

## المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات

### (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)

علي أحمد مصطفى زين(\*) محمّد عبد القادر أمين دياب(\*\*)

أحمد محمد السيد عبد الغفار(\*\*\*)

#### ملخص

تناول البحث دور المراجعة القضائية بصفتها أحدث الخدمات المهنية المستحدثة في تضيق فجوة توقعات في بيئة المراجعة المصرية، وخلصت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات في المراجعة لا ينفرد بها مجتمع من المجتمعات، بل هي مشكلة تعاني منها جميع المجتمعات، ولكون هذه الظاهرة يشترك بوجودها أكثر من طرف، أهمها المراجعين وما يفرض على مهنة المراجعة من قيود، ومستخدمي القوائم المالية ومدى معقولية توقعاتهم وتقرير المراجعة الذي يمثل حلقة الوصل بين طرفي الفجوة الأساسيين، لذلك إتجهت جهود الباحثين نحو هذه المشكلة للتعرف علي طبيعتها والعوامل التي ساعدت علي وجودها للعمل علي تضيق تلك الفجوة إلى أدنى حد ممكن.

وظهرت الحاجة إلى المراجعة القضائية كمجال ومدخل جديد وخدمة مهنية مستحدثة تمثل إمتداد للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة. ولذا قامت معظم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في العالم (Big4) بإدخال خدمات المراجعة القضائية، ومن هنا يمكن القول بأن تطبيق المراجعة القضائية سوف يساهم في تضيق فجوة

\* أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان.

\*\* أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان.

\*\*\* محاسب قانوني ودارس ماجستير - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان.

هذا البحث جزء من رسالة ماجستير تحت الإعداد بعنوان دور المراجعة القضائية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية (دراسة ميدانية)، كلية التجارة وإدارة الأعمال- جامعة حلوان .

التوقعات الناتجة عن عملية المراجعة الخارجية، وأن المراجعة القضائية بإعتبارها خدمة مهنية مستحدثة ليست بمثابة البديل لعملية المراجعة الخارجية، ولكنها مكملة لها، وذلك من أجل تلافي أوجه القصور والانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة الخارجية، والسعى للحد من فجوة التوقعات في المراجعة بإعتبارها جوهر الإنتقاد الموجه لمهنة المراجعة والمهددة لبقائها وإستمراريتها.

## Abstract

---

The research discusses the role of forensic Auditing as the latest advanced professional services to narrow the expectations gap in the Egyptian auditing environment. The study concluded that the expectations gap is not unique in a specific society, but is a problem for all societies and because this phenomenon is shared by the presence of more than the auditors and what is imposed on the audit profession from the restrictions and users of the financial statements. The reasonableness of their expectations, and the audit report, which is the link between the two main gaps, so the efforts of researchers went towards this problem to identify its nature and the factors which helped to exist to work narrowing the gap to the minimum.

And through the above, the need for forensic Auditing has appeared as a new field, a new entrance and new

professional service that Represents an extension of the services which are provided by the audit profession. Therefore, most of the major audit offices in the world (Big 4) have introduced forensic Auditing services. Hence, its application will contribute to narrowing the gap in expectations resulting from the external audit process and forensic Auditing as an innovative professional service is not an alternative to, but complementary to, the external audit process in order to avoid the shortcomings and criticisms of the external audit profession and to seek to reduce the expectations gap in the audit as the essence of criticism directed at the audit profession and threatened to remain and continuity.

**Keywords:** Expectations Gap, Forensic Auditing.

### مقدمة:

يمثل موضوع فجوة التوقعات في المراجعة واحداً من أهم القضايا التي تواجهها مهنة المراجعة، بما له من آثار كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء مهنة المراجعة، ومصداقية تقارير المراجعين. حيث أنه كلما زادت هذه الفجوة قلت المصداقية في المراجعة والمراجعين، ومن ثم قلت مواردهم من المهنة، وكذلك تأثر مركزهم الإجماعي المرتبط بعملهم، كما تعتبر موضوعاً حيوياً كذلك للمجتمع، حيث أنه في الإقتصاد الرأسمالي تعتمد عملية تنمية الثروة وتحقيق الإستقرار الإقتصادي إلى حد كبير على الثقة في عملية المحاسبة والتي على أساسها تتم

المراجعة الخارجية للقوائم المالية، وهذه العملية هي أساس إضفاء الثقة والمصادقية على مثل هذه القوائم.

وتعد أحد الجوانب الرئيسية لهذا الإهتمام هو دراسة الفجوة بين الأطراف المعنية بخدمة المراجعة والمستفيدين منها من جهة، وبين أداء المراجعين من جهة أخرى. ومن هنا فقد وُصفت المراجعة مؤخرًا بأنها مهنة تواجه أزمة خطيرة، مما قد يؤثر على إمكانية استمرارها في الأجل الطويل كنشاط مهني، ومحور هذه الأزمة هو جودة المعلومات المحاسبية التي يتم التقرير عنها ودور المراجع الخارجي ومسئوليته عن هذه الجودة، ومخاطر التعرض للمقاضاة والتكاليف الإقتصادية المرتبطة بهذا الدور. وبشكل أكثر تحديداً فإن الأزمة ترتبط إرتباطاً وثيقاً بما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات. وبالتالي فإن المشكلة الحقيقية بشأن الفجوة البارزة والملموسة في المراجعة، تتركز في التباين بين ما يعتقد مستخدموا القوائم المالية وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين وجودة أعمال المراجعة والتي فشلت عملية المراجعة في تقليل حدة هذه الفجوة.<sup>2</sup>

وقد ظهرت في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والمعلومات المحاسبية، وكان أبرزها تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة والمراجعة والقانون، ومن هنا أطلقت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المراجعة القضائية.

### طبيعة المشكلة:-

تعد مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف الغش والتقرير عنه من القضايا الأكثر إثارة للجدل والضغط التي تواجه مهنة المراجعة في معظم دول العالم، وذلك

2 مسعود، محمود عكاشه طلبه (2013م) "فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية (دراسة اختيارية)" رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة بنها، ص 2

بسبب إختلاف الآراء داخل المهنة وخارجها حول تحديد مسؤولية مراجع الحسابات عن ذلك، حيث أن مراجع الحسابات مطالب بإعطاء تأكيد معقول على صحة القوائم المالية طبقاً لنتائج العينة التي قام بفحصها، وحيث لم تكن هناك حدود فاصلة بين المسئول عن الأخطاء والغش، كان مراجع الحسابات مسئولاً عن إكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في نطاق العينة التي قام بفحصها فقط، وما يحدث غير ذلك من أخطاء أو غش كانت تلقى مسئوليتها مرة على الإدارة وأخرى على مراجع الحسابات. وما يعزز ذلك إنهار الكثير من الوحدات الإقتصادية قد أدى إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح بها وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين، كما أدى إلي فقد ثقة المستثمرين المرتقبين في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية لهذه الوحدات.

وقد ترتب على ما تقدم حدوث فجوة بين مراجع الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، وهى ما يطلق عليها **فجوة التوقعات في المراجعة**. وبذلك نخلص إلى أن دور المراجع الخارجى يقتصر في إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية (عدالة العرض والافصاح). إلا أن هذا الدور أصبح عاجزاً عن مواكبة تلك التطورات والتحديات، نظراً لإنتشار الفساد المالى والإدارى والإحتيال وعمليات غسل الأموال وإزدياد المنازعات التجارية والضريبية والقانونية وكذلك إزدياد الدعاوى القضائية المرفوعة على مكاتب المراجعة ومن هنا ظهرت الحاجة إلى ما يعرف بإسم "**المراجعة القضائية**" كأداة فاعلة لمواجهة تلك التحديات ومواكبة تلك التطورات والتي من المتوقع أن يكون لها دور فعال في تضيق تلك الفجوة.

### **الدراسات السابقة:**

أولاً: دراسات باللغة العربية:-

1-دراسة مشابط (2010) <sup>3</sup>

أظهرت هذه الدراسة إنتشار الفساد المالي في الآونة الأخيرة بشكل لافت للنظر في العالم، وخاصة الشرق الأوسط وحصلت مصر على المركز 111 من 180 دولة أي 2.8، لذا يجب جعل الفساد القضية الأساسية التي يجب محاربتها في القرن الحالي. وقد خلصت إلى أن المراجعة القضائية ستلعب دوراً هاماً في تفعيل آليات حوكمة الشركات والمساعدة في إكتشاف الغش والفساد المالي والإدارى في الشركات. وبالتالي سيؤدى إلى زيادة الطلب على خدمات المراجع القضائي.

2- دراسة خريف (2017) <sup>4</sup>

أشارت نتائج هذه الدراسة إلى إستخدام معلومات المحاسبة والمراجعة القضائية تعد أدلة، قد تساعد في الفصل في المنازعات المالية وأدى ذلك إلى الحد من الفساد المالي ودعم الرقابة المانعة له وقد أوصت تلك الدراسة

- باصدار معايير للمراجعة القضائية والاهتمام بممارسة المراجعة القضائية وأثارها ودورها.
- وضع المحاسبة القضائية وإطارها النظرى ضمن مقررات مناهج المحاسبة في الجامعات السودانية.
- الحاجة الى المراجعة القضائية كمجال محاسبي جديد يعمل على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

<sup>3</sup> مشابط، نعمه حرب (2010) "إطار مقترح لدور المراجعة الاستقصائية القضائية في تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (دراسة تطبيقية)" - رسالة دكتوراه - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية (ممنهور) - ص 4.  
<sup>4</sup> خريف، الحافظ عبدالله (2017) محمد رسالة ماجستير "المحاسبة والمراجعة القضائية ودورها في الحد من ممارسة الفساد المالي في منشآت الأعمال : دراسة تحليلية ميدانية"، جامعة أم درمان الاسلامية، ص ص 163-164.

### 3- دراسة سر الختم (2019)<sup>5</sup>

خلصت تلك الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية، تساهم في زيادة كفاءة أداء وظيفة المراجعة الخارجية وطمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية، ومع إرتفاع الدعاوى القضائية والمنازعات والتي ينتج عنها الاستعانة بخبراء أو محاسبين من ذوي الخبرة في القضايا المالية حتى يدلوا بأرائهم والإستفادة من خبراتهم حول الدعاوى القضائية التي تتعلق بالمنازعات المالية والحاجة إلى تفسير وتوضيح المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية، لمساعدة المحكمين في اتخاذ القرارات الرشيدة وأيضاً تبسيط المصطلحات المحاسبية حتى يمكن الوصول إلى القرار السليم كل هذا من شأنه أن يخلق زيادة في الطلب على خدمات المحاسبة والمراجعة القضائية.

#### ثانياً: الدراسات الأجنبية:-

#### 1- دراسة Augustine and Izedonmi (2013)<sup>6</sup>

هذه الدراسة بعنوان "تضييق فجوة توقع المراجعة، وكشف الإحتيال وتعقيدهات وضرورة ممارسة المراجعة القضائية في نيجيريا". وقد تناولت سبل تضييق فجوة التوقعات المراجعة عن طريق المراجعة القضائية وآثارها على الممارسات المحاسبية نيجيريا، وإعتمدت الدراسة على المؤلفات ذات الصلة وتحديد إتساع مسؤولية المراجع من قبل معايير المراجعة المهنية ومجلس التقارير المالية بنيجيريا (FRCN) لعام 2011 بشأن مراجعي الحسابات، ومدى مسؤولياتهم عن الكشف

5 سر الختم، عيبر بكرى (يونيه 2019) "دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية" المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال مركز رفاذ للدراسات

Global Journal of Economics and Business- Vol. 6, No. 3, 2019.3 ع 6, 3 ع 6, 2019.3

Global Journal of Economics and Business e-ISSN 2519-9293 , p-ISSN 2519-9285 Vol. 6, No. 3, 2019, pp. 486- 495 Refaad for Studies and Research.

6 Akhidime, Augustine Ehijeagbon, Izedonmi Famous (2013) " The Narrowing Audit Expectation Gap, Fraud Detection Complexities and the Imperative of Forensic Accounting Practice in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting Vol.4, No.12, p110.

عن الغش والكشف عن العوامل التي تساهم في زيادة فجوة توقعات المراجعة وسبل تضييقها، وأن مهارات التحقيق التقليدية غير كافية في إكتشاف الإحتيال والغش وخاصة في ضوء التعقيد المتزايد والطبيعة المستعصية وإستخدام الحاسب في الإحتيال والجرائم المالية مما يجعل من الضروري إعادة تنظيم مهاراتهم عن طريق المراجعة القضائية.

