخلية	70
خلاصة الفصل	71
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	72
تمهيد	73
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	74
المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة	74
الفرع الأول: متغيرات الدراسة	74
الفرع الثاني: مجتمع الدراسة	74

المطلب الثاني: أداة الدراسة	74
الفرع الأول: تصميم أداة الدراسة	74
الفرع الثاني: عرض أداة الدراسة	78
المطلب الثالث: اختبار سلامة الاستبيان	78
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة الدراسة	78
المطلب الأول: تحليل خاصية المؤهل العلمي	79
المطلب الثاني: تحليل خاصية التخصص العلمي	80
المطلب الثالث: تحليل خاصية الوظيفة	82
المطلب الرابع: تحليل خاصية سنوات الخبرة	83
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة	84
المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستبيان	84
المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات	85
خلاصة الفصل	102
الخاتمة	103
قائمة المراجع	109
الملاحق	120

تمهيد:

نظرا للتطور الاقتصادي والنمو السريع في عالم الاعمال وتعقيداتها، أصبحت مهنة المراجعة تلعب دورًا هامًا لما توفره من معلومات لمتخذي القرارات، ونظرا لأهمية الحاجة لتحسين جودة المراجعة فقد باتت الأبحاث والدراسات في مجال جودة المراجعة تمثل إحدى القضايا المطروحة على الصعيد الأكاديمي والتطبيقي.

وأشار رئيس هيئة الرقابة على بورصة الأوراق المالية الامريكية الى تزايد الحالات التي يخفق فيها مراجع الحسابات عن أداء عمله بالجودة المطلوبة ومدى الحاجة إلى توفير الدعم والاستقلال لعملية مراجعة القوائم المالية، بغرض ضمان جودة عملية المراجعة.

وعلى الرغم من الأهمية المتعاظمة للمراجعة، إلا أن مهنة المراجعة تعرضت مؤخرا للعديد من الانتقادات وخاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى وذلك بسبب الفساد المالي والإداري الذي تعود جوانبه المهمة الى دور الشركة الممثلة بإدارتها والمحاسب القانوني الخارجي على حد سواء في تأكيدهم على صحة وصدق وعدالة القوائم المالية، وما يتبعها من معلومات محاسبية، وذلك على خلاف الحقيقة مما أدى الى ضياع حقوق أصحاب المصالح ولاسيما المستثمرين الحاليين وفقدان ثقتهم بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لتلك الشركات.

لقد أدت هذه المظاهر من عدم الثقة الى اتساع الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات سواء كانت ناتجة عن الأخطاء أو الناتجة عن الغش، وبين الممارسات الفعلية للمحاسبين القانونين والقواعد التي وضعتها معايير المراجعة، كما أن سوء فهم مستخدمي القوائم المالية للعبارات التي ترد في تقرير المحاسب القانوني أثار أيضا مسألة الفجوة والتي اصطلح على تسميتها مهنيا بفجوة التوقعات.

❖ الإشكالية:

ان عدم رضا المجتمع المالي عن أداء عمل مراجع الحسابات وبين ما يتوقعه هذا المجتمع من المراجع بتزويده بيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء الجوهرية بحيث يصدر مراجع الحسابات رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية، في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المؤسسة من الاستمرار في أعمالها وهو ما يعرف باسم فجوة المراجعة وذلك نتيجة لكون مراجع الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الاعمال الموكلة اليه، مما أثار تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير مراجع الحسابات المستقل وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية وتوجيه اللوم والانتقاد الى مهنة المراجعة بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية الرئيسة والمطروحة كالآتي:

ما مدى تأثير جودة المراجعة على تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

– هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات وسمعته وعلاقته على جودة أداء عملية المراجعة؟

– هل أن إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر على جودة الأداء في عملية المراجعة؟

– ما مدى تأثير عدم اكتشاف المراجع الخارجي الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية على زيادة فجوة التوقعات؟

– ما مدى تأثير عدم توفر جودة الأداء المهني لدى المراجع الخارجي في عملية المراجعة على زيادة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي؟

– ما مدى تأثير قيام المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية بدورها في مراقبة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات؟

وللإجابة عن تلك الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة الأداء في عملية المراجعة.

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق باكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية وزيادة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي.

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي.

– هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى قيام المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية بدورها في مراقبة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

❖ أهداف الدراسة:

لما كانت فجوة التوقعات من أخطر التحديات والمشكلات التي تواجه وتهدد مهنة المراجعة خاصة في ظل ظهور الكثير من المتغيرات الحديثة في بيئة المال والأعمال ورغم كثرة الدراسات التي أجريت عليها إلا أن الفجوة مازالت موجودة وتزداد اتساعا. ومن أجل ذلك كله يهدف هذا البحث بشكل رئيسي الى تحليل أثر جودة المراجعة في تضييق هذه الفجوة ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الاتية:

أ–دراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

ب–تحديد أثر جودة المراجعة وعلاقتها بفجوة التوقعات.

ج–تحديد مدى صحة فروض الدراسة والتي تتناول اختبار أثر جودة المراجعة على تضييق فجوة التوقعات.

