مفهوم ومكونات فجوة الجودة فى المراجعة والإطار المقترح لمعالجتها

"دراسة تحليلية ميدانية"

د/ غريب جبر جبر غنام

طبيعة المشكلة :

لقد أدى التطور فى الوظيفة الاجتماعية للمراجعة، إلى تحمل القائمين بالمهنة لمسئولية اكتشاف كافة ما يتعلق بالمتطلبات والاحتياجات الاجتماعية لمستخدمى القوائم المالية وذلك فى ظل القيود العملية والاقتصادية المحيطة بهذه الخدمة. فضلاً عن الارتباط بالجوانب الأخلاقية فى ممارسة المهنة ذاتها وفقاً لمسار النشاط الاقتصادى.

ولكى تحقق الوظيفة الاجتماعية الهدف المنشود منها، والمتمثل فى الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور مراجعى الحسابات. وفى ظل ما يحيط بهم من قيود داخلية وخارجية، فإنه لابد من أداء ذلك النشاط الخدمى وفقاً لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء المهنى له. على أن تكون معلنة ومعروفة للكافة، وإلا فقدت فعاليتها وبالتالى ثقة المجتمع فى نتائجها.

وبناء على ذلك لابد من تحديد ما يمكن أن يطلق عليه "فجوة الجودة" المتوقعة فى عملية المراجعة، والناتجة عن فجوة الأداء المهنى لممارسى عملية المراجعة، والتى تعتبر جزءاً هاماً من "فجوة التوقعات" فى المراجعة[1]. باعتبارها أحد مكوناتها الأساسية وذلك من حيث المفهوم والأركان وأسباب حدوثها فى الواقع الميدانى لبيئة المراجعة، وكذلك دلالات وجودها والمحاور التى ترتكز عليها ومحدداتها. وهذا يتأتى بالدراسة التحليلية المتأنية لمفهوم وطبيعة هذا المصطلح المستحدث، ومحاولة صياغة إطار مقترح لعلاج هذه الفجوة أو حتى على الأقل تضييقها.

أهمية البحث وأهدافه :

تتمثل أهمية هذا البحث فى كونه يتناول مشكلة من المشاكل الهامة فى التطبيق العملى لمهنة المراجعة بوجه عام، وفى بيئة المراجعة المصرية بوجه خاص. نظراً لأن موضوع جودة الأداء المهنى للمراجع من الموضوعات التى لم تلق الاهتمام الكافى من الباحثين حتى الآن، فضلاً عن تطور محددات أو عناصر حياد المراجع من فترة لأخرى، وفقاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بممارسى المهنة. ولاشك أن هذا الأمر ينعكس تماماً من خلال دراسة "فجوة الجودة" فى المراجعة.

ويهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل مصطلح فجوة الجودة فى المراجعة، ووضع إطار مقترح لعلاجها، مع التركيز على تدعيم حياد المراجع الخارجى وتحليل محدداته، التى تتسبب فى حدوث تلك الفجوة.

حدود البحث ومنهجه :

لما كان الهدف من هذه الدراسة تحليل مفهوم ومحددات فجوة الجودة فى المراجعة ومحاولة وضع إطار لمعالجتها، لذا فيخرج عن نطاق هذه الدراسة ما يلى :

١- دراسة فجوة المراجعة بوجه عام وتحديد إطار تضييقها، إلا فى حدود ما تحتاجه أهداف البحث.

٢- التعرض لمخاطر عملية المراجعة وقياسها سواء فى مرحلة التخطيط أو التنفيذ أو التقرير.

٣- دراسة ما يتعلق بمحددات حياد المراجع فى بيئة المراجعة بوجه عام.

وعلى ذلك ينتهج الباحث فى دراسته هذه، المنهج العلمى المعاصر الذى يقوم على المزج بين المنهجين الاستقرائى والاستنباطى. الأول الذى يقوم على الاستدلال التجريبى واستقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة، للوصول إلى حكم عام على الظاهرة موضوع البحث، والثانى الذى يقوم على الاستدلال المنطقى من الفروض والدلائل.

ومن هنا يناقش الباحث بالدراسة التحليلية مفهوم ومكونات فجوة الجودة باعتبارها جزء من فجوة المراجعة، ودلالات وجودها وأهمية العمل على علاجها، ثم أركانها وأسباب حدوثها، وأخيراً الإطار المقترح لتضييق تلك الفجوة فى المراجعة. ومن ثم يحاول اختبار ذلك الإطار بالدراسة الميدانية فى بيئة المراجعة المصرية.

أولاً : فجوة الجودة فى المراجعة كجزء من فجوة التوقعات :

تعترف مهنة المراجعة فى معظم الدول المتقدمة بوجود ما يسمى "بفجوة التوقعات" التى لا يمكن تجاهلها، أو الإدعاء بعدم واقعية توقعات مستخدمى القوائم المالية، وتعتبر تلك الفجوة أحد أهم القضايا التى تواجهها مهنة المراجعة فى الوقت الحالى. والتى تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمى القوائم المالية وفى أداء وتقارير المراجعين.

ورغم إصدار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) عام ١٩٨٨م، تسعة نشرات لمعايير المراجعة أطلق عليها معايير فجوة التوقعات، إلا أن هذه الفجوة لا زالت موجودة. ويعتقد الباحث أن ذلك مرجعه لعدم التحديد الدقيق لمكونات تلك الفجوة، حتى يمكن علاجها أو على أقل تقدير تضييقها.

ومن هنا حاولت بعض الدراسات مؤخراً أن تقدم التفسير والتحليل لمكونات مصطلح "فجوة التوقعات فى المراجعة". أو بمعنى آخر العوامل المؤثرة فى حدوث فجوة التوقعات. فقسمتها إحدى الدراسات لمكونين فرعيين، هما (٢):

١- **فجوة المسئوليات** ... وتشير إلى التباين بين مستخدمى القوائم المالية والمراجع بشأن المسئوليات المالية التى يجب أن يضطلع بها المراجع.

٢- **فجوة الأداء**... وتشير إلى التباين

بين مستخدمى القوائم المالية والمراجع بشأن مدى كفاية تنفيذ عملية المراجعة.

وفى دراسة ثانية قدم كاتبها التحليل التالى لمكونات فجوة التوقعات والتى تتكون من الفرعين التاليين [٣]:

١- **فجوة المعقولية** ... التى تتمثل فى التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية من المراجع، وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.

٢- **فجوة الأداء** ... التى تتمثل فى التباين بين الواجبات التى يتوقعها المجتمع أو مستخدم القوائم المالية بشكل مقبول من المراجع، وبين الأداء الفعلى له.

ويمكن تقسيم تلك الفجوة الفرعية إلى مكونين آخرين هما :

(أ) **فجوة عدم كفاية (أو قصور) معايير الجودة** : أى التباين بين الواجبات التى يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع، وواجباته وفقا لمعايير المراجعة.

(ب) **فجوة عدم كفاية (أو قصور) الأداء المهنى** : أى التباين بين واجبات المراجع وفقا لمعايير الجودة، وبين الأداء المهنى الفعلى له.

وفى دراسة ثالثة جاء تصنيف وتقسيم فجوة التوقعات إلى ثلاثة عناصر أو عوامل أساسية، يمكن أن تؤثر بشكل جوهرى (مجتمعة) على وجود فجوة التوقعات، وهى [٤]:

(الأول) **فجوة عدم المعقولية** ... والتى تتمثل فى التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية لأداء غير معقول من المراجع، وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.

(الثانى) **فجوة القصور فى معايير المراجعة** ... التى تتمثل فى التباين بين ما يتوقع المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية تقديمه من معايير المراجعة، وبين ما تقدمه بالفعل معايير المراجعة الحالية لأداء المراجع.

(الثالث) **فجوة جودة المراجعة**... وتتمثل فى التباين بين ما يتوقعه المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية من أداء للمراجع ذات جودة عالية، وعدم كفاية أدائه وتدنى جودة المراجعة فى ظل معايير المراجعة الحالية.

وهناك دراسات آخري أضافت إلى التصنيفات السابقة عوامل وتجاهلت بعض العوامل الاخرى، ويعتبر من أبرز العوامل المضافة لمكونات فجوة التوقعات فى المراجعة، ما يلى :

- **فجوة الاستقلالية**[٥] ... أى تزايد الشك فى استقلالية وحياد المراجع الخارجى من قبل المستفيدين من أحكامه المهنية على مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية محل المراجعة.
- **فجوة التأهيل وعدم المعرفة**[٦]... أى تزايد الشك فى مدى حصول المراجع على التأهيل العلمى

والعمل الكافى، من قبل المجتمع أو المستفيدين من أحكامه المهنية، الذى يمكنه من اكتشاف كافة الأخطاء والغش والتدليس والتصرفات غير القانونية لإدارة العميل.

ويرى الباحث أنه بعد استطلاع التصنيفات السابقة لأفرع فجوة التوقعات فى المراجعة، أن يحلل مكونات تلك الفجوة من خلال التصنيف التالى- وذلك على ضوء المكونات المتكررة فى معظم الدراسات وتكون ذات دلالة ملحوظة لا يمكن اهمالها- لتتأسس على المكونين التاليين :

(الأول) **فجوة المعقولية فى نتائج المراجعة**... والتى تتمثل فى التباين الحادث بين توقعات المجتمع ومستخدمى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة لنتائج المراجعة، وبين ما يمكن أن يقدمه المراجع بصورة معقولة فى ضوء المعايير المتعارف عليها.

(الثانى) **فجوة الجودة فى الأداء المهنى**... التى تتمثل فى التباين الحادث بين الأداء المهنى الذى يتوقعه المجتمع ومستخدمى القوائم المالية من ممارس المهنة، وبين ما يقوم به المراجع فعلاً، فى ضوء عدم كفاية معايير المراجعة ووسائل الاتصال مع المستفيدين، وحدود لمسئولياته المهنية، وغياب لبرامج ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهنى له.

وعلى ذلك فإن (فجوة الجودة) باعتبارها أحد جناحى فجوة التوقعات فى المراجعة، يمكن أن ترتكز أو تنبثق عن ثلاثة محاور أساسية، هى بمثابة فروع تفصيلية لتلك الفجوة الجزئية، وهى :

(أ) **فجوة وسائل الاتصال**... التى تتأسس على القصور الواضح فى الاتصال أو التواصل بين المستفيدين من تقرير المراجعة ومستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، والقائم بممارسة المهنة من ناحية أخرى.

(ب) **فجوة المسئوليات** ... والتى تنتج عن التباين الحادث بين المسئوليات المهنية التى يتوقعها المجتمع ومستخدمى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة، وبين الأداء المهنى الفعلى له فى ضوء معايير المراجعة المتاحة.

(جـ) **فجوة برامج الرقابة على الأداء**... التى تنبع نتيجة القصور فى معايير وبرامج الرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع، والذى لا يتوقعه مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.

وهذا ما يدفع الباحث إلى أن يركز فى دراسته على هذه المحاور الثلاثة السابقة، التى تكون فى مجموعها ما يسمى بفجوة الجودة فى المراجعة. وبذا يكون مقصده من مصطلح "فجوة الجودة فى المراجعة"، هو: تلك الفجوة التى يمكن أن يشعر بها المجتمع ومستخدمى القوائم المالية فى نتائج المراجعة، من كونها قد نتجت عن أداء يغيب عنه الاتصال

والتواصل مع الأطراف الأخرى (الطرف الثالث فى عملية المراجعة) ونقص فى المسئوليات المهنية للمراجع، تجعله يكف عن التوسع مهامه بالصورة التى تتوقعها الأطراف الخارجية، وأخيراً قصور فى برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهنى، فى ظل حياد واستقلالية محدودة، وبين الأداء المهنى المتميز الذى يتصف بالكفاءة والفعالية، بحيث يحقق رضا وإشباع لكافة المستفيدين من خدمات المراجعة.

