



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات
في سورية
(دراسة ميدانية))
بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

**FACTORS AFFECTING THE EXPECTATION GAP
IN SYRIA**

(Field study)

إشراف الأستاذ المساعد الدكتور : عصام قريط
إعداد الطالبة: إيمان عصفور

٢٠١٠ م - ١٤٣١ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لَوْ عَلِمَ مَا لَمْ تُغْنِ عَنْكَ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا

صدق الله العظيم
سورة النساء (من الآية ١١٣)

لجنة المناقشة والحكم

تألفت لجنة المناقشة والحكم من السادة:

الدكتور حسين دحدوح

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً

الدكتور عصام قريط

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً مشرفاً

الدكتور منذر العواد

المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني وألهمني الطموح وسدد خطاي ،وأنتقدم بالشكر والعرفان للدكتور المساعد عصام قريط الذي أشرف على رسالتي ولم يبخل بجهد أو وقت في المتابعة المستمرة لي وفي تقديم النصيحة، كما أقدر تواضعه العلمي وحسن معاملته.

وأنتقدم بالشكر إلى السادة الكرام أعضاء لجنة المناقشة، الأستاذ الدكتور حسين دحدوح، والدكتور منذر عواد على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة و أغنائها بملاحظاتهم القيمة .

كما أشكر السادة أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعة الذين زودوني بالعلم والمعرفة و لم يأبوا عن مساعدتي بما يملكون من معلومات

الاهداء

رد الجميل على الحر واجب

ولإخوة شددوا لرحلتي متنأً

وهذا الصغير يا لحن التحدي

معاً في دروب العلم سرنا

ومعي صديقات أخلاقهنَّ

وأستاذ ففتح للعلم آفاقاً

أنا التي إلى العلا حلقت

فكيف إن كان الجميل لوالدي

وسندوا في الصعاب ساعدي

كم أبهج قلبي وأطرب أذني

وأغنية المجد تعلو على شفتي

جواهر تلمع فنبهر ناظري

وترك مفاتيحها بين يدي

وأنتم من دفع بقوة جناحي

مستند	قائمة المحتويات	الصفحة
	العنوان.....	أ
	قائمة المحتويات.....	ح
	قائمة الجداول.....	ذ
	قائمة الأشكال.....	ز
	ملخص باللغة العربية.....	ش
	الفصل الأول: الإطار العام و الدراسات السابقة.....	١
١,١	تمهيد.....	٢
١,٢	مشكلة الدراسة.....	٢
١,٣	أهداف الدراسة.....	٣
١,٤	أهمية الدراسة.....	٤
١,٥	الدراسات السابقة.....	٤
١,٦	فرضيات الدراسة.....	١٦
	الفصل الثاني: مفهوم فجوة التوقعات و العوامل المؤثرة عليها.....	١٨
	مقدمة.....	١٩
٢,١	مفهوم فجوة التوقعات.....	١٩
٢,٢	تعريف فجوة التوقعات.....	٢٣
٢,٣	مكونات فجوة التوقعات.....	٢٥
٢,٣,١	فجوة الأداء.....	٢٦
٢,٣,٢	فجوة المعايير الناقصة.....	٢٧
٢,٣,٣	فجوة التوقعات غير معقولة.....	٢٧
٢,٣,٤	فجوة الفشل.....	٢٨
2.4	العوامل المرتبطة بفجوة التوقعات.....	٢٨

٢٩	عوامل مرتبطة بمراجعي الحسابات.....	2.4.1
٢٩	جودة أداء المراجعين	2.4.1.1
٣٠	كفاءة مراجع الحسابات	2.4.1.2
٣٣	استقلال مراجع الحسابات	2.4.1.3
٣٧	عوامل مرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات.....	2.4.2
٣٧	المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات	2.4.2.1
٣٨	المغالاة في توقعات المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات.....	2.4.2.2
٥٣	حوكمة الشركات	2.4.2.3
٥٦	العوامل مرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات	2.4.3
٥٦	دراسة توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والعمل على وضع المعايير اللازمة لتلبيتها.....	2.4.3.1
٥٨	تحسين الاتصال مع المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات.....	2.4.3.2
٥٩	متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري.....	2.4.3.3
٦١	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات.....	2.4.3.4
٦٢	واقع مهنة المراجعة في سورية	2.5
٦٤	الدراسة الميدانية	3
٦٥	مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.....	3.1
٦٥	مجتمع الدراسة.....	3.1.1
٦٥	عينة الدراسة.....	3.1.2
٦٥	عرض خصائص عينة الدراسة.....	3.1.3
٦٩	أداة جمع البيانات.....	3.1.4
٧٠	اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها.....	3.1.5
٧١	الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.....	3.1.6
٧٣	تحليل البيانات واختبار الفرضيات.....	3.2
٧٣	تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	3.2.1

٩٥	 اختبار الفرضيات	3.2.2
١٠٤	 نتائج الدراسة	4.1
١٠٥	 التوصيات	4.5
١٠٦	 قائمة المراجع العربية	٥,١
١٠٩	 قائمة المراجع الإنكليزية	٥,٢
١١٣	 الملحق	٦
١١٧	 الملخص باللغة الأجنبية	٧

قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
١	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل.....	٦٥
٢	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.....	٦٦
٣	التخصص العلمي لعينتي الدراسة.....	٦٧
٤	الخبرة العلمية لعينتي الدراسة.....	٦٩
٥	معامل الثبات لمتغيرات الدراسة.....	٧١
٦	الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية.....	٧٢
٧	المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بعوامل متعلقة بمراجعي الحسابات.....	٧٤
٨	التكرارات و إجابات عينتي الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بعوامل متعلقة بمراجعي الحسابات.....	75
٩	المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بعوامل متعلقة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات.....	٨٤
10	التكرارات و إجابات عينتي الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بعوامل متعلقة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات.....	٨٥
١١	المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بعوامل متعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات.....	٩١
١٢	التكرارات و إجابات عينتي الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بعوامل متعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات.....	٩٢
١٣	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات.....	٩٧
١٤	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات والمؤثرة على فجوة التوقعات.....	٩٨
١٥	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة	٩٩

	مراجعة الحسابات والمؤثرة على فجوة التوقعات.....	
١٠٠	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.....	١٦
١٠١	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص فروق آراء العينتين حول العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات والمؤثرة على فجوة التوقعات.....	١٧
١٠٢	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص فروق آراء العينتين حول العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات والمؤثرة على فجوة التوقعات.....	١٨
١٠٣	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص فروق آراء العينتين حول العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات.....	١٩

قائمة الأشكال و المخططات البيانية

الرقم	المحتوى	الصفحة
١	مكونات فجوة التوقعات.....	٣١
٢	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل.....	65
٣	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.....	66
٤	التخصص العلمي لعينتي الدراسة.....	67
٥	الخبرة العلمية لعينتي الدراسة.....	69
٦	تعليم المراجعين.....	76
٧	إكساب المراجعين المهارات المناسبة.....	76
٨	الاشتراك في برامج التعليم المستمر.....	77
٩	تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة.....	77
١٠	أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية.....	78
١١	جودة المراجعة.....	78
١٢	استقلال مراجع الحسابات.....	٧٩
١٣	تعيين مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة.....	79
١٤	عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة.....	80
١٥	تحديد أتعاب المراجع من قبل إدارة المنشأة.....	80
١٦	وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة.....	81
١٧	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية.....	81
١٨	المنافسة بين مكاتب المراجعة.....	82
١٩	الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل.....	٨٢
٢٠	قيمة أتعاب مراجع الحسابات.....	83
٢١	ازدياد حجم منشأة التدقيق.....	83
٢٢	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.....	86
٢٣	ضمان عدالة القوائم المالية.....	86
٢٤	اكتشاف حالات الغش والخطأ الجوهرية.....	87
٢٥	إبلاغ السلطات التشريعية في حال وجود غش أو تصرف غير قانوني.....	87
٢٦	الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار.....	88

٢٧	اكتشاف التصرفات غير القانونية	88
٢٨	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة.....	89
٢٩	تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه	89
٣٠	تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا الإلزام	90
٣١	تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة.....	٩٠
٣٢	قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات.....	93
٣٣	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات.....	93
٣٤	مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة ومستجداتها.....	94
٣٥	متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري.....	94
٣٦	تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة وأهدافها.....	95

عنوان الدراسة: العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية دراسة ميدانية

إشراف الدكتور المساعد :عصام نعمة قريط

إعداد: إيمان موفق عصفور

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة من خلال إجراء دراسة ميدانية في سورية .

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة ، هذه الاستبانة وزعت على عينه من مراجعي حسابات وعينه من المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات في سورية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة في هذه الدراسة الميدانية :

١- تتأثر فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السورية بالعديد من العوامل سواء من العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات و المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والعوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة المراجعة.

٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات ومراجعي الحسابات حول العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات و الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات.

وقد قدمت الباحثة مجموعة من التوصيات أهمها:

١. تدعيم استقلال مراجعي الحسابات و تجنبهم كل ما يعرض استقلالهم للخطر
٢. زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئوليته للمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات.

٣. يتوجب على الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات إعادة صياغة قواعد و قوانين تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها بالإضافة إلى إقامة برامج التعليم المستمر والمؤتمرات العلمية و إلزام أعضائها بالاشتراك فيه لرفع سوية أعضائها وضمان إطلاعهم على جميع المستجدات التي تتعلق بعملهم.

الفصل الأول: الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

- ١.١ تمهيد
- ١.٢ مشكلة الدراسة
- ١.٣ أهمية الدراسة
- ١.٤ أهداف الدراسة
- ١.٥ الدراسات السابقة
- ١.٦ فرضيات الدراسة

الفصل الأول

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

١.١ تمهيد:

بعد تزايد الانتقادات الموجة لمهنة مراجعة الحسابات من مختلف فئات المجتمع انصب اهتمام الباحثين والعلماء والهيئات المهنية نحو إعادة الثقة في دور مهنة مراجعة الحسابات^١ وإثبات قدرتها على المحافظة على ثقة الأطراف المستفيدة منها لكي يمكن لها الاستمرار في أداء وظيفتها في المجتمع ولكي تحظى باحترامه لها. ونظرًا لأننا في بداية الألفية الثالثة ودخلنا في قرن جديد يحمل معه تطورات ومتغيرات دولية ومحلية، فإن من الضروري أن نتوقف عند واقع فجوة التوقعات التي تعتبر انتقاداً "موجهاً" لمهنة مراجعة الحسابات، ومن أن ندرس العوامل المؤثرة عليها وذلك في سورية تحديداً سعياً للتوصل إلى حلول عملية لتضييق هذه الفجوة.

١.٢ مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة بوجود العديد من العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات والتي تقوم الباحثة بدراستها وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

١. ما هي العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة ؟
ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة التالية

- ما هي العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة ؟
- ما هي العوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة ؟

- ما هي العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة ؟

٢. هل توجد فروق جوهرية بين آراء المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة ؟
ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة التالية:

١ الدلاهمة، سليمان (٢٠٠٦). المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، مايو ٢٠٠٦ ، ص (١ 26).

- هل توجد فروق جوهرية بين آراء بين المستخدمين من خدمات مراجع الحسابات ومراجعي لحسابات حول تأثير العوامل المتعلقة بمراجع الحسابات على فجوة التوقعات في المراجعة ؟

- هل توجد فروق جوهرية بين آراء المستخدمين من خدمات مراجع الحسابات ومراجعي لحسابات حول تأثير العوامل المتعلقة بالمستخدمين من خدمات مراجع الحسابات على فجوة التوقعات في المراجعة ؟

- هل توجد فروق جوهرية بين آراء المستخدمين من خدمات مراجع الحسابات ومراجعي لحسابات حول تأثير العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات على فجوة التوقعات في المراجعة ؟

١.٣ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة من خلال إجراء دراسة ميدانية في سورية و يرتبط بتحقيق هذا الهدف الأهداف التالية :

١. التعرف على العوامل المختلفة التي تؤثر على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ويتفرع عنه الأهداف التالية

- التعرف على العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات التي تؤثر على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

- التعرف على العوامل المرتبطة بالمستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات التي تؤثر على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

- التعرف على العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات التي تؤثر على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

٢. التعرف على الفروق بين آراء مراجعي الحسابات والمستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المختلفة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ويتفرع عنه الأهداف التالية.

- التعرف على الفروق بين آراء مراجعي الحسابات و المستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

- التعرف على الفروق بين آراء مراجعي الحسابات و المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة .

- التعرف على الفروق بين آراء مراجعي الحسابات و المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

١.٤ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال عرضها لجانب مهم من الجوانب المتعلقة بفجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وهي عرضها للعوامل التي تؤثر على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، مما سيسهم في تشكيل فهم أكبر للعوامل التي تؤثر عليها، كما أن هذا الدراسة ستسهل على العديد من الباحثين إجراء دراسات أخرى أكثر تعمقاً حول هذه الظاهرة بغرض التوصل إلى وضع حلول عملية يمكن من خلالها تضيق الفجوة والحد من أثارها. فضلاً عن أن هذه الدراسة ستتيح الإمكانية للجهات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة في سورية بالاستفادة من معرفة العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السورية و بالتالي التوصل إلى حلول عملية لتضييق هذه الفجوة.

١.٥ الدراسات السابقة :

١.٥.١ الدراسات باللغة العربية

a. دراسة (مصطفى، ١٩٩٣) ^١:

بعنوان " نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة : دراسة تحليلية نقدية مقارنة " . هدفت الدراسة إلى تقديم دراسة تحليلية نقدية لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، واستعراض تجارب بعض الدول فيما يتعلق بتضييقها ، واقتراح نظام لتضييق هذه الفجوة. و خلصت إلى أن أدلة وقرائن وجود فجوة التوقعات في المراجعة تتمثل في:

- المراجع كضامن لدقة قوائم الشركة المالية و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
- الإنذار المبكر بفشل و انهيار الشركة.
- اكتشاف الغش و التقرير عنه.

١ مصطفى،حامد صادق،1994 ، نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة دراسة تحليلية نقدية، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ،كلية التجارة ،جامعة القاهرة،العدد ٤٧، ص ٤٠٣-١٢٣

–اكتشاف التصرفات غير القانونية و الإفصاح عنها.

–واجب المراجع تجاه إبلاغ السلطات التشريعية.

وبينت بأن العوامل المساعدة على تضيق الفجوة تتمثل في ضرورة تكثيف الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و أهدافها، تعديل معايير المراجعة غير الكافية ،كما خلصت إلى ضرورة صياغة قواعد و قوانين من جانب الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع على أن تكون مستمدة من طبيعة المهنة ومستجداتها.

b.دراسة (السقا، ١٩٩٧)^١ :

بعنوان " فجوة التوقعات في بيئة المراجعة :دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية " .

هدفت الدراسة إلى تحديد نوع و أسباب و نطاق فجوة التوقعات في المملكة العربية السعودية و توفير الدلائل الميدانية لبعض جوانب فجوة التوقعات في المملكة العربية السعودية وقد وفرت الدراسة دلائل عملية بوجود فجوة توقعات في بيئة المراجعة في المملكة العربية السعودية في نواحي متعددة تتعلق بطبيعة أداء و مسؤوليات المراجعين، والتحرير و السرقات و التصرفات غير القانونية، كما أنها قدمت تفسيراً لطبيعة وأسباب و نوع فجوة توقعات المراجعة.

وأوصت الدراسة بدراسة أكثر تعمقا لظاهرة فجوة التوقعات كما أوصت بإصدار معايير المراجعة و تطويرها بما يتلاءم مع توقعات الأطراف المستفيدة و المعنية بخدمة المراجعة، و بتحمل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مسؤولياتها أمام الجمهور بنشر الوعي المحاسبي لديهم ، و الربط بين تطوير نظام الشركات و الهيئة المسؤولة عن إعداد المعايير لحماية مصالح الجمهور عامةً.

c.دراسة (غالي، ١٩٩٨):^٢

١ السقا، السيد أحمد إسماعيل،(1997) ، " فجوة التوقعات في بيئة المراجعة :دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد 5، الرياض :جمعية المحاسبة السعودية، جمادى الأولى 1418 هـ/سبتمبر 1997 م، ص423-464. 5

٢ غالي،جورج دانيال،١٩٩٨،تضيق فجوة التوقعات في المراجعة :دراسة انتقادية،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،جامعة عين شمس ،ع ١، ١٩٩٨ ، ص ٧٠٥-٧٥٢.

بعنوان "تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة انتقادية".

هدف الباحث في بحثه إلى دراسة توقعات المستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات، ومن ثم التوصل إلى إطار يؤدي إلى الاستجابة بطريقة فعالة للتوقعات المعقولة، وتصحيح التوقعات غير المعقولة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات. وتحقيقاً لهذا الهدف فقد تناول الباحث في بحثه مفهوم ومكونات فجوة التوقعات كما قام بدراسة انتقادية لبعض معايير المراجعة التي أصدرت بهدف تضييق فجوة التوقعات وقد استنتج الباحث انه من الممكن تضييق فجوة التوقعات من خلال تطبيق الإطار المقترح التالي:

-تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية

-تدعيم استقلال المراجع

-توسيع مسؤوليات المراجع

-التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين.

d.دراسة:(واكد , ٢٠٠٣) ^١

بعنوان "الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعية عمل المراجع : دراسة ميدانية".

هدف هذا البحث إلى دراسة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في المملكة العربية السعودية وأدلة وجودها وسبل تضييقها ، من خلال دراسة ميدانية تبين مدى تفهم وإدراك مستخدمي القوائم المالية لدور ومهمة المراجع الخارجي و مدى استعداد المراجعين الخارجيين لتوسيع مسؤولياتهم نحو تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار، ومسئوليته نحو اكتشاف الغش والأخطاء وكذلك نحو التصرفات غير القانونية، بالإضافة إلى تقييم رضا مستخدمي القوائم المالية لأداء المراجع الخارجي في تنفيذ مهامه ،وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات، ومن ثم دراسة معقولة توقعات الأطراف المستفيدة حول خدمات المراجعين .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

- ١.عدم وجود ارتباط بين مستوى تفهم وإدراك المستثمرين وبين وجود فجوة التوقعات الأمر الذي يعني أن المستثمرين كان لديهم إلمام جيد بمهام المراجعين.
- ٢.استعداد مراجعي الحسابات لتحمل المزيد من المهام والمسؤوليات .

١ - واكد ، سامي صبحي ،٢٠٠٣، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعية عمل المراجع : دراسة ميدانية،

رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، ص ١ - ١٦٤ .

٣. عدم رضا المستثمرين على أداء المراجعين لمهامهم، حيث أنهم يطالبون بتوفير مستوى أعلى من الضمان والتأكيد.

٤. عدم وجود علاقة بين المستوى التعليمي وبين وجود فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية.

e. دراسة: (جربوع، ٢٠٠٤) ^١

بعنوان "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة".

و هدف فيها الباحث أساساً إلى دراسة العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة، كما هدف إلى وضع حلول لتضييق هذه الفجوة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات .

وخلص الباحث إلى أن العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها وهي:

١. عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته

٢. الشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة .

٣. نقص الكفاءة المهنية للمراجع .

٤. قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة .

٥. انخفاض جودة الأداء في المراجعة .

٦. قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

وقد أوصى الباحث بضرورة قيام مراجعي الحسابات بما يلي:

١. التزامهم بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات .

٢. الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني .

٣. الالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

f. دراسة: (السديري و العنقري، ٢٠٠٤) ^٢

بعنوان "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في السعودية : دراسة

١-يوسف محمود جربوع، ٢٠٠٤، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني ، ص ٣٦٧-٣٨٩ ، يونيو ٢٠٠٤ .

٢ السديري، فهدة بنت سلطان و العنقري، حسام بن عبد المحسن، (٢٠٠٤) ، "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد و الإدارة، ص ١-١٧٠

ميدانية"

أجريت هذه الدراسة في المملكة العربية السعودية للتعرف على فجوة التوقعات بين المراجعين و المستفيدين من خدمة المراجعة و تأثير تنظيم وممارسه المهنة بالتحديات المعاصرة.

و أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود اتفاق بين الفئات محل الدراسة والمتمثلة في مراجعي الحسابات و المستفيدين من الخدمات و المديرين الماليين، إذ اتفقت الأطراف محل الدراسة على مقومات نجاح المراجع والتحديات المعاصرة التي تواجه طبيعة عمل المراجع . و كذلك حول وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية الصادرة عن الهيئات المختصة، والاهتمام بالأبحاث المرتبطة بتطبيق الأنظمة والقوانين والمعايير وأثر وأسباب وجود فجوة توقعات في بيئة مهنة المراجعة وكيفية علاجها والاهتمام بموضوع التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة إضافة لأهمية زيادة توعية المجتمع بدور وطبيعة ومسؤوليات المراجع عن طريق الصحافة الاقتصادية.

g.دراسة (الدلاهمة، ٢٠٠٦)^١.

بعنوان " المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية سواء كانت هذه المشكلات متعلقة بالعمل أو بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالمهنة أو أية مشاكل أخرى.

كشفت الدراسة عن مشكلات من أهمها:

١. إلزام المراجعين بالتفرغ لممارسة المهنة.
٢. عدم ملائمة أتعاب المراجع مع حجم العمل.
٣. إن الهدف من عملية المراجعة بنظر المستفيدين من خدمات مراجعة الحسابات هو اكتشاف الغش و الأخطاء.

١ الدلاهمة، سليمان (٢٠٠٦). المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، مايو ٢٠٠٦، ص (١ - 26).

٤. التنافس غير الشريف بين المراجعين.

وقد خرجت الدراسة ببعض التوصيات أهمها:

١. وضع أسس لتحديد أتعاب المراجعين وحد أدنى للأتعاب.

٢. التركيز على النوعية في تدريس المحاسبة والمراجعة في الجامعات السعودية والعربية، وإلزام الدارسين بفترة تدريب معينة في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المختلفة.

٣. نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور ومستخدمي التقارير المالية وتعريفهم بأهداف عملية المراجعة ودور المراجع ومسؤولياته من خلال وسائل الإعلام المختلفة.

h.دراسة (أحمد، ٢٠٠٧):

بعنوان " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضيقها دراسة تحليلية لأراء مراجعي الحسابات مدراء البنوك موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجع الحسابات القانونيين، ودراسة سبل تضيق هذه الفجوة و ذلك بدراسة تحليلية لأراء كل من مرجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة فلسطين. و لتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مصادرها الثانوية و الأولية، وتم تصميم استبانة لجمع البيانات و تحليلها.

ومن أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود إلى عدم معرفة المراجع الخارجي لكثير من الأمور المتعلقة بطبيعة عمله ، ووجود توقعات غير معقولة للمجتمع المالي تعود لعدم إدراكه لطبيعة عمل المراجع الخارجي بالنسبة لكشف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية والإفصاح عنها. و أهم ما أوصت به الدراسة أن تمارس الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات دوراً طليعياً في تثقيف المجتمع المالي، وان تقوم بوضع المعايير الخاصة بخفض فجوة التوقعات، ومراقبة جودة عمل المراجع الخارجي ، و إطلاع ممارسي مهنة المراجعة على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة، و إيجاد القوانين و التشريعات التي تعمل على دعم

١ أحمد، محمود شعبان ، ٢٠٠٧ ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات و سبل تضيقها -دراسة تحليلية لأراء : مراجعي الحسابات مدراء البنوك موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة فلسطين ،رسالة ماجستير ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية ، ص ص ١ - ١٣٨

استقلالية المراجع ، وان يعمل المراجع جاهدًا للمحافظة على استقلاليته ورفع كفاءته المهنية.

١.٦ الدراسات باللغة الأجنبية:

a. دراسة: (Humphrey, 1993):^١

بعنوان " فجوة التوقعات في بريطانيا :بحث ميداني".

وهدف هذه الدراسة إلى المقارنة بين وجهات نظر المراجعين الممارسين للمهنة ومستعملي خدمات المراجعة، والتعرف إلى أي مدى اختلاف المراجعين في وجهات نظرهم عن المجموعات الأخرى حول الأمور المتعلقة بمراجعة الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اختلاف بوجهات النظر بين المراجعين والمستفيدين من خدمات مراجع الحسابات بالنسبة لطبيعة مراجعة الحسابات وعمل المراجعين.

b. دراسة: (porter, 1993)^٢

بعنوان "دراسة ميدانية لفجوة توقعات الأداء في المراجعة".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فجوة التوقعات في نيوزيلندا، وذلك اعتماداً على استقصاء بريدي وجه إلى المجتمع المالي والجمهور العام للوقوف على معتقدات وتصورات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات حول الأمور المرتبطة بفجوة التوقعات . وعمل الباحث على تقسيم مكونات فجوة التوقعات إلى مكونين رئيسيين:

١. فجوة المعقولية.

٢. فجوة الأداء.

كما قسم الباحث فجوة الأداء إلى قسمين: فجوة نقص المعايير وفجوة نقص الأداء. وخلصت الدراسة إلى أن نسبة مكونات كل عنصر من مكونات الفجوة العامة كانت كالتالي:

٥٠ بالمائة من فجوة التوقعات نسبت إلى النقص بالمعايير .

٣٤ بالمائة من فجوة التوقعات نسبت إلى توقعات المجتمع غير المعقولة.

1 Humphrey, Christopher; Moizer, Peter; Turley, Stuart. (1993),

"The audit expectation gap in Britain: An Empirical investigation", Accounting and Business Research, Vol. 23, Summer, pp. 395-411.

2 Porter, Brenda, (1993), "AN Empirical Study of the Audit Expectation – Performance Gap", Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.

١٦ بالمائة من فجوة التوقعات تعود إلى النقص في الأداء.

ولقد كان من أهم النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسة وجود فجوة توقعات بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والمراجعين في نيوزيلندا كما أوصى بأن يتم التمييز بين مكونات الفجوة و إجراء تصحيح يتلاءم مع تلك المكونات، وتبني نظرية تعتمد على تضيق فجوة الأداء مما يؤدي إلى تقريب توقعات المجتمع المالي إلى أقرب نقطة ممكنة والذي بدوره يؤدي إلى خفض النقد الموجه للمهنة والدعاوي المرفوعة ضد المراجعين.

c. دراسة: (Epstein and Geiger, 1994)^١

بعنوان "وجهات نظر المستثمرين لتأكيدات المراجعة : دليل جديد في فجوة التوقعات" وهدف البحث إلى دراسة فجوة التوقعات بين كل من المستفيدين من القوائم المالية وبين مراجعي الحسابات.

وتوصل الباحث إلى وجود فجوة توقعات سببها اختلاف مستوى التأكيد الذي يتوقعه المستفيدين من القوائم المالية وبين مراجعي الحسابات أنفسهم، حيث أوضحت الدراسة أن المستثمرين يريدون مستوى عاليًا من التأكيدات ويتوقعون تأييد المحاكم بوجود معيار التأكيد المطلق وبالتالي سوف يؤدي ذلك لزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق مهنة المراجعة ،كما توصلت الدراسة إلى انه من الممكن تضيق الفجوة عن طريق توعية المستفيدين من القوائم المالية لطبيعة عمل المراجع و الطبيعة الخاصة للمهن.

d. دراسة (Lowe, 1994)^٢

بعنوان "فجوة التوقعات ومسئولية المدقق القانونية" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ظاهرة فجوة التوقعات بين المراجعين وتصورات القضاة العاملين في السلطة القضائية العامة، وقد توصلت الدراسة أن هناك اختلافًا كبيرًا بين المراجعين والقضاة بشأن توقعاتهم حول مهنة مراجعة الحسابات، حيث توصلت

1 Epstein, Marc j.; Geiger, Marshall a., (1994), " investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap", journal of accountancy, jan94, vol. 177 issue 1, pp. 60-66.

2 Lowe, D. Jordon, (1994), "The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges", Journal of Applied Business Research, Vol. 10 No. 3, pp. 39-44.

الدراسة إلى عدم وجود تصور واضح للقضاة حول المسؤولين عن إعداد القوائم المالية فيما إذا كانت الإدارة أم المراجع، كما توصلت إلى وجود فجوة توقعات كبيرة حول مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف حالات الغش والأخطاء غير الجوهرية، وكذلك حول مسؤولية المراجعين بتحمل الخسائر التي تلحق بالشركات، كما توصلت الدراسة إلى الموافقة الكبيرة للقضاة حول عدم وصول المعايير التي تحكم عمل مراجعي الحسابات إلى الحد المطلوب واعتبروها متواضعة جدا.

e. دراسة (Pierce and Kilcommins, 1996):¹

بعنوان "فجوة التوقعات في المراجعة: دور التعلم في مراجعة الحسابات". هدفت هذه الدراسة إلى دراسة سوء فهم المستخدمين للقوائم المالية ، حيث قامت بدراسة على عدد من طلاب مراجعة الحسابات للتعرف على مدى التفاوت بينهم بالنسبة لفجوة التوقعات قبل بداية السنة الدراسية وبعد نهاية السنة الدراسية ، و بينت بأن دراسة الطلاب حققت لديهم تحسن في فهم عملية المراجعة.

وهذا التحسن لم يكن فقط لمجرد النجاح بالمادة بل كان للجميع، ونتج عن ذلك خفض فجوة التوقعات وكذلك للذين أخذوا مواد دراسية أكثر كان لديهم تقدم أكبر في خفض فجوة التوقعات، وبينت الدراسة أنه علي الرغم من أن التعليم للمستخدمين يضيق فجوة التوقعات إلا أن هناك إجراءات أخرى يجب القيام بها لتضييق تلك الفجوة.

واقترحت الدراسة بأن تعلم المراجعة سوف يكون له أثر ملحوظ في خفض فجوة التوقعات غير المعقولة إلى المعقولة بالنسبة للمستخدمين ، وإكمال الأداء الناقص من جانب المراجعين.

f. دراسة (McEnroe and Martens, 2001):²

بعنوان "تصورات المراجعين والمستثمرين لفجوة التوقعات" أجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية و هدفت إلى دراسة تصورات المستثمرين عن مسؤوليات المراجعين ومقارنتها مع آراء المراجعين، وتمثل مجتمع الدراسة بالمراجعين والمستثمرين واستنتجت الدراسة أن المستثمرين يتوقعون من المراجعين أن

1 Pierce, B. and Kilcommins, M., (1996), "The Audit Expectation Gap: The Role Of Auditing Education", DCUBS Research Paper Series, No. 13, DCUBS Dublin, available at: http://www.dcu.ie/dcubs/research_papers/index.shtml

2 McEnroe, John .E. and Martens, Stanley .C. (2001), "Auditors' and investors' perceptions of the 'Expectation Gap'", Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, pp. 345-358.

يعملوا وفق نظرية كلب الحراسة وأن يقدموا ضمانات فيما يخص الإفصاح عن الغش والعمليات غير الشرعية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشآت الخاضعة للمرجعة.

كما وجدت الدراسة أن 52.6 بالمائة من المستثمرين يوافقون على أن التقرير لا يكون مضلل بالنسبة لهم لدى احتوائه على مصطلح بصدق وعدالة و تبين من نتيجة عمل الدراسة أن هناك فجوة بين المستثمرين والمراجعين بالنسبة لعمل المراجع كقاضي قبل إصدار رأي غير متحفظ، فهم لا يريدون أن يصدر المراجع رأياً نظيفاً قبل أن يتأكد من أن القوائم المالية خالية من أي أخطاء و احتيال و أن الشركة لم تقم بأعمال غير شرعية، وأظهرت الدراسة أن معيار الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين SAS NO 82 لم يكن فعالاً في خفض فجوة التوقعات.

g. دراسة: (Lowe, Smith and Frank, 2001) :¹

بعنوان " فجوة التوقعات : إدراك الاختلاف بين مراجعي الحسابات و القضاة و الطلاب". هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن الاختلاف بين آراء القضاة و مراجعي الحسابات حول دور ومسؤوليات مراجعي الحسابات لمعرفة مدى إلمام القضاة بدور و مسؤوليات المراجعين كما هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة آراء طلاب قسم المحاسبة وآراء مراجعي الحسابات حول دور ومسؤوليات مراجعي الحسابات لمعرفة مدى تأثير ممارسة طلاب المحاسبة للمهنة على مواقفهم حول الدور و المسؤوليات الواقعة على عاتقهم.

و توصلت الدراسة إلى وجود فروق كبيرة بين آراء القضاة ومراجع الحسابات مما يشير إلى عدم إلمام القضاة بدور ومسؤوليات مراجعي الحسابات كما أشارت إلى إصدارهم أحكام قضائية ضد مراجعي الحسابات مخالفة لمسؤولياتهم وفق معايير المراجعة والمحاسبة التي تحكم عملهم كما توصلت الدراسة إلى وجود تشابه كبير في آراء كل من طلاب قسم المحاسبة و مراجعي الحسابات فيما يتعلق بدور ومسؤوليات مراجعي الحسابات مما يشير إلى عدم تغيير الطلاب لمواقفهم حول دور ومسؤوليات مراجعي الحسابات بعد ممارستهم للمهنة.

h. دراسة: (Hudaib and Haniffa, 2003) :²

1 Frank, Kimberly and Lowe, Jordan and Smith, James ,2001, The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students , Managerial Auditing Journal; Vol. 16 NO 3 pp 145-149

2Hudaib, M. and Haniffa, R., (2002), "An Empirical Investigation of Audit Perceptions Gap in Saudi Arabia", Discussion Papers in Accountancy and Finance University of Exeter.pp1-37

بعنوان " بحث تجريبي للتعرف على فجوة المراجعة في المملكة العربية السعودية". هدف البحث إلى دراسة فجوة المراجعة الموجودة بالبيئة السعودية و أثر عاملي العقيدة والتركيبية القانونية في البيئة السعودية على وجود فجوة في عملية المراجعة وتمثل مجتمع الدراسة من المراجعين و المدراء - محللين ماليين - حملة أسهم - مدراء ماليين و قطاع حكومي . وتوصلت الدراسة أن هناك تخوف من قبل المراجعين و المجتمع المالي من موقف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حول طريقة تفكيرهم غير المقبولة في تشكيل القاعدة الأساسية لتنظيم المهنة ، وكان هناك شعور بأنها تروج للمعايير الأمريكية بين المراجعين دون مراعاة البيئة السعودية، مما قد يؤثر على المهنة في المدى البعيد، حيث توصلت إلى وجود رفض لموقف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التي تقوم بتجميع المعايير من البلاد الغربية وتفرض تطبيقها دون استشارة من المراجعين و النظر في مدى ملاءمتها للبيئة السعودية، و أشارت بأنه على السلطة إعادة النظر بالأنظمة والقوانين التي تنظم المهنة بما يتلاءم والبيئة السعودية.

كما توصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات الموجودة بين المراجعين و المجتمع المالي وبين الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تتأثر بجودة المراجعة وباستقلال مراجعي الحسابات وأوصت بضرورة تحسين الأداء الحالي المتوقع للمراجعين ، كما وأوصت الدراسة بأن أية دراسة لفجوة التوقعات في المراجعة عليها أن تراعي التركيبة الاجتماعية و القانونية للمنطقة التي تجرى فيها الدراسة.

i. دراسة: (Fadzly and Ahmad,2004)¹ :

بعنوان "فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على ماليزيا". هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وجود فجوة توقعات في مراجعة الحسابات في ماليزيا ومقارنتها مع نتائج دراسات مماثلة، وتقييم تصورات مستعملي خدمات المراجعة في ضوء الفضائح المالية التي حصلت و أثر علم مستخدمي القوائم المالية لعملية المراجعة على تخفيض فجوة التوقعات .

وبينت الدراسة أن بعض مظاهر فجوة التوقعات بسبب الأفكار الخاطئة حول مسؤوليات وأدوار مراجعي الحسابات من جانب المستفيدين من خدمات مراجعة الحسابات و خلصت

1 Fadzly, Mohamed Nazri and Ahmad, Zauwiyah. (2004), "Audit expectation gap: The case of Malaysia", Managerial Auditing Journal; Vol. 19 No. 7, pp. 897-915.

إلى أنه لتثقيف المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات بأدوار ومسؤوليات مراجعي الحسابات أثر كبير على فجوة التوقعات.

كما توصلت الدراسة أن فجوة التوقعات تتمحور حول القضايا المتعلقة بمسؤوليات المدققين، الغش و الاحتيال، وإعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية ، اكتشاف الاحتيال على الرغم من أن المستفيدين من خدمات مراجعة الحسابات ما يزالون يضعون ثقتهم في عملية المراجعة.

ج. دراسة: (Lee and Azham, 2008)¹ :

بعنوان "فجوة التوقعات في المراجعة :مراجعة للعوامل المساهمة". هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المساهمة في تشكيل فجوة التوقعات للتوصل إلى حلول لتضييق فجوة التوقعات وقد كشفت الدراسة أن العوامل المساهمة في تشكيل فجوة التوقعات تصنف إلى العوامل التالية :

- الطبيعة المعقدة لمهنة المراجعة
 - الأدوار المتعارضة لمراجعي الحسابات
 - تقييم الأداء الماضي للمراجعين
 - الفترة الزمنية للاستجابة المهنية على التوقعات المتغيرة للمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات
 - عملية التعليم و التطوير لأعضاء المهنة
 - عدم معقولية بعض توقعات المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات
- كما أوضحت الدراسة أن أسباب ازدياد عدد الدعاوى القضائية على مراجعي الحسابات هي نتيجة فجوة التوقعات، كما توصلت أن لفجوة التوقعات أثر سلبي على مهنة المراجعة من حيث قيمة مهنة المراجعة وسمعة المراجعين في المجتمع الحديث.

ما يميز هذه الدراسة

يمكن القول أن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تركيزها على معرفة العوامل المختلفة المؤثرة على فجوة التوقعات سواء المتعلقة بمراجعي الحسابات أو بالمستفيدين من

1Lee, T. H and Azham, Md. A. (2008). The audit expectation gap: A review of the contributing factors,, Journal of Modern Accounting and Auditing, Aug., Vol. 4, No.8pp 30-37

خدمات مراجعي الحسابات أو بالهيئات النازمة لمهنة مراجعة الحسابات مما يتيح بالتالي إلى الوقوف على العوامل المؤثرة عليها المختلفة باختلاف الجهة المسؤولين عنها و بالتالي التوصل إلى وضع بعض الحلول العملية للمساعدة على تضيق الفجوة. أما الدراسات العربية والأجنبية السابقة فقد كانت تركز على مكونات الفجوة ومفهومها وأسبابها.

١.٧ فروض الدراسة:

للإجابة على مشكلة الدراسة السابقة الذكر سوف تعتمد الباحثة في بحثها على الفرضيتين التاليتين:

١- تتأثر فجوة التوقعات بمجموعة من العوامل وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات التالية:

- توجد عوامل متعلقة بمراجع الحسابات تؤثر على فجوة التوقعات في سورية.
- توجد عوامل متعلقة بتوقعات المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات لمسؤوليات مراجع الحسابات تؤثر على فجوة التوقعات.
- توجد عوامل تتعلق بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تؤثر على فجوة التوقعات.

٢- توجد فروق جوهرية بين آراء المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين آراء مراجعي الحسابات حول تأثير العوامل المختلفة على فجوة التوقعات . وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات التالية:

- توجد فروق جوهرية بين آراء المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين آراء مراجعي الحسابات حول تأثير العوامل المرتبطة بمراجع الحسابات على فجوة التوقعات في سورية .
- توجد فروق جوهرية بين آراء المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين آراء مراجعي الحسابات حول تأثير العوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات على فجوة التوقعات في سورية .
- توجد فروق جوهرية بين آراء المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين آراء مراجعي الحسابات حول تأثير العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات على فجوة التوقعات في سورية.

الفصل الثاني: مفهوم فجوة التوقعات و العوامل المؤثرة عليها

٢.١	مفهوم فجوة التوقعات.
٢.٢	تعريف فجوة التوقعات.
٢.٣	مكونات فجوة التوقعات
٢.٣.١	فجوة الأداء
٢.٣.٢	فجوة المعايير الناقصة
٢.٣.٣	فجوة التوقعات غير معقولة
٢.٣.٤	فجوة الفشل
2.4	العوامل المرتبطة بفجوة التوقعات
2.4.1	عوامل مرتبطة بمراجعي الحسابات.
2.4.1.1	جودة أداء المراجعين
2.4.1.2	كفاءة مراجع الحسابات
2.4.1.3	استقلال مراجع الحسابات
2.4.2	عوامل مرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات.
2.4.2.1	المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات
2.4.2.2	المغالاة في توقعات المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات
2.4.2.3	حوكمة الشركات
2.4.3	العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات
2.4.3.1	دراسة توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والعمل على وضع المعايير اللازمة لتلبيتها
2.4.3.2	تحسين الاتصال مع المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات
2.4.3.3	متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري
2.4.3.4	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات
2.5	واقع مهنة المراجعة في سورية

الفصل الثاني

مفهوم فجوة التوقعات و العوامل المؤثرة عليها

مقدمة:

لا تعد ظاهرة فجوة التوقعات وليدة السنوات الحالية بل هي قضية ترافقت مع ظهور مهنة التدقيق، حيث تناولتها الأدبيات المحاسبية على مر العديد من السنوات السابقة، ونظراً لأهميتها فقد قام العديد من الدارسين بالبحث في نواحي مختلفة مرتبطة بها وتوصلوا إلى وضع العديد من المفاهيم والتعاريف والمكونات الموضحة لها، والتي سنأتي على ذكرها بقليل من التفصيل في هذا الفصل

٢.١ مفهوم فجوة التوقعات:

لا تعد فجوة التوقعات وليدة السنوات الحالية بل هي قضية رافقت مهنة المراجعة على مر العديد من السنوات السابقة حيث طرحت بطريقة مباشرة في ١٩٣٧ عندما تعرضت شركة Mckesson and Robbins للاحتيال^١.

واستخدم مفهومها على الصعيد الأدبي في عام ١٩٧٤ عندما استخدمه (Liggio)^٢ لدى كتابته لمقاله بعنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع" وذلك عندما وضعه لوصف الفشل الظاهر لمهنة المراجعة وبخاصة حول الفشل في تحذير المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات من احتمال الانهيار المالي للشركات.

إلا أن مفهوم فجوة التوقعات أصبح أكثر شيوعه في الاستخدام بعدما استخدمته لجنة (cohen)^٣ المشكلة من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين للبحث في حقيقة وجود هذه الظاهرة لاسيما بعد الانتقادات الخطيرة التي وجهت لمراجعي الحسابات وذلك في تقريرها في عام ١٩٧٨ .

ولم يكن معهد المحاسبين القانونيين المنظمة الوحيدة التي اهتمت بدراسة فجوة التوقعات وأدركت أهميتها، بل كان للعديد من الأجهزة القائمة على تنظيم المهنة والهيئات الحكومية

1 McEnroe, John .E. and Martens, Stanley .C. (2001), "Auditors' and investors' perceptions of the 'Expectation Gap'", Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, p345.

٢Deegan , Rankin. Craig, Michaela, The Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence,1999, British Accounting Review (1999) P 315