د-دور مهنة المراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير المحاسب.

❖ **أهمية الدراسة:**

- الاهتمام برقابة جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها سوف يفتح المجال للبحث في هذا الموضوع، مما يؤدي الى الارتقاء بمستوى المهنة، ويزيد من مستوى الإفصاح والمصداقية في التقارير المالية.
- أهمية الجانب المهني لكون فجوة التوقعات تعد أحد المحددات الهامة لمهنة المراجعة وتحديد مسؤولية المراجع الخارجي وتطوير معايير المراجعة لخدمة المهنة.
- تهم المجتمع بجميع شرائحه المهتمة بعملية المراجعة، فهي تفهم المجتمع بدور المراجع وكذلك المراجع المسؤوليات والواجبات التي عليه وسيؤدي ذلك لتضييق فجوة التوقعات بينهم.

❖ **حدود ومجال الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود نظرية ومكانية:

حدود نظرية: لقد اقتصرت الدراسة على تحديد الإطار النظري لجودة المراجعة التي يمكن أن تقدمه مكاتب المراجعة وقد تم التركيز فيها على المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

حدود مكانية: الدراسة الميدانية عبارة عن استبانة موجهة إلى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومدراء البنوك والمؤسسات والمكلفين بالدراسات في ولاية الوادي.

❖ **منهجية الدراسة:**

لمعالجة هذه الإشكالية محل البحث معالجة علمية وموضوعية، سنعتمد في دراستنا على:

المنهج الوصفي الذي يرتكز على الوصف الدقيق والتفصيلي للظاهرة أو موضوع الدراسة كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي وذلك من أجل تحليل المعطيات المتوفرة عن الموضوع محل الدراسة.

❖ **مبررات اختيار الموضوع:**

لكل عمل وبحث علمي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتني أختار هذا الموضوع وهي:

- توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما انه يتدرج ضمن التخصص.
- ميول الطالبة واهتمامها بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة.
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.
- حداثة الموضوع.

❖ **صعوبات الدراسة:**

- أثناء إنجاز هذا البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها:
- صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين.
- صعوبات متعلقة بالمجال الإحصائي خاصة عند تحليل مخرجات البرنامج الإحصائي"SPSS"

❖ **وسائل جمع المعلومات:**

سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعا، نختصرها في:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له.
- البحوث والدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد والاستزادة كلما كان ذلك ممكنا.
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها وعرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع.
- البحث عن شبكة الأنترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بموضوعه.

❖ **الدراسات السابقة حول الموضوع:**

هناك عدة دراسات سابقة في إطار هذا الموضوع، لكنها تختلف من وجهة النظر فقد ركزت الدراسة على جودة المراجعة ومدى تأثيرها على تضييق فجوة التوقعات

أ-الدراسات العربية:

1-دراسة (السعد،2008) بعنوان فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية.

هدفت هذه الدراسة الى اختبار وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية وتحديد أسبابها، وذلك من وجهة نظر المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين لدى شركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، كما أوصت الدراسة بضرورة أن تتحمل جمعية مراجعي الحسابات بمسؤولية تثقيف المجتمع بطبيعة مهنة المراجعة وأهدافها وتوضيح نطاق مسؤوليات المراجعين ودورهم ومتابعة تطبيق الأنظمة والمعايير المهنية.

2-دراسة (السديري والعنقري، 2004) بعنوان فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسئولياتهم في المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في السعودية والمرتبط تحديدًا بطبيعة المهام الحالية التي يؤديها ممارسي المهنة وتوقعات المجتمع

المتعلقة بمسؤولياتهم، وتشير نتائج الدراسة إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين التي تم تحديدها لرصد ملامح فجوة التوقعات كما تشير أيضا إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب.

3-دراسة (يوسف الجربوع، 2004) بعنوان فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العوامل التي أدت الى وجود فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمحاسبين القانونيين، كما تهدف الى وضع حلول لتضييق هذه الفجوة بين المجتمع المالي والمحاسبيين القانونيين من خلال التزامهم بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني والالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج تتمثل في عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته والشك في استقلال المراجع وحياده ونقص الكفاءة المهنية للمراجع وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة وانخفاض جودة الأداء في المراجعة وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

4-دراسة (سامي صبحي واكد، 2003) بعنوان الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع.

ويهدف هذا البحث إلى دراسة طبيعة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة بالمملكة العربية السعودية وأدلة وجودها وسبل تضييقها من خلال دراسة ميدانية للتعرف على مدى فهم وإدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وكهمة المراجع ومدى استعداد المراجعين الخارجيين لتوسيع مسؤولياتهم نحو تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار ومسؤوليته نحو اكتشاف الغش والأخطاء وكذلك التصرفات غير القانونية ، والتعرف على مدى رضا مستخدمي القوائم المالية لأداء المراجع الخارجي في أداء مهامه وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات ودراسة معقولية توقعات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعين ومن اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم وجود علاقة بين مستوى تفهم وإدراك المستفيدين وعدم وجود علاقة بين المستوى التعليمين وبين وجود فجوة توقعات في بيئة المراجعة السعودية.

