

## أثر تقديم خدمات مراجعة الأعمال الداخلية على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

منار محسن حشاد<sup>1</sup>, محمد عبدالفتاح العشماوى<sup>2</sup>, أشرف محمد نوفل<sup>3</sup>

<sup>1</sup>باحث دكتوراه - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

<sup>2</sup>كلية التجارة - جامعة المنوفية

<sup>3</sup>معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

### الملخص

يهدف البحث إلى البحث عن آلية جديدة من آليات تضيق فجوة التوقعات لأنها ظاهرة ساكنة وأنها تتغير عبر الزمن كاستجابة لتطور واحتياجات المجتمع مما يدل على أهمية خدمات مراجعة الأعمال الداخلية .

حيث يتناول البحث : مفهوم وأهداف خدمات مراجعة الأعمال الداخلية ، مفهوم وأنواع فجوة التوقعات وآليات تضيقها .

وقد توصل البحث لعدة نتائج وهي :

١- تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية بناء على طلب منشآت الأعمال لا تتأثر بإستقلالية المراجع الخارجى فى حكمه بموضوعية على أداء منشأة العميل .

٢- تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية من مصدر خارجى - مكاتب المحاسبة والمراجعة أو المراجعين الخارجيين - تؤدي إلى إضافة قيمة إلى منشأة العميل ، وتدعم قدرتها التنافسية بهدف تفعيل بناء الاستراتيجيات ، بالإضافة إلى توصيل معلومات استراتيجيه عن كافة جوانب أنشطة المراجعة الداخلية .

٣- تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية يؤدي إلى تضيق فجوة توقعات عملية المراجعة ، وتقليل مخاطرها ، وتلبية متطلبات وتوقعات المستفيدين من عملية المراجعة .

٤- تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة وينعكس تلك على إضافة قيمة لمنشأة العميل وتضيق فجوة التوقعات وتقليل المخاطر

### Abstract

#### Research Summary :

The research aims to search for a new mechanism of narrowing the expectations gap because it is a static phenomenon and it changes over time in response to the development and needs of the society, which indicates the importance of internal audit services .

#### It is the search results :

1- Providing the internal audit service at the request of the business establishments does not affect the independence of the external auditor in his judgment objectively to the performance of the client's establishment .

2-Providing internal audit services from external sources - accounting and auditing offices or external auditors - adding value to the customer's establishment and supporting its competitiveness in order to activate strategy building, in addition to providing strategic information on all aspects of internal audit activities.

3- Provide internal audit service to narrow the audit gap, reduce risk, and meet the requirements and expectations of the beneficiaries of the audit process .

4- Providing an internal audit service that improves the quality of the audit process and reflects on adding value to the client's establishment and narrowing the expectations gap and reducing risk .

#### مقدمة الدراسة

تشهد مهنة المراجعة تطورات متلاحقة من خلال القرن الماضي وبداية القرن الحالي فرضته العديد من المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية وفي ضوء هذه التغيرات لم يعد الدور التقليدي لوظيفة المراجعة الداخلية كنشاط تقييمي مستقل يعكس بدقة أنواع الخدمات التي تقدمها الآن بعد ظهور الشركات المساهمة وإنفصال الملكية عن الإدارة وما ترتب عليها من تطور الوحدات الانتاجية من أجل تلبية احتياجات المجتمع المتزايدة من بيانات مالية ومعلومات إدارية والتي تفصح عن سلامة المنشأة ومدى تحقيقها لأهدافها التي نشأت من أجلها.

ولقد تناولت أدبيات المحاسبة والمراجعة العديد من المداخل لتضييق فجوة التوقعات ، ورغم اختلاف الباحثين حول تلك المداخل إلا أنهم اجمعوا على استحالة استبعاد الفجوة نهائياً<sup>(١)</sup> .

