

دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية، حيث إعتدنا على المنهج الوصفي التحليلي في توضيح وفهم طبيعة فجوة التوقعات والعوامل التي تساهم في تقليصها بالتركيز على معايير التدقيق الدولية، وخلص البحث إلى أن هذه الأخيرة تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة التوقعات من خلال تقديم إرشادات وتوضيحات يستند إليها مدقق الحسابات أثناء أدائه لمهمة التدقيق وأهم ما تأكده هذه المعايير أن تقرير مدقق الحسابات لا يعتبر ضماناً لإستمرارية المؤسسة محل التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، فجوة التوقعات، معايير التدقيق الدولية

د. بن حركو غنية

أ. زواش زهير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
جامعة قسنطينة 2

مقدمة:

ليس سيء العديد من مستخدمي القوائم المالية فهم طبيعة وظيفة التدقيق، خصوصا في سياق رأي غير متحفظ. ويعتقد بعض المستخدمين أن رأيا غير متحفظ من قبل المدقق يعني أن يكون لدى الشركة تقارير مالية مضمونة، ويرى البعض أنه يجب على المدقق ألا يبدي رأيه من عملية التدقيق فقط، ولكن أيضا تفسير البيانات المالية بطريقة تسمح للمستخدم من تقييم ما إذا كان سيستثمر أو لا،

Abstract

This research aims at shedding light on the contribution of international auditing standards in reducing the expectations gap between auditors and users of financial statements. We relied on the analytical descriptive approach in clarifying and understanding the nature of the expectations gap and the factors that contribute to reducing it by focusing on international auditing standards. This research concludes that the international auditing standards has significantly contributed to reducing the expectations gap by providing guidance and clarifications on which the auditors relied during their work, this standards insist on the fact that the auditor's report is not a guarantee for the existence of the audited entity.

Keywords: audit, expectations gap, international auditing standards

دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات

وهناك أيضا من المستخدمين من يتوقعون من المدققين أداء بعض إجراءات التدقيق أثناء أداء وظيفتهم تعترض وتخترق الشؤون الداخلية للشركة، والمشاركة في مراقبة الإدارة والكشف عن الأعمال غير المشروعة أو الغش من جانبها.

ومن مثل هذه التوقعات العالية من جانب مستخدمي البيانات المالية تخلق فجوة بين توقعات مدققي الحسابات ومستخدمين وظيفية التدقيق، ومع مرور الزمن بدأت هذه الفجوة في الاتساع أكثر فأكثر وتزداد معها تأثيراتها السلبية على مهنة التدقيق ومستخدمي مخرجاته، لذا نال هذا الموضوع إهتماما كبيرا من قبل الباحثين والمنظمات المهنية حيث تركزت الدراسات على الأسباب والعوامل التي أدت إلى ظهور هذه الفجوة وإقتراح حلول لتقليصها إلى أدنى مستوى ممكن لأن التخلص منها نهائيا يعد أمر صعب إن لم يكن مستحيل.

ويهدف هذا البحث إلى توضيح وفهم طبيعة فجوة التوقعات ونطاقات ودراسة العوامل التي تأثر فيها وتساهم في تقليصها بالتركيز على معايير التدقيق الدولية التي يستند إليها المدقق لإبداء رأيه حول القوائم المالية مدى مساهمتها في تقليص فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية من خلال الإجابة على التساؤل التالي:

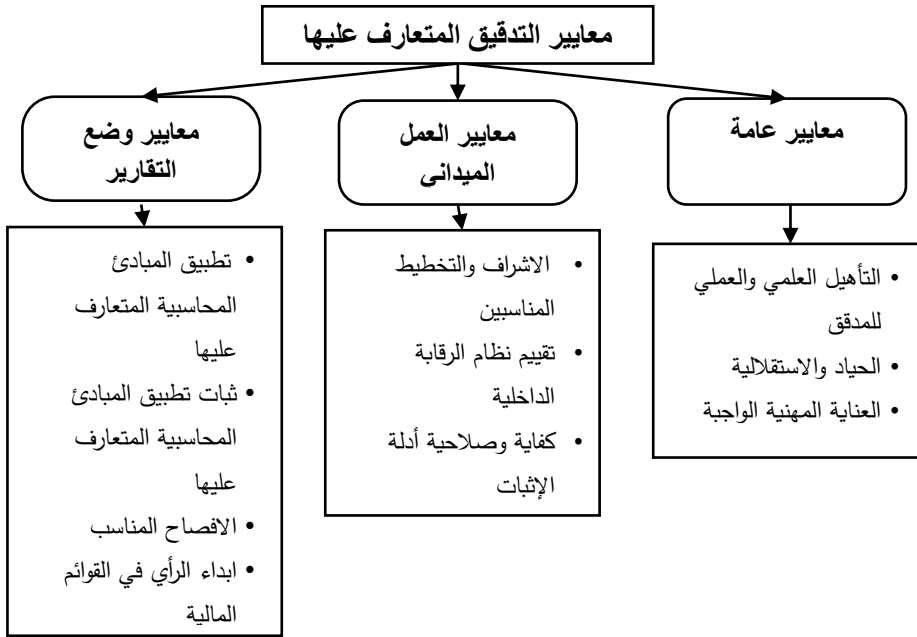
ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق بين المدققين الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية؟