ب-الدراسات الأجنبية:

1-دراسة (Mahdi Salehi,2008) بعنوان فجوة التوقعات في المراجعة مسؤولية مدقق الحسابات بين الهند وإيران.

وهدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في وجود فجوة توقعات في المراجعة وإيجاد أوجه التشابه والاختلافات في مسؤوليات فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمستثمرين بين البلدين وقياس حجم مسؤولية مراجع الحسابات كما توصلت هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات المراجعة في مسؤولية مراجع الحسابات وكذلك المقارنة بين بيانات كل من الهند وإيران إذ لم تكن هناك اختلافات في كثير من مسؤولية مراجع الحسابات في كلا البلدين.

2-دراسة (Appah Eibimowei) بعنوان تقييم مراجعة الحسابات لفجوة التوقعات: القضايا والتحديات.

وهدفت هذه الدراسة إلى تقييم قضايا وتحديات فجوة توقعات المراجعة وهو الفرق بين ما ينظرون إليه الجمهور ومستخدمي البيانات المالية إلى دور المراجعة وما هو متوقع أن يكون عن مراجعة مطالبات مهنة المراجعة، وتشير نتائج الدراسة إلى أن فجوة توقعات المراجعة معقدة في الواقع وأنها تنشأ من مزيج من الجهل والمفاهيم الخاطئة على حصة المستخدمين هذا النوع ينشأ تعقيدا من وظيفة المراجعة، توقعات غير معقولة ، توقعات المجتمعية المتغيرة باستمرار ، أداء غير كافي لمراجعي الحسابات، كما تشير وبالنظر إلى صفوف متنوعة من المشاكل المساهمة في وجود فجوة توقعات المراجعة، لا المستخدمين ولا مراجعي الحسابات يتحمل اللوم عن الأزمة الحالية.

❖ هيكل البحث:

بغية الإلمام بالموضوع من جميع جوانبه قمنا بتقسيم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول، على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة المراجعة

تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث الأول جودة المراجعة والمبحث الثاني وسائل تحسين جودة المراجعة أما المبحث الأخير رقابة جودة عملية المراجعة.

الفصل الثاني: أسباب ظهور فجوة التوقعات وسبل تضييقها ودور المراجعة في ذلك

تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث يضم المبحث الأول فجوة التوقعات في المراجعة والمبحث الثاني ماهية القوائم المالية والافصاح عنها أما المبحث الثالث انعكاس جودة المراجعة على فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

ارتأينا فيه عرض استبيان يقدم إلى محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومسيري المؤسسات الاقتصادية ومدراء والمكلفين بالدراسات في البنوك ثم تحليل هذا الاستبيان باستخدام أدوات الإحصاء بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS وشملت الدراسة الميدانية بدورها ثلاث مباحث الأول تطرقنا فيه لمنهجية الدراسة الميدانية والثاني التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وأخيرًا في المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، ومن خلاله تم التوصل إلى لبعض النتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

المركز الجامعي بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص تدقيق محاسبي

استمارة استبيان

في إطار تحضير رسالة ماستر تحت عنوان "أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية".

يعتبر هذا الاستبيان جزء من البحث ونظرًا لخبرتكم في هذا المجال وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة، يرجى التكرم بتقديم إجابتكم على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق وموضوعية.

علمًا بأن هذه الإجابات ستعامل بالسرية التامة ولن ستعمل إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم مع فائق الاحترام والتقدير

الباحثة:

صولي ليندة

الجزء الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة لإجابتك

1-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ أخرى ☐

مؤهل آخر أذكره .....

2-التخصص: محاسبة ومراجعة ☐ مالية ☐

اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐

أخرى ☐

3-طبيعة العمل: خبير محاسب ☐ محافظي حسابات ☐

مدراء ☐ المكلفين بالدراسات ☐

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

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 ☐

الجزء الثاني:

1/ حسب رأيك تؤثر كل من سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه على جودة أدائه في عملية المراجعة اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
01	توافر السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة			
02	عدم وجود قضايا أو دعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة			
03	ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية			
04	كبر حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته			
05	سمعة مكتب المراجعة وكبر حجمه يجعله أكثر حرصًا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة			
06	زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة تقدير حجم أتعاب عملية المراجعة يؤثر سلبًا على جودة أعمال المراجعة			
07	توفر الخبرة لدى فريق المراجعة			
08	تؤثر الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة أداء مراجعي الحسابات			

