دور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية فى تفسير فجوة التوقعات في المراجعة

"دراسة تطبيقية على المحيط المهني في جمهورية مصر العربية"

دكتور

الرفاعى إبراهيم مبارك

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة طنطا

ملخص البحث:

يركز هذا البحث على دراسة أحد المتغيرات التي يرى الباحث أن له تأثير كبير على فجوة التوقعات في المراجعة وهو التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية Materiality Levels (حدود الأهمية النسبية Materiality Barriers) وبالتالي الخطأ المسموح به Tolerable Misstatement. فبالطبع تختلف تقديرات الأهمية النسبية بين المراجع ومستخدمي تقرير المراجعة بل وتختلف من مراجع إلى أخر وكذلك من مستخدم إلى آخر. وعلى قدر الإختلاف في تقدير الأهمية النسبية وبالتالي حدود الأهمية النسبية والخطأ المسموح به بين المراجع ومستخدمي تقرير المراجعة تكون فجوة التوقعات. فكلما ذاد الإختلاف في التقدير الشخصي للأهمية النسبية بينهما كلما اتسعت فجوة التوقعات والعكس كلما اقتربت تقديرات كل منهما للأهمية النسبية تضيق فجوة التوقعات. ويتمثل الهدف الأساسي من هذا البحث في تقديم دليل تجريبي Empirical Evidence على وجود إختلافات في تقدير مستويات الأهمية النسبية وتفسير أسباب وجود هذه الإختلافات من خلال المدخل الإيجابي لنظرية تكلفة الوكالة. وحيث أن الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية يعتبر سبب كافي لوجود فجوة التوقعات في المراجعة فقد تضمنت أهداف البحث أيضا تقديم المقترحات اللازمة لتقليل الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالى غلق أو على الأقل تضييق فجوة التوقعات الناتجة عن هذا الإختلاف. وبعد إجراء الدراسة التطبيقية جاءت نتائج البحث على النحو التالي:

١. **يوجد اختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية ليس بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة فقط ولكن تختلف مستويات الأهمية النسبية أيضا من مراجع إلي آخر ومن مستخدم إلي آخر.**

٢. **يميل المراجعون بصفة عامة إلي تخطيط مستويات مرتفعة للأهمية النسبية وبالتالي يكون الخطأ المقبول مرتفع بينما يميل مستخدمي تقرير المراجعة إلى تفضيل مستويات أهمية نسبية منخفضة وبالتالي خطأ مقبول منخفض.**

٣. يرجع الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة إلى رغبة كل طرف في تعظيم دالة هدفه الذاتية. فالمراجع يميل إلى تخطيط حدود للأهمية النسبية مرتفعة لان ذلك يؤدى إلى تضييق نطاق الفحص وبالتالي تخفيض تكاليف عملية المراجعة وأحيانا يؤدى إلى الاتفاق مع الادارة على تصنيف أخطاء أو حذف معين على أنه غير هام نسبيا. بينما يميل مستخدمي تقرير المراجعة إلى تقدير حدود للأهمية نسبية منخفضة للحصول على أكبر تأكيد ممكن على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الهامة نسبيا.

٤. يؤدى الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة. ولذلك قام الباحث بتقديم بعض المقترحات التي يمكن أن يؤدى تطبيقها إلى تحقيق إجماع أو على الأقل تقليل الاختلاف على مستويات الأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم من جهة وبين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة من جهة أخرى وبالتالي يمكن إغلاق جزء كبير من فجوة التوقعات في المراجعة.

١- إطار البحث:

١-٢. المقدمة ومشكلة البحث:

فجوة التوقعات في المراجعة من الموضوعات التى لقيت اهتمام من جانب الباحثين في العقود الثلاثة الماضية. وقد ظهرت هذه المنطقة البحثية نتيجة لما تعرضت له مهنة المحاسبة والمراجعة من انتقادات حادة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وامتد الأمر إلي دول أخرى مثل المملكة المتحدة واستراليا وأسبانيا واليابان.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في بداية السبعينات من القرن الماضي لانتقادات شديدة من جانب الكونجرس الأمريكي. وقد كان من أهم أسباب هذه الانتقادات تدنى مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي يتم التقرير عنها ودور مهنة المحاسبة والمر اجعة ومدى مسئوليتها عن جودة المعلومات

المحاسبية المنشورة. وقد أدى ذلك إلى التشكيك في إمكانية إستمرار مهنة المحاسبة والمراجعة كنشاط مهني في الأجل الطويل (Cook et al., 1992; Lee 1994,P.30) . ونتيجة لذلك قامت المنظمات المهنية وعلى رأسها المعهد الأمريكيي للمحاسبين القانونيين AICPA بالتركيز على هذه القضية ،التي اصطلح على تسميتها بفجوة التوقعات Expectation Gap في المراجعة ، وتم تشكيل اللجان الخاصة لدراستها وتحديد مسبباتها وسبل علاجها. ومن أهم اللجان التى شكلها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين في هذا الشأن لجنة كوهين Cohen في عام ١٩٧٤ والتى أصدرت تقريرها المبدئى في عام ١٩٧٧ والتقرير النهائى في عام ١٩٧٨ (AICPA, 1978, pp. xi - xxxiv) و لجنة Brooks ولجنة Dingell في عام ١٩٨٥ ولجنة Anderson عام ١٩٨٦ (AICPA, 1986, pp. 4 - 15) ولجنة Treadway في عام ١٩٨٧(AICPA, 1987, pp. 1- 2). وقد أجمعت كل هذه اللجان على وجود فجوة التوقعات وألقت مسئولية علاجها على عاتق المهتمين بالمهنة وليس المستخدمين. وفى هذا الشأن أيضا أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٨٨ تسعة معايير بهدف تضييق فجوة التوقعات. وقد ركزت هذه المعايير على زيادة دور المراجع في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية وزيادة فعالية عملية المراجعة وتحسين الاتصالات في بيئة المراجعة. وامتدادا للإهتمام بهذه القضية تبنى نفس المعهد في عام ١٩٩٣ المؤتمر الخاص بتطور فجوة التوقعات والقضايا المرتبطة بها وأوصى المؤتمر ببحوث أخرى جديدة في هذه المنطقة (AICPA, 1993). واستمرارا للاهتمام بقضية فجوة التوقعات في المراجعة تناول المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1996) ومكتب المحاسب العام الأمريكي U.S. General Accounting Office (GAO, 1996) في عام ١٩٩٦دراسة مسئولية المراجع عن اكتشاف أخطاء الغش والتقرير عنها كأحد المسببات لفجوة التوقعات. أخيرا في عام ١٩٩٧ اصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) المعيار رقم ٨٢ (SAS No, 82, 1997) عن

مسـئولية المراجع عن إكتشاف أخطاء الغش والتقرير عنها وفى عام ١٩٩٨ أكدت الدراسة التى أجراها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1998) على الحاجـة إلى إشراك مستخدمى القوائم المالية والمهنيين في وضع وتطوير معايير المراجعة.

أما في المملكة المتحدة فقد قام معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز بعمل دراسة تفصيلية عن فجوة التوقعات في المملكة المتحدة ،(ICAEW, 1992, P. 17). كما ظهر الاهتمام بفجوة التوقعات أيضاً في كندا ، حيث أكدت لجنة Adam التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الكندي خلال عام ١٩٨٧ على وجود فجوة بين توقعات الجمهـور وبيـن مـا يؤديـه المراجعون (Flint, 1988, P.11) ، كما قامت لجنة Macdonald التـي شـكلها المجمع الكندي ببحث شامل للفكر المحاسبي في مجال المراجعة في كندا وخلصت إلى وجود فجوة التوقعات بسبب عدم الإلمام الكافي من جانب المراجعين بتوقعات المجتمع منهم (Macdonald,1988 ,P.29) .

أمـا في جمهورية مصر العربية، فقد أدى صدور قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ إلى زيادة الدور الذي يلعبه سوق رأس المال في تخصيص موارد واستثمارات الأفراد وصاحب ذلك زيادة الطلب على المعلومات المحاسبية المعتمدة. وقد ترتب على ذلك زيادة الدور الذي يمكن أن تلعبه مهنة المحاسبة والمراجعة في الحفـاظ على موارد واستثمارات المتعاملين في سوق الأوراق المالية في جمهورية مصر العربية. وتعزيزا لدور مهنة المحاسبة والمراجعة في هذا المجال أصبح من الضـروري دراسة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية لمعـرفة أسـبابها وتقديم المقترحات اللازمة لغلقها أو تضيقها. ويتناول هذا البحث دراسـة أحـد المتغيرات الذي يتوقع الباحث أن يكون له دورا في وجود أو توسيع فجـوة التوقعات في بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية وهو اختلاف الحكم الشخصـي في تقدير مستويات الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي القوائم

المالـــية. فقد تضمن المعيار رقم ٢٠٠ من معايير المراجعة المصرية الصادر في أكـــتوبر ٢٠٠٠ بقـــرار وزير الاقتصاد رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية : في فقرة نطاق الفحص ،من بين العبارات الأخرى،:

"وقـــد تمـــت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائـــح المصـــرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على **تأكيد مناسب** بأن القوائم المالية لا تحتوى على أى **تحريفات مؤثرة أو جوهرية** "

يلاحـــظ مـــن الفقرة السابقة أن الهدف الأساسي لعملية مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأى ، تأكيد مناسب Reasonable Assurance ، عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها ، فيما يتعلق بكل الجوانب **الهامة نسبيا** ، بشكل يتفق مع الإطار العام لعملية التقرير المالي. ويركز هذا البحث على الاختلاف بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة في تحديد المقصود بكل من التأكيد المناسب والـــتحريفات المؤثرة أو الجوهرية. فتحديد متى يكون التأكيد مناسبا وما إذا كانت الـــتحريفات مؤثرة أو جوهرية ،وهو ما يطلق عليه تقدير الأهمية النسبية، هو أمر تقديـــري للمـــراجع يعتمد بشكل كبير على تقديره الشخصي وخبرته المهنية. وقد يخـــتلف الحكـــم المهني للمراجع فيما يتعلق بأحكام الأهمية النسبية عن ما يتوقعه المســـتخدمين فمـــا يراه المراجع تأكيدا مناسبا أو غير هام نسبيا قد يكون غير ذلك بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. فعند تصميم خطة المراجعة يقوم المراجع بتحديد المســـتوى المقـــبول للأهمية النسبية Materiality Levels أو ما يسمى أحيانا حدود الأهمـــية النسبية Materiality Barriers وبالتالى مستوى الخطأ المقبول أو المسموح بـــه Tolerable Misstatement بالنســـبة له ، أي الخطأ الذي يقبل المراجع وجوده بـــالقوائم المالـــية علـــى أنه غير مؤثر على دلالتها ،. وعند قيام المراجع بتخطيط مســـتويات أو حـــدود الأهمـــية النســـبية وبالتالي الخطأ المسموح به فإنه يأخذ في الاعتبار كمية Quantity وطبيعة Quality الأخطاء. وفى هذا الصدد يرى الباحث

ضـــرورة الـــتفرقة بين ثلاث مصطلحات يستخدمها الباحث في هذا البحث حتى لا يحدث خلط بينها وهى الأهمية النسبية للعنصر ومستوى أو حد الأهمية النسبية الذي يخططه المراجع والخطأ المسموح به. فمصطلح الأهمية النسبية يشير إلى الأهمية النســـبية التي يقررها المراجع لكل عنصر من عناصر القوائم المالية. فكلما كانت الأهمـــية النسبية للعنصر محل الفحص مرتفعة ،من وجهة نظر المراجع، كلما كان الإهتمام به من جانب المراجع أكثر. وقد تختلف إجراءات المراجعة من عنصر إلى آخـــر حســـب درجة الأهمية النسبية التى يقررها المراجع لكل عنصر من عناصر القوائـــم المالـــية. أما مستوى أو حد الأهمية النسبية الذي يخططه المراجع فإنه يتم التعبـــير عـــنه من خلال حد الخطأ المسموح به والذي يتناسب عكسيا مع الأهمية النســـبية التي يقررها المراجع للعنصر محل الفحص. فكلما كان العنصر له أهمية نسبية مرتفعة من وجهة نظر المراجع يكون معدل الانحراف عن القيمة الصحيحة الذي قد يقبله المراجع ، أي الخطأ المسموح به ،منخفض والخطر المقبول في هذه الحالـــة يكـــون منخفض. إن ذلك يعنى من وجهة نظر الباحث أن مستوى الأهمية النســـبية للعنصر يتم التعبير عنه من خلال حد الخطأ المسموح به والذي يجب أن يخططـــه المراجع على مستوى كل عنصر على حده وعلى مستوى القوائم المالية ككـــل وهـــو يتناسب طردياً مع خطر المراجعة. من ناحية أخرى فإن مستخدمي القوائـــم المالـــية يجب أن يتوقعوا أن تكون مستويات الأهمية النسبية التى يخططها المراجعين تتفق مع مستويات الأهمية النسبية بالنسبة لهم فإذا لم يتحقق ذلك فسوف تنشـــأ فجـــوة التوقعات . بصفة خاصة إذا كانت القوائم المالية تحتوى على أخطاء معلومـــة لم يتم تصحيحها ،أو حذف، مصنفة على أنها غير هامة نسبيا من جانب المراجع ،أى أقل من الخطأ المسموح به الذى خططه المراجع، لكنها تصنف على أنهـــا هامـــة من جانب المستخدمين. الأخطاء الهامة وأخطاء الحذف الغير معلومة والتى لم يتم تصحيحها تظل جزء من خطر المراجعة.

ويـــرى الباحـــث أنه إذا طبقنا على هذا الموقف فروض نظرية تكلفة الوكالة ،الـــتى ســـوف يعرض لها الباحث في جزء تالى من البحث، والتى تقضى بأن كل طـــرف مـــن أطـــراف عملية المراجعة يكون له دالة هدفه الذاتية التى يسعى إلى تعظـــيمها والـــتى تختلف عن دالة هدف كل واحد من الأطراف الأخرى. فإن دالة هدف المراجع سوف تختلف عن دالة هدف مستخدمى تقرير المراجعة بل قد يحدث تعـــارض Conflict بيـــنهما في بعض الأحيان وسوف ينعكس ذلك على تقدير كل منهما لمستويات الأهمية النسبية وبالتالى سوف تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة. ويؤيـــد ذلـــك نتائج العديد من الدراسات السابقة التى تناولت دراسة مفهوم الأهمية النســـبية وقدمت دليلا على عدم وجود اتفاق بين أفراد المجموعة الواحدة وبين كل مجموعـــة والمجموعات الأخرى من المستخدمين ، كما أثبتت الدراسات أن هناك اختلاف بين معدي القوائم المالية والمراجعين عند تقدير مستويات الأهمية النسبية، من الأمثلة على هذه الدراسات،:

دراســـة (Robinson & Fertuck 1985) وكانـــت العيـــنة تشمل المدراء الماليين والمراجعيـــن بيـــنما كانت العينة في دراسة كل من (Woolsey; 1973a, 1973b Rosen 1982 ; Patillo 1976 ; Dyer 1975) المـــدراء الماليون والمحللين الماليين والعاملين بالبنوك والأكاديميين والمراجعين بينما كانت العينة في دراسة (Hojskov, 1998) المحللين الماليين والمراجعون.

وبناءا على ما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل في دراسة تأثير دالة الهدف الذاتية لكـــل مـــن المـــراجع ومستخدمي تقرير المراجعة على تقدير كل منهما لمستويات الأهمـــية النسبية وكيف يساهم ذلك في إيجاد فجوة التوقعات أو زيادتها. بمعنى هل يـــؤدى اختلاف دالة هدف المراجع عن دالة هدف مستخدمي تقرير المراجعة إلى الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة؟ وهل يعتبر ذلك سببا من أسباب فجوة التوقعات ؟.

وبطريقة أخرى يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- هل يمكن تقديم دليل تجريبي Empirical Evidence على وجود اختلاف في أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة في جمهورية مصر العربية على غرار ما قدمته الدراسات السابقة في الدول المتقدمة؟.
- هل يرجع الاختلاف في أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة إلى اختلاف دوال الهدف الذاتية الخاصة بكل منهما؟.
- هل يمكن تبرير وجود فجوة التوقعات في المراجعة من خلال تفاوت أحكام الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ، كممثلين لمهنة المحاسبة والمراجعة ، ومستخدمي تقرير المراجعة ، كممثلين للمجتمع ،؟.
- ما هي المقترحات التي يمكن تقديمها لتضييق الاختلاف في التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم من جهة وبين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة من جهة أخرى حتى يمكن تضييق فجوة التوقعات الناتجة عن تفاوت أحكام الأهمية النسبية؟.

١-٢. أهداف البحث:

الغرض الأساسي من هذه الدراسة هو استخدام نظرية تكلفة الوكالة لتفسير اختلاف التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة وبيان أثر هذا الاختلاف على فجوة التوقعات في المراجعة. ولتحقيق هذا الهدف يقوم الباحث بعمل مقارنة بين تقدير مستويات الأهمية النسبية التي يقوم بها المراجعون وتقدير مستويات الأهمية النسبية التي يقوم بها مجموعة من مستخدمي تقرير المراجعة بهدف تقديم دليل تجريبي على اختلاف أحكام الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة. ولتفسير أسباب

الاختـــلاف فـــي أحكام الأهمية النسبية يستخدم الباحث المدخل الإيجابي Positive Approach كمـــنهج بحث ونظرية تكلفة الوكالة Agency Cost Theory كأداة بحث. حيـــث يتـــناول المدخل الإيجابي عرض ظاهرة معينة ويركز على دراسة الأسباب التـــي تجعل تلك الظاهرة تبدو على ما هي عليه. والظاهرة محل الدراسة هنا هي الأحكـــام الخاصة بمستويات الأهمية النسبية لكل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة والتي يتوقع الباحث أن تكون مختلفة. إلى جانب المدخل الإيجابي يستخدم الباحـــث نظـــرية تكلفـــة الوكالـــة بما تتضمنه من عرض لتأثير علاقات المراجع بالأطـــراف الأخرى لعملية المراجعة ودراسة دالة الهدف الذاتية لكل طرف وتأثير سعى كل طرف إلى تعظيم دالة هدفه الذاتية على القرارات الخاصة بأحكام الأهمية النســـبية. وحيث أن أحكام الأهمية النسبية التى يخططها المراجع تؤثر على نطاق الفحـــص الـــذي يقـــوم به ودرجة التأكيد التى يقدمها عن القوائم المالية فإن فجوة التوقعات في المراجعة سوف تكون نتيجة طبيعية لاختلاف تقديرات الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة خاصة إذا ما أدرك المستخدمين أثـــر مستوى الأهمية النسبية على نطاق الفحص. ولذلك يكون الهدف الأخير لهذا البحـــث هـــو تقديـــم بعض المقترحات التي يمكن من خلالها تقليل درجة اختلاف الـــتقديرات الشخصية لمستويات الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ومستخدمي تقريـــر المراجعة وبالتالي إغلاق أو على الأقل تضييق فجوة التوقعات الناتجة عن هذا الاختلاف.

