

دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة

(دراسة ميدانية – ديوان المراجع القومي)

د. أبوبكر عثمان محمد عثمان

abubakerosman4458@gmail.com

المستخلص

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وتكمن المشكلة في أن هنالك اختلاف بين المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات، وظهرت الحاجة لمعرفة إلي أي مدى يساهم تكوين لجان المراجعة داخل منظمات الأعمال في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة؟ وإلى أي مدى تساهم لجان المراجعة في إحكام الرقابة على الإدارات التنفيذية وضبط سلوك المديرين لتقليل الممارسات السلبية في عمليات الإفصاح المالي والمحاسبي؟

وهدفت الدراسة إلي إبراز الجوانب التي يمكن من خلالها الحد من فجوة التوقعات في المراجعة بتكوين لجان للمراجعة. خلصت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها: إن تكوين لجان للمراجعة يؤدي إلي جودة القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها ويدعم من استقلال المراجع الخارجي. وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة التحديد الواضح لواجبات وصلاحيات لجان المراجعة، ومن الأفضل إمام أعضاء لجنة المراجعة بالمحاسبة والمراجعة .

* أ.مساعد – كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال – جامعة شندي .

Abstract

The study deals with the role of the committees to reduce expectation gap, the problem is that there is a difference between the community or the users of the financial statements and the auditor and the need arises to know to what extent the formation of audit committees within organization reduce expectation gap? And the extent to which audit committees contribute to the control provisions of the executive departments and controlling the behavior of managers to minimize the negative practices in financial disclosure and accounting operation?

The study aimed at highlighting the aspects in which they can reduce the expectations gap in the review of the formation of audit committees. The study concluded the following findings: the formation of audit committees leads to the quality of the financial statements and the auditor's report which related to it that could support the independence of the external auditor. The study recommended that: the need to clearly define the duties and powers of audit committees, and the members of the audit committee should be acquainted with accounting and auditing.

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد

نتيجة لحالات الفشل والتعثر التي تعرضت لها العديد من المنشآت والتي أظهرت القصور الواضح في أداء مجالس إدارة الشركات وإفراد بعض أعضاء مجالس الإدارة أو العضو المنتدب بجميع المسؤوليات والصلاحيات في إدارة هذه الشركات والتي كان من نتائجها زيادة الضغوط على المراجعين الخارجين من قبل الإدارة التنفيذية بتبني وجهة نظرها من ناحية، وجعلت دور المراجع الداخلي محصوراً من ناحية أخرى، فلجان المراجعة بإمكانها أن تكون أداة خارجية فعالة نظراً لطبيعة تكوينها من أعضاء غير تنفيذيين ودورها الإشرافي على الإدارة التنفيذية، حيث تساعد مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية بكفاءة أكبر وذلك عن طريق الإشراف على نظم الرقابة الداخلية وتحسين وسائل الاتصال مع المراجعين الخارجيين. نشأة لجان المراجعة لتساعد في عمل المراجع الخارجي بصورة تجعله يعمل في ظل بيئة عمل سليمة الأمر الذي يؤدي إلي تحسين جودة الإفصاح بالتقارير والقوائم المالية مما يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

مشكلة الدراسة

تدور مشكلة الدراسة في الاختلاف بين المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات، وتكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

١. إلى أي مدى يساهم تكوين لجان المراجعة داخل منظمات الأعمال في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة؟

٢. إلى أي مدى تساهم لجان المراجعة في إحكام الرقابة على الإدارات التنفيذية وضبط سلوك المديرين لتقليل الممارسات السلبية في عمليات الإفصاح المالي والمحاسبي؟

أهمية الدراسة

١. تساهم الدراسة في تقييم المعوقات أو الصعوبات التي تواجه لجنة المراجعة في ممارسة دورها تجاه الأطراف المختلفة المستفيدة من خدمات المراجعة.

٢. إن التعرف على واقع عمل لجان المراجعة يفيد في تعريف الأطراف التي تتفاعل معها سواء من الإدارة أو المساهمين بالأسس التي تنتجها في عملها ومن ثم دفع كفاءة التعامل مع هذه اللجان.

٣. تمثل الدراسة امتداد للدراسات والبحوث التي دارت حول تفعيل دور لجنة المراجعة في بيئة المراجعة السودانية وبما يحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلي تحقيق الآتي:

١. إلقاء الضوء على مفهوم وأهمية لجان المراجعة وأسباب ودوافع استخدام هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول.