فالأمر الذى لا جدال فيه، أن المجتمع ومستخدمى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة، يطمعون فى معرفة الحقائق التالية- على أقل تقدير- من خلال نتائج عملية المراجعة، وهى:

١- اكتشاف المزيد من الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية لبعض عملاء المراجعة، والافصاح عن ذلك صراحة.

٢- زيادة فعالية نتائج المراجعة بتدعيمها بإجراءات الفحص التحليلى، ومراجعة التقديرات المحاسبية، والدور الاجتماعى والبيئى للشركة محل المراجعة.

٣- اظهار الحالة المالية للشركة محل المراجعة، المتوقعة خلال الفترة المقبلة، من حيث العسر أو الفشل المالى أو العجز المرتقب، ومن ثم استمراريتها فى دنيا الأعمال من عدمه، فضلاً عن حجم الربحية المتوقع تحقيقه مستقبلاً.

وذلك كله بالكفاءة المنشودة وفى ظل سياج من الحياد والاستقلالية الكاملة للمراجع، وبتحرر من تلك القيود أو الحدود التى يمكن أن تقلص من مسئولياته عند أدائه لعملية المراجعة بالجودة المطلوبة، سواء كانت هذه الحدود ذاتية أو خارجة عن نطاقه.

فلا يعتقد أبداً، أن يقبل المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة- على سبيل المثال- أن يأتى تقرير المراجعة النهائى لإحدى الشركات نظيف (أى خال من التحفظات)، وفى نفس الوقت تعكس القوائم المالية أرباحاً صورية أو وهمية، نتيجة تراكم مبالغ السحب على المكشوف عاماً بعد آخر (كما كان يحدث فى شركات قطاع الأعمال العام فى مصر). أو تكون الأرباح متناقصة عن الأعوام السابقة، وفى نفس الوقت يعلن عن زيادة فى توزيع الأرباح أو ارتفاع فى القيمة السوقية لأسعار الأسهم، دون ما إشارة صريحة للمراجع فى تقريره إلى أسباب ذلك. أو حتى زيادة وهمية فى رقم المبيعات بالتوسع فى البيع الآجل للعملاء، دون أن يقابل ذلك سداد نقدى مناسب منهم، وذلك لإخفاء مخزون راكد بالشركة محل المراجعة أو عيوب فى الإنتاج. وإلى غير ذلك من الدلالات التى تهم مستخدمى القوائم المالية أو المراقبين. وهو ما يشير إلى وجود فجوة فى الجودة.

ثانيـــاً : دلالات وجـــود فجـــوة الجـــودة فـــى المراجعـــة وأهميـــة العمـــل علـــى تضييقها :

لاشك أن من أهم وأبرز دلالات وجود فجوة الجودة فى المراجعة الآن، أن بيئـة المراجعـة أصـبحت تتـصف بالميل الشديد نحو المقاضاة، سواء فى الدول المتقدمة أو غيرها، حيث ترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة فى الـدول المتقدمـة- إلـى حـد كبيـر- إلـى الزيادة المضطردة فى إفلاس الشركات الكبـرى الـشهيرة، خـلال الفتـرة التـى سادت منذ نهاية القرن العشرين وحتى الآن[٧]. حيث شـهد العقد الأخير من القرن الماضى وبدايات القرن الحالى، زيـادة ملحوظـة فـى عـدد القـضايا المرفوعة ضد المراجعين، مما جعل الـبعض يلـوح بـأن هنـاك طفـرة فـى القضايا بالزيادة فى كل من الولايات المتحدة الأمريكيـة والمملكـة المتحـدة- باعتبارهما من كبريات الدول المتقدمة فى مجالى المحاسبى والمراجعة- كـان قد نتج عنها من بين ما نتج انهيار بنك الاعتماد والتجارة الدولى وتحميل كلاً مـن (Prince Water House)، (Ernst)- وهمـا مـن كبـرى منـشآت المراجعـة فـى الولايـات المتحـدة الأمريكيـة- عـدة ملايـين مـن الدولارات[٨].

وقد كشفت معظم الدراسات أن أسباب فشل هذه الشركات الكبرى، إنما يرجع إلى سوء إدارة، أو حدوث غش وتلاعب دبره مديرو تلك الشركات ولم تستطع عمليات المراجعة أن تكشفه. ربما لأن مراجعيها لم يلتزموا بالحياد والنزاهة الكاملتين عند أداء مهامهم، أو عدم قيامهم بالشك فى عمليات العميل عند فحصهم للقوائم المالية، وهو ما يوصـف بالقـصور فـى جـودة الأداء المهنى. وذلك كله مرجعه فى أغلب الأحيان إلى استعداد المراجع الخارجى لمسايرة رغبات الإدارة بشأن طرق عرض القوائم المالية، وخاصة فى غياب معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى المتقدم أو تهميش دورها[٩].

هذا ويكاد يتفق كتاب وباحثو علم المراجعـــة، علـــى أن أداء خدمـــة المراجعـة ينبغـى أن يحقـق رغبـات المستفيدين من هذه الخدمة، وارضاء متطلبـاتهم واحتياجـاتهم، وإلا انتفـى الغـرض النفعـى لوظيفـة المراجعـة. وتحقيقاً لرغبات هؤلاء المستفيدين وارضاءً لمتطلباتهم واحتياجاتهم، فإن الأمـر يـستوجب ضـرورة أداء هـذه الخدمـة بجـودة عاليـة وحيـاد تـام. لأن جودة الأداء المهنى للمراجع بالمفهوم الشامل لها وفى إطار تحقيق الغرض النفعـى لعمليـة المراجعـة، ينبغـى أن يتقابـل الأداء الفعلـى لهـا مـع رغبـات ومتطلبات المستفيدين واحتياجاتهم.

ومن هنا فإن تحديد مفهوم الجودة فـى أداء عمليـة المراجعـة، لابـد وأن يعكـس توقعـات المـستفيدين مـن هـذه الخدمة، وما تنطوى عليه من متطلبات ورغبـات أو احتياجات لهذه الطوائف المتباينـة. ففجوة الجودة يكون جانب كبير منها نابعاً من الفروق بين ما

يتوقعه ويطبقه المستفيدين من هذه الخدمة فى ضوء الحد الأدنى لجودة الأداء المهنى المتاح[١٠]. وتؤكد معظم الدراسات الحديثة فى المراجعة على أن هذه الفجوة لا تقتصر على مجتمع دون الآخر، أو دولة دون الأخرى، بل هى موجودة فى كافة الدول على حد سواء، طالما أن هناك تبايناً واختلافاً بين أطراف عملية المراجعة.

فتنشأ عادة الفجوات فى المراجعة، وبصفة خاصة فجوة الجودة، حيث يصعب أن يفى أداء المراجع- فى ظل الحدود والمتطلبات التى تفرضها المهنة عليه- بكل التوقعات والمتطلبات والرغبات المتباينة للمستفيدين من خدمة المراجعة، وبالتالى تلبية كافة احتياجاتهم فى ضوء معايير المراجعة المتاحة. وهو ما يمكن التعبير عنه مجازاً بفشل عملية المراجعة فى القيام بارضاء واشباع كافة رغبات المستفيدين من خدماتها أو على الأقل توقعاتهم. ويعزى بعض الباحثين هذا الفشل إلى أنه نابع من عجز المعايير الموضوعة للوفاء برغبات وتوقعات المستفيدين من خدمة المراجعة، أو من عجز الأداء المهنى الفعلى لمهام المراجعة عن مواكبة تلك المتطلبات فى ظل حياد محدود للمراجع أو لممارسة المهنة بوجه عام[١١].

ولعل هذا ما جعل بعض الباحثين- فى الوقت الراهن- يدعو إلى استخدام مدخل توقعات المستفيدين فى تحديد مفهوم جودة المراجعة والأداء المهنى لها. باعتباره يمكن أن يساهم فى سد فجوة الجودة فى المراجعة، وذلك من منطلق أن هذا المدخل يوجه اهتمام المهنة للوفاء بالتوقعات وارضاء أو إشباع رغبات واحتياجات المستفيدين منها، بما ينطوى عليه من آثار إيجابية يمكن أن تنعكس على الأداء الفعلى لخدمة المراجعة، وبما يساهم إلى حد بعيد فى تقليص أو تضييق تلك الفجوة[١٢].

ولاشك أنه من الدلائل الهامة على وجود فجوة الجودة فى المراجعة، تلك المحاولات الجادة التى قدمتها كثير من البلدان نحو إعداد برامج للرقابة على جودة الأداء المهنى فى منشآت المراجعة- كما هو الحال فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة- منذ بداية التسعينات من القرن العشرين. وإن كانت كلها برامج تعدو أن تكون سوى مجموعة معايير نظرية ينبغى أن تلتزم بها كل منشأة للمراجعة، ويصعب ترجمتها عملياً فى الواقع الميدانى، ولكن يتم التأكد من وجودها من قبل التنظيمات المهنية المسئولة[١٣].

أضف إلى ذلك المحاولات التى قدمها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) منذ عام ١٩٨٨م، بإصداره تسعة نشرات لمعايير المراجعة أطلق عليها معايير فجوة التوقعات، تتعلق بتطوير وإصلاح بعض النواقص التى كان ينتج عنها فجوة بين توقعات

المستخدمين للقوائم المالية وأداء المراجعين فى ضوء معايير المراجعة السائدة من قبل(١٤).

ولعل ما تقدم يعكس مدى جسامة وخطورة الأمر، والتحدى الذى يواجه مهنة المراجعة فى صورة فجوة الجودة، باعتبارها مكون هام وأساسى ولا يستهان به من فجوة التوقعات فى المراجعة. وكلاهما بطبيعة الحال، يجب العمل على تلافيهما أو تقليصهما أو على أقل تقدير تضييقهما. وهذا لا يتأتى إلا إذا عرفت أسباب حدوث تلك الفجوة تفصيلاً، ومحاور ارتكازها أو أركانها التى يمكن أن ينطلق منها الإطار المقترح لتضييقها، وهو ما يناقشه الباحث فى البند التالى.

ثالثاً : أركان فجوة الجودة فى المراجعة وأسباب حدوثها :

يتطلب التوصيف الموضوعى لفجوة الجودة فى المراجعة- فى ظل أدبيات المحاسبة والتطبيق المهنى لها- ضرورة تحليل العوامل والمسببات المؤثرة فى حدوث مثل هذه الفجوة. فمن المعروف أن المراجع يلعب دوراً هاماً فى تخفيض حدة التعارض فى المصالح بين طوائف وفئات مستخدمى القوائم المالية المنشورة، وذلك من خلال دوره فى حل مشكلة عدم التماثل فى المعلومات بين هذه الطوائف والفئات، وكذا مشكلة الاهتزاز الأخلاقى من جانب إدارات منظمات الأعمال التى تعد تلك القوائم المالية. وهذا يأتى من خلال تصديقه على القوائم المالية بشئ من الموضوعية والنزاهة والحياد والاستقلالية، بجانب الدرجة العالية من جودة الأداء المهنى التى ينتظرها المجتمع والمستفيدين من تقريره.

ومن هنا يرى الباحث أن الفلسفة التحليلية لمفهوم "فجوة الجودة فى المراجعة"، تختلف فى المضمون والمحتوى عن فلسفة فجوة التوقعات ككل. بل تفوقها فى الأهمية، من حيث أن مدخل الجودة فى الأداء الخدمى، يعتبر مطلباً هاماً وملحاً فى هذه الأيام، ويصعب تحديده إلى حد بعيد. ففجوة الجودة فى المراجعة تتعلق بكل ما ينبغى أن تهدف إليه جودة عملية المراجعة وجودة الأداء المهنى للمراجع، فهذه الجودة تتضمن وجوهاً متعددة لنفس المهنة أو العملية، كما تشير بعض الدراسات لذلك(١٥).