ل للوصول إلى الأهداف المرجوة والإجابة على التساؤل المطروح اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي إستنادا إلى ما كتب حول فجوة التوقعات في التدقيق، وذلك بالرجوع إلى الدوريات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم جمعها، وتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور رئيسية تضمن المحور الأول محددات عملية تدقيق الحسابات (معايير التدقيق المتعارف عليها) والمحور الثاني فجوة التوقعات في التدقيق، أما المحور الثالث معايير التدقيق الدولية ذات الأثر على فجوة التوقعات.

المحور الأول: محددات عملية تدقيق الحسابات (معايير التدقيق المتعارف عليها)

تتمثل معايير التدقيق إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مهامهم، فهي بمثابة مستويات مهنية لضمان إلتزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية، وهي تشمل على إعتبرات الجودة المهنية مثل الكفاء والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق. كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الفضل في وضع وصياغة معايير عمل مدقق الحسابات، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير، وتم إضافة المعيار العاشر والأخير في نوفمبر من سنة 1949، وصدرت في كتيب سنة 1954⁽¹⁾ نذكرها في الشكل التالي:

شكل رقم 01: ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها



Source : Maire oughran, **Auditing for Dummies**, Wiley Publishing, Inc, Indianapolis. Indiana. USA. p43

أولاً: المعايير العامة: المعايير العامة هي تلك التي تتعلق بالمؤهلات الشخصية للقائم بعملية التدقيق وهي مجموعة المعايير المتعلقة بالتكوين الشخصي، والبعض يطلق عليها المعايير الشخصية تتمثل في:

- **التأهيل العلمي (التعليم) والعملية (الخبرة والكفاءة) للمدقق.** يجب أن تتم التدقيق من قبل مدقق حسابات خارجي يتمتع بكل من التدريب الكافي والكفاءة اللذان يخولان له القيام بعملية التدقيق الخارجية بالجودة المرجوة، ويمكنك تحقيق ذلك من خلال التعليم وخبرة الناتجة عن الممارسة، وكذا الاستمرارية في الاطلاع على المستجدات في مجال التدقيق؛
- **الحياد والاستقلالية:** غالباً ما يشار إلى الإستقلالية بأنها حجر الزاوية في التدقيق، حيث يلزم هذا المعيار المدقق على التمسك باستقلاله وحيادته، كي يتمكن من أداء مهمته بكل موضوعية ودون تحيز، فإذا كانت المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المدقق تتمثل في تضمنه لرأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية فلا قيمة له ان تخلى عن عنصر الحياد⁽²⁾.
- **العناية المهنية الواجبة:** دائماً ما يتوقع الجمهور أن المدقق سيؤدي عمله بمهارة وعناية مهنية مرتفعة، لذا يتضمن هذا المعيار بذل العناية الضرورية اللازمة والمعتادة في كافة جوانب التدقيق، فالمدقق مسؤول مهنياً عن أداء عمله

على نحو جاد وحذر، ولتوضيح الفكرة، يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة التدقيق، وموضوعية تقرير المدقق. كما يجب أن يتجنب المدقق "كمنهي" الأهمال، ومع هذا لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات.

ثانياً: معايير العمل الميداني: تتعلق معايير العمل الميداني بجمع أدلة الإثبات، والأنشطة الأخرى المتعلقة بأداء العمل الميداني وتتنحصر في ثلاثة معايير هي:

- **التخطيط السليم وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين:** أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء التدقيق بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين، ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في التدقيق، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها من قبل مساعدين خبراتهم العلمية محدودة⁽³⁾.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق، وعليه فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.
- **كفاية وصلاحيات أدلة الإثبات:** هذا المعيار يتطلب من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويتمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية التدقيق كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات.

ثالثاً: معايير اعداد التقرير: ان تقرير التدقيق يمثل المنتج المادي الاساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من طرف المدقق للمستخدمين، وعليه يتوجب توفير كافة المعلومات اللازمة في هذا التقرير قدر الامكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة الى اتباعه لنموذج مهنة التدقيق، وتحقيق لذلك فقد وضعت المعايير التالية:

- **تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمناً أن هذه المبادئ تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وإذا ما كانت تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها⁽⁴⁾؛
- **ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وان الإشارة الى هذا الثبات والاتساق في تطبيق هذه المبادئ بالتقرير يهدف الى:
 - التأكيد على أن المقدر على المقارنة بين القوائم المالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية؛
 - لو حدث وتأثرت هذه المقدر على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فان هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.
- **الافصاح المناسب:** يتطلب هذا المعيار ضرورة افصاح المدقق في تقرير التدقيق عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الافصاح المناسب مفترض والزامي، ما لم يشير تقرير التدقيق الى خلاف ذلك، ومن ثم فعندما يرى

