مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية
اسم الكاتب: د. ماهر الأمين، د. محمد عبدالغني البهلول، عبدالرحمن عمر الحارس
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4164
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 08:04 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (31) العدد (2)2009
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (31) No. (2) 2009

فجوة التوقعات في المراجعة
دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية

الدكتور ماهر الأمين*
الدكتور محمد عبد الغني البهلول**
عبد الرحمن عمر الحارس***

(تاريخ الإيداع 25 / 1 / 2009. قُبِل للنشر في 2009/5/3)

□ الملخّص □

يهتم هذا البحث بالتحقق من وجود فجوة توقعات المراجعة وطبيعتها في سوريا، التي أثارت الكثير من الجدل في أدبيات المراجعة العالمية، لكن ليس في الأبحاث السورية الأكاديمية والمهنية، وبالتالي يعتبر غياب هذه الأبحاث الحافز للقيام بهذا البحث. اعتمد البحث المنهج التفسيري في فهم هذه الظاهرة، حيث مسحت آراء المراجعين، المستثمرين، وموظفي البنوك الذين عبروا عن آرائهم وتوقعاتهم فيما يتعلق ببيئة المراجعة السورية، وبشكل خاص مسؤولية مراجع الحسابات، وموثوقية مهنة المراجعة، وفائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار، ومعايير المراجعة، واستقلال مراجع الحسابات. هذا وتشير النتائج إلى وجود فجوة توقعات واسعة واختلاف في المفاهيم حول شؤون المراجعة، وذلك فيما يتعلق بكافة العوامل الخمسة السابقة في بيئة المراجعة السورية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة– فجوة التوقعات– معايير المراجعة– مسؤولية المراجع– وموثوقية المراجعة.

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– سورية.
** مدرس– المراجعة والرقابة المالية– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– سورية.
*** طالب دراسات عليا (ماجستير) – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (31) العدد (2)2009
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (31) No. (2) 2009

Audit Expectation Gap
(A Fieldwork Study in Syria)

Dr. Maher Alameen *
Dr. Mohammad Albahloul **
Abdurrahman Alhares ***

(Received 25 / 1 / 2009. Accepted 3/5/2009)

□ ABSTRACT □

This paper addresses the possibility of the existence and nature of audit expectation gap in Syria, which has been under much debate in the auditing literature worldwide. However, no previous attention is paid to such topic in the Syrian academic and professional inquiries. As such, it has been motivated by the absence of other studies.

The study has adopted an interpretive approach, surveyed the opinions of auditors, investors and bank officers. The respondents have expressed their expectations on the auditor responsibility, the credibility of auditing, the usefulness of the audited financial information, auditing standards, and auditor independence. The paper has concluded that a large gap in audit expatiation is existed and conceptual divergence regarding the auditing profession in Syria

Key words: Auditing, Expectation Gap, auditing standards, auditor responsibility, and Auditing credibility.

* **Associate professor , accounting , faculty of economics, Tishreen University, Syria**
****Assistant professor, Auditing and Financial Control, faculty of economics, Tishreen University, Syria**
*** **Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Syria**

مقدمة:

تواجه مهنة المراجعة أزمة المسؤولية والمصداقية و فقدان الثقة حالياً، نتيجة الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت على المستوى العالمي مؤخراً من انهيار شركات وبنوك وأسواق مالية (محمد وصالح، 2005)، فضلاً عن توقع المستثمرين من المراجعين إعطاء إشارات تحذيرية بالأوضاع الاقتصادية قبل حدوث مثل هذه الكوارث. حيث يبدو أن هناك فجوة بين ما يتوقعه ويحتاج إليه المستثمرون وغيرهم من أفراد المجتمع المالي وبين ما يقدمه تقرير المراجع الخارجي المستقل، والذي يتمثل بالمصادقة على عدالة القوائم المالية من خلال إبداء رأيه في أن معلومات القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)، أو وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs)، قد تم الإفصاح عنها بطريقة مناسبة وأنه تم التقيد بالتشريعات و المتطلبات القانونية.

أوضح (جربوع، 2004) أن عدم تفهم مجال طبيعة عمل المراجع وظروفه، يؤدي إلى الاختلاف بين الأداء المهني للمراجع وبين ما هو متوقع أن يحققه من حيث الجودة ومعايير الأداء. وهنا تظهر فجوة تسمى "فجوة التوقعات بين مستخدمي التقرير وتقرير المراجع الخارجي"، وفي سورية، بدأ مؤخرا" وبشكل كبير انتشار الشركات المساهمة، خاصة فيما يتعلق بالبنوك وشركات التأمين وصولاً لقرب افتتاح سوق دمشق للأوراق المالية. وبالنتيجة تعتبر مشكلة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي وبين المراجعين من المشاكل التي لابد من دراستها والاستعداد لمواجهة آثارها التي ستتبلور بشكل مضطرد مع تطور اقتصادها والطابع العام لشركاتها.

مشكلة البحث :

يكمن الجدل بأن عدم فهم مستخدمي التقارير المالية لواجبات المراجعين ولطبيعة عملهم، وقصور أداء المراجعين عن المستوى المطلوب منهم وفقاً لمعايير المراجعة المقررة عن تلبية توقعات مستخدمي التقارير المالية، هذه العوامل وغيرها تتضافر لتشكيل فجوة التوقعات في المراجعة، والتي من أهم آثارها تراجع ثقة المجتمع المالي بخدمات المراجعة ودورها(السقا وأبو الخير، 2002). وفي سوريا، يلاحظ عدم وجود هيئات مهنية أو حكومية معتمدة لإصدار معايير وطنية تعنى بمهنة مراجعة الحسابات، وتوضح طبيعة مسؤولية المراجعين وواجباتهم تجاه المجتمع المالي، كما يلاحظ أن هناك محدودية في فهم المجتمع المالي السوري لطبيعة أعمال المراجعة ومسؤولياتها، وذلك بسبب ارتباط أعمال المراجعة بمؤسسات حكومية اهتمت بمراجعة أعمال القطاع العام الاقتصادي بشكل خاص. هذا بالإضافة إلى أنه تبين بعد مراجعة أبحاث مراجعة الحسابات التي أجريت في سوريا أنه لم يتم التطرق لدراسة فجوة التوقعات في الجمهورية العربية السورية. تتضافر جميع العوامل السابقة لتشكل مبررات دراسة مدى وجود فجوة توقعات المراجعة وتحديد طبيعتها في سورية.

أهمية البحث وأهدافه:

تظهر أهمية هذا البحث من حيث أنه أول بحث يسعى لاستقصاء وجود فجوة التوقعات في سورية، والتعريف بها وتحديد نوعها، خاصة أن هناك العديد من الأبحاث الميدانية التي هدفت لاستقصاء وجود فجوة التوقعات في العديد من دول العالم. كما تظهر أهمية البحث في إمكانية الاستفادة منه من قبل الجهات المعنية بتنظيم المهنة والاستجابة من

قبلها بإصدار معايير أو نشرات توزع على نطاق واسع لشرح طبيعة مسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات في سورية، الأمر الذي يؤدي إلى فهم أفضل لطبيعة عمل ومسؤوليات مراجع الحسابات.

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى استقصاء مدى وجود فجوة توقعات المراجعة وتحديد طبيعتها في بيئة المراجعة السورية من خلال إجراء دراسة ميدانية على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في بيئة المراجعة السورية. وتتضمن الأهداف الفرعية للبحث ما يلي:

1.رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة في الجمهورية العربية السورية وتحديد الجوانب الرئيسية التي تكمن فيها وصولاً لتحديد نوعها.

2.حث المراجعين على عدم تجاهل الفجوة والاكتفاء بالرد على الانتقادات الموجهة لهم بل العمل على بحث الأساليب الكفيلة بتضييق الفجوة الموجودة بينهم وبين المجتمع المالي والعمل على إيجاد التعاون اللازم مع هذا المجتمع حفاظاً على مصالح هذا المجتمع من جهة وعلى مستقبل المهنة من جهة ثانية.