## 2-دراسة Kelly (2015)<sup>7</sup>

إعتبرت الدراسة أن الإحتيال والفساد يُعدان بمثابة وسيلة للحياة في البلدان النامية، وأن الفساد يتمثل في إساءة إستعمال السلطة الموكلة لمصلحة خاصة، ويتخذ إحدى الصور التالية كالرشوة والمحسوبية والمحابة والإحتيال والغش، وأن الدور الأساسي للمحاسبين القضائيين المهنيين المحققين (FIPS) يتمثل في الكشف عن حالات الغش في السجلات والقوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى إزدياد ونمو دور المراجعين القضائيين المهنيين في أنحاء العالم في إكتشاف ومنع جرائم الإحتيال وكذلك الحد من خطر الفساد المالي، كما أبرزت قدرة المراجعين القضائيين المهنيين في تقديم خدماتهم لدى المحاكم بصفتهم (الشاهد الخبير).

## 3-دراسة Peterson (2015)<sup>8</sup>

إستعرضت هذه الدراسة بعض الأدلة على التزوير في الشركات وبينت دور المراجعة القضائية والمهارات والتعليم المستمر للمحقق القضائي. وقدمت أيضاً بعض التفسير لوجهات النظر المتباينة بين الأكاديميين والمنظمين فيما يتعلق بالكشف عن التزوير وأن هناك مخاوف من أن حرية التصرف الإداري يمكن أن يساء إستخدامها ويمكن

7 (Kingsley, Mau, Kelly), (2015) The Role of Forensic Investigation Professionals in the Prevention of Fraud and Corruption in Developing Countries, Honolulu, Hawaii, USA p1

8 (Peterson, Ozili K), 3 (1) (2015), Forensic Accounting And FRAUD A review of literature and policy implications, International Journal of Accounting and Economics Studies, pp(63-68)



أن تستخدم للدخول وإخفاء الممارسات الإحتيالية. وإشارة إلى ضرورة إجراء المزيد من البحوث الأكاديمية في مجال المراجعة القضائية وعلاوة على ذلك قدم البعض مجموعة غنية من الأسئلة وتحديد عدد من الإتجاهات الهامة للبحث في المستقبل وتحفيز المناقشات والبحوث المستقبلية من القضايا المحددة في مجال المراجعة القضائية .

### التعليق على الدراسات السابقة:-

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها أول دراسة تربط بين استخدام المراجعة القضائية كمدخل جديد وخدمة مهنية مستحدثة في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية. خاصةً وأن الدراسات الأجنبية التي تناولت هذا الموضوع كانت عبارة عن تسليط للضوء فقط على أهمية المراجعة القضائية ومدى أهميتها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر الباحثين الأكاديميين وخاصة في (نيجيريا). وقد أوصت تلك الدراسات بضرورة إجراء المزيد من البحوث الأكاديمية والعلمية وخاصة بأن خدمات المراجعة ستشهد تغيراً مستقبلياً بحيث تزايد الطلب على خدمات المراجعة سوف يعتمد على قدرة المراجع في إكتشاف ومنع التضليل والفساد المالي، وبالتالي سينعكس إيجابياً على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

### هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة وتقييم وتطوير دور المراجعة القضائية بصفقتها أحدث الخدمات المهنية المستحدثة في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية، وينبثق من هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية كما يلي:

1. تحديد طبيعة المراجعة القضائية ومجالات إستخدامها ومدى إمكانية تطبيقها في بيئة المراجعة المصرية.
2. تحديد المهارات التي يجب توافرها في المراجع القضائي ومدى كفاية التأهيل العلمي والعملية الحالي لكي يتمكن من تأدية خدمات المراجعة القضائية.
3. بيان الأثر الناتج من إستخدام المراجعة القضائية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية وعلاقته بالمدخل الأخرى.
4. بيان مدى مساهمة إستخدام المراجعة القضائية كخدمة مهنية مستحدثة في إعادة درجة ثقة مستخدمى القوائم المالية.

### أهمية البحث:

تبرز أهمية المراجعة القضائية على الصعيدين الدولي والمحلي بعد الإنهيارات المالية التي واجهت العديد من الشركات وفصائح مكاتب المحاسبة والمراجعة وتهم الفساد المالي التي طالت العديد من المؤسسات الكبرى نتيجة الممارسات المحاسبية المضللة بالقوائم المالية وهذا ما أدى إلى ظهورها، كما أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، وبعض الهيئات المهنية على عدم كفاية التأهيل العلمي الحالي للمراجعين لإكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية وعلى ضرورة تعلمه لمهارات المحاسب القضائي مثل رفع مستوى الشك المهني والتركيز على البحث والتقصي عن الغش والتضليل، التقرير، وأكد مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة (PCAOB) على أن تتبع وإكتشاف التلاعب المحاسبى أصبح من أهم مهام عملية المراجعة، وعلى أن تزايد الطلب مستقبلاً على خدمات المراجعة سوف يعتمد على قدرة المراجع في إكتشاف ومنع التضليل المالي.

لذا فإن أهمية المراجعة القضائية تبرز في أنها تلبي إحتياجات كل من القضاء والمستثمرين والمقرضين وغيرهم، وإلى خفض معدل الجرائم المالية، والحد من تكرار الغش والإحتيالات المالية وتزايد أهميتها للأسباب الآتية:

1. عدم كفاية الإجراءات الواردة في معيار المراجعة المصري 240 لإكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهري في القوائم المالية.
2. تزايد الحاجة إلى المراجعين القضائيين لعملاء المراجعة ذوى المخاطر المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الإختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة.
3. تتضمن المراجعة القضائية التأكد من مدى إلتزام الشركات بالتشريعات والقوانين إلى جانب المراجعة المالية للصفقات الهامة التى تظهر ضمن البنود داخل أو خارج الميزانية بهدف تحديد القيمة الحقيقية للشركة، وما اذا كان هناك حالات غش أم لا بالإضافة إلى تحديد المسؤولية عن هذا الغش ونتائجه.
4. تساعد المراجعة القضائية في رفع اداء وكفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية.
5. كما تساعد على القضاء في سرعة البت في المنازعات القضائية وسرعة الفصل فيها عن طريق التحرى عن الإحتيالات المالية في القوائم المالية ورفع التقارير إلى القضاء.
6. تساعد المراجعة القضائية على تضيق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين مما يؤدي إلى طمأنة ثقة الجمهور في التقرير المالى ويقلل من فجوة الثقة.<sup>9</sup>

## نطاق البحث:-

وأحمد، خالد محمد على (أبريل 2013) ورقة عمل بعنوان "الدور المحاسبية القضائية فى الحد من ممارسات الفساد المالى" مؤتمر "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالى والإداري" كلية التجارة - جامعة بنى سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية، ص5.

سيقتصر البحث على تناول المراجعة القضائية كمدخل لتضييق فجوة توقعات المراجعة في بيئة المراجعة المصرية، دون التطرق إلى بقية المداخل الأخرى المستخدمة في تضييق تلك الفجوة إلا بما يخدم هذا البحث.

### فرضيات البحث:-

الفرضية الرئيسية للبحث: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجعة القضائية كخدمة مهنية مستحدثة وبين تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية، وينبثق منها عدة فرضيات فرعية، هي.

1. توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات المهنية والتشريعية لتنفيذ المراجعة القضائية وزيادة الطلب على خدمات المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية.

2. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تأهيل ومهارات المراجع ومدى قدرته على ممارسة وتقديم خدمات المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية.

3. توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجعة القضائية كمدخل جديد وبعض المداخل الأخرى المستخدمة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية.

4. توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام خدمات المراجعة القضائية وعدد القضايا المرفوعة تجاه مكاتب المراجعة الخارجية في بيئة المراجعة المصرية.

### منهجية البحث:-

تحقيقاً لأهداف البحث ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن مدى تأثير استخدام المراجعة القضائية كخدمة مهنية مستحدثة ومعرفة مدى تأثير ذلك على تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية كمعالجة لمشكلة البحث، فسوف يتم استخدام كلاً من المنهجين الإستقرائي والإستنباطي.

#### 1. المنهج الإستنباطي:-

عن طريق الإطلاع على الدراسات والأبحاث والكتب والدوريات العربية والأجنبية التي ترتبط بمجال البحث للتعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهور ما يعرف بالمراجعة القضائية.

#### 2. المنهج الإستقرائي:-

والذي يعتمد على التفكير المنطقي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة للمراجعة القضائية ومدى تأثيرها وقدرتها على تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية.

#### خطة البحث:-

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تتضمن خطة البحث:

المبحث الأول: فجوة التوقعات في المراجعة.

المبحث الثاني: الإطار العام للمراجعة القضائية.

المبحث الثالث: تأثير المراجعة القضائية على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الخامس: الخلاصة والنتائج والتوصيات

المبحث الأول: فجوة التوقعات في المراجعة.

1/1 ماهية وطبيعة فجوة التوقعات في المراجعة.

ظهر مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة في بداية عام 1974، حيث قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالبحث والتحري عما إذا كان هناك فجوة في التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية وسميت هذه اللجنة بلجنة (كوهين)، وأوصت اللجنة عام 1978م بوضع معايير تحد وتضيق من حدة الفجوة بين الطرفين، وأعطت هذه اللجنة تقريرها النهائي عام 1987م عندها قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1988 بوضع 9 معايير (53-61) سميت معايير فجوة التوقعات، وكان الهدف من وضع هذه المعايير معالجة القصور وإختلاف التقديرات والحاجات بين الطرفين للحد من الفجوة.<sup>10</sup>

## 2/1 مفهوم فجوة التوقعات.

إن أول من أعطى تعريف لفجوة التوقعات في المراجعة هو الأستاذ (Ilgio) عام 1974 حيث كتب مقالة بعنوان "فجوة التوقع هزيمة قانونية للمراجع". وقد عرف الأستاذ (Ilgio) فجوة التوقعات بأنها عبارة "عن عامل لمستويات الأداء المتوقع كما يتصورها كل من المراجع الخارجي ومستخدم القوائم المالية، ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقع". ولقد عرفها راضي بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.<sup>11</sup> وعرفها (Gay, et al.,)

10 نور، عبد الناصر ابراهيم + غادر، محمد + بشايرة، محمد محمود (2014) "مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في الأردن دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية" مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية المجلد الرابع عشر العدد الثاني، ص 167 - 168.  
11 راضي، محمد سامي (2011م) "موسوعة المراجعة المتقدمة مراجعة استقصائية قضائية - مراجعة الأداء البيئي - مراجعة حوكمة الشركات - جودة المراجعة - دار التعليم الجامعي، ص 79.

على أنها الإختلاف بين تصورات الجمهور لدور المراجعة وفهم المراجع لذلك الدور<sup>12</sup>.

### 3/1 أسباب فجوة التوقعات.

ظهر العديد من الأسباب لوجود فجوة التوقعات في المراجعة على مر السنين، حيث يرى (Ticker)<sup>13</sup> أن سبب فجوة التوقعات يعود إلى التأخر الطبيعي لدى مهنة المراجعة في تحديد والإستجابة بإستمرار للتغير في بيئة المراجعة وإلى التطور والتوسع في توقعات جمهور مستخدمي القوائم المالية، ويشير بعض الباحثين مثل (Power, 1994)<sup>14</sup> أن فشل وانهيار الشركات كان أحد أسباب ظهور فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أن هذا الفشل كان بمثابة فشل في عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف الغش والتلاعب والانحرافات الهامة في القوائم المالية وفي بعض حالات الإنهيار ترفع الدعاوى على المراجعين على أساس أنهم هم من قاموا بمهمة المراجعة دون بذل العناية المهنية وبإهمال.

### 4/1 مكونات فجوة التوقعات.

بإقتباس نموذج لجنة ماكدونالد الذي أعدته بورتر Porter يمكن التعرف على مكونات فجوة التوقعات وهما (Salehi) :-

1- فجوة الأداء وتنقسم إلى: (أ) فجوة قصور معايير المراجعة: والتي تتمثل في الفجوة بين الأداء المتوقع من المراجع أن يقوم به، وبين المعايير الصادرة من

12 Gay, Grant and Schelluch, Peter and Baines, Annette, (1998), "Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11, No. 4, 1998, pp. 472-493.