قارئ القوائم المالية تقرير التدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل الى قناعة بأنه لا حاجة الى افصاح أكثر لصدق وعدالة القوائم المالية؛

- **إبداء الرأي في القوائم المالية:** يعتبر هذا المعيار الأصعب والأكثر تعقيدا، حيث يتضمن ثلاثة عبارات هامة هي (5):

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق (غير متحفظ، أو متحفظ، أو سلبي) فيما يتعلق القوائم المالية، كوحدة واحدة أي للفترة الحالية، وأن المدقق قد يمتنع عن إبداء رأيه،
- وفي حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب على المدقق أن يوضح أسباب امتناعه، ومن بينها:

- تحديد وتقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا على مدى فحص المدقق،
- عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة؛
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية أي:
- عندما يوافق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو الاتصالات أو التبليغات المكتوبة التي تتضمن القوائم المالية؛
- أو عند اعداد المدقق القوائم المالية للتعديل أو المساعدة في اعدادها وسواء ألحق اسمه بها أو لم يلحق.

المحور الثاني: فجوة التوقعات في التدقيق

إن إنهيار كبرى الشركات العالمية وما ترتب عنه من فقدان مستخدمي القوائم المالية الثقة في مراجعي الحسابات، أدت إلى تزايد الدراسات التي تناولت موضوع مسؤوليات مراجع الحسابات، والتي وتوصلت أغلبها إلى أن هناك تباين بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يقدمه فعلا وهذا ما يعرف بفجوة التوقعات.

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات

أكدت العديد من الدراسات خلال 1970 وجود فجوة توقعات في التدقيق، بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية موجودة منذ مئات السنين الماضية، وقد أصبحت موضوع اهتمام كبير للبحث في جميع أنحاء العالم بشكل عام، وفي الدول المتقدمة على وجه الخصوص، ويرجع ذلك إلى وقوع سلسلة من فشل الشركات والفضائح المالية وفشل التدقيق في هذه البلدان المتقدمة وتأثيرها اللاحق على مهنة التدقيق في الدول الأخرى. (6)، حيث ساد اعتقاد على نطاق واسع أن الشخص الذي لديه أي مصلحة في الشركة من مساهمين، مستثمرين محتملين، مقدمي عروض الاستحواذ والدائنين... الخ، ينبغي أن يكون قادرا على الاعتماد على الحسابات المدققة كضمان للوضعية المالية، الاستقامة، والاستمرارية، وبالتالي إذا تبين من دون أي إنذار أن الشركة تواجه صعوبات مالية خطيرة، ويرى أن شخصا ما يجب أن يكون مسؤول عن هذه الكوارث المالية، وهذا الشخص دائما ما ينظر إليه على أنه المدقق، هذه التصورات الخاطئة من قبل الجمهور تغذي أزمة المسؤولية القانونية التي تواجه مهنة المحاسبة.

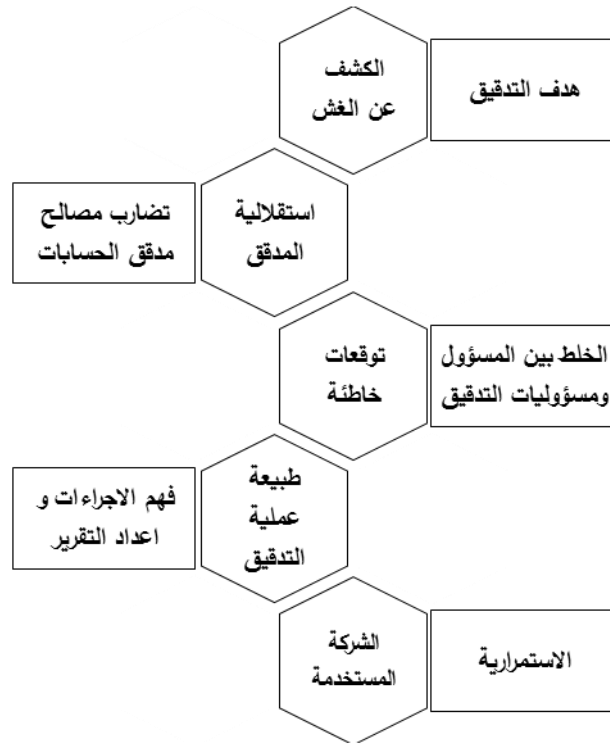
هناك تعريفات مختلفة لفجوة التوقعات في التدقيق وعلى مر السنين تم توسيع مفهومها حيث سنستعرض أكثر التعريفات ذات الصلة بها على النحو التالي:

- كان (Liggio) أول من أدخل مصطلح "فجوة التوقعات في التدقيق" لقاموس التدقيق سنة 1974، من خلال مقالته الشهيرة (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع) حيث عرف فجوة التوقعات على أنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقع من وجهة نظر كل من مستخدمي القوائم المالية ومدقق الحسابات. (7) ومنذ ذلك الحين، أشارت الأدلة المتراكمة على نحو متزايد على وجود فجوة التوقعات، تنجم عن تباين التوقعات عند المدققين والجمهور حول معتقدات، واجبات، ومسؤوليات مراقبي الحسابات، ومحتوى تقارير مراجعة الحسابات (8)
 - ترى " لجنة المسؤولين مدقق الحسابات" (CAR) 1978 على أن الفجوة يمكن أن توجد بين ما يتوقعه الجمهور أو احتياجاته وقدرة مدققي الحسابات على الوفاء بها من وجهة نظر معقولة. (9) وكانت الدراسات التجريبية التي أجريت في بلدان مختلفة من العالم محاولة لاكتشاف طبيعة فجوة التوقعات السائدة في تلك المناخات، قد كشفت الاختلاف في التصورات على فجوة التوقعات في التدقيق بين شرائح مختلفة من المجتمع. (10)
 - كما ترى (Jennings) أنها الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة مراجعة الحسابات، وما تمثله المهنة في الواقع. (11)
- وعليه فقد أجمعت العديد من التعريفات على حدوث اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع للمراجع، وركزت على فهم دوره ومسئوليته، وخلصت جميعها إلى أن مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق يعبر عن الاختلاف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية حول تنوع وجودة بيانات التقرير بسبب الاختلاف في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك كافة المستخدمين لإجراءات التدقيق أهدافه العامة والثانوية.

ثانياً: أسباب وجود فجوة توقعات

أكدت العديد من الدراسات على وجود فجوة التوقعات في التدقيق إلا أن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع، فهي تختلف باختلاف البلدان والبيئات الاجتماعية والثقافية المختلفة، وبالرجوع إلى الدراسات السابقة يمكننا تسليط الضوء على أهم العوامل المسببة لفجوة التوقعات، سنتطرق إلى تلك التي هي الأكثر إشارة في الدراسات: (12)

الشكل رقم: أهم العوامل المسببة لفجوة التوقعات



Source: Ramon Saladrígues - Marta Grañó, **Audit expectation gap: fraud detection and other factors**, Saladrígues: Business Administration Department, University of Lleida, Spain, 2014 , pp :126-129
http://www.accid.org/eamr/downloads/6/6_Audit_expectation_gap_fraud_detection_and_other_factors.pdf

1. المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الغش:

يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن المهمة الأساسية للمراجعة هو إكتشاف كل مواطن الأخطاء والغش، على الرغم من أن هذا لا يمثل هدفها الرئيسي، فمراجعي الحسابات والمستخدمين لديهما قناعات مختلفة حول نطاق عمل مدققي الحسابات ومسؤولياتهم فيما يتعلق الكشف عن المخالفات والغش. حيث ينتظر المستخدمون من مدقق الحسابات التوسع في نطاق التدقيق، في حين أن المدققين يعتقدون أن توقعات المستخدمين هي "غير واقعية" أو "مفرطة". لهذا وجب العمل على تضيق فجوة التوقعات من خلال القضاء على أسباب وجودها، كإعتماد معايير تحدد طبيعة الأخطاء المقبولة وتوجيه إحتياجات مستخدمي هذه الآراء الوقوف على مستويات الأداء المقبولة للمراجع في ظل المعايير المؤثرة لعمله (13)

2. الشك في إستقلالية المدقق الخارجي:

تعتبر إستقلالية المدقق محور عملية التدقيق، مهمتهم هي ضمان مصداقية المعلومات المالية، ويمكن ضمانها والوفاء بها حسب الأصول إذا ما حافظ المدقق المهني على موقف مستقل تماما من الاستمرارية، ومن الواضح أي ظرف من الظروف يربط مدقق الحسابات بالشركة غير مهمة التدقيق يمكن أن يؤثر على حيادها عند العمل، لذلك الاستقلال هو أحد المتطلبات الأساسية. وقد أرجع المستخدمون العناصر التي تؤثر سلبا على إستقلالية المدقق إلى:

- التنوع في تقديم الخدمات الإستشارية بالموازات إلى خدمة التدقيق إلى عملاء التدقيق؛
 - طول فترة العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة محل التدقيق (14)
 - المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛
 - أتعاب خدمة التدقيق؛
 - الضغوطات التي يمارسها بعض العملاء للحصول على تقرير مراجعة نظيف.
- فمراجع الحسابات اليوم في موقف دقيق وحساس، بين دوره باعتباره الضامن المستقل للمعلومات المالية وكذا التزاماته المهنية اتجاه الجهات المستخدمة له

3. عدم التحديد الدقيق لمسؤوليات المدقق ودوره في المجتمع:

ويبرز هذا العامل من قبل مدققي الحسابات، الذي يعبر عن حاجات مستخدمي القوائم المالية والتي لا تقتصر على توقعات معقولة من عملية التدقيق، إنما يعتقد المدققين أنه غالبا ما تكون توقعات الجمهور مبالغا فيها. وعليه يمكن حصر هذه التوقعات الخاطئة في الأساس لسببين هما:

- بسبب التصورات المفرطة حول نطاق ومسؤولية مدقق الحسابات: فهناك مثال يتكرر نسبيا على ذلك وهو الاعتقاد بأن المدققين يشرفون على جميع المعلومات المالية، غير أن عامة الجمهور من مستخدمي القوائم المالية لا يعرفون بعض المصطلحات المستخدمة مثل "النسبية" أو "أساليب أخذ العينات" التي تتعارض أو لا تدخل ضمن صلاحياتها.
- بسبب الخلط بين المسؤوليات المتعلقة بمراجعي الحسابات وتلك المقابلة لمسؤولي الشركة: هنا يمكننا أن نقف على مثال الاعتقاد العام أن المدققين مسؤولون عن وضع الحسابات السنوية في حين من الناحية القانونية هذا من مسؤولية مديري الشركة. هذه أمثلة عن المعتقدات الخاطئة بشأن التدقيق التي يجب توضيحها وشرحها عن طريق وضع شروط على مستوى يسمح بإعطاء نظرة أوضح عن مهام ومسؤوليات المدققين.

4. صعوبة فهم الطبيعة الفعلية لعملية التدقيق:

العديد من المستخدمين للمعلومات المالية يعتقدون أن طبيعة عملية مراجعة الحسابات "معقدة" ويجدون صعوبة في فهم مضمون عملية التدقيق في الواقع. فهناك جانبان فيما يتعلق بتعقيد عمليات التدقيق:

- أولا فهم عملية التدقيق الفعلية: وتشير الدراسات التجريبية أن نسبة عالية من المستخدمين لا يعرفون طبيعة أو نطاق مهام التدقيق، وهذا مرتبط بالتوقعات المفرطة المذكورة في النقطة السابقة، فالمستخدمين لا يعرفون كيف تتم عملية التدقيق بها، ولذا فمن الصعب عليهم فهم كيف يتم تنفيذ تقنيات أخذ العينات للقيام ببعض الاختبارات، أو كيفية سير المهمة في كل حالة يتم تحديدها.

- ثانيا اللغة المستخدمة في تقرير التدقيق لا تساعد على الفهم أيضا، فقد ثبت على نطاق واسع أن معظم الناس الذين يقرؤون (وليس الخبراء) تقرير التدقيق يجدونه معقدا لتحديد الأجزاء المختلفة له، وأيضا اللغة المستخدمة في كثير من الأحيان تكون مربكة لهم.

5- راي مراجع الحسابات في إستمرارية نشاط المؤسسة

يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير التدقيق النظيف يحمل في طياته إمكانية إستمرار نشاط المؤسسة، وإذا حدث العكس فسر على انه فشل في عملية التدقيق، ويعتبر هذا الإعتقاد مولد لفجوة التوقعات في التدقيق والسبب في ذلك أن فشل المؤسسة بدون إنذار سابق بالرغم من صدور تقرير مراجعة نظيف حول قوائمها المالية يعني توجيه أصابع الإتهام إلى المدقق بالإهمال والتقصير حتى لو كان السبب في ذلك نتيجة فجائية وغير متوقعة (15)، لذا تم في بعض الدول إعتناء معايير تجبر المدقق على إداء رأيه حول الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها لفترة زمنية معقولة لا تزيد عن السنة من تاريخ نهاية القوائم المالية محل التدقيق كما أشارت هذه المعايير على ان المدقق غير مجبر على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة التي تمس قدرتها على الإستمرارية.

ثالثا: مكونات فجوة التوقعات في التدقيق الخارجية

من خلال ما تم استعراضه، يمكن التأكيد على وجود فجوة توقعات في التدقيق، تتكون من عنصرين رئيسيين سيتم استعراضهما كالآتي:



Source: Brenda Porter, **The audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report**, School of Business and Economics Exeter University, United Kingdom, 2009, P 3

http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf

1. فجوة المعقولة:

هذه الفجوة تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) من مراقبي الحسابات إنجازها، وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازها بصورة معقولة.

فجوة التوقعات تنشأ نتيجة سوء الفهم والتفسير الخاطئ من قبل المستخدمين، وعدم إلمامهم بمسؤوليات مدققي الحسابات. ففي تسعينيات القرن الماضي، كان يتم التعاقد مع مدققي الحسابات لتقديم خدمات تتضمن "تأكيد مطلق" لما تحتويه القوائم المالية، مع إكتشاف الغش والإحتيال كهدف رئيسي، ولكن نظراً للتغيرات في بيئة الأعمال، تم استبدال هذه الخدمات التي تتضمن تأكيدا مطلقاً، بأخرى تتضمن "تأكيد معقول"، ومع التعبير عن الرأي على حقيقة وعدل التقرير كهدف رئيسي. وعلى الرغم من هذا التغيير، ظلت توقعات الجمهور دون تغيير مما يشكل فجوة المعقولة.⁽¹⁶⁾

2. فجوة الأداء:

وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) لما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات وتنقسم بدورها الى نوعين هما⁽¹⁷⁾

أ. فجوة المعايير الناقصة:

هناك فجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة من المدققين، والواجبات القائمة وفقاً للقانون وإصداراتها المهنية، ويطلق عليها قصور في معايير التدقيق.