بناءا على ما سبق يمكن تحديد أهداف البحث على النحو التالى:

١. عقـــد مقارنة بين تقديرات كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة لمستويات الأهمية النسبية بهدف تقديم دليل تجريبي Empirical Evidence على تفاوت أحكام الأهمية النسبية بينهما.

٢. استخدام المدخل الإيجابي في المحاسبة كمنهج بحث ونظرية تكلفة الوكالة كأداة بحث لتفسير تفاوت أحكام الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة.

٣. توضيح أثر الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية على فجوة التوقعات في المراجعة وتقديم المقترحات اللازمة لتقليل هذا الاختلاف وبالتالي إغلاق أو على الأقل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة الناتجة عن تفاوت أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة.

١-٣. أهمية البحث:

تتضح أهمية هذا البحث على المستوى الأكاديمي وكذلك على المستوى التطبيقي على النحو التالي :

١-٣-١. على المستوى الأكاديمي:

يتناول البحث قضية هامة في مجال المراجعة وهى قضية تفسير اختلاف أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة وتأثير هذا الاختلاف على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية. حيث تعتبر قضية فجوة التوقعات في المراجعة ومسبباتها والوسائل الممكنة لإغلاقها من القضايا الحديثة نسبيا والتي سبقنا في تناولها العديد من الدول الأخرى مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا واستراليا وأسبانيا واليابان وأيضا في بعض الدول العربية مثل المملكة العربية السعودية. ويرى الباحث أن اختلاف أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة يعتبر من أهم مسببات فجوة التوقعات في المراجعة. ولكي يمكن إغلاق فجوة التوقعات الناتجة عن اختلاف أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة فإنه يلزم تفسير هذا الاختلاف ومعرفة أسبابه حتى يمكن تقديم المقترحات اللازمة لتقليل هذا

الاختلاف وبالتالي إغلاق الفجوة الناتجة بسببه. وبذلك فإن هذا البحث يتناول دراسة أحد مسببات فجوة التوقعات في المراجعة والوسائل الممكنة لإغلاقها وبالتالي فإنه يتمشى مع التطور الطبيعي لبحوث المحاسبة في هذه المنطقة البحثية. ولعل الظروف المعاصرة عالميا ومحليا تستدعى تناول مثل هذه النوعية من البحوث بشكل مكثف. فعالميا مازالت أصداء قضية إفلاس اثنين من كبرى الشركات الأمريكية ،هما شركة World Com وشركة Enron للطاقة والتى كانت تخضع للمراجعة من جانب أكبر شركات المراجعة في العالم (Arthur Andersen)، مازالت أصداء هذه القضية تلقى بالمسئولية على عاتق المراجعين بل أن كثير من التحليلات أرجعت سعى المراجع والإدارة لتعظيم منفعتهما الذاتية هو الذي أضر بالمساهمين. ومحليا نجد أن تزايد مشكلة القروض المتعسرة المستحقة لصالح البنوك التي تعمل في جمهورية مصر العربية قد أصبحت من القضايا المعاصرة التي أخذت في التزايد في الفترة الأخيرة بشكل قد يهدد الاقتصاد القومي ويهز الثقة في قطاع البنوك. ففي مثل هذه القضايا يجب أن يكون هناك دور ملموس لمهنة المحاسبة والمراجعة ويجب أن يتحمل المراجعون مسئوليتهم في تقييم المراكز المالية الخاصة بالمقترضين ولن يتحقق ذلك إلا بإزالة أو على الأقل تضييق فجوة التوقعات بين المراجعين كممثلين لمهنة المحاسبة والمراجعة ومستخدمي خدمات المراجعة بصفة عامة لخلق الثقة في خدمات المهنة.

١-٣-٢. على المستوى التطبيقي :

من الناحية التطبيقية تظهر أهمية هذا البحث بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وكذلك بالنسبة لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة والجهات التى تقوم على تنظيمها. فبالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية تعتبر قضية فجوة التوقعات في المراجعة من القضايا التى يمكن أن يكون لها تأثير كبير على ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في أداء مهنة المحاسبة والمراجعة ودرجة المصداقية التي يولونها لتقارير المراجعين. ويؤيد ذلك ما قررته إحدى الدراسات السابقة **(Sikka et**

al., 1998, P.299) حين رأت أن قضية فجوة التوقعات في المراجعة تمثل موضوعاً مهماً للمراجعين وكذلك للمجتمع ككل. حيث أن عملية تنمية الثروة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي خاصة ،في الاقتصاد الرأسمالي، تعتمد إلى حد كبير على الثقة في المعلومات المحاسبية. وإذا كانت عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية هي الأساس لإضفاء الثقة والمصداقية على مثل هذه القوائم فإن وجود فجوة التوقعات سوف تجعل قرارات الأطراف الأخرى أقل مثالية.

أما بالنسبة لممارسي المهنة والمهتمين بتنظيمها ،فتظهر أهمية هذا البحث كأحد الدراسات التى يمكن أن توجه نظر ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة والهيئات القائمة على تنظيمها إلي أحد المتغيرات الهامة (اختلاف التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة) والذي يعتبر في رأى الباحث سببا في وجود فجوة التوقعات أو توسيعها وبالتالى العمل على إزالة تأثير هذا المتغير.

١-٤. حدود البحث :

سوف يركز هذا البحث على تفسير اختلاف التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة كأحد أسباب فجوة التوقعات في المراجعة. لذلك لن يتعرض البحث لأحكام الأهمية النسبية الخاصة بباقي مجموعات المستخدمين ،مثلا الإدارة،. وحيث أن أحكام الأهمية النسبية تعتمد بشكل كبير على خبرة القائم بها فإن الباحث سوف يركز على مجموعة من المراجعين من ذوى الخبرة في ممارسة المهنة والمسجلين في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ولديهم خبرة في مراجعة حسابات الشركات المساهمة لا تقل عن عشر سنوات. هذا إلى جانب استخدام المحللين الماليين والمستثمرين المحترفين ممن تتوافر فيهم الخبرة الكافية لعمل أحكام الأهمية النسبية كممثل للمستخدمين الأساسيين لتقرير المراجعة.

١-٥. تنظيم البحث :

تحقيقاً لأهدف البحث التى سبق ذكرها سوف يتم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالى:

يعـرض الجزء الثاني الإطار المفاهيمي للبحث ويتضمن عرض لثلاثة مفاهيم أساسـية يقـوم عليها هذا البحث هي: مفهوم نظرية تكلفة الوكالة ومفهوم الأهمية النسبية في المراجعة ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة. بينما يتناول القسم الثالث استعراضـا للدراسـة السـابقة المرتبطة بموضوع البحث. ويختص القسم الرابع بعرض الدراسة التطبيقية والذى يتضمن عرض لتصميم الدراسة التطبيقية وعرض النـتائج التطبيقية وتفسيرها وإختبار الفروض. وفى القسم الخامس يعرض الباحث مقـترحاته لعـلاج المشـكلة محل البحث. وأخيرا يقدم الباحث فى القسم السادس توصياته ببحوث أخرى.

٢. الإطار المفاهيمي للبحث:

يتـناول هـذا القسـم عرض لثلاثة مفاهيم أساسية يتناولها هذا البحث وهى: نظرية تكلفة الوكالة والأهمية النسبية في المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة.

٢-١. نظرية تكلفة الوكالة Agency Cost Theory

٢-١-١. خلفية تاريخ لنشأة تكلفة الوكالة في بحوث المحاسبة:

يعتـبر المبدأ القائل بأن كل إنسان يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية والذي نـادى بـه علماء الاقتصاد وعلى رأسهم الاقتصادي المعروف Adam Smith هو الأساس الذي تستند إليه نظرية تكلفة الوكالة. فهناك اتفاق بين علماء الاقتصاد على أن توجـيه المـوارد نحو فرع من فروع النشاط الاقتصادي المختلفة إنما يتم بناءا علـى قرارات الأفراد الذين يمتلكون هذه الموارد. وهؤلاء الأفراد لا يتخذون هذه القـرارات بطريقة عشوائية لأن الفرد عند اتخاذه قرارا بتوجيه أمواله أو اختياره

مهنـــته تتحكم فيه رغبته في تحقيق أكبر عائد فعلى ممكن من ممارسته هذا الفرع من فروع النشاط مقارنا بالدخل المحتمل من أي نشاط آخر بديل يمكن له ممارسته. وقـــد ظهـــرت نظـــرية تكلفـــة الوكالة كأداة بحث في الفكر المحاسبي بعد أن قام المهتميـــن بالدراســـات الاقتصادية بتفسير سلوك الإدارة والملاك في المشروعات الاقتصـــادية الـــتى انفصـــلت فيها الادارة عن الملكية على أنهم معظمين لمنافعهم الذاتـــية. وكعـــادة باحثوا علم المحاسبة في استعارتهم لأساليب العلوم الأخرى ثار التســـاؤل حول إمكانية استعارة هذا المدخل ليتم من خلاله تفسير سلوك المراجعين شـــأنهم فـــي ذلك شأن الادارة والملاك. وقد كان للبحث الذى قدمه **Jensen and Meckling** في عام ١٩٧٦ أكبر الأثر في إستخدام نظرية تكلفة الوكالة في بحوث المحاســـبة مـــنذ أواخر السبعينات من القرن السابق (**الصادق، ١٩٨٤**). فمنذ ذلك التاريخ بدأ استخدام هذا المدخل في بحوث المحاسبة التى تركز على تفسير سلوك الأفراد وقد تناول الباحثون هذا المدخل بأسماء مختلفة فقد استخدم البعض اصطلاح نظرية تكلفة الوكالة مثل: (**Jensen & Mekling 1976, Jensen 1983, Simunic 1984** ، والصـــادق ١٩٨٤) . كما استخدمه (**Antle, 1982**) اصطلاح الوكالة فقط كما استخدمه (**Magee 1975**) باسم النظرية الإقتصادية للوكالة.

٢-١-٢. مفهوم نظرية تكلفة الوكالة والفروض التى تقوم عليها:

يســـتخدم اصطلاح نظرية تكلفة الوكالة أو النظرية الإيجابية للوكالة أو نظرية الوكالة أو النظرية الإقتصادية للوكالة بمفهوم واحد. ويمكن صياغة المفهوم التالى لهذه النظرية:

" نظـــرية تكلفة الوكالة هى نظرية تهتم بدراسة العلاقات التى تنشأ بين الأطراف المهتمة بالمنشأة ،أو بعملية معينة، وتركز على تحليل الدوافع الذاتية لكل طرف عند اتخاذه لقرار ما وتنظر لكل طرف على أنه معظم لدالة هدفه الذاتية. وقد تكون هذه

العلاقـــات علاقات وكالة أو علاقات عمل ومن ناحية أخرى قد تكون هذه العلاقات تعاقدية أو ضمنية."

فعلاقـــة الوكالة كما هو الحال في علاقة كل من المراجع والإدارة بالملاك فالإدارة تكون وكيلا عن الملاك لإدارة الأموال الخاصة بالملاك ويكون المراجع وكيلا عن المـــلاك لمراقـــبة الإدارة وفى كلا الحالتين تكون العلاقة علاقة وكالة تعاقدية. أما علاقـــة المراجع بالأطراف الأخرى فإنها أيضا تندرج تحت علاقات الوكالة لكنها علاقـــة وكالـــة ضـــمنية وليست تعاقدية لأنه لا يوجد تعاقد بين الأطراف الأخرى والمـــراجع. أمـــا علاقـــة العمل فتظهر بين المستويات الإدارية المختلفة وبعضها وكذلك تظهر في علاقة المراجع بالمعايير المهنية حيث أن المراجع يلتزم بالمعايير المهنية عند تنفيذه لمهمة المراجعة أى أنها تحدد إطار العمل الذى يجب أن يلتزم به المراجع.

وتقوم نظرية تكلفة الوكالة على عدة افتراضات أساسية أهمها **(Baiman, 1984)**:

- كل من الأصيل والوكيل يرتبطان بعلاقة وكالة.
- كل من الأصيل والوكيل له اهتماماته الذاتية التى يتصرف وفقا لها.
- الطـــريقة الـــتى يستخدم بها الوكيل الموارد التى عهد إليه بها الأصيل تؤثر على ثروة الأصيل.
- يمـــتلك الوكـــيل معلومـــات عن الأنشطة التى يقوم بها وعن الظروف المحيطة به اكثر من التى يمتلكها الأصيل.
- لأن كـــل طـــرف يتصـــرف حســـب اهتماماته الذاتية والوكيل يمتلك معلومـــات أكـــثر من الأصيل فإن التناقض في الاهتمامات يحدث بين الطرفين.

٢-١-٣. مبررات استخدام نظرية تكلفة الوكالة لتفسير تفاوت أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين مستخدمي تقرير المراجعة:

يرى الباحث أن قرار تحديد مستويات الأهمية النسبية من أهم القرارات التى يتخذها المراجع والذى تتوقف عليه كل إجراءات عملية المراجعة تقريبا. فبناءا على هذا القرار يتحدد نطاق الفحص والبنود التى ستخضع للفحص وتوقيت المراجعة وتقييم نتائج الفحص لتحديد الرأى النهائى على القوائم المالية. ويرى الباحث أن استخدام نظرية تكلفة الوكالة في دراسة وتحليل دوافع المراجع كمتخذ قرار يعد من النماذج المفضلة في هذا المجال ويدعم ذلك نتائج بعض الدراسات السابقة في هذا المجال فمثلا (Antle, 1982) قام بتحليل دور المراجع كوكيل اقتصادى وتوصل الى أن المراجع يسعى الى تعظيم دالة هدفه الذاتية شأنه في ذلك شأن كل الأطراف التى تعمل في نفس البيئة سواء كانوا مديرين أو ملاك أو مستخدمين للمعلومات المحاسبية. وفيما يتعلق بمبررات استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل دور المراجع كان في رأى Antle :

- أن مشكلة تحليل دوافع المراجعين عند اتخاذ قراراتهم من المشكلات الهامة في مجال المراجعة والخطوة الأولى في دراسة مشكلة دوافع المراجعين هي النظر الى المراجع على أنه معظم لمنفعته الذاتية.
- إذا كان سلوك كل من الإدارة والملاك والأطراف الأخرى يتم تحليله من خلال النظر إليهم كمعظمين لدوال هدفهم الذاتية فلماذا لا نحلل سلوك المراجع أيضا وفقا لنفس المنهج؟.
- أن النظر إلى المراجع كمعظم لمنفعته الذاتية المتوقعة سوف يتيح إمكانية تطبيق أدوات نظرية الوكالة وهذا قد يؤدى إلى وضع نظرية لدوافع المراجعين وبالتالى يؤدى إلى فهم أحسن لسلوكهم.

- أن الكثيريـــن اهـــتموا بتحديد أهداف المراجعين بغرض تفهم الإعتبارات المختلفة لسلوكهم ولكن الحل الأساسى لمناقشة الأهداف هو انتظار نموذج تكـــون فيه دوافع المراجعين نابعة من داخلهم. والنظر إلى المراجع كوكيل اقتصـــادى يسعى إلى تعظيم دالة هدفه الذاتية هو الخطوة الأولى في توليد مـــثل هـــذا الـــنموذج. كما أن محاولة النظر إلى المراجع صراحة كمعظم لمنفعـــته الذاتـــية المتوقعة سوف يتيح إمكانية الحصول على وجهات نظر مفيدة في بعض قضايا المراجعة.

كما يرى (Lewis, 1980) أن قرارات المراجعة يمكن تحليلها من خلال نظرية تكلفة الوكالـــة والنظر إلى المراجع كمعظم لمنفعته الذاتية المتوقعة. كما رأى (Gjesdal, 1981) أن نظـــريات الطلـــب على مهنة المراجعة موجودة لكنها غير متكاملة لأنها تتجاهل مشكلة دوافع المراجعين. وان الطلب على مهنة المراجعة طلب غير رشيد لأن الملاك يجهلون دوافع المراجعين لتعظيم منافعهم الذاتية.

٢-٢. الأهمية النسبية Materiality

يحـــتل مفهوم الأهمية النسبية مركزا أساسيا في عملية المراجعة حيث أنه بناءا على تقدير مستويات الأهمية النسبية يقوم المراجع بتحديد نوع ونطاق كل إجراءات المراجعة تقريبا. كما أن اختيار العناصر التى سوف تخضع للفحص وأيضا توقيت المـــراجعة وتقييم أثر الأخطاء على مدى صدق دلالة القوائم المالية ، كلها قرارات يـــتم اتخاذها على أساس تقديرات مستوى الأهمية النسبية. وترتبط الأهمية النسبية بالخصـــائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، فلكي تكون المعلومات هامة يجب أن تكـــون مفـــيدة للمستخدمين وهى الخاصية النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية. لذلـــك تكون المعلومات هامة إذا أدى حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الإقتصادية للمستخدمين.