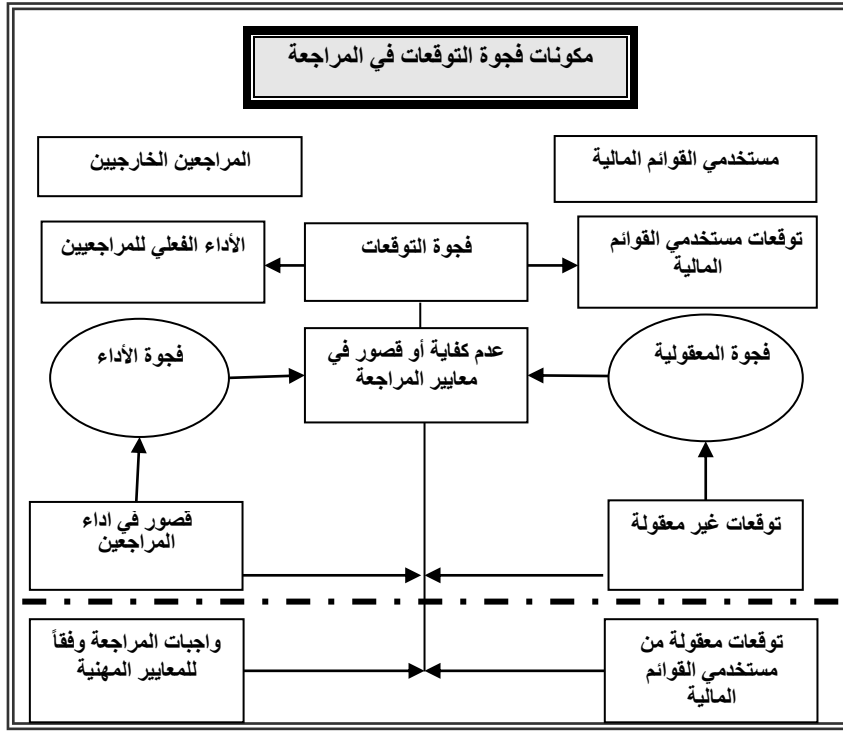
13 Ticker, R. L. (1982), "corporate accountability and the role of the audit function, In hopwood, A. G. M. Broomwich and Shaw, J. (eds). Reasearch: Issues and opportunities, London: Pitman".

14 Power, M. (1994), "The Audit Explosion, London: Demos".

المنظمات والهيئات المهنية والتي تحكم المهنة. (ب) الفجوة بين ما هو متوقع من المراجع أدائه خلال عمله وبين الأداء الفعلي له.

2- فجوة المعقولة: وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراجع أن ينجزه وبين ما يقوم به في حدود العناية المهنية اللازمة.<sup>15</sup>

شكل رقم (1) مكونات فجوة التوقعات في المراجعة<sup>16</sup>



15 M.salehi,v.rostami, audit (2009) expectations gap: international evidences, international journal of academic research,vol1,n 1.p142.

16 نور، عبد الناصر ابراهيم؛ غادر، حمدة بشايرة، محمد محمود مرجع سبق ذكره ص168.



## 5/1 الجهود المبذولة لتضييق فجوة التوقعات

### 1/5/1 الجهود المبذولة في بيئة المراجعة المصرية.

وطبقا (R. Dixon A.D. Woodhead M. Sohliman) فقد هدفت تلك الدراسة إلى التحقق من وجود فجوة توقعات بين مراجعي الحسابات للحسابات ومستخدمي القوائم المالية في مصر وتوصلت إلى أن هناك فجوة توقعات واسعة لعملية المراجعة في مصر وخاصة في مجالات مسؤوليات مراجع الحسابات لمنع الغش وكشف الإحتيال، ومسؤولية مسك الحسابات والإحتفاظ بالسجلات المحاسبية وسلامة الرقابة الداخلية والحكم في إختيار إجراءات المراجعة، وبدرجة أقل توقعاً توجد فجوة مصداقية بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وإقترحت لتقليل فجوة التوقعات تحسين عملية إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية وأن نتائج هذه الدراسة تؤيد إعتداد تقرير مراجعة الحسابات المفصل، وزيادة حجم الأطر المحاسبية وتعزيز السلامة المهنية، وأخيراً تثقيف المستخدمين بشأن طبيعة مهام مراجعي الحسابات.<sup>17</sup>

### 2/5/1 الجهود المبذولة في بعض الدول الأخرى.

في دراسة بعنوان "دور المنظمات المهنية في التقليل من فجوة التوقعات في المراجعة" دراسة تطبيقية فقد هدفت تلك الدراسة إلى بيان دور الجمعيات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في التقليل من فجوة التوقعات في المراجعة وأشارت الدراسة إلى أن ظهور الجمعيات والمعاهد المهنية للمحاسبة والمراجعة خلال النصف الثاني من القرن الثامن عشر الميلادي في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وعدد من الدول المتقدمة قد ساهمت بشكل مباشر في تطور مهنة

17 R. Dixon A.D. Woodhead M. Sohliman "An investigation of the expectation gap in Egypt" Managerial Auditing Journal 2006 , Vol. 21 Iss 3 pp. 293-302.

المراجعة وجودة أداء أعمالها مما كان له الأثر الكبير في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة وقد أشارت الدراسة بأن البحث حول ظاهرة فجوة التوقعات قد أخذت عدة أبعاد: (البعد الوصفي):- والذي يتمثل في دور المراجع المتوقع من قبل مستخدمى تقريره، حيث توصلت نتائج كثير من الدراسات والبحوث إلى أن الكثير من المستثمرين يعتقدون أن رأى المراجع من خلال تقريره حول القوائم المالية يقدم ضماناً على دقة تلك القوائم المالية.

(البعد التفسيري):- والذي يتمثل في البحث عن الأسباب والعوامل التى تؤدي إلى وجود تلك الفجوة.

(البعد الإنتقادى):- والذي قد يترتب عليه إتساع نطاق تلك الفجوة، حيث أشارت الكثير من الدراسات إلى الدور الذى تلعبه أجهزة تنظيم المهنة المختلفة وخاصة تلك التى تدار من قبل أعضاء المهنة في إستمرار وإتساع نطاق فجوة التوقعات لتحقيق أهدافها الخاصة والتى قد تتمثل في عدم تحديد إطار محدد لدور المراجع وواجباته وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها عدم تحديد مسئولية المراجع بصورة واضحة إهمال تقارير المراجعة لكثير من توقعات المستفيدين، عدم مواكبة الكثير من التقارير للتغيرات الإقتصادية الإجتماعية في الكثير من البلدان، عدم وجود الثقة الكافية لدى مستخدمى القوائم المالية في إستقلالية وحيده المراجع الخارجى، إنخفاض جودة الأداء المهني، قصور معايير المراجعة في تناول متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة، ضرورة الإهتمام بدور المنظمات والجمعيات المهنية المنظمة للمهنة مع ربطها بلجان المعايير الدولية حتى تستطيع تلبية متطلبات مستخدمى القوائم المالية لاسيما تقليل فجوة التوقعات في المراجعة.<sup>18</sup>

18 محمد ، عبد الرحمن عمر احمد (سبتمبر 2015) " دور المنظمات المهنية في التقليل من فجوة التوقعات في المراجعة" دراسة تطبيقية "مجلة الثقافة والتنمية - س 16، ع 96 - ص ص (288-332).

## المبحث الثاني: الإطار العام للمراجعة القضائية.

يرى البعض إلى أن أول ظهور لمصطلح المراجع القضائي يعود إلى سنة 1817م، نتيجة نشأة قضية إفلاس (Meyer v. Sefton)، حيث تبين صعوبة فحص الأدلة من خلال المحكمة، مما تتطلب الأمر إستدعاء المراجع الذي أجرى عملية التحري في القضية إلى الإدلاء بشهادته أمام المحكمة بصفته شاهداً خبيراً ويعد هذا المراجع أول مراجع قضائي في التاريخ من وجهة نظر الرائد القضائي (Larry Crumbley) وبداية للمراجعة القضائية بصفتها مهنة<sup>19</sup> ، بينما يرى آخر أن أول إشارة إلى مصطلح (Forensic Auditing) كانت في عام 1824م في صحيفة Accountant's Circular Advertising في مدينة Glasgow في إسكتلندا حيث قام مراجع بالإعلان عن نفسه كمراجع متخصص يقدم شهادته في المحكمة كشاهد خبير بينما تم الإهتمام بها وانتشارها في الولايات المتحدة وإنجلترا في أوائل القرن العشرين، وفي العام 1986م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين America Institute of Certified Public Accountants (AICPA) الممارسة رقم (7) حدد فيها ستة مجالات لخدمة الدعوى القضائية وهي:-

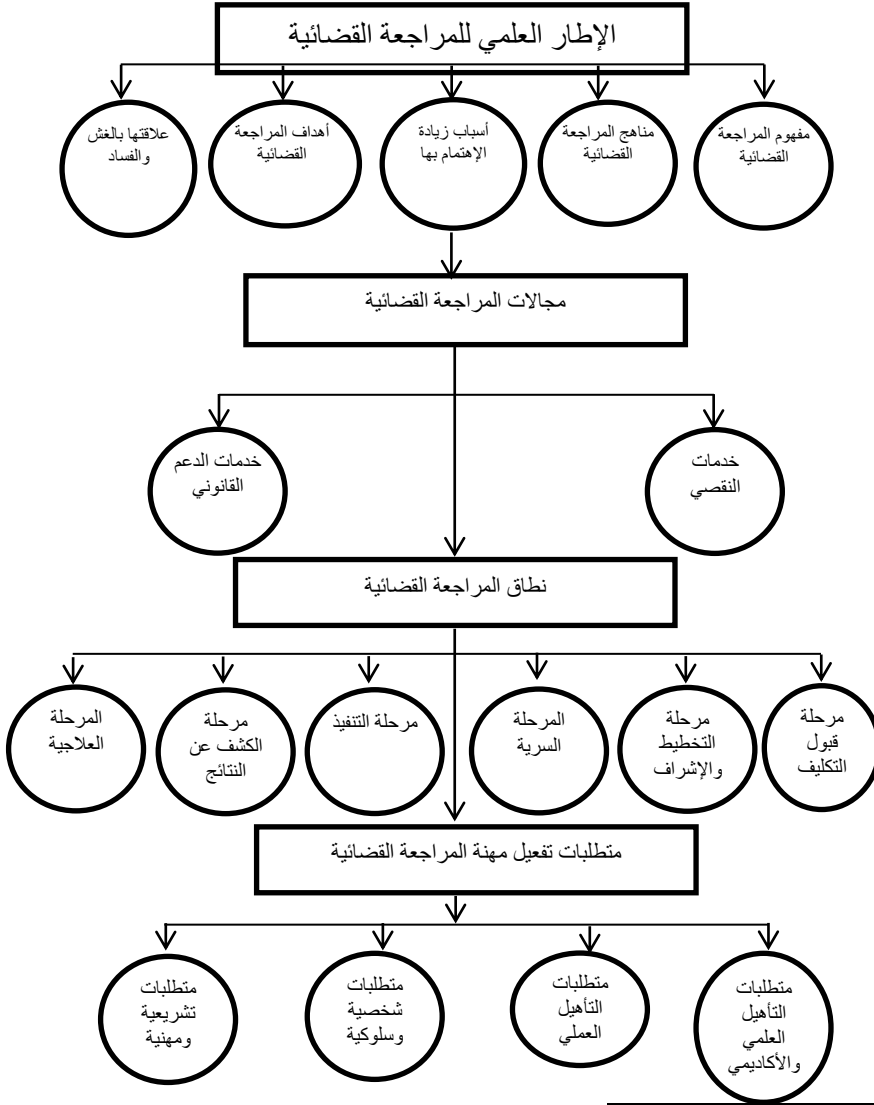
(تقدير الخسائر الناتجة عن الأضرار، تحليل مكافحة الإحتكار، المحاسبة، التقييم، الاستشارات العامة، التحليل).

وفي العام 2000م أصدرت مجلة متخصصة بالمحاسبة القضائية، المراجعة، الاحتيال والضرائب. هذا بالإضافة إهتمام المعهد الإسترالي للمحاسبين القانونيين حيث صدر عنه قائمة معيار الفحص القانوني Statement of Forensic Auditing standards-APS11 عام 2002م، وكذلك إهتمام المعهد الكندي

19 الجبوري، نصيف جاسم ؛ الخالدي، صلاح هادي (2013 م) " دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 العدد70 ص 459

للمحاسبين القانونيين (CICA) حيث صدر عنه معيار الممارسة المعيارية لتكليفات الفحص القانوني والتقصي عام 2006م.

شكل رقم (2) الإطار العلمي للمراجعة القضائية.<sup>20</sup>



20 راضي، محمد سامي (2011) " موسوعة المراجعة المتقدمة - فصل مراجعة قضائية استقصائية" - دار التعليم الجامعي - كلية التجارة - جامعة طنطا ص 118.

## 1/1/2 مفهوم المراجعة القضائية:-

لا يوجد تعريف موحد لمصطلح المراجعة القضائية فقد تعددت التعريفات لهذا المصطلح وفقاً لوجهة نظر الباحثين تعرفها (نجوى السيسى) على أنها (أحد المجالات المحاسبية التي تقوم على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة ومهارة التحريات في ضوء المعرفة بالأمور القانونية، فهي تركز على فحص الماضي لإلقاء نظرة على المستقبل، وتزداد الحاجة إليها عند وجود شكوك مهنية ودعاوى قضائية تتطلب الإدلاء برأى مهني مستقل وتقديم تقرير يساعد على تأييد الدعاوى القضائية).<sup>21</sup>

ويتفق الباحث مع تعريف مجلة المراجعة القضائية (الإستقصائية) فإن المراجعة القضائية هي التي يكون فيها المراجع متمتع بخبرة مهنية عالية مستقلة كافية لتقديم الحقائق حول صحة المعاملات المالية المطروحة أمامه في الدعاوى القانونية أو الإدارية وترشيد القضاء للحكم بها.