٢. دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة من خلال دراسة مهام وأهداف لجان المراجعة.

٣. إن موضوع الدراسة فجوة التوقعات (جوهر الانتقاد لمهنة المراجعة) يعمل على بث الثقة في المعلومات المالية لمختلف الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة.

فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات الآتية:

١. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكوين لجان للمراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

٢. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مهام وواجبات لجان المراجعة وكفاءة أدائها.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: ديوان المراجع القومي

الحدود الزمانية: عام ٢٠١٧م

مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحث على جمع البيانات من المصادر التالية:

مصادر أولية: الاستبانة

مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات والمجلات العلمية والرسائل العلمية.

منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية: المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والكتب والمراجع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية، واختبار مربع كاي لتحديد اثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذلك استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

ثانياً: الدراسات السابقة

دراسة محمود (٢٠٠٧م) (١)

هدف الدراسة إلي التعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات من حيث: استقلال المراجع والكفاءة المهنية التي يتمتع بها. وجودة أداء المراجع واكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات الغير قانونية. سبل تضيق هذه الفجوة عن طريق استقلال المراجعين ودعمهم بالتدريب للوصول إلي الكفاية المهنية المطلوبة لتنفيذ أعمالهم.

تدور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما مدي وجود فجوة التوقعات في

المراجعة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات في قطاع غزة؟

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود الفجوة بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تود إلي نقص الكفاءة المهنية عند المراجع وعدم الالتزام بكثير من عوامل الاستقلالية، اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية، وجودة أداء المراجع ودوره في دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية وذلك لتثبيتها للتغيرات المستجدة..عجز معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمجتمع المالي وخاصة فيما يتعلق بعملية الكشف عن الغش والخطأ وإعطاء إنذار مبكر عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل.

أهم التوصيات: على الجهات المشرفة على تنظيم المهنة أن تتبني دوراً أكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته المحتملة. على المنظمات المهنية تفعيل عمل الرقابة على جودة أداء مكاتب وشركات المراجعة.

تناولت الدراسة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها في غزة، بينما تناولت الدراسة الحالية دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات.

دراسة حسن (٢٠١٠م) (٢)

هدفت الدراسة إلي تحديد مفهوم لجان المراجعة وبيان الزوايا المختلفة لحوكمة الشركات وتحديد آلياتها، استطلاع رأي المستفيدين من التقارير المالية حول الحاجة للجان المراجعة ومدى ملائمة المناخ الإداري في السودان لتطبيق الفكرة.

تدور مشكلة الدراسة حول العديد من الأسئلة أهمها: كيف يمكن تحسين الخصائص والأنشطة للجان المراجعة ذات التأثير الايجابي على جودة المعلومات بالتقارير المالية؟ ما هو

تأثير لجان المراجعة علي جودة المعلومات بالتقارير المالية في بيئة الأعمال السودانية؟ ما هي آثار استقلال لجان المراجعة على تدعيم موقف المراجع الخارجي؟

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها: هنالك مجموعة من الآليات والأساليب لتحسين جودة التقارير المالية ومن أهمها التطبيق الجيد لحوكمة الشركات. هنالك ضرورة للتكوين الإلزامي للجان المراجعة.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: توافر الشكل القانوني للجان المراجعة في شكل ميثاق عمل مكتوب يوضح سلطاتها ومسئولياتها.

تناولت الدراسة فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية، بينما تناولت الدراسة الحالية دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

دراسة مجدي (٢٠١١م)(٣)

تمثلت مشكلة الدراسة في أهمية لجان المراجعة ودورها في حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المصرية وبث الثقة لدي أصحاب المصالح المستفيدة من تلك القوائم.

هدفت الدراسة إلي تحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في زيادة فاعلية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وإن الاختصاصات التي تقوم بها لجان المراجعة تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين.