فمثلاً لحاملى الأسهم (أو المساهمين(مفهوم وتصور للجودة يختلف عن نظيره الذى ينظر إليه حملة السندات والمقرضون (أو الدائنين). فكلاهما يختلف مطلبه فى جودة المراجعة عن الآخر عند استخدامه للقوائم المالية المنشورة. أيضاً داخل منشآت المراجعة ذاتها (أو ممارسى المهنة أنفسهم) فإن هناك فريق عمل لديه تصور عن الجودة ربما يختلف عما هو فى ذهن فريق آخر فى مستوى وظيفى مماثل، وكلاهما قد يختلف عن تصورات مستوى أعلى فى منشأة المراجعة عن الجودة، وهكذا. وهو

الأمر الذى دعا بعض الباحثين للإشارة إلى أنه ليس هناك مقياس مباشر أو موضوعى واحد للجودة فى المراجعة يمكن الاتفاق عليه، نظرا لاختلاف المفهوم والفلسفة فى أذهان معظم الأطراف المهتمة بالقوائم المالية المنشورة والتى خضعت لعملية المراجعة[١٦].

ويمكن أن يضاف إلى ذلك وجود بعض الانطباعات غير السليمة لدى شريحة ليست بالقليلة من مستخدمى نتائج المراجعة، وسوء فهم لدور المراجع والظروف المحيطة بممارسة المهنة. فعلى سبيل المثال، يعتقد البعض من مستخدمى القوائم المالية أن إصدار المراجع لتقرير نظيف خالى من التحفظات، يعنى بالضرورة سلامة الموقف المالى للمنظمة الخاضعة للمراجعة وقدرتها على الاستمرار فى النشاط. ونتيجة لذلك فإنهم ينظروا إلى فشل المنظمة مباشرة بعد الحصول على تقرير المراجعة النظيف، على أنه فشل فى عملية المراجعة ذاتها[١٧].

كما يعتقد بعض المستثمرين أن دور المراجع يجب ألا يقتصر على إبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية، بل يجب أن يمتد ليشمل تقريره تفسير لبنودها بالصورة التى تساعدهم فى الحكم على جدوى الاستثمار فى هذه المنظمة من عدمه[١٨]. كما يرى البعض الآخر أن مسئولية مراجع الحسابات يجب أن تمتد لاكتشاف كل حالات الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية بالمنظمة محل المراجعة، وليس ما يدخل فى نطاق عينة الفحص فقط طالما أن المراجع أحسن فى اختياره لتلك العينة.

وهناك طائفة أخرى من مستخدمى القوائم المالية، تنتظر من المراجع أن يوسع مسئولياته ليشمل تقريره عن الدور الاجتماعى والبيئى لمنظمات الأعمال، ومدى اهتمام المنظمة بهذا الدور وتأثيراته المالية على نتائج المنظمة، وخاصة إذا كانت هناك تشريعات تفرض غرامات مالية كبيرة على منظمات الأعمال المخالفة لشروط البيئة أو غير المهتمة بالمسئوليات الاجتماعية، وتعكسها فى الوقت نفسه القوائم المالية المنشورة الخاضعة للمراجعة، سواء فى شكل تعويضات أو غرامات أو مخصصات فى مواجهة تلك[١٩]. وإن كان هذا المطلب من قبل مستخدمى القوائم المالية يتباين مع دور المراجع الخارجى فى الوقت الراهن، وخاصه فى ظل المعايير المهنية المتاحة له ونطاق مسئولياته المهنية.

ولاشك أن حدوث سوء الفهم هذا وذاك ناتج عن عدم تحسين الاتصالات مع مستخدمى القوائم المالية، وبالتالى خلق المصاعب والمشاكل التى تواجه المهنة، ومن ثم حدوث الفجوات المختلفة. ويضيف الباحث إلى ما تقدم، اختلاف وجهات النظر بين مستخدمى نتائج المراجعة والقائمين بممارسة المهنة، بشأن حدود ومحددات حياد واستقلالية المراجع الخارجى، وتفسير مفهوم جودة المراجعة كخدمة وجودة

أدائها المهنى، ومتطلبات تحقيق تلك الجودة المنشودة. فجودة الأداء المهنى لا تتوقف فقط عند تخفيض مخاطر المراجعة كنتيجة لعمليات المراجعة كما يعتقد كثير من مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة. بل إصدار تقرير المراجع فى الوقت المناسب، وبالإفصاح المطلوب الذى يجب أن يتصف به التقرير، والصدى الإعلامى الذى يحدثه ذلك التقرير بما يحتويه من معلومات، فقد عرف (Teoh and Wong) المراجع ذو الجودة العالية بأنه "ذلك المراجع الذى يحدث مصداقية أكثر للتقارير المالية" بينما جودة المراجعة هى "الخصائص أو السمات التى تحدث صدى وتأثيرا إعلاميا للتقارير المالية بما تحويه من معلومات محاسبية ومالية، تقود إلى المزيد من المعرفة والإشباع لمستخدميها"[٢٠].

وعلى ذلك فإن جودة الأداء المهنى للمراجع تنتج من قدرة منشأة المراجعة على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، ومن ثم يكون لها تأثير فعال على عملية اتخاذ القرارات. أى تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية فى ضوء الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية[٢١]. حيث يقصد بالكفاءة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لتخطيط جيد وبواسطة أفراد مؤهلين تأهيلا كافيا لأدائها، ويحيط بهم سياج من الحياد والاستقلال الفكرى والذهنى ليسمح لهم بالتقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية لمنظمة العميل محل المراجعة، والحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية لإبداء الرأى الفنى المحايد.

ويقصد بالفعالية، النجاح فى تحقيق أهداف المراجعة فى كل خطوة من خطواتها، فى الوقت المحدد وبالمستوى الذى يجعل تقرير المراجعة يتسم بالإفصاح المناسب والمصداقية التى يبتغيها مستخدم المعلومات، وذلك فى ضوء الالتزام بالمعايير المهنية، والتى لو اتبعها مراجع آخر فى نفس الظروف لتوصل إلى نفس النتائج وما حدث اختلاف فى الرأى.

ومن التحليل والمناقشة السابقة، يصل الباحث إلى أن الأسباب الأساسية وراء حدوث فجوة الجودة فى المراجعة، والتى يلخصها الباحث فى ثلاثة أركان أساسية ينبع منها العديد من المشاكل المهنية لممارسى المراجعة، وهذه الأركان أو الصعوبات الثلاثة هى :

١- القصور فى وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وما ينتج عنه من مشاكل تتعلق بعدم تحقيق توقعات ومتطلبات المستفيدين من خدمة المراجعة.

٢- عدم التوسع المناسب فى مسئوليات المراجع لمواجهة المتطلبات المتزايدة للمستفيدين من خدمة المراجعة، فى ظل غياب المفهوم الواضح لجودة المراجعة وجودة الأداء المهنى للمراجع.

٣- غياب المعايير المحددة والواضحة للرقابة على جودة الأداء الخدمى للمراجع، لتدعيم حياد واستقلال ممارسى المهنة، حتى يتقلص الشك فى درجة مصداقية عملية المراجعة والوثوق بتقاريرها.

رابعاً : الإطار المقترح لتضييق فجوة الجودة فى المراجعة :

خلص الباحث مما تقدم إلى أن أسباب حدوث فجوة الجودة فى المراجعة، إنما يتأسس على المشاكل الناتجة عن الأركان الثلاثة لهذه الفجوة، والتى توصل إليها بناء على فلسفة وأبعاد مفهوم فجوة الجودة ذاتها دلالة وجودها. ومن هنا يكون من الأهمية بمكان مواجهة هذا التحدى الذى يواجه ممارسى المهنة، ومحاولة إيجاد إطار يساعد على سد تلك الفجوة أو على الأقل تضييقها إلى أبعد الحدود، مع مراعاة مسايرته لبيئة المراجعة المصرية.

ويرى الباحث أن يرتكز هذا الإطار- قدر الإمكان- على ما قدمته المجامع والتنظيمات المهنية فى الدول المتقدمة من توصيات ومعايير، تلائم تلك المشاكل، وتفعيلها بالصورة المناسبة وتعديل ما يلزم ليلائم التطبيق الميدانى فى بيئة المراجعة المصرية، مع اكتساب احترام وثقة جمهور المتعاملين بنتائج المراجعة ومستخدمى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة.

ويعتمد هذا الإطار المقترح على ثلاثة دعائم أساسية فى مواجهة أركان أو صعوبات فجوة الجودة السابق تباينها فيما تقدم، وهى :

١- تطوير وتحسين وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمى القوائم المالية.

٢- توسيع نطاق مسئوليات مراجع الحسابات بما يلائم التطوير الحادث فى وسائل الاتصال.

٣- تدعيم وتنمية معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع لتلائم تلك المسئوليات الجديدة للمراجع.

ويناقش الباحث فيما يلى دعائم ومتطلبات عناصر الإطار المقترح بشئ من التفصيل، لمواجهة فجوة الجودة فى المراجعة وفيما يلى نوضح هذه الدعائم الثلاثة:

١) تطوير وتحسين وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمى القوائم المالية:

يرى الباحث أن أول دعامة يمكن أن تساهم فى سد فجوة الجودة فى المراجعة، العمل على تطوير وتحسين وسائل الاتصال مع مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة. حتى يمكن تصحيح توقعاتهم غير المعقولة وتبنى المتطلبات والتوقعات المقبولة، ويكون ذلك من خلال تقريرى الإدارة والمراجعة، المصاحبين للقوائم المالية المنشورة.

(أ) تقرير الإدارة :

يوصى الباحث بأن يرفق تقرير الإدارة مع التقرير السنوى لمنظمة

الأعمال، ويفضل أن يكون موقعه قبل القوائم المالية المنشورة مباشرة. مع عدم تضمينه للعبارات الإنشائية المطاطة والنسب المحاسبية البراقة التى يشوبها ظل كثيف من الشك، وقصره على توضيح النقاط التالية (٢٢):

أ- اعتراف الإدارة بمسئولياتها الكاملة عن إعداد القوائم المالية، التى تقدم صورة صادقة وعادلة للمركز المالى لمنظمة الأعمال ونتائج أعمالها.

ب- الإشارة الواضحة فى التقرير إلى التقديرات المحاسبية التى أعدت بواسطة الإدارة عند إعداد القوائم المالية (كما فى حالة المخصصات مثلاً).

جـ- الإشارة إلى مدى كفاية النظام المحاسبى للمنظمة، وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بها. وذلك لتوفير المعلومات الضرورية، وتقليل فرص ارتكاب الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن.

د- الإفصاح عن فرص الاستمرار والبقاء فى دنيا الأعمال- على الأقل- لمدة عام تالى لتاريخ نشر القوائم المالية، ومن ثم الموقف المالى للمنظمة، وذلك طبقاً لقناعة الإدارة بذلك.

ولاشك أن هذه التوصيات لم تأت من فراغ، بل كانت كثير من اللجان العلمية للمراجعة فى الدول المتقدمة، قد تقدمت بذلك من قبل. فقد كانت لجنة (Cohen) المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA)، قد أوصت فى تقريرها الصادر عام ١٩٧٨، بأنه ينبغى على مجلس إدارة كل منظمة أن يطلب من المدير المالى بها، إعداد تقرير يقدم مع القوائم المالية، يقر فيه بمسئوليات المجلس عن إعداد تلك القوائم، ويتضمن تقييماً لنظام الرقابة الداخلية بالمنظمة، ومدى استجابة المنظمة لنقاط الضعف الهامة التى حددها المراجع فى تقريره(٢٣).

