

الفصل السابع

التقييم المراجعى لمبادئ المعاملات المحاسبية

اهتزت مصداقية شركات المراجعة في القرن الواحد والعشرين بسبب ما سمي بفضيحة إنرون ، والتي أدت إلى إفلاس إحدى كبرى شركات المراجعة في العالم آرثر أندرسون (Arthur Andersen). مما أعاد الجدل حول موضوع ظهر في الثمانينات من القرن الماضي ومازال الجدل حوله مستمرا إلى الآن والذي أطلق عليه فجوة التوقعات (expectation gap).

ولقد زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين من المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات و تقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية².

فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات إن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال و الحيادية، كما ويتوقع المجتمع المالي من مراجعي الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي.

وكما هو معلوم أنه لا يمكن لأي عملية مراجعة أن تقدم تأكيدات تامة بان القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة للتطبيق الخاطى للمبادئ المحاسبية.

2 جربوع، يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني ، يونيو 2004

عدا أن القوائم المالية نفسها لا تعطي الدقة و الثقة بسبب محددات المبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية)، علاوة على أن المبادئ المحاسبية نفسها تسمح بعدة طرق للقياس المحاسبي، فكما نعلم يمكن التلاعب برقم الربح بمجرد تغيير طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى LIFO أو حتى تغيير طريقة استهلاك الأصول الثابتة، حيث أن هذه الطرق تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (Generally Accepted Accounting Principles GAAP).

بالإضافة إلى كل هذا نعلم أن عملية المراجعة نفسها تتضمن أخطاء لا يمكن تجنبها، وحتى الأدلة التي يحصل عليها المراجع تكون أدلة إقناع وليست أدلة حاسمة.

ونتيجة لما سبق فإن توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية المراجعة تزيد بكثير عن الانجازات التي يقوم بها مراجعو الحسابات مما يخلق فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية وبين عملية مراجعة الحسابات

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في وجود مجتمع مالي يتوقع من المراجع أو من عملية المراجعة (اكتشاف الاحتيال والأخطاء) يتوقع ما يفوق ما يقدمه المراجع من إنجازات (تأكيد بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وتعرض بعدالة المركز المالي للشركة).

فرضيات البحث:

• توجد علاقة بين الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، وقصور التقارير

المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع وبين زيادة أوسع فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.

• عند تدعيم دور المنظمات المهنية في مراقبة جودة الأداء تضيق

فجوة التوقعات.

أهداف البحث:

دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات، ومحاولة معرفة

السبل لتضييق هذه الفجوة.

الدراسات السابقة:

• دراسة قامت بها لجنة ماكdonالد التابعة للمجمع الكندي للمحاسبين

القانونيين عن توقعات الجمهور من عملية المراجعة في كندا عام 1988،

وأوصت اللجنة بضرورة تقديم تقارير مراقبة الجودة عن أعمال مكاتب

المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمات المهنية مباشرة.

• دراسة قامت بها مجموعة عمل لعضو الكونغرس لي ميتكالف

"Lee Metcalf" عام 1977، وتضمنت هجوما شديدا على مهنة المحاسبة

وطريقة عملها، وانتقدت المنافسة بين مكاتب المراجعة.

• دراسة قامت بها لجنة من دارسين مستقلين برئاسة مانويل كوهين

"بتمويل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1974 لدراسة

مسئوليات المراجعين، وتوقعات المجتمع منهم ، وما يجب عليهم عمله،

أو ما يستطيعون عمله لمقابلة تلك التوقعات، وقد أصدرت لجنة كوهين

تقريرها المبدئي في مارس عام 1977 م، وتقريرها النهائي في عام 1987

م وأوصت بضرورة إدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي للمهنة

وخصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير المراجعة.

المبحث الأول

"المعايير التي يجب على المراجع الالتزام بها"

1. الالتزام بالنزاهة و الموضوعية:

لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة. [بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليف والخدمات الاستشارية]³ كما لا يجوز للمراجع أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين.

2. الالتزام بالمعايير الفنية العامة:

- يجب على المراجع الخارجي ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية.
- كما يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية. الواجبة عند أدائه لأي عملية،
- كما يجب عليه أن يقوم بتخطيط أي عملية والإشراف عليها بطريقة كافية وملائمة، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية،
- كما يتوجب على المراجع ألا يسمح بارتباط أسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحقيقها.

3 American Institute of certified public accountants, committee on management services, Nos 1+2+3.

3. الالتزام بالمسؤوليات تجاه العملاء:

يجب على مراجع الحسابات عدم إفشاء أسرار خاصة بالعمل الذي يراجع حساباته والتي يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا العميل نفسه ولكن استثناء من ذلك على المراجع بناء على طلب المحكمة أو اللجان القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يرد على استفسارات تقصي الحقائق للجهات المهنية.