وخرجت بعدة توصيات من بينها: على المنظمات المهنية ضرورة مراعاة عامل الخبرة المحاسبية عند تشكيل لجان المراجعة وأن تحتوي على الأقل عضواً من ذو الخبرة المحاسبية. تناولت الدراسة تحليل العلاقات بين فاعلية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة، بينما تناولت الدراسة الحالية دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم التي لا تزال تلقي مزيداً من الاهتمام من الدول العظمى مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وكندا والتي تتميز بتوفير الحرية الكاملة للقطاع الخاص في القيام بدور حيوي وفعال لنمو الاقتصاد القومي عن طريق المشاركة في جميع المجالات الصناعية والزراعية والتجارية والخدمية باعتبارها العديد من شركات المساهمة والتي انفصلت فيها الملكية عن الإدارة.(4)

نشأة لجان المراجعة

بدأ مصطلح لجان المراجعة في الظهور في أواخر الثلاثينيات عام ١٩٣٠م عندما شجعت بورصة الأوراق المالية (SEC) وكذلك بورصة نيويورك للإدارات المالية على إنشاء لجان

المراجعة بعد حدوث انهيار شركة Dabins Mekeddonande كما أن فكرة إنشاء لجان مراجعة نشأة من حالات الإفلاس المتوقعة في الشركات نتيجة لسوء التصرف.

ومن الممكن أن الولايات المتحدة من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة حيث أصدرت هيئة تداول الإدارات المالية في عام ١٦٧٢م قراراً بتكوين لجان ومراجعة الشركات المساهمة لحماية المساهمين وذلك عام ١٩٧٦م، وفي عام ١٩٧٨م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق (NYSE) عدد من التوصيات أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة.

مفهوم لجان المراجعة

لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة نظراً لان مهامها ومسئولياتها ودورها قد تختلف في دولة لأخرى ومن شركة لأخرى

عرفت بأنها "لجنة تتكون في عدد من الأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذية وذلك لتقويم رؤية عن مدي تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن تكون لها خط مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعي اللجنة كذلك بضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذو خبرة لضمان قدرتهم على أداء المخاطر بفاعلية وأوجه رقابة سليمة في المنظمة.(٥)

فيما يراها آخر بأنها "لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها على أعضاء غير التنفيذيين ومسئولياتهم يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة

داخل الشركات والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية المراجعة وأيضاً التأكد من النظم الرقابة المالية بالشركات".(٦)

وعرفت بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ونتائج المراجعة من قبل المراجع الداخلي والخارجي وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وأتعاب المراجع الخارجي"(٧)

أهداف لجان المراجعة

- تتمثل المهمة الأساسية للجان المراجعة في التحقيق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة في شأنها تفعيل النظام، ويمكن تلخص الأهداف في التالي:(٨)
١. الإفصاح عن العمليات الكبيرة والمهمة التي تتم بين الشركة و احد الأطراف ذات الصلة وكذلك الإفصاح عن تعارض المصالح.
 ٢. دراسة التقارير والملاحظات المقدمة من المراجع وتكون اللجنة حلقة وصل بين المراجع ومجلس الإدارة.
 ٣. زيادة مصداقية القوائم والتقارير المالية السنوية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة المعلومات.
 ٤. تحسين وتدعيم درجة استقلال المراجع الخارجي للشركة.
 ٥. ضمان الإفصاح والشمولية للقوائم المالية السنوية.

مهام لجان المراجعة

يمكن تلخيص المهام الأساسية للجنة المراجعة على النحو التالي:(٩)

١. مساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمسئوليته القانونية عن إدارة الشركة وتجاه حملة الأسهم للحد من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
٢. الحد من الغش ومخالفة القوانين واللوائح بما فيها المسئوليات الأخلاقية والبيئية.
٣. رفع كفاءة بيئة المراجعة الداخلية والخارجية وتحسين الجودة في التقارير المالية.
٤. المساهمة في تطوير السياسات المحاسبية بزيادة فاعلية النظم المحاسبية وشفافية التقارير.
٥. التخفيف من حدة آثار مشكلة الوكالة بمساهمتها في تحقيق التناسق في المعلومات المتوفرة والمعدة مع احتياجات الأطراف الخارجية وبالتالي التخفيف من ظاهرة عدم التماثل.

أهمية لجان المراجعة

ترجع أهمية لجان المراجعة إلى المنافع المتوقعة منه والتي يمكن أن تقدمها إلي جميع الأطراف من مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي وأصحاب المصالح ويمكن تفصيلها كالاتي:(١٠)

١. مجلس الإدارة: مساعدة الأعضاء التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسئولياتهم.
٢. المراجع الخارجي: تدعيم الاستقلالية، تحديد الأتعاب، حل المشاكل.