## 2/1/2 نطاق المراجعة القضائية:-

يمكن تحديد نطاق خدمات الفحص القانوني اعتماداً على المعايير المهنية الصادرة في هذا الصدد، وأيضاً بعض توجهات المنظمات المهنية (AICPA 2006, CICA 2006, AICA 2002) في المراحل التالية:-

- مرحلة قبول التكليف.
- مرحلة التخطيط والإشراف.
- المرحلة السرية.
- مرحلة التنفيذ.
- مرحلة الكشف عن النتائج.
- المرحلة العلاجية.

21 السيسى، نجوى احمد (يناير2006) " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية ا مصر ، دراسة ميدانية " العدد الاول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة صص33-84.

### 3/1/2 مناهج المراجعة القضائية

وتنقسم مناهج المراجعة إلى الآتي:-

المنهج السلبي Passive Approach منهج رد الفعل Reactive Approach

المنهج الإستباقي Proactive Approach أو منهج مراجعة الغش The Fraud Audit Approach.

### 4/1/2 أسباب زيادة الإهتمام بالمراجعة القضائية.

أن تفاقم إنتشار الغش فى القوائم المالية والفساد المالي فى الشركات، من أهم الأسباب الرئيسية للإهتمام وظهور المراجعة القضائية، إلا أن هناك أسباب أخرى يمكن بيانها فيما يلي:-

- قصور المراجعة الخارجية عن إكتشاف الغش.

- فجوة التوقعات فى المراجعة.

### 5/1/2 أهداف المراجعة القضائية.

تمثلت فى توفير معلومات مالية ومحاسبية لأغراض قانونية، تحديد المجالات أو الأنشطة غير القانونية والأكثر خطراً فى نطاق المراجعة والتي تساعد على إرتكاب الغش، وفير مراجعيين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة محاولة تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة.

### 6/1/2 مجالات إستخدام المراجعة القضائية

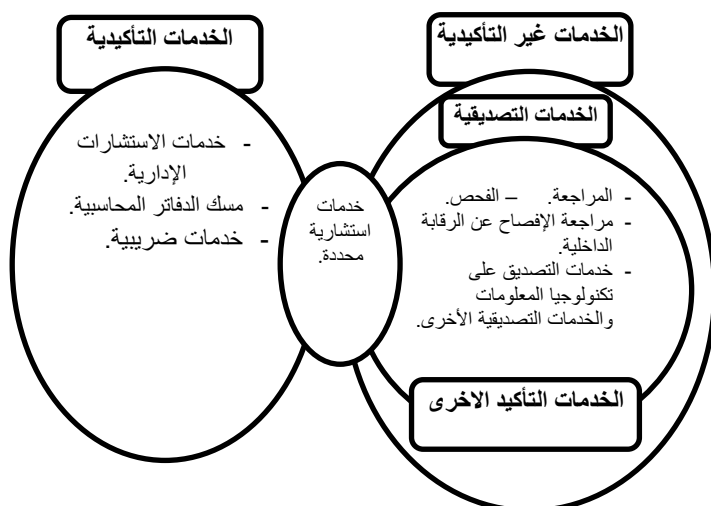
ولقد تعددت المجالات (الإستخدامات) للمراجعة القضائية وإمتدت لتشمل مجالات عدة وفقاً للغرض التى سيتم التعاقد معه وتشمل (الإستشارات القانونية - المحاسبة والتمويل - المنازعات الضريبية والتجارية - المراجعة والتحليل - حوكمة الشركات - الإحتيال وعمليات غسل الاموال).

## المبحث الثالث: تأثير المراجعة القضائية على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

### 1/3 المراجعة القضائية ومهنة المراجعة الخارجية.

حتى يمكن وضع التوصيف المناسب لخدمة المراجعة القضائية، حتى يتثنى لنا تصنيفها في المكان الملائم من بين الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة فالشكل التالي يوضح عرض كامل لأنواع الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة<sup>22</sup>

(شكل رقم 3 أنواع الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة)



والتساؤل الذي يطرح نفسه عن موقع خدمة المراجعة القضائية بين خدمات مهنة المراجعة السابق عرضها وحقيقة الأمر فإن هناك وجهتي نظر:

22 Arens, Alvin A. (2007) Auditing and assurance services: an integrated approach/Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley.— 14th Ed, p.12

1- وجهة النظر الأولى:

تعتبر أن المراجعة القضائية هي خدمة تأكيدية نظراً لأنها توفر تحسين جودة المعلومات المقدمة، كما أن القائم بالخدمة لا بد أن يكون مستقلاً، ولكنها خدمة تأكيدية غير تصديقية (Non Attestation) لأن القائم بالخدمة غير ملزم بتقديم تقرير مكتوب يوضح رأيه فيه، ولكنه يقدم إستنتاجاته في شكل توصيات لا تحتوى على رأى.<sup>23</sup>

2- وجهة النظر الثانية:-

تنظر إلى المراجعة القضائية بإعتبارها إجراء من إجراءات المراجعة السنوية التقليدية، حيث يتم إستخدامها لتمكين المراجع من إكتشاف الغش وفقاً للمعيار 99(SAS.NO,99) وكذلك المعيار الدولي 240 (ISA.NO.240) وفي هذه الحالة يمكن أن يكون القائم بهذه الخدمة خبيراً أو متخصص تم الإستعانة به لإكتشاف الغش والفساد أو عضواً من فريق المراجعة يختص بالقيام بهذه الخدمة بما تتطلبه من إجراءات:-

أ- فإذا ما قام بها خبير أو متخصص تم الإستعانة به لإكتشاف الغش والفساد أو عضواً من فريق المراجعة يختص بالقيام بهذه الخدمة بما تتطلبه من إجراءات فإذا ما قام بها خبيراً و متخصص تم الإستعانة به في عملية المراجعة فإنه يكون في حكم المستشار ومن ثم فإنه يقدم خدمة مهنية إستشارية لفريق المراجعة ويلتزم بمعايير الإستشارات الخاصة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) ومن هنا تكون خدمة المراجعة القضائية (خدمة غير تأكيدية)

Arens, Alvin A, Auditing and assurance services: an integrated approach/Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley.—14th Ed, 23 2007 p.12



علي أحمد مصطفى زين ، محمّد عبد القادر أمين دياب، أحمد محمد السيد عبد الغفار

باستثناء إذا ما أدت إلى تحسين جودة المعلومات التي تقدمها إلى فريق المراجعة فأنها تكون خدمة تأكيدية.

ب- أما إذا قام بها عضو من فريق المراجعة وبالتالي قام بتقديم مراجعة تقليدية فإنه يلتزم فيها معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) ومن ثم ينظر إليها بأنها خدمة مهنية تأكيدية تصديقية.<sup>24</sup>

### 2/1/3 الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية<sup>25</sup>

(جدول رقم 1)

وجه المقارنة	المراجعة القضائية	المراجعة الخارجية
الهدف	تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش.	تقديم تقرير يوضح رأى فنى محايد عن حقيقة النشاط ومدى صدق وعدالة القوائم المالية.
النطاق	أكثر عمقاً وأقل إتساعاً.	أكثر إتساعاً وأقل عمقاً.
المهارات المطلوبة	مهارات متخصصة ومتكاملة لكل من المحاسبة والمراجعة والأساسيات القانونية.	المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية.
الأساليب	أكثر عمقاً.	أقل عمقاً.
المعرفة القانونية	تتطلب المعرفة القانونية.	لا تتطلب المعرفة القانونية.

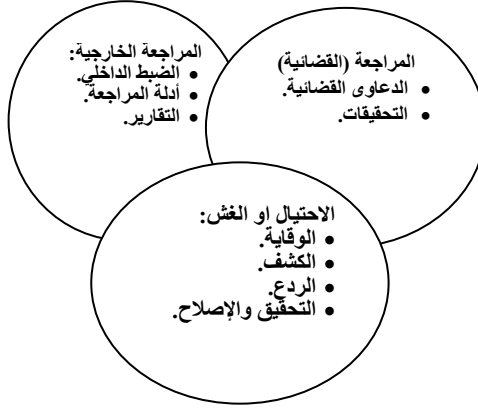
24 راضى، محمد سامى (2011) مرجع سبق ذكره، ص 87-92

25 الشيبسى، نجوى احمد، مرجع سبق ذكره، ص 51.

### 3/1/3 العلاقة بين مراجعة الحسابات والمراجعة القضائية ومراجعة الغش.

ويمكن أن نوضح العلاقة بينهم من خلال الشكل التوضيحي التالي :

شكل رقم(4)



ومن الشكل السابق، يمكن تحديد أوجه الإختلاف بين المراجع القضائي وبين المحاسب القانوني (المراجع الخارجي)، حيث أن الأول يهدف إلى تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها، والبيئة التي تساعد على الغش، بينما يوضح الثاني رأياً فنياً محايداً عن حقيقة النشاط، والأول أكثر عمقاً وأقل إتساعاً وأن المراجع القضائي يتطلب منه المعرفة القضائية وبدقة، وإن الدوافع الحقيقية من وراء نشأة المراجع القضائية هي تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم حول المخالفات المالية، وتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من

المعلومات الصحيحة والصادقة وخدمة الجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية.<sup>26</sup>

### 4/1/3 المراجعة القضائية ومدى إمكانية تطبيقها في بيئة المراجعة المصرية.

- المراجعة القضائية في ضوء المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

صدرت معايير المراجعة المصرية بموجب قرار السيد وزير الاستثمار رقم 166 لعام 2008، وأعدت المعايير المصرية للمراجعة، والتي يبلغ عددها 38 معيار مصري بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمة التأكد وفقاً لآخر إصدارات خرجت من الإتحاد الدولي للمحاسبين، بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمة التأكد، بما يتفق مع آخر إصدارات خرجت من الإتحاد الدولي للمحاسبين ولذلك فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها بعد في المعايير المصرية يرجع فيها إلى المعايير الدولية لحين صدور المعايير المصرية وبتدقيق النظر في تلك المعايير نجد أن هناك طلباً صريحاً علي خدمات المراجعة القضائية من خلال الإستعانة بالمراجع القضائي كخبير في الحالات التي يصعب علي مراقب الحسابات إكتشافها بنفسه، أو الاستعانة بمراجع قضائي كعضو في فريق المراجعة ليتمكن من الوفاء بمسئوليته، وذلك كما إتضح من معيار المراجعة المصري رقم (620) الإستعانة بعمل خبير وذلك بإعتباره إجراء من إجراءات المراجعة.

### 5/1/3 المراجعة القضائية في ضوء القوانين ذات العلاقة.

إهتم القانون بإنشاء الهيئة العامة للرقابة المالية، وكان من أهم إهتماماتها إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات:-

26 الخالدي، ناهض نمر محمد (يناير 2014) دراسة بعنوان "نور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"- (دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)- مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس- ص 39-40.

يستند قرار إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية على القانون رقم 123 لسنة 2008 الخاص بتعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992، والذي تشير المادة 11 منه إلى:- ينشأ بالهيئة سجل يقيد به مراقبو الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الإكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين.<sup>27</sup>

وقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (84) لسنة 2008 بتأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية والمعدل بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (24) لسنة 2009.<sup>28</sup>

من العرض السابق يمكن القول أن بيئة المراجعة المصرية ممهدة بالفعل لتطبيق المراجعة القضائية بشكل فوري دون الحاجة إلى أى تشريعات قانونية جديدة وفى حالة لم يتم بها المراجع الخارجى بنفسه وذلك كما إتضح من معيار المراجعة المصري رقم (620) الإستعانة بعمل خبير وذلك بإعتباره إجراء من إجراءات المراجعة الخارجية.<sup>29</sup>

### 6/1/3 أثر المراجعة القضائية على فجوة التوقعات.

وبالربط بين الجزئين السابقين يرى الباحث أنه توجد علاقة جوهرية بين كلا من المراجعة القضائية وفجوة التوقعات فى بيئة المراجعة حيث أن فجوة التوقعات

27 قانون رقم 123 لسنة 2008 — بتاريخ 6 / 9 / 2008 بشأن تعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992.

28 [http://www.fra.gov.eg/content/efsa\\_ar/audit\\_pages/main\\_audit\\_page.htm](http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/main_audit_page.htm)

29 معايير المراجعة المصرية صدرت بتاريخ 30 / 6 / 2008 بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008.