2/ حسب رأيك توجد علاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة الأداء في عملية المراجعة اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
01	سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة			
02	الوسائل التقنية والأساليب الحديثة المستخدمة في اتخاذ أعمال المراجعة تؤثر إيجابًا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة			
03	الرجوع إلى مراجع الحسابات السابق قبل قبول المهمة			
04	إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة مراجعة على حدى وتتضمن متطلبات المساعدين وجدول أعمال المراجعة			
05	وجود سياسات وإجراءات تتضمن التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها			
06	ممارسة المراجع عمله بطريقة تكفل له التواصل والتعاون بينه وبين فريق المراجعة			
07	منع مكتب المراجعة من إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقًا لبرنامج المراجعة المسطر من خلال تحديد إجراءات وتعليمات محددة			
08	قيام المراجع بتقدير لوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة			
09	عدم وجود سياسات وإجراءات تضمن اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة			
10	يقوم مكتب المراجعة بتزويد عملائه بالنشرات والتعليمات الصادرة من الوزارات المختصة والهيئات المهنية التي قد تؤثر على الحسابات			
11	عدم معرفة المراجع لطبيعة نشاط المؤسسة في تنفيذ عملية المراجعة			
12	التزام المراجع بتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد بعد إتمام عملية المراجعة			
13	قبول المراجع أي عملية مراجعة في حين لا ينفذها بدرجة مقبولة مما يؤثر سلبًا على جودة المراجعة			

3/ حسب رأيك تؤثر اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية على زيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
01	ليس من مسؤوليات المراجع اكتشاف جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية			
02	المراجع غير مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الغش			
03	يتوجب على المراجع توفير حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات			
04	المراجع غير مسؤول عن منع الغش والخطأ والمخالفات			
05	مطلوب من المراجع اكتشاف سرقة الإدارة لأصول المؤسسة			
06	من واجب المراجع ذكر جميع حالات الغش والخطأ التي تم اكتشافها في تقريره			
07	لم تصمم المراجعة لاكتشاف حالات الغش البسيط			
08	المراجع مسؤول عن اكتشاف أي مغالاة في الأصول أو الأرباح نتيجة غش متعمد أو غير متعمد			
09	المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعاملين بالمؤسسة والتي تؤثر مباشرة على حسابات المؤسسة			
10	المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والتي ليس لها تأثير على الحسابات			
11	قيام النظراء بالمراقبة يساهم في جودة المراجعة			
12	مطلوب من المراجع الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف			

4/ حسب رأيك توجد فروق بين جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
01	يتأكد المراجع من كفاءة العمليات التشغيلية			
02	يقبل المراجع تفسيرات الإدارة بدون الحصول على قدر كافٍ وملائم من أدلة الإثبات			
03	يتأكد المراجع على القيام بجميع الإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة قبل إنهاء عمله			
04	حرص المراجع على معرفة جوانب شؤون الشركة محل المراجعة ونظم إدارتها			
05	قدرة المراجع على تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية تعكس الأحوال المالية للشركة			
06	يتأكد المراجع من أن الشركة تعمل وفقًا للقوانين والانظمة			
07	يعمل المراجع على توفير توكيد معقول بأن الإدارة أوفت بمسؤولياتها			
08	يتأكد المراجع من سلامة جميع المفردات العينة المختارة للفحص من خلال اختبارها			

5/ حسب رأيك مدى قيام المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية لها دور في مراقبة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
01	هناك اهتمام بالتطوير الدائم والمستمر من قبل المنظمات المهنية بتطوير مهنة المراجعة			
02	يجب على المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة أداء عملية المراجعة لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن			
03	وجود قوانين ملزمة من قبل الجمعيات المهنية تلزم بضرورة إتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني مكاتب المراجعة			
04	تعمل المنظمات المهنية على وضع معايير المراجعة ومعايير السلوك المهني			
05	تقوم المنظمات المهنية بمراقبة التزام المراجعين بتطبيق معايير المراجعة والحفاظ على تطبيق معايير سلوك المهنة			
06	وجود سياسات وإجراءات تلزم العاملين بمكاتب المراجعة بالتعليم المستمر وتنمية القدرات والمهارات الذاتية			
07	تلزم الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لدى مكاتب المراجعة يعنى بالرقابة على جودة عملية المراجعة			
08	تقوم المنظمات والجمعيات المهنية بدور فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى درجات من الجودة في أعمال المراجعة			

الملحق رقم (02) : نتائج إحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS

Statistics

		المؤهل	التخصص	الوظيفة	الخبرة
N	Valid	34	34	34	34
	Missing	6	6	6	6

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	16	40.0	47.1	47.1
	ماجستير	14	35.0	41.2	88.2
	دكتوراه	2	5.0	5.9	94.1
	أخرى شهادات	2	5.0	5.9	100.0
	Total	34	85.0	100.0	
Missing	System	6	15.0		
Total		40	100.0		

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ومراجعة محاسبة	10	25.0	29.4	29.4
	مالية	13	32.5	38.2	67.6
	اقتصاد	5	12.5	14.7	82.4
	أعمال إدارة	4	10.0	11.8	94.1
	أخرى	2	5.0	5.9	100.0
	Total	34	85.0	100.0	
Missing	System	6	15.0		
Total		40	100.0		

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب خبير	7	17.5	20.6	20.6
	حسابات محافظ	11	27.5	32.4	52.9
	مدراء	7	17.5	20.6	73.5
	بالدراسات المكلفين	9	22.5	26.5	100.0
	Total	34	85.0	100.0	
Missing	System	6	15.0		
Total		40	100.0		