وعلى الرغم من أن الأهمية النسبية هي في المحاسبة كما هي في المراجعة إلا أنهـــا يكـــون لها معنى مختلف بالنسبة لمهام المراجعين عن تلك التي للمحاسبيين وبالـــتالى يكون لها تأثير مختلف على عمل المراجعين عن ذلك التأثير على عمل المحاســـبين. فالمحاسب يأخذ في الاعتبار مفهوم الأهمية النسبية حال إعداده للقوائم المالية وهو في هذا الصدد يستخدم مفهوم الأهمية النسبية لتحديد ما يجب الإفصاح عـــنه فـــي القوائم المالية وما يمكن التغاضي عنه أو حذفه أو يمكن دمجه مع بنود أخـــرى نظرا لعدم أهميته من وجهة نظره كمحاسب. ويؤيد ذلك ما ورد في نص المعـــيار المحاسبي المصري رقم (١)[١] من معايير المحاسبة المصرية (هي التي تحكـــم عمل المحاسب) الصادرة بالقرار الوزاري قم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ في الفقرة رقم ٢٩من المعيار المذكور على أن:

" يجـــب عـــرض البـــنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية. أما المـــبالغ غير الهامة فإنه يتم تجميعها مع المبالغ التي لها طبيعة أو أهمية مماثلة ولا يتطلب الأمر عرضها كل على حده"

كما نص نفس المعيار في الفقرة ٣١ على أن

"المعلومـــات يكـــون لها أهمية نسبية إذا كان عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على القـــرارات الاقتصـــادية لمستخدمي القوائم المالية. وتتحدد الأهمية النسبية في ضوء حجـــم وطبيعة البند الذي يتراءى للإدارة حذفه في ظروف خاصة. وعند تقرير ما إذا كـــان بـــندا ما أو مجموعة بنود لها أهمية نسبية أم لا فإن طبيعة وحجم البند يتعين تقيـــيمها مـــع سائر البنود. ويمكن بحسب الظروف أن يكون حجم أو طبيعة البند هو العامل المحدد."

كما نص نفس المعيار في الفقرة ٣٢ على أن

" وفقا لمفهوم الأهمية النسبية تعد الإفصاحات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية"

---

[١] صدر هذا المعيار ليحل محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (١) ، (٣) ، (٩) الصادرة بقرار وزير الإقتصاد رقم ٥٠٢ لسنة ١٩٩٧ .

أمـــا بالنسبة للمراجع فإن تأثير مفهوم الأهمية النسبية على عمله يتضح عند تصـــميم خطة المراجعة وتحديد نطاق الفحص وكذلك عند تقييم اثر الأخطاء على دلالـــة القوائـــم المالية. فعند تصميم خطة المراجعة يقوم المراجع بتحديد المستوى المقـــبول للأهمـــية النســـبية عـــن طريق تحديد كمية Quantity وطبيعة Quality الأخطـــاء التي يجب أخذها في الاعتبار وبالتالي الأخطاء التي تعتبر غير مؤثرة على دلالة القوائم المالية .إن ذلك يعنى أنه يجب على المراجع عند تحديد المستوى المقـــبول للأهمية النسبية وبالتالي الخطأ المسموح به أن يأخذ في الاعتبار العوامل الكيفـــية أو النوعية Qualitative Factors إلي جانب العوامل الكمية Quantitative Factors. هـــذا بالإضافة إلي أن المراجع يحتاج إلي الأخذ في الاعتبار أن الأخطاء صغيرة القيمة نسبيا ،تراكميا، قد يكون لها تأثير هام نسبيا على دلالة القوائم المالية. فمـــثلا إذا كـــان هناك خطأ بسيط في نهاية شهر ما قد يكون مؤشرا على خطأ هام نســـبيا إذا تكرر الخطأ كل شهر. ويأخذ المراجع أيضا في الاعتبار الأهمية النسبية علـــى مستوى كل من القائمة المالية ككل وعلى مستوى أرصدة الحسابات منفردة. وقـــد تـــتأثر الأهمـــية النســـبية ببعض الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار مثل المتطلـــبات القانونية والتنظيمية واعتبارات الارتباط بين أرصدة الحسابات الفردية في القوائم المالية و العلاقة بينها.

بـــناءا على ما سبق يمكن القول أن عملية تخطيط الأهمية النسبية تحدد حجم الاهـــتمام الـــذي سوف يوجهه المراجع نحو كل عنصر من عناصر القوائم المالية بالإضافة إلي تقييم أثر الأخطاء على دلالة القوائم المالية. فقد يكون هناك أخطاء أو حـــذف يعلمـــه المـــراجع لكنه يرى أنها لا تؤثر على دلالة القوائم المالية وبالتالي يعتبرها غبر هامة نسبيا ولا تؤثر على نوع التقرير. وفى كل الأحوال يجب قياس الأهمـــية النسبية في علاقتها بالصورة الحقيقية والعادلة True and Fair View التي يجـــب أن تعكسها القوائم المالية. من ناحية أخرى فإن ما هو حقيقي وعادل ،سواء هـــام أو غـــير هـــام، يـــتم تحديـــده عن طريق القرارات الإقتصادية التي يتخذها

المستخدمين على أساس القوائم المالية. إذا كانت القرارات الإقتصادية للمستخدمين سوف تتأثر بواحد أو أكثر من الأخطاء أو الحذف فإنه يجب ان يكون مصنفا على أنـــه هام نسبيا من جانب المراجع، أما إذا كانت قرارات المستخدمين لن تتأثر بهذا الخطـــأ أو الحـــذف فيمكن أن يصنف على أنه غير هام نسبيا من جانب المراجع. ويوجـــد العديـــد مـــن مجموعات المستخدمين ،بما فيهم العامه، وعلى المراجع أن يأخذهم في الإعتبار جميعا. لذلك فإن مصطلح الأهمية النسبية في المراجعة هو ما يقدره المراجع هام أو غير هام بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وما يقدره المراجع هـــام أو غـــير هام على دلالة القوائم المالية. لكن هل حقيقة يعلم المراجع ما يراه المستخدمين هام وما يرونه غير هام؟ وهل يتفق المراجعين فيما بينهم على ما يعتبر هـــام ومـــا يعتبر غبر هام بالنسبة للمستخدمين؟ وهل يعلم المستخدمين كيف يدير المراجعون أحكام الأهمية النسبية.؟

إن نقـــص الارشادات الكمية Quantitative Guidelines الملزمة للمراجعين من جانـــب المنظمات المهنية يجعل من الصعب على المراجعين الاتفاق على مستويات الأهمـــية النســـبية وبالتالي يكون من الصعب على المستخدمين معرفة كيفية إدارة المراجعين لهذه العملية. وقد أوضحت بعض الدراسات التطبيقية السابقة ،منها على سبيل المثال **Leslie, 1985; Hojskov, 1998;Stephen,1989; Butler, et al, 2000** اخـــتلافات كبيرة بين المراجعين فيما يتعلق بأحكام الأهمية النسبية. وقد أكدت تلك الدراســـات علـــى أن الاختلاف في أحكام الأهمية النسبية يؤدى إلى الاختلاف في قـــرارات المـــراجعة الخاصة بنطاق الفحص وتؤثر على تسعير خدمات المراجعة والمركز التنافسي لشركة المراجعة. وقد أوضحت الدراسات السابقة أن هناك حاجة لإرشادات كمية من جانب المنظمات المهنية. ففي الوقت الذي تطالب فيه المنظمات المهنـــية المراجعين بتحديد أحكام مبدئية عن مستويات الأهمية النسبية عند تخطيط عملـــية المراجعة إلا أنها قدمت إرشادات محدودة لكيفية عمل هذه الأحكام. كما أن التوصـــية رقـــم ٤٧ (SAS 47) الخاصة بخطر المراجعة والأهمية النسبية طالبت

المراجعين بعمل أحكام مبدئية للأهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة إلا أنها قدمت إرشادات محدودة على كيفية إتمام هذا القياس. بل وأكثر من ذلك فإن هذه التوصية بالرغم من أنها اقترحت أن هذه الأحكام قد تكون كمية أو غير كمية ، فإنها أكدت على أن المراجع ،بصفة عامة يخطط عملية المراجعة مبدئيا لاكتشاف الأخطاء التي يعتقد هو أنها قد تكون كبيرة بما فيه الكفاية، سواء على المستوى الفردي أو على مستوى القوائم المالية ككل، لكي تعتبر هامة كميا بالنسبة للقوائم المالية (Stephen, 1989). وقد أدى ذلك إلي ظهور صعوبات كثيرة تتعلق بكيفية إدارة المراجع لعملية تخطيط الأهمية النسبية في ظل غياب تعريف كمي لها. وكاستجابة لذلك استخدمت عدة طرق من جانب الممارسين والأكاديميين للوصول إلي أحكام عن الأهمية النسبية أهمها:

- نسبة مئوية من صافى الدخل قبل الضريبة أو صافى الدخل.
- نسبة مئوية من مجمل الربح.
- نسبة مئوية من إجمالي الأصول.
- نسبة مئوية من إجمالي الايرادات.
- نسبة مئوية من حقوق الملكية.
- طرق مختلطة تجمع كل الطرق السابقة أو بعضها (مثلا حساب مجموعة من المقاييس السابقة وأخذ المتوسط).
- طريقة الشرائح ،Sliding Scale ، والتي تختلف مع اختلاف حجم الوحدة والمعايرة والقياس على طريقة مكتب كبير.

تلك الطرق السابقة تمثل العوامل الكمية Quantitative Factors التي يستخدمها المراجع في تخطيط الأهمية النسبية. أما العوامل النوعية Qualitative Factors التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تخطيط الأهمية النسبية فتتمثل في العوامل الأتية (Taylor & Glezen, 1997 P 183 ; Ray, 1999) :

- إحتمال حدوث مدفوعات غير قانونية Illegal Payments.

- إحتمال حدوث غش متعمد Fraud.
- وجـــود اتفاقات بين العميل ومنشأة مالية تفرض ضرورة الاحتفاظ بالنسب المالية عند حد معين.
- حدوث اختلال في الاتجاه العام لأرباح الشركة.

في الدراسة السابق الإشارة إليها (Stephen, 1989) استخدم الباحث ثلاث شركات مخـــتلفة أحدهما صناعية والثانية تجارية والثالثة مالية وطلب من المراجعين تحديد مســـتويات الأهمية النسبية ووجد أن هناك خمس طرق استخدمها المراجعين لتحديد الأهمية النسبية هي:

- ٥% من متوسط الدخل قبل الضريبة.
- طريقة الشرائح Sliding Scale بالإعتماد على حجم الشركة، مثل:

٥% من مجمل الربح إذا كان بين صفر و ٢٠،٠٠٠

٢% من مجمل الربح إذا كان بين ٢٠،٠٠٠ و ١٠٠٠،٠٠٠

١% من مجمل الربح إذا كان بين ١٠٠٠،٠٠٠و ١٠٠،٠٠٠،٠٠٠

نصف بالمائة من مجمل الربح إذا كان أكثر من ١٠٠،٠٠٠،٠٠٠

- ½ % من إجمالي الأصول
- ١% من إجمالي حقوق الملكية.
- ½١% من مجموع الإيرادات.

المقاييس السابقة استخدمت في الممارسة العملية لأن المراجعين يرغبون في اســـتخدامها ولـــيس لأنهـــا الأفضل أو لأن لها قوة إلزامية عليهم. وقد أكدت نتائج الدراسات السابقة على أن هناك اختلافات كبيرة في المقاييس الكمية للأهمية النسبية حســـب التعريف المستخدم للأهمية النسبية ونوع صناعة العميل. وقد أكدت دراسة (Stephen) ذلك حيث كان أكبر قياس للأهمية النسبية في المتوسط ١٣ ضعف أكبر مـــن أصغر قياس. وبالطبع هذه الاختلافات يمكن ترجمتها في شكل اختلافات في حجـــم نطـــاق المـــراجعة وبالتالي تكاليف عملية المراجعة وبالتالي تسعير خدمات

المـــراجعة. لذلـــك فـــإن اختيار أحد الطرق السابقة قد يؤثر على المركز التنافسي لشـــركة المراجعة للحصول على العميل أو الاستمرار معه وبالتالي يؤثر على دالة الهـــدف الذاتية للمراجع. كما أنه في دراسة (Hojskov, 1998) كانت المقارنة بين تقديرات المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة. وتم إجراء الدراسة التطبيقية على أربع شركات مختلفة وأسفرت النتائج عن وجود اختلافات كبيرة في تقدير مستويات الأهمـــية النســـبية ســـواء بيـــن المراجعيـــن وبعضهم أو بين المراجعين من جهة والمستخدمين من جهة أخرى بما يؤدى إلي وجود فجوات توقعات.

فـــي هـــذا البحـــث يـــنظر الباحث إلى قرار المراجع الخاص بتقدير حدود أو مستويات الأهمية النسبية ، وبالتالي الخطأ المسموح به ،على أنه أحد العوامل التي تؤثـــر علـــى دالة الهدف الذاتية للمراجع لأنه يؤثر على تكاليف المراجعة وبالتالي تسعير خدمات المراجعة واستمرار الاحتفاظ بالعميل. فهناك علاقة عكسية بين حد الخطأ المسموح به ونطاق الفحص وبالتالي تكاليف عملية المراجعة وبالتالي تسعير خدمـــات المـــراجعة. فكلما كان حد الخطأ المسموح به منخفض ،أي عدم السماح بالخطـــأ إلا في حدود ضيقة وبالتالي قبول خطر مراجعة منخفض، كلما أدى ذلك إلى توسيع نطاق الفحص وبالتالي ترتفع تكاليف عملية المراجع ويتبعها ارتفاع في تسعير الخدمة. على العكس من ذلك فإن تخطيط حد للخطأ المسموح به مرتفع على أســـاس أن الأهمية النسبية منخفضة سوف يتبعه معدل خطر مقبول مرتفع وبالتالي يكون نطاق الفحص منخفض وتكاليف عملية المراجعة وأسعارها منخفضة. وحيث أن دالـــة هـــدف مستخدمي تقرير المراجعة تختلف عن دالة هدف المراجعين ،كما ســـيرد فـــي جزء تالي من البحث، فإن ذلك سوف يؤدى إلى الإختلاف حول تقدير مســـتويات الأهمية النسبية وبالتالي الخطأ المسموح به بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة. يتوقع الباحث أن يكون هذا الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالي الخطأ المسموح به بين كل من المراجعين وبعضهم من جهة وبين المراجعيـــن ومســـتخدمي تقريـــر المراجعة من جهة أخرى أحد الأسباب الأساسية

لوجـــود فجوة التوقعات في المراجعة. وفى محاولة لتضييق فجوة التوقعات الناتجة عـــن ذلـــك يقدم الباحث في نهاية البحث بعض المقترحات التي يرى أنها قد تكون بمـــثابة خطـــوة نحـــو تحقيق الاتفاق على مقاييس الأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم من جهة وبين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة من جهة أخرى.

٢-٣. فجوة التوقعات في المراجعة Auditing Expectation Gap

٢-٣-١. مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها :

ليس هناك تعريفا محددا لمصطلح فجوة التوقعات في المراجعة على الرغم مـــن شيوع استخدامه في بحوث المراجعة منذ أوائل السبعينات من القرن السابق. والمتتبع لهذه المنطقة البحثيه يجد أن مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة تم تحديد مفهومـــه أو تعـــريفه بطـــرق مخـــتلفة كما سيتضح عند عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

ففـــى دراســـة (Liggo, 1975) تـــم تعريف مصطلح فجوة التوقعات على أنه الإختلاف في جودة الأداء الفعلي لمهنة المحاسبة والمراجعة عن الأداء المتوقع لها وفقا لمعايير الأداء المهنى. وفى عام ١٩٧٨ حدد تقرير لجنة كوهين التابعة للمعهد الامـــريكى للمحاسبين القانونيين مفهوم مصطلح فجوة التوقعات على أنه الاختلاف بيـــن المـــراجع والمجتمع حول فهم أهداف عملية المراجعة (AICPA, 1978). أما (Guy & Sullivan, 1988) فقـــد حـــددا مفهوم مصطلح فجوة التوقعات على أنه الاخـــتلاف بيـــن المراجع والجمهور عامة ،بما فيه مستخدمى القوائم المالية، حول نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين كما تحددها القواعد المنظمة للمهنة والقوانين المختلفة والمنظمات المهنية. ويتفق كل من (السقا، ١٩٩٧، راضى ١٩٩٩) على مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة الذى قدمه (Porter, 1993) على أنها الفرق بين مـــا يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغى أو ما يُتوقع أن يقوم بـــه المـــراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وعلى أساس معايير

المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين.

ممـــا ســـبق يتضـــح أن الدراسات السابقة التي قدمت مفهوم لاصطلاح فجوة الـــتوقعات فـــي المـــراجعة قـــد ركزت على مدخلين أساسيين لتحديد مفهوم فجوة الـــتوقعات أو تعريفها. المدخل الأول ركز على الاختلاف بين الأداء الفعلى والأداء المعـــيارى للمـــراجع، أمـــا المدخـــل الثانى فقد ركز على الإختلاف بين المراجع والمجـــتمع فـــيما يتعلق بأمر معين مثل فهم أهداف المراجعة أو نطاق ومسئوليات المراجع. كما يلاحظ أن الدراسات السابقة استخدمت تعبير الاختلاف بين المراجع والمجتمع أو الجمهور عند تحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وهذا يعد في رأى الباحث ،ويؤيد ذلك السقا ١٩٩٧، من الأمور غير المعقولة أن يكون المراجع مطالـــب بتلبـــية توقعات المجتمع أو الجمهور وكان يجب التركيز على مستخدمى القوائم المالية الذين يستمدون معلوماتهم عن المراجعة من تقرير المراجع فقط. لأن التركيز على توقعات المجتمع أو الجمهور سوف يؤدى الى أن تظل فجوة التوقعات قائمـــة ويجب قبولها كأمراً حتميا وملازما لمهنة المراجعة. ولذلك فإن مفهوم فجوة الـــتوقعات فـــي المـــراجعة الذى يستخدمه الباحث في هذا البحث يكون على النحو التالى:

"مصـــطلح فجـــوة الـــتوقعات في المراجعة يعبر عن الإختلاف بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة حول نوعية وشكل تقرير المراجعة بسبب اختلاف دوال الهدف الذاتية لكل مـــن المراجعيـــن والمســـتخدمين وعدم إدراك المستخدمين لإجراءات المراجعة وأهدافها وكيفية إدارة المراجعين لعملية المراجعة"

ويقصـــد بإدارة المراجعين لعملية المراجعة هنا كل القرارات التى يتخذها المراجع إبـــتداءا من قرار قبول العميل والقرارات التى يتخذها أثناء عملية المراجعة وقرار تحديـــد نـــوع التقرير الذى سيصدره على القوائم المالية. وبالطبع يدخل ضمن هذه

القـرارات القرار الخاص بتحديد مستويات أو حدود الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المسموح به Tolerable Misstatement.