كما كانت قد أشارت لجنة (Treadway) بالولايات المتحدة الأمريكية فى تقريرها الصادر عام ١٩٨٧، إلى ضرورة اخطار مستخدمى القوائم المالية بطريقة مقبولة عن دور مجلس الإدارة فى إعداد القوائم المالية، ومسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنظمة. وقد أيدت لجنة (MacDonald) المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين بكندا، ما تقدم وأضافت إليه أنه يجب نشر تقرير الإدارة فى موضع قريب من القوائم المالية لمنظمة الأعمال(٢٤).

(ب) تقرير المراجعة :

يتفق الباحث مع الرأى الذى يرى أن تقرير المراجعة بصورته الحالية يعتبر وسيلة اتصال فقيرة أو غير جيدة، بل ضعيفة بين المراجع ومستخدمى تلك التقارير. حيث أن المراجعين يهتمون فى التقرير بوصف

طبيعة عملية المراجعة كنشاط عام، وكوسيلة لحمايتهم ضد أى مخاطر مستقبلية، دون توضيح لما يجب الإفصاح عنه فى مثل هذه التقارير[٢٥].

وفى مواجهة ذلك يتبنى الباحث التوصيات البناءة التى قدمتها لجان المراجعة فى الدول المتقدمة، لتكون موضع التنفيذ. فقد أوصت لجنة (Cohen) بضرورة تضمين تقرير المراجعة تحديداً واضحاً لمسئوليات الإدارة والمراجع، والابتعاد عن استخدام التعبيرات النمطية فى التقرير[٢٦]. كما أوصت لجنة (Treadway) بضرورة تضمين تقرير المراجعة بأن تخطيط عملية المراجعة يسعى لإعطاء تأكيد معقول وليس مطلقاً، بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، نتيجة لوجود أخطاء أو غش، بالإضافة إلى وصف نطاق الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية[٢٧].

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) فى عامى ١٩٨٨، ١٩٩٥ نشرتين (٥٨، ٧٩) بخصوص تطوير تقارير المراجعة عن القوائم المالية الجارى مراجعتها، بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمى القوائم المالية، وكانتا قد تضمنتا النقاط الهامة التالية[٢٨]:

أ- إضافة فقرة افتتاحية تمهيدية تتضمن مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنظمة، ومسئولية المراجعة عن إبداء الرأى عن تلك القوائم.

ب- الإشارة فى فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات جوهرية.

جـ- إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة.

د- الإشارة فى فقرة الرأى إلى الاتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية، من عام إلى آخر، وفى حالة عدم الاتساق فى التطبيق فيكون من الضرورى الإشارة إلى ذلك.

هـ- إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأى توضح تأثر القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

ويخلص الباحث مما تقدم إلى ضرورة تطوير وتحسين وسائل الاتصال مع مستخدمى القوائم المالية، بهدف تضييق فجوة الجودة فى المراجعة، ويكون ذلك- فى أقل تقدير- من خلال إعادة النظر فى تقريرى الإدارة والمراجعة- الذين يرافقا القوائم المالية للمنظمة- بحيث يتضمنا معلومات أكثر عن نطاق وطبيعة عمل الإدارة والمراجع والنتائج التى يتوصل إليها المراجع، مع تعليق على القضايا الجوهرية بشأن المركز المالى للمنظمة والموضوعات الأخرى فى نطاق المراجعة التى تهم جمهور المستفيدين، وأخيراً التعليق وإبداء الرأى عن أهم ما يشغل بال المستفيدين من عملية المراجعة.

٢) توسيع نطاق مسئوليات مراجع الحسابات :

ترتبط هذه الدعامة مع ما سبق ارتباطاً شديداً بل ويتداخل فى كثير من جوانبه، لخدمة تضييق وعلاج فجوة الجودة فى المراجعة. حيث يدعو الباحث هنا إلى ضرورة توسيع نطاق مسئوليات المراجع بشأن اكتشاف حالات الأخطاء والغش، والتصرفات غير القانونية، والدور الاجتماعى والبيئى لمنظمة الأعمال، على اعتبار أن مسئوليات المراجع تجاه إبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية والتقرير عن فشل الأعمال، قد شملتها الدعامة السابقة ضمن تقريرى الإدارة والمراجعة، من الإطار المقترح. ولكن مع الأخذ فى الاعتبار قبول ممارسى المهنة لذلك، حتى لا يمثل عبئاً عليهم يتخوفون منه.

(أ) توسيع مسئوليات المراجع بشأن الأخطاء والغش :

لقد مر هذا المطلب بالعديد من التوصيات والنشرات المقدمة من التنظيمات المهنية الدولية منذ بدايات الثمانينات من القرن العشرين، ولكن أصبح الأمر الذى يمثل ضرورة لا غنى عنها. وخاصة أن جودة الأداء المهنى تتطلب من المراجع ضرورة الوقوف على حالات التلاعب والغش أو التصرفات غير القانونية الصادرة عن إدارة منظمة العميل، والتى قد تصل فى بعض الأحيان إلى التواطئ لمنع إجراءات المراجعة العادية من اكتشافها، مثلما حدث فى بعض الشركات الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية عند مطلع هذا القرن. حتى لو أدى ذلك إلى زيادة فى معدلات الأتعاب لتعويض لجهد الإضافى عند الارتباط مع العميل[٢٩].

ولذلك أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) فى الولايات المتحدة الأمريكية، فى مايو ١٩٩٦ مشروع لنشرة بعنوان "اعتبارات الغش والتحايل عند مراجعة القوائم المالية"، ليحل تطبيقها اعتباراً من منتصف ديسمبر ١٩٩٧ بدلاً من نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عام ١٩٨٨، وذلك بتضمينها إرشادات محددة بشأن [٣٠]:

- تقييم مخاطر الغش والاحتيال فى كل عملية مراجعة.
- الاستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر.
- التقرير عن الغش المكتشف أو المشتبه فيه.
- متطلبات توثيق إجراءات تقييم مخاطر حدوث الغش.

وبناء على ما تضمنته تلك النشرة، أصبح يلقى الغش اهتماماً كبيراً، والذى تقسمه تلك النشرة إلى نوعين، هما : إعداد تقرير مالى احتيالى، أو سوء استخدام الأصول. كما أنها قدمت قائمة بالعوامل التى يجب أن يأخذها المراجع فى اعتباره عند تقييم مخاطر الغش، وعددها ٣٨ عاملاً، مصنفة فى ثلاثة مجموعات

تتعلق بخصائص الإدارة، وظروف الصناعة، والخصائص التشغيلية والاستقرار المالى. كما تطلبت من المراجع ضرورة توخى الحذر وإدراك مخاطر حدوث الغش، سواء فى مرحلة تخطيط المراجعة أو فى مرحلة تنفيذ عملياتها. ولعل ما يضيف أهمية لذلك مسئولية المراجع عن التقرير عن الغش المكتشف أو المشتبه فيه.

ويوصى الباحث فى ذلك الشأن بأنه ينبغى توسيع نطاق عينات الفحص فى المراجعة الاختبارية بحيث لا تقل عن حد معين من حجم المجتمع محل المراجعة، وذلك لإعطاء المراجع فرصة أكبر فى تحقيق هذا الاتجاه بالرغم من صعوبته، طالما سيواجه بزيادة فى الأتعاب.

(ب) توسيع مسئوليات المراجع بشأن التصرفات غير القانونية :

لقد ساد اعتقاد بين ممارسى المهنة- بعد أن أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) لنشرته رقم (١٧) عام ١٩٧٧م- بأن الفحص الذى يتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، لا يوفر بالضرورة ضمان لاكتشاف التصرفات غير القانونية، كما أن تحديد ما إذا كان تصرف معين هو غير قانونى، عادة ما يكون خارج نطاق الكفاءة المهنية للمراجع. وليس هناك إلزام أو مسئولية ما على المراجع بخصوص اكتشافه لمخالفات القوانين التى لها تأثير مباشر على القوائم المالية، أو تقييمه لأثر التصرفات غير القانونية على القوائم المالية[٣١].

ولكن بصدور نشرة المعايير رقم (٥٤) لذات المجمع- التى ألغت العمل بالنشرة السابقة رقم (١٧) لعام ١٩٨٨م- أصبح هناك مسئولية مباشرة على المراجع تجاه اكتشافه للتصرفات غير القانونية والتقرير عنها لتبيان أثرها على القوائم المالية، وتماثل هذه المسئولية تلك التى تقع على عاتق المراجع فى اكتشافه للأخطاء والغش طبقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) الصادرة عن ذات المجمع[٣٢].

هذا وقد تضمنت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٤) بعض الأمثلة للتصرفات غير القانونية للعميل، والتى يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية. فالتصرفات التى لها تأثير مباشر مثل مخالفة القوانين الضريبية، والتصرفات التى لها تأثير غير مباشر تلك التصرفات المتعلقة بمجالات التشغيل وليس بالنواحى المالية أو المحاسبية، مثل مخالفة القوانين الصحية والبيئية والأمان الوظيفى.

وبذلك تكون مسئوليات المراجع المهنية قد اتسعت لتشمل هذا الإجراء، فضلاً عن ضرورة حصوله على معلومات كافية بشأنه لتقييم تأثيره على القوائم المالية، مع ضرورة الإشارة إلى مراعاة تقييم الإدارة لتأثير ذلك التصرف غير القانونى. هذا وقد أكدت هذه المسئوليات توصيات مجالس

مهنية أخرى لها شأن فى الدول المتقدمة، كمجلس الإشراف العام لهيئة سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية فى توصيته الصادرة عام ١٩٩٢م[٣٣]، وكذلك لجنة (Cadburg) فى توصياتها عام ١٩٩٢م بالمملكة المتحدة[٣٤].

(جـ) توسيع مسئوليات المراجع بشأن الدور الاجتماعى والبيئى لمنشأة العميل :

مع تطلع المستفيدين من القوائم المالية لمنظمات الأعمال فى الوقت الراهن، للوقوف على دور المنظمة بالنسبة لمسئولياتها الاجتماعية والبيئية، وأثر ذلك على القوائم المالية، يرى كثير من الباحثين ضرورة اهتمام المراجع الخارجى بالتقرير عن الخسائر أو الالتزامات الاجتماعية والبيئية الحالية والمرتقبة[٣٥].

ولكن بالرغم من أن هذه الآراء قد مضى عليها قرابة العشر سنوات، إلا أنه حتى الآن لم تصدر أى معايير أو إرشادات تتعلق بهذا المجال، سواء فى الخارج أو فى مصر، كما لم تتعرض لها معايير المراجعة الدولية بخلاف المعيار رقم (١٠١٠) الصادر من اللجنة الدولية لمهنة المراجعة فى مارس ١٩٩٨م، والذى يتعلق باعتبارات الأمور البيئية عند مواجهة البيانات المالية". والذى لا ينشى أية مبادئ أساسية أو إجراءات جوهرية جديدة، ولكن كان الغرض منه مساعدة المراجع عندما تكون الأمور البيئية مهمة لبيانات منظمة الأعمال المالية.

كما أنه لم يتطلب من المراجع ضرورة الإشارة ضمن تقرير المراجعة عن هذا الأداء سواء الاجتماعى أو البيئى من قريب أو بعيد، إلا فى حدود ما كان له أثر على البيانات المالية.[٣٦]

ويرى الباحث أن هناك قصوراً حقيقياً فى مجال الإصدارات المهنية لتوسيع نطاق مسئوليات المراجع بشأن الدور الاجتماعى والبيئى لمنظمات الأعمال، وبالتالى فهناك قصوراً فى هذا المجال يترتب عليه حدوث فجوة فى الجودة لعملية المراجعة، وبذلك تدعيماً للإطار المقترح له يوصى بضرورة الاهتمام بهذا الجانب وعدم الاكتفاء بحصول المنظمات على شهادات للجودة فى الأداء البيئى للتوافق مع المواصفات البيئية كشهادات (ISO أو EMAS أو BS 7750) وغيرها.