لذلك نجد أن ظهور الغش والفساد الإداري بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة يرجع في الأساس إلى<sup>(٢)</sup> ماتتضمنه القوائم المالية من معلومات محاسبية مضللة فضلاً عن إفتقار إدارات الشركات إلى الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف ونقص المهارة والخبرة ، كل هذا أدى إلى ظهور ما اصطلح على تسميته فجوة التوقعات والتي اعتبرها Ligoo<sup>(٣)</sup> بأنها هزيمة قانونية للمراجع لأنها تعكس عدم ثقة مستخدمي القوائم المالية في مراجعي الحسابات ، حيث أن ظاهرة فجوة التوقعات ليست ظاهرة ساكنة ولكنها تتغير عبر الزمن كاستجابة لتطور احتياجات المجتمع وقد نتج عن ذلك تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية بهدف تحسين جودة الأداء ، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية ، وإضافة قيمة لتلك الشركات وتدعيم قدرتها التنافسية ، وتقديم معلومات إستراتيجية تلبى متطلبات المستفيدين وتعكس حقيقة أداء منشآت الأعمال<sup>(٤)</sup> .

#### المشكلة :

تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة انتقادات عنيفة ، في ظل تزايد الأزمات المالية سواء على المستوى المحلي أو العالمي ، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى الفشل الذي تتعرض له الشركات على الرغم من أن تقارير المراجعة المعدة من قبل مراجع الحسابات لم تتضمن أي تحفظات تنبئ عن هذا الفشل<sup>(٥)</sup>، مما يترتب على ذلك اتساع الفجوة بين أداء مراجع الحسابات من ناحية ، وما يتوقعه المجتمع من ناحية أخرى وهو ما يطلق عليها فجوة التوقعات في المراجعة .

ومن ناحية أخرى فإن بيئة مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه بالعديد من التغيرات المستمرة والمتلاحقة والتي تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد العملي والتقني كنتيجة طبيعية للعولمة الاقتصادية ، مما يؤثر ذلك على الكفاءة المهنية

(١) أبو طالب، يحيى محمد، (٢٠١٨)، " أثر الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة "، مجلة المال والتجارة، جامعة عين شمس ، العدد ٥٨٥، ص ٥.

(٢) Okafor, chinwuba, Otalor, Jhon I., 2013, " Narrowing the Expectation Gap in Auditing :the Role of the Auditing Profession", Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.2, PP 43-53.

(٣) Liggo, C.D., (1974), "The Expectation Gap: the Accountant's waterloo", Journal of contemporary Business, Vol. 3, No. 3.

(٤) المعمرى ، نبيل سعيد عبده، (٢٠١٤)، " تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجى وإضافة قيمة للمنشأة والعميل "، كلية العلوم الإدارية، الجامعة البننية ، ص ١٥ .

(٥) محمد ، عمر الحسن ، (٢٠١٦)، " دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على فاعلية إدارة المراجعة الداخلية فى الحد من مخاطر التشغيل المصرفى: دراسة حالة المصارف التجارية "، مجلة الفكر المحاسبى، المجلد ٧، العدد ٢٠، ص ص ١٠٥-١٢٠ .

لمراجع الحسابات في شكل انخفاض مستوى المعارف والمهارات لديه<sup>(١)</sup>، وبالتالي لم يستطيع مراجع الحسابات أداء مهمته وفقاً لما تتطلبه معايير المراجعة، ومن ثم اتساع فجوة التوقعات.

كل ذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بتقديم مستوى متميز من أنشطة وخدمات مراجعة الأعمال الداخلية وتتمتع بالكفاءة والخبرة والمرونة المطلوبة، الأمر الذي انعكس على الاهتمام بمصادر أداء هذه الخدمات، وبالتالي فتح المجال للبحث عن المصدر المناسب والكفء للقيام بذلك مما أتاح الفرصة للمراجعين الخارجيين للقيام بتقديم هذه الخدمات خاصة مع تعرض بعض إدارات المراجعة الداخلية إلى احتياجات إلى كفاءات ومهارات خاصة<sup>(٢)</sup>.