٢-٣-٢. مكونات فجوة التوقعات في المراجعة:

قـدم (Porter, 1993) هـيكلا افتراضيا لمكونات فجوة التوقعات يتكون من فجـوة المعقولية وفجوة الأداء والتى تنقسم بدورها الى فجوة بسبب نقص المعايير وفجـوة بسـبب قصور الأداء. ويضيف الباحث الى مكونات فجوة التوقعات التى حددهـا Porter مكونا أخر هو الفجوة بسبب تناقض دوال الهدف الذاتية لأطراف عملـية المـراجعة. وفيما يلى عرض لمكونات فجوة التوقعات كما قدمها Porter مضافا اليها المكون الذى أضافه الباحث:

١- **فجوة المعقولية Reasonableness Gap** : وتتمثل في الاختلاف بين الأداء الذى يتوقعه المجتمع من المراجعين (الأداء المعياري) والأداء الذى يمكن اعتباره أداءاً معقولا للمراجعين.

أو الفرق بين توقعات المجتمع من المراجعين . وما يستطيع المراجعون إنجازه بصورة معقولة (الأداء المعقول للإنجاز) .

٢- **فجـوة الأداء Performance Gap** : وتتمـثل فـي الاختلاف بين الأداء المعقـول للمـراجع كمـا يتوقعه المجتمع (الأداء المعقول) والأداء الفعلى للمراجعين.

وتنقسم فجوة الأداء إلى:

أ - **فجوة بسبب نقص أو قصور المعايير Deficient Standards** ، وهى تعبر عن الاختلاف بين المهام التي يتوقع المجتمع أن ينجزها المراجعين بصورة معقولة ، والمهـام المحـددة للمراجعيـن عن طريق المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية أو القوانين الملزمة للمراجعين. إن ذلك يعنى أن المراجع قد

يـؤدى عمله كما تتطلب المعايير المهنية وتبقى فجوة التوقعات بسبب قصور تلك المعايير التى التزم بها.

ب- **فجـوة بسـبب قصـور الأداء Deficient Performance** ، وهى تمثل فجوة التوقعات الناتجة عن الاختلاف بين أداء المراجعين وفقا للمعايير المهنية التى يجب أن يلتزم بها المراجع والأداء الفعلى للمراجعين. وذلك يعنى أن المعايير المهنـية كافـية لإغـلاق فجوة التوقعات لكن عدم التزام المراجع بها أو عدم تطبيقها بشكل سليم وكامل هو الذى يؤدى الى وجود هذه الفجوة.

٣- **الفجوة بسبب تناقض دوال الهدف الذاتية Conflict of Self-Interests**

يضـيف الباحـث الى مكونات فجوة التوقعات التى قدمها Porter مكون أخر يتمثل في الفجوة بسبب تفضيلات المراجع لدالة هدفه الذاتية والتي تتناقض مع دالـة هدف كل من مستخدمى تقرير المراجعة والادارة كما سيتضح في جزء تـالى مـن البحث. حيث أنه وفقا لفروض نظرية تكلفة الوكالة التى عرضها الباحث فيما سبق يرى الباحث أن فجوة التوقعات قد تنشأ بسبب تناقض دوال الهـدف الذاتية للأطراف المهتمة بعملية المراجعة وميول المراجع نحو تعظيم دالة هدفه الذاتية.

قد يرى البعض أن هذا الجزء يندرج تحت الفجوة بسبب قصور الأداء لكن الباحـث يـرى أن المـراجع قد يؤدى عمله دون تقصير لكن عند اتخاذه لبعض قـرارات المراجعة يلجا إلى اختيار البديل الذى يؤدى إلى تعظيم دالة هدفه الذاتية علـى حسـاب دول هدف الأطراف الأخرى. وقد يظهر ذلك بوضوح في قرارين يمكـن اعتبارهما من أهم القرارات التى يتخذها المراجع، القرار الأول هو تخطيط مستوى الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المسموح به ، أما القرار الثانى فهو، تحديد نوع التقرير النهائى الذى سيصدره على القوائم المالية. فالمراجع يمكنه تعظيم دالة هدفـه الذاتـية مـن خلال أمرين، الأول هو العمل على تخفيض تكاليف عملية المـراجعة أمـا الأمـر الثانى فهو العمل على الإحتفاظ بالعميل. ويمكن للمراجع

تحقيق الأمر الأول (تخفيض تكاليف عملية المراجعة) عن طريق تخطيط حدود أو مستويات أهمية نسبية مرتفعة وبالتالى يتبعها خطأ مسموح به مرتفع نسبيا حيث سيؤدى ذلك إلى تضييق نطاق الفحص وبالتالى يتجنب المراجع التكاليف المرتفعة لعملية المراجعة ويدعم مركزه التنافسى في سوق المهنة بعرض أسعار أقل لخدماته. أما الأمر الثانى (محاولة الاحتفاظ بالعميل) فيمكن للمراجع تحقيقه عن طريق إصدار التقرير الذى لا يضر بسمعة العميل كأن يلجأ المراجع إلى اتخاذ قرار بإصدار رأى نظيف في حين أنه كان يجب عليه إصدار تقرير من نوع آخر ، أو أن يلجأ إلى إخفاء بعض المعلومات التى يرى أنها من وجهة نظره غير هامة لأنه لو أفصح عنها أو ذكرها في تقريره يمكن أن يكون لها رد فعل سيئ علي الشركة التى يراجع حساباتها وبالتالى قد يفقدها كعميل وبالتالى يتأثر العائد المادى الذى كان يحصل عليه وقد يكون ذلك نتيجة طبيعية لتخطيط خطأ مسموح به مرتفع. ويؤيد ذلك نتائج العديد من الدراسات السابقة في مجال المراجعة والتى رأت أن التقرير المتحفظ أو العكسى أو حتى الامتناع عن التقرير عادة ما يتبعه تغيير المراجع، من الأمثله على هذه الدراسات: **Kida, 1980 ; Chow & Rice, 1982 ; Schwartz & Menon1985.**

٣- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

يرى الباحث أن الدوافع الأساسية للدراسات السابقة في هذا المجال كانت ممثلة في أربعة محاور أساسية، تمثل المحور الأول في محاولة تحديد مفهوم واضح لمصطلح فجوة التوقعات في المراجعة. وتمثل المحور الثانى في محاولة تشخيص أسباب فجوة التوقعات في المراجعة. أما المحور الثالث فهو تحديد على من تقع المسئولية عن علاج فجوة التوقعات في المراجعة. وأخيرا تمثل المحور الرابع في تقديم المقترحات اللازمة لإغلاق فجوة التوقعات في المراجعة. ومن الدراسات الرائدة في هذا المجال:

Liggo, 1975 ; AICPA, 1978 ; Arrington, et al., 1983 ; Guy & Sullivan, 1988 ; Sikka, 1992 ; Humphery, 1991 &1992 ; Benau & Humphrey, 1992 ; Porter, 1993 ; Abbott, 1994 ; Chandler & Lowe, 1994 ; Epstein & Geiger, 1994 ; Chandler & Edwards, 1996 ; Gay et al., 1997 ; Sweeney, 1997 ; Zeune, 1997 ; Hojskov, 1998; Sikka, 1999 ; Butler, et al., 2000.

ومـــن الدراسات السابقة باللغة العربية في هذا المجال دراسة (**متولى ١٩٩٣**) و (**مصطفى ١٩٩٤**) و (**السقا، ١٩٩٧**) و (**دراسة راضى، ١٩٩٩**) .

ويمكن تلخيص أهم النتائج التى توصلت إليها الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث مبوبة على المحاور الأربعة السابق عرضها على النحو التالى:

أولا: فيما يتعلق بتحديد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة:

قدمـــت الدراســـات السابقة عدة مفاهيم لفجوة التوقعات في المراجعة نعرض بعضها فيما يلى:

- تشير فجوة التوقعات في المراجعة الى اختلاف الأداء المهنى للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع تحقيقه (**Humphery et al., 1992 , Liggio, 1975**) .
- تشـــير فجـــوة الـــتوقعات في المراجعة الى الاختلاف بين ما يتوقعه الجمهـــور أو يحـــتاجه وبيـــن مـــا يمكن أو ينبغي أن يقدمه المراجع (**AICPA, 1978**).
- تشـــير فجـــوة الـــتوقعات فـــي المراجعة إلى الاختلاف بين ما يعتقده مســـتخدمو القوائـــم المالـــية والجمهـــور عامة وبين المراجعين بشأن مســـئوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة (**Guy & Sullivan, 1988**).

- تعـبر فجـوة التوقعات في المراجعة عن التباين في الفهم بين توقعات المجـتمع بخصـوص أهـداف المراجعة والأهداف التي تسعى مهنة المراجعة إلى تحقيقها (Sikka, 1992 and 1999)

- فجوة التوقعات تعني الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المـراجعة ومـا تقدمـه مهنة المراجعة فعلاً للمجتمع (Lee, 1994 ; Chandler & Edwards, 1996).

ثانيا: فيما يتعلق بمسببات فجوة التوقعات في المراجعة:

يمكـن تحديـد مسببات فجوة التوقعات في المراجعة كما وردت في الدراسات السابقة على النحو التالى:

١. الاختلاف حول دور المراجعة في المجتمع:

يأتى الاختلاف حول دور المراجع من عدم تفهم مستخدمى القوائم المالية وتقرير المـراجعة لمسئوليات المراجع كما حددتها المنظمات المهنية والقوانين والتوصيات الملـزمة للمراجعيـن. ففـى حين أن دور المراجعة كما حددته المنظمات المهنية وتعـارف عليه المهنيون هو تقديم رأى فنى عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية فـإن مسـتخدمى القوائم المالية وتقرير المراجعة يعتقدون أن المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية وإكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية ويعتقدون أن التقرير النظيف Unqualified Report يضمن خلو القوائم المالية من جميع الأخطاء وان هذا التقرير يضمن استمرار الشركة.

فقد أكدت نتائج بعض الدراسات السابقة على أن مستخدمى القوائم المالية وتقرير المراجعة يتوقعون أن يقوم المراجع بإكتشاف كل حالات الغش والتلاعب أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية من الأمثلة على هذه الدراسات:

(Jenkins, 1990 ; Humphrey et al., 1991; Monroe &Woodliff, 1994 ; Schelluch & Green, 1993 ; Epstein & Geiger, 1994).

كما أكدت دراسة (Gay et al., 1997) على أن مستخدمى القوائم المالية وتقرير المراجعة لديهم اعتقاد بأن المراجع مسئول عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية. ويعد ذلك من أهم الأسباب التى تؤدى إلى وجود فجوة التوقعات في المراجع.

كما أكدت دراسة (Jenkins, 1990) على أن إفلاس الشركات بدون تحذير أو أي مؤشرات للمشاكل التى تواجه الشركة في آخر قوائم مالية تم إعدادها أحد الأسباب التى تؤدى إلى وجود فجوة التوقعات وذلك يرجع إلى إعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابي يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار.

٢. الشك في استقلال المراجع :

ترتبط الحاجة الى وجود المراجعة باستقلال المراجع ،فإذا فقد المراجع استقلاله يكون قد فقد السبب في وجوده، حيث أن الهدف من عملية المراجعة هو الحصول على رأى فنى **محايد** عن مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية. وعندما يفقد المراجع استقلاله فإن الأداء الفعلى له سوف يكون مختلفا عن الأداء المتوقع منه وبالتالى تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة. ومن أهم العوامل التى تؤثر على استقلال المراجع ، المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة وتقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة لعملاء المراجعة بالإضافة الى ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping. كما أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة قد تجعل المراجع يفقد استقلاله عند اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية المراجعة كأن يلجأ إلى إصدار تقرير نظيف على القوائم المالية التى كان يجب أن يصدر عنها تقرير أخر خوفا من فقد العميل. وبذلك يكون هناك اختلاف بين الأداء الفعلى للمراجع والأداء المتوقع منه وهذا يعنى وجود فجوة التوقعات في المراجعة (Waller, 1990; Shockley, 1981; Macdonald, 1988). وإن كان هناك بعض الدراسات

الأخرى التى ترى أن محاولة المراجع الحفاظ على سمعته المهنية قد تمنعه من فعل ذلك (Woolf, 1996,).

كمـــا أن قـــيام المـــراجع بتقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة من الأمور التى يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع لأن ذلك يتعارض مع تقديم خدمة المـــراجعة (U. S. Senate, 1976). وإن كـــان هناك بعض الدراسات التى ترى أن تقديم مثل هذه الخدمات قد يدعم استقلال المراجع ; (AICPA, 1978, ; Antle, 1984, Shockley, 1981 ; Simunic, 1984,) . أيضـــاً فإن ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping والتى تتمثل في سعي بعض المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها مـــن مكاتب المراجعة الأخرى بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بطريقة لا تتمشى مع التفسير الذي طبق في الماضي ، أو بشأن معالجة محاسبية أقل تفضيلاً يؤثر على استقلال المراجع ومصداقية التقارير المالية وسمعة مهـــنة المراجعة(Hindrickson & Espahbodi, 1991 ، راضى ،١٩٩٩). ولاشك أن ظاهـــرة تسوق الرأي هذه تمثل تهديداً لاستقلال المراجع بما يحدثه من ضغوط على المراجعين لتغيير آرائهم (Macdonald, 1988,) .

في كل الأحوال السابقة إذا تعرض المراجع لفقد الإستقلال فإن الأداء الفعلى لعملية المـــراجعة ســـوف يختلف عن الأداء المتوقع منها وسوف تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة.

٣. الاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة :

تشـــهد بيئة المراجعة اتصالات مستمرة ، حيث يقوم المراجع بصورة مستمرة بتوصـــيل المعلومات إلى عملاء المراجعة والأطراف الأخرى بمختلف الوسائل ، مـــثل خطاب الارتباط ، والتقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية والتقارير عن القوائم المالية التي تم مراجعتها . غير أنه كثيراً ما أوضحت الدلائل الميدانية أن مستخدمي خدمـــات المراجعيـــن – حـــتى أولئك المثقفون – قد لا يتفهموا بصورة دائمة كل

المعلومات التي يستقبلونها من المراجع . وهذا النقص في التفهم أو الاستيعاب أو ما يمكـــن أن يطلق عليه فجوة الاتصال **Communication Gap** تعتبر جزءاً أو سبباً لفجوة التوقعات (راضى ١٩٩٩).

ثالثا: فيما يتعلق بالمسئولية عن فجوة التوقعات:

هـــناك نتـــيجة عامه من الدراسات السابقة مؤداها أن مسئولية تضييق فجوة الـــتوقعات في المراجعة تقع على عاتق المهتمين بالمهنة والمراجعين أنفسهم. كما اقـــترح **(Arrington et al., 1983)** إمكانية استفادة المراجعين من تفهم العمليات السيكولوجية في تضييق فجوة التوقعات..

رابعا : فيما يتعلق بالحلول المقترحة لتضييق فجوة التوقعات :

تـــتجه معظـــم الدراســـات نحو التسليم بأنه لا يمكن استبعاد فجوة التوقعات في المراجعة كلية لأنه في الوقت الذي يتطلب استبعاد فجوة التوقعات ثبات معنى مفهوم المراجعة ، فإنه لا يمكن ثبات مفهوم المراجعة (راضى، ١٩٩٩) . كما تتجه نتائج معظـــم الدراســـات السابقة نحو التسليم بأن استبعاد أو تضييق فجوة التوقعات في المـــراجعة ينصب على إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية حول تعريف المـــراجعة وأهدافها ومعاييرها والدور الذي تلعبه. وهذا يعني أن الدراسات السابقة ركـــزت على البعد التعليمي لمستخدمي القوائم المالية بغية تضييق فجوة التوقعات وخلصـــت مثل هذه الدراسات إلى ضرورة إجراء المزيد من البحوث للتعرف على قـــدر ومحتوى التعليم المطلوب لتوعية مستخدمي القوائم المالية. **(Miller et al., 1990 ; Monroe & Woodliff, 1993 ; Monroe & Woodliff, 1994 a&b)** ، السقا، ١٩٩٧ ، راضى، ١٩٩٩).

ويعـــرض الباحث فيما يلى بعض المقترحات التى قدمتها الدراسات السابقة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة:

- علـــى مهنة المراجعة تغيير طبيعة وظيفة المراجعة للوفاء بالتوقعات المعقولة لمســتخدمي تقريـــر المراجعة. ولتحقيق ذلك يجب إعادة النظر في تحديد دور المـــراجع ومســـئولياته بحيث يتحمل المراجعون مسئوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والأخطاء والمخالفـــات والتصـــرفات غير القانونية والتقرير عن مدى استمرارية الشركة وأن يؤخـــذ ذلـــك فـــي الاعتبار ضمن معايير المراجعة(*). ويرى مؤيدي هذا الاقـــتراح أن الفشـــل فـــي علاج فجوة التوقعات قد يؤدي إلى نظم أو تدخلات تفـــرض على المهنة من الخارج **Godsell,1991; Porter,1993; Tony,1997; Sweeney,1997; Zeune,1997;** (راضى، ١٩٩٩)

- هـــناك العديـــد مـــن الدراسات التي اهتمت بتضييق فجوة التوقعات من خلال تحســـين عملـــية الاتصال في بيئة المراجعة ، سواء بين المراجع ومستخدمي القوائـــم المالـــية ، أو بين المراجع والإدارة أو بين المراجع ولجنة المراجعة . ولعـــل أهـــم هذه الدراسات هي محاولة مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** بإصدار تسعة معايير (٥٣-٦١) حيث اخـــتص كل من المعيارين رقمي (٥٣ ، ٥٤) بزيادة دور المراجع في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية فيما اختصت المعايير أرقام (٥٥ ، ٥٦ ، ٥٧) بـــزيادة فعالـــية المـــراجعة ، في حين عنيت المعايير (٥٨،٥٩ ، ٦٠ ، ٦١)

(*) فـــي هـــذا الاتجـــاه قام مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكـــي (AICPA) بإصـــدار معـــيار المراجعة رقم (٨٢) اعتبارات الغش والتلاعب في مراجعة القوائم المالية . وفي ظل هذا المعيار المراجعون مطالبون أن يقرروا الغش والتلاعب أو التصرفات غير القانونية للشركات ، وفي حالة عدم استجابة الإدارة ، فإن على المراجعين أن يظهـــروا ذلـــك ، ويتوقع أن تزيد درجة دراية المراجعين بصورة ملحوظة بالعوامل الدالة على احتمالات الغش أو التلاعب المؤثرة على القوائم المالية (Hrisak, 1997, PP. 66-68) ، (راضى ١٩٩٩) .