٣) تدعيم وتنمية معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع :

يرى الباحث أن الدعامة الثالثة فى إطاره المقترح، تلعب دوراً هاماً فى تضييق فجوة الجودة فى المراجعة، وهى ضرورة تدعيم وتنمية معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع، وذلك بشكل إيجابى بعيد عن العبارات الإنشائية والنواحى الشكلية. حتى تستطيع مهنة المراجعة أن تتحمل مسئولياتها كاملة أمام المجتمع ومستخدمى القوائم المالية، فى كل ما تقدمه من خدمات، حتى تزيد من ثقة المستفيدين من هذه الخدمات.

فالرقابة على جودة الأداء المهنى

للمراجع تعنى تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة، وهى ترتبط بوجود نظام للرقابة على الأداء الخدمى بوجه عام. ولذا فقد حظى موضوع الرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع باهتمام الجهات المنظمة للمهنة فى الدول المتقدمة خلال العقدين الماضيين- خاصة فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة- حيث صدر العديد من التوصيات فى هذا الشأن.

فقد صدر أول بيان عن معايير رقابة جودة الأداء المهنى للمراجع، من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) عام ١٩٧٩م، ليشتمل على تسعة بنود أساسية اعتبرت هى حجر الزاوية فى معايير الرقابة على الجودة التى انتهجتها البرامج التالية لها، وهى [٣٧]:

١- الاستقلالية.
٢- تخصيص العاملين على وظائف المراجعة.
٣- الاسترشاد برأى الآخرين.
٤- الإشراف.
٥- التوظيف.
٦- تنمية القدرات المهنية.
٧- الترقية فى الوظيفة.
٨- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقات مع الحاليين.
٩- الفحص الدورى لبرنامج رقابة جودة الأداء.

وقد مر هذا البرنامج بالعديد من التطورات، حتى وصلت إلى ثلاثة برامج فى عام ١٩٩١ وهى [٣٨]:

- برنامج لرقابة جودة الأداء المهنى فى منشآت المراجعة الأعضاء فى قسم منشآت المراجعة للشركات العامة الخاضعة لنطاق إشراف هيئة سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية والذى صدر دليل بها فى أبريل عام ١٩٩١م.
- برنامج لرقابة جودة الأداء المهنى فى منشآت المراجعة الأعضاء فى قسم منشآت المراجعة للشركات غير الخاضعة لنطاق إشراف هيئة سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية، والواردة بالدليل الصادر فى أبريل عام ١٩٩١م.
- برنامج فحص جودة الأداء المهنى لمنشآت المراجعة التى لا تنتمى إلى أى من القسمين السابقين، ويشرف عليها شعبة فحص الجودة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA)، والوارد بالدليل الصادر فى يناير ١٩٩١م.

وقد بدأت هذه البرامج اختيارية لمن يرغب الانضمام إليها، ثم أصبح ذلك الزاما على منشآت المراجعة بحسب الأقسام الثلاثة السابقة. وقد اتفقت كل برامج الرقابة على جودة الأداء المهنى السابقة، على أهمية الفحص لتحديد مدى التزام منشأة المراجعة بمعايير الرقابة على الجودة، على أن يتم الفحص من فريق أو جهة من داخل منشأة المراجعة ذاتها أو من

خارجها للتأكد من كفاية إجراءات الرقابة التى تطبق داخل المنشأة، حيث تتضمن تلك الرقابة[٣٩].

(أ) رقابة داخلية على جودة الأداء... تقع على عاتق منشأة المراجعة ذاتها، إذ لابد لها أن تضع مجموعة من السياسات والإجراءات التى تكفل لها تحقيق جودة الأداء المطلوبة طبقاً للمعايير المهنية، فضلاً عن ضرورة تطبيقها وتقييم مدى كفايتها أو فعاليتها.

(ب) رقابة خارجية لجودة الأداء المهنى للمراجع... ويقوم بها فريق من زملاء المهنة من جهة خارجية عن منشأة المراجعة تحت إشراف الهيئة المسئولة عن إصدار وتداول الأوراق المالية، وذلك مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.

هذا وقد أصدر الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) عام ١٩٨١م، معيار المراجعة الدولى رقم (٧) المتعلق بأدوات الرقابة على جودة عملية المراجعة، والتى يجب على منشآت المراجعة تطبيقها واتخاذ الإجراءات الملائمة لتحقيقها، والتى تشتمل على [٤٠]:

- الصفات الشخصية للقائم بممارسة المهنة.
- المهارة والكفاءة.
- التكليف بالمهام.
- التوجيه والإشراف.
- قبول عمليات المراجعة الجديدة والاستمرار فى العمليات القائمة.
- الرقابة والمتابعة.

حيث يطلب هذا المعيار من منشأة المراجعة ضرورة تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة بهدف التحقق من أداء عمليات المراجعة طبقاً للمعايير الواجبة. وتضمينها عدد من العناصر، أهمها ما يلى :

١- وجوب التزام الأفراد فى منشأة المراجعة بمبادئ الحياد والنزاهة والموضوعية والسرية والسلوك المهنى.
٢- الاستعانة بمن لديهم المهارة والكفاءة المهنية لأداء المهام.
٣- مراعاة التناسب بين التكليف بالمهام وقدرات الأفراد العاملين.
٤- ضمان وجود توجيه وإشراف كاف لدى منشأة المراجعة.
٥- عدم الممانعة من اللجوء إلى استشارة المتخصصين من داخل منشأة المراجعة أو خارجها.
٦- حصر العملاء الحاليين وتقييمهم والتعرف على العملاء المتوقعين والموازنة بين طاقة العمل بمنشأة المراجعة وعدد العملاء.
٧- ضرورة توافر رقابة مستمرة وكافية على تشغيل سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
٨- ضرورة فهم العاملين بمنشأة المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وإدراكهم لأهميتها وتطبيقها عن طريق الاتصال المستمر.

هذا فضلاً عن عمليات التوجيه لأعمال المساعدين وتعريفهم بمسئولياتهم والهدف من الإجراءات

التى يؤدونها، وطبيعة النشاط محل المراجعة وما يتميز به من مشاكل خاصة، واعتبار الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة أدوات جيدة لتحقيق وظيفة التوجيه لأعمال المساعدين. وبجانب التوجيه ضرورة الإشراف لمراقبة تقدم العمل والإلمام بمشاكل المحاسبة والمراجعة الهامة، وحسم الخلاف فى وجهات النظر المهنية بين الأفراد القائمين بالعمل. ويضاف لذلك عمليات الفحص لأعمال المساعدين بواسطة أشخاص آخرين من مستوى أعلى أو فى نفس المستوى على الأقل للتحقق من أداء العمل طبقاً للبرنامج والنتائج المحققة.

وفى المملكة المتحدة قامت المنظمات المهنية بتشكيل وحدة مشتركة سميت "وحدة الفحص المشتركة"، أصدرت بياناً إرشادياً عام ١٩٨٥م، يتعلق بالرقابة على الأداء المهنى للمراجع، فى شكل معايير يمكن تطبيقها على كافة منشآت المراجعة مهما اختلف حجمها، ثم تطور ذلك إلى برنامج لرقابة جودة الأداء المهنى أقرته وزارة التجارة والصناعة هناك، ليبدأ تنفيذه منذ أول أكتوبر عام ١٩٩١م. بموجبه يتم إلزام منشآت المراجعة بأن يكون لها نظاماً للرقابة على الأداء يحقق رقابة الجودة الواردة فى لائحة المراجعة وإرشاداتها الصادرة فى أغسطس ١٩٩١م، وذلك كشرط أساسى من شروط التسجيل والاستمرارية، حيث احتوت هذه اللائحة على عشرة معايير للرقابة، وعلى منشأة المراجعة إقرار السياسات التى تراها مناسبة وتوفر لها درجة معقولة من الأداء الجيد وتحقيق أهداف النظام[٤١].

ويرى الباحث أن هذه الدعامة فى إطاره المقترح، لابد من تبنيها فى الدول النامية مسايرة لما هو سائد فى مثل هذه الدول المتقدمة. وعلى هذا لابد من وجود معايير للرقابة على جودة الأداء المهنة للمراجع فى البيئة المصرية، فوجود نظام للرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع من شأنه أن يساعد على :

١- توثيق سياسات منشأة المراجعة وإجراءاتها.
٢- تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج الخدمى (نتائج أعمال منشأة المراجعة).
٣- تسويق مهام وخدمات منشأة المراجعة.
٤- إعطاء إنذار مبكر للمشاكل والأخطار المتوقع حدوثها.
٥- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة وتحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
٦- زيادة حجم الأتعاب المحصلة من العملاء.
٧- زيادة الموضوعية والمصداقية فى نتائج المراجعة.
٨- إعطاء الفرصة لمنشأة المراجعة لفحص أعمال منشآت مراجعة أخرى، إذا تطلب الأمر، مع تحقيق المتطلبات النظامية للجهات

وهكذا بعد أن أوضح الباحث المحاور الأساسية لإطاره المقترح لمعالجة فجوة الجودة فى المراجعة، بشئ من الدراسة والتحليل النظرى، يحاول تطبيق ذلك الإطار النظرى على بيئة المراجعة المصرية، وتبيان مدى قبوله أو استجابة القائمين على المهنة له من عدمه فضلاً عن رأى شريحة من المستفيدين بنتائج المراجعة ذاتهم، كالمقرضين والمستثمرين، وهو موضوع البند التالى من الدراسة.

خامساً : دراسة ميدانية لإطار معالجة فجوة الجودة فى المراجعة :

خلص الباحث من دراسته التحليلية السابقة إلى أن هناك ما يمكن أن يطلق عليه فجوة الجودة فى المراجعة، كما استطاع أن يحدد محاورها وأركانها الثلاثة. ومن ثم تقدم بمحاولة لوضع إطار لتضييق تلك الفجوة، ثم إستقراء دعاماته الثلاث من واقع التوصيات المهنية الصادرة من التنظيمات المهنية فى الدول المتقدمة، فضلاً عن نتائج الدراسات الرائدة فى هذا المجال التى قدمت فى تلك الدول، وذلك فى محاولة منه لمعالجة تلك الفجوة فى بيئة المراجعة المصرية، وسد محاورها الثلاثة. وصولاً فى النهاية إلى ما يكمل دراسته التحليلية للوقوف على مدى قبول ذلك الإطار من عدمه ومن ثم فعاليته فى علاج تلك

١- طبيعة الدراسة الميدانية وخطتها :

تقوم خطة هذه الدراسة على تصميم قائمة استقصاء(*) تتضمن تسعة أسئلة لقياس مدى إدراك القائمين بأداء المهنة وكذلك مستخدمى نتائجها، بمفهوم ومكونات فجوة الجودة فى المراجعة ومدى استجابتهم للإطار المقترح كمدخل لمعالجتها. ويعتمد الباحث فى منهجه العلمى لتحليل بيانات قائمة الاستقصاء على تطبيق نفس الأساس المستخدم فى تحليل المحتوى. باعتباره طريقة لدراسة وتحليل المعلومات المكتوبة بأسلوب كمى وموضوعى منظم، بحيث يراعى التركيز النسبى أو التكرارى لظواهر المخاطبات من أنماط وأصناف ومتغيرات مختلفة(٤٢).

ويتمثل الاعتماد على طريقة تحليل المحتوى هنا فى قيام الباحث بتقسيم كل فرض من فروض الدراسة الثلاثة إلى جزئيات أو وحدات تحليل، وتضمينها فى قائمة الاستقصاء، ثم متابعة وحساب النتائج فى كل وحدة معينة أو جزئية لكل مفردة من مفردات العينة وتسجيل تلك التكرارات، وبذلك يتوصل الباحث بطريقة علمية منتظمة إلى استدلال إحصائى موضوعى عن وحدات التحليل موضوع الدراسة بالنسبة لمفردات العينة التى شملها الاستقصاء ثم على المستوى الإجمالى، وبذا يمكن تعميم فروض الدراسة الرئيسية على أساس علمى.