٣. **المراجع الداخلي:** اختيار رئيس القسم، توفير المواد، تفعيل المراجعة الداخلية، زيادة الاستقلالية، حل المشكلات التي تنشأ مع إدارة الشركة.

٤. **الأطراف الخارجية:** زيادة الشفافية، الالتزام بحوكمة الشركات، الوفاء لمتطلبات الأسواق المالية.

المبحث الثاني

مفهوم وأسباب وأنواع فجوة التوقعات في المراجعة

كثرت الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراقبة الحسابات في دول العالم المختلفة نتيجة لتفشي حالات الاختلاس التي تعرضت لها بعض الشركات وبالرغم من أن القوائم المالية المنشورة لها تؤكد سلامة مركزها المالي ونتائج الأعمال حيث أن هذه القوائم المالية تم مراجعتها واعتمدها قبل مراجعة قانونيين الأمر الذي ترتيب عليه انعدام الثقة في تقارير المراجعة، مما دفع مستخدمي القوائم المالية إلى رفع الدعاوي القضائية ضد مراقبة الحسابات، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن تقدم لهم القوائم المالية المنشورة المعلومات التي تلبى احتياجاتهم الاستثمارية. (١١)

مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة

أصبح تعبير فجوة التوقعات في المراجعة تعبيراً مألوفاً لمستخدمي القوائم المالية إلا أنه غير محدد جيداً، حيث يستخدمه البعض للإشارة إلى التباين في نطاق واجبان ومسئوليات المراجعين، وتفسير تقارير المراجع بين المراجع والمجتمع، كما يستخدمه البعض للإشارة إلى

التباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه بالإضافة إلى أن هناك من يستخدمه للإشارة إلى التباين في فهم أهداف المراجعة بين المجتمع والمهنة. (١٢)

فالبعض يستخدمه للإشارة إلى الاختلاف بين المراجع والمجتمع في نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين، كما تحدها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية، في حين يستخدمه البعض الآخر للإشارة إلى التباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء المتوقع تحقيقه، فبينما يستخدمه آخرون للإشارة إلى اختلاف في أهداف المراجعة بين مهنة المراجعة والمجتمع. (١٣)

ويمكن تعريفها بأنها "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن" (١٤)

مستويات فجوة التوقعات في المراجعة

تم تقسيم فجوة التوقعات إلى المستويات التالية: (١٥)

المستوى الأول: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع بخصوص المستويات التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجع ويطلق عليها (Attitude Gap).

المستوى الثاني: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع بخصوص المستويات العالية للمراجع ويطلق عليها (Belief Gap).

المستوى الثالث: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجع ويطلق عليها (Performance Gap).

يرى البعض أن فجوة التوقعات في المراجعة تتضمن ثلاث مستويات هي: (١٦)

١/ **فجوة المراجعة Audit Gap** : تظهر هذه الفجوة عندما يكون هنالك تباين واضح بين توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمستويات المهنية التي يجب على المراجع أن يوديعها.

٢/ **فجوة الاعتقاد Belief Gap** : تظهر هذه الفجوة من خلال التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالمستويات الحالية للمراجعين.

٣/ **فجوة الأداء Performance Gap** : تظهر هذه الفجوة عندما يكون هنالك تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالكفاءة المهنية الواجب على المراجعين الالتزام بها.

أسباب فجوة التوقعات في المراجعة

صنف احد الباحثين أسباب فجوة التوقعات إلى نوعين: (١٧)

النوع الأول: أسباب ترتبط بمراجعة الحسابات: تتمثل الأسباب التي ترتبط بمراجعة الحسابات في الآتي:

أ. الأداء غير الكفء لبعض مراجعي الحسابات لسبب نقض الكفاءة المهنية للمراجع أو إهماله في أداء واجباته طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة.

ب. انحراف السلوك العقلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع.

ج. المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب والحصول على عملاء للخدمات الاستشارية.

النوع الثاني: أسباب تعلق بالبيئية الخارجية: تنشأ الأسباب التي تتعلق بالبيئية الخارجية في الآتي:

أ. التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية من المراجع.

ب. قصور معايير المراجعة.

ج. تضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي.

بينما حصر احد الكتاب الأسباب الرئيسية لوجود فجوة التوقعات في الآتي: (١٨)

أ. نقص الكفاية المهنية والتي تعني نقص العناية ونقص المعرفة والخبرة.