في المراجعة تمثل الفرق بين ما يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وفي شأن ما نحن بصدده، يتوقع مستخدمي القوائم المالية بأن يقوم المراجع بإكتشاف الغش والفساد الذى يتم في الشركات بكافة أنواعه في حين أن معايير المراجعة القائمة، فضلاً عن تأهيل المراجع العلمي والعملى لا تمكنه من تحقيق ذلك.

ومن ثم ظهرت الحاجة إلى المراجعة القضائية كمجال محاسبى جديد يعمل على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

ويرى آخر أنه مع زيادة إنتشار الغش والفساد المالي في دول العالم النامية منها والمتقدمة، وما لهما من أثر سلبي على التنمية الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، بالإضافة إلى إستنزاف الكثير من الموارد والإمكانات البشرية والإقتصادية، مما تزايدت الضغوط واستدعت ظهور المراجعة القضائية التي فرضتها التحديات التي تواجه مجال الأعمال، إذ يعمل المراجعون الماليون وفق معايير مهنية وقوانين، ويتوقع منهم أن يكن لديهم كحد أدنى معرفة ومهارات كافية لإكتشاف الغش المادي في القوائم المالية، ولكن مهني المراجعة القضائية وفحص الغش يمتلكون مجموعة من المهارات تجعلهم أقدر على ذلك كما يمكنهم إستخدام هذه المهارات في مجالات متعددة ستعمل على منع وإكتشاف والوقاية من الغش والجرائم المالية بجميع أنواعها والمساعدة في تقديم الدعم في ممارسات الإهمال المهني والمساعدة في الفصل في النزاعات وتسوية الخلافات بين الشركة وأي أطراف أخرى والقيام بالتحقيقات الداخلية ومما يمكننا القول بأنها سيكون لها أثر إيجابي على تضيق فجوة التوقعات.<sup>30</sup>

30 قمبر، جميلة سعيد (فبراير 2014م) "قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي" في الجامعات الليبية المجلة الجامعة - العدد السادس عشر - المجلد الأول - ص22.

7/1/3 خدمات المحاسبة القضائية التي تقدمها شركات المراجعة الكبرى: - تقدم شركة المراجعة الأربعة الكبرى خدمات المراجعة على مستوى دولي، بالإضافة إلى عدد من خدمات المراجعة القضائية.<sup>31</sup>

خدمات المراجعة القضائية (جدول رقم 2) إعداد الباحث

شركة Deloittes	شركة E & Y ارنست & يانج.	شركة Price Water House Coopers (PWC)	شركة KPMG.
<p>حيث يشار إلى القسم الذي يقدم بها خدمات المحاسبة القضائية بقسم الخدمات القضائية وحل النزاعات الذي يقدم الخدمات التالية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التقنية التحليلية والقضائية.</li> <li>- استخبارات الأعمال.</li> <li>- الإكتشاف.</li> <li>- التدريب على إدراك الاحتيال.</li> <li>- التحقيق في الاحتيال ومنع الفساد.</li> <li>- استشارة خطر الاحتيال.</li> <li>- الدعم القضائي وحل النزاع المالي.</li> <li>- مراقبة غسل الأموال.</li> </ul>	<p>حيث تقدم خدمات التحقيق في الاحتيال حل النزاعات الخدمات التالية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التحقيقات القضائية.</li> <li>- خدمات التقنية القانونية.</li> <li>- خدمات حل النزاع.</li> <li>- منع الاحتيال.</li> <li>- تحليل البيانات القضائي.</li> <li>- استخبارات الأعمال القضائية.</li> </ul>	<p>يشار إلى مجموعة الخدمات التي تقدمها في مجال المراجعة القضائية بأزمات الإدارة "Crisis Management" :-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- محاسبة دعم المقاضاة.</li> <li>- التحقيقات القضائية.</li> <li>- الحلول التقنية القضائية.</li> <li>- استشارات منع الاحتيال.</li> </ul>	<p>حيث تقدم عشرة أنواع من خدمات المحاسبة القضائية تتمثل فيما يلي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- منع غسل الأموال.</li> <li>- استخبارات الشركات.</li> <li>- استشاري حل نزاع.</li> <li>- خدمات النزاهة والأخلاق.</li> <li>- خدمات التقنية القضائية.</li> <li>- خدمات التحقيق في الاحتيال وسوء التصرف.</li> <li>- إدارة مخاطر الاحتيال.</li> <li>- الخط الساخن للاحتيال.</li> <li>- الملكية الفكرية وحوكمة الشركات.</li> <li>- خدمات الإستراتيجية.</li> </ul>

31 مسعود، احمد السنوسي بشير، مرجع سبق ذكره ص ص (47-51).

## المبحث الرابع (الدراسة الميدانية)

### التحليل الإحصائي للبيانات الأولية:

#### تمهيد:

يتناول الباحث في هذا الفصل إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في الإجابة على فروض البحث، وتبدأ بتحديد إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي التي اتبعها الباحث في كل من: (الإحصاء الوصفي)

تم تناول التحليلات الإحصائية الوصفية من تكرارات ونسب مئوية ومتوسطات حسابية مرجحة وانحراف معياري ومعامل الاختلاف المعياري وذلك لتحديد سمات مفردات عينة البحث.

▪ استخدام إختبار الفاكرونباخ لقياس ثبات وصدق محتوى إستبيان الدراسة.

▪ تم استخدام أساليب التحليل الوصفي ولذلك لوصف العينة

#### (الإحصاء التحليلي)

▪ تم استخدام إختبارات كا<sup>2</sup> حول نسب الموافقة علي مجموعات من الأسئلة ذات المستويات المختلفة من الإجابة و دراسة عشوائية توزيع الإجابات علي تلك الأسئلة.

▪ تم إجراء إختبار T لإختبار صحة فروض الدراسة.

▪ تم استخدام إختبار تحليل التباين في إتجاه واحد ولذلك لمعرفة هل هناك إختلاف بين متوسطات الرأي للفئات المكونة للعينة بشأن فروض البحث ولذلك لكل من متغير المؤهل، متغير سنوات الخبرة.

▪ إجراء إختبار كروسكال ويلز لدراسة الفرق بين المتوسطات تحت فرض أن توزيع البيانات غير معلوم [إختبار لا معلم].

▪ تحليل نسب الأهمية علي الأسئلة ذات الإجابات المفتوحة وترتيب الأهمية للإجابة علي كل سؤال.

1/1/4 التصميم المنهجي للدراسة الميدانية.

1/1/1/4 إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي:-

اتبع الباحث الإجراءات التالية لإتمام التحليل الإحصائي للبحث:

(أ) مرحلة إدخال ومعالجة البيانات:-

(ب) مرحلة الإحصاءات الوصفية ومجتمع الدراسة:-

هذا وتشير معظم الدراسات إلى فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير الموافقة وعدم الموافقة في إطار مقياس ليكرت Likert Scale (يعني أن مستويات الإجابة خمس مستويات).

2/1/1/4 توصيف عينة البحث:-

توصل الباحث إلى تحديد بعض سمات مفردات عينة البحث باستخدام الإحصاء الوصفي كما سبق الإشارة إليه وذلك على النحو التالي:

تم سحب عينة إجمالية حجمها 201 مفردة من المجتمع لها إرتباط وثيق بموضوع البحث حيث بلغ حجم المجتمع وفقاً للبيان الصادر عن النقابة العامة التجاريين في تاريخ الدراسة 2018/1/29.

الجدول رقم (3) حجم المجتمع المسحوب منه العينة

البيان	العدد
محاسب قانوني شركات مساهمة	3305
محاسب قانوني	15547
محاسب تحت التمرين	3901



وتم توزيع 210 إستمارة و حصل الباحث علي رد لعدد 204 إستمارة و  
إتضح أن هناك 3 إستمارات غير صالحة للتحليل و بالتالي تكون العينة هي 201.  
2/4 تحميل بيانات نتائج اختبارات الفروض.

1/2/4 تحليل المتغيرات البحثية بإستخدام التحليل الإحصائي:-

1/1/2/4 الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

جدول رقم (4) معامل الثبات والصدق الذاتي لمحاور البحث

معامل الصدق	معامل الثبات alpha	المقياس
0.729	0.531	العلاقة بين إستخدام المراجعة القضائية كخدمة مهنية مستحدثة وبين تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية.
0.738	0.544	العلاقة بين إستخدام المراجعة القضائية وإختلاف البيئة المهنية لعملية المراجعة القضائية من دولة إلى أخرى في تضيق فجوة التوقعات.
0.775	0.6	العلاقة بين تأهيل ومهارات المراجع ومدى قدرته على ممارسة خدمة المراجعة القضائية.
0.762	0.581	العلاقة بين إستخدام المراجعة القضائية كمدخل جديد وبعض المداخل الأخرى المستخدمة في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية.
0.729	0.531	العلاقة بين إستخدام خدمات المراجعة القضائية وعدد القضايا المرفوعة تجاه مكاتب المراجعة الخارجية

2/1/2/4 تحليل نسب الموافقة على أسئلة الإختيارات المتعددة:-

نقوم من خلال الأسئلة التالية بعمل التحليل الوصفي الخاص بأسئلة

الإختيار من متعدد من قائمة الإستقصاء .

3/1/2/4 الاحصاء التحليلي لمحتويات الدراسة:

1/3/1/2/4 أولاً : إختبارات تحليل التباين أحادي الإتجاه:-

أ) إختبار تحليل التباين في إتجاه واحد واحد ولذلك لمعرفة هل هناك إختلاف بين متوسطات الرأي بين الفئات المكونة للعينة من حيث [ الوظيفة ] حول مدى الاتفاق بشأن كل فرض من فروض الدراسة:-

جدول رقم (5) ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
<b>M1</b>	Between Groups	4.697	3	1.566	13.020	.000
	Within Groups	23.691	197	.120		
	Total	28.388	200			
<b>M2</b>	Between Groups	3.764	3	1.255	6.746	.000
	Within Groups	36.634	197	.186		
	Total	40.398	200			
<b>M3</b>	Between Groups	3.230	3	1.077	4.150	.007
	Within Groups	51.099	197	.259		
	Total	54.328	200			
<b>M4</b>	Between Groups	6.518	3	2.173	8.851	.000
	Within Groups	48.358	197	.245		
	Total	54.876	200			

M5	Between Groups	2.577	3	.859	2.800	.041
	Within Groups	60.438	197	.307		
	Total	63.015	200			

ب) إختبار تحليل التباين في إتجاه واحد واحد ولذلك لمعرفة هل هناك إختلاف بين متوسطات الرأي بين الفئات المكونة للعينة من حيث [الخبرة] حول مدى الاتفاق بشأن كل فرض من فروض الدراسة:-

### جدول رقم (6) ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
M1	Between Groups	.658	2	.329	2.348	.098
	Within Groups	27.730	198	.140		
	Total	28.388	200			
M2	Between Groups	.965	2	.483	2.424	.091
	Within Groups	39.433	198	.199		
	Total	40.398	200			
M3	Between Groups	.542	2	.271	.998	.370
	Within Groups	53.786	198	.272		
	Total					

	Total	54.328	200			
M4	Between Groups	5.578	2	2.789	1.20 2	.214
	Within Groups	49.297	198	1.249		
	Total	54.876	200			
M5	Between Groups	1.845	2	.922	2.98 5	.053
	Within Groups	61.170	198	.309		
	Total	63.015	200			

ج) إختبار تحليل التباين في إتجاه واحد ولذلك لمعرفة هل هناك إختلاف بين متوسطات الرأي بين الفئات المكونة للعينة من حيث [المؤهل] حول مدى الاتفاق بشأن كل فرض من فروض الدراسة:-

جدول رقم (7) ANOVA

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	
M1	Between Groups	.735	4	.184	1.3 02	.27 1
	Within Groups	27.654	196	.141		
	Total	28.388	200			
M2	Between Groups	.232	4	.058	.28 3	.88 8

	Within Groups Total	40.166 40.398	196 200	.205		
M3	Between Groups Within Groups Total	2.207 52.121 54.328	4 196 200	.552 .266	2.0 75	.08 6
M4	Between Groups Within Groups Total	1.681 53.194 54.876	4 196 200	.420 .271	1.5 49	.19 0
M5	Between Groups Within Groups Total	2.989 60.026 63.015	4 196 200	.747 .306	2.4 40	.05 8

من إختبارات تحليل التباين أحادي الإتجاه السابقة تبين أنه لا توجد فروق معنوية بين فئات الدراسة حول الاتفاق بشأن فروض البحث سواء من حيث طبيعة العمل أو من حيث فئات الدرجة العلمية أو من حيث فئات سنوات الخبرة وبما أن الشرط الأساسي لإجراء إختبارات تحليل التباين هو أن تكون البيانات تتبع التوزيع

الطبيعي وعليه ولضمان صحة النتائج نقوم بعمل إختبار كروسكال ويلز الغير معلمي للتأكد على النتائج التي توصلنا إليها.