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	6	15.0	17.6	17.6
	من5 إلى 10 سنوات	23	57.5	67.6	85.3
	من 10 إلى 15 سنة	3	7.5	8.8	94.1
	أكثر من 15 سنة	2	5.0	5.9	100.0
	Total	34	85.0	100.0	
Missing	System	6	15.0		
Total		40	100.0		

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5	م6	م7	م8
N	Valid	34	34	34	34	34	34	34	34
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.00	2.41	2.56	2.53	2.79	2.35	2.65	2.79
Std. Deviation		.000	.892	.786	.748	.538	.836	.774	.592

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	34	100.0	100.0	100.0

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	26.5	26.5	26.5
	2	2	5.9	5.9	32.4
	3	23	67.6	67.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	17.6	17.6	17.6
	2	3	8.8	8.8	26.5
	3	25	73.5	73.5	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	17.6	17.6	17.6
	2	5	14.7	14.7	32.4
	3	23	67.6	67.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	5.9	5.9	5.9
	2	3	8.8	8.8	14.7
	3	29	85.3	85.3	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	23.5	23.5	23.5
	2	6	17.6	17.6	41.2
	3	20	58.8	58.8	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	17.6	17.6	17.6
	3	28	82.4	82.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	8.8	8.8	8.8
	2	1	2.9	2.9	11.8
	3	30	88.2	88.2	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

Statistics

م13	م12	م11	م10	م9	م8	م7	م6	م5	م4	م3	م2	م1		
34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	Valid	N
5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	Missing	
2.56	2.88	1.21	2.38	1.44	2.32	2.41	2.53	2.94	2.53	2.47	2.94	2.94	Mean	
.746	.327	.479	.779	.786	.912	.857	.706	.343	.706	.825	.239	.239	Std. Deviation	

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	5.1	5.9	5.9
	3	32	82.1	94.1	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	5.1	5.9	5.9
	3	32	82.1	94.1	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	13	33.3	38.2	38.2
	2	4	10.3	11.8	50.0
	3	17	43.6	50.0	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	10.3	11.8	11.8
	2	8	20.5	23.5	35.3
	3	22	56.4	64.7	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2.6	2.9	2.9
	3	33	84.6	97.1	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	10.3	11.8	11.8
	2	8	20.5	23.5	35.3
	3	22	56.4	64.7	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	20.5	23.5	23.5
	2	3	7.7	8.8	32.4
	3	23	59.0	67.6	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	11	28.2	32.4	32.4
	2	2	5.1	5.9	38.2
	3	21	53.8	61.8	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	64.1	73.5	73.5
	2	3	7.7	8.8	82.4
	3	6	15.4	17.6	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	15.4	17.6	17.6
	2	9	23.1	26.5	44.1
	3	19	48.7	55.9	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	4	10.3	11.8	11.8
	3	30	76.9	88.2	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

م13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	12.8	14.7	14.7
	2	5	12.8	14.7	29.4
	3	24	61.5	70.6	100.0
	Total	34	87.2	100.0	
Missing	System	5	12.8		
Total		39	100.0		

Statistics

م12	م11	م10	م9	م8	م7	م6	م5	م4	م3	م2	م1		
34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	Valid	N
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	Missing	
2.41	2.68	2.65	2.71	2.82	2.38	2.65	2.41	2.56	2.56	1.74	1.41	Mean	
.857	.684	.652	.719	.459	.888	.774	.788	.746	.705	.828	.701	Std. Deviation	

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	70.6	70.6	70.6
	2	6	17.6	17.6	88.2
	3	4	11.8	11.8	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	26.5	26.5	26.5
	2	09	50.0	50.0	76.5
	3	8	23.5	23.5	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	11.8	11.8	11.8
	2	7	20.6	20.6	32.4
	3	23	67.6	67.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	14.7	14.7	14.7
	2	5	14.7	14.7	29.4
	3	24	70.6	70.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	17.6	17.6	17.6
	2	6	17.6	17.6	35.3
	3	22	64.7	64.7	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	17.6	17.6	17.6
	3	28	82.4	82.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	26.5	26.5	26.5
	2	3	8.8	8.8	35.3
	3	22	64.7	64.7	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2.9	2.9	2.9
	2	4	11.8	11.8	14.7
	3	29	85.3	85.3	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	14.7	14.7	14.7
	3	29	85.3	85.3	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	8.8	8.8	8.8
	2	6	17.6	17.6	26.5
	3	25	73.5	73.5	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	11.8	11.8	11.8
	2	3	8.8	8.8	20.6
	3	27	79.4	79.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

م12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	23.5	23.5	23.5
	2	4	11.8	11.8	35.3
	3	22	64.7	64.7	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5	م6	م7	م8
N	Valid	34	34	34	34	34	34	34	34
	Missing	1	1	1	1	1	1	1	1
Mean		2.82	1.15	2.59	2.59	2.88	2.71	2.62	2.97
Std. Deviation		.521	.436	.749	.743	.327	.719	.697	.171