هذا وقد صنف إجابات وحدات التحليل الجزئية إلى خمسة بدائل مرجحة رقمياً، ووفقاً لمقياس ليكرت (Likert Scale) فى تحويل الآراء الوصفية إلى الصيغة الكمية المقيسة، على النحو التالى :

- أوافق بشدة .. ويكون الترجيح الرقمى لها هو ٥
- أوافق ... ويكون الترجيح الرقمى لها هو ٤.
- أوافق جزئياً ... ويكون الترجيح الرقمى لها هو ٣
- لا أوافق ... ويكون الترجيح الرقمى لها هو ٢
- لا أوافق بشدة .. ويكون الترجيح الرقمى لها هو ١

وقد تخير الباحث مجتمع الدراسة من ممارسى المهنة ذوى الخبرة الكافية والطويلة نسبياً، وكذلك قطاع هام من مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، يتمثل فى المقرضين أو إدارات الائتمان بالبنوك التجارية. فكانت الشريحة الأولى ممثلة فى ممارسى المهنة من خلال مكاتب المراجعة الكبرى بدرجة شريك أو مدير للمراجعة على أقل تقدير، وذلك ممارسى المهنة من خلال إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات مع التركيز على مراقبات الشركات الصناعية (الصناعات المعدنية- الصناعات الهندسية- الصناعات الغذائية- الصناعات الكيماوية) دون غيرها، ولمن فى درجة مراقب أول للحسابات أو مراقب للحسابات على أقل تقدير. وبذا تكون سنوات الخبرة لممارسى المهنة لا تقل عن خمسة عشر عاماً. أما الشريحة الثانية فتركز على العاملين بإدارات الائتمان بالبنوك التجارية، من ذوى الخبرة الوظيفية التى لا تقل عن خمسة عشر عاماً بالبنوك الوطنية.

٢- عينة الدراسة وأسلوب جمع البيانات :

لما كان مجتمع الدراسة يتكون من ثلاثة قطاعات،، اثنين منهما ممارسى المهنة، والثالث مستخدم نتائج المراجعة. فقد حدد الباحث نطاقها لاختيار عينة الدراسة المناسبة على الأساس التالى :

(أ) ممارسى المهنة من خلال مكاتب المراجعة الكبرى فى مصر، حيث ركز الباحث على ستة منها ينطبق عليها المواصفات التى حددها، وهى:

- تبعية المكتب لأحد بيوت الخبرة العالمية فى المراجعة أو
- قيامه بمراجعة حسابات عدد ليس قليل من الشركات المساهمة المسجلة فى بورصة الأوراق المالية المصرية (حددها الباحث بما لا يقل عن عشر شركات) أو
- مضى على تأسيسه أكثر من ثلاثين عاماً وله عدة فروع بالداخل والخارج.
- أن تكون ممارسة لمهنة المراجعة دون الخوض فى أعمال المحاسبة والضرائب لنفس المنظمة.

(ب) ممارسى المهنة من خلال إدارات مراقبة حسابات الشركات الصناعية، التابعة للجهاز المركزى للمحاسبات، وعددها أربعة إدارات، تم توزيع

سبعون استمارة استقصاء بها لتشمل مديرى الإدارات ونوابهم والمراقبين الأوائل ومراقبى الحسابات بكل منها.

(جـ) مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، من خلال إدارات الائتمان بالبنوك التجارية الوطنية فى مصر وفروعها، والتى استطاع الباحث أن يصل إلى عشرين فرعاً منها فى نطاق القاهرة الكبرى ومدن القناة الثلاثة، وقد وزع بها ثمانين استمارة استقصاء لتشمل العاملين بها من ذوى الخبرة الوظيفية الطويلة التى لا تقل عن خمسة عشر عاماً متصلة فى عمل الائتمان.

وبذلك أصبحت العينة ممثلة فى عدد استمارات استقصاء بلغ مائتى مفردة. تم تسلمها باليد ثم العودة بعد أسبوع لتجميعها، على أساس (٥٠) استمارة للشركاء مديرى المراجعة، و(٧٠) استمارة لمراقبى الحسابات وما فى مستواهم، و(٨٠) استمارة لموظفى الائتمان بالبنوك التجارية. وقد بلغت الاستمارات الصحيحة والمستوفاة التى تم تجميعها بعد ذلك وبعد استبعاد غير المكتمل منها والمرفوض (١٦٤) استمارة أى بنسبة استجابة إجمالية بلغت ٨٢%.

حيث بلغت الاستمارات الواردة من مكاتب المراجعة الخاصة عدد (٣٩) استمارة، أى بنسبة استجابة قدرها ٨٧%، وعدد الاستمارات الواردة من مراقبة الحسابات ومن فى مستواهم هو (٦١) استمارة، أى بنسبة استجابة قدرها ٨٧%، وعدد الاستمارات الواردة من إدارات الائتمان بالبنوك التجارية الوطنية بلغ (٦٤) استمارة أى بنسبة استجابة قدرها ٨٠%(*).

٣- فروض الدراسة وأسلوب تحليل ومعالجة البيانات :

يحاول الباحث من خلال دراسته الميدانية هذه، اختبار صحة أو عدم صحة الفروض الثلاثة التالية :

الفرض الأول : ينبثق عن فجوة التوقعات فى المراجعة، فجوة فى جودة الأداء المهنى للمراجع وفجوة فى معقولية الأداء، هما الأهم فى علاج فجوة التوقعات فى المراجعة.

الفرض الثانى : ترتكز فجوة الجودة فى المراجعة على أركان ثلاثة، تتبلور فى قصور وسائل الاتصال، وعدم التوسع فى نطاق المسئوليات المهنية للمراجع، وغياب معايير الرقابة على جودة الأداء الخدمى للمراجع.

الفرض الثالث : يعتمد علاج فجوة الجودة فى المراجعة على إطار يقوم على دعامات ثلاثة أساسية فى مواجهة أركان الفجوة، وهى تحسين عملية الاتصال بين مستخدمى القوائم المالية ونتائج المراجعة، والتوسع فى نطاق

المسئوليات المهنية للمراجع بما يتوافق مع الطرفين، وتبنى معايير للرقابة على جودة الأداء الخدمى للمراجع داخل منشأة المراجعة أو من جهة خارجية.

وللوصول إلى ذلك، يعتمد الباحث فى معالجته للبيانات المستخدمة وتحليلها، على اختبار (كا^{٢}) أو (χ^2 test)، لاختبار مدى صحة فروض البحث، باعتباره أنسب اختبار يستخدم عند محاولة معرفة جودة التوفيق والاستدلال، حيث يتطلب مقارنة القيم المشاهدة بالمتوقعة لظاهرة أو سلوك معين، وهو ما ينطبق على هذه الدراسة الميدانية تماماً، وهو يستخدم عادة إذا ما كانت التكرارات المشاهدة تختلف معنوياً عن التكرارات المتوقعة وعدد النواتج الممكنة أكثر من اثنين.

كما تقوم الفكرة الأساسية لهذا الاختبار على الاستدلال والتحليل الإحصائى لاختبارات الفروض، سواء الفرض البديل أو فرض العدم (الفرض الصفرى)، وذلك بأخذ عينة عشوائية من المجتمع- كما حدث فى حالة هذه الدراسة- وعلى أساس الخاصية المناظرة فى العينة إما قبول الفرض أو رفضه بدرجة ثقة محددة[٤٣].

ويتطلب اختبار (كا^{٢}) عند استخدامه فى تحليل البيانات حسابه بالمعادلة الرياضية التالية [٤٤]:

$$\text{كا}^{٢} = \sum_{i=1}^{\text{مجـ ن}} \frac{(\text{ك}_i - \text{م}_i)^{٢}}{\text{م}_i}$$

حيث أن :

ن = عدد الفئات

ك$_{i}$ = التكرارات المشاهدة فى الفئة (أ)

م$_{i}$ = التكرار المتوقع فى الفئة (أ)

فإذا كانت (كا^{٢}) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لها عند مستوى معنوية معين ودرجات حرية معينة، يرفض الفرض العدمى (الصفرى) لصالح الفرض البديل. ويتم حساب درجات الحرية لاختبارات جداول الاقتران على أساس المعادلة التالية[٤٥].

د.ح = (ف - ١) (ع - ١)

حيث أن :

ف=عدد الصفوف فى جدول الاقتران

ع = عدد الأعمدة فى نفس الجدول.

٤- نتائج اختبار فروض الدراسة الميدانية :

نظراً لأن فلسفة الاستدلال والتحليل الإحصائى لاختبارات الفروض، تقوم على وجود فروض عدمية (صفرية) وأخرى بديلة، لذا يكون من المتطلب إعادة صياغة فروض البحث السابقة فى شكل فروض عدمية (صفرية)، وتكون عكس الفروض البديلة تماماً، بما يخدم طريقة اختبار (كا^{٢})، ومن ثم تكون نتائج اختبار الفروض للبحث كما يلى :

<u>الفرض الأول :</u>

من واقع ردود المستقصى منهم على العلاقات المفترضة والتى تعكس

مكونات فجوة التوقعات فى المراجعة، يمكن قياس مدى صحة ذلك الفرض بتصوير جدول الاقتران رقم (١) الأتى، وصولا إلى قيم (كا٢) المحسوبة، وهو يوضح التكرارات المشاهدة والمتوقعة لهذا الفرض من الدراسة :

جدول رقم (١)

جدول الاقتران للفرض الأول من الدراسة(*)

(م) بحسب الرتب / (ك) العوامل	٥		٤		٣		٢		١		مجموع الصفوف
أو/١	٥	٧,٣٣	١٤	١٦,٦٦	٤٥	٥٣,٦٦	٧٣	٦٢,٦٦	٢٧	٢٣,٦٦	١٦٤
أو/٢	٧	٧,٣٣	١٤	١٦,٦٦	٣٨	٥٣,٦٦	٧٧	٦٢,٦٦	٢٨	٢٣,٦٦	١٦٤
أو/٣	١٠	٧,٣٣	٢٢	١٦,٦٦	٧٨	٥٣,٦٦	٣٨	٦٢,٦٦	١٦	٢٣,٦٦	١٦٤
مجموع الأعمدة	٢٢		٥٠		١٦١		١٨٨		٧١		٤٩٢

من الجدول السابق رقم (١) يمكن الحصول على قيمة (كا٢) المحسوبة لجدول الاقتران وهى تساوى (٤٠,٤١) فى حين أنه بالرجوع إلى جدول (كا٢) للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٨) درجات وبمستوى معنوية قدره (٥%) نجد أن قيمتها (١٥,٥١)، وهو الأمر الذى يترتب عليه رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل وهو الفرض الأول فى الدراسة الميدانية، وعلى ذلك تثبت صحة هذا الفرض فى بيئة المراجعة المصرية.