لم يقتصر الأمر على ذلك فقد أشار البعض<sup>(٣)</sup>: بأن أداء خدمات مراجعة الأعمال الداخلية من خلال مصدر خارجي وهو المراجع الخارجي هي من أهم القضايا التي تساعد على تقليص فجوة التوقعات في المراجعة خصوصاً مع تزايد المخالفات المالية وإفلاس الشركات وتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، حيث أن عدم البحث في هذه المشكلة سوف يؤدي إلى ضعف الثقة في المعلومات المالية وبالتالي سيادة حالة من التشاؤم والتخوف لدى مستخدميها في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات ومن ثم الركود الاقتصادي وهبوط معدلات التنمية.

وتوصلت العديد من الدراسات الأكاديمية التي سعت إلى البحث عن أسباب فجوة التوقعات في المراجعة في مصر<sup>(٤)</sup> إلى أن أهم العوامل التي تؤثر في فجوة التوقعات هو نقص تأهيل ومعرفة مراجع الحسابات وذلك في ظل ماتشاهده مهنة المراجعة والمحاسبة من تغير مستمر مما يتطلب ذلك من المراجع أن يعمل باستمرار طوال حياته المهنية ليس فقط للحفاظ على كفاءته المهنية بل تطويرها.

وبذلك أصبحت المراجعة الداخلية مهنة من كونها وظيفة لتوسيع دورها للقيام بالمراجعة الإدارية والإعمال الاستراتيجية والتي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، وتضييق فجوة التوقعات وتقليل مخاطر عملية المراجعة.

#### الأهداف :

- ١- بيان أهمية تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية في بيئة الاعمال، وكذلك أهمية توسيع دور مراجع الحسابات في نظام إدارة المخاطر بهدف تحسين جوانب الأداء الاستراتيجي للمنشأة العميل.
- ٢- البحث عن آلية جديدة من آليات تضييق فجوة التوقعات.
- ٣- مدى تأثير تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية للمنشأة العميل على تحسين جودة عملية المراجعة، وتضييق فجوة توقعات عملية المراجعة، وتقليل مخاطرها، بالإضافة إلى إضافة قيمة للمنشأة والعميل.

#### الأهمية :

- ١- توضيح الآثار السلبية الناتجة عن اتساع مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة في مصر، والتي تتمثل في فقد الثقة في عملية المراجعة مما يؤثر على كفاءة وفعالية التنمية وأسواق رأس المال.
- ٢- إن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الاقتصادية تؤثر على ممارسة المراجعين لاعمالهم عند مراجعة القوائم المالية، ومن ثم عليهم الامام الكافي بتلك التأثيرات حتى يمكنهم تنفيذ واجباتهم على أكمل وجه.
- ٣- الحاجة الماسة إلى تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في مصر، خاصة بعد استمرار اتساع الفجوة، وما تبذله الدولة وجمعية المحاسبين والمراجعين من جهود في ذلك الشأن، الأمر الذي يتطلب استمرار الدراسات العلمية والتطبيقية اللازمة لذلك.
- ٤- اقتراح آليات جديدة يمكن تساهم في تضييق فجوة التوقعات وإزالة أسبابها

Barac,K. and Motubatse,K.N.2011,"Internal Audit Outsourcing Practices in South Afric".African Journal of (١) Business Management Vol.3,No.13,P.969.

(٢) خليل، محمد أحمد إبراهيم،(٢٠١٤)، "فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال: دراسة نظرية اختبارية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد ١٨، العدد ٤، ص ٣٣٩-٣٤٤.

(٣) المعمري، نبيل سعيد عبده، (٢٠١٤)، "تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجي وإضافة قيمة للمنشأة والعميل"، كلية العلوم الإدارية، الجامعة اليمنية، ص ١٥.

Abdolmohammadi,Mohammed.,2013,"Correlates of Co-Sourcing\Outsourcing of Internal Audit(4) Activities.Auditing";A Journal of Practice&Theory.Vol.32,No.3, PP69-85.

## حدود البحث :

تقتصر الدراسة على شركة مصر للغزل والنسيج بالمحلة الكبرى وشركة النصر للغزل والنسيج والصباعة بالمحلة الكبرى.