بتحسين الاتصالات في بيئة المراجعة (راضى ١٩٩٧، ١٩٩٩ ، Gibson, et al., 1998 ; Miller, et al., 1990).

- يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عملية المراجعة ، كما يجب على المهنة أن تكثف جهودها للتأكيد على استقلال المراجع . حيث أن الشك في استقلال المراجع يعتبر من أهم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة لذلك فإن الحلول المقترحة لتضييق تلك الفجوة تضمنت تدعيم استقلال المراجع. ولعل أحد التعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة النموذجي عنونه التقرير بـ "تقرير المراجع المستقل" يعتبر أحد جهود المهنة في سبيل ذلك . بيد أن الأمر يحتاج إلى ما هو أكثر من ذلك ، فلاشك أن تدعيم استقلال المراجع وقناعة مستخدمي القوائم المالية بذلك يعتبر عاملاً هاماً في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ويعمل على زيادة الثقة والمصداقية لتقرير المراجع (راضى، ١٩٩٩ ; Defond, 1992). وتضمنت نتائج الدراسات السابقة أيضا عدة مقترحات لتدعيم استقلال المراجع مثل: زيادة وعي المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة للشركات المساهمة لتدعيم استقلال المراجع و تفعيل دور لجان المراجعة كأداة لتدعيم استقلال المراجع الخارجي.

يتضح من العرض السابق لنتائج الدراسات السابقة أن الدراسة الحالية تختلف عن تلك الدراسات السابقة من عدة جوانب لعل أهمها أن الدراسة الحالية تتناول فجوة التوقعات الناتجة عن الاختلاف بين المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة حول قرارات وإجراءات المراجعة. فقرار تحديد مستوى الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المسموح به كما ذكر الباحث فيما سبق يعتبر من أهم قرارات وإجراءات المراجعة. ويرى الباحث أن تفاوت أحكام الأهمية النسبية الخاصة بكل من المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة قد يكون من أهم مسببات فجوة التوقعات في المراجعة. وباستعراض نتائج الدراسات السابقة التى تتعلق بمسببات فجوة التوقعات يتضح أن فجوة التوقعات الناتجة بسبب الإختلاف حول إجراءات وقرارات المراجعة لم تلقى

الإهـــتمام الكافى. حيث ركزت معظم الدراسات السابقة على فجوة التوقعات بسبب عدم فهم دور المراجعة من جانب المستخدمين أو بسبب عدم كفاية الإتصال في بيئة المراجعة أو بسبب الشك في إستقلال المراجع وإن كان الشك في استقلال المراجع يجـــب أن يتبعه الاختلاف حول إجراءات المراجعة. هذا بالاضافة إلى أن إستخدام نظـــرية تكلفـــة الوكالـــة فـــي الدراسة الحالية قد يمكن من فهم الجوانب السلوكية المرتبطة بفجوة التوقعات.

٤. الدراسة التطبيقية:

يقـــوم الباحـــث فـــي هـــذا الجزء بعرض لتصميم الدراسة التطبيقية وتحليل نـــتائجها، حيـــث يتناول القسم الأول (٤-١)عرض لتصميم الدراسة التطبيقية بما يشمله ذلك من عرض لفروض الدراسة وعينة البحث ونوعية البيانات ومصادرها. بيـــنما يتناول القسم الثانى (٤-٢) عرض وتفسير لنتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

٤-١. تصميم الدراسة التطبيقية:

٤-١-١. الفروض الإحصائية للدراسة

تســـتند الفـــروض الإحصائية لهذه الدراسة على العلاقة المتداخلة بين المفاهيم الـــثلاثة السابق عرضها ضمن الاطار المفاهيمى للبحث وهى نظرية تكلفة الوكالة والأهمـــية النسبية في المراجعة وفجوة التوقعات في المراجعة. لذلك يقوم الباحث بتقديم عرض وتفسير للعلاقة المتداخلة بين المفاهيم الثلاثة السابق عرضها وينهى هذا العرض بتقديم الفروض الإحصائية للبحث.

٤-١-١-١. العلاقة المتداخلة بين نظرية تكلفة الوكالة والأهمية النسبية وفجوة التوقعات:

يـــرى الباحث أن هناك علاقة متداخلة بين كل من نظرية تكلفة الوكالة والأهمية النســـبية وفجـــوة الـــتوقعات في المراجعة. يفسر الباحث هذه العلاقة على أساس فـــروض نظـــرية تكلفة الوكالة والتى وفقا لها يسعى كل طرف من أطراف عملية المـــراجعة إلـــى تعظيم دالة هدفه الذاتية من خلال القرارات التى يقوم باتخاذها. وحيـــث أن دالـــة الهدف الذاتية لكل طرف تختلف عن دوال الهدف الذاتية لباقى الأطراف فإن القرارات الذاتية تكون مختلفة وأحيانا متعارضة. بناءا على ذلك فإنه عند النظر إلى القرار الخاص بتخطيط أحكام الأهمية النسبية كأحد القرارات الهامة التى يتخذها كل من المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة سوف تظهر اختلافات فـــي تقديـــر كـــل منهما لمستويات الأهمية النسبية حيث يقدرها كل طرف حسب علاقتها بدالة هدفه الذاتية وتكون فجوة التوقعات في المراجعة نتيجة طبيعية لذلك. بطـــريقة أخـــرى يـــرى الباحث أن اختلاف دوال الأهداف الذاتية بين المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة سوف يترتب عليه تقديرات مختلفة لمستويات الأهمية النســـبية بالنسبة لكل منهما وبالتالى يؤدى إلى ظهور فجوة التوقعات أو على الأقل يســـاهم في اتساعها. يتضح ذلك من خلال العرض التالى لأطراف مشكلة البحث ودالـــة الهدف الذاتية لكل طرف وكيف تتأثر دالة الهدف الذاتية لكل طرف بتقدير مستويات الأهمية النسبية.

تتمـــثل الأطراف الأساسية المهتمة بمشكلة هذا البحث في المراجع ومستخدمى تقريـــر المـــراجعة والادارة والمـــلاك. فالمراجع يُنظر إليه كمتخذ القرار بتحديد مستويات الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المسموح به Tolerable Misstatement أما مســـتخدمى تقرير المراجعة والادارة فينظر إليهم كأطراف تتأثر مصالحها بقرار

المـــراجع الخاص بتقدير مستويات الأهمية النسبية. وتتبلور العلاقة المتداخلة بين تلك الأطراف على النحو التالى:

يعمـــل **المـــراجع** علـــى إنجاز مهمته وإرضاء جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة لأنه إذا فشل المراجع في إرضاء أحد الأطراف المهتمة فإنه قد يتعرض للخسارة بأحد الأشكال التالية (Lewis, 1980):

- قد تلجا الادارة الى العمل على تغيير المزاجع بسبب عدم الاتفاق على شكل مقبولا للتقرير.
- قـــد يتعرض المراجع لمنازعات قضائية بسبب القضايا التى يمكن أن ترفع ضـــده مـــن جانب حملة الأسهم والأطراف الأخرى التى تعتمد على تقرير المراجع.
- قـــد يتعرض المراجع للمسئولية التأديبية من جانب المنظمات المهنية إذا ما أخل بالسياسات والقواعد المهنية التى تفرضها تلك المنظمات.

لذلـــك فإن دالة هدف المراجع سوف تكون ممثلة في تعظيم العائد المادي من عملية المراجعة وتجنب المسئولية القانونية والتأديبية إلى جانب سعي المراجع إلى تحقيق سمعة مهنية جيدة.

علـــى الجانـــب الآخـــر نجـــد أن دالة هدف **مستخدمي تقرير المراجعة** تتمثل في الحصول على أكبر توضيح ممكن عن الأمور غير المؤكدة (أو الغائبة) في القوائم المالية.

وفى أحيان كثيرة نجد أن المراجع لكي يحقق دالة هدف مستخدمي تقرير المراجعة فإنـــه ســـوف يـــناقض دالة هدف **الإدارة** لأنها قد تتناقض مع دالة هدف الأطراف الأخـــرى. حيـــث تســـعى الادارة إلى الحصول على تقرير مراجعة يدعم مركزها الوظـــيفى الى جانب حصولها على المكافآت التى تكون في معظم الأحوال مرتبطة

بالقيمة السوقية لأسهم الشركة والتى تتأثر بدورها بنوع تقرير المراجعة. والتقرير المفضل بالنسبة للادارة والذى يساهم في تحقيق دالة هدفها هو التقرير الذى لا يحتوى على تحفظات Unqualified Report. ولكى يتمكن المراجع من إرضاء إدارة الشركة بإصدار هذا النوع من التقارير فإن ذلك قد يستدعى من المراجع التغاضى عن بعض الأخطاء (أو الحذف) الذى صنفته الادارة على أنه غير هام نسبيا. ويلجأ المراجع لإرضاء الادارة لما لها من دور في الإبقاء عليه من عدمه فبالرغم من أن القانون قد أبعد الإدارة عن تعيين المراجع وعزله وتحديد أتعابه إلا أن الواقع العملى في جمهورية مصر العربية يشهد بغير ذلك. هذا الى جانب دالة هدف الملاك والتى تتمثل في الحصول على تقرير لا يضر بمصالحهم المالية المتمثلة في القيمة السوقية لأسهم الشركة وهم في ذلك يتفقون مع دالة هدف الإدارة لذلك قد يفضل الملاك معرفة الأمور الأخرى التى قد تضر بمصالحهم المادية من خلال تقرير خاص للجمعية العامة للمساهمين وليس من خلال التقرير المنشور. ويتوقع الباحث أن المراجع سوف يلجأ الى الموازنة بين دالة هدف كل من الإدارة والملاك من جهة ودالة هدف مستخدمى تقرير المراجعة من جهة أخرى بما يحقق دالة هدفه الذاتية. وسوف يكون ذلك من خلال قرارات وإجراءات المراجعة التى من بينها القرار الخاص بتحديد مستويات الأهمية النسبية آخذاً في الإعتبار تأثير هذا القرار على عناصر دالة هدفه الذاتية.

فكما سبق الذكر أن هناك العديد من طرق تقدير مستويات الأهمية النسبية يستخدمها المراجعون ليس لأنها ملزمة من جانب المنظمات المهنية وليس لأنها الأفضل ولكن لأن كل مراجع يقبل الطريقة التى يستخدمها. كما أن تخطيط مستويات الأهمية النسبية ينعكس على تكلفة عملية المراجعة وبالتالى تسعير خدمات المراجعة وبالتالى يؤثر على المركز التنافسى لشركة المراجعة في سوق المهنة. لذلك فإن الباحث يتوقع أن يلجأ المراجع إلى استخدام الطريقة التى يؤدى تطبيقها إلى تحقيق الهدف الذى يسعى إليه مع الأخذ في الاعتبار دوال هدف كل من

الأطراف الأخرى والإدارة وكذلك الملاك . وسوف تختلف الطريقة التى يستخدمها المـراجع حسـب تفضـيله لدالة هدف طرف ما. فلكى يحقق المراجع دالة هدف الأطـراف الأخرى يجب عليه العمل عند حد أو مستوى أهمية نسبية منخفض جدا بحيث يكون الخطأ المقبول Tolerable Misstatement أقل ما يمكن. ولتحقيق ذلك يستخدم المراجع الطريقة التى يؤدى تطبيقها الى حد أو مستوي أهمية نسبية ،كميا، منخفض وبالتالى اعتبار الحذف أو الأخطاء البسيطة هامة بالرغم من أن الادارة قد تكـون صـنفتها علـى أنها غير هامه. بمعنى أنه يجب اعتبار أى خطأ أو حذف يساوي أو أكبر من مستوى الأهمية النسبية المحدد هام نسبيا. لكن هذا القرار سوف يكون له تأثير على دالة هدف المراجع فمن جهة سوف يؤدى هذا القرار إلى اتساع نطـاق الفحـص وبالتالي ارتفاع تكاليف عملية المراجعة. كما أن تخفيض الخطأ المقـبول قد يفرض على المراجع ضرورة إصدار تقرير متحفظ أو تقرير عكسى وهذا قد يؤثر على دالة هدفه من جهة أخرى. ويتمثل هذا التأثير في إمكانية فقدان العميل وبالتالى فقدان العائد المادى الذى كان يحصل عليه. على الجانب الأخر فإن اتخـاذ المـراجع لقرار تحديد حد أو مستوى أهمية نسبية منخفض وبالتالى يكون الخطـأ المقـبول مـنخفض (يتبعه خطر مراجعة منخفض) سوف يقلل احتمالات تعـرض المـراجع لمنازعات قضائية من جانب الأطراف الأخرى. لكن في بيئة المـراجعة فـي جمهورية مصر العربية يرى الباحث أن المسئولية القانونية لمهنة المـراجعة شأنها في ذلك شأن كل المهن الأخرى ليست بدرجة الفاعلية التى تجعل المـراجع يفضـل تجنبها على العائد المادى الناتج من إنخفاض تكاليف المراجعة والاحـتفاظ بالعمـيل*. لذلك يرى الباحث أن المراجع سوف يلجأ الى إتخاذ قرار

---

*فـى حدود علم الباحث لا توجد قضايا تعويضات مرفوعة ضد المراجعين فى جمهورية مصر العربية وغير معروف حجم تكاليف المسئولية القانونية التى تتحملها مكاتب المراجعة المصرية. على العكس من ذلك يلاحظ ارتفاع تكاليف المسئولية القانونية التى تتعرض لها شركات المراجعة فـى الدول المتقدمة سواء فى شكل تعويضات أو مصاريف قضائية . ففى عام ١٩٩١ بلغت تلك

بـــتحديد مســـتويات خطأ مقبول مرتفعة نسبيا أعلى من الخطأ الذى تقبله الأطراف الأخرى ومن هنا تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة.

٤-١-١-٢. الفروض الإحصائية للدراسة:

بـــناءا علـــى العـــرض السابق للعلاقة المتداخلة بين نظرية تكلفة الوكالة والأهمية النسبية وفجوة التوقعات في المراجعة يقدم الباحث الفروض الإحصائية للبحث على النحو التالى :

الفرض الأول:

الفـــرض الأصـــلى : هناك اختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المقبول بين كل من المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة.

الفرض البديل : لا يوجد اختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المقبول بين كل من المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة.

الفرض الثانى:

الفـــرض الأصلى: يميل المراجعون إلى تخطيط مستوي أهمية نسبية وبالتالى خطأ مقبول مرتفع بينما يميل مستخدمي تقرير المراجعة إلى تفضيل مستوي أهمية نسبية وبالتالى خطأ مقبول منخفضة.

التكاليف فى شركات المراجعة الستة الكبرى ٤٧٧ مليون دولار (تمثل ٩% من مجموع ايراداتها مـــن أنشطة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية هذه النسبة فى عام ١٩٩٠ كانت ٧،٧ % وقدرت فى عام ١٩٩٤ ب ١١،٩%) وقدرت تلك التكاليف فى أغسطس من عام ١٩٩٢ بمبلغ ٣٠ بليون دولار (Arens and Loebbecke, 1994, P103, 1997 P106).

الفـــرض الـــبديل: ليست هناك ميول محددة لكل من المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة فيما يتعلق بتخطيط مستويات الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المقبول.

الفرض الثالث:

الفرض الأصلى: يؤدى الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المقبول إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.

الفـــرض الـــبديل: لا يؤدى الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالى الخطأ المقبول إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.

٤-١-٢. مجتمع البحث والعينة:

يتكون مجتمع البحث في الدراسة الحالية من مجموعتين أساسيتين يقوم الباحث بعمـــل مقارنـــة بين تقدير كل منهما لمستويات الأهمية النسبية. **المجموعة الأولى** تمـــثل المـــراجعون كمـــتخذون لقرارات تقدير حدود أو مستويات الأهمية النسبية وبالتالـــي الخطـــأ المسموح به أما **المجموعة الثانية** فتتمثل في المحللين الماليين كممـــثل للمســـتخدمين الأساسيين لتقرير المراجعة كمصدر أساسي للمعلومات عن عملية المراجعة. وحيث أن تقدير مستويات الأهمية النسبية يعتمد في الأساس على خـــبرة مـــتخذ القـــرار فقد رأى الباحث تضييق مجتمع الدراسة ليشمل ، بالنسبة للمجموعـــة الأولى،أعضـــاء جمعية المحاسبين والمراجعين الذين لديهم خبرة في مـــراجعة حســـابات الشـــركات المســـاهمه لا تقل عن عشر سنوات ،أما بالنسبة للمجموعة الثانية، فيشمل المستثمرون والمحللون الماليون المهنيون Professional Investors/Advisors . ويرى الباحث أن هذه المجموعة تتمثل في مديرو صناديق وإدارات الإســـتثمار بالبـــنوك والمؤسسات المالية التى لها إستثمارات في شركات مساهمه لها أسهم متداولة في سوق الأوراق المالية.

