

أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية

د.كمال أحمد يوسف*

د.الهادي آدم محمد*

د.أسعد مبارك حسين*

المستخلص:

هدف البحث إلى معرفة أثر عدم إلتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب وسلوك مهنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. وتم توزيع استبانته على بعض مكاتب المراجعة في السودان. وتوصل البحث إلى عدد من النتائج منها، الإهمال المهني وعدم الكشف عن إي دليل مادي يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة، إبداء الرأي الفني المحايد في تقارير لم يتم فحصها هو أو أحد معاونيه يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة.

Abstract

The research aims to identify the effect of the non-complying of the external auditor with the rules and ethics and conduct of the audit profession to narrow the expectations gap in the audit. A questionnaire was distributed to some of the audit offices in Sudan , and the following findings have been reached, professional negligence and non-disclosure of any physical evidence lead to the expectations gap in the audit, to express neutral technical opinion in the reports which are not examined by him or one of his assistant leads to expectations gap.

* د. كمال احمد يوسف، أستاذ المحاسبة المشارك، جامعة النيلين، كلية التجارة.

* د. الهادي آدم محمد، أستاذ المحاسبة المشارك، جامعة النيلين، كلية التجارة.

* د. اسعد مبارك حسين، أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة النيلين، كلية التجارة.

أولاً: المقدمة

تمهيد

أدى التطور التكنولوجي والاقتصادي إلى ظهور الأسواق المالية، وازدادت حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى خدمات المراجع لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية. ونتيجة لعدم التزام المراجع بمعايير المراجعة العامة مثل المعيار الثالث والذي يتناول بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني، ظهرت فجوة التوقعات في المراجعة، مما تسبب في خروج كثير من المستثمرين من السوق نتيجة اعتمادهم على تقارير المراجع غير السليمة. يناقش الباحثون في هذه الدراسة أثر عدم التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب وسلوك مهنة المراجعة في حدوث فجوة التوقعات. مشكلة الدراسة:

لحدوث فجوة التوقعات في المراجعة أسباب عديدة ويعد عدم الالتزام بقواعد وآداب وسلوك مهنة المراجعة من أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوثها، ولتحديد المشكلة بدقة يصيغ الباحثون المشكلة عبر التساؤلات التالية:

1- هل عدم التزام المراجع بأمانة المهنة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة؟

2- هل الإخلال بآداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة؟

فرضيات الدراسة:

يختبر الباحثون الفرضيات التالية:

1- عدم التزام المراجع بأمانة المهنة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.
2- الإخلال بآداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.

أهمية الدراسة:

يسلط الباحثون الضوء على مدى التزام المراجع بالمعايير العامة للمراجعة GAAS والمعياري الثالث على وجه الخصوص والذي ينص على بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أدائه لعملية المراجعة وفي إعداد التقرير. وذلك من أجل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1- معرفة أثر عدم التزام المراجع بأمانة المهنة في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة.

2- معرفة أثر عدم الالتزام بقواعد وآداب مهنة المراجعة في حدوث فجوة

التوقعات في المراجعة

ثانياً: الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت مدى الالتزام بقواعد السلوك

المهني و فجوة التوقعات في المراجعة منها:

- دراسة: Humphrey، (1993م) تناولت فجوة التوقعات في المملكة المتحدة،

وهدفت للوقوف على الأسباب التي تتعلق باختلاف وجهات النظر بين

المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، ومن النتائج التي توصلت إليها التأكيد

الفعلي لوجود فجوة التوقعات في المملكة المتحدة، وهناك العديد من الأسباب

التي تتعلق باختلاف وجهات النظر بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية

حول طبيعة المراجعة والمهام الحالية للمراجع الخارجي والدور المرتقب منهم.