4. الالتزام بالاستقلال و الحياد:

• يقصد بالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.

• كما أن من الأمور الهامة لمراجع الحسابات أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي، فلكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يكون حراً من أي التزام اتجاه العميل أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته.

5. الالتزام بمعايير الأداء المهني:

• فالتخطيط السليم لعملية المراجعة و الإشراف على المساعدين يساعد على تحقيق نجاح عملية المراجعة.

• تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة العميل والقيام بالمراجعة التحليلية و الاستفسار.

- بالإضافة إلى الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة.
- فإذا التزم المراجع بالحياد والاستقلال في عملية المراجعة فإنه يساعد على تضيق فجوة التوقعات بينه وبين المجتمع المالي.

المبحث الثاني

"العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات"

تعريف فجوة التوقعات:

يوجد تعريفات متعددة بفجوة التوقعات منها:

1. هي الفجوة بين معايير الأداء الفعلي للمراجع و التوقعات العامة (المجتمع المالي) المختلفة لأداء المدققين⁴.

The expectation gap is the gap between the auditors actual standard of performance and the various public expectations of auditors' performance (as opposed to their required standard of performance) (Abrema 2005).

2. هي الفرق بين ما يتوقعه ويريداه المجتمع و مستخدمي القوائم المالية و ما تتوقع مهنة المراجعة تحقيقه من عملية المراجعة⁵.

The "expectations gap" is the difference between what the public and users of financial statements perceive the role of an audit to be and what the audit profession claim is expected of them during the conduct of an audit

Abrema (2005) [Available from]: 4

http://www.abrema.net/abrema/expect_gap_g.html (Accessed on: 25/07/2008)

5 Ojo, Marianne, Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality, 2006.

وقد شرح الباحث مصطفى حسن بسيني السعدني فجوة التوقعات على الشكل التالي⁶:

The Expectation Gap: فجوة التوقعات

الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات

1. قلة المعرفة العلمية لدى المجتمع ومستخدمي القوائم المالية بمهنة

المراجعة:

حملت بعض الدراسات وجود فجوة التوقعات إلى جهل و ارتباك مستخدمي القوائم المالية و سوء الفهم لمهنة المراجعة، حيث حلل بورتر أن 34% من أسباب وجود فجوة التوقعات تعود لتوقعات غير معقولة من المجتمع المالي⁷.

2. الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي:

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

استقلال المراجعين من وجهة نظر "Mautz and Sharaf" وقد ناقش

موتر وشرف المجتمع، وخلصا على أنه على الرغم من أن المراجعين

6 السعدني، مصطفى حسن بسيني، مدي ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات،

2007.

7 P Sikka A Puxty H Willmott and C Cooper ' The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap : Some Theory and Evidence" December 2003.

المزاوّل بين للمهنة يفترض فيهم دائما الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائما⁸.

فقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل العضو " Lee Metcalf". ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المديرين للشركة عميل المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل المراجعة، ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.⁹

كما يرى البعض الآخر أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين إن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند

8 Mautz, R.K. and sharaf, H.A. "1961" the philosophy of auditing " American accounting association" "1961".
the 9 U.S senate, "1976" subcommittee on reports, accounting and management of committee on reports, accounting and Management of the committee on Government operations, Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study, U.S Government printing office 1976.

اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة ويؤكد على ذلك موتر "Mautz" بقوله:

من المحتمل أن يقوم المراجع عن غير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذها. للقرارات في عملية المراجعة.¹⁰

وعلى العكس من ذلك ترى لجنة كوهين أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات، لأنة الأكثر علماً و دراية بظروف المنشأة. وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة.¹¹

3. عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع:

من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة أن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح "Conflict of Interest" وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة، كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المنشأة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز

10 Mautz, R.K, "1972" toward a philosophy of auditing In: auditing looks Ahead Howard settler "ed", University of Kansas printing service, "1972"

11 Waller D. "1990", time to get ride of true and fair? The accountant's magazine ,December 1990, p. 53.

متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة¹².

كما يشترط في المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع المالي أن تتوفر فيها المتطلبات التالية¹³:

(1) المحافظة دائماً على حياد واستقلال المراجع الذي يزاول مهنة المراجعة.

(2) المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاول عملية المراجعة، وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات المختلفة.

(3) قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة للإطلاع بمسؤولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل، وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين .

(4) لا بد أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستند من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراجعين، ورضائهم عن جودة أداء تلك الخدمات، وعدم رضاء المجتمع عن عمل المراجعين أو وجود فجوة التوقعات في المراجعة ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة المراجعة ويقلل من شأنها.