الفرض الثانى :

من واقع ردود المستقصى منهم على العلاقات المفترضة والتى تعكس وجود فجوة لجودة الأداء المهنى ضمن فجوة التوقعات، وتكون مكوناتها قائمة على وسائل الاتصال ومسئوليات المراجع ومعايير الرقابة على جودة الأداء الخدمى، يمكن قياس مدى صحة الفرض البديل هنا، ومن ثم رفض الفرض العدمى (الصفرى)، وذلك بتصوير جدول الاقتران رقم (٢)

التـالى وصـولاً إلـى قيمـة (كـا٢) المحسوبة كما يلى :

جدول رقم (٢)

جدول الاقتران للفرض الثانى من الدراسة

(م) بحسب الرتب / (ك) العوامل	٥		٤		٣		٢		١		مجموع الصفوف
ثقيل/١	١٨	١٤,٣٣	٨٥	٧٦,٦٧	٥٤	٦٠,٦٧	٥	٧,٣٣	٢	٥	١٦٤
ثقيل/٢	١٣	١٤,٣٣	٨٢	٧٦,٦٧	٥١	٦٠,٦٧	١٠	٧,٣٣	٨	٥	١٦٤
ثقيل/٣	١٢	١٤,٣٣	٦٣	٧٦,٦٧	٧٧	٦٠,٦٧	٧	٧,٣٣	٥	٥	١٦٤
مجموع الأعمدة	٤٣		٢٣٠		١٨٢		٢٢		١٥		٤٩٢

من الجدول السابق رقم (٢) يمكن الحصول على قيمة (كـا٢) المحسوبة لجدول الاقتران وهى تساوى (١٩,٢٣) فى حين أنه بالرجوع إلى جدول (كا٢) للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٨) درجات وبمستوى معنوية قدره (٥%) نجد أن قيمتها (١٥,٥١) [٤٦]، وهو الأمر الذى يترتب عليه رفض الفرض العدمى (الصفرى) وقبول الفرض البديل وهو الفرض الثانى من فروض الدراسة، وبذلك تثبت صحته فى بيئة المراجعة المصرية.

الفرض الثالث :

من واقع ردود المستقصى منهم على العلاقات المفترضة والتى تصور الإطار المقترح لمعالجة فجوة الجودة فى المراجعة، يمكن قياس مدى صحة ذلك الفرض بتصوير جدول الاقتران رقم (٣) وصولاً إلى قيمة (كا٢) المحسوبة، وهو يوضح التكرارات المشاهدة والمتوقعة لهذا الفرض من الدراسة.

جدول رقم (٣)

جدول الاقتران للفرض الثالث من الدراسة

(م) بحسب الرتب / (ك) العوامل	٥		٤		٣		٢		١		مجموع الصفوف
ثالثا/١	١٢,٣٣	١٢	٨٠,٣٣	١٠٣	٥٥	٣٨	١١,٦٦	٨	٤,٦٦	٣	١٦٤
ثالثا/٢	١٢,٣٣	٨	٨٠,٣٣	١٠٢	٥٥	٣٩	١١,٦٦	١١	٤,٦٦	٤	١٦٤
ثالثا/٣	١٢,٣٣	١٧	٨٠,٣٣	٣٦	٥٥	٨٨	١١,٦٦	١٦	٤,٦٦	٧	١٦٤
مجموع الأعمدة	٣٧		٢٤١		١٦٥		٣٥		١٤		٤٩٢

من الجدول السابق رقم (٣) يمكن الحصول على قيمة (كا٢) المحسوبة لجدول الاقتران وهى تساوى (٩٩,٦٦) فى حين أنه بالرجوع إلى جدول (كا٢) للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٨) درجات وبمستوى معنوية قدره (٥%) نجد أن قيمتها (١٥,٥١)، وهو الأمر الذى يترتب عليه رفض الفرض العدمى (الصفرى) وقبول الفرض البديل وهو الفرض الثالث للدراسة الميدانية، وعلى ذلك يثبت صحة هذا الفرض فى بيئة المراجعة المصرية.

ويخلص الباحث مما تقدم إلى أن نتائج الدراسة الميدانية للبحث جاءت لتثبت صحة ما جاء بدراسته التحليلية، وذلك بضرورة تدارك فجوة الجودة فى المراجعة فى بيئة المراجعة المصرية، والتى يتحدد عناصرها من فجوة الاتصالات وفجوة المسئوليات وفجوة برامج الرقابة على الأداء. ويكون ذلك من خلال تبنى الإطار المقترح فى هذا الصدد .

الخلاصة والنتائج والتوصيات

يخلص الباحث مما تقدم إلى هناك ما يمكن أن يطلق عليه "فجوة الجودة" فى المراجعة وهى تمثل احد شقى فجوة التوقعات فى المراجعة . وهذه بدورها ترتكز على ثلاثة أفرع تفصيلية تتكون منها، هى : فجوة وسائل الاتصال بين المراجع والمستفيدين من تقريره، وفجوة المسئوليات المهنية، وأخيرا فجوة برامج الرقابة على الأداء المهنى للمراجع.

ولا شك أن هناك دلالات واضحة لوجود مثل هذه الفجوة فى الممارسة الميدانية للمهنة، يستدل عليها من كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة على المراجعين وبصفة خاصة فى الدول المتقدمة. وعدم تحقيق توقعات المستفيدين من خدمة المراجعة إلى حد كبير، من ناحية أخرى، الأمر الذى دعا البعض إلى المطالبة باستخدام مدخل توقعات المستفيدين فى تحديد مفهوم الجودة فى المراجعة والأداء المهنى لها.

وقد لخص الباحث أسباب وجود مثل هذه الفجوة فى ثلاثة عناصر هى :

١- القصور فى وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمى تقارير المراجعة أو القوائم المالية الخاصة للمراجعة .

٢- عدم التوسع المناسب فى مسئوليات المراجع المهنية لمواجهة المتطلبات المتزايدة للمستفيدين من خدمة المراجعة.

٣- غياب المعايير المحددة والواضحة للرقابة على جودة الأداء الخدمى للمراجع .

وبناء على ذلك حاول الباحث تقديم إطار مقترح لتضييق فجوة الجودة فى المراجعة اعتمد فيه على ثلاثة دعائم أساسية فى مواجهة الأركان الثلاثة لتلك الفجوة ، يقوم فحواه على ضرورة تطوير وتحسين وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية وتقريره، وكذلك التوسع بقدر الإمكان فى نطاق مسئوليات مراجع الحسابات بما يلائم التطوير الحادث فى وسائل الاتصال ، وأخيرا تدعيم وتنمية معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع لتلائم تلك المسئوليات الجديدة التى تقع على عاتق ممارس المهنة.

وقد دعم الباحث هذه الدراسة بدراسة ميدانية شملت عينة من

ممارس المهنة سواء فى مكاتب المراجعة الكبرى بمصر أو فى إدارات مراقبة حسابات الشركات الصناعية التابعة للجهاز المركزى للمحاسبات ، وكذلك مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة من خلال إدارات الائتمان بالبنوك التجارية الوطنية فى مصر، ومرتكزا على فروض ثلاثة لهذه الدراسة الميدانية ، ثم تطبيق أحد المداخل الإحصائية المناسبة للوصول إلى صحة أو عدم صحة تلك الفروض. وخلص منها إلى ما يدعم دراسته التحليلية وضرورة تدارك فجوة الجودة فى المراجعة، التى تكاد تكون غائبة عن كتابات كثير من الباحثين فى هذا المجال وأيضا عن ممارس المهنة فى الواقع الميدانى فى بيئة المراجعة المصرية .

وبناء على ما تقدم توصل الباحث إلى النتائج التالية :

١- أن هناك ما يمكن أن يطلق عليه فجوة الجودة فى المراجعة، والتى يمكن أن يشعر بها المجتمع ومستخدمى القوائم المالية فى نتائج المراجعة ، باعتبارها تنتج عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الطرف الثالث فى عملية المراجعة والتقصى فى المسئوليات المهنية لمراجع الحسابات، وفى نفس الوقت وجود قصور فى برامج ومعايير الرقابة على الاداء المهنى.

٢- أن هناك بعض الدلائل الهامة على وجود فجوة الجودة فى المراجعة لا يمكن تجاهلها يعتبر من أبرزها تلك المحاولات الجادة التى قدمت فى بعض الدول المتقدمة نحو إعداد برامج للرقابة على جودة الأداء المهني فى منشآت المراجعة كما هو الحال فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة منذ بداية التسعينات من القرن العشرين .

٣- أن فجوة الجودة فى المراجعة ربما تفوق فى اهميتها من حيث المضمون والمحتوى فجوة التوقعات فى المراجعة، وذلك لأنها تتعلق فى اركانها الأساسية بما يهم مستخدمى نتائج المراجعة فى المجتمع .

٤- أنه يمكن علاج فجوة الجودة فى المراجعة ولو جزئيا فى بيئة المراجعة المصرية من خلال

اطار مقترح تقدم به الباحث يرتكز على ثلاثة دعامات اساسية فى مواجهة الاركان الثلاثة لفجوة الجودة .

٥- أن الدراسة الميدانية التى قام بها الباحث أكدت فى نتائجها ما توصل إليه من دراسته التحليلية فى هذا الشأن.

ولذا يوصى الباحث بالآتى:

١- ضرورة اهتمام الأجهزة المعنية والمنظمات المهنية التى تهتم بشئون المراجعة بموضوع فجوة الجودة فى المراجعة ومحاولة تضييقها قدر الامكان.

٢- ضرورة العمل على تبنى برنامجاً لتطبيق معايير الرقابة على جودة الاداء المهنى للمراجع يكون ملزماً لممارس المهنة.

٣- أخذ الاطار المقترح للباحث بعين الاعتبار عند محاولة دراسة هذا الموضوع فى الواقع الميدانى لبيئة المراجعة المصرية، للنهوض بمستوى أداء المهنة ورفع الثقة فى نتائج المراجعة بالنسبة لمستخدمى تقرير المراجعة أو القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وبصفة خاصة عند تقدم منظمات الأعمال للحصول على ائتمان أو قرضاً للسندات .

٤- اجراء المزيد من الدراسات للباحثين فى هذا الشأن للوصول إلى ما هو أنسب ويوافق أو يواكب التطورات فى وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمى القوائم المالية ، حيث أن هذا المجال يجب ألا يقف عند حد معين .

هوامش البحث

(١) للتوسع يمكن الرجوع فى ذلك إلى المراجع التالية على سبيل المثال :

- Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H. and Cooper, C., Eliminating The Expectation Gap, The Chartered Association of Certified Accountants, London, 1992, Pp: 1-2.

(2) Hatherly, D., Innes, J. and Brown, T., The Expanded Audit Report, The Institute of Chartered Accountant's in England And Wales, ICAEW, London, 1992, Pp: 2-3.

(3) Porter, B., "An Empirical Study of The Audit Expectations Gap", Accounting and Business Research, Winter, 1993, P. 50.

(٤) كامل السيد أحمد العشماوى : مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة (بحث غير منشورة)، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٩، ص.ص : ٢١-٢٣.

(٥) د. سامى وهبة متولى، "فجوة التوقعات فى المراجعة- أسبابها وسبل تضييقها"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر (بنين)، العدد الثانى، ١٩٩٣، ص.ص: ١٨٠-١٨٢.

(6) Ferrers, Tony, "What does The Audit Report Mean?", Chartered Accountants Journal of New Zealand, March 1997, P. 76.

(7) Lowe, D.S., Reckers, P.M. and White, S.M., "The Effects of decision, Aid Use and Reliability on Juror's Evaluations of Auditor Liability, The Accounting Review, Vol. 77, April 2002, Pp: 185-202.

(8) Frantz, P., "Auditors' Skill, Auditing Standards, Litigation, and Audit Quality", British Accounting Review, Vol. 31, January 1999, Pp: 151-162.

(9) Dopuch, N., et al., "Production Efficiency and The Pricing Audit Services", 2000, http://www.ssrn.com.

(10) Shwartz, R., "Legal Regimes, Audit Quality and Investment", The Accounting Review, Vol. 72, July 1995, Pp: 385-406.

(11) Alam, P. and Meier, H., "Measuring The Effectiveness of The Peer Review Program", The Ohi CPA Journal, Autumn 1986, In The Accountant Digest, 1987, Pp: 33-37.

(12) Pomeranz, F., "The Successful Audit: New Ways to Reduce Risk Exposure and Increase Efficiency", Business One Itwin, 1992, Pp: 38-46.

(١٣) د. ثناء عطية فراج محمد، د. أمال محمد كمال إبراهيم، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهنى للمراجعة والرقابة عليها- دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، المجلد الثامن عشر، ١٩٩٩، ص.ص: ١٦-٢١.