- دراسة: سعيد، (2002م) هدفت إلى معرفة الأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات

في الواقع العملي لمهنة المراجعة في السودان. وتوصلت الدراسة إلى وجود

- فجوة توقعات في المراجعة في السودان، عدم تركيز ديوان المراجعة العام بتدريب المراجعين على استخدام الكمبيوتر خاصة وأن الوحدات الحكومية تقوم بإعداد حساباتها عن طريق الحاسب الآلي، وجود اختلاف بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حول الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات.
- دراسة: السديري و العنقري (2005) هدفت إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اتفاق بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية، ووجود تأثير لتنظيم وممارسة المهنة بالتحديات المعاصرة للمراجع الخارجي.
- دراسة: الناصر (2008م) هدفت إلى التعرف على القواعد الأخلاقية التي تنظم السلوك المهني لأعضاء المهنة والتزام المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية بقواعد السلوك المهني الدولي، وما نصت عليه التشريعات اليمنية بهذا الخصوص وتحديد الصعوبات والمعوقات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها توحيد التزام المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المراجعة باليمن بقواعد السلوك المهني الدولية، وهناك العديد من الصعوبات والمعوقات التي تحد من التزامهم بها.
- دراسة فضايلو (2011م) هدفت إلى التعرف على الجهود الفكرية والمهنية للحد من فجوة التوقعات في المراجعة، تشخيص فجوة التوقعات في المراجعة وآليات المراجعة عن طريق بحث دليل عن علاقة الفجوة ببعض المحاور الأساسية في المراجعة. وتوصلت إلى أن تأهيل المراجعين وزيادة خبرتهم في مجال ممارسة المهنة يقلل من فجوة التوقعات، الرقابة على أداء المراجعين يقلل من فجوة التوقعات.

- دراسة إسماعيل (2012م) هدفت إلى دراسة ومعرفة أثر السلوك الذاتي المهني للمحاسب والمراجع القانوني على أداء الخدمات الضريبية وثقة الممولين. وتوصلت إلى أن أداء الخدمات الضريبية لا يوتر سلباً في سلوكه الذاتي وأدائه المهني المتعارف عليه، وإن التزام المراجع القانوني بمبدأ النزاهة في علاقاته المهنية يساعد في تعزيز ثقة سلطات الضرائب في أعماله.

ثالثاً: الإطار النظري لقواعد السلوك المهني

عرفت قواعد السلوك المهني بأنها "هي مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس، ناجحاً في مهنته، وقادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه" أو هي " مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة من قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم (مكي، 2013) وتهدف هذه القواعد والمبادئ إلى:

1. وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة كمياري للصواب والخطأ لأزمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.
2. رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.
3. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المستفيدة الأدبية والمعنوية والمادية.

4. بث الطمأنينة والثقة في نفوس المعنيين بالأمر من الأطراف المستفيدة من خدمات المحاسبين والمراجعين بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على ألتزام معايير معينة ومستويات عملية وفنية وهذه القواعد والمبادئ قد تكون قواعد قانونية صادرة من سلطة تشريعية أو قواعد تنظيمية صادرة من منظمات مهنية، وقد تكون قواعد مكتوبة أو قواعد عرفية. (يوسف، 2015، ص 55)

تهدف قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لأن تكون نموذجاً لدليل أخلاق، وتنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: ينطبق على المحاسبين المهنيين.

1- النزاهة والموضوعية: يقصد بالنزاهة التعامل العادل والمصادقية، ويترتب مبدأ الموضوعية على التزام جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة الذهنية والتحرر من تعارض المصالح. كما أن مبدأ الموضوعية يرتب التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح (كراجة، 2004م، ص 86-88)

أمانة المهنة تنحصر في أن يضمن المراجع في تقريره كل الحدود التي فرضت عليه وأيضا الانحرافات في الاصول المهنية وما تقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة ويعتبر المراجع مخالفاً بالأمانة المهنية إذا:

- لم يكشف عن دليل مادي أثناء تأدية لواجبه.
- أهمل مهنياً في خطوات فحصه أو في تقرير فحصه.
- أبداء رأيه رغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأي ولم يشر إلى ذلك في تقريره.