ب. فجوة الأداء الناقص:

هناك فجوة بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، والأداء الفعلي له، ويمكن تصنيف الأسباب الرئيسية لمثل هذه الفجوة للاعتبارات الشخصية لمدققي الحسابات والعلاقة الاقتصادية مع العملاء إضافة الى نقص تأهيل بعض المدققين، ويطلق عليها اسم عدم كفاية أو قصور في الأداء.

ويتضح مما تقدم بأن بعض توقعات الجمهور أو مستخدمي البيانات المالية هي توقعات مشروعة ينبغي على مهنة التدقيق تليبيتها والعمل على تحقيقها لهم، لذا ينبغي ان يتجه الجهد نحو تقليص أو تضييق فجوة التوقعات بين الجمهور ومراقب الحسابات ومن الجانبين، بمعنى انه لا يتم العمل على تضييق هذه الفجوة أو الثغرة من جانب الجمهور فقط من خلال تثقيفه وأعلامه بحدود مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات ومحددات عمله وأنما من جانب مراقب الحسابات أيضاً من خلال زيادة الاهتمام بعمله وبالتزامه بمعايير التدقيق وبتوسيع نطاق مهام مراقب الحسابات ومجال عمله في سبيل تلبية وتحقيق الاحتياجات المشروعة لمستخدمي البيانات المالية المدققة.

المحور الثالث: معايير التدقيق الدولية ذات الأثر على فجوة التوقعات

أولاً: المعيار رقم (200) الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات التدقيق، طبقاً لمعايير التدقيق

يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند تنفيذ عملية لمعايير التدقيق (18). حيث يوضح طبيعة ونطاق عملية التدقيق التي صُممت لتمكين المدقق المستقل من تحقيق هذه للأهداف. كما يوضح هذا المعيار نطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق، ويتضمن متطلبات تحديد المسؤوليات العامة للمراجع المستقل والمعمول بها في كافة عمليات التدقيق، بما في ذلك الإلتزام بمعايير التدقيق.

ويفرض هذا المعيار الإلتزام المدقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين وهي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني، هذه القواعد تتطلب من أن يكون المدقق مستقلاً عن المنشأة سواء إستقلال ذهني أو ظاهري حيث هذا الإستقلال سيضمن الحياد في رأي

المدقق كما يعزز الإستقلال قدرة المدقق على التصرف بنزاهة وموضوعية بما يحفظ نزعة الشك المهني (19) للمراجع.

ويلزم هذا المعيار حصول المدقق على **تأكيدات معقولة** (20) بشأن صحة القوائم المالية وخلوها من تحريف أو أخطاء جوهرية والتأكيد المعقول هو أعلى مستوى ممكن من التأكيد يصل إليه المدقق عندما يحصل على الأدلة الكافية والمناسبة لتخفيف خطر التدقيق فالأدلة كما يصفها المعيار مقنعة وليست قطعية بسبب وجود محددات ملازمة لعملية التدقيق. ويشير هذا المعيار أيضا إلى تنبيه مراجع الحسابات إلى **مخاطر التدقيق** الناتجة عن إبداء مراجع الحسابات رأيا غير مناسب بشأن البيانات المالية وهي نوعين مخاطر التحريف الجوهري (الأخطاء الجوهرية) وخطر الإكتشاف. ويشير هذا المعيار إلى أن **المدقق مسؤول عن تكوين وإبداء رأي** حول القوائم المالية، أما إعداد وعرض هذه القوائم فهي من مسؤوليات إدارة المنشأة وان التدقيق المحاسبي لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها. وبالتالي نجد هذا المعيار يؤثر على تقليص فجوة التوقعات من خلال فقراته التي يوضح واجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات وإمكاناته ومحددات مهامه ويؤكد على ضرورة إستقلاليته، كما يوضح صعوبات وسلبيات هذه المهمة، ويفصل في المسؤوليات بين المدقق والإدارة.

ثانيا: المعيار رقم (240) مسؤوليات المدقق إتجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق عن الغش (21) ، وتوضيح الفرق بين هذا الأخير والخطأ حتى يستطيع المدقق القيام بمهامه، فمسؤولية منع وإكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالمراقبة ومسؤولية المدقق هو إكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش والإحتيال وذلك بإلتزامه بموقف الشك المهني طيلة عملية التدقيق وإنطلاقه من نقطة أساسية هو إحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش والإحتيال وتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ويوضح هذا المعيار أيضا في كثير من فقراته مختلف حالات مخاطر الغش والإحتيال كيفية تعامل مراجع الحسابات في كل حالة.

إذن فهذا المعيار يعمل هو الآخر على تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال توضيح واجبات مراجع الحسابات تجاه الغش والإحتيال ومخاطره ويعرفه على مسؤوليات غيره لكي يعرف مسؤولياته.