وحيث أنه من المفترض أن المراجعون على دراية تامة ومعرفة كاملة بالمقصود بمستوى الأهمية النسبية وكيف يؤثر على نطاق الفحص ونوع التقرير بينما لا يفترض ذلك بالنسبة للمجموعة الثانية. فقد قام الباحث أثناء المقابلات الشخصية مع المجموعة الثانية بشرح المقصود بمستوى الأهمية النسبية وتأثيره على نطاق الفحص الذى يجريه المراجع وكيف يمكن أن يؤثر على نوع التقرير الذى يصدره المراجع على لقوائم المالية. وقد قام الباحث بإختيار عينة من المجموعة الأولى تمثل أثنين وخمسون مراجعا تتوافر فيهم الشروط السابقة كممثل لمجتمع المراجعون وستة وأربعون محللا ماليا تتوافر فيهم الشروط السابقة كممثل للمستخدمين الأساسيين لتقرير المراجعة. هذه العينة تمثل عدد الاستجابات التى تم الحصول عليها بعد المقابلات الشخصية. حيث كانت عدد الحالات التى استجابة من بين أربعة وستون مراجعا (٥٢) اثنين وخمسون مراجعا بينما عدد الأستجابات من المحللين الماليين (٤٦) ستة وأربعون محللا ومتخذ قرارات استثمار من بين (٥٣) ثلاثة وخمسون محللا ماليا تم اجراء مقابلات شخصية معهم. كان متوسط سنوات الخبرة لأفراد العينة من المجموعة الأولى ٢٢ عاما من العمل بالمهنة وبالنسبة للمجموعة الثانية كان متوسط سنوات الخبرة ٢٧ عاما من العمل بالمؤسسات المالية و ٨ سنوات من العمل بمجال اتخاذ قرارات الإستثمار. ولقياس أهمية القوائم المالية بالنسبة للمجموعة الثانية تم سؤالهم عن وزن المعلومات الواردة بالقوائم المالية مقارنة بمصادر المعلومات الأخرى وكانت الاجابة تشير الى أن المعلومات المستمدة من سوق راس المال لها أهمية بنسبة ٦٥% منها ٤٥ % للقوائم المالية السنوية و٣٠% للتقارير الفترية وهذا يعنى أن ٧٥% من المعلومات المستمدة من سوق الأوراق المالية ترجع الى القوائم والتقارير المالية المنشورة. وأخيرا كان في رأى الباحث أن تساوى العينة من المجموعتين ليس له أهمية حيث أن كل مجموعة سوف يتم دراسة نتائجها على حدة ولذلك كان الشكل

النهائى لعينة البحث بالشكل المذكور سابقا أثنين وخمسون مراجعا وستة وأربعون محللا ماليا مستخدما للقوائم المالية.

٤-١-٣. البيانات ومصادرها:

لكى تكون البيانات المستخدمة في هذه الدراسة أقرب ما يكون للبيانات الفعلية قام الباحث بتقديم معلومات إلى أفراد عينة البحث بحيث تمثل مع ما هو متاح لهم من معلومات أو ما يمكن أن يحصلون عليه من مصادر أخرى مدخلات تمكنهم من اتخاذ القرار الخاص بتحديد مستويات الأهمية النسبية. وقد تمثلت هذه المعلومات في قوائم مالية منشورة لإحدى الشركات المعروفة والمسجلة في سوق الأوراق المالية ولها أسهم متداولة. وقد تم تغيير البيانات الواردة في تلك القوائم بنسبة ثابتة بما لا يخل بالعلاقات النسبية بين عناصرها كما تم حذف اسم الشركة. ولكن لكى يكون لدى مفردات العينه انطباع كامل عن ظروف الشركة وتمكينهم من استخدام مصادر المعلومات الأخرى فقد تم ذكر أسم الشركة لمفردات العينه من المجموعتين شفويا ،ذلك لتجنب استخدام اسم شركة معروفة مما قد يعرض الباحث لبعض المشاكل، الى جانب توضيح المقصود بمستوى الأهمية النسبية وتأثيره على نطاق الفحص ونوع التقرير بالنسبة المجموعة الثانية. افترض الباحث أن المخزون يتضمن خطأ قيمته خمسة وثلاثون مليون جنيها، مرة بالزيادة Overestimation ومرة أخرى بالنقص Underestimation. الهدف الأساسى من استخدام الخطأ في الإتجاهين هو أن يتوافر للباحث عدد أكبر من المشاهدات وقد أدى ذلك إلي أن يكون عدد المشاهدات بالنسبة للمراجعون ١٠٤ وبالنسبة لمستخدمي تقرير المراجعة ٩٢. كان السؤال للمجموعة الأولى (المراجعون) بعد مراجعة القوائم المالية وتقدير الأمور المحيطة هل يعتبر الخطأ هام ؟ أى سوف يؤثر على قرارات المستخدمين للقوائم المالية أم لا ؟ مع توضيح مستوى الأهمية النسبية المستخدم لاتخاذ القرار ، بالطبع إذا كان الخطأ هام نسبيا فإن المراجع

يجب أن يصدر تقريرا متحفظا إذا رفضت الإداره تصحيح الخطأ ،. وكان السؤال للمجموعة الثانية (المحللين الماليين) ما إذا كان الخطأ يعتبر هام نسبيا بالنسبة لقراراتهم أم لا ؟ بمعنى إذا كانوا يعتقدون أن أسعار الأسهم تتأثر بهذا الخطأ أم لا؟ مع توضيح مستوى الأهمية النسبية الذى تم استخدامه. ملحق البحث رقم (١) يعرض القوائم المالية للشركة المختارة قبل تعديل الخطأ المفترض بالمخزون. وكما ذكر الباحث قد تم عرض القوائم المالية المذكورة بشكل مختصر لكن دون المساس بالعلاقات النسبية بين عناصرها.

٤-١-٤. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

نظرا لأن الهدف من الدراسة التطبيقية هو قياس الإختلافات في أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم من جهة وبينهم وبين مستخدمى تقرير المراجعة من جهة أخرى وقياس ميول أو إتجاهات كل مجموعة. فإن الباحث استخدم الأساليب الإحصائية المناسبة لذلك وهى احتساب المتوسط والإنحراف المعيارى كمقياس للتشتت بين المراجعين وبعضهم وبين المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة. كما تم احتساب الفروق الحسابية بين أعلى وأقل تقدير للأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم وكذلك الفروق الحسابية بين المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة.

٤-٢. عرض وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض:

٤-٢-١. نتائج الدراسة التطبيقية:

يوضح الجدول رقم (١) مستويات الأهمية النسبية محسوبة وفقا للطرق المختلفة شائعة الإستخدام والتي سبق الإشارة إليها. يتضح من هذا الجدول أن أعلى حد أو مستوى للأهمية النسبية هو ١٠% من صافى الدخل قبل الضريبة بينما أقل تقدير لحد أو مستوى الأهمية النسبية هو الحد الأدنى لطريقة المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين AICPA* فى حين تتقارب تقديرات الطرق الأخرى لحد الأهمية النسبية حيث تتراوح ما بين ٣٠ و ٣٧.

يعرض الباحث فى الجدول رقم (٢) و الجدول رقم (٣) النتائج الأساسية للدراسة التطبيقية. حيث يختص الجدول رقم (٢) بعرض المتوسط والإنحراف المعياري والمدى بين أقل وأعلى تقدير لمستويات الأهمية النسبية كما حددتها مفردات العينة والاختلاف في تقدير تلك العناصر بين كل من المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة. بينما يعرض الجدول رقم (٣) بيان بعدد ونسبة المفردات التى حددت مستوى أهمية نسبية يساوى أو أعلى أو أقل من الخطأ المفترض.

---

* وفقا لهذه الطريقة يتم إحتساب مستوى الأهمية النسبية كنسبة من إجمالى الإيرادات أو إجمالى الأصول أيهما أكبر وفقا للشرائح التالية:

إجمالى الإيرادات (الأصول)			النسبة المئوية
من صفر	الى	٦٥٠,٠٠٠	٠,٠٧٠ – ٠,٠٥٠
من ٦٥٠,٠٠١	الى	٦,٥٠٠,٠٠٠	٠,٠٥٠ – ٠,٠٣٠
من ٦,٥٠٠,٠٠١	الى	٣٢,٥٠٠,٠٠٠	٠,٠٣٠ – ٠,٠١٥
من ٣٢,٥٠٠,٠٠١	الى	٦٥,٠٠٠,٠٠٠	٠,٠١٥ – ٠,٠١٠
من ٦٥,٠٠٠,٠٠١	الى	١٦٢,٥٠٠,٠٠٠	٠,٠١٠ – ٠,٠٠٨
من ١٦٢,٥٠٠,٠٠١	الى	٣٢٥,٠٠٠,٠٠٠	٠,٠٠٨ – ٠,٠٠٥
من ٣٢٥,٠٠٠,٠٠١	الى	٦٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٠,٠٠٥ – ٠,٠٠٤
من ٦٥٠,٠٠٠,٠٠١ فأكثر			٠,٠٠٤ – ٠,٠٠٢

جدول رقم (١)

مستويات الأهمية النسبية المحتسبة وفقا للطرق شائعة الإستخدام

الطريقة	مستوى الأهمية النسبية
- من ٥ – ١٠ % من صافى الدخل بعد الضريبة.	٣٤ – ٦٨
- ½% من إجمالى الأصول.	٣٧
- ١%من خقوق الملكية.	٣٤
- ½% من إجمالى إيراد المبيعات.	٣٧
- طريقة AICPA .	١٥ – ٣٠
- متوسط الطرق الخمسة السابقة.	٣١ – ٥٩

جدول رقم (٢)

المتوسط والانحراف المعياري وأقل وأعلى تقدير لمستوى الأهمية النسبية

بيان	المراجعون	مستخدمي تقرير المراجعة	الاختلاف
١. المتوسط	٨٤	٣٠	٥٤
٢. الانحراف المعيارى	٥٣	٢٠	٣٣
٣. أعلى تقدير	١٠٦	٣٥	٦٦
٤. أقل تقدير	٢٥	١٢	١٣
٥. المدى	٨١	٢٣	٤٨
٦. ١/٤ المدى	٢٠,٢٥	٥,٧٥	١٢
٧. ١/٦ المدى	١٣,٥	٣,٨	٨

جدول رقم (٣)

مقارنة مستويات الاهمية النسبية بالنسبة لكل مفردات العينة مقارنة بالخطأ المفترض

مقارنة مستويات الأهمية النسبية الخطأ بالزيادة أو بالنقص	المراجعون		مستخدمى تقرير المراجعة	
	عدد	%	عدد	%
تقدير مستوى الأهمية يساوى الخطأ المفترض أو أعلى				
التقدير يساوى الخطأ المفترض	٢٧	%٢٦	٢٥	%٢٧
التقدير أعلى من الخطأ المفترض	٥١	%٤٩	٠٠٠	%٠٠
المجموع	٧٨	%٧٥	٢٥	%٢٧
أقل من الخطأ المفترض	٢٦	%٢٥	٦٧	%٧٣
الإجمالى	١٠٤	%١٠٠	٩٢	%١٠٠

مـــن الجدول رقم (٢) والجدول رقم (٣) يمكن عرض نتائج الدراسة التطبيقية على النحو التالى:

أولا: بالنسبة للمراجعين: متوسط تقديرات الأهمية النسبية يساوى ٨٤ وهو أكبر مـــن أعلـــى تقدير حسب الطرق شائعة الاستخدام. الإنحراف المعياري لتقديرات الأهمـــية النســـبية يساوى ٥٣ وهو رقم مرتفع نسبيا وذلك يعكس تشتت كبير في أحكام الأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم. يؤكد ذلك الفارق الكبير بين أعلى وأقـــل تقديـــر لمستوى الأهمية النسبية وهو ما يطلق عليه إحصائياً المدى فقد بلغ المـــدى في هذه الحالة ٨١ (حيث بلغ أعلى تقدير ١٠٦ بينما اقل تقدير ٢٥ أي أن أعلى تقدير تقريبا يزيد عن أربع أضعاف اقل تقدير) ومن المعرف إحصائياً أنه إذا كان الإنحراف المعياري يقع بين ٦/١ ، ٤/١ المدى فإن ذلك يعكس تشتتا بسيطا بيـــن القيم محل الدراسة أما إذا ابتعد الإنحراف المعياري عن ذلك فإن هذا معناه

وجود تشتت كبير بين القيم محل الدراسة. وفى هذه الدراسة كما يتضح من الجدول رقم (٢) يبتعد الإنحراف المعيارى كثيراً عن القيمتين المذكورتين (٤/١ ، ٦/١ المدى) وهذا يعنى عدم وجود إتفاق بين المراجعين وبعضهم على طريقة معينة لتحديد مستويات الأهمية النسبية. يتضح أيضا من الجدول المذكور أن هناك تقديرات عالية لمستوى الأهمية النسبية وصلت مع بعض المفردات إلي ١٠٦ومن الجدير بالذكر أنه بسؤال مفردات العينة التى حددت مستوى للأهمية النسبية يزيد عن ٦٨ (أعلى تقدير حسب الطرق الشائعة) كانت كل الإجابات تقريبا تدور حول أن تقدير مستوى الأهمية النسبية مسألة تقدير شخصي وإذا كان المركز المالي للشركة جيد وسمعتها جيدة ومعدل النمو في الأرباح معقول وثابت فليس هناك داعي للعمل عند مستوى أهمية نسبية منخفض.

من الجدول رقم (٣) يتضح أن عدد المراجعون الذين حددوا مستويات أهمية نسبية تساوى أو تزيد عن الخطأ المفترض بلغ ٧٨ مراجعا بمعل ٧٥% من العينة. منهم ٢٧ مراجعا (٢٦% من العينة) حددوا مستويات أهمية نسبية تساوى الخطأ المفترض بينما ٥١ (٤٩% من العينة) مراجعا حددوا مستويات أهمية نسبية تزيد عن الخطأ المفترض. هذا في حين أن عدد المفردات التى حددت مستوى أهمية نسبية يقل عن الخطأ المفترض يساوى ٢٦ مفردة فقط بمعدل ٢٥% من العينة. وهذه النتائج بلا شك تعكس اتجاهاً عاماً لدى المراجعون بالميل نحو تقدير مستويات أهمية نسبية مرتفعة.

ثانيا: بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجعة: يميل كل مستخدمي تقرير المراجعة تقريبا إلي تقدير مستويات أهمية نسبية منخفضة نسبيا عن مستويات الأهمية النسبية الذي حددها المراجعون ويتضح ذلك من الجدول رقم (٢). فمتوسط تقديرات الأهمية النسبية لهذه المجموعة بلغ ٣٠ والإنحراف المعيارى لها يساوى ٢٠ وأعلى تقدير يساوى الخطأ المفترض (٣٥) وأقل تقدير يساوي ١٢. يتضح من

ذلك أن المدى لهذه المجموعة يساوى ٢٣ (٣٥ – ١٢) ويبتعد الإنحراف المعياري لهـذه المجموعـة عن ٤/١ ، ٦/١ المدى (٥,٧ ، ٣,٨) وهذا يعنى وجود تشتت كبير أيضا في تقديرات هذه المجموعة لمستوى الأهمية النسبية وعدم وجود إتفاق علـى طـريقة معيـنة. يتضـح أيضا من هذا الجدول عدم وجود أية مفردة من مسـتخدمي تقرير المراجعة حددت مستوى أهمية نسبية أعلى من الخطأ المفترض وذلك يعنى أن كل المفردات تقريبا ترى أن هذا الخطأ هام نسبيا. ومن الجدول رقم (٣) يتضـح أن عـدد المفـردات التى حددت مستوى أهمية نسبية يساوى الخطأ المفترض ٢٥ مفردة بمعدل ٢٧% من إجمالي مفردات العينة بينما عدد المفردات الـتى حـددت مستوى أهمية نسبية يقل عن الخطأ المفترض يصل الى ٦٧ مفردة بمعدل ٧٣% وهذا يعكس ميل عام لدى هذه المجموعة نحو تقدير مستويات أهمية نسبية منخفضة.

٤-٢-٢. تفسير النتائج التطبيقية واختبار الفروض:

سـبق أن ذكـر الباحث ضمن الإطار العام للبحث أن هذا البحث يقوم على أسـاس إستخدام المنهج الإيجابى في المحاسبة والذى يحاول وصف ظاهرة معينة وتفسير السبب في وجود الظاهرة محل الدراسة على ماهى عليه. كما ذكر الباحث أنه سوف يستخدم نظرية تكلفة الوكالة كأداة بحث لتفسير النتائج التطبيقية. وقد كان الهدف الأول من أهداف البحث هو:

عقـد مقارنة بين تقديرات كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة لمستويات الأهمـية النسبية بهدف تقديم دليل تجريبي Empirical Evidence على تفاوت أحكام الأهمية النسبية بينهما.

بينما كان الهدف الثاني هو:

اسـتخدام المدخـل الإيجابي في المحاسبة كمنهج بحث ونظرية تكلفة الوكالة كأداة بحث لتفسير تفاوت أحكام الأهمية النسبية بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة.

وقـد أثبتـت الدراسة التطبيقية من خلال استعراض نتائجها في الجزء السابق أن هناك إختلافات كبيرة بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة في تقدير مسـتويات الأهمية النسبية وهذا هو الهدف الأول من أهداف البحث. فمن الجدول رقـم (٢) يتضـح أن هـناك فـروق جوهـرية بين تقديرات كل من المراجعين ومسـتخدمي تقريـر المـراجعة لمستويات الأهمية النسبية. فقد بلغ الإختلاف في متوسط التقديرات ٥٤ و في الإنحراف المعياري ٣٣ وفى أعلى تقدير ٦٦ وفى اقل تقديـر ١٣ وهذا دليل على وجود إختلافات جوهرية في تقدير الاهمية النسبية بين المجموعتيـن. ومـن الجـدول رقم (٣) يمكن تلخيص الاختلاف بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة في أن ٤٩% من المراجعين يرون أن الخطأ المذكور غـير هام نسبيا حيث أن مستوى الأهمية النسبية بالنسبة لهم أعلى من هذا الخطأ. بيـنما يـرى ٥١% مـنهم أن الخطأ المذكور هام نسبيا حيث أن مستوى الأهمية النسـبية بالنسـبة لهم يساوى أو يقل عن هذا الخطأ. أما بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجعة فانهم جميعا يرون أن الخطأ المذكور هام نسبيا حيث أن مستوى الأهمية النسبية لهذه المجموعة يساوى أو يقل عن الخطأ المذكور وذلك يعنى أن هذا الخطأ هام نسبيا.