- إذا وقع تقريرٌ عن حسابات لم يتم فحصها هو أو أحد مساعديه
- إذا تغافل في الحصول على إيضاحات كان يمكن الحصول عليها أثناء المراجعة كانت تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش أو تزوير.
- مخالفة الإجراءات والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- إذا اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام شخص بجرد أو تقويم بعض الأصول في وقت توافر لديه الشك في نوايا هذا الشخص أو الأشخاص المكلفين بهذا التقويم ولم يتم بالتحقيق أو يورد بشأنه تحفظاً خاصاً. (يوسف، 2015، ص 55)
- 2- حل الصراعات الأخلاقية: يواجه المحاسب المهني من وقت إلى آخر أوضاعاً تثير تعارضاً بين مصالحهم، وقد ينشأ هذا التعارض بطرق مختلفة تتراوح بين معضلة تافهة نسبياً إلى الحالة القصوى من الغش والاحتيال، وليس من الممكن وضع قائمة شاملة بتلك الحالات المحتملة من الصراع التي يمكن أن تحدث، كما أن الحقائق والظروف في كل حالة تتطلب تدقيقاً وبحثاً من قبل الأطراف المعنية.
- 3- الكفاءة المهنية: يمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين هما بلوغ الكفاءة المهنية وتتطلب مستوى عالٍ من الثقافة العامة، وبعد ذلك تعليم متخصص وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة ثم الخبرة العملية. والمحافظة على الكفاءة المهنية وتتطلب الانتباه المستمر للتطورات في مهنة المحاسبة، كما ينبغي أن يتبنى المحاسب المهني برنامجاً خاصاً مصمماً لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة المهنية.
- 4- السرية: يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أداءه واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها. (حماد والدويرى، 2003، ص ص 279-281)

5- الأنشطة عبر الحدود: عند تطبيق المتطلبات الأخلاقية في الأنشطة عبر الحدود فقد تنشأ عدة مواقف، وما إذا كان المحاسب المهني عضو في المهنة في بلد واحد فقط أو أنه عضو كذلك في المهنة في البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات يجب أن لا يؤثر ذلك على أسلوب التعامل مع كل وضع.

6- الممارسة الضريبية: يجب على المحاسب القانوني الذي يؤدي خدمات ضريبية أن يكون مؤهلاً لتأديتها بكفاءة عالية. حيث أكدت على ذلك العديد من المنظمات المهنية المهتمة بتطوير وتحسين الخدمات المهنية للعملاء.

7- الدعاية: يجب على المحاسبين المهنيين أثناء تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم ألا يستعملوا وسائل تسمى إلى سمعة المهنة، وألا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم، وألا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين

الجزء الثاني: ينطبق على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة (الاتحاد الدولي، 2003، ص 96)

1- الاستقلالية: يقصد بالاستقلال الذهني حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء الرأي دون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد، أما الإستقلال في الظاهر يقصد بها الإبتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني للمؤسسة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التاكد. (على وشحاتة، 2008، ص 92)

2- الكفاءة المهنية والمسئوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين: يجب أن يتمتع المحاسبون المؤهلون العاملون في الممارسة العامة عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية إن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها، ما لم يحصلوا على الاستشارة الكفوة والمساعدة التي تمكنهم من الأداء المرضي لتلك الخدمات.

- 3- الأتعاب والعمولات: تتمثل أتعاب المراجعة في المبلغ الذي يحصل عليه المراجع الخارجي من منشأة العميل محل المراجعة مقابل ما يقدمه من خدمات، وتعرف أتعاب المراجعة بأنها "تمثل تكلفة الجهد المبذول محسوبا على أساس معياري الساعة، ومضافا إليه أى نفقات معنية أخرى". وتتم مرحلة تحديد الأتعاب بأربعة مراحل رئيسية وهى مرحلة تحديد المراجع للأتعاب، ومرحلة الإتفاق مع العميل، ومرحلة تقديم الفواتير للعميل، ومرحلة تحصيل الأتعاب. (الطار، 2003، ص178)
- 4- الأنشطة التي لا تتوافق مع ممارسة المحاسبة العامة: يجب ألا يرتبط المحاسب المهني أثناء الممارسة وبنفس الوقت في عمل أو وظيفة أو نشاط ربما يسئ إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلاله أو إلى السمعة الحسنة للمهنة والتي لا تتوافق مع تقديم الخدمات المهنية.
- 5- أموال العميل: يجب على المحاسب المهني أثناء الممارسة، والذي يوكل إليه بأموال خاصة بالعميل أن يحتفظ بتلك الأموال بشكل منفصل عن أمواله وأموال شركته، وأن يستعمل تلك الأموال للأغراض المخصصة لها فقط، وأن يكون مستعدا دائما للمحاسبة عن تلك الأموال لأي شخص مخول بالمحاسبة عنها.
- 6- العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين: أن التعاون والإحترام المتبادل بين أعضاء المهنة هو جوهر هذه العلاقة والإبتعاد عن أى تصرف يؤدي الى تنافس غير شريف بينهم. حيث أشارت الى ذلك معظم المنظمات المهنية وأنه يجب على جميع أعضاء المهنة المحتفظة على علاقة الود والإحترام المتبادل بينهم، فهم يدينون لبعضهم البعض بالمساندة والمساعدة المعنوية كما يتوجب عليه رفض أى مهمة أو الإمتناع عن القيام بأى عمل من شأنه الحاق الضرر بعمل زميل آخر. (الناصر، 2008، ص126)