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	5.7	5.9	5.9
	2	2	5.7	5.9	11.8
	3	30	85.7	88.2	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	85.7	88.2	88.2
	2	3	8.6	8.8	97.1
	3	1	2.9	2.9	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	14.3	14.7	14.7
	2	4	11.4	11.8	26.5
	3	25	71.4	73.5	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	14.3	14.7	14.7
	2	4	11.4	11.8	26.5
	3	25	71.4	73.5	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	5	14.3	14.7	14.7
	3	29	82.9	85.3	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	14.3	14.7	14.7
	3	29	82.9	85.3	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	11.4	11.8	11.8
	2	5	14.3	14.7	26.5
	3	25	71.4	73.5	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2.9	2.9	2.9
	3	33	94.3	97.1	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5	م6	م7	م8
N	Valid	34	34	34	34	34	34	34	34
	Missing	1	1	1	1	1	1	1	1
Mean		2.82	2.88	2.47	2.97	2.44	2.41	2.38	2.50
Std. Deviation		.521	.478	.706	.171	.786	.925	.922	.862

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	5.7	5.9	5.9
	2	2	5.7	5.9	11.8
	3	30	85.7	88.2	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	5.7	5.9	5.9
	3	32	91.4	94.1	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	11.4	11.8	11.8
	2	10	28.6	29.4	41.2
	3	20	57.1	58.8	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2.9	2.9	2.9
	3	33	94.3	97.1	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	17.1	17.6	17.6
	2	7	20.0	20.6	38.2
	3	21	60.0	61.8	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	28.6	29.4	29.4
	3	24	68.6	70.6	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	28.6	29.4	29.4
	2	1	2.9	2.9	32.4
	3	23	65.7	67.6	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

م8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	22.9	23.5	23.5
	2	1	2.9	2.9	26.5
	3	25	71.4	73.5	100.0
	Total	34	97.1	100.0	
Missing	System	1	2.9		
Total		35	100.0		

الملخص

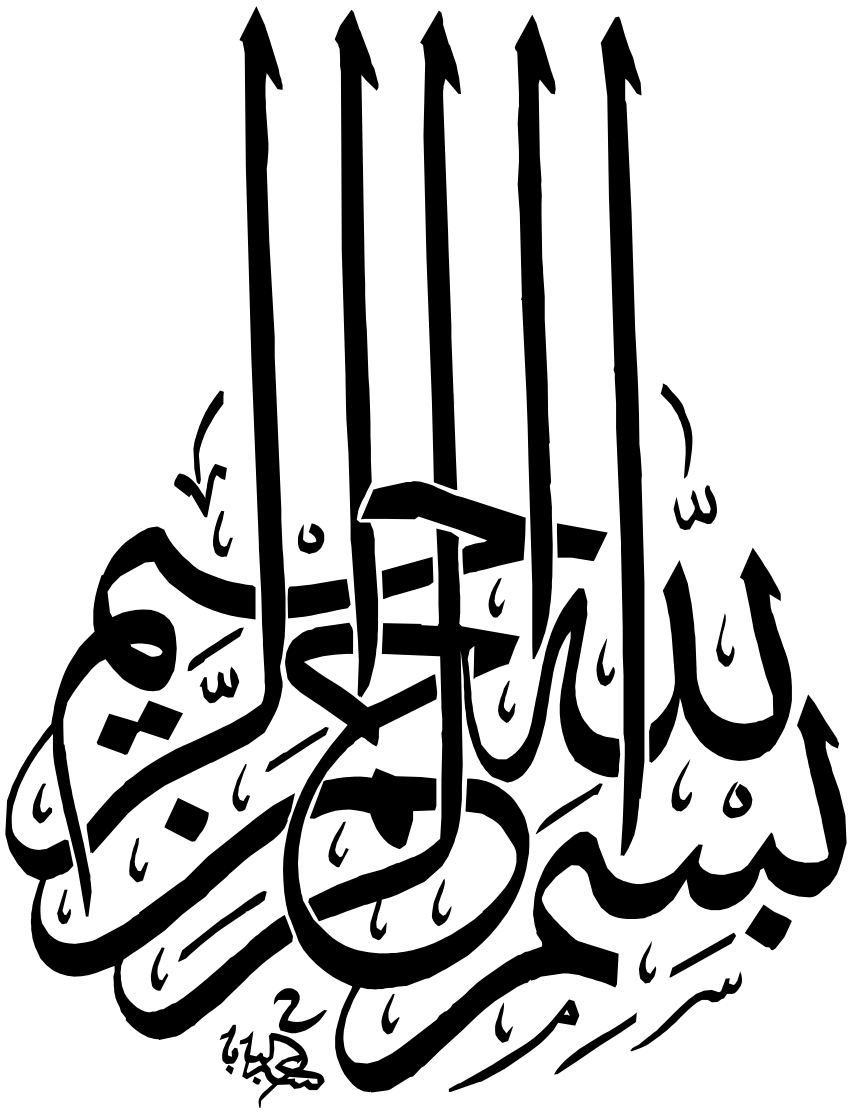
لاشك ان الفشل الذي لحق بالشركات خلال الثمانينات كان له أثر كبير في تغيير صورة المراجعة الأمر الذي أدى إلى عدم الوثوق بمهنة المراجعة وفقد المراجعين لمصداقيتهم وبالتالي حدوث ما يسمى بفجوة التوقعات، ولذا تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية من خلال الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها وتفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وتشكيل لجان المراجعة في المؤسسة محل المراجعة وإعطاء المكانة اللازمة للمنظمات والمعاهد المهنية في تحسن جودة أداء المراجعين، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمد على الجانب النظري المتعلق بالموضوع وصياغة بعض الفرضيات لتحيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، فجوة التوقعات، مستخدمي القوائم المالية، المنظمات المهنية.