2/3/1/2/4 إختبار كروسكال ويلز لقياس الفرق بين المتوسطات:-

(أ) إختبار وجود إختلاف معنوي بين متوسطات الرأي بين الفئات الثلاثة المكونة للعينة حسب الوظيفة حول مدى الاتفاق بشأن الفروض الخمسة للدراسة باستخدام إختبار كروسكال ويلز:-

جدول رقم (8) Test Statistics<sup>a,b</sup>

	M1	M2	M3	M4	M5
Chi-Square	1.89	5.340	.558	.822	.60
Df	9	1	1	1	1
Asymp. Sig.	.168	.021	.455	.365	.43
					6

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: A3

(ب) إختبار وجود إختلاف معنوي بين متوسطات الرأي بين الفئات الأربعة المكونة للعينة حسب الخبرة حول مدى الاتفاق بشأن الفروض الخمسة للدراسة باستخدام إختبار كروسكال ويلز:-

جدول رقم (9) Test Statistics<sup>a</sup>

	M1	M2	M3	M4	M5

Chi-Square	4.520	4.78	2.63	4.38	4.92
Df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.104	.092	.268	.095	.085
Sig.					

ج) إختبار وجود إختلاف معنوي بين متوسطات الرأي بين الفئات الأربعة المكونة للعينة حسب المؤهل حول مدى الاتفاق بشأن الفروض الخمسة للدراسة بإستخدام إختبار كروسكال ويلز:-

جدول رقم (10) Test Statistics

	M1	M2	M3	M4	M5
Chi-Square	5.079	1.10	2.85	5.97	8.97
Df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.166	.775	.415	.113	.030

من التحليلات الإحصائية السابقة تبين الآتي:-  
 صحة الفرض الأول وهو "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام المراجعة القضائية كخدمة مهنية مستحدثة وبين تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية، وينبثق منها عدة فرضيات فرعية"، حيث أثبت التحليل الإحصائي معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفي أو بإستخدام إختبار تحليل التباين أو إختبارات كروسكال ويلز حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات

العينة على محتوى ذلك الفرض، أيضاً تم إثبات صحة الفرض باستخدام إختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من 3.

صحة الفرض الثاني وهو "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات المهنية والتشريعية لتفعيل المراجعة القضائية وزيادة الطلب على خدمات المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية." حيث أثبت التحليل الإحصائي معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفي أو باستخدام إختبار تحليل التباين أو إختبارات كروسكال ويلز حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض، أيضاً تم إثبات صحة الفرض باستخدام إختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من 3.

صحة الفرض الثالث وهو "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأهيل ومهارات المراجع ومدى قدرته على ممارسة وتقديم خدمات المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية، حيث أثبت التحليل الإحصائي معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفي أو باستخدام إختبار تحليل التباين أو إختبارات كروسكال ويلز حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض، أيضاً تم إثبات صحة الفرض باستخدام إختبار T حيث تم قبول ان متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من 3.

صحة الفرض الرابع وهو "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام المراجعة القضائية كمدخل جديد وبعض المداخل الأخرى المستخدمة في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية"، حيث أثبت التحليل الإحصائي معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفي أو باستخدام إختبار تحليل التباين أو إختبارات كروسكال ويلز حيث تبين ان هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى



ذلك الفرض. أيضاً تم إثبات صحة الفرض باستخدام إختبار T حيث تم قبول ان متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من 3.

صحة الفرض الخامس وهو "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام خدمات المراجعة القضائية وعدد القضايا المرفوعة تجاه مكاتب المراجعة الخارجية في بيئة المراجعة المصرية"، حيث أثبت التحليل الإحصائي معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفي أو باستخدام إختبار تحليل التباين أو إختبارات كروسكال ويلز حيث تبين ان هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض، أيضاً تم إثبات صحة الفرض باستخدام إختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من 3.

أيضاً تضمنت الدراسة تحليل واصفي لأغلب أسئلة البحث من حيث عشوائية الإجابة، كما أوضحت أيضاً الدراسة مدى ثبات وصدق الإجابات على إستمارات الإستقصاء.



دكتور / عاصم سرور وشركاه  
محاسبون قانونيون - خبراء ضرائب - مستشارون ماليون

حالة تطبيقية شارك فيها الباحث خاصة بالمراجعة القضائية ( Forensic Audit ) للموقف الضريبي والمالي لشركة (x) - .....ش.م.م)

## يناير 2018

مكتب / دكتور عاصم سرور، للمراجعة والضرائب والاستشارات المالية

شارع الزهور - من طريق المطار، هيليوبوليس

الفرع/ 22 شارع دكتور احمد أمين - ميدان سانت فاتيما - هيليوبوليس،

تليفون: +20222698557

## يناير 2018

### خاص وسري

شركة (x) لصناعة ..... ش.م.م

السيد: رئيس مجلس الإدارة ... المحترم

الموضوع: تقرير عن مراجعتنا للموقف الضريبي والمالى للشركة عن السنوات من 2012 حتي

## 2016

مرفق طيه تقرير مراجعتنا للموقف الضريبي والمالى للشركة عن الفترة المطلوبة من عام 2012 حتي عام 2016، شركتكم وذلك بناءً علي تكليفكم لمكتبنا بخطابكم الكريم المؤرخ 9 أكتوبر 2017، وفي ضوء قانون الضرائب علي الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته بالقانون 53 لسنة 2014، بالاضافة الي الكتاب الدوري رقم 35 لسنة 2017 والمتعلق بصور القانون رقم 82 لسنة 2017 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، وفي ضوء اللائحة الداخلية للشركة.

دكتور /عاصم صالح سرور

DBA, CA, MBA, ACPA

محاسبون قانونيون - خبراء ضرائب - مستشارون ماليون

شريك آدم جلوبال إنترناشيونال بمصر

## 1 ملخص نتائج التقرير (الرأي)

ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (أ. ت . ص)

الإجراء الذي إتخذناه	قمنا بالاطلاع علي الملف بالمصلحة
نوع المشكلة	تم ربط ضريبية من قبل المصلحة
سنوات الربط	2010 - 2011 - 2012
مبلغ الوعاء الضريبي المربوط	1.594.411
مبلغ الضريبة المربوطة + الغرامة	318.882
تاريخ إطلاعنا علي الملف	02 نوفمبر , 2017
تاريخ الربط بالمصلحة	07 فبراير , 2016
توصياتنا	سرعة الطعن علي نموذج الربط وإعادة الفحص
نوع المشكلة	خطأ في معالجة خسائر اعادة التقييم بحوالي 19 مليون تقريبا
توصياتنا	ننصح بعمل إقرارات معدله عن السنوات 2013-2016 لتجنب الترحيل الخاطئ لهذه المعاملة الضريبه
نوع المشكلة	مصروفات غير مؤيدة بمستندات
المبلغ	166.218 (ايضاح ببند رقم 4.1.9 صفحة 9)
الضريبة المتوقعة	42.401
أخطاء	يوجد خطأ مادي في نقل رقم الخسائر في صفحة الاقرار الخاصة بترحيل الخسائر
مبلغ الخطأ	450.000
توصياتنا	يراعى في الاقرارات المعدلة صفحة كود1206

### ضريبة المرتبات

الإجراء الذي	قمنا بالاطلاع علي الملف بالمصلحة
--------------	----------------------------------

المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات

<p>قمنا بإعادة إحتساب الضريبة المستحقة لسنوات الفحص (2012 : 2016) قمنا بتعديل ايصال سداد الضريبة عن المتأخرات للسنوات 2015-2017 داخل مصلحة الضرائب حتى لا يتم احتسابه لعام 2017 فقط.</p>	<p>إتخذناه</p>
<p>4.2.5 (ايضاح ببند رقم 238.242 (صفحة 10)</p>	<p>نوع المشكلة مبلغ الضريبة المستحقة التقديرية + الغرامة والمحسوبة بمعرفتنا.</p>
<p>وننصح بسرعة الاطلاع على ملف الشركة حتى يتم معرفة موقف الفروق وعمل مخصصات بها</p>	<p>توصياتنا</p>
<p>فحص وربط وعدم طعن (يوجد مبلغ مسدد علي النموذج ب 89.560 جنية</p>	<p>نوع المشكلة</p>
<p>من 1999 : 2006</p>	<p>سنوات الربط</p>
<p>غير مدرج بنموذج الربط</p>	<p>مبلغ الضريبة المربوطة</p>
<p>تم الربط ولم يتم الطعن عليه</p>	<p>نوع المشكلة</p>
<p>من 2013 : 2014</p>	<p>سنوات الربط</p>
<p>4.2.3 (ايضاح ببند رقم 345.590 جنية (صفحة 10)</p>	<p>مبلغ الضريبة المربوطة + الغرامة</p>
<p>سرعة الطعن علي نموذج الربط وإعادة الفحص</p>	<p>توصياتنا</p>
<p>تم ربط ضريبة من قبل المصلحة</p>	<p>نوع المشكلة</p>
<p>568.158 جم (ايضاح ببند رقم 4.2.2)</p>	<p>مبلغ الضريبة المربوطة + الغرامة</p>
<p>2007 و عام 2008</p>	<p>سنوات الربط</p>

توصياتنا	سرعة الطعن علي نموذج الربط وإعادة الفحص
نوع المشكلة	تم ربط ضريبة من قبل المصلحة
سنوات الربط	من 2009 حتي 2012
مبلغ الوعاء الضريبي المربوط	
مبلغ الضريبة المربوطة + الغرامة	1.594.112 (ايضاح ببند رقم 4.2.4)
تاريخ إطلاعنا علي الملف	07 نوفمبر, 2017
تاريخ الربط بالمصلحة	25 يونيو, 2013
توصياتنا	سرعة الطعن علي نموذج الربط وإعادة الفحص مع العلم بأنه يوجد مبلغ مسدد علي نموذج الربط ب 62.941 جم
نوع المشكلة	فروق بند المرتبات وما في حكمها عن الفترة (2012 : 2016) وتمثل مقدار الزيادة المسجلة في الدفاتر والقوائم المالية عن المستندات المؤيدة لها فعليا
مبلغ الفروق (أخطاء مادية جسيمة).	148.531 (ايضاح ببند رقم 4.2.6)
توصياتنا	نوصي بتوسيع نطاق الفحص ليشمل كل بنود الميزانية فحصاً شاملاً (بنسبة 100%)

### ضريبة المبيعات

المراجعة القضائية ودورها فى الحد من فجوة التوقعات

الإجراء إتخذناه	الذي	تم الفحص الظاهرى لرصيد ضرائب المبيعات
نوع المشكلة	لم تتمكن من الاطلاع علي المستندات الاصلية من الافراجات و ايصالات السداد	
توصياتنا	حال توافر المستندات الاصلية من الافراجات و ايصالات السداد فأن يمكننا الاستفادة بتخفيض تلك القيمة من ضريبة القيمة المضافة في السنوات التالية عند التشغيل	
<b>الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة</b>		
الإجراء	لم يتم الاطلاع علي ملف الشركة بضرائب العاشر من رمضان	
نوع المشكلة	لم يتم سداد بعض المتأخرات عن ضرائب الخصم 2015-2016	
قيمة المتأخرات	1.877,72 (ايضاح ببند رقم 4.5 صفحة 12)	
لم يتم تطبيق نظام الخصم على الاتعاب المهنية لمراقب الحسابات ولا الاستشارات		
قيمة الضريبة التقديرية بخلاف الغرامات	7.220 (ايضاح ببند رقم 4.5 صفحة 12)	
توصياتنا	حال توافر المستندات الاصلية من الافراجات و ايصالات السداد فأنة يمكننا الاستفادة بتخفيض تلك القيمة من	

ضريبة القيمة المضافة في السنوات التالية عند التشغيل
--

### الضريبة العقارية

الإجراء	تم تقدير قيمة الضريبة المستحقة
نوع المشكلة	ربط ضريبي متوقع
الفترة	اعتباراً من 2013 حتي 2017
مبلغ الربط المقدر	75.000 (ايضاح ببند رقم 4.6 صفحة 12)
	لم يتم عمل مخصص بالضريبة في سجلات الشركة
توصياتنا	عمل المخصص بعد الاطلاع على الربط ليكون الإجراء أوقع.