أمـا عن الهدف الثاني فإنه يمكن تفسير الإختلاف بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة في تقدير حدود أو مستويات الأهمية النسبية على النحو التالى:

كمـا سبق أن ذكر الباحث فإنه وفقا لفروض نظرية تكلفة الوكالة ينظر إلى كل طـرف علـى أنه معظم لمنفعته الذاتية. وإذا كنا ننظر إلى كل الأطراف المهتمة بالمنشـأة على أنها تسعى لتعظيم منفعتها الذاتية فلماذا لا ننظر إلى المراجع أيضا مـن نفـس الـزاوية؟. هـذا إلـى جانب أن الباحث يرى أنه لا يمكن فهم دوافع المراجعين عند إدارة عملية المراجعة دون النظر إليهم كمعظمين لمنافعهم الذاتية. مـن هـذا المنطلق فإنه باستعراض نتائج الدراسة التطبيقية السابق عرضها يرى

الباحث أن المراجعين يفضلون العمل عند مستويات أهمية نسبية مرتفعة (المتوسط يساوى ٨٤ وأعلى تقدير يساوى ١٠٦) لان ذلك يؤدى إلى تخفيض نطاق الفحص وبالتالي تكاليف عملية المراجعة وكما سبق الذكر عند تطوير الفروض الإحصائية للدراسة أن ذلك يعطى الفرصة للمراجع في تحسين مركزه التنافسي في سوق المهنة. هذا إلي جانب أن تخطيط المراجع لمستويات أهمية نسبية مرتفع يرفع إحتمالات إرضاء إدارة الشركة في إصدار أنواع التقارير التي تفضلها لأن تخطيط مستويات أهمية نسبية مرتفعة قد يجعل المراجع يتفق مع إدارة الشركة على عدم تصحيح بعض الأخطاء إستناداً الى أنها مصنفة على أنها غير هامة نسبيا. أما تخطيط المراجع لمستويات أهمية نسبية منخفضة فإنه يعنى العمل عند مستوى منخفض لخطر المراجعة وبالتالى يكون نطاق الفحص أكثر إتساعا ويتبعه تكاليف مراجعة مرتفعة وأسعار خدمات المراجعة يجب أن ترتفع وبالتالى قد يفقد المراجع ميزة المنافسة على أساس السعر. هذا إلى جانب أن تخطيط المراجع لمستويات أهمية نسبية منخفضة قد يخلق تناقضا بينه وبين الإدارة بشأن بعض الأخطاء التى تصنفها الإدارة على أنها غير هامة نسبيا بينما تطبيق المستوى الذى خططه المراجع يجعلها هامة نسبيا ويجب تصحيحها أو إصدار تقرير متحفظ وبالتالى يكون إحتمال فقدان الشركة كعميل قائما. على الجانب الآخر يرى الباحث أن مستخدمي تقرير المراجعة يرغبون في تحقيق دالة هدفهم الذاتية والتي تتمثل في الحصول على أكبر تأكيد ممكن بأن القوائم المالية المعروضة عليهم يمكن الإعتماد عليها كمصدر للمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات اقتصادية. لتحقيق ذلك فإننا نجد أن مستخدمي تقرير المراجعة يفضلون مستويات الأهمية النسبية المنخفضة لأن ذلك يعنى عدم السماح بأى أخطاء تساوى أو تزيد قيمتها عن المستوى المخطط وبالتالي تقل احتمالات وجود أخطاء بالقوائم المالية وذلك يعنى إمكانية الإعتماد بشكل أكبر على المعلومات الواردة بها لإتخاذ القرارات الاقتصادية.

وممـــا لاشـــك فيه أن الاختلاف بين تقديرات المراجعين وتقديرات مستخدمي تقريـــر المـــراجعة لمستويات الأهمية النسبية كما سبق عرضها سوف تكون أحد الأســـباب الأساســـية لوجـــود فجوة التوقعات في المراجعة أو زيادتها. فقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن ٤٩% من المراجعين يرون أن الخطأ المذكور غير هام نسبيا علـــى خلاف ما يراه مستخدمي تقرير المراجعة. إن ذلك يعني أن المراجع سوف يقوم بإصدار تقرير نظيف في حين يتوقع مستخدمي تقرير المراجعة إصدار تقرير مـــتحفظ وهذا يعني وجود فجوة توقعات في ٤٩% من الحالات. لذلك فإن الباحث يرى أن تقديم دليل تجريبي على وجود اختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية بيـــن المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة واتجاه المراجعين لتخطيط مستويات أهمية نسبية (وبالتالي خطأ مقبول) مرتفعة على عكس ما يتوقعه مستخدمي تقرير المراجعة يكون سببا كافيا لوجود فجوة التوقعات في المراجعة.

بـــناءاً علـــى التفســـير السابق لنتائج الدراسة التطبيقية يرى الباحث أن هذه النتائج تؤكد صحة الفروض الإحصائية الأصلية الثلاثة وهي:

١. **هـــناك اخـــتلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية وبالتالي الخطأ المقبول بين كل من المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة.**

٢. **يمـــيل المراجعون إلى تخطيط مستويات أهمية نسبية(وبالتالي خطأ مقبول) مرتفعة بينما يمـــيل مســـتخدمي تقريـــر المراجعة إلى تفضيل مستويات أهمية نسبية (وبالتالي خطأ مقبول) منخفضة.**

٣. **يـــؤدى الاختلاف في تقدير مستويات الأهمية النسبية بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.**

٥. الحلول المقترحة للمشكلة محل البحث:

كان الهدف الثالث من أهداف البحث هو:

تقديم بعض المقترحات اللازمة لتقليل اختلاف التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية بين المراجعين وبعضهم من جهة وبينهم وبين مستخدمي تقرير المراجعة من جهة أخرى وبالتالي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

وتحقيقا لهذا الهدف يقدم الباحث في هذا الجزء من البحث بعض المقترحات التى يرى ،بناءا على نتائج الدراسة التطبيقية، أنها قد تساهم في إغلاق الفجوة بين المراجعين ومستخدمى تقرير المراجعة الناتجة عن تفاوت أحكام الأهمية النسبية بينهما.

٥-١. إعتبارات عامة

لقد اتضح من نتائج الدراسة التطبيقية أن كثير ممن شملتهم عينة البحث أظهروا صورا مختلفة عند تقدير مستويات الأهمية النسبية ،فأفراد المجموعة الواحدة يختلفون فيما بينهم وتختلف كل مجموعة عن المجموعة الأخرى،. ويرى الباحث أن هذا التفاوت في تقدير مستويات الأهمية النسبية يعكس وجود فجوات توقعات. مثل هذه الفجوات هي ،من بين أسباب أخرى ،بسبب عدم كفاية معايير المراجعة ونقص القبول لتلك المعايير إلي جانب التوقعات غير المعقولة من جانب مستخدمي تقرير المراجعة والمجتمع ككل لأداء المراجعين. هذين العاملين يمكن التأثير عليهما عن طريق المناقشة أو التحاور وتبادل الآراء بين أطراف المشكلة.

الإجراءات التالية التي يقدمها الباحث يجب أن يتم تنفيذها تدريجيا أو بشكل متعاقب على مدى عدة سنوات. الفكرة العامة هي ،كلما أمكن ذلك، محاولة وضع حلول أساسية بشكل تعاقبي مستمر بهدف تحقيق الإجماع بقدر الإمكان بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة. ويرى الباحث أن هذه المحاولة يمكن تحقيقها عن طريق الخطوات التالية:

٥-٢. تحديد معايير للأهمية النسبية بين المراجعين:

أظهـرت نتائج الدراسة التطبيقية الحاجة إلى معايير تضمن درجة من التوحيد ،على الأقل بين المراجعين،. ولإيجاد مثل هذه المعايير العامة للمراجعين، فإن لجنة معايير المراجعة يجب أن تكلف من جانب وزارة التجارة الخارجية بوضع الخطوط الإرشادية العامة. وفى سبيل تحقيق ذلك سوف يكون هناك مشاكل عديدة لعل أهمها إخـتلاف القوائم المالية ومدلولات الأرقام الواردة بها من شركة إلى أخرى حسب طبـيعة نشاط الشركة وحجمها وتاريخها وسمعتها والقوانين المنظمة لنشاطاتها الى آخـره. حيث أن كل قائمة مالية تكون فريدة ومحددة فيما تقدمه من مؤشرات عن الشـركة التـي أعدتها. قد يكون الشكل هو نفسه لمعظم الشركات، لكن المعلومات الـتى تكون مناسبة جدا وهامة في قائمة مالية قد تكون مناسبة لكنها غير هامة في قائمـة أخرى ، بينما تكون في ثالثة غير مناسبة وغير هامة .لذلك فإن المعلومات الـتى يرغب فيها مستخدم القوائم المالية عن شركة ما يمكن أن تكون مختلفة جدا عـن تلـك المـرغوبة في شركة أخرى. وكنتيجة لذلك الإختلاف ، فإن مستويات الأهمية النسبية التى يستخدمها المستخدمين يمكن أن تكون مرتبطة ببنود مختلفة في قوائم مالية مختلفة، كأن تكون أرقام مطلقة يحدد لها أوزان مختلفة. لذلك ، حتى إذا كـان هـناك عدد غير محدود من القواعد الخاصة بتقدير الأهمية النسبية لن تكون قادرة على الأخذ في الاعتبار كل المواقف. ولحل هذه المشكلة يرى الباحث أن هذه الإرشـادات المطلوبة يمكن إعدادها بشكل أكثر توحد عن طريق تقديم ملاحق لها توضـح كيفـية تحديـد مستويات الأهمية النسبية في مواقف مختلفة وفى شركات مختلفة. ورغم أن تلك الأمثلة سوف لا تكون قادرة على تغطية كل المواقف إلا أن الباحث يرى أنها يمكن أن تساعد على تحديد بعض المستويات المعيارية.

٥-٣. مناقشة المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية حول معايير الأهمية النسبية:

الخطوط الإرشادية التى يتم الاتفاق عليها بين المراجعين يجب أن يتم مناقشتها مع مجموعات المستخدمين الأساسيين. ونقطة البدا في ذلك يمكن أن تكون لجنة معايير المحاسبة·والمراجعة مع وجود تمثيل من مجموعات المستخدمين الأساسيين والهيئات الإشرافية. مثل هذه اللجنة يجب أن تخبر كل الأطراف المهتمة بما تفعله وتستمع لمقترحات هذه الأطراف وتجرى حوارات علمية معهم مع عمل الإضافات والتعديلات التى قد تكون مطلوبة من الأطراف المهتمة بالمشكلة. يرى الباحث أن الهدف من ذلك هو الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر الخاصة بمستخدمي القوائم المالية ويؤيد ذلك ما أقرته الدراسة التمهيدية التى أجراها المعهد الأمريكي للمحاسبين عام ١٩٩٨ (AICPA, 1998) حيث أقرت هذه الدراسة على ضرورة إشراك مستخدمي القوائم المالية والمهنيين في وضع معايير المراجعة. تكون مهمة اللجنة بعد ذلك، بناءا على الخطوط الارشادية المقترحة مسبقا عن طريق المراجعين، إصدار المعايير التى يمكن أن تكتسب تدعيم أو تأييد أكثر. النقاش حول المعايير التى تم الإتفاق عليها بين المراجعين يجب أن ينتهى بإستنتاج أو بإتفاق على وصف للخطوط الارشادية التى تم التوصل اليها في شكل ورقة عمل مع أمثلة وفى شكل توصية على معايير المراجعة. هذا المدخل سوف يؤكد أن المعيار المستخدم للتوصية على معايير المراجعة يعكس التوقعات الخاصة بمستخدمى تقرير المراجعة أو ما يطلبه مجموعات المستخدمين الأساسيين.

٥-٤. الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في خطاب تحديد المهام:

بعد تحقيق درجة من الإجماع بين المراجعين ومجموعات المستخدمين الأساسيين ، يصبح المراجع مطالب بالإفصاح ، وإعطاء الأسباب ، عن مستويات الأهمية النسبية الخاصة به في خطاب تولى المهام Engagement Letter إلى

الشركة أو مجلس الإدارة. بمعنى آخر أن مستويات الأهمية النسبية يمكن تضمينها كجـــزء من الإتفاق بين المراجع والشركة. يمكن أن يتحقق ذلك من خلال توصية علـــى معايير المراجعة. بهذه الطريقة يكون لدى الشركة (الإدارة والجمعية العامة للمســـاهمين) معلومات حقيقية مسبقة عن عمل المراجع وبالتالى فإن التوقعات غير المعقولة من جانب الإدارة أو الملاك يمكن تعديلها.

٥-٥. الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير المراجعة:

بعـــد أن تصـــبح مستويات الأهمية النسبية التى يمكن أن يستخدمها المراجعين معروفه لمجتمع المهنة (المراجعين والمنظمات المهنية والإدارة والملاك والأطراف الأخـــرى) وبعد أن يكون قد تم مناقشتها مع مستخدمى تقرير المراجعة الأساسيين. تكـــون الخطوة المنطقية بعد ذلك هى قيام المراجع بإعلام مستخدمي القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة مستويات الأهمية النسبية التي استخدمها بالفعل. ويستند الباحث في هذا الإقتراح الى ما يلى:

حيث أن الإدارة تفصح عن المبادئ التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية فإنه يكون من المنطقي أن يقوم المراجع بالإفصاح عن المبادئ التي على أساسها تمت عملـــية المـــراجعة. تمامـــا كما هو الحال بالنسبة للمبادئ المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية ، حيث توجد مبادئ محاسبية تناسب احتياجات شركات معينة أكثر من غيرها ويكون من حق إدارة الشركة أن تغير من طريقة تطبيقها في حـــدود مـــا تسمح به القوانين المنظمة لها. لذلك فإن مستخدم القوائم المالية تتبلور رؤيـــته عـــن القوائـــم المالية في ضوء قواعد التطبيق المنشورة. وقد حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (١) الصادر بقرار وزير الاقتصاد رقم ٣٤٥ سنة ٢٠٠٢ فـــي الفقـــرة رقـــم (٧) السياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات كأحد المكونات الأساســـية للقوائـــم المالـــية. فإذا كان الأمر كذلك بالنسبة للمبادىء المحاسبية فإن الباحـــث يرى أنه بالمثل يمكن أن تتبلور رؤية مستخدمي القوائم المالية عن عملية

المراجعة في ضوء مستويات الأهمية النسبية المنشورة ضمن تقرير المراجعة. بل قد يمتد الأمر للإفصاح عن بعض إجراءات المراجعة الهامة التى يكون من شأنها توضيح بعض الأمور الهامة لمستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية. ويرى الباحث أن هناك منافع يمكن أن تتحقق للمراجع من الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية التي استخدمها أهمها تجنب المسئولية عن الأخطاء غير المعلومة وفقا لمستوى الأهمية النسبية الذي استخدمه وأعلن عنه، حيث يعلم كل قارئ للقوائم المالية هذا المستوى، حتى وإن لم يكن هناك اتفاق على المستوى المستخدم للأهمية النسبية مع المراجع. إن ذلك يعنى بالطبع أنه مازال هناك خطر وجود أخطاء غير معلومة بالقوائم المالية (خطر المراجعة). وقد تناول (**Fisher, 1990**) دراسة مشكلة تأثير قيام المراجعين بالإفصاح أو عدم الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. كان نتائج تلك الدراسة تشير إلي أن المعلومات الخاصة بمستويات الأهمية النسبية عندما يتم الإفصاح عنها تكون مناسبة للمتعاملين في سوق الأوراق المالية وتؤدى إلي زيادة كفاءة السوق.

ويرى الباحث أن تكون متطلبات الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير المراجع من خلال القواعد المنظمة لتقرير المراجعة ومعايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع. ويرى الباحث أيضا أنه يجب أن تكون متطلبات الإفصاح عن الأهمية النسبية اختيارية في البداية (لمدة ثلاث سنوات مثلا) قبل أن يتم الإلزام بها. إن ذلك سوف يؤدى إلى إزالة سوء الفهم الذى قد ينتج عن التطبيق الجديد حيث قد يكون مازال هناك عدم اتفاق على مستويات الأهمية النسبية. الإختلاف ، غير البسيط ، عند ذلك سيصبح محدود وبالتالي يمكن أخذه في الاعتبار ومناقشته مع الأطراف التى لها اهتمام مباشر بهذه القضية. بالإضافة الى ما سبق يرى الباحث أنه عندما يتم الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير المراجعة فإن المعايير العامة الخاصة بالأهمية النسبية (الخطوط الإرشادية) يحتمل أن تنخفض

أهميـــتها لأنهـــا عامه بينما المعلومات الواردة في التقرير ستكون محددة. وإذا كان مســـتخدمى تقرير المراجعة يعرفون مستويات الأهمية النسبية الفعلية فسوف يكون من المفترض أنهم لن يهتمون بمعرفة كيف توصل المراجعون الى تلك المستويات.

أحـــد النـــتائج المترتـــبة على الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير المـــراجعة سوف تكون عدم وجود شك في أن كل أخطاء المراجعة المعروفة ،التى تكون قيمتها أكبر من مستوى الأهمية النسبية المخطط، قد تم تصحيحها. أما بالنسبة للأخطـــاء التى تكون قيمتها أقل من مستوى الأهمية النسبية المخطط فإن المستخدم سوف يكون لديه شك فيما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أخطاء فعلية معروفة من هذا النوع. عدم التأكد هذا يمكن إزالته عن طريق متطلب قانونى يلزم بتصحيح كل الأخطاء المعلومة سواء كانت أقل أو أكبر من مستوى الأهمية النسبية المخطط و ، إذا كـــان من الضرورى ، أن الشركة يجب أن تقرر أن ذلك قد تم بالفعل. وإذا لم يـــأخذ بهذا الاقتراح فيمكن إزالة عدم التأكد بطريقة أخرى وهى أن يذكر المراجع فـــي تقريره، بعد الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية الخاص به، أن كل الأخطاء المعلومة ، جزء من الأخطاء الثانوية أو البسيطة ، قد تم تصحيحها.

لكـــن الســـؤال الأن هـــو هـــل يعنى ذلك أن المشكلة قد تم حلها نهائيا بتطبيق المقـــترحات السابق الاشارة إليها ؟. يرى الباحث الغرض الأساسى من المقترحات السابقة هو المساعدة على تأسيس درجة أعلى من الإجماع بين توقعات المجتمع عن المراجعين خاصة مستخدمى القوائم المالية وعن آرائهم في أداء المراجعين من جهة و مفهـــوم معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما من جهة أخرى. ويمكن تحقيق ذلك مـــن خلال التأثير على الجهتين، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تؤدى المقترحات الى إزالـــة الـــتوقعات غير المعقولة بما في ذلك التى يكون تنفيذها مكلف. المقترحات الســـابقة يمكن أن تساعد أيضا على إعادة صياغة معايير المراجعة المقبولة قبولا عامـــا (وبالـــتالى أداء المراجعين) بما يتفق مع توقعات المستخدمين عن طريق

الخطـــوط الارشـــادية في هذا المجال. كما أن المقترحات قد تؤدى الى تخفيض ، وربمـــا إزالـــة ، فجـــوة الـــتوقعات حيث أنه يجب أن لا تكون فجوة التوقعات في المـــراجعة بسبب عدم كفاية المعايير أو تخلفها لكنها فقط بسبب حالات فردية لعدم كفاية أداء المراجعين.