(١٤) يمكن الرجوع فى ذلك- على سبيل المثال - إلى :

- Miller, J.R., Reed, S.A. and Strawzer, R.H., "The New Auditor's Report: Will it Close The Expectations Gap in Communications?", The CPA Journal, May 1990, Pp: 68-72.
- Glover, H.D. and Aono, J.Y., "Changing The Model for Prevention and Detection of Fraud", Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 5, 1995, Pp: 3-4.

(15) Steve, G.S. and Lampe, J.C., "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", Accounting and

Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations, Cohen Commission, New York, AICPA, 1978, P. px.

(٢٤) يرجع إلى :
- Treadway, J.C., Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington, D.C., October, 1987, P. 12.
- MacDonald, W.A., Report of The Commission to Study The Public's Expectations of Audits, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, June 1988, P. 142.

(٢٥) د. جورج دانيال غالي، "تضييق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة انتقادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٨٨، ص.ص: ٧٢٦-٧٣٠.

(26) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Commission on Auditor's Responsibilities: Report, Conclusion, and Recommendations", Op. Cit., P. xxv.

(27) Treadway, J.C., Op. Cit., P. 13.

(٢٨) يمكن الرجوع إلى :
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Statement on Auditing Standards No. 58: Report on Audited Financial Statements", Journal of Accountancy, July 1988, Pp: 174-188.
- Birdzell, L.E., "SAS 79: Reporting on Uncertainties", Journal of Accountancy, February 1996, P. 57.

(29) Stone, J., Karla, M. and Bedard, J., "Engagement Planning Big Pricing and Client Response in Business Research, Vol. 21, No. 83, Summer 1991, Pp: 120-131.

(16) Ibid, P. 130.

(17) Darnil, A., "The Profession and Public", Accountancy, May 1991, P. 42.

(18) Zhong, M. and Harrold, S., "Going, Going... Gone? Is A GCQ A Self Fulfilling Prophency?, Australian Accountant, August 1997, P. 22.

(19) Colbert, J. and Scorbrough, B., "Iron Mental Issues in Financial Audit: Wich Profissional", Managerial Auditing Journal, Vol. 8, No. 5, 1993, Pp: 26-32.

(20) Teoh, S.H. and Wong, T.J., "Perceived Auditor Quality and Earnings Response Coefficient", The Accounting Review, Vol. 68, No. 2, April 1993, Pp: 346-366.

(٢١) د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، "مفهوم أو خصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية- دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، السنة الحادية عشر، ١٩٩٧، ص.ص: ٢١-٢٣.

(٢٢) للتوسع في ذلك يمكن الرجوع إلى :
- The Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI), Report of The Commission of Inquiring into The Expectations of Users of Published Financial Statements, Ryan Commission, Dublin: ICAI, 1992, Pp: 37-39.
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), Auditing into The Twenty- First Century, Edimburg: Kas, 1993, Pp: 39-40.

(23) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Commission on Auditors'

The Market for Initial Attest Engagement", The Accounting Review, Vol. 76, April 2001, Pp: 199-220.

(٣٠) يمكن الرجوع فى ذلك إلى :

- Read, W.J., Brown, J.E. and Barnett, A.H., "Changing The Way Auditor Detect Fraud", The Practical Accountant, June 1996, Pp: 28-34.
- Carmichael, D.R. and Craig, J.L., "Proposal to Stay The "F" Word in Auditing Standards", The CPA Journal, June 1996, Pp: 22-28

(31) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Statement on Auditing Standard No. 17: Illegal Acts by Clients", The Journal of Accountancy, April 1977, Pp: 105-106.

(32) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Statement on Auditing Standard No. 54: Illegal Acts by Clients", The Journal of Accountancy, July 1988, Pp: 154-155.

(33) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "In The Public Interest: Issues Confronting The Accounting Profession", Report of The Public Oversight Board of The SEC Practice Section of The AICPA, New York, 1993.

(34) Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance, (Cadburg Committee), Op. Cit., 1992.

(٣٥) يمكن الرجوع- على سبيل المثال- إلى :

- Colbert, J. and Scarbrough, D., "Ikonmental Issues in Financial Audit: Ehich Professional", Managerial Auditing Journal, Vol. 8, No. 5, 1993, Pp: 26-32.
- Dittenhofer, M., "Environmental Auditing and Accounting", Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 8, 1995, Pp: 40-51.

(٣٦) الاتحاد الدولى للمحاسبين، دليل الاتحاد الدولى للمحاسبين لعام ٢٠٠١- إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقى، جمعية المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٣، ص.ص: ٦٢٥-٦٤٦.

(37) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Quality Control Statement No. 1, Issued by The Quality Control Committee in November 1979, AICPA Professional Standards, Vol. 2, AICPA, 1992.

(38) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Quality Review Program Manual", Quality Review Executive Committee, AICPA, USA, 1991.

(٣٩) د. نبيل فهمى سلامة، المراجعة المتقدمة (الطبعة الثالثة)، مكتبة الجامعة ببورفؤد- ببورسعيد، ٢٠٠٤، ص.ص: ٢٣٩-٢٥٠.

(٤٠) د. محمود السيد الناغى، دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة- تحليل وإطار التطبيق، (الطبعة الأولى)، بدون ناشر، ١٩٩٨، ص.ص: ١١١-١٢٥.

(٤١) د. ثناء عطية فراج محمد، د. أمال محمد كمال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص.ص: ١٧-١٨.

(*) أنظر ملحق رقم (١) للبحث.

(42) Kerlinger, F., Foundation of Behavioral Research, (4th Ed.), Holt, Rinehart and Winston Inc., New York, 1990, P. 525.

(*) أنظر الملحق رقم (٢) وهى عبارة عن التكرارات المشاهدة (ك).

(43) Salvatore, D., Statistics and Econometrics, McGraw-Hill Co., 1982, P. 105.

(44) Ingram, J.A., and Monks, T.G., Statistics for Business and Economics, Harcourt Brace Jovanovich Inc., New York, 1989, P. 808.

(45) Ibid, P. 810.

(*) يمكن حساب التكرار المتوقع (م) لكل عنصر فى جدول الاقتران على أساس المعادلة التالية :

مجموع الصف × مجموع العمود	، ويوضع فى زاوية كل مربع لكل عنصر من عناصر الجدول
إجمالى مجموع الصفوف والأعمدة	

(٤٦) تم استخدام جداول (كا٢) فى هذه الدراسة من :

- Fisher and Yates, Statistical Tables for Biological Agricultural and Medical Research, (6th Ed.), Published by Longman Group Ltd, London, 1974.

ملاحق البحث

ملحق البحث رقم (١)

قائمة الاستقصاء

برجاء التكرم بوضع علامة صواب أمام الإجابة التى توافق رأيكم :

أولاً : بشأن مكونات فجوة التوقعات فى المراجعة :

١- هل توافق سيادتكم على أن التباين الحادث بين توقعات مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة وما يعرضه تقرير المراجع، يمكن أن يرجع إلى عدم معقولية أداء المراجع فقط من وجهة نظرهم، لقصور فى معايير المراجعة.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

٢- هل توافق سيادتكم على أن التباين الحادث بين توقعات مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة وما يعرضه تقرير المراجع، يمكن أن يكون راجعاً إلى نقص تأهيله العلمي والعملى، والقصور الذى يشوب حياده واستقلاله.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

٣- هل توافق سيادتكم على أن التباين الحادث بين توقعات مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة وما يعرضه تقرير المراجع، يمكن أن يكون راجعاً إلى معقولية أداء المراجع، وجودة أدائه المهنى لخدمة المراجعة، فى ضوء المسئوليات المهنية التى تقع على عاتقه، ووجود معايير للرقابة على الأداء الخدمى له من قبل منشأة المراجعة.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

ثانياً : بشأن مكونات فجوة الجودة فى الأداء المهنى للمراجع :

١- هل توافق سيادتكم على أن قصور وسائل الاتصال فى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، سواء من قبل عدم وضوح تقرير الإدارة أو تقرير المراجعة غير الوافى، يمكن أن يؤدى إلى التباين الحادث بين توقعات مستخدمى القوائم المالية

الخاضعة للمراجعة وما تقدمه تلك التقارير.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

٢- هل توافق سيادتكم على أن مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، يهتمون كثيراً بضرورة توافر الأداء المهنى الجيد للمراجع، وخاصة فى ظل وجود معايير للرقابة على جودة الأداء الخدمى سواء من داخل منشأة المراجعة أو من جهة تشرف عليها.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

٣- هل توافق سيادتكم على أن مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، يتوقعون أن هناك مسئوليات مهنية لا حدود لها نسبياً للمراجع، بحيث تجعله يقدم لهم كل ما يرجون من خلال تقريره عن عملية المراجعة، وهذا بخلاف الواقع بطبيعة الحال.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

ثالثاً : بشأن إطار تضييق فجوة الجودة فى المراجعة :

١- هل توافق على أنه إذا اشتمل تقرير الإدارة المرفق بالقوائم المالية على ايضاح كافى وتوصيل جيد للمعلومات، لمستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، سينخفض التباين الحادث فى التوقعات بين هؤلاء المستخدمين وما يعكسه تقرير المراجعة من نتائج.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

٢- هل توافق على أنه إذا اتسع نطاق مسئوليات المراجع بالشكل المقبول، ليشمل الكشف عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ومدى الإفصاح عن الأداء البيئى والاجتماعى لمنظمة الأعمال- فى حدود يقبلها المراجع- يساعد ذلك على تخفيض التباين الحادث بين توقعات مستخدمى القوائم المالية التى خضعت للمراجعة ونتائج المراجعة.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

٣- هل توافق سيادتكم على أنه إذا كانت هناك معايير للرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع متفق عليها ومعلنة، فإن ذلك من شأنه المساعدة فى خفض التباين الحادث بين توقعات مستخدمى القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ونتائج المراجعة الفعلية.

أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق بشدة

ملحق البحث رقم (٢)
تفريغ إجابات المستقصى منهم طبقاً للفئات المختلفة

تكرارات الإجابات / المجالات المقترحة	٥			٤			٣			٢			١			مجموع التكرارات			
	الشركاء وممثلو الجامعة والبنك المركزي	مراقبي الحسابات	المقترضين	الشركاء	مراقبي الحسابات	المقترضين	الشركاء	مراقبي الحسابات	المقترضين	الشركاء	مراقبي الحسابات	المقترضين	الشركاء	مراقبي الحسابات	المقترضين	الشركاء	مراقبي الحسابات	المقترضين	الإجمالي
أولا :																			
س١	-	٥	-	٤	٧	٣	٩	١١	٢٠	١٧	٢٥	٣١	٩	٨	١٠	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
س٢	-	٥	٢	٣	٨	٣	٧	١٤	١٧	٢١	٢٣	٣٣	٨	١١	٩	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
س٣	-	٧	٣	٧	٩	١	٢٣	٢١	٣٤	٩	١٤	١٥	-	١٠	٦	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
ثانيا :																			
س١	٥	٧	٦	١٩	٣٤	٣٢	١٢	١٩	٢٣	٣	١	١	١	-	١	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
س٢	٦	٢	٤	١٧	٣١	٣٤	١٣	١٧	٢١	١	٧	٢	٢	٣	٣	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
س٣	١	٥	٦	١٤	٢٣	٢٦	٢١	٢٤	٢٢	١	٦	-	٢	٣	-	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
ثالثا :																			
س١	٤	٥	٣	٢٢	٣٨	٤٣	٩	١٢	١٧	٣	٤	١	١	٢	-	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
س٢	٢	٣	٢	٢٢	٣٧	٤٣	٩	١٣	١٧	٥	٥	١	١	٣	-	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤
س٣	٣	٧	٧	٧	١٢	١٧	٢١	٣٣	٣٤	٥	٦	٥	٣	٣	١	٣٩	٦١	٦٤	١٦٤