## خطة البحث :

وانطلاقاً من مشكلة البحث ولتحقيق أهدافه وفي ضوء حدوده ، فسوف يستكمل البحث على النحو التالي : مفهوم وأهداف خدمات مراجعة الأعمال الداخلية وتصنيف خدمات مراجعة الأعمال الداخلية ، مفهوم وأنواع فجوة التوقعات وكيفية معالجتها .

### ١ - مفهوم وأهداف خدمات مراجعة الأعمال الداخلية :

خدمات مراجعة الأعمال الداخلية بصفة عامة هي تلك الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات لعملائه والتي تتضمن تقديم النصح والمشورة لإدارة منشأة العميل بما يتضمن الاستفادة من المهارات الفنية والمعرفية التي يحظى بها مراقب الحسابات وذلك بغرض تحقيق أهداف العميل ومعرفة المشكلات التي تواجهه وتقييم الفرص والبدائل المتاحة وصياغة الإجراءات المقترحة ومتابعة التنفيذ<sup>(١)</sup> ، وعرفها آخر بأنها الفحص المناسب للمراجعة الذي يؤدي إلى إبداء رأى فنى محايد للمراجع الذي يتوافر فيه الاستقلال والذي يعمل على زيادة الثقة في حصر البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية من خلال قيام المراجع بعملية المراجعة بطريقة منظمة للحصول على قرائن وأدلة الإثبات لما هو مثبت بالدفاتر والسجلات وتقييمها على أن يقوم بذلك شخص يتوفر فيه الاستقلال والتأهيل المهني الكافي<sup>(٢)</sup>، وعرفها<sup>(٣)</sup> بأنها أداة من أدوات الرقابة تعمل على منع الأخطاء قبل حدوثها وإمداد الإدارة بمعلومات عن الأداء الداخلي وتنافس منشآت الأعمال بتوسيع دور المراجع الخارجي ومكاتب المحاسبة والمراجعة بتقديم خدمة المراجعة الداخلية بناء على طلب تلك المنشآت بهدف إضافة قيمة للمنشأة. وقد عرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بأنها<sup>(٤)</sup> القيام بأداء مهمة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المعنيين داخل المنشأة ، بل تمتد إلى مراجعين خارجيين أو مكتب محاسبة .

كما عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين<sup>(٥)</sup> بأنها فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار تقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها. وفي ضوء ماسبق يمكن للباحث تعريف خدمة المراجعة الداخلية أنها تعد بمثابة توسيع لدور المراجع الخارجي لتلبية متطلبات بيئة الأعمال بغرض إعطاء رأى فنى محايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي لمنشآت الأعمال ، وتضيف قيمة لمنشأة العميل والمستخدمين الخارجيين.

### وتكمن أهداف خدمات المراجعة الداخلية في :

تسعى خدمات مراجعة الأعمال الداخلية إلى تحقيق العديد من الأهداف الأساسية وقد حدد<sup>(٦)</sup> ، أهداف خدمات مراجعة الأعمال الداخلية في الآتي :

١- مراقبة ومتابعة الخطة لكي يتمكن المراجع من التعرف على مدى تحقيق الأهداف ومعرفة الصعوبات التي تحد من الوصول إلى الهدف المرسوم من خلال حكمه بموضوعية على أداء منشأة العميل .

(١) Grace.Mubako,(2018),"Internal Audit outsourcing: Alitera Ture Synthesls and Future Directions",Australian Accounting Review,No.00,Vol,00,Issue,0,PP2-10.

(٢) المعمري، نبيل سعيد،(٢٠١٤)،"تقديم خدمة المراجعة الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجي وإضافة قيمة للمنشأة والعميل"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية العلوم الإدارية ، الجامعة اليمنية، ص ١٢ .

(٣) Abdulkadi Madawaki; Aidi Ahmi;andHalimah,(2017),"Internal audit Function: a comparison between Private and public sector in Nigeria",Shsweb of conferences 34, PP2-6.

(٤) خليل، محمد أحمد إبراهيم،(٢٠١٤)،"فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال :دراسة نظرية إختبارية " ،كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٨، العدد٤، ص ص ٣٣٩-٣٨٨.