انطلاقاً من الأهداف السابقة وبهدف تحقيقها عمد البحث إلى طرح القضايا البحثية التالية:

- هل توجد فجوة توقعات المراجعة في الجمهورية العربية السورية؟
- ما هي طبيعة الفجوة الموجودة في الجمهورية العربية السورية؟

تفرز قضية البحث الثانية مجموعة من القضايا الفرعية وذلك تبعاً لمكونات فجوة التوقعات التي يهتم الباحث باستقصاء وجودها في بيئة المراجعة السورية، وتتمثل مجموعة القضايا الفرعية السابقة بما يلي:

1. هل يبالغ مستخدمي التقارير المالية في توقعاتهم تجاه ما يمكن للمراجع أداؤه بشكل معقول؟
2. هل يختلف أداء المراجعين السوريين عن المستوى المعقول والمحدد وفقاً لمعايير المراجعة المحددة بموجب جمعية المحاسبين القانونيين السورية؟
3. هل ينخفض المستوى المحدد لواجبات المراجعين بحسب معايير جمعية المحاسبين القانونيين عن المستوى الذي يمكن تحقيقه من قبل المراجعين بشكل معقول؟

منهجية البحث:

اتبع هذا البحث المنهج التفسيري Interpretive Approach الذي يقضي بوجوب الاقتراب من الظاهرة عند دراستها. و يتم ذلك من خلال الاقتراب من التركيبات الاجتماعية المحيطة بها. ويفترض هذا المنهج أنه من خلال الخبرات البشرية وحدها يمكن الوصول إلى المعرفة وفهمها. لذا يعتمد على فهم وإدراك الناس المحيطين بالظاهرة لما هي عليه في الحقيقة ولا يسعى لتقديم نقد اجتماعي أو تشجيع إحداث ثورات جذرية في المجتمع. وبما أن هدف البحث هو استقصاء وجود الفجوة وتحديد نوعها دون التطرق للسبل الكفيلة بتضييقها أو علاجها فإن طبيعة البحث تتوافق مع وصف مجال عمل المنهج التفسيري (Burrell&Morgan, 1979). ولقد تم اعتماد أسلوب الاستبيان في تجميع البيانات الخاصة بالمسح والتي أخضعت للتحليل بدورها، كما تم اعتماد أسلوب مراجعة الأدبيات السابقة الخاصة بفجوة التوقعات في المراجعة، وهو ما تم الاعتماد عليه في بناء أجزاء البحث النظرية. هذا وفي محاولة الباحث لتحقيق أهداف البحث يناقش النقاط التالية: فجوة التوقعات ومكوناتها، الدراسة الميدانية، ومن ثم الخلاصة والنتائج.

فجوة التوقعات ومكوناتها:

1- تعريف فجوة التوقعات

لقد تنوعت تعاريف فجوة التوقعات تبعاً للأبحاث التي قامت بدراسة موضوعها. ويرجع ظهور استخدام مصطلح فجوة التوقعات إلى Liggo في عام 1974، حيث عرفها "بأنها الاختلافات بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره كل من المراجع المستقل ومستخدمي التقارير المالية" (محمد وصالح، 2005). وفي الولايات المتحدة الأمريكية وفي نفس العام، قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بتشكيل لجنة مسؤوليات المراجعين، أطلق عليها اسم لجنة Cohen، وعهد إليها بدراسة مسؤوليات المراجعين للتوصل إلى استنتاجات وتوصيات فيما يتعلق بالمسؤوليات التي يجب أن يتحملها المراجعون وتوضيح ما إذا كانت توجد فجوة بين احتياجات المجتمع المالي وتوقعاته من المراجعين، وبين ما يمكن وما يجب على المراجعين القيام به للوفاء بتلك التوقعات والاحتياجات بطريقة معقولة، فضلاً عن تحديد حجم الفجوة في حال وجودها و تشخيصها و تحديد مسبباتها وكيفية التغلب عليها. وقد أصدرت لجنة Cohen تقريرها المبدئي في عام 1977م، وتقريرها النهائي في عام 1978م، واستنتجت من خلال دراستها، وجود فجوة التوقعات فعلاًً، فضلاً عن التوصل إلى أن عبء تضييق هذه الفجوة لا يقع على مستخدمي القوائم المالية وإنما يقع على عاتق المراجعين والأطراف ذات العلاقة بعملية إعداد وعرض المعلومات المالية. (راضي، 1999)

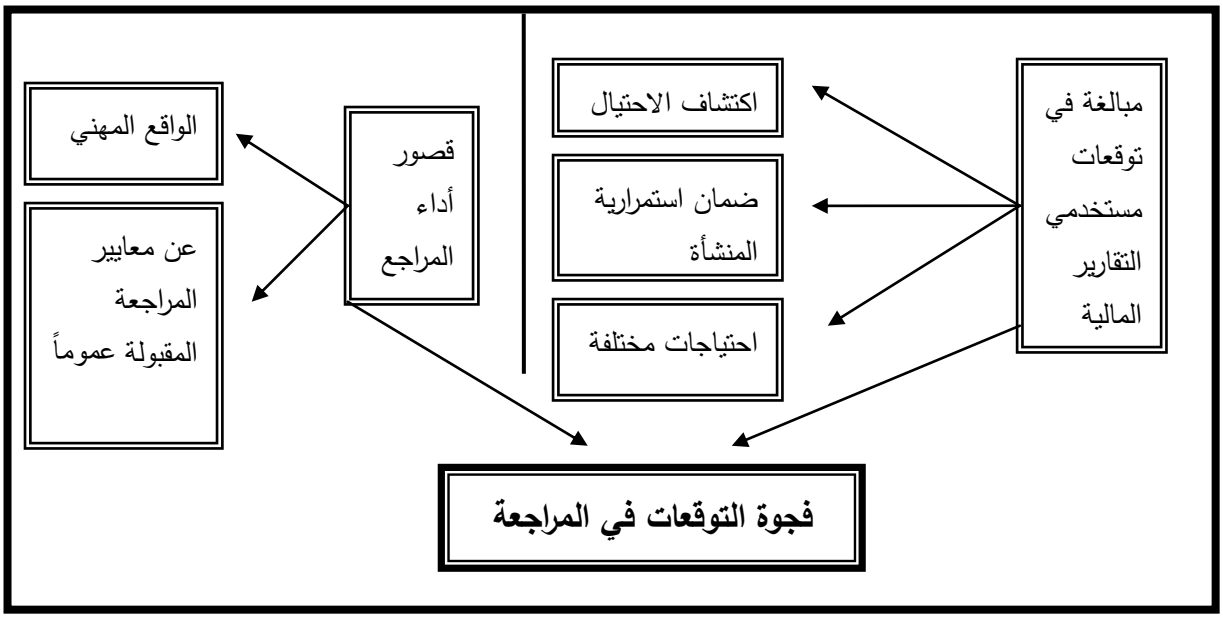
وعرفها كل من Monroe&Woodliff في عام 1992م، "بأنها الاختلافات أو الفروقات في المعتقدات بين المراجعين والمجتمع المالي بخصوص الواجبات والمسؤوليات المفروضة على المراجعين". (Monroe&Woodliff, 1994). لكن Porter كان قد عرفها في عام 1993م، "بأنها الاختلافات بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع". (Porter, 1993). وعرفها Lowe في عام 1994م، "بأنها الاختلافات في فهم الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في بيئة الأعمال، ومفهوم الرأي العام عن الوظيفة الحالية التي تمارسها مهنة المراجعة". (Hain&Woo, 1998)

وعربياً في عام 2004م عرفت فجوة التوقعات في دراسة أجريت في مصر "تشير فجوة التوقعات عموماً إلى التباين بين ما يقوم به المراجعون وبين ما يجب أو يتوقع أن يقوم به هؤلاء المراجعون، وفقاً لتوقعات المجتمع منهم وعلى أساس معايير المراجعة المهنية المقررة". (درويش، 2004). وفي عام 2005م عرفت في دراسة أجريت في العراق بأنها "الفجوة التي تحدث نتيجة الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية الذين لا يشكون في التقارير المالية التي يقوم المراجع بإعدادها، وبين طبيعة مهمة المراجع التي تكون ملازمة للمسؤولية المفوضة له عن طريق مجموعة من معايير المراجعة والقانون المهني". (محمد وصالح، 2005)

يتضح مما سبق أنه رغم أن تعبير فجوة التوقعات في المراجعة أصبح معروفاً لمستخدمي القوائم المالية، فإنه غير محدد بشكل واضح، حيث يستخدمه بعضهم للإشارة إلى التباين في فهم نطاق واجبات ومسؤوليات المراجعين، بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية، كما يستخدمه بعضهم الآخر للإشارة إلى اختلاف الأداء المهني للمراجعة عن الأداء المتوقع تحقيقه. بالإضافة إلى أن هناك من يستخدمه للإشارة إلى الاختلاف في فهم أهداف المراجعة بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية.