### التأمينات الإجتماعية

ما تم	تم سداد التأمينات الاجتماعية و تسوية الفروق و المتأخرات خلال عام 2017
نوع المشكلة	لا توجد مشكلة (ايضاح ببند رقم 4.7 صفحة 12)
توصياتنا	يجب تسليم استمارة 2 في المواعيد السنوية لتسوية موقف التأمينات بالاجور و المرتبات

## مقدمة

### 1.1 تمهيد

1.1.1 تأسست **x** ش.م.م. في 1999/3/24م (شركة مساهمة مصرية) سجل تجاري رقم **x** وفقاً لأحكام قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم 8 لسنة 1997م، وذلك بغرض إقامة وتشغيل مصنع لإنتاج بودرة الميلاين والراتنج الخاص بصناعة الخشب المطلي بالميلامين وصناعة اليوريا وحتى تاريخه لم تقم الشركة بمزاولة نشاطها لأسباب خارجة عن نطاق مراجعتنا.

1.1.2 تاريخياً فقد أبدت شركة **y** (المالكة الاصلية للالات والمعدات والمقيمة في 1999/10/10 بمبلغ **x** جنيه مصري بموافقة جميع الأطراف والنائب العام بصفته مفوضاً من السيد/ **x**، بالتفويض والتوكيل الرسمي رقم 759 لسنة 1992، والأرض الفضاء بالمنطقة الصناعية A3 بالعاشر من رمضان علي مساحة **x** متر مربع والمقيمة بذات التاريخ والكيفية بمبلغ **x** جنيه باعتبار سعر المتر **x** جنيه (والتي آلت إليها نتيجة شرائها لمجموعة شركات **x**)، حيث أبدت شركة **y** للإستثمار والتنمية الصناعية والعمرانية والبنك **z** رغبتها في إنشاء شركة مساهمة مصرية تحت مظلة القانون رقم 8 لسنة 1997 ورقم 159 لسنة 1981.

1.1.3 وعليه فقد آلت الي شركة **y** للإستثمار والتنمية الصناعية والعمرانية (ويمثلها المهندس/ **x** بصفته رئيس مجلس الادارة) الارض والالات والمعدات المشار اليها عاليه وبالاسعار الموضحة عاليه أيضاً، وذلك بموجب عقد بيع ابتدائي للارض وعقد بيع ابتدائي للالات في نفس اليوم الاحد الموافق 10/أكتوبر/1999.

1.1.4 وقد تأسست الشركة برأس مال مرخص به قدره 100 مليون جنيه ورأس مال مصدر ومدفوع بمبلغ 40 مليون جنيه موزعة علي 4 مليون سهم، قيمة السهم الاسمية 10 جنيه مسددة بالكامل، هذا وقد تمت زيادة رأس المال



المصدر والمدفوع بمبلغ X جنيه تم سدادها بموجب الشهادة البنكية الصادرة من Z ليصبح رأس المال المصدر والمدفوع مبلغ 43.479.880 جنيه.  
1.1.5 بتاريخ 2014/8/26 باع z لشركة w عدد 1.956.600 سهم وتم عقد جمعية عامة غير عادية في 2014/9/25 لإعتماد تغيير هيكل المساهمين وللنشر بصحيفة الاستثمار

وأصبح هيكل المساهمين كما هو موضح بالجدول التالي:

م	المساهم	الجنسية	عدد الأسهم	القيمة الإسمية	نسبة المساهمة
1	z	مصري	2.368.388	23.683.880	54.471%
2	w	مصرية	1.956.600	19.566.000	45.000%
3	a	مصري	5.000	50.000	0.1150%
4	b	مصري	10.000	100.000	0.2300%
5	c	مصرية	5.000	50.000	0.1150%
6	d	مصري	2.000	20.000	0.0460%
7	e	مصري	1.000	10.000	0.0230%
	إجمالي		4.347.988	43.479.880	

## 2 التكلفة

2.1.1 كان لمكتبنا (ASGS) شرف تلقي تكليفاً من السيد رئيس مجلس إدارة شركة X لصناعة .... ش.م.م وذلك بالخطاب المؤرخ 9 أكتوبر 2017 بخصوص فحص الموقف الضريبي للشركة إعتباراً من عام 2012 حتي عام 2016.

2.1.2 هذا وقد قبلت ASGS هذا التكلفة ورحبت به حيث شمل نطاق عملنا مراجعة الموقف الضريبي للشركة في الفترة المحددة بخطاب التكلفة علي النحو التالي:

2.1.3 موقف ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

2.1.4 ضريبة المبيعات

2.1.5 موقف ضريبة كسب العمل

2.1.6 موقف ضريبة الدمغة

2.1.7 موقف ضريبة الخصم والإضافة

2.1.8 موقف ضريبة العقارات المملوكة

2.1.9 التأمينات الإجتماعية

### 3 نطاق الفحص

تم الفحص المحدود لعناصر بنود المصروفات وبنود قائمة الدخل والمركز المالي للسنوات من 2012 حتى 2016، كما تم فحص بنود الاجور وما في حكمها بنسبة 100%، وبفحص مجموعة من عناصر التحليلات التي طلبناها تبين وجود أخطاء في التوجيه ونقص في المستندات المؤيدة وخصوصاً للعام 2012، وبناءً عليه ننصح بتوسيع نطاق الفحص للعام 2012 ليكون فحصاً شاملاً.

### 4 الموقف الضريبي والتأميني

4.1 ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

4.1.1 بمراجعة موقف ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، تبين أن الشركة

قامت بتقديم الأقرارات السنوية بصورة منتظمة في المواعيد القانونية.

4.1.2 ولم يتم طلب الشركة للفحص الفعلي حتى تاريخه وفقاً لما تم إفادتنا به.

4.1.3 وقد قمنا بالإطلاع على ملف الشركة بالمأمورية المختصة يوم الخميس

الموافق 2 نوفمبر 2017، وقد تبين وجود ربط تقديري للسنوات 2010 حتى

2012 بموجب نموذج 19 ربط تقديري صادر برقم 4401 في 2016/2/7

بإجمالي مبلغ 318.882 جنيه، وبيانه كالتالي:-

2012	2011	2010	الربط التقديري من المصلحة طبقاً لما إطلعنا عليه بالملف

			بالمصلحة
171.255	177.118	277.510	الإيرادات الأخرى
500.000	500.000	500.000	إيرادات مقدرة
(167.814)	(169.280)	(194.378)	مصروفات معتمدة
<b>503.441</b>	<b>507.838</b>	<b>583.132</b>	الوعاء التقديرى الخاضع
<b>100.689</b>	<b>101.567</b>	<b>116.626</b>	الضريبة المربوطة من قبل المصلحة

وبناءً عليه فإننا ننصح بسرعة عمل طعن على نموذج الربط لعمل إعادة للفحص .

4.1.4 هذا وقد تم فحص الإقرارات المقدمه من الشركة والمصروفات وتم معالجة

المصروفات بشكل يتفق مع قانون الضرائب فيما عدا الأتى :-

4.1.5 بند خسائر إعادة تقييم الأصول بالتكوين السلعي عام 2013 بمبلغ

19.092.365 جم وهى لا تعد من التكاليف واجبة الخصم وفقاً للقانون ولا

تدخل ضمن المادة 53 المستبدلة بالقانون 11 لسنة 2013 بل هى خسائر

إعادة تقديم غير محققه فعلياً بموجب تصرفات فعلية ولا يعتد بها في ترحيل

الخسائر بالإضافة الى أنه من صالح الشركة إعادة الأمر الى نصابة من

ناحية أخرى حتى يتم الإستفادة بالإهلاكات في السنوات التالية عند رفعها

الأصول والتشغيل الفعلى قبل إستفادها في الترحيل الخمسي للخسائر وفقاً

للمادة 29 من قانون 91 لسنة 2005 وأخر تعديلاته.

وعليه فإننا ننصح بعمل إقرارات معدله عن السنوات 2013-2016 لتجنب

الترحيل الخاطئ لهذه المعاملة الضريبه وللاستفادة من الإهلاكات في سنوات

تاليه من المتوقع أن يكون هناك إيرادات نتيجة التشغيل الفعلى مع مراعاة التعديل

في عام 2017.

4.1.6 كما أنه يوجد خطأ مادي في نقل رقم الخسائر في صفحة الاقرار الخاصة بترحيل الخسائر بدلاً من بمبلغ 19.507.009 جنيه إلى 19.057.009 مما نتج عنه فرق بالسالب قدرة 450.000 جم يراعى في الاقرارات المعدلة صفحة كود1206.

وعليه فإنه يلاحظ ضرورة أن يتم تداركها عند عمل الإقرار المعدل.

4.1.7 وبفحص الأصول بند الآلات و المعدات عن عام 2012 تبين وجود مبلغ 9.707.635 جم تم تخفيضها من ح/ شركة (X) للاستثمار والتنمية الصناعية وذلك بناءً على قرار مجلس الإدارة بتاريخ 2013/4/22 بناء على سقوط الدين بالتقادم، وهذه المعالجة بدون سند قانوني.

4.1.8 وقد أبدى مراقب الحسابات تحفظه على المعالجة تلك كذلك الجهاز المركزي أبدى تحفظه عليها.

وبناءً عليه فإننا ننصح بسرعة الفحص لتغطية ذلك البند او إثبات الفروق ضمن الخسائر المرحلة.

4.1.9 ومن المتوقع أن ينتج عن إعادة الفحص الفعلي رد للمصروفات النثرية والغير مؤيدة مستندياً ضريبة وإحتساب ضريبة بقيمة 42.401 جنيه علي النحو التالي:-

بيان	2012	2013	2014	2015
مصروفات ضيافة	1.569	6.384	6.810	1.222
مصروفات انتقال العاملين	1.674	1.731	4.813	1.875
مصاريف خدمية اخرى	121.875	0	0	0
وسائل اتصال وتصوير	2.248	1.876	2.606	962
مصاريف صيانة	2.971	4.157	2.552	0
ادوات كتابيه	946	1.528	2.057	172

4.230	18.837	15.675	131.283	الاجمالي
952	4.709	3.919	32.821	الضريبة المتوقعة

## 4.2 ضريبة المرتبات وما في حكمها ( كسب العمل

سابقاً):-

4.2.1 في الفترة من 1999 إلى 2006 تم الفحص والربط ولم يتم الطعن.

4.2.2 بالنسبة لعامي 2007 / 2008 م تم الربط التقديري بصادر 7003

بتاريخ 2013/6/25م، وقد قدر إجمالي المستحق على الشركة بناء على

مذكرة الفحص التقديرية عن الفترة من 2007/1/1 وحتى 2008/12/31

بمبلغ وقدره 568.158 ج.م فقط لا غير.

4.2.3 بالنسبة لعامي 2013 / 2014 تم ربط ضريبة تقديرية بمبلغ

345.590 جم ولم يتم الطعن.

4.2.4 أما بالنسبة للأعوام من 2009 حتى 2012 تم عمل ربط تقديري على

نموذج رقم 38 مرتبات بصادر 505 بتاريخ 2016/1/5 علي النحو التالي:

البيان	2009	2010	2011	2012	الاجمالي
الضريبة	859.708	67.980	2.090	2.613	932.391
الغرامة	618.989	40.788	1.003	941	661.721
الاجمالي	1,478,697	108,768	3,093	3.554	1.594.112

وبناءً عليه فإننا ننصح بسرعة عمل طعن على نموذج الربط وعمل إعادة فحص.

4.2.5 وبغرض إعادة إحتساب ضريبة المرتبات المستحقة فقد تم عمل تسويات

تقريبية للموقف بناءً على كشوف المرتبات وتحليل المصروفات بالميزانيات وإعادة

إحتساب الضريبة المستحقة والتي بلغت قيمتها **238.242 جم** وبيانها كما يلي

-:

بيان	2012	2013	2014	2015	2016
------	------	------	------	------	------

## المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات

12.240	5.662	4.980	6.147	15.375	المستقطع
32.576	32.073	26.993	31.522	77.047	المستحق بالتسويات
<b>20.336</b>	<b>26.411</b>	<b>22.013</b>	<b>25.375</b>	<b>61.671</b>	<b>الفروق المتوقعة</b>
3.528	7.751	9.110	13.548	40.302	يضاف غرامات التأخير المتوقعة
31	93	349	243	7.477	وفروق محتملة خارج التسوية
<b>23.896</b>	<b>34.255</b>	<b>31.473</b>	<b>39.167</b>	<b>109.451</b>	<b>اجمالي</b>

وذلك بالإفترضات التالية:-

على إعتبار إعتداد العلاوات الإجتماعية السابقه، وإعتداد خصم التأمينات باحضار بيان مختوم بدل إستمارة 2 تأمينات بعدد المؤمن عليهم وتواريخ التامين و قيمته)، كما أننا قد قمنا بتعديل إيصال سداد الضريبة عن المتأخرات للسنوات 2015-2017 داخل مصلحة لضرائب حتى لا يتم إحسابة لعام 2017 فقط. وننصح بسرعة الاطلاع على ملف الشركة حتى يتم معرفة موقف الفروق وعمل مخصصات بها.