(٥) صبيحي ، محمد حسنى عبدالجليل،(٢٠١١)،"التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أهد الاتجاهات الحديثة في المراجعة : دراسة تحليلية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٢، العدد١، ص ص ٢١٣-٢٥٠.

(٦) نوير، مصطفى طه بهنساوى ،(٢٠١٦)، "إطار مقترح لترشيد تكلفة خدمات المراجعة باستخدام خرائط تدفق القيمة لدعم القدرة التنافسية لمنشآت المراجعة"، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد(٢٠) ، العدد (٤)، ص ص ٤٠٥-٤١١ .

- ٢- تحسين جودة عملية المراجعة وينعكس ذلك على إضافة قيمة لمنشأة العميل وتقليل المخاطر.
- ٣- تدعيم القدرة التنافسية بهدف تفعيل بناء الاستراتيجيات ، بالإضافة إلى توصيل معلومات استيرتاجية عن كافة جوانب أنشطة المراجعة الداخلية .
- ٤- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للمشروع لمعرفة هل حققت الأهداف عن المرسومة أم لا ؟
- ٥- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق الإشراف فى جميع نواحي نشاط المشروع.
- ٦- تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية تؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات وتقليل المخاطر.

### وترى الباحثة أن أهداف خدمات مراجعة الأعمال الداخلية تتلخص فيما يلي :-

- ١- التأكد من أن المعلومات التى تعرض على الإدارة تكون كافية وفعالة وبأعلى درجات الدقة وذلك من واقع المستندات الأصلية و أنها صحيحة وسليمة ، وذلك يتم بفحص كل عمليات المشروع أول بأول.
- ٢- التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات الإدارية الموضوعه من قبل الإدارة العليا للمنشأة وتقييمها وإبداء الرأى تجاهها لتجنب الانحرافات فى المستقبل وتفاديها .
- ٣- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والفقدان والضياع ، وامكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الناجمة وتقييم استخدام موارد المشروع إستخداما كفاء وفعال وتقييم عمل الأفراد وقدراتهم على تحملهم المسئولية تجاه شركاتهم.

### ويتمثل تصنيف خدمات المراجعة فى :

- ١- **خدمات المراجعة الإدارية** (١) وهى المراجعة التى تشمل فحص الاجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى ويتولى المراجعون فى هذه الخدمة فحص جودة أداء الأنشطة والبرامج وفقاً للمعايير المعلنة من قبل ادارة المنشأة.
- ٢- **المراجعة التشغيلية** (٢) يقصد بالمراجعة التشغيلية فحص مستقل يشمل جميع جوانب ووظائف التنظيم وتشمل على فحص منظم لكافة أنشطة الشركة أو لقسم معين وعلاقته بالأهداف معينة ، والمراجع التشغيلي لديه هدف عام وهو تقييم جودة الرقابة الداخلية فى جانب معين من جوانب التنظيم وتقييم فعالية وكفاءة العمليات وإمكانية الاعتماد على القوائم والتقارير المالية وتقييم الإلتزام بالقوانين واللوائح ، ويمكن القول بأن المراجعة التشغيلية واسعة النطاق لأنها تشمل على جميع جوانب التنظيم والأنشطة وليس التركيز على نطاق ضيق من الأنشطة.
- ١- **مراجعة نظم المعلومات** (٣) إن الهدف من مراجعة نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية فى الوقت المناسب بحيث تكون كاملة ومفيدة وتختلف بيئة الحاسب الألى عن بيئة العمل اليدوى من وجهة نظر المراجع فى : فصل المهام، اختفاء مسار المراجعة ، تشغيل موحد للعمليات.
- ٢- **مراجعة الأداء** (١) أن الهدف من مراجعة الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الإلتزام بالأنظمة والقوانين ويطبق على هذا النوع كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية .

(١) الخريجي، صالح بن ناصر، (٢٠١٧)، "فعالية المراجعة الداخلية فى الجمعيات والمؤسسات الخيرية"، مجلة الخدمة الاجتماعية(الجمعية المصرية للأخصائيين الاجتماعيين)- مصر، ص ص٢٠٨-٣١٠ .

(٢) حماد ، ماجدة عزت حسين، (٢٠١٥)، "تحليل العلاقة بين استخدام منهجية سيجما ستة وجودة أقسام المراجعة الداخلية ، وإنعكاس ذلك على حسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية فى المؤسسات الحكومية :دراسة ميدانية "، كجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد ٣٥، العدد ٣، ص ١٠ .

(٣) عيد، ربيع فتوح، (٢٠١٦)، " أثر خصائص المراجعة الداخلية على أتعاب ومخاطر المراجعة الخارجية : دراسة تطبيقية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد ٣، ص ٥ .

٣- المراجعة البيئية<sup>(٢)</sup> تهدف المراجعة البيئية قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الإستنزاف.

## ٢- مفهوم وأنواع فجوة التوقعات في المراجعة

على الرغم من شيوع استخدام مصطلح "فجوة التوقعات" في المراجعة إلا أنه مازال غير محدد ولا يوجد اتفاق بين الباحثين عليه حيث يوجد العديد من المفاهيم لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة. ومن أوائل من قاموا بوضع تعريف للفجوة Liggio<sup>(٣)</sup> حيث يرى أنها: اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها أن تحققه.

ويرى آخرون<sup>(٤)</sup> أنه بخلاف الأطراف أصحاب المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للشركات الفردية فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي وأهمهم:

١- السياسون: إن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة وقد يتزايد نطاق عملية المراجعة كأستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام، وقد يتحمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

٢- المنظمين: وهما القائمين على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون رأس المال أو مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية.

٣- الأكاديميين: يأخذ الأكاديميون في السنوات الحديثة مزيد من الأهمية لتفعيل عملية المراجعة وهناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على التنظيمات المهنية ومراقبي الحسابات، وربما للمدى الذي معه يغيرون من نطاق تلك الجهات ومراقبي الحسابات.

ويرى<sup>(٥)</sup> أنه يمكن وضع التعريف التالي لفجوة التوقعات: هي مقدار التباين والاختلاف بين أقصى ما يتوقع المستخدمون أنه يجب على المراجعين أداءه وتوفيره، وبين ماتوقعه المهنة وتقره معايير الأداء المهني بشكل معقول وكذلك مقدار التباين والاختلاف بين ماتقره معايير الأداء المهني بشكل معقول وبين معايير الأداء المتحفظة من ناحية وبين الأداء الفعلي المنفذ من ناحية أخرى. وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة تعريف فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفرق بين مايقوم به أو يمكن أن يقوم به مراجعي الحسابات وبين ماينبغي أو يتوقع أن يقوم به مراجعي الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم. وتمثل مكونات فجوة التوقعات في<sup>(٦)</sup>:

(١) فجوة المعقولة Reasonableness Gap التي تتمثل في الفجوة بين توقعات المجتمع الكلية من المراجع وبين ما يستطيع المراجع أداءه بصورة معقولة (الفرق بين التوقعات المعقولة وغير المعقولة للمجتمع)، وبالتالي فإن السبب الرئيسي لهذه الفجوة يرجع إلى التوقعات المبالغ فيها من جانب مستخدمي التقارير.

(٢) فجوة الأداء Performance Gap التي تتمثل في الفجوة بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي تقارير المراجعة بشكل معقول من المراجع وبين الأداء الفعلي له، ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

(١) محمد، رزان يوسف، (٢٠١٦)، "أثر المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي"، بحث تكميلي، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص ٢٠.

(٢) سوداني، رحمة، (٢٠١٦)، "دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خضير، بسكرة، ص ٤٠.

(٣) Liggo, C.D., (1974), "The Expectation Gap: the Accountant's waterloo", Journal of contemporary Business, Vol.3, No.3

(٤) سند، ياسر تاج السر محمد، (٢٠١٧)، "حوكمة مهنة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"، ص ص ٦٧-٢٠.