ب. نقص استقلال مراقب الحسابات فقد يؤثر أصحاب المصلحة ذو النفوذ القوي على كفاية

استقلال مراقب الحسابات عن طريق فرض متطلبات محددة.

مداخل الحد من فجوة التوقعات في المراجعة

في عام ١٩٨٨م أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عدة نشرات

وإيضاحات من معايير المراجعة بقصد تحقيق فجوة التوقعات أطلق عليها معايير فجوة

التوقعات هي نشرات لمعايير (٦١، ٦٠، ٥٩، ٥٧، ٥٦، ٥٥، ٥٤، ٥٣) في المملكة المتحدة عام

١٩٩٢م قام مجمع المحاسبين بدراسة فجوة التوقعات وانتهى المجمع إلى أن سبب هذه الفجوة هو عدم وضوح دور المراجعين ومسئولياتهم في المجتمع والبيئة التي تمارس مهنة المراجعة، والتي تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد بسبب اختلاف الرؤية بين ما يراه معدو القوائم المالية ومستخدموها. (١٩)

المدخل التي تناولت الحد من فجوة التوقعات في المراجعة كالاتي:(٢٠)

١. زيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة وتحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة

٢. تدعيم استقلال المراجع

٣. لجنة المراجعة

٤. الخدمات الاستشارية

٥. توسيع مسئوليات المراجع

٦. تطوير معايير المراجعة

٧. الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة المراجعة

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

أداة الدراسة:

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وأراء عدد من المحكمين (٢١) وذلك لتحديد عبارات الاستبانة، تم توجيهها إلى عينة تتكون من ٤٠ فرد من المراجعين بديوان المراجع القومي بجمهورية السودان.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

— العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

— النسب المئوية.

— مربع كأي لاختبار فرضيات الدراسة.

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج كما تم استخدام برنامج Microsoft Office Excel 2007 في عمليات الرسم البياني.

تحليل البيانات

١. تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة :

جدول رقم (١)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة (سنة)	أقل من ٣٠	٣٠ - ٤٠	٤١ - ٥٠	٥١ فأكثر	المجموع

التكرار	٧	٥	٧	٢١	٤٠
النسبة %	١٧,٥	١٢,٥	١٧,٥	٥٢,٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يتضح من الجدول رقم (١) أن عينة الدراسة قد تراوحت أعمارهم بنسبة (٥٢,٥%) لأكثر من ٥١ سنة ، ونسبة (١٧,٥%) أعمارهم أقل من ٣٠ سنة ، ونسبة (١٧,٥%) أعمارهم ٤١-٥٠ سنة ، ونسبة (١٢,٥%) أعمارهم ٣٠-٤٠ سنة، وهذا يؤشر إيجاباً على هذه الدراسة.

جدول رقم (٢)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	دراسات مصرفية	أخري	المجموع
التكرار	٣٧	٢	-	-	١	٤٠
النسبة %	٩٢,٥	٥	-	-	٢,٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يتضح من الجدول رقم (٢) أن نسبة (٩٢,٥%) تخصصهم العلمي محاسبة، ونسبة (٥%) تخصصهم العلمي إدارة أعمال ، وأن نسبة (٢,٥%) لديهم تخصص علمي آخر. وهذا يؤشر إلى تخصص العاملين بالديوان في المجال المحاسبي ويدل على دراية بموضوع الدراسة.

جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل	دبلوم وسيت	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	٣	٣٠	٢	٥	-	٤٠
النسبة %	٧,٥	٧٥	٥	١٢,٥	-	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يتضح للباحث من الجدول (٣) أن هنالك نسبة (٧٥%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (١٢,٥%) مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن نسبة (٧,٥%) مؤهلهم العلمي دبلوم وسيت،

ونسبة (٥٠%) مؤهلهم العلمي دبلوم عالي. وهذا يؤشر إلي أن أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية تساعد في هذه الدراسة.

جدول رقم (٤)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي

الوظيفة	مدير إداري	مراجع	مراجع داخلي	مدير مالي	محاسب	أخري	المجموع
التكرار	٣	٢٣	٧	١	٥	١	٤٠
النسبة%	٧,٥	٥٧,٥	١٧,٥	٢,٥	١٢,٥	٢,٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يتضح للباحث من الجدول رقم (٤) أن نسبة (٥٧,٥%) مساهم الوظيفي مراجع خارجي، ونسبة (١٧,٥%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي، ونسبة (١٢,٥%) مساهم الوظيفي محاسب، وأن نسبة (٧,٥%) مساهم الوظيفي مدير إداري، ونسبة (٢,٥%) مساهم الوظيفي مدير مالي، وأيضاً نسبة (٢,٥%) لديه مسميات وظيفية أخرى. غالبية أفراد العينة من المراجعين الخارجيين وهذا يؤشر إلي معرفتهم وإلمامهم بموضوع الدراسة.