أخـــيرا نخـــتم هذه المقترحات بنتائج إحدى الدراسات التى تمت في نيوزيلانده عام ١٩٩٣ (سبق الاشارة إليها ضمن الدراسات السابقة**Porter, 1993**) وقد تناولت تلك المشكلة وأوضحت أن ٣٤% من فجوة التوقعات يرجع الى التوقعات غير المعقولة مـــن المراجعيـــن ، و ٥٠% مـــن فجـــوة التوقعات يرجع الى عدم كفاية معايير المراجعة، وفقط ١٦% يرجع الى عدم كفاية أداء المراجعين. وحسب هذه النتائج ، فـــإن التحاور مع المستخدمين وتعديل معايير المراجعة يمكن أن يخفض ٨٤% من فجـــوة الـــتوقعات (في نيوزيلاند) وليس هناك سبب للإعتقاد بأن الأشياء تختلف حول العالم.

٦. توصيات ببحوث أخرى:

إن ثقـــة مســـتخدمى تقرير المراجعة ليس في جمهورية مصر العربية وحدها ولكـــن تقريـــبا فـــي معظم دول العالم المتقدم أصبحت محل شك ويقع على عاتق المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة وفى مقدمتهم الباحثين والمنظمات المهنية العمل علـــى إعـــادة الثقة في المنتج النهائى لعملية المراجعة وتقريب وجهات النظر بين المستخدمين لتقرير المراجعة من جهة والمراجعون من جهة أخرى. ويرى الباحث أن المقـــترحات السابقة تعمل في إتجاه حل المشكلة إذا لقيت الإهتمام المطلوب أو علـــى الأقـــل تعطى أملا بإمكانية حل المشكلة. لكن ما زال هناك حاجة لمزيد من الدراســـات والمقترحات مطلوبة لحل مشكلة فجوة التوقعات فى المراجعة. ويتطلب ذلك المزيد من البحوث التى يجب إنجازها في هذا الإتجاه ولعل الباحث يوصى من وجهة نظرة بإجراء بعض البحوث مثل:

- كيف يمكن تفعيل دور المنظمات المهنية للعمل على تقليص فجوة التوقعات في المراجعة.
- كيفية العمل نحو توحيد الإجراءات والقرارات الهامة في عملية المراجعة.
- كيفـية تفعيل دور ومسئولية المراجع في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية والتقرير عنها.
- كيفـية تدعـيم اسـتقلال المـراجع وتحريره من ضغوط الإدارة وإدراك مستخدمي تقرير المراجعة لذلك.
- تفعيل المسئولية القانونية للمراجعين في جمهورية مصر العربية بما يتناسب مع أهمية المهنة للاقتصاد القومي وخطورتها عليه.
- البحـث في إمكانية تطبيق وسائل رقابية على المراجعين مثل رقابة النظير أو لجان المراجعة في جمهورية مصر العربية.
- البحث في كيفية توعية مستخدمي تقرير المراجعة وتعريفهم بطبيعة عملية المراجعة وتحقيق الاتصال بينهم وبين المراجعين.

قائمة المراجع

أ – مراجع باللغة العربية :

١. السقا، السيد أحمد إسماعيل " فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهنى في المملكة العربية السعودية" **البحوث المحاسبية** – المجلد الأول – العدد الخامس: سبتمبر ١٩٧٩.

٢. الصادق ، زكريا محمد "نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة" **مجلة التجارة والتمويل** – المجلة العلمية– كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثانى ١٩٨٤.

٣. راضى ، محمد سامى ، " فجوة التوقعات في المراجعة "ثلاثة معايير مراجعة جديدة للتغلب على فجوة الاتصالات في بيئة المراجعة"، **المحاسبة، الجمعيات السعودية للمحاسبة**، مارس ١٩٩٧، ص ٤٢ – ٤٣.

٤. _____، "فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول ،دراسة إنتقادية،" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد السادس والثلاثون، مارس ١٩٩٩، الجزء الثانى.

٥. مصطفى، صادق حامد "نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة : دراسة تحليلية نقدية مقارنة" ، **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين**، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السابع والأربعون، ١٩٩٤.

٦. متولى، سامى وهبة، "فجوة التوقعات في المراجعة ، أسبابها وسبل تضيقها". **المجلة العلمية لكلية التجارة ، فرع جامعة الأزهر للبنات** ، العدد العاشر ، يناير ١٩٩٣.

٧. وزارة التجارة الخارجية " **معايير المحاسبة المصرية** " ٨ شارع عدلى ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية سبتمبر ٢٠٠٢.

٨. وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية "معايير المراجعة المصرية" **الوقائع المصرية، ملحق الجريدة الرسمية**، العدد ٢٣٩ أكتوبر ٢٠٠٠.

ب – مراجع باللغة الإنجليزية :

- Abbott, Joann, "Accountants, precarious prech", **Practical Accountant.** Jan 1994, pp. 36 - 42.

- AICPA, The Commission on Auditor, Responsibilities: **Report Conclusions and Recommendation**. New York: 1978.

_____; "Restructuring professional standards to Achieve professional excellence in a changing environment, **Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants.** New York: 1986.

_____;"National Commission on Fraudulent Financial Reporting, **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.** October 1987..

_____; **"The Expectation Gap Standards: Progress, Implementation Issues, and Research Opportunities"** Edited by Guy, D and A. Winters. New York, (1993)

_____; "**Auditing Procedures Study, Audit Sampling**", New York 1996.

_____; " Statement On Auditing Standards No. 82: **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**. New York; 1997.

_____; "**Horizons For The Auditing Standard Board",** New York, 1998

Antle, R, " The Auditor as an economic agent", **Journal of Accounting Research,** Autumn 1982. pp 503-527.

_____., "Auditor Independence", **Journal of Accounting Research**, vol. 22, No. 1, Spring 1984.

Arrington, C. E. William A., Hillison and Paul F. Williams, "The Psychology of Expectations Gaps: why is there so much dispute

about auditor responsibility", **Accounting and Business Research,** Autumn, 1983, pp. 243 - 250.

Arens , A . and J. Loebbecke "**Auditing , An Integrated Approach** " Prentice Hall, Inc. Seventh Edition , 1997.

_____ " **Auditing, An Integrated Approach** " Prentice Hall, Inc. Sixth Edition, 1994.

Baiman, S., "Agency Theory", **Paper Presented at the 1984 Consortium A.A.A.,** Toronto, Canada, 1984 pp1-26.

Benau, M. G., and Humphrey, C., "Beyond the audit expectation Gap: learning from the experience of Britain and Spain", **European Accounting Review, vol.** 1, 1992. pp. 303 - 330.

Butler, S; B. Ward, and M, Zimbelman., " The Expectation Gap: Auditors' and Investors' Perceptions of Auditors' Fraud Detection Responsibilities", **Working Paper,** October 9, 2000.

Chandler, R. & Edwards, J.R., "Recurring issues in auditing: back to the future?" **Accounting, Auditing and Accountability Journal,** vol. 9, No. 2, 1996, pp. 4 - 29.

Chow, and S. Rice " Qualified Audit Opinion and Auditor Switching", **The Accounting Review,** January, 1983, pp. 1 – 22.

Cook, J. M., Freedman, E. M., Groves, R.J., Madonna, J.C., O'Malley, S. F. and Weinbach, L.A., "The Liability Crisis in the United States: Impact on the Accounting Profession", **Journal of Accounting.** November 1992, pp. 18 - 23.

Defond, M.L., "The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching", Auditing: **A Journal of Practice & Theory.** Spring 1992, pp. 16-31.

Dyer, J. L., " Toward the Development of Objective Materiality Norms", **The Arthur Andersen Chronicle,** October 1975.

Epsterin, M. J. and Geiger A., "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap", **Journal of Accountancy,** January. 1994, pp. 60 - 65.

Fisher, M., "The Effects of Reporting Auditing Materiality Levels Publicly, Privately, or Not at All in an Experimental Markets Setteing", **Auditing: A Journal of Practice & Theory.** Vol. 9. Suppl.1990.

Flint, D., "**Philosophy and principles of auditing**", London: Macmillan Education Ltd., 1988.

G Jesdal, F., " Accounting for Stewardship", **Journal of Accounting Research,** Spring 1981. pp. 208 – 231.

Gay, G., Schelluch, P., and Reid, L, "Users' Perceptions of The Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and reporting of Fraud, Other Illegal Acts and Error", **Australian Accounting Review**, May 1997, pp. 51 - 61.

Gibson, K- M., Pany, K; and Steven H., "Do We Understand Each Other?". **Journal of Accountancy,** January 1998, pp. 53 - 59.

Godsell, D., "Auditors' Legal Liability and the Expectation Gap", **Australian Accountant,** February 1991, pp. 22 - 28.

Guy, D. M. and Sullivan, J.D., "The Expectation Gap Auditing Standards", **Journal of Accountancy**, April 1988, pp. 36 - 46.

Hendrickson, H., and Espahbodi, R., "Second Opinion, Opinion Shopping and Independence", **The CPA Journal,** March 1991, p. 27.

Hrisak, Daniel M., "U.S Auditors Must Blow Whistle on Fraud", **Chartered Accountants Journal of New Zealand**, ANZ, May 1997, pp. 66-68.

Hojskov, L., " The Expectation Gap Between Uses, and Auditors, Materiality Judgment in Denmark" **Paper Presented at " The second Asian Pacific Interdisciplinary research in Accounting Conference"** , August 4- 6, 1998.

Humphrey, **C.,** Moizer, P. and Turley, S., "An Empirical Dimensions to Expectations", **Accountancy**, October 1991, p. 21.

_____., **"The Audit Expectation Gap in the Uk"**, The Research Board, ICAEW, London: 1992.

ICAEW, **"The Audit Expectation Gap in the United Kingdom"**, ICAEW, London: 1992

Jenkins, B., "An Auditor's Guide to Bridging the GAP", **Accountancy** October 1990, pp. 22 - 23.

Jensen, N., " Organization Theory and Methodology." **The Accounting Review,** April , 1983. pp. 319 – 337.

_____ and W.H Meckling " Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" , **Journal of Financial Economics.** 3. 1976, pp. 305 – 360.

Kida, T., " An Investigation Into Auditors' Continuity and Related Qualification Judgments," **Journal of Accounting research,** Autumn, 1980. pp. 506 – 523.

Lee, T., "Financial Reporting Quality Labels: The Social Construction of the Audit Profession and the Expectations Gap", **Accounting, Auditing & Accountability. Journal,** vol. 7, No. 2, 1994,pp. 30 - 49.

Leslie, D. A., " **Materiality",** CICA, Canada 1985.

Lewis, L. B., " Expert Judgment In Auditing: An Expected Utility Approach," **Journal of Accounting Research,** Autumn, 1980. PP. 594 – 602.

Liggio, C. D. "The Expectation Gap: The Accountants' Legal Waterloo?" **CPA Journal,** July 1975, pp. 23 - 29.

Lowe, Jordan, "The Expectation Gap in the Legal system: Perception Differences between auditors and judges". **Journal of Applied Business Research,** vol. 10, No. 3, Summer 1994, pp. 39 - 44.

Macdonald, W.A., **"Report of the Commission to study the public's Expectations of Audits"**, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1988.

Magee, R.P., " Discussion of Auditor's Loss Function Implicit In Consumption – Investment Models", Studies on Statistical Methodology In Auditing" **Journal of Accounting Research, Supplement,** 1975, pp. 121 – 123.

Miller, J. R., Reed, S. A., and Strawser, R. H., "The New Auditor's Report: Will it close the Expectation Gap in Communications?" **The CPA Journal,** May 1990, pp. 68 - 72.

Monroe, G.S. and Woodliff, D.R., "The Effect of Education on the Audit Expectation Gap", **Accounting and Finance**, May 1993, p. 62.

_____ "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence", **Accounting and Finance,** May 1994, pp. 47 - 74.

_____"Great Expectations: public Perceptions of the Auditor's Role", **Australian Accounting Review**, November 1994, pp. 42 - 43.

Porter, B., "An Empirical study of the Audit Expectation -performance Gap", **Accounting and Business Research,** vol. 24, No. 93, 1993, P. 49 - 68.

Patillo, J. W., " The Concept of Materiality in Financial Reporting", **Financial Executive Research Foundation,** New York, 1976.

Ray. T, "**SEC Issues (Staf of Accounting Bulletin) SAB on Materiality**". Article # 1, October, 1999.

Robinson, C and L. Fertuck, " Materiality, An Emperical Study of Actual Decisions". **The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation,** Research Monograph nr. 12., 1985.

Rosen, L.S., " An Empirical Study of Materiality Judgments by Auditors, Bankers, and Analysts" **Research to Support Standard Setting in Financial Accounting: A Canadian Perspective,** The Clarkson Gordon Foundation, 1982.

Schwartz, K,B. and Menon, "Auditor Switches by Failing Firms" , **The Accounting Review,** April. 1985.PP. 248 – 261.

Schelluch, P. and Green, W., "The Expectation Gap: The Next Step", Australion **Accounting Review**, September 1993, pp. 19 -22.

Sikka, B.; A. Puxty; H. Wilmott and C. Cooper, "**Eliminating the Expectation Gap**", Charlered Association of Certified Accountants, 1992.

_____ "The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence", **Critical perspectives on Accounting,** vol. 9, No. 3, June 1998, pp. 299 - 330.

Simunic, D. A., "Auditing, Consulting, and Auditor Independence", **Journal of Accounting Research**, vol. 22, No. 2, Autumn 1984, pp. 679-702.

Shockley, A. R., "Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis", **The Accounting Review**, October 1981, pp. 785 - 800.

Stephen,W. "Auditing: A Comparison of Various Materiality Rules of Thumb". **The CPA Journal Online**, June 1989.

Sweeney, Breda, "Bridging the Expectations Gap-on Shakey Foundations", **Accountancy Ireland**, April 1997, pp. 18 - 20.

Tony, Bingham, "Year 2000: The Ultimate expectation gap. Issue?" **Accountancy** , September. 1997, pp. 98 - 99.

Taylor, D. and G. W. Glezen " **Auditing : an Assertions Approach"** Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc.

U.S. General Accounting Office, **"The Accounting Profession: Major Issues**: **Progress and Concerns";** Washington, D.C. Government Printing Office 1996.

U.S. Senate, Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the committee on government operations, **Metcalf staff Report**, The Accounting Establishment: A Staff Study" U.S. Government Printing office, 1976.

Waller, D., "Time to get ride of true and fair?", **The Accountant's Magazine,** December 1990, p. 53.

Woolf, E., "**Auditing today**", Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1986..

Woolsey, S,. "Approach to Solving the Materiality Problem", **Journal Of Accountancy**, March, 1973

_____ ".materiality Survey", **Journal of Accountancy,** September, 1973.

Zeune, Gary D., "Bloodhounds not Watchdogs!", **Business credit**, September, 1997, pp. 30 - 32.

ملحق البحث رقم (١)

المـــرفق هـــو القوائـــم المالية لإحدى الشركات الخاصة المصرية والمسجلة في بورصة الاوراق المالـــية فـــي جمهورية مصر العربية ولها أسهم متداولة. هذه القوائم المالية المرفقة هى لشركة .....(ذكر الباحث أسم الشركة لمفردات العينة أثناء المقابلة الشخصية) وهى عـــبارة عن القوائم المالية المنشورة عن عام ٢٠٠١ وقد قام الباحث بعرضها بشكل مختصر بما لا يخل بالعلاقات النسبية بين عناصرها الأساسية.

بافتراض وجود خطأ بعنصر المخزون والذي يمثل عنصر أساسيا من عناصر الأصول المتداولة فـــى هذه الشركة يساوى ٣٥ مليون جنيها بالزيادة (المخزون الوارد بالقوائم المالية أكبر من الحقيقة بالقيمة المذكورة).

المطلوب من سيادتكم في ضوء المعلومات الواردة بالقوائم المالية المرفقة وفى ضوء ما تعرفه مـــن معلومـــات عـــن تلـــك الشركة هل ترى أن هذا الخطأ هام نسبيا؟ (أي يؤثر على قرار مستخدمي القوائم المالية).

نعم ☐ لا ☐

أيا كانت الإجابة التى تراها سيادتكم

ما هو حد الأهمية النسبية الذى تراه مناسبا لهذه الحالة؟ ☐

إذا تغير الافتراض السابق وكان الخطأ بالنقص (أي أن رقم المخزون الظاهر بالميزانية أقل من الحقـــيقة بالمـــبلغ المذكور) هل يغير ذلك من إجابتكم السابقة؟ وهل يتغير حد الأهمية النسبية السابق تحديده؟

نعم ☐ لا ☐

حد الأهمية النسبية الذى تراه مناسبا ☐

القوائم المالية المنشورة لإحدى الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية (معروضة بشكل مختصر دون الإخلال بالعلاقات النسبية بين عناصرها)

(المبالغ بالمليون جنيه مصرى)

بيان	١٩٩٩/٢٠٠٠	٢٠٠٠/٢٠٠١
قائمة الدخل:		
إجمالى الإيرادات	٧,٢٣١	٧,٤٧٨
مجمل الأرباح	٢,٣٠٨	٢,٤٦٠
الدخل من العمليات الجارية	٤٨٧	٦٦٤
الدخل بعد الفائدة	٦١١	٦٨٢
الدخل من عمليات غير متكررة	٨	---
صافى الدخل بعد الضريبة	٢٩٤	٤٦٩
الميزانية العمومية:		
أصول ثابتة	٢,٥١٦	٢,٩٠٤
مخزون	٦٩٧	٨٢٣
أصول متداولة أخرى	٣,٣٤١	٣,٧٣٣
إجمالى الأصول	٦,٥٥٤	٧,٤٦٠
الالتزامات وحقوق الملكية:		
حقوق الملكية	٣,٠١٢	٣,٤٠٠
التزامات طويلة الأجل	١,٥٦٥	١,٥٦٨
التزامات متداولة	١,٩٧٧	٢,٤٩٢
إجمالى الالتزامات وحقوق الملكية	٦,٥٥٤	٧,٤٦٠