ثالثا: المعيار رقم (250) مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية (22)، حيث يؤكد هذا المعيار أن الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن **فعاليات المنشأة تسير حسب القوانين والأنظمة**. كما أن مسؤولية منع واكتشاف عدم الإلتزام تقع على الإدارة أيضا، كما أن المدقق غير مسؤول عن منع عدم الإلتزام ولا يتوقع منه أن يكشف عدم الإلتزام بكافة اللوائح والقوانين، فعملية التدقيق عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها، تتعلق بعدم إمكانية اكتشاف بعض المعلومات الأساسية الخاطئة في البيانات المالية، حتى لو تم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بالشكل الملائم، ووفقا للمعايير الدولية للتدقيق. وتكون درجة المخاطرة أعلى بالنسبة إلى المعلومات الأساسية الخاطئة الناتجة من عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة، وعلى المدقق الإبلاغ عن عدم الإلتزام وذلك بعد قيامه باختبارات للتأكد من الإلتزام بهذه القوانين واللوائح وفق مبدأ الشك المهني.

رابعا: المعيار رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات للمدقق تساعده في فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق (23)، بهدف التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طرق فعالة لتطويرها، وعلى المدقق استخدام مجهوده المهني (المسؤولية القانونية والمهنية للمدقق) لتقدير مخاطر التدقيق (يقصد بمخاطر التدقيق على أنها تلك المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية) بمكوناتها الثلاثة: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف. حيث يعمل هذا المعيار على مساعدة المدقق في تقدير مخاطر التدقيق مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات ويزيد من ثقة الجمهور في مخرجات عملية التدقيق.

خامسا: المعيار رقم (500) أدلة الإثبات

إن الغرض من هذا المعيار الدولي هو توفير إرشادات للمدقق حول كمية ونوعية (24) أدلة الإثبات من مستندات والسجلات المحاسبية التي تحتوي على البيانات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة محل التدقيق خلال فترة التدقيق، والتي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية وكذا طرق وإجراءات الحصول عليها التي تعتمد على مزيج مناسب من إختبارات الرقابة ومن الإجراءات الجوهرية (الإختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة)، ويشترط هذا المعيار أن تكون أدلة الإثبات كافية (كمية الأدلة) وملائمة (نوعية الأدلة) ومن مصادر موثوقة هذه الأخيرة التي يجب أن تكون متوافقة مهما اختلفت مصادرها سواء كانت داخلية أو خارجية شفوية أو مكتوبة، ساعد هذا على تقديم نتائج عملية التدقيق بشكل معبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وهذا ما يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات.

سادسا: المعيار رقم (570) الإستمرارية

يساعد تقرير المدقق في إضفاء الثقة على البيانات المالية ومع ذلك فإن تقريره لا يعتبر ضمانا لإستمرارية المؤسسة مستقبلا، لذا تم وضع هذا المعيار الذي هدف منه توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه للبيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، فمسؤولية المدقق هنا تكمن في وجهة نظره حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض إستمرارية المؤسسة في نشاطها لفترة لا تزيد عن سنة واحدة، أو وجود شك بفرض الإستمرارية هنا على مدقق الحسابات إبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيدية للموضوع الذي يلقى الضوء على مشكلة الإستمرارية، (25) إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديد لمسؤولية المدقق في تحديد مدى إستمرارية المؤسسة محل التدقيق وعدم الإشارة بإستمرارية المؤسسة في تقريره لا يعد ضمانا لقدرة المؤسسة على الإستمرار. (26)

ثامنا: المعيار رقم (580) الإقرارات الإدارية

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول إستخدام إقرارات الإدارة والإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم وتوثيق إقرارات الإدارة، إذ يجب على المدقق الحصول على الإقرارات المناسبة من الإدارة وأهمها حصوله على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية المصادق عليها، لأن مدقق الحسابات يعتبر هذه الإقرارات بمثابة دليل إثبات في حالة تعذر وجود أدلة إثبات أخرى كافية، ففي هذه الحالة سيقبل سوء الفهم الذي يمكن ان يحدث بين المدقق والإدارة عندما تأكد هذه الأخيرة إقراراتها الشفهية كتابيا، وفي حالة رفض الإدارة تقديم إقرارات هنا على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو ان يمتنع عن إبداء الرأي. (27) حيث يعمل هذا المعيار على خفض درجة مسؤولية المدقق تجاه مستخدمي التقارير المالية.