وبالنتيجة يمكن أن يناقش الباحث كون فجوة التوقعات "عبارة عن مستوى أداء متوقع للمراجعة من قبل مستخدمي التقارير المالية بالنسبة لمسؤوليات المهنة ولاسيما باكتشاف الاحتيال والتنبؤ بمستقبل المنشأة موضع

المراجعة وغيرها من احتياجات مستخدمي التقارير المالية، بالمقارنة مع مستوى أداء فعلي أقل للمراجع يفرضه الواقع المهني من أخلاق ومعايير ومواثيق مهنية". يمكن تمثيل النتيجة السابقة من خلال المخطط التالي:



الشكل رقم –1– من إعداد الباحث

2– مكونات فجوة التوقعات

تنوعت الآراء بالنسبة لمكونات فجوة التوقعات وذلك تبعاً للدراسات التي اهتمت بها أو تلك التي استقصت وجودها في الدول المختلفة، حيث تم تحديد مكونات فجوة التوقعات بحسب الأسباب الكامنة وراءها وفقاً لرأي الباحثين أو بحسب الظروف الموضوعية التي تختلف من دولة إلى أخرى، وهي (فجوة المعقولية، فجوة الأداء، فجوة التقرير، فجوة الاستقلالية، فجوة المسؤولية القانونية)

1.2 – فجوة المعقولية

تنشأ هذه الفجوة نتيجة مغالاة مستخدمي التقارير المالية في توقعاتهم، وذلك بالنسبة لما يمكن لمراجع الحسابات إنجازه أو تبعاً لم تتطلبه معايير المراجعة من المراجع. حيث إن مستخدمي التقارير المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية، دون أي مراعاة للمحددات الكثيرة التي تحكم أداء المراجع، وبما أن المراجع اليوم لا يتبع أسلوب المراجعة الشاملة نظراً لارتفاع تكلفتها، حيث يتبع أسلوب المراجعة الاختبارية، الأمر الذي يجعل تقارير المراجع التي يصدرها تتسم بنوع من التقدير وعدم التأكد، ويجعل عملية المراجعة تخطط لاكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية ولكن دون توفير أية ضمانة بأن القوائم المالية ستكون نظيفة منها بشكل مطلق، خاصة مع وجود أنواع من احتيال الإدارة يكون من شبه المستحيل على المراجع اكتشافه. (لطفي، 2005). مما تقدم ذكره يمكن للباحث أن يتفق مع التعريف الذي قدمه Porter عن فجوة المعقولية بحيث عرفها بأنها " نتيجة الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين التوقعات المعقولة لهم من مراجعي الحسابات". (الباز، 1999)

2.2. فجوة الأداء

تناول الأدب المهني فجوة الأداء من خلال الأبحاث التي استهدفت دراسة فجوة التوقعات، حيث عرفها porter بأنها "الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجع وبين أداء المراجع كما يدركه المجتمع". واعتبر أن هذه الفجوة تنقسم إلى فجوتين، فجوة نقص الأداء وفجوة المعايير الناقصة. (Porter, 1993). وقد اتفق التعريف السابق مع تعريف لجنة Cohen حيث عرفتها بأنها "نتيجة الاختلافات بين الأداء المتوقع لمراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات". (الباز، 1999)

1.2.2 فجوة نقص الأداء

اعتبر الأدب المهني أن هذه الفجوة تشكل الجزء الأول من أجزاء فجوة الأداء، فقد عرفها porter بأنها "الفجوة بين توقعات المجتمع لأداء المراجعين وفق واجباتهم المحددة بحسب القانون والمعايير المهنية المنشورة وبين الأداء الفعلي للمراجعين". (Porter, 1993)

2.2.2 فجوة المعايير الناقصة

اعتبرت فجوة المعايير الناقصة الجزء الثاني من أجزاء فجوة الأداء، وأعيد سبب وجودها إلى عدم كفاية المعايير السابقة، فقد عرفها porter بأنها "الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين وبين الواجبات القائمة فعلاً والمحددة من قبل القانون أو تلك المنشورة من قبل المهنة". (Porter, 1993)

3.2 فجوة التقرير

أصبح تقرير مراجع الحسابات يشكل جزءاً من القوائم المالية التي يبني عليها المساهمون وغيرهم من أصحاب المصالح في المنشأة موضع المراجعة قراراتهم الاستثمارية المختلفة، وبالتالي فإن عدم إدراج المراجع للتحفظات والملاحظات التي لها تأثير كبير في عملية اتخاذ القرار سوف يؤدي إلى حدوث فجوة بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية، وتعرف هذه الفجوة "بفجوة التقرير"، تلك الفجوة التي عرفها Collins بأنها "تشير إلى الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأي المراجع على القوائم المالية وبين رأي المراجع الوارد في تقريره عن نتائج مراجعة تلك القوائم". (الباز، 1999). وبشكل عام يمكن التوصل إلى نتيجة مفادها أن سبب فجوة التقرير يرجع إلى رغبة المستخدمين في الحصول على تأكيد المطلق من المراجع يفيد بدقة القوائم المالية، وإلى شكهم في رأي المراجع وخاصة في حالة تعثر المنشأة أو فشلها دون الحصول على إنذار مبكر من المراجع عن ذلك.

4.2 فجوة الاستقلالية

أعيد سبب ظهور الفجوة الاستقلالية إلى مجموعة العوامل الذاتية والخارجية التي تؤثر على استقلال المراجع، كعدم كشف المراجع عن حقيقة مادية أو تحريف أو تمويه يعلم به في التقارير المالية التي يوقع عليها، أو عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد الرأي الذي يبديه، الأمر الذي يمكن أن يكون دليلاً على أن المراجع الحسابات قد فشل في الاحتفاظ باستقلاليته. (محمد وصالح، 2005)

5.2 فجوة المسؤولية القانونية

تنقسم مسؤولية مراجع الحسابات إلى مسؤولية أدبية يلتزم من خلالها أدبياً وأخلاقياً في حماية المجتمع من الرشوة والفساد، وإلى مسؤولية مهنية يلتزم خلالها بقواعد السلوك المهني المقررة من الجهات الناظمة للمهنة، وإلى مسؤولية قانونية يلتزم خلالها أيضاً بالقواعد القانونية القائمة. ولعل إخلال مراجع الحسابات بأي من مسؤولياته السابقة أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات يقود إلى ظهور "فجوة المسؤولية القانونية"، تلك الفجوة التي أعيد وجودها

إلى عدم تفهم المجتمع المالي والقانوني لطبيعة مسؤولية المراجع، كالاختلافات في الإدراك والفهم ما بين المراجعين والقضاة ومستخدمي التقارير المالية لمسؤولية المراجع تجاه عميله والطرف الثالث. (محمد وصالح، 2005)

النتائج و المناقشة :

اعتمدت الدراسة الميدانية على أسلوب المسح الذي يستند بدوره على أداة الاستبيان في تجميع البيانات. وقد تم الاعتماد على أسئلة البحث كموجه أساسي في تصميم الاستبيان، ثم استكمل تصميم الاستبيان اعتماداً على التصميم الذي اتبعه كل من (Best et al, 2001، Fadzly&Ahmad, 2004). يتألف الاستبيان من 40 سؤالاً مقسمة إلى ثلاثة أقسام رئيسية. يحتوي القسم الأول على 4 أسئلة. ويهدف إلى تمكين الباحث من جمع بيانات المستجيبين الشخصية. واستخدمت استجابات السؤال الثاني في هذا القسم لتصنيف المستجيبين إلى ثلاثة فئات رئيسية: 1) موظفو البنوك وخاصة موظفو قسم الائتمان، 2) مراجعو الحسابات، 3)المستثمرون ويشملون المساهمين في الشركات المساهمة العامة وأولئك الذين يديرون أنشطة اقتصادية كبيرة بشكل فردي. ويهدف التصنيف السابق الذكر إلى تحليل الفرق بين إجابات هذه الفئات الثلاث، والتي يشكل اتفاقها أو اختلافها حول الأسئلة الواردة في القسم الثاني من الاستبيان المعيار الأساسي في الحكم على وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السورية. يحتوي القسم الثاني على 35 سؤال موزعة وفقاً لخمسة عوامل (مسؤوليات مراجع الحسابات، موثوقية مهنة المراجعة، فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار، معايير المراجعة، استقلال مراجع الحسابات) ويهدف هذا القسم إلى قياس مدى تأثير كل من العوامل السابقة على ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.

فيما يتعلق باختيار عينة البحث ومحدداتها، تم مسح 180 مكتب تدقيق محلي الذين تمكن الباحث من توزيع الاستبيان عليهم، لأن استجابات هذه العينة يمكن أن تراعي تطور المهنة، كما أن المشاركين يمكن أن يكون لديهم إطلاع معقول على آخر المستجدات المتعلقة بالمهنة أكثر من المحاسبين القانونيين الذين يقدمون خدماتهم لمؤسسات اقتصادية ذات طبيعة عائلية والمسجلون أعضاء ممارسين. ووصلت ردود من 56 مكتب تدقيق محلي مجاز وفرع لشركة تدقيق دولية في سورية أي بمعدل إجابة على الاستبيان وصل إلى 31.11%، تم اختيار عينة المستثمرين وموظفي البنوك بشكل يتناسب مع عينة المراجعين، حيث تم اختيار عينة تتألف من 90 مستثمر (ومساهم) تم اختيارهم من دليل الشركات التجارية المصنفة درجة أولى في غرف تجارة طرطوس ودمشق واللاذقية، و90 موظف بنك من موظفي قسم ائتمان الشركات ومدرائهم ومدراء الفروع لدى البنوك الخاصة المرخصة في سورية. ويظهر الجدول رقم 1 عدد الاستبيانات الموزعة، عدد الاستجابات، ونسبة الاستجابة. حيث تبلغ نسبة الاستجابة 55.1%، الأمر الذي يضفي قدر مقبول من الموثوقية للنوع المتبع في جمع البيانات.

الجدول رقم (1) الفئات الخاضعة للدراسة

فئات العينات	المراجعين	المستثمرين	موظفي البنوك	الإجمالي
عدد الاستبيانات الموزعة	180	90	90	270
عدد الاستجابات	56	49	44	149
نسبة الاستجابة	%31.11	%54,4	%48,8	%55,1

1. تحليل الاستبيان

تنقسم عملية تحليل الاستبيان إلى محورين رئيسيين. يهتم المحور الأول بتحليل استجابات المشاركين حول بياناتهم الشخصية، بينما يهتم المحور الثاني بتحليل استجابات المشاركين (المراجعين من جهة، والمستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى) حول كل من البنود الفرعية المتضمنة لكل من العوامل الخمسة السابقة.

1.1 تحليل البيانات الشخصية

يهدف القسم الأول من الاستبيان إلى جمع بيانات المستجيبين الشخصية، فيما يتعلق بالحصول على شهادة علمية في المحاسبة، الخبرة العملية في المحاسبة، الموقع الوظيفي، والوقت الذي أمضاه كل منهم في وظيفته الحالية. حيث تساهم البيانات الشخصية للمستجيبين في تمكين الباحث من تكوين تصور واضح عن خلفية المستجيبين العلمية وعن خبرتهم العملية.

تقدم الجداول من (2) إلى (4) نتائج إجابات المستجيبين عن البيانات الشخصية لكامل العينة. يشير الجدول رقم (2) إلى أن 38.3% من المشاركين يحملون إجازة في المحاسبة، و14.7% يحملون شهادة دبلوم دراسات عليا، و23.5% يحملون شهادة ماجستير. وهذا يعتبر مؤشراً واضحاً على توفر المعرفة المحاسبية اللازمة لدى أفراد العينة ويضفي قدراً مقبولاً من المصداقية على استجاباتهم. يشير الجدول رقم (3) إلى أن 42.4% من المشاركين لديهم خبرة تفوق الخمس سنوات، وهذا يشير إلى توفر الدراية المحاسبية اللازمة لدى المشاركين من الجانب التطبيقي ويعزز مصداقية إجاباتهم، إلا أن نتائج الجدول تشير أيضاً إلى أن (42.8) خبرتهم تتراوح بين (1–5 سنة) وتعلل هذه النسبة باعتماد البنوك الخاصة على خريجي الجامعات الجدد في التوظيف، كما أنه اتضح من خلال زيارة العديد من مكاتب المراجعة المحلية والدولية في محافظة دمشق بشكل خاص اعتماد هذه المكاتب على كادر من الأعضاء الشباب مع المحافظة على الإدارة بيد ذوي الخبرة أو بيد مدراء أجانب. كما تشير النتائج المعروضة في الجدول رقم (4) إلى أن 61% من المشاركين أمضوا فترة من (1–5 سنة) في وظيفتهم الحالية، وتتوافق هذه النسبة مع نسبة الخبرة وتعود لنفس السبب من اعتماد عنصر الشباب في التوظيف وبالتالي حيازتهم لحصة كبيرة من عينة الدراسة.

الجدول رقم (2) استجابات المشاركين حول حصولهم على شهادة علمية في المحاسبة

	لا يوجد		معهد متوسط		إجازة		دبلوم		ماجستير		الإجمالي	
المشاركين	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
المراجعين	1	%1.8	2	%3.6	21	%37.4	15	%26.8	17	%30.4	56	%100
المستثمرين	17	%34.7	5	%10.2	21	%42.8	4	%8.2	2	%4.1	49	%100
موظفي البنوك	9	%20.5	1	%2.3	15	%34.1	3	%6.7	16	%36.4	44	%100
الإجمالي	27	%18.1	8	%5.4	57	%38.3	22	%14.7	35	%23.5	149	%100

الجدول رقم (3) استجابات المشاركين حول امتلاكهم لخبرة عملية في المحاسبة

	لا يوجد		1-5 سنة		6-10 سنة		11-15 سنة		أكثر من 15 سنة		الإجمالي	
المشاركين	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
المراجعين			19	%33.9	20	%35.8	11	%19.6	6	%10.7	56	%100
المستثمرين	14	%28.6	14	%28.6	7	%14.3	6	%12.2	8	%16.3	49	%100
موظفي البنوك	7	%15.9	29	%65.9			3	%6.8	5	%11.4	44	%100
الإجمالي	21	%14.8	62	%42.8	27	%16.7	20	%12.8	19	%12.9	149	%100

الجدول رقم (4) استجابات المشاركين حول الوقت الذي أمضاه كل منهم في وظيفته الحالية

	1-5 سنة		6-10 سنة		11-15 سنة		أكثر من 15 سنة		الإجمالي	
المشاركين	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
المراجعين	34	%60.7	8	%14.3	9	%16.1	5	%8.9	56	%100
المستثمرين	21	%42.9	6	%12.2	4	%8.2	18	%36.7	49	%100
موظفي البنوك	35	%79.5	1	%2.3	2	%4.6	6	%13.6	44	%100
الإجمالي	90	%61	15	%9.6	15	%9.7	29	%19.7	149	%100

2.1 تحليل عوامل فجوة التوقعات في المراجعة

يهدف التحليل إلى اختبار الفروق بين استجابات المراجعين من جهة، وبين استجابات المستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى، حول كل من البنود المتضمنة في العوامل الخمسة (مسؤوليات مراجع الحسابات، موثوقية مهنة المراجعة، فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار، معايير المراجعة، استقلال مراجع الحسابات). أظهر تطبيق اختبار Kolmogorove-Smirnov على استجابات المشاركين التي تم إدخالها على برنامج spss أن هذه البيانات غير خاضعة للتوزيع الطبيعي، لذا تم اعتماد الاختبارات اللابارامترية واختيار اختبار Mann-Whitney لمعرفة ما إذا كان الاختلاف مهماً بين إجابات الفئات الثلاث المدروسة. حيث ذكر (Conover,1980) أن اختبار Mann-Whitney يستخدم لمعرفة إن كان يمكن رفض الفرضية الصفرية بأن المجتمعين متطابقون. كما يكشف الاختلافات بين المجموعتين على أساس العينات العشوائية المأخوذة من هذين المجتمعين. وفيما يلي سيتم استعراض نتائج الاختبار لكل من العوامل الخمسة موضع الاختبار.

1.2.1 مسؤوليات المراجع

يناقش هذا الجزء اختبار الفروق بين استجابات المراجعين من جهة، وبين مجمل استجابات المستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى، حول كل من البنود المكونة لعامل مسؤوليات مراجع الحسابات. وتستعرض هذه البنود لمسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الاحتيال ومنعه، نطاق مسؤولية المراجع القانونية، استمرارية المنشأة، الرقابة الداخلية، وإجراءات المراجعة. يظهر الاختبار الإحصائي على بيانات عامل المسؤولية وجود اختلافات جوهرية فيما يتعلق ببعض جوانب مسؤولية مراجع الحسابات، كما هو موضح في الجدول رقم (5) الذي يظهر فقط البنود التي أظهر تطبيق اختبار Mann-Whitney عليها وجود اختلافات جوهرية فيها.

تشير نتائج مقارنة استجابات المشاركين من المجتمع المالي مع استجابات المشاركين من المراجعين المعروضة في الجدول رقم (5) إلى أن فجوة التوقعات تبلغ اتساعها الأعظمي (2.61) فيما يتعلق بما إذا كانت عملية اكتشاف ومنع جميع أنواع الاحتيال الذي قد تتعرض له المنشأة موضع المراجعة بما فيها الاحتيال الذي ترتكبه الإدارة العليا تندرج ضمن مسؤوليات مراجع الحسابات (جدول 5، بند رقم 1). حيث يميل المشاركون من المراجعين إلى رفض تحمل هذه المسؤولية، بينما يميل المشاركون من المجتمع المالي إلى الموافقة على وجوب شمول مسؤوليات مراجع الحسابات لما ورد في البند رقم (1). كما تبلغ فجوة التوقعات ثاني أكبر اتساع لها وبقيمة (2.41) فيما يتعلق بما إذا كانت عملية تنفيذ فحص تفصيلي لكافة القيود المحاسبية تندرج ضمن مسؤولية مراجع الحسابات (جدول 5، بند رقم 13). حيث يميل المشاركون من المراجعين إلى رفض تحمل هذه المسؤولية، بسبب حاجتها لإجراءات مراجعة تتطلب قدر كبير من الوقت والكلفة. وهذا ما يخالف رأي المشاركين من المجتمع المالي الذين يميلون للموافقة على وجوب شمول مسؤوليات مراجع الحسابات لما ورد في البند رقم (13). كما تشير النتائج إلى أن هناك ظهوراً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بما إذا كانت البنود التالية تندرج ضمن مسؤولية مراجع الحسابات:

1. اكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها، كالتقرير عن المخالفات الضريبية للجهات المختصة (بند رقم 3)
2. اكتشاف التصرفات غير القانونية لمسؤولي المنشأة موضع المراجعة والتي لا تؤثر على حساباتها والإفصاح عنها في تقرير المراجعة (بند رقم 4)
3. اكتشاف التصرفات غير القانونية من قبل مسؤولي المنشأة والتي تؤثر بشكل مباشر على حساباتها والإفصاح عنها في تقرير المراجعة (بند رقم 5)
4. إعداد القوائم المالية للمنشأة موضع المراجعة (بند رقم 7)
5. الإفصاح في تقرير المراجعة حول مدى كفاءة الإدارة في إدارة أصول المنشأة موضع المراجعة (بند رقم 8)
6. الإفصاح في تقرير المراجعة حول سرقة أصول المنشأة التي تتم من قبل غير المدراء (بند رقم 9)
7. الإفصاح في تقرير المراجعة حول اختلاس أصول المنشأة التي تتم من قبل المدراء (بند رقم 10)
8. سلامة السجلات المحاسبية (بند رقم 14)

الجدول رقم (5) عامل المسؤولية: الاختلافات الجوهرية* بين المجتمع المالي (مستثمرين وموظفي البنوك) والمراجعين

الرقم	البيـــان	Mann Whitney مراجعين – مجتمع مالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المجتمع المالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المراجعين	فجوة التوقعات في سورية
1	اكتشاف ومنع جميع أنواع الاحتيال الذي قد تتعرض له المنشأة موضع المراجعة بما فيها الاحتيال الذي ترتكبه الإدارة العليا	0.0008	5.15	2.54	2.61
3	اكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها، كالتقرير عن المخالفات الضريبية للجهات المختصة	0.0007	5.19	4.23	0.96
4	اكتشاف التصرفات غير القانونية لمسؤولي المنشأة موضع المراجعة والتي لا تؤثر على حسابات الشركة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة	0.0005	4.46	3.20	1.27
5	اكتشاف التصرفات غير القانونية من قبل مسؤولي المنشأة والتي تؤثر بشكل مباشر على حساباتها والإفصاح عنها في تقرير المراجعة	0.0286	5.76	5.54	0.22
7	إعداد القوائم المالية للمنشأة موضع المراجعة	0.0001	4.13	1.95	2.18
8	الإفصاح في تقرير المراجعة حول مدى كفاء الإدارة في إدارة أصول المنشأة موضع المراجعة	0.0003	4.83	3.20	1.63
9	الإفصاح في تقرير المراجعة حول سرقة أصول المنشأة التي تتم من قبل غير المدراء	0.0002	5.35	3.84	1.51
10	الإفصاح في تقرير المراجعة حول اختلاس أصول المنشأة التي تتم من قبل المدراء	0.0002	5.60	3.73	1.87
13	تنفيذ فحص تفصيلي لكافة القيود المحاسبية	0.0001	4.57	2.16	2.41
14	سلامة السجلات المحاسبية	0.0009	5.34	4.05	1.29
تظهر الاختلافات الجوهرية عن إجابات المراجعين عند قيمة دلالة أصغر من 0.05 (*) المقياس: 1= غير موافق بشدة، 4= محايد، 7= موافق بشدة					

وبالنتيجة، اتفقت النتيجة السابقة مع النتائج التي توصل إليها (Fadzly&Ahmad, 2004) في حالة ماليزيا، (Best et al, 2001) في حالة سنغافورة، و(Dixon et al, 2006) في حالة مصر، والتي أبرزت ظهور فجوة التوقعات فيما يتعلق بمسؤولية مراجع الحسابات تجاه اكتشاف الاحتيال ومنعه، وبمسؤولية مراجع الحسابات عن صيانة السجلات المحاسبية. إلا أن النتيجة السابقة خالفت ما توصل إليه (Dixon et al, 2006) حيث لم تظهر حالة مصر وجود فجوة فيما يتعلق بمسؤولية مراجع الحسابات عن إعداد القوائم المالية للمنشأة موضع المراجعة، كما خالفت نتيجة الدراسة الحالية ما توصل إليه (Humphrey et al, 1993) في حالة بريطانيا، و(Lin&Chen, 2001) في حالة الصين حول وجود فجوة توقعات فيما يتعلق بمسؤولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث. أما بالنسبة للمعيار الذي طبقه (Porter, 1993) حالة نيوزلندا وصنف على أساسه بعض المسؤوليات التي يطالب بها مستخدمو التقارير المالية على أنها غير معقولة إذا كانت تكلفة تنفيذها أكبر من الفائدة التي تعود بها

على عملية المراجعة، فتبين نتيجة الدراسة الحالية أن هناك اتفاق مع ما توصل إليه (porter, 1993) حول وجود اختلافات جوهرية فيما يتعلق (باكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها، كالتقرير عن المخالفات الضريبية للجهات المختصة، اكتشاف التصرفات غير القانونية لمسؤولي المنشأة موضع المراجعة والتي لا تؤثر على حسابات الشركة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة، الإفصاح في تقرير المراجعة حول مدى كفاءة الإدارة في إدارة أصول المنشأة موضع المراجعة، الإفصاح في تقرير المراجعة حول سرقة أصول المنشأة التي تتم من قبل غير المدراء، تنفيذ فحص تفصيلي لكافة القيود المحاسبية) حيث إن الواجبات السابقة صنفت بموجب المعيار السابق على أنها غير معقولة، وبالتالي فإن ملامح فجوة المعقولية تبدو واضحة في اختلاف المشاركين حول البنود السابقة، كما وتظهر فجوة الأداء في اختلاف موظفي البنوك مع المراجعين حول (اكتشاف التصرفات غير القانونية من قبل مسؤولي المنشأة والتي تؤثر بشكل مباشر على حساباتها والإفصاح عنها في تقرير المراجعة) وفي اختلاف موظفي البنوك والمستثمرين مع المراجعين حول (الإفصاح في تقرير المراجعة حول اختلاس أصول المنشأة التي تتم من قبل المدراء) حيث إن هذه الواجبات صنفت بموجب معيار (porter, 1993) على أنه يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين، حيث إن فائدتها بالنسب للمراجعة تفوق تكلفة تطبيقها.

مما سبق يمكن الاستنتاج أن فجوة توقعات المراجعة بالنسبة لعامل المسؤولية قد اكتشفت فيما يتعلق بمسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الاحتيال ومنعه، كما ظهرت الفجوة ببنود، بعضها ليس من المعقول مطالبة المراجعين بها وبعضها الآخر تقع ضمن واجبات مراجع ويعتبر عدم تنفيذها من نواقص أدائه، لذا يمكن القول أن تحليل الاستجابات بالنسبة لعامل المسؤولية أفرز وجود فجوة معقولية وفجوة أداء.

2.2.1 عامل موثوقية مهنة مراجعة الحسابات

يستعرض هذا الجزء إلى اختبار الفروق بين استجابات المراجعين من جهة، وبين مجمل استجابات المستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى، حول كل من البنود المكونة لعامل موثوقية مراجعة الحسابات. وتستعرض هذه البنود لحجم الضمان الذي تقدمه عملية المراجعة، عدالة وصحة عرض القوائم المالية المدققة للمركز المالي للمنشأة موضع المراجعة، الاحتيال داخل المنشأة موضع المراجعة، وفعالية تقرير المراجعة في توضيح حجم العمل المنفذ في عملية المراجعة. يظهر الاختبار الإحصائي المطبق على البيانات المتعلقة بعامل الموثوقية وجود اختلافات جوهرية فيما يتعلق ببعض موثوقية مهنة المراجعة، كما هو موضح في الجدول رقم (6) الذي يظهر فقط البنود التي أظهر تطبيق اختبار Mann-Whitney عليها وجود اختلافات جوهرية فيها.

تشير نتائج مقارنة استجابات المشاركين من المجتمع المالي مع استجابات المشاركين من المراجعين المعروضة في جدول رقم (6) إلى أن فجوة التوقعات تبلغ اتساعها الأعظمي بالنسبة لعامل موثوقية مراجع الحسابات (1.49) فيما يتعلق بما إذا كانت عملية المراجعة توفر الحصول على تأكيد مطلق بأن القوائم المالية المدققة لا تحتوي على تحريفات جوهرية (جدول 6، بند رقم 15). حيث يميل المشاركون من المراجعين إلى رفض توفير عملية المراجعة لهذا النوع من التأكيد المطلق، بسبب محددات الوقت والكلفة التي تحول دون تنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية لكافة القيود المحاسبية، فضلاً عن وجود أنواع معينة من الاحتيال (كاحتيال الإدارة) قد لا يمكن اكتشافها حتى عند تنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية. وهذا ما يتعارض مع رأي المشاركين من المجتمع المالي الذين يميلون للموافقة على وجوب توفير عملية المراجعة للضمان الذي يعبر عنه البند رقم (15). كما تشير النتائج إلى أن هناك ظهوراً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بما إذا كانت عملية المراجعة وتقريرها توفر ما يلي:

1.توفير الضمان اللازم بأن القوائم المالية المدققة تقدم عرضاً صحيحاً وعادلاً للمركز المالي للمنشأة المراجعة (بند رقم 16)

2. توفير التأكيد اللازم بأن المنشأة التي أصدر المراجع لها تقرير مراجعة نظيفاً تُعدُّ خالية من الاحتيال (بند رقم 17)

3.توفر التأكيد اللازم بأن القوائم المالية المدققة تُعدُّ خالية من الأخطاء (بند رقم 18)

4.حجم الضمان الذي يقدمه المراجع تتم الإشارة إليه بوضوح في تقرير المراجعة (بند رقم 19)

الجدول رقم (6) عامل الموثوقية: الاختلافات الجوهرية* بين المراجعين والمجتمع المالي (مستثمرين وموظفي البنوك)

الرقم	البيـــان	Mann Whitney مراجعين – مجتمع مالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المجتمع المالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المراجعين	فجوة التوقعات في سورية
15	الحصول على تأكيد مطلق بأن القوائم المالية المدققة لا تحتوي على تحريفات جوهرية	0.0004	4.74	3.25	1.49
16	القوائم المالية المدققة تقدم عرضاً صحيحاً وعادلاً للمركز المالي للمنشأة المراجعة	0.0009	5.01	6.20	1.19
17	المنشأة التي أصدر المراجع لها تقرير مراجعة نظيف تعتبر خالية من الاحتيال	0.0001	4.19	2.84	1.35
18	القوائم المالية المدققة تعتبر خالية من الأخطاء	0.0001	4.10	2.96	1.14
19	حجم الضمان الذي يقدمه المراجع تتم الإشارة إليه بوضوح في تقرير المراجعة	0.0034	4.41	5.09	0.68
تظهر الاختلافات الجوهرية عن إجابات المراجعين عند قيمة دلالة أصغر من 0.05 (*) المقياس: 1= غير موافق بشدة، 4= محايد، 7= موافق بشدة					

اتفقت النتيجة السابقة مع النتائج التي توصل إليها (Best et al, 2001) في حالة استراليا، و(Dixon et al, 2006) في حالة مصر، حيث أظهرت الدراستان ظهور فجوة التوقعات فيما يتعلق بخلو المنشأة موضع المراجعة من الاحتيال. واتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع النتيجة التي توصل إليها (porter, 1993) في حالة نيوزلندا، حيث أبرزت نتائج دراسته وجوداً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية المدققة، كما اتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع ما توصل إليه (Humphrey et al, 1993) في حالة بريطانيا حول ما إذا كانت قائمة المركز المالي تقدم تقييماً عادلاً للمنشأة موضع المراجعة. والجدير بالذكر أن ما أفرزه التحليل من وجود اختلافات جوهرية حول ضمان خلو القوائم المالية المدققة من الاحتيال والأخطاء بشكل مطلق، وحول خلو المنشأة التي أصدر المراجع لها تقرير مراجعة نظيفاً من الاحتيال، إنما تعتبر مؤشرات على ظهور فجوة معقولية بالنسبة لعامل موثوقية مهنة المراجعة. كما أن وجود اختلافات جوهرية حول عدم قدرة تقرير المراجعة بصيغته الحالية على إيضاح حجم الضمان الذي يقدمه المراجع، إنما تعتبر مؤشرات على ظهور فجوة التقرير بالنسبة لعامل موثوقية مهنة المراجعة.

3.2.1 عامل فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار

يتعرض هذا الجزء لاختبار الفروق بين استجابات المراجعين من جهة، وبين مجمل استجابات المستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى، حول كل من البنود المكونة لعامل فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار، وتعرض هذه البنود لفائدة القوائم المالية في توضيح جودة القرار الاستثماري، مناسبة الوضع المالي للمنشأة بالنسبة للمقرضين، حقيقة أداء المنشأة، وفي توضيح حقيقة أداء إدارة المنشأة. يظهر الاختبار الإحصائي المطبق على البيانات المتعلقة بعامل فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار وجود اختلافات جوهرية فيما يتعلق ببعض بنوده، كما هو موضح في الجدول رقم (7) الذي يظهر فقط البنود التي أظهر تطبيق اختبار Mann-Whitney عليها وجود اختلافات جوهرية فيها.

تشير نتائج مقارنة استجابات المشاركين من المجتمع المالي مع استجابات المشاركين من المراجعين المعروضة في الجدول رقم (7) إلى وجود ظهور لفجوة التوقعات بقيمة (0.84) فيما يتعلق بما إذا كانت القوائم المالية المدققة مفيدة في توضيح حقيقة أداء إدارة المنشأة (جدول 7، بند رقم 24). حيث يميل المشاركون من المراجعين إلى الحياد فيما يتعلق باعتبار القوائم المالية المدققة بمثابة معيار للحكم على كفاءة أداء إدارة المنشأة موضع المراجعة، خاصة أنه توجد العديد من الجوانب الخاصة بالإدارة وقراراتها قد لا تعبر عنها أرقام القوائم المالية أو قد تلعب ظروف أخرى دوراً مهماً في إخفائها (كالظروف الاقتصادية المحيطة). بينما يميل المشاركون من المجتمع المالي إلى الموافقة على اعتبار القوائم المالية المدققة مفيدة في توضيح حقيقة أداء إدارة المنشأة موضع المراجعة.

الجدول رقم (7) عامل فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار: الاختلافات الجوهرية* بين المراجعين والمجتمع المالي (مستثمرين وموظفي البنوك)

الرقم	البيـــان	Mann Whitney مراجعين – مجتمع مالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المجتمع المالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المراجعين	فجوة التوقعات في سورية
24	تعتبر القوائم المالية المدققة مفيدة في توضيح حقيقة أداء إدارة المنشأة	0.0007	5.16	4.32	0.84
تظهر الاختلافات الجوهرية عن إجابات المراجعين عند قيمة دلالة أصغر من 0.05 (*) المقياس: 1= غير موافق بشدة، 4= محايد، 7= موافق بشدة					

والجدير بالذكر أن ما أفرزه التحليل من وجود اختلافات جوهرية حول اعتبار القوائم المالية المدققة مفيدة في توضيح حقيقة أداء إدارة المنشأة، إنما تعتبر مؤشراً على ظهور فجوة معقولية بالنسبة لدور القوائم المالية المدققة في إيضاح حقيقة أداء إدارة المنشأة المدققة.

4.2.1 عامل معايير المراجعة

يعرض هذا الجزء لاختبار الفروق بين استجابات المراجعين من جهة، وبين مجمل استجابات المستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى، حول كل من البنود المكونة لعامل معايير المراجعة، وتستعرض هذه البنود لما إذا كان يجب أن تشتمل معايير المراجعة على توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول شكوكه باستمرارية

المنشأة، اختلاس مسؤولي المنشأة موضع المراجعة لأصولها، التحريف المتعمد للمعلومات المالية، والشك بالاحتيال والتصرفات غير القانونية. كما يعرض لما إذا كان يجب أن تشتمل معايير المراجعة على توجيهات بضرورة إعداد تقارير مراجعة نصف سنوية، وبضرورة فحص المراجع للتنبؤات المالية للمنشأة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة. يظهر الاختبار الإحصائي المطبق على البيانات المتعلقة بعامل معايير المراجعة وجود اختلافات جوهرية فيما يتعلق ببعض بنوده، كما هو موضح في الجدول رقم (8) الذي يظهر فقط البنود التي أظهر تطبيق اختبار Mann-Whitney عليها وجود اختلافات جوهرية فيها.

تشير نتائج مقارنة استجابات المجتمع المالي مع استجابات المراجعين المعروضة في الجدول رقم (8) إلى وجود أكبر ظهور لفجوة التوقعات بالنسبة لعامل المعايير وبقيمة (1.23) فيما يتعلق بما إذا كان يجب أن تشتمل معايير المراجعة على توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول الشك بالاحتيال والتصرفات غير القانونية (جدول 8، بند رقم 28). حيث يميل المشاركون من المراجعين إلى الوقوف موقفاً محايداً تجاه ما ورد في البند رقم (28). بينما يميل المشاركون من المجتمع المالي إلى الموافقة على ما ورد في البند رقم (28). كما تشير النتائج إلى أن هناك ظهوراً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بما إذا كانت يجب أن تشتمل معايير المراجعة على ما يلي:

1. توجيهات بضرورة إعداد تقارير مراجعة نصف سنوية (بند رقم 29)
2. توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول شكوكه باستمرارية المنشأة (بند رقم 25)
3. توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول اختلاس مسؤولي المنشأة موضع المراجعة لأصولها (بند رقم 26)
4. توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول التحريف المتعمد للمعلومات المالية (بند رقم 27)

وبالنتيجة، تشير البنود السابقة إلى أن هناك ظهوراً لفجوة المعايير في بيئة المراجعة السورية.

الجدول رقم (8) عامل معايير المراجعة: الاختلافات الجوهرية* بين المراجعين والمجتمع المالي (مستثمرين وموظفي البنوك)

الرقم	البيـــان	Mann Whitney مراجعين – مجتمع مالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المجتمع المالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المراجعين	فجوة التوقعات في سورية
25	توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول شكوكه باستمرارية المنشأة	0.0014	4.80	5.59	0.79
26	توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول اختلاس مسؤولي المنشأة موضع المراجعة لأصولها	0.0176	5.29	5.14	0.15
27	توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول التحريف المتعمد للمعلومات المالية	0.0008	6.04	5.46	0.58
28	توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول الشك بالاحتيال والتصرفات غير القانونية	0.0001	5.57	4.34	1.23
29	توجيهات بضرورة إعداد تقارير مراجعة نصف	0.0060	5.58	4.41	1.17

	سنوية				
تظهر الاختلافات الجوهرية عن إجابات المراجعين عند قيمة دلالة أصغر من 0.05 (*)					
المقياس: 1= غير موافق بشدة، 4= محايد، 7= موافق بشدة					

أظهرت دراسة (Porter, 1993) أن البنود الخمسة السابقة تفوق فائدتها التكاليف المترتبة على تنفيذها، أي تحقق شرط (cost-benefit analyst)، وبالتالي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين، لكنها غير مطلوبة منهم في الوقت الحاضر بموجب المعايير المهنية، لذا يمكن تصنيفها ضمن مكونات فجوة المعايير الناقصة.

5.2.1 عامل الاستقلالية

يعرض هذا الجزء لتحليل استجابات المشاركين في الاستبيان وفقاً للمستويين الإجمالي والفرعي حول كل من البنود المكونة لعامل استقلالية مراجع الحسابات. وتستعرض هذه البنود لآراء المشاركين حول وجوب منع أعضاء مكاتب المراجعة من حيازة أسهم في الشركة موضع المراجعة، تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة موضع المراجعة، والحصول على أكثر من 15% من إجمالي مداخيلهم من عميل مراجعة واحد. كما تستعرض لما إذا كان يتوجب ألا يكون الهدف الأساسي لمكتب المراجعة هو تحقيق الربح، ولما إذا كان يفضل أن يتم فحص أدوات المراجعة في مكتب المراجعة من قبل هيئة معايير مهنية. يظهر الاختبار الإحصائي المطبق على البيانات المتعلقة بعامل استقلالية مراجع الحسابات وجود اختلافات جوهرية فيما يتعلق ببعض بنوده، كما هو موضح في الجدول (9) الذي يظهر فقط البنود التي أظهر تطبيق اختبار Mann-Whitney عليها وجود اختلافات جوهرية فيها. تشير نتائج مقارنة استجابات المجتمع المالي مع استجابات المراجعين المعروضة في الجدول رقم (9) إلى وجود ظهور لفجوة التوقعات بالنسبة لعامل الاستقلالية بالنسبة لما يلي:

1.وجوب منع أعضاء مكتب المراجعة من الحصول على أكثر من 15% من إجمالي مداخيلهم من عميل مراجعة واحد (بند رقم 33)

2. وجوب عدم كون الهدف الأساسي لمكتب المراجعة هو تحقيق الربح (بند رقم 34)

3. وجوب أن يتم فحص أدوات المراجعة في مكتب المراجعة من قبل هيئة معايير مهنية (بند رقم 35)

الجدول رقم (9) عامل استقلالية مراجع الحسابات: الاختلافات الجوهرية* بين المراجعين والمجتمع المالي (مستثمرين وموظفي البنوك)

الرقم	البيـــان	Mann Whitney مراجعين – مجتمع مالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المجتمع المالي	المتوسط الإحصائي لإجابات المجتمع المالي	فجوة التوقعات في سورية
33	وجوب منع أعضاء مكتب المراجعة من الحصول على أكثر من 15% من إجمالي مداخيلهم من عميل مراجعة واحد	0.0071	4.73	4.02	0.71
34	وجوب عدم كون الهدف الأساسي لمكتب المراجعة هو تحقيق الربح	0.0008	4.48	3.32	1.16
35	من الأفضل أن يتم فحص أدوات المراجعة في مكتب المراجعة من قبل هيئة معايير مهنية	0.0001	5.97	5.16	0.81
تظهر الاختلافات الجوهرية عن إجابات المراجعين عند قيمة دلالة أصغر من 0.05 (*)					

المقياس: 1= غير موافق بشدة، 4= محايد، 7= موافق بشدة

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات

1.أظهرت نتائج التحليل أن هناك وجوداً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بعامل مسؤولية مراجع الحسابات، حيث ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين من جهة، والمستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى تجاه مسؤولية المراجع عن اكتشاف الاحتيال ومنعه، اكتشاف التصرفات غير القانونية لمسؤولي المنشأة والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على حسابات الشركة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة، الإفصاح في تقرير المراجعة عن كفاءة الإدارة وعن سرقة أصول المنشأة التي تتم من قبل المدراء أو من قبل باقي الموظفين، إعداد القوائم المالية، سلامة السجلات المحاسبية، وعن مسؤولية المراجع تجاه تنفيذه فحص تفصيلي لكافة القيود المحاسبية. توجد ضمن هذه البنود مسؤوليات يمكن توقعها بشكل معول من المراجعين ومقررة بموجب المعايير المهنية، ومسؤوليات أخرى لا يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين وغير مقررة بموجب المعايير المهنية. وبالنتيجة، يمكن الاستنتاج أن عامل مسؤولية مراجع الحسابات أفرز نوعين من أنواع فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السورية، وهما فجوة المعقولية وفجوة الأداء.

2.بينت نتائج التحليل أن هناك وجوداً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بعامل موثوقية مهنة المراجعة، حيث ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين من جهة، والمستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى حول خلو القوائم المالية المدققة من الأخطاء والتحريفات الجوهرية وتقديمها عرض صحيح وعادل لمركز المنشأة موضع المراجعة المالي، خلو المنشأة التي يصدر لها المراجع تقريراً نظيفاً من الاحتيال، وإذا كان حجم الضمان الذي يقدمه المراجع تتم الإشارة إليه بوضوح في تقرير المراجعة. فإن وجود اختلافات جوهرية حول ضمان خلو القوائم المالية المدققة من الاحتيال والأخطاء بشكل مطلق، وحول خلو المنشأة التي أصدر المراجع لها تقرير مراجعة نظيفاً من الاحتيال، إنما تعتبر مؤشرات على ظهور فجوة معقولية بالنسبة لعامل موثوقية مهنة المراجعة. كما أن وجود اختلافات جوهرية حول عدم قدرة تقرير المراجعة بصيغته الحالية على إيضاح حجم الضمان الذي يقدمه المراجع، إنما تعتبر مؤشرات على ظهور فجوة التقرير بالنسبة لعامل موثوقية مهنة المراجعة.

3.أفرزت نتائج التحليل أن هناك وجوداً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بعامل فائدة القوائم المالية المدققة في عملية اتخاذ القرار، حيث ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين والمستثمرين حول اعتبار القوائم المالية المدققة مفيدة في توضيح حقيقة أداء إدارة المنشأة، كما ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين من جهة، وموظفي البنوك من جهة أخرى حول اعتبار القوائم المالية المدققة مفيدة في توضيح مدى مناسبة الوضع المالي للمنشأة موضع المراجعة بالنسبة للمقرضين. تشير النتيجة السابقة إلى ظهور فجوة مسؤولية تجاه الطرف الثالث (المقرضين)، وإلى ظهور فجوة معقولية بالنسبة لدور القوائم المالية المدققة في إيضاح حقيقة أداء إدارة المنشأة موضع المراجعة.

4.أوضحت نتائج التحليل أن هناك وجوداً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بعامل معايير المراجعة، حيث ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين من جهة، والمستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى حول ضرورة شمول معايير المراجعة على توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول شكوكه باستمرارية المنشأة، توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول التحريف المتعمد للمعلومات المالية، توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول الشك بالاحتيال والتصرفات غير القانونية، وعلى توجيهات بضرورة إعداد تقارير مراجعة نصف سنوية.

كما ظهرت خلافات بين المراجعين من جهة، والمستثمرين من جهة أخرى حول ضرورة شمول معايير المراجعة على توجيهات بضرورة إفصاح المراجع للجهات المختصة حول اختلاس مسؤولي المنشأة موضع المراجعة لأصولها. تشير هذه النتيجة إلى أن هناك ظهوراً لفجوة المعايير في بيئة المراجعة السورية.

5.أظهرت نتائج التحليل أن هناك وجوداً لفجوة التوقعات فيما يتعلق بعامل استقلالية مراجع الحسابات، حيث ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين من جهة، والمستثمرين وموظفي البنوك من جهة أخرى حول ما إذا كان من الأفضل فحص أدوات المراجعة في مكتب المراجعة من قبل هيئة معايير مهنية. كما ظهرت خلافات جوهرية بين المراجعين من جهة، والمستثمرين من جهة أخرى حول وجوب منع أعضاء مكتب المراجعة من تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة موضع المراجعة، وجوب منع أعضاء مكتب المراجعة من الحصول على أكثر من 15% من إجمالي مداخيلهم من عميل مراجعة واحد، وحول وجوب عدم كون الهدف الأساسي لمكتب المراجعة هو تحقيق الربح. تشير هذه النتيجة إلى أن هناك ظهوراً لفجوة الاستقلالية في بيئة المراجعة السورية.

التوصيات

تقترح نتائج البحث على الجهات المعنية في سورية الاستجابة لنتائج البحث وفقاً لما يلي:

1.الاستجابة لظهور فجوة المعقولية في بيئة المراجعة السورية من خلال عقد ندوات ومؤتمرات لرجال الأعمال وللعاملين في القطاع المالي للتعريف بحقيقة واجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات، وإعداد كتيبات تحتوي على معلومات شاملة عن واجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات، توزع على المهتمين والمعنيين بتقرير المراجعة.

2.الاستجابة لظهور فجوة الأداء في بيئة المراجعة السورية من خلال عقد دورات تدريبية مستمرة للمراجعين الممارسين و للمتدربين في مكاتب المراجعة، بحيث توفر هذه الدورات كافة المعلومات اللازمة حول حقيقة وطبيعة الواجبات والمسؤوليات المطلوبة من المراجعين.

3.الاستجابة لظهور فجوة المعايير في بيئة المراجعة السورية من خلال تحديث معايير جمعية المحاسبين القانونيين السورية على أساس معايير المراجعة الدولية، أو حتى تبني الأخيرة بشكل كامل أسوةً بالعديد من دول العالم.

4.الاستجابة لظهور فجوة الاستقلالية في بيئة المراجعة السورية من خلال إصدار تشريعات مهنية ضابطة لأداء المراجعين وتعمل للمحافظة على استقلالهم وعلى كرامة مهنة المراجعة بشكل عام.

المراجع:

1. السقا، السيد أحمد وأبو الخير، طه. *مشاكل معاصرة في المراجعة*، مطابع غباش، طنطا، مصر، 2002، 325-365.
2. الباز، مصطفى علي. *استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية- دراسة ميدانية على محافظات القناة بجمهورية مصر العربية*، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، جامعة قناة السويس، مصر، 1999، 65-106.

3. راضي، محمد سامي. *فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول دراسة انتقاديه*، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 36، العدد الأول– الجزء الثاني، جامعة الإسكندرية، مصر، 1999، 717–753.
4. لطفي، أمين السيد أحمد. *مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش*، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص26
5. درويش، عبد الناصر محمد سيد. *دراسة اختباريه للآثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (99 SAS) في تضييق فجوة المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية*، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، جامعة بني سويف، مصر، 2004، 101–139.
6. محمد، عبد المهدي عباس وصالح، جليل إبراهيم. *دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية*، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد15، جامعة البصرة، العراق، 2005، 105–136
7. جربوع، يوسف محمود. *فجوة التوقعات ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة*، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، الجامعة الإسلامية، فلسطين،2004، 367–389.
8. BEST, P.J.; BUCKBY, S.; TAN, C. *Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore*, Managerial Auditing Journal, 16,3, 2001, 134-144.
9. BURRELL, G.; MORGAN, G. *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, London, 1979.
10. CONOVER, W. J. *Practical Non-Parametric Statistics*, 2ed edition, John Wiley & Sons, Inc, USA. 1980.
11. DIXON, R.; WOODHEAD, A.D.; SOHLIMAN, M. *An Investigation of the Expectation Gap in Egypt*, Managerial Auditing Journal, 21 , 3, 2006,293-302.
12. FADZLY, M. N.; AHMAD, Z. *Audit Expectation Gap: The case of Malaysia*, Managerial Auditing Journal, 19, 7, 2004,897-915.
13. HIAN, C.K.; WOO, E.S., *The Expectation Gap in Auditing*, Managerial Auditing Journal, Bradford, 13, iss.3, 1998, 147.
14. HUMPHREY, C.; MOIZER, P.; TURLEY, S. *The Audit Expectation Gap in Britain An Empirical Investigation*, Accounting and Business Research, 23, 91A, 1993, 395-411
15. LIN, Z.J.; CHEN, F. *An Empirical Investigation of the Audit 'Expectation Gap in the People's Republic of China*, International Journal of Auditing, 8, 2004, 93-115.
16. MONROE, G.S.; WOODLIFF, D. *An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence*, Accounting and Finance Journal, 34, 1, 1994, 47-74.
17. PORTER, B. *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*, Accounting and Business Research, 24, 93, 1993,49-68.