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكوين لجان للمراجعة الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (٥)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الأولى

العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		نسبة%
	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	
الأولي	١٧	٤٢,٥	٢٢	٥٥	١	٢,٥	-	-	-
الثانية	١٣	٣٢,٥	١٧	٤٢,٥	٥	١٢,٥	٢	٧,٥	٥
الثالثة	١٥	٣٧,٥	١٧	٤٢,٥	٦	١٥	-	٥	-
الرابعة	١٩	٤٧,٥	١٤	٣٥	٧	١٧,٥	-	-	-

٢,٥	١	٢,٥	١	١٠	٤	٢٧,٥	١١	٥٧,٥	٢٣	الخامسة
٢,٥	١	٢,٥	١	١٧,٥	٧	٣٧,٥	١٥	٤٠	١٦	السادسة
١,٧	٤	٢,٩	٧	١٢,٥	٣٠	٤٠	٩٦	٤٢,٩	١٠٣	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يلاحظ من الجدول رقم (٥) الآتي:

العبرة الأولى: أن نسبة (٥٥%) موافقين بشدة على أن تكوين لجان للمراجعة يؤدي للتأكد من أن كل الأمور التي يثيرها المراجع الخارجي يتم معالجتها من قبل إدارة المنشأة بشكل جيد، وأن نسبة (٤٢,٥%) موافقون، والمحايدون يمثلون نسبة (٢,٥%) على ذلك.

العبرة الثانية: أن نسبة (٤٢,٥%) موافقين على أن تكوين لجان للمراجعة يساعد على طمأنة من يطلعون على القوائم المالية بعدالة وصدق القوائم المالية، وأن نسبة (٣٢,٥%) موافقين بشدة والمحايدون يمثلون (١٢,٥%)، وأن نسبة (٧,٥%) لا يوافقون، ونسبة (٥%) غير موافقين بشدة على ذلك.

العبرة الثالثة: أن نسبة (٤٢,٥%) موافقون بشدة على أن لجان المراجعة تقوم بالتأكد من أن كل الأمور التي تفسد استقلالية المراجع يتم معالجتها بشكل سليم، وأن نسبة (٣٧,٥%) موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (١٥%)، ونسبة (٥%) غير موافقين على ذلك.

العبرة الرابعة: أن نسبة (٤٧,٥%) موافقين على أن تكوين لجان للمراجعة يؤدي إلي فاعلية الاتصال بين مراجعي الحسابات والمستخدمين، وأن نسبة (٣٥%) موافقين بشدة، والمحايدون يمثلون نسبة (١٧,٥%) على ذلك.

العبرة الخامسة: أن نسبة (٥٧,٥%) موافقين على أن تكوين لجان للمراجعة يساعد في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في البيانات المقدمة من المراجعين، وأن نسبة (٢٧,٥%) موافقين بشدة والمحايدون يمثلون (١٠%)، وأن نسبة (٢,٥%) غير موافقين، ونسبة (٢,٥%) غير موافقين بشدة على ذلك.

العبرة السادسة: أن نسبة (٤٠%) موافقين على أن تكوين لجان للمراجعة يعزز من ثقة مستخدمي التقارير في ضمان استقلالية المراجع، وأن نسبة (٣٧,٥%) موافقين بشدة،

والمحايدين يمثلون (١٧,٥%)، وأن نسبة (٢,٥%) غير موافقين ، ونسبة (٢,٥%) غير موافقين بشدة على ذلك.

مما تقدم من عبارات الفرضية الأولى يتضح للباحث أن معظم المبعوثين يوافقون على عبارات الفرضية الأولى بتكرار (١٩٩) أي بنسبة (٨٢,٩%) مقارنة بغير الموافقين الذين بلغت تكراراتهم (١١) أي بنسبة (٤,٦%) بينما كانت تكرارات المحايدين (٣٠) بنسبة (١٢,٥%).

وبما أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة يدل ذلك على إثبات صحة الفرضية الأولى
الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مهام وواجبات لجان المراجعة وكفاءة أدائها.