Abstract:

There is no doubt that the failure of the right of companies during the eighties had a major impact in changing the image of the audit which led to a lack of trust the profession of auditing and have the reviewers for their credibility and thus a so-called gap of expectations , so aim of this study was to identify the impact of audit quality in narrowing the expectations gap between References external users of financial statements through the commitment to implement the audit process in accordance with generally accepted auditing standards and the activation of the legal responsibility for the auditor and the formation of audit committees in the organization being audited and give prestige necessary for organizations and professional institutes in the improvement of the quality of the performance of the auditors , and to achieve the objectives of this study was based on the theoretical side on the matter and formulate some hypotheses to plague the objectives of the study and answer its questions .

Key words: *quality audit expectations gap, users of financial statements, professional organizations.*


بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات	الدلالة
ISO	International standardization organization
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
SEC	Security Exchange Committee
NYSE	New York Stock exchange
IFAC	International Federation of Accountants
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants
EIAA	Egyptian Institute of Accountants and Auditors
APB	Accounting Principal Board
FASB	Financial Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
COSO	the Committee of Sposoring6 Organization
ASB	Accounting Standard Board

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	معايير المراجعة المتعارف عليها	12
(1-2)	مكونات فجوة التوقعات	36
(2-2)	خصائص المعلومات المحاسبية	49
(1-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي	79
(2-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	81
(3-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	82
(4-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	84

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(3-1)	مقياس ليكارت الثلاثي	77
(3-2)	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	78
(3-3)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	79
(3-4)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	80
(3-5)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	82
(3-6)	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	83
(3-7)	أطوال الفترات حسب مقياس ليكارت الثلاثي	85
(3-8)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور سمعة مكتب المراجعة وشهرته وعلاقاته مع عملائه	85
(3-9)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	88
(3-10)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية	92
(3-11)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور جودة أداء المراجع وزيادة فجوة التوقعات	95
(3-12)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور دور المنظمات والجمعيات والمعاهد الوطنية	98
(3-13)	تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور	101

المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1.الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2010.

2.الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2008.

3.أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية "النموذج الدولي الجديد"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010.

4.أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.

5.أمين السيد أحمد لطفي (2)، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005.

6.أمين السيد أحمد لطفي(1)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006.

7.أمين السيد أحمد لطفي(3)، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

8.أمين السيد أحمد لطفي(4)، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

9.أمين السيد أحمد لطفي(5)، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

10.أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

11.جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

12.حاتم محمد الشنيني، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، 2007.

13.حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

14.حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011.

15.حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2007.

16.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والتطبيقية–**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

17.خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSS & IASS2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، 2008.

18.رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، الطبعة الأولى، درا حامد للنشر والتوزيع، 2004.

19.السيد احمد السقا ومدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**.

20.سيد عطا الله السيد، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الرايد للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009.

21.طارق عبد العال حماد(3)، **التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

22.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

23.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

24.طارق عبد العال(4)، **موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، الجزء الأول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

25.عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، .

26.عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007.

27.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

28.كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، **أصول علم المراجعة**، المنصورة، مصر، 2003.

29.لجنة المنشورات الصفحات الزرقاء العالمية، **النظام المحاسبي المالي SCF**، pages bleues، 2010، الجزائر.

30.لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، 2012.

31.مأمون الدرادكة، طارق الشبلي، **إدارة الجودة الشاملة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان،2001.

32.محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والتطبيقية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2009.

33.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

34.محمد الفيومي وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

35.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

36.محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

37.محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

38.محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

39.منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

40.هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006.

41.وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، الرياض،1986.

❖ **البحوث الجامعية:**

1.أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات،** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

2.أسامة راجي متري حدادين، **مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

3.إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، **قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، 2011.

4.أمير جمال القيق، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

5.إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2005.

6.إياد سعيد محمود الصوص، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي**، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

7.آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ،2008.

8.بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

9.بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على دارة الأرباح**، رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة، جامعة سطيف، 2012.

10.حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

11.خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

12.رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

13.سامي صبحي واكد، **الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2003.

14.سهام أكرم عمر الطويل، **تأثيرات متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

15.طرابلسي سليم، **تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

16.طلبة أميرة، **أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009.

17.عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

18.علي مانع صنيهيت شرار المطيري، **دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

19.فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، 2009.

20.فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي على ضوء المعايير المالية الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

21.كناري سعيد الربضي، **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، 2013.

22.لعشعاشي مصطفى، **إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية: أفاق وتحديات**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمواد الكاشطة والزجاج، رسالة ماجستير، تخصص المالية الدولية، جامعة تلمسان، 2011.