### الخلاصة والنتائج والتوصيات:-

خلصنا في هذا البحث إلى أنه لا يوجد تعريف موحد لمصطلح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وأن سبب وجود تعريفات مختلفة يرجع إلى الرؤية التي ينطلق منها كل باحث لدراسة تلك الفجوة أسباب وعناصر فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الخارجية وجهات النظر المختلفة المتعلقة بمكونات وأسباب تلك الفجوة، وأن فجوة التوقعات في المراجعة لا ينفرد بها مجتمع من المجتمعات بل هي مشكله تعاني منها جميع المجتمعات، ولكون هذه الظاهرة يشترك بوجودها أكثر من طرف

المراجعين وما يفرض على مهنة المراجعة من قيود ومستخدمي القوائم المالية ومدى معقولية توقعاتهم وتقرير المراجعة الذي يمثل حلقة الوصل بين طرفي الفجوة الأساسيين لذلك إتجهت جهود الباحثين نحو هذه المشكلة للتعرف علي طبيعتها والعوامل التي ساعدت علي وجودها للعمل علي تضيق تلك الفجوة إلى أدنى حد ممكن.

وإستكمالاً لتلك الجهود فقد ظهرت الحاجة إلى المراجعة القضائية كمجال ومدخل جديد والذي من المتوقع أن يعمل على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وهو الأمر الذي إنعكس على جهود التنظيمات المهنية وتوصيات مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB,2007)، وأن المراجعة القضائية هي خدمة مهنية مستحدثة تمثل إمتداد للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة ولذا فقد قامت معظم مكاتب المراجعة الكبرى في العالم (Big4) بإدخال خدمات المراجعة القضائية ومن هنا يمكن القول بأن تطبيقها سوف يساهم في تضيق فجوة التوقعات الناتجة عن عملية المراجعة الخارجية وان المراجعة القضائية بإعتبارها خدمة مهنية مستحدثة ليست بمثابة البديل لعملية المراجعة الخارجية ولكنها مكملتها وذلك من أجل تلافي أوجه القصور والانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة الخارجية والسعي للحد من فجوة التوقعات في المراجعة بإعتبارها جوهر الإنتقاد الموجه لمهنة المراجعة والمهددة لبقائها وإستمراريتها.

مما سبق يمكن تعريف مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة

نظر الباحث:-

بأنها الفجوة التي قد تنشأ في تقرير مراجع الحسابات إذا لم يتضمن الحد الأدنى من بذل العناية المهنية اللازمة في ضوء المعايير المهنية والقوانين المنظمة لمهنة

المراجعة وفي ضوء التصورات المعقولة لمستخدمى القوائم المالية ومخاطر عملية المراجعة والتي قد يترتب عليها عند حدوثها مسائل قانونية للمراجع.

وعلى الرغم من أن فجوة التوقعات نوقشت بطريقة مباشرة عام 1937 عندما تعرضت شركة Mckesson and Robbins للإحتيال وكتب عنها عام (1974) لأول مرة عندما تناولها Liggio ومنذ ذلك التاريخ بدأت الأدلة التي تشير لفجوة التوقعات تظهر بطريقة متزايدة ومتراكمة. إلا أن الباحث يرى أن نشأة فجوة التوقعات في المراجعة ترجع إلى نشأة عملية المراجعة نفسها وأن ظهورها في الأساس نتيجة لظهور نظرية الوكالة وفصل الملكية عن الإدارة كإحدى مراحل تطور علم المحاسبة وبالتالي وجود عدة أطراف ذو مصالح متعارضة مما تطلب تدخل طرف خارجي "مراجع خارجي" كطرف محايد ومستقل لإضفاء مزيد من الثقة والمصداقية على ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات يستخدمها الأطراف المعنية على الرغم من عدم استخدام ذلك المصطلح منذ تلك الفترة، ويمكن الربط بين مكونات فجوة التوقعات وأسبابها عن طريق تحديد أطراف وعناصر فجوة التوقعات والتي تنقسم إلى 3 مكونات رئيسية يتم توضيحها من الشكل التالي

### (شكل 5 الباحث، مكونات وأسباب فجوة التوقعات)

- المراجع الخارجى - تقرير المراجع - مستخدمى التقرير.

#### فجوة التوقعات فى المراجعة

الفجوة المرتبطة بتقرير المراجع	الفجوة المرتبطة بمستخدمى تقرير المراجعة	الفجوة المرتبطة بالمراجع الخارجى
<ul style="list-style-type: none"><li>• فجوة المعايير</li><li>• فجوة الإتصال</li><li>• فجوة المخاطر</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• فجوة عدم معقولية</li><li>• فجوة اعتقاد(فهم)خاطئ</li><li>• فجوة ثقة</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• فجوة أداء .</li><li>• فجوة سلوكية وأخلاقية</li><li>• فجوة إستقلالية.</li></ul>



### (جدول 11 الباحث أنواع وأسباب فجوة التوقعات في المراجعة)

العوامل والأسباب كل فجوة	أنواع فجوة التوقعات في المراجعة
- نقص التأهيل العلمي. - نقص الكفاءة المهنية. - قصور نظام الرقابة على جودة الأداء في مهنة المراجعة.	- فجوة الأداء.
- تخلى المراجع عن السلوك والأخلاقيات والأمانة المهنية .	- فجوة سلوكية وأخلاقية.
- تخلى المراجع عن الحيادة و الإستقلالية والتي تنعكس على إبداء رأيه في مدى صحة وعدالة القوائم المالية.	- فجوة إستقلالية.
- مغالاة مستخدمى القوائم المالية في توقعاتهم حول المطلوب من المراجع الخارجى.	- فجوة عدم معقولة.
- تعود إلى سوء الفهم أو قلة المعرفة لدى الجمهور بوظائف ومهام عملية المراجعة وينتج عنها فجوة عدم المعقولة .	- فجوة إعتقاد (فهم) خاطئ.
- الشك في حياد وإستقلال المراجع الخارجى ورفضه لتحمل مسؤولياته من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية.	- فجوة الثقة.
- ترجع إلى أوجه القصور الموجودة في القوانين والتشريعات والمعايير المهنية وبين المتطلبات المعقولة لمستخدمى القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات.	- فجوة المعايير.
- عدم مسايرة التقارير المالية للتغيرات في المجتمع. - الإختلاف في تفسير معنى ومحتوى تقارير المراجعة. - الإتصال غير الفعال في مهنة المراجعة بين طرفي الفجوة.	- فجوة الإتصال (التوصيل).
- إستخدام المراجعة الإختبارية وما صاحبها من وجود مخاطر مرتبطة بعملية المراجعة (مخاطر معاينة) والتي قد لايشملها تقرير مراجع الحسابات.	- فجوة المخاطر.

### 1/5 نتائج الدراسة.

- إستخدام خدمات المراجعة القضائية سيؤدى إلى تضيق والحد من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية.

- توافر المقومات المهنية والتشريعية لتفعيل المراجعة القضائية سيؤدى إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية.
- كلما زاد تأهيل ومهارات المراجع الخارجى سيؤدى إلى زيادة قدرته على ممارسة وتقديم خدمات المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية.
- توجد علاقة تكامل بين إستخدام المراجعة القضائية كمدخل جديد وبعض المداخل الأخرى المستخدمة من شأنها أن تساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية.
- إستخدام خدمات المراجعة القضائية سيساهم في تضيق فجوة التوقعات وبالتالي سيد من عدد القضايا المرفوعة تجاه مكاتب المراجعة الخارجية في بيئة المراجعة المصرية.

#### 1/6 توصيات الدراسة.

- ضرورة وضع المحاسبة والمراجعة القضائية واطارها النظري ضمن المقررات الدراسية لكليات التجارة المصرية.
- ضرورة توفر بيئة تشريعية ملائمة تساهم في تفعيل مهنة المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية.
- ضرورة توافر الدعم الكافي من المنظمات المهنية لدعم مهنة المراجعة القضائية في بيئة المراجعة المصرية.
- ضرورة اصدار تشريع مهني جديد خاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة حيث أن اخر قانون لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر هو قانون رقم 133 لسنة 1951م.

- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بصفتها المسؤولة عن الرقابة على الخدمات غير المصرفية بالزام الشركات بوجود مراجع قضائي ضمن فريق المراجعة وخاصة الشركات المقيدة بالبورصة.

### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:-

- 1- مشابط، نعمه حرب (2010) "إطار مقترح لدور المراجعة الإستقصائية القضائية في تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (دراسة تطبيقية)" رسالة دكتوراه - كلية التجارة - جامعه الإسكندرية.
- 2- راضي، محمد سامى (2011) "موسوعة المراجعة المتقدمة، مراجعة استقصائية قضائية - مراجعة الأداء البيئي - حوكمة الشركات - جودة المراجعة" دار التعليم الجامعي.
- 3- الجليلي، مقداد أحمد؛ جميل، رافي نزار (2012) "دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي - مجلة الإدارة والإقتصاد- السنة الخامسة والثلاثون - عدد ثلاثة وتسعون".
- 4- مسعود، محمود عكاشة طلبه (2013) "فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية (دراسة إختبارية)" رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة بنها.
- 5- نور، عبد الناصر ابراهيم؛ غادر، محمد؛ بشايرة، محمد محمود (2014) "مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في الأردن دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية) " مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية المجلد الرابع عشر العدد الثاني.
- 6- خريف، الحافظ عبدالله (2017) محمد رسالة ماجستير "المحاسبة والمراجعة القضائية ودورها في الحد من ممارسة الفساد المالي في منشآت الأعمال : دراسة تحليلية ميدانية"، جامعة أم درمان الاسلامية، ص ص 163-164.

- 7- سر الختم، عبيد بكري (2019) "دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية" المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال مركز رفاة للدراسات والأبحاث، المملكة العربية السعودية، مج6، ع3.
- 8- قانون رقم 123 لسنة 2008، بتاريخ (2008/6/9) بشأن تعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992.
- 9- معايير المراجعة المصرية صدرت بتاريخ (2008/6/30) بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:-

- 1- Arens, Alvin A, (2007) Auditing and assurance services: an integrated approach/Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley.—14th Ed.
- 2- Salehi Mahdi, (2011), "Audit Expectation Gap Concept, Nature and Trace". African Journal of Business Management. Vol. 5 (21).
- 3- Duygu Anil Keskin, Seyhan Goksu Ozturk, (June 2013) Determining of Employee Frauds in Forensic Accounting: A Research on Forensic Cases in the City of Kars in Turkey, Journal of Modern Accounting and Auditing, Volume 9, Number 6, (Serial Number 97).
- 4- Akhidime, Augustine Ehijeagbon, Izedonmi Famous (2013) " The Narrowing Audit Expectation Gap, Fraud Detection Complexities and the Imperative of Forensic Accounting Practice in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting Vol.4, No.12.

- 5- Ozili Peterson K, (2015) Forensic Accounting and Fraud, A review of literature and policy implications, International Journal of Accounting and Economics Studies, 3 (1).
- 6- (Mau, Kelly Kingsley School of Business and Public Policy, Saint Monica University Honolulu, Hawaii, USA) (2015), the Role of Forensic Investigation Professionals in the Prevention of Fraud and Corruption in Developing Countries.
- 7- R. Dixon A.D. Woodhead M. Sohliman2006, "An investigation of the expectation gap in Egypt" Managerial Auditing Journal Vol . 21 Iss 3.
- 8- [http://www.fra.gov.eg/content/efsa\\_ar/audit\\_pages/main\\_audit\\_page.htm](http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/main_audit_page.htm).
- 9- Godwin Emmanuel Oyedokun, (April 11, 2015) " Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology in a Computerized Work Environment" Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2593263>.
- 10- Ozili Peterson K , (2015) Forensic Accounting and Fraud, A review of literature and policy implications, International Journal of Accounting and Economics Studies, 3 (1).

ملاحق الدرس

ملحق رقم (1) تحديد حجم عينة المجتمع (الدراسة الميدانية)

النقابة العامة للتجار



Faculty of Commerce & Business Adm .



كلية التجارة وإدارة الأعمال  
إدارة الدراسات العليا

القاهرة في ٢٤/١٠/٢٠١٧

شهادة قيد

تشهد كلية التجارة وإدارة الأعمال . جامعه حلوان بأن الدارس/ أحمد محمد السيد عبد  
الغفار مفيد بمرحلة الماجستير شعبة محاسبة ومسجل لرسالة الماجستير بتاريخ ٢٠١٦/٥/١٧  
بعنوان:

(دور المراجعة القضائية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية . دراسة  
ميدانية)

وقد أعطى له هذه الشهادة بناء على طلبه ودون أدنى مسئولية على الكلية او الجامعة فيما  
ورد بها وبحقوق الغير .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

مدير الإدارة

الدراسات العليا



eg . edu commerce @ helwan

١٤٣٨

32 عبد الغفار .