7- الإعلان والترويج: يقصد بالإعلان والدعاية هو حصول المجتمع على معلومات تتعلق بخدمات المراجعة وبأولئك الذين يقدمون هذه الخدمات. ولإحكام الرقابة على الدعاية والإعلان عن خدمات المراجعين إشتراطت أغلب قوانين شرف المهنة على أن تكون صحيحة وغير مضللة وغير خادعة، وأن تكون بإسلوب دعائي عادي وغير مغالي فيه. (اشتوى، 1991م، ص40)

الجزء الثالث: ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

1- تعارض الولاء: على المحاسبين المهنيين المستخدمين، واجب الولاء لأصحاب أعمالهم ولمهنتهم، لكن قد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما، لذلك يجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته، وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها، على أنه لا يسمح للموظفين قانوناً أن يخرقوا القانون، وقواعد ومعايير مهنتهم، وأن يكذبوا أو يضللوا العاملين كمدققين لصاحب العمل، ولا أن يضعوا أسماءهم أو يرتبطوا ببيان لا يمثل الحقائق.

2- دعم الزملاء المهنيين: يجب على المحاسب المهني وبشكل خاص الذي له سلطة على غيره إعطاء الاهتمام اللازم لحاجات الغير إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب عليه التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية.

3- الكفاءة المهنية: قد يطلب من المحاسب المهني الذي يعمل في الصناعة أو التجارة أو التعليم أن يقوم بمهامها، والتي قد لا يكون لديه التدريب الكافي والخبرة بها، عندها عليه أن لا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها، وعليه أن يلتمس المساعدة من خبير آخر حيثما كان ذلك مناسباً.

4- عرض المعلومات: من المتوقع أن يعرض المحاسب المهني المعلومات المالية بشكل كامل وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح.

هناك عدة أسباب تدعو مكاتب المراجعة إلى التمسك بالسلوك المهني منها: (Kathy 2002, p 2)

1. احتمالية مقاضاتها قضائياً والابتعاد عن أصابع الاتهام: بدون القيم الأخلاقية القوية قد تتحرف مكاتب التدقيق بسهولة نحو القضايا، حيث أن خرق القانون يؤدي إلى إقامة القضايا على المكاتب واتهامها.

2. القبول العام للمراجع: إن الممارسات غير الأخلاقية لمكتب التدقيق في عالمنا الذي يدعو إلى الشفافية، قد تؤدي إلى معاقبته ومقاطعته وطرده من السوق.

3. ثقة المجتمع: يتجنب المستثمرون الشركات التي لا تتصرف بشكل أخلاقي ولا تتحمل المسؤولية، وقد كان القلق حول الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية هو السبب في الانخفاض الأخير في أسواق المال.

4. ثقة العميل: تعد نوعية وتوفر الخدمة من العوامل المؤثرة فقط على الاحتفاظ بولاء العميل لمكتب التدقيق، فالعملاء اليوم ينظرون أيضاً إلى سمعة المكتب أيضاً.

5. الفخر بالنفس: يفتخر القادة والموظفون بأنفسهم وبإنجازاتهم عندما يعلمون بأنهم لم يستخدموا أساليب ملتوية لتحقيق أهدافهم.

6. القيام بالأمر الصحيح: هناك اعتقاد سائد لدى منظري الأخلاقيات والقادة العظماء في تاريخ البشرية، بأنه يجب أن نعمل الشيء الصحيح والأخلاقي.

يعد المحاسب أو المراجع مخرلاً بأداب وسلوك المهنة إذا:

1. إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة.

2. إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع قواعدها،

كمنح عمولة أو سمسة عن أفراد الجمهور.

3. إذا فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.
 4. إذا حاول استدراج موظف زميل لهم للعمل معهم في مكتبهم.
 5. إذا لم تتناسب الغاية مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال.
 6. إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير إلى ذلك صراحة
 7. إذا أفضى أسراراً مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه.
- (يوسف، 2015)

وعليه فإن الاخلال بهذه القواعد ومخالفة أحكامها يعد بدون شك إخلالاً بواجبات المهنة وشرفها وكرامتها وأن الجزاء لهذه المخالفات هو إمكان محاكمة المخالف تأديباً أمام الهيئات التأديبية.

رابعاً: فجوة التوقعات في المراجعة:

إن أول من استخدم فجوة التوقعات هو (liggo) عام 1974م وذلك من خلال مقال أوضح فيها أن فجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء والمتوقع كما يتصورها كل من المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقعات (مصطفى، 1994م، ص59-60)

عرفت فجوة التوقعات بأنها (مدي الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراقب المالي لأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من المراقب المالي وبين ما يقدمه لهم الآن). (أحمد 2002م، ص10)

كما عرفت الفجوة بأنها (باختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها أن تحققه. (متولى، 1993، ص172)

كما عرفت من وجهة نظر مراجع الحسابات بأنها "الفجوة تظل بين ما يقدمه مراجع الحسابات وما يتوقع المساهمون الحصول عليه من مراجع الحسابات" (الجعفري، 2006م، ص9)

(أنها فائض الطلب على خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات، أو هي ببساطة كم ونوع الزيادة فيما يطلبه أصحاب المصلحة في الشركات وتقرير مراجع الحسابات من خدمات ومسئوليات عما يقدمه مراجع الحسابات فعلا من خدمات وما يتحمله من مسؤوليات(على، 2009م، ص5)

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بخصائص عديدة منها: (عبيد والسيد، 2007م، ص9)
أ- فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات المراجع. ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسئوليات مراقب الحسابات، ومن أهم هذه الأسباب أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معا، ومن طبيعتها أنها تتشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين، المادي والمهني.
ب- فجوة التوقعات غير ساكنة، أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما، طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات وعرض خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات.

ج. فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مراقب الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسئوليته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني.

د. فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسئوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في

مؤديها من جهة، كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والإعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لإتخاذ القرارات هـ. فجوة التوقعات، دولية ونسبية، لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، لكن بدرجة أو بأخرى، وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات لدول العالم الثالث، مع ذلك تتباين الدول فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة. (عبدالله، 2011م، ص32)

هناك عدة آراء لتقسيم فجوة التوقعات منها:

الرأي الأول: يقسم فجوة التوقعات إلى:

1- فجوة المعقولة: وهي تنشأ لأن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية تطبيقاً لمعايير المراجعة (Hatherly, 1992)

2- فجوة الأداء: تمثل فجوة الأداء الفجوة بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المرجعون من أدائهم الفعلي وتنقسم تلك الفجوة إلى قسمين أو فرعين هما (أحمد، ص12-1) أ- فجوة المعايير الناقصة: وتتمثل تلك الفجوة فيما يمكن أن يتوقع المراجعون أن يفعلوه بشكل معقول، وبين ما الذي تتطلب المهنة ومعاييرها منهم المراجعون، هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين، وبين واجباتهم وفقاً لمعايير المراجعة.

ب- فجوة الأداء المعيب: وهي تلك الفجوة التي تمثل الفجوة بين واجبات المراجعين وفقاً لمعايير المهنة المقررة، وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين حيث يفشل في التصرف المهني الذي يتماشى مع معايير المراجعة المهنية.

الرأي الثاني: يقسم فجوة التوقعات إلى ثلاثة مكونات:

1. فجوة التقرير: وتظهر عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامّة مختلفة فيما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع وان هذه الفجوة ترجع إلى مجموعة من الأسباب الاختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع، وأسلوب صياغة التقرير، وعدم الإفصاح عن كل ما يتوقعه مستخدمي التقارير.

2. فجوة الأداء: تظهر عندما يكون أداء المراجع من المعايير الموضوعية، وان مسؤوليه تضيق الفجوة تقع على عاتق الجمعيات المهنية وشركات المراجعة، وترجع الفجوة إلى نقص الكفاءة المهنية للمراجع، وانخفاض جودة الأداء المهني، ومخاطر المراجعة.

3. فجوة الالتزام: وتظهر عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامّة مختلفة حول مسؤوليات المراجع، وان تضيق الفجوة يقع على الجهات المنظمة للمهنة والجهاز القانوني للدولة. وترجع هذه الفجوة إلى نقص المعرفة لدي العامة بواجبات مسؤوليات المراجع، المسؤولية القانونية للمراجع (البناز، 1999م، ص 69)، والشك في حياد واستقلال المراجع (متولى، 2002م، ص 197)

تعزى فجوة التوقعات لعدة أسباب منها:

1- اسباب متعلقة بتوقعات ورغبات مستخدمي القوائم المالية:

أ- مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية: يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة. ولا يتفق ذلك مع ما تتضمنه معايير المراجعة، حيث أن مسئول إعداد تلك القوائم تقع على عاتق إدارة المنشأة وليس المراجع. (دانيال، 2001م، ص 15)

ب- مسؤولية المراجع عن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار (الإنذار المبكر): يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابي يضمن قدرة المنشأة على

الاستمرار وعند فشل الشركة بعد أن يكون المراجع قد قدم تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية التي قام بمراجعتها، فإن أصابع الاتهام إنما تشير إلى المراجع بالإهمال والتقصير حتى لو كان الفشل نتيجة أحداث فجائية غير متوقعة وحدثت بعد إتمام عملية المراجعة. (راضى، 1999م، ص73)

ج- إكتشاف الغش التصرفات غير القانونية: تعد مسؤولية المراجع الخارجي عن رصد واكتشاف الغش اثناء المراجعة واحدة من المجالات الرئيسية التي تسهم في فجوة التوقعات ويعتقد الكثير من المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية أن راي المراجع غير المقيد يعني أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش الذي ربما يكون قد حدث أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة (السعدي، 2005م، ص23)

2- أسباب متعلقة بأداء المراجعين الخارجيين

أ- الشك في استقلالية المراجع: أن مهنة المراجعين تفقد شرعية وجودها في المجتمع إذا فقد المراجعون استقلالهم، و تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا استقلال محل شك من جانب مستخدمي القوائم المالية (صالح، 2001، ص22)

ب- انخفاض جودة الأداء في المراجعة: يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين و ثم زيادة عدم رضا المجتمع من عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة مثل أن يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عملاء جدد أو عدم فقد العملاء الحاليين، مما يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني وزيادة فجوة التوقعات (جربوع، 2005، ص381)

3- نقص الكفاءة المهنية للمراجع: الكفاءة المهنية تهدف للحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله ويجب على المراجع ان يبذل في عمله درجة معقولة من العناية والمهارة فإذا لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه

لعمله فان سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة. (خضير، 1996م، ص45-46)

خامسا: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: "عدم التزام المراجع أمانة المهنة يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة"

جدول رقم (3/2/7) يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الأولى:

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق			
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
1	عدم الكشف عن دليل مادي يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة.	2	0%	2	8%	2	8%	17	68%	4	16%
2	الإهمال المهني في خطوات فحصه يؤدي الي فجوة التوقعات في المراجعة.	2	8%	0	0%	2	8%	17	68%	4	16%
3	أداء الرأي في التقارير لم يتم بفحصها يؤدي الي فجوة التوقعات في المراجعة.	1	4%	2	8%	2	8%	16	64%	4	16%
4	تغافل المراجع في الحصول على إيضاحات مهمة يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	2	8%	1	4%	1	4%	16	64%	5	20%
5	اعتماد المراجع على شخص مشكوك فيه وفي فحص الحسابات يؤدي فجوة التوقعات في المراجعة.	1	4%	1	4%	1	4%	16	64%	6	24%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح للباحث من الجدول (3/2/7) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي العبارات الفرضية الأولى عدم التزام المراجع أمانة المهنة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة، أن غالبية الإجابات كانت عند المستويين "موافق بشدة" و"موافق".

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (8) - ديسمبر 2016م

جدول رقم (8/2/3) يوضح الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الفرضية الأولى:

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	التفسير
1	عدم الكشف عن دليل مادي يؤدي الى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة.	0.759	4	3.92	اوافق
2	الإهمال المهني في خطوات فحصه يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	0.986	4	3.84	اوافق
3	أداء الرأي في التقارير لم يتم بفحصها يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	0.957	4	3.80	اوافق
4	تغافل المراجع في الحصول على إيضاحات مهمة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.	1.067	4	3.84	اوافق
5	اعتماد المراجع على شخص مشكوك فيه وفي فحص الحسابات يؤدي فجوة التوقعات في المراجعة.	0.912	4	4.00	اوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (3/2/8) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على (عدم التزام المراجع امانة المهنة يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة) فإن الأوساط الحسابية لها تقع في المدى ما بين (3.80 - 4.00) والمنوال (4) لجميع العبارات والانحراف المعياري يقع في المدى بين (0.759 - 1.067) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

جدول رقم (9/2/3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الفرضية الثانية حسب اختبار (T):

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	
0.09165	0.54826	4.2800	25	الفرضية الأولى

اختبار (ت) للفرضية الثانية

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig.(2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرضية الأولى	46.699	24	.000	4.280000	4.0908	4.4692

المصدر: إعداد الباحثون، من الدراسة الميدانية، 2015م.

الجدول رقم (3/2/9) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمع التي تعبر عن الفرضية نلاحظ ان الوسط الحسابي لها 4.2800 بانحراف معياري 0.54826 وهذه القيمة تؤكد أن إجابات المبحوثين حول الموافقة.

ولتأكيد ماورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحثون اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة T المحسوبة 46.699 بدرجة حرية 24 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة لقيمة مستوى المعنوية 0.05 نجد أن قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وأنه يثبت صحة الفرضية التي تنص على (عدم التزام المراجع امانة المهنة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة).

الفرضية الثانية: "الإخلال بآداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول () يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية:

ت	العبارة	التكرار والنسبة %									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق			
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
1	توقع المراجع على بيانات منشأة له مصلحة شخصية فيها يؤدي الى فجوة التوقعات.	1	4%	11	44%	0	0%	5	20%	8	32%
2	مزاولة عمل المراجعة مع شخص غير مرخص له يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	0	0%	14	56%	0	0%	2	8%	9	36%
3	الحصول على عمل بطريقة تتنافى مع قواعد المهنة كمنح عمولة او سمسة يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	1	4%	12	48%	1	4%	2	8%	9	36%
4	مفاوضة العملاء بطريقة مباشرة او غير مباشرة بعمل يقوم به زميل يؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	0	0%	11	44%	1	4%	1	4%	12	48%
5	عدم تناسب الغاية مع الجهد وقيمة الأعمال تؤدي الى فجوة التوقعات في المراجعة.	1	4%	4	16%	0	0%	4	16%	16	64%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م
يتضح للباحث من الجدول () والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية الإخلال بأداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة، أن غالبية الإجابات كانت عند المستويين "عدم الموافق" و"موافق".

جدول رقم (11/2/3) يوضح الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية:

ت	العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	توقع المراجع على بيانات منشأة له مصلحة شخصية فيها يؤدي إلى فجوة التوقعات.	1.435	3.32	2	غير اوافق
2	مزاولة عمل المراجعة مع شخص غير مرخص له يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.	1.451	3.24	2	غير اوافق
3	الحصول على عمل بطريقة تتنافى مع قواعد المهنة كمنح عمولة أو سمسة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.	1.479	3.24	2	غير اوافق
4	مفاوضة العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بعمل يقوم به زميل يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.	1.474	3.56	5	اوافق شدة
5	عدم تناسب الغاية مع الجهد وقيمة الأعمال تؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة.	1.290	4.20	5	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (3/2/11) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على (الإخلال بأداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة) فإن الأوساط الحسابية لها تقع في المدى ما بين (3.24 - 4.20) والمنوال (2-5) لجميع العبارات والانحراف المعياري يقع في المدى (1.290

- (1.474) وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.
جدول رقم (12/2/3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الفرضية الثانية حسب اختبار (T):

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	
0.30594	1.52971	3.4400	25	الفرضية الثانية

اختبار (ت) للفرضية الثانية

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig.(2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرضية الثانية	11.244	24	.000	3.44000	2.8086	4.0714

المصدر: إعداد الباحثون، من الدراسة الميدانية، 2015م.

الجدول رقم (3/2/13) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمع التي تعبر عن الفرضية نلاحظ أن الوسط الحسابي لها 3.4400 بانحراف معياري 1.52971 وهذه القيمة تؤكد أن إجابات المبحوثين حول الموافقة.

ولتأكيد ماورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحثون اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة T المحسوبة 11.244 بدرجة حرية 24 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة لقيمة مستوى المعنوية 0.05 نجد أن قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وأنه يثبت صحة الفرضية التي تنص على (الإخلال بأداب وسلوك مهنة المراجعة يؤدي ألى فجوة التوقعات في المراجعة).

سادسا: الخاتمة

النتائج:

- 1/ الإهمال المهني وعدم الكشف عن أي دليل مادي يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة.
- 2/ إبداء الرأي الفني المحايد في تقارير لم يتم مراجع بفحصها يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات
- 3/ لا يعد الإخلال بأداب المهنة عاملا مؤثرا في إحداث فجوة التوقعات في المراجعة.

التوصيات:

- 1/ ضرورة وضع برنامج مراجعة فعال والالتزام بها ثناء عملية المراجعة.
- 2/ عدم التوقيع على تقارير دون فحصها.
- 3/ ضرورة طلب الإيضاحات التي تساعد في إبداء الرأي في حالة وجود غموض في الدفاتر والسجلات والمستندات.

مصادر الدراسة

- احمد، أمين السيد، روية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة الدراسات المالية التجارية، كلية التجارة بني سويف، العدد الثالث، 2002م
- إسماعيل، كمال بشير، أثر السلوك الذاتي والمهني للمحاسب والمراجع القانوني على أداء الخدمات الضريبية وثقة الممولين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2012
- أشتوي، إدريس عبدالسلام، المراجعة معايير وإجراءات، بنغازي: دار الكتب الوطنية، 1991م
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات التدقيق والسلوك الأخلاقي، عمان، 2003م
- الباز، مصطفى علي، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، 1999م.
- الجعفري، وسن عبد الصمد نجم، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006م.
- السديري و العنقري، فهده بنت سلطان وحسام بن عبدالمحسن، فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، 2005م

- السعدني، مصطفى حسن بينوني، "المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والامريكية والدولية"، المؤتمر العربي الاول، شرم الشيخ، 2005
- العطار، حسن عبدالحميد، دراسة اختبارية لمحددات أتعاب المراجعة في ظل التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال المصرية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 25، العدد الأول، 2003م.
- الناصر، عبدالكريم محمد، أثر قواعد السلوك المهني للمحاسب القانوني على رأيه في التقارير المالية- دراسته تطبيقية على المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2008
- جربوع، يوسف محمود، يوسف محمود جربوع، محددات مراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، بحث مقدم للمؤتمر العالمي الأول، الاستثمار والتمويل بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، 2005م.
- حماد والدويري، طارق عبدالعال وصفوت محمد عبدالمنعم، معايير وإرشادات المراجعة- معايير تقرير المراجع واخلاقيات المهنة، الأسكندرية:الدار الجامعية للنشر، 2003م
- خضير، مصطفى عيسي، المراجعة - المفاهيم والمعايير والإجراءات، الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية، 1996م
- راضي، محمد سامي، فجوة التوقعات في المراجعة-التشخيص والحلول، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، ج2، المجلد 36، 1999م

- دانيال، جورج، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية:الدار الجامعية، 2001م.
- سعيد، هويدا النور، فجوة التوقعات في المراجعة مدى مسؤولية المراجع عنها، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م
- صالح، رضا إبراهيم، الربط بين محتوى تقرير المراجع وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،الملحق الأول للعدد الثاني، 2001م.
- عبد الله، زينب الشيخ، المراجعة ومدى تأثيرها في الحد من فجوة التوقعات، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا 2011م.
- عبيد و السيد، حسين وشحاته، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية، الدار الجامعية 2007 م
- علي، عبد الوهاب نصر، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، المراجعة الخارجية الحديثة لشركات التجارة والصناعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م
- على و شحاته، عبدالوهاب نصر وشحاته السيد، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة،السكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008م.
- فضايلو، الهادي ابراهيم، المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2011م.

- كراجة، أشرف عبد الحليم محمود، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004 م
- متولي، سامي وهبه، فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد العاشر، 1993م.
- متولي، عصام الدين محمد، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، د.ن، 2002م
- مصطفى، صادق حامد، نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد السابع والأربعون، السنة الرابعة والثلاثون، 1994م.
- مكي، أماني خضر، أثر التزام المراجع الخارجى بقواعد السلوك المهني على عدالة الربح الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2013م
- يوسف، كمال أحمد، اساسيات المراجعة، الخرطوم: بدون ناشر، 2015م

المراجع الأجنبية:

- Humphrey, Christopher; Moizer, Peter; Turley, Stuart. "The audit expectation gap in Britain: An Empirical investigation", Accounting and Business Research ,1993, Vol. 23, Summer,.
- Kathy William, Is Your Planning A Continuous Process, Strategic Finance Magazine: Streetwise, July 2002
- Hatherly ,D.,Inn,J.,and Bron, T., the expanded audit report, the instate of chartered accountants in England and wales (London,ICAEW.1992).