(٥) درغام، ماهر موسى، (٢٠١٥)، "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ص ٨٩-٦٤.

(٦) حمودة، مازن الفرعوني، (٢٠١٤)، "مدى تأثير تبني اسنير اتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة التوقعات: دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ص ٣٢-٥٩.



- أ- الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة ، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة Deficient Standards.
- ب- الفجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة ، وبين الأداء الفعلي له ، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء Deficient Performance.

#### مداخل الحد من فجوة التوقعات في المراجعة

على الرغم من استحالة القضاء المطلق على فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات المستقلين ، نظراً للتوقعات غير المعقولة من جانب المجتمع المالي بالنسبة لدور ومسؤوليات المراجع ونقص أداء المراجعة من جانب المراجعين ونقص المعايير والقيود المفروضة على مهنة المراجعة ، إلا أن مهنة المراجعة تعمل جاهدة لإصدار المعايير التي تحكم عملية المراجعة من حيث استقلال المراجع وتحديد مسؤولياته من اكتشاف الغش والأخطاء والأفعال غير الشرعية ودوره من الرقابة الداخلية لمنشأة العميل والإشارة إلى مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ومعايير مراقبة الأداء وإصدار معايير ضبط سلوك المهنة والتي قد تساهم بخفض فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومهنة مراجعة الحسابات<sup>(١)</sup> .

#### ومن طرق تضيق فجوة التوقعات مايلي :

- ١- الإعلام والتعريف بدور المراجع ومسؤولياته وطبيعته عمله
- ٢- تدعيم استقلالية المراجع
- ٣- دراسة توقعات المجتمع المالي ومحاولة تلبيتها
- ٤- تدعيم دور المنظمات المهنية
- ٥- زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور المحاسب القانوني ومسؤولياته .

#### التوصيات :

- ١- يجب أن تسعى مهنة المحاسبة والمراجعة وبشكل جدي لإيجاد حلول مناسبة لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة لإعادة ولو جزء من ثقة العامة وهذا ما يتطلب ضرورة التشخيص الجيد للفجوة كمسكلة ومعرفة أسبابها الرئيسية حيث أن عدم البحث في هذه المشكلة سوف يؤدي إلى انعدام الثقة في المعلومات المالية وبالتالي سيادة حالة من التشاؤم والتخوف لدى مستخدميها في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات ومن ثم الركود الاقتصادي.
- ٢- لا بد من تركيز منشآت الأعمال على البعد الاستراتيجي عند طلب تقديم خدمة المراجعة الداخلية وتحول عملية المراجعة من مراجعة تقليدية الى مراجعة استراتيجية تساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- ٣- لأغراض تضيق فجوة التوقعات في المراجعة فإن الأمر يحتم ضرورة تدعيم استقلال المراجع .
- ٤- يجب أن تسعى المنظمات المهنية لإصدار قانون حديث لمزاولة المهنة بحيث يساهم في توفير مناخ صحي يشجع على تنمية الاقتصاد والاستثمار وسوق المال .
- ٥- ضرورة تطوير مناهج المحاسبة والمراجعة حتى تتماشى مع احتياجات سوق العمل ومع التطور في المعايير الدولية والمصرية للمحاسبة والمراجعة .
- ٦- يجب أن تسعى الجهات المنظمة للمهنة إلى رفع مستوى كفاءة مراقب الحسابات نظراً للدور الذي يقوم به سواء على مستوى مؤسسات المراجعة باعتباره يمثل نجاح أو فشل هذه المؤسسات باعتباره هو الذي يبني الثقة في البيانات المالية التي تعد العامل المتحكم في قرارات الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات التي تؤثر في الاقتصاد القومي.

#### المراجع العربية

#### الرسائل العلمية والدوريات :

(١) Sidani, Yusuf, munir, (2011), " The Audit expectation gap : evidence from Lebanon", Managerial auditing Journal , vol.22, No.3, PP288-300.