23.لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

24.لؤا أحمد عبد الحق صفدر، **فجوة التوقعات وتأثيرها على فعالية تقرير المراجعة من وجهة نظر المستخدم**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، لا توجد سنة الدراسة.

25.ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

26.محمد سالم يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

27.محمد فايق عبد الرحمن محسن، **مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

28.محمود شعبان حسين أحمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

29.مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، رسالة ماجستير مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2008.

30.ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

31.هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقًا لمعايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

❖ **الندوات والملتقيات:**

1.أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستنزاف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20و21 أكتوبر2009، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف.

2.زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية: واقع، ورهانات، وأفاق يومي 7و8 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

3.شنيني عبد الرحيم، وآخرون، **إدارة الجودة الشاملة مدخل استراتيجي للتغيير التنظيمي في منظمات الأعمال**، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير في المنظمات الحديثة، المحور الثالث، يومي 18و 19ماي 2011.

4.محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18 و19 ماي2010.

5.مسعود درواسي وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي يومي 13 و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.

6.هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

❖ **المجلات:**

1.أحمد لعماري وحكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل** المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، 2010.

2.أمال محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008.

3.إيمان حسين الشاطري، **انخفاض مستوى اتعاب المراجعة واثاره على جودة الأداء المهني**، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد رقم 20، عدد رقم 01، 2006.

4.حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24، العدد الأول، 2008.

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

6.رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010.

7.سامح محمد رضا، رياض أحمد، **أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 8، العدد 4، 2012.

8.سمير كامل عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، مصر، جويلية 2008.

9.عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر،2007.

10.عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة**، مجلة المنصورة، العدد رقم 14، الجزء الأول، 2010.

11.عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 01، 2008.

12.عيسى عبد الله الغنودي، **دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 27، العدد رقم 02، 2011.

13.فيحاء عبد الله يعقوب، محمد سلمان عزاوي، **أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي (دراسة ميدانية)**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد.

14.قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة الشلف، الجزائر، 2012.

15.مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 46، العدد رقم 02، 2009.

16.محمد بشير غوالي (1)، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

17.محمد عبد الله المومني، **تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 26، العدد الأول، 2010.

18.ناظم شغلان جبار، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2011.

19.هاشم حسين التميمي، **فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين**، دراسة ميدانية في البيئة العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، 2009.

20.وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة المحاسبون، العدد 51، 2011.

21.يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004.

❖ **القوانين والمراسيم:**

1.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 25 مارس2009.

2.وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

❖ **الأنترنت:**

1.رأفت حسين مطر، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات**، موسوعة الاقتصاد والتمويل، متاح على الموقع: www.iefpedia.com/arab/cat-1198=2

2.عبد السلام نايف المبروك، **مفهوم جودة المراجعة**، متاح على الموقع:
www.infetechaccauntants.com/formu/php/29081 (تاريخ الاطلاع:2014/02/09).

3.مأمون حمدان، **معيار المحاسبة الدولي رقم (01) عرض البيانات المالية**، هيئة الأوراق المالية السورية، دمشق، 2009، متاح على الموقع: www.asca-sy.com/files/55pdf (تاريخ الاطلاع: 2014/03/15).

4.مجدي أحمد الجعفري، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد 09، ص 14، متاح على الموقع www.ao.accademy.orga/peeriodics.html (تاريخ الاطلاع: /2014/03).

5.محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، منتدى التمويل الإسلامي، متاح على الموقع:
www.isfamfin.go.formu.ne/t2072.topic (تاريخ الاطلاع:2014/02/08).

6.محمد الشريف توفيق، **تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية**، مصر، 2006، متاح على الموقع:
www.infotechccountans.com (تاريخ الاطلاع: 2014/03/15)

7.محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة المراجعة والتدقيق في دولة قطر**، متاح على الموقع: www.alukal.com (تاريخ الاطلاع: 2014/02/23).

❖ **المراجع باللغة الأجنبية:**

1. Alan Kilgore, **Coprate governance professional regulations quality**, Malaysin accounting review, vol 06 n 01 June 2007.

2. Jensen, M.C., and W.H. Mackling. 1976. **Theory of the Firm**: **Managerial Behavior**, **Agency Costs and Owners hip Structure**, Journal of Financial Economics.Vol. 3 /308.

3. Mahdi salehi & al, **audit expectation gap in auditor responsabilité between India and Iran**, international of business and management, vol 03N11 november 2008.

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	120
02	نتائج إحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS	127

فهرس المحتويات

المقدمة العامة

الفصل الأول:

الإطار النظري لجودة المراجعة

الفصل الثاني:

أسباب ظهور فجوة التوقعات وسبل تضييقها ودور المراجعة في ذلك

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

الخاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

وزارة التعليـم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدم يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص: تدقيق محاسبي.

بعنوان:

أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية

دراسة ميدانية

من إعداد الطالبة:

☜ ليندة صولي

تحت إشراف الأستاذ:

☜ حميداتو صالح

السنة الجامعية: 2014/2013