تاسعا: المعيار رقم (700) تقرير المدقق حول البيانات المالية

الغرض من هذا المعيار هو توضيح محتوى تقرير المدقق حول البيانات المالية والتي يجب أن يتضمن تفسيرات لمسؤولية المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات التدقيق، حيث يساعد هذا المعيار على زيادة فعالية الإتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن واجبات ومسؤوليات المدقق فهو يساعد على تقليص فجوة التوقعات من خلال توضيحه لمسؤولية المدقق وكل ما يتعلق بشكل التقرير وقراته ومحتوياته. (28)

الخلاصة:

فجوة التوقعات في التدقيق من أهم القضايا التي يتناولها الفكر المحاسبي في مختلف دول العالم، ورغم كثرة الدراسات عن الفجوة إلا أنها تزداد إتساعا، فواقع مهنة تدقيق الحسابات إلى وجود فجوة حقيقية بين توقعات مستخدمي مخرجات عملية التدقيق وبين واقعها وهذا بسبب المعرفة لدى هؤلاء المستخدمين بواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات، والرغبة المتزايدة لمستخدمي تقارير التدقيق في قيام المدقق الخارجي بإكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية بالإضافة إلى تقييم مدى قدرة المؤسسة على الإستمرار.

تعمل معايير التدقيق الدولية على تقليص فجوة التوقعات من خلال توضيح واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي تجاه الغش والإحتيال والتصرفات غير القانونية، وتوضح أيضا إمكانياته ومحددات مهنته وتؤكد على إستقلاليته التامة عن الإدارة، كما تقدم معايير التدقيق الدولية إرشادات وتوجيهات للمراجعين الخارجيين لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى توضيح كمية ونوعية أدلة الإثبات والعني يجب أن تكون كافية، ملائمة ومن مصدر موثوق، كما أكدت هذه المعايير على أن تقرير المدقق لا يعد ضمانا لقدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها فمسؤولية المدقق الخارجي هي توضيح وجهة نظره حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية

الهوامش:

¹ محمد السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، ج2، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص: 37.

² وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص ص: 55-56.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل ج 1، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2009، ص44.

⁴ Maire Loughran, **Auditing for Dummies**, Wiley Publishing, Inc, Indianapolis, Indiana, USA, p44

⁵ وليم توماس، مرجع سبق ذكره، ص ص: 58-65.

⁶ Mahdi Salehi, **Audit expectation gap: Concept, nature and trace**, African Journal of Business Management Vol. 5(21), 23 September, 2011, p 80-83

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.690.2090&rep=rep1&type=pdf>

- 7 Chinwuba Okafor - John I Otor, Op Cit., p: 44
- 8 Hian Chye Koh and E-Sah Woo, **The expectation gap in auditing**, Managerial Auditing Journal, 13/3 [1998], Singapore, p: 147
- 9 Ramon Saladrignes - Marta Grañó, **Audit expectation gap: fraud detection and other factors**, Saladrignes: Business Administration Department, University of Lleida, Spain, 2014, p:124
- 10 Chinwuba Okafor - John I Otor, **Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession**, Research Journal of Finance and Accounting (online), Vol.4, No.2, 2013, p: 44
- 11 Hian Chye Koh and E-Sah Woo, Op Cit, p: 147
- 12 Ramon Saladrignes - Marta Grañó, **Audit expectation gap: fraud detection and other factors**, Saladrignes: Business Administration Department, University of Lleida, Spain, 2014 , pp: 126-129

13 مسعود صديقي: ص: 149

14 فيحاء عبد الله يعقوب وآخرون، أثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 17، جامعة بغداد 2011، ص: 330

<http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=3236>

- 15 جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، ط1، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص: 19
- 16 Austine O. Enofe et ALL, **Audit Reasonableness Expectations Gap: Users' Perception in Nigeria**, International Journal of Business and Social Research (IJBSR), Volume -3, No.-3, March 2013, p: 158
- 17 Mahdi Salehi, Op Cit, pp: 82-83
- 18 المعيار رقم (200) الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات المراجعة، طبقاً لمعايير المراجعة <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- 19 الشك المهني: نزعة تتضمن عقلاً متسانلاً، والتزام الحذر بشأن الحالات التي تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش وتقييم إنتقادي لأدلة المراجعة.
- 20 التأكيد المعقول: في بيئة مراجعة القوائم المالية يقصد به مستوى مرتفع من التأكيد ولكنه غير مطلق.
- 21 المعيار رقم (240) مسؤوليات المراجع إتجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
- 22 المعيار رقم (250) مراعات الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية <http://www.socpa.org.sa/getattachment/Socpa/Technical-Resources/Standards-Projects/250.pdf.aspx>

- 23 المعيار رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية
<http://ia902707.us.archive.org/22/items/isas12000/400.PDF>
- 24 المعيار رقم (500) أدلة الإثبات
<http://ia600304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF>
- 25 المعيار رقم (570) الإستمرارية
<http://ia800304.us.archive.org/0/items/Isas22000/570.PDF>
- 26 عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق فب تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصورة، العدد 14،
جامعة المنصورة، مصر، 2010، ص: 133
- 27 المعيار رقم (580) الإقرارات الإدارية
<http://ia800304.us.archive.org/0/items/Isas22000/580.PDF>
- 28 محمد مروان الصبوح، دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية
في سورية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد جامعة ديمشق، سوريا، 2015، ص ص: 58-60.
يمكن الرجوع أيضا إلى المعيار رقم (700) تقرري المدقق حول القوائم المالية
<http://ia801407.us.archive.org/11/items/Isas32000/700.PDF>