كما أن المراجعين أنفسهم قد ساهموا في اتساع فجوة التوقعات في المراجعة لعدم اتفاقهم على تحديد واضح لدور المراجع ومسؤولياته في

12 جربوع، يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، يونيو 2004

13 المرجع السابق

المجتمع فوجود نظريات تفسر دور المراجع في المجتمع في الفكر المحاسبي المنشور يساعد على زيادة فجوة التوقعات، ومن أهم هذه النظريات ما يلي:¹⁴

- (1) نظرية رجل البوليس "Watch Dog" والمعروفة أكثر في بريطانيا بنظرية كلب الحراسة.
- (2) نظرية التشبيه بالقاضي.
- (3) نظرية الوكالة.
- (4) نظرية الوسيط.
- (5) نظرية المسؤولية.
- (6) نظرية وسيلة رقابة اجتماعية.
4. نقص الكفاءة المهنية للمراجع:

يقصد بالكفاءة المهنية "Professional Competence" للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و المراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب.¹⁵

5. ضعف نظام الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة:

يُقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام وإدراكهم بكيفية تطبيقه.¹⁶

14 المرجع السابق.

Jarvis, p. "1983" professional education "London" Groom helm , "1983". 15

16 Anderson, R.H., "1981" auditing SRA systems: new uses for old standards, CA magazine, may 1981

6. انخفاض جودة الأداء في المراجعة:

من بين العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة الأداء¹⁷:

- 1) يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
 - 2) قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كن نتيجة للمنافسة .
 - 3) تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً .
 - 4) عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
 - 5) اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم.
 - 6) زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.
- ## 7. قصور التقارير المحاسبية:

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية المراجعة وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالمراجعة مباشرة، فقد أشدّ الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً

17 نور، أحمد محمد، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،

تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشأة مسئولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين، أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعات من الأفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل، أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع¹⁸.

18 جربوع، يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، يونيو 2004.

المبحث الثالث

"طرق تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة"

1. تدعيم استقلال المراجع الخارجي:

حرصاً على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضيق فجوة التوقعات ، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المراجع للسير في ركبها وللمحافظة على استقلاله ، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالشركة¹⁹.

و في حالة عدم تجديد تعيين المراجع أو في حالة عزلة، أن يقدم المراجع تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته، وضرورة أن يحصل المراجع الجديد، قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق²⁰.

وقامت بعض الدول مثل بريطانيا وإيرلندا لتدعيم استقلال المراجع بإصدار قانون يمنع شركة المراجعة من تقاضي أكثر من 15% من مجموع إيراداتها من عميل واحد.

2. تدعيم دور المنظمات المهنية:

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة

19 المصدر السابق.

Revisited, 20 Mautz K,A, and Matusiak. L.W, "1988", concurring partener Review Journal of accountancy, March 1988,

في عملهم، على أن يتم الأعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.

وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة.

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعية والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping مما يدعم استقلال المراجع.

كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلي المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضا المستفيدين عن الخدمات المؤدا بواسطة المراجعين²¹.

21 جربوع، يوسف، مصدر سبق ذكره.

3.دراسة توقعات المجتمع المالي و تلبية تلك التوقعات:

والخطوة الأولى في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة. وأخيراً اقترح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات²².

4.عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليياته.

- (1) الشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة.
- (2) نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
- (3) قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
- (4) انخفاض جودة الأداء في المراجعة.
- (5) قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.
- (6) إعادة تدريب و تأهيل المراجعين، وإخضاعهم لدورات كل 5 أو 7 سنوات لإطلاعهم على آخر مستجدات وتحديات التي تواجهها المهنة.
- (7) تدعيم دور المنظمات المهنية في المجتمع وهيمنتها على مهنة المراجعة.
- (8) اتخاذ إجراءات من قبل المنظمات المهنية لتدعيم استقلال المراجع.

- 9) تضمين تقرير المراجع في فقرة النطاق معلومات أكثر لمستخدمي القوائم المالية يشرح فيها مهمته ومسؤوليته عن التصرفات الغير شرعية الغير المكتشفة أثناء عملية المراجعة.
- 10) أن تقوم المنظمات المهنية بحملات توعية إعلامية للمجتمع ولمستخدمي القوائم المالية لـ: 1- زيادة وعي الجمهور بفهم مهنة المراجعة.
- 11) تخفيض توقعات المجتمع المالي إلى الحد التي تصيح به هذه التوقعات منطقية ومقبولة.
- 12) دراسة توقعات المجتمع المالي و مستخدمي القوائم المالية ومحاولة أخذ التوقعات المنطقية و المقبولة ومن ثم تلبيتها.