- ١- أبو طالب، يحيى محمد، (٢٠١٨)، " أثر الإسناد الخارجى لوظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة "، مجلة المال والتجارة، جامعة عين شمس، العدد ٥٨٥.
- ٢- حماد، ماجدة عزت حسين، (٢٠١٥)، "تحليل العلاقة بين استخدام منهجية سيجماستة وجود أقسام المراجعة الداخلية، وإنعكاس ذلك على حسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية فى المؤسسات الحكومية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد ٣٥، العدد ٣.
- ٣- حمودة، مازن الفرعوني، (٢٠١٤)، "مدى تأثير تبني اسنيراتيحية التخصص الصناعي من قبل مراجعى الحسابات فى تضيق فجوة التوقعات : دراسة تحليلية تطبيقية فى قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- ٤- الخريجي، صالح بن ناصر، (٢٠١٧)، "فعالية المراجعة الداخلية فى الجمعيات والمؤسسات الخيرية"، مجلة الخدمة الاجتماعية (الجمعية المصرية للأخصائيين الاجتماعيين) - مصر.
- ٥- خليل، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٤)، "فعالية المصادر الخارجية فى أداء خدمات المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان لمنظمات الأعمال: دراسة نظرية اختبارية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد ١٨، العدد ٤.
- ٦- درغام، ماهر موسى، (٢٠١٥)، "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية فى تقليص فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة الفلسطينية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- ٧- سند، ياسر تاج السر محمد، (٢٠١٧)، "حوكمة مهنة المراجعة ودورها فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم".
- ٨- سودانى، رحمة، (٢٠١٦)، " دور المراجعة البيئية فى تقييم الأداء البيئى"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خضير، بسكرة، ص ٤٠.
- ٩- صبيحي، محمد حسنى عبدالجليل، (٢٠١١)، "التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة: دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٢، العدد ١.
- ١٠- عيد، ربيع فتوح، (٢٠١٦)، "أثر خصائص المراجعة الداخلية على أتعاب ومخاطر المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ٣.
- ١١- محمد، عمر الحسن، (٢٠١٦)، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على فاعلية إدارة المراجعة الداخلية فى الحد من مخاطر التشغيل المصرفى: دراسة حالة المصارف التجارية"، مجلة الفكر المحاسبى، المجلد ٧، العدد ١٢٠.
- ١٢- محمد، رزان يوسف، (٢٠١٦)، "أثر المراجعة الداخلية فى رفع كفاءة الأداء المالى"، بحث تكميلى، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- ١٣- المعمرى، نبيل سعيد عبده، (٢٠١٤)، "تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجى وإضافة قيمة للمنشأة والعميل"، كلية العلوم الإدارية، الجامعة اليمنية.

#### المراجع الأجنبية

- 1-Okafor,chinwuba,Otalor,Jhon I.,2013," Narrowing the Expectation Gap in Auditing :the Role of the Auditing Profession", Research Journal of Finance and Accounting,Vol.4,No.2,PP 43-53.
- 2-Liggo,C.D.,(1974)," The Expectation Gap : The Accountant's waterloo",Journal of contemporary Business,Vol.3,No.3.
- 3-Barac,K.and Motubatse,K.N.,2011," Internal Audit outsourcing Practices in South Afric".African Journal of Business Management Vol.3,No.13,P969.
- 4-Abdolmohammadi,Mohammed.,2013,"Correlates of Co-Sourcing\ Outsourcing of Internal Audit (4) Activities.Auditing";A.Journal of Practice& Theory.Vol.32,No.3,PP69-85.



- 5- Grace.Mubako,(2018),"Internal Audit outsourcing: Alitera Ture Synthesls and Future Directions",Australian Accounting Review,No.00,Vol,00,Issue,0,PP2-10.
- 6- Sidani,Yusuf,munir,(2011)," The Audit expectation gap : evidence from Lebanon",Managerial auditing Journal ,vol.22,No.3,PP288-300.
- 7- Abdulkadi Madawaki; Aidi Ahmi;andHalimah,(2017),"Internal audit Function: a comparison between Private and puplic sector in Nige