جدول رقم (٦)

التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%
الأولى	١٦	٤٠	20	٥٠	3	٥	1	٢,٥	-	-
الثانية	١٨	٤٥	١٨	٤٥	1	2.5	٢	٥	1	2.5
الثالثة	١٨	٤٥	١٧	٤٢,٥	٢	٥	٣	٧,٥	-	-
الرابعة	17	42.5	18	45	3	7.5	2	5	-	-
الخامسة	17	42.5	16	40	5	12.5	2	5	-	-
السادسة	19	45	14	37.5	4	10	3	7.5	-	-
المجموع	105	43.75	103	43	18	7.5	13	5.4	1	.41

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يلاحظ من الجدول رقم (٦) الآتي:

العبارة الأولى: أن نسبة (٥٠%) موافقين بشدة على أن تعيين أعضاء لجنة المراجعة بصورة حيادية يساعد على كفاءة وفعالية اللجنة ، وأن نسبة (٤٠%) موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (٥%)، والغير موافقين نسبة (٢,٥%) على ذلك.

العبارة الثانية: أن نسبة (٤٥%) موافقين بشدة على أن إمام أعضاء لجنة المراجعة بالمحاسبة والمراجعة يساعد على أداء واجباتها، وأن نسبة (٤٥%) موافقون، ونسبة (٥%) غير موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (٢,٥%)، ونسبة (٢,٥%) غير موافقين بشدة على ذلك.

العبارة الثالثة: أن نسبة (٤٥%) موافقين بشدة على أن تفويض مجلس الإدارة للجنة المراجعة بممارسة كل صلاحياتها يساعد على أداء واجبها بصورة مثلى، وأن نسبة (٤٢,٥%) موافقين، ونسبة (٧,٥%) غير موافقين والمحايدون يمثلون نسبة (٥%) على ذلك.

العبارة الرابعة: أن نسبة (٤٥%) موافقين بشدة على أن التحديد الواضح لواجبات وصلاحيات لجان المراجعة يؤدي إلى كفاءة أدائها، وأن نسبة (٤٢,٥%) موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (٧,٥%)، ونسبة (٥%) غير موافقين على ذلك.

العبارة الخامسة: أن نسبة (٤٢,٥%) موافقين بشدة على أن استقلالية لجان المراجعة يساعد في الوصول لنتائج سليمة عن أداء المنشأة، وأن نسبة (٤٠%) موافقين، ونسبة (١٢,٥%) محايدون ونسبة (٥%) غير موافقين على ذلك.

العبارة السادسة: أن نسبة (٤٥%) موافقين بشدة على أن تلعب لجان المراجعة دور هام في أداء الواجبات والمهام بصورة فعالة وسليمة مما يساعد على سلامة القوائم المالية، وأن نسبة (٣٧,٥%) موافقين، والمحايدون يمثلون نسبة (١٠%)، ونسبة (٧,٥%) غير موافقين على ذلك.

مما تقدم من عبارات الفرضية الثانية يتضح للباحث أن معظم آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات الفرضية الأولى بتكرار (٢٠٨) أي بنسبة (٨٦,٧٥%) مقارنة بغير الموافقين الذين بلغت تكراراتهم (١٤) أي بنسبة (٥,٨١%) بينما كانت تكرارات المحايدون (١٨) بنسبة (٧,٥%).

وبما أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة يدل ذلك على إثبات صحة الفرضية الثانية

جدول رقم (٧)

نتائج اختبار مربع كأي لعبارات الفرضيات

الفرضية الثانية		الفرضية الأولى		العبارات
ق. احتمالية	كاي ^٢	ق. احتمالية	كاي ^٢	
٠,٠٠	٢٦,٦	٠,٠٠	١٨,٠٥	الأولي
٠,٠٠	٤١,٧٥	٠,١٠	١٣,٢٥	الثانية
٠,٠٠	٢٢,٦	٠,٠٢	١٥,٤	الثالثة
٠,٠٠	٢٥,٦	٠,٠٧	٥,٤٥	الرابعة
٠,٠١	١٧,٤	٠,٠٠	٤٣,٥	الخامسة
٠,٠٠	١٨,٢	٠,٠٠	٢٦,٥	السادسة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٧م

يلاحظ من الجدول رقم (٧) الآتي:

١. أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي^٢ لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية الأولى أصغر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى. ويتضح من ذلك أن الفرضية الأولى والتي نصت على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكوين لجان للمراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة (قد تحققت)

٢. أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي^٢ لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية الثانية أصغر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. ويتضح من ذلك أن الفرضية الثانية والتي نصت

على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مهام وواجبات لجان المراجعة وكفاءة أدائها (قد تحققت)

الخاتمة

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث للنتائج التالية:

١. تكوين لجان للمراجعة يؤدي إلي جودة القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها.
٢. تكوين لجان للمراجعة يدعم من استقلال المراجع الخارجي.
٣. استقلال المراجع الخارجي يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة
٣. التحديد الواضح لمهام وواجبات لجان المراجعة يؤدي إلي كفاءة أدائها ويساعد في سلامة القوائم المالية.
٥. تكوين لجان للمراجعة يحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

ثانياً: التوصيات

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

١. زيادة الاهتمام بتكوين لجان للمراجعة في المنشآت.
٢. منح لجان المراجعة لصلاحياتها في تعيين وتحديد أتعاب المراجع ومدى الاحتفاظ به.
٣. لابد من إمام أعضاء لجنة المراجعة بالمحاسبة والمراجعة .
٤. ضرورة أن تقوم لجان المراجعة بالتأكد من أن المراجعة تشمل كافة جوانب خطة المراجعة.

المراجع والمصادر

١. محمود شعبان، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها، (غزة: رسالة ماجستير منشورة، ٢٠٠٧م).
٢. حسن الطيب عبد الله، فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، ٢٠١٠م)
٣. مجدي محمد سامي، دراسة تحليل العلاقات بين فاعلية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة طنطه، العدد الأول المجلد الأول، ٢٠١١م)
٤. جورج دانيال غالي، لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ١٩٩٨م)، ص ١٥٥
٥. طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات المفاهيم -المبادئ- التجارب، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥م)، ص ٢٠١
٦. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٩م)، ص ١٤٤
٧. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، م٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٨م)، ص ١٧٩
٨. طارق عبد العال حماد وآخرون ، حوكمة الاتجاهات الحديثة في ضوء مشكلات التطبيق - المؤتمر العلمي لقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، (القاهرة: جامعة عين شمس، ٢٠٠٨م)، ص ص ٢٠-٢٢
٩. محمد سامي راضي، المراجعة المتقدمة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، ٢٠٠١م)، ص ص ٤٥٢-٤٥٣
١٠. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص ١٤٥-١٤٦.

١١. أبوبكر عبد الباقي محمد ، فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، (كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، العدد الثاني، ٢٠٠٩م)، ص ص ٢٧٥-٢٧٧
١٢. محمد عبد الحافظ عبد العال، المراجعة وتحديات الأزمة المالية العالمية، (القاهرة: دن، ٢٠١٠م)، ص ص ١٣-١٤
١٣. محمد عبد الحافظ عبد العال ، المراجعة المتقدمة، (القاهرة: دن، ٢٠١١م)، ص ص ١٠٧-١٠٨
١٤. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج٤، (الإسكندرية الدار الجامعية ، ٢٠٠٩م)، ص ص ٨-٩
١٥. ياسر صلاح دفع الله، دور المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير ،(جامعة السودان: كلية الدراسات العليا، ٢٠٠٨م)، ص ص ٩٠-٩١
١٦. سلطان بن عايض الموركي ، دور معيار العرض والإفصاح في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، (كلية التجارة: جامعة الأزهر، العدد الثاني، ٢٠٠٧م)، ص ٣٥٧
١٧. أبوبكر عبد الباقي محمد، مرجع سابق، ص ١٧٧.
١٨. أمين السيد أحمد لطفي، رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، (كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٣م)، ص ١٥
١٩. أحمد عبد القادر القرني، فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة: حالة المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، (مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، المجلد (١٦) العدد الثاني، ٢٠٠٩م)، ص ١٤٤

٢٠. محمد محمود عبد المجيد، وآخرون، المراجعة مدخل كمي، (القاهرة: دن، د.ت)، ص ٣٦٥-٣٦٦.

٢١. صلاح الأمين الخضر أستاذ المحاسبة المساعد جامعة شندي ومهند جعفر حسن أستاذ المحاسبة المساعد جامعة شندي وزهراء تاج الدين عبد القادر أستاذ المحاسبة المساعد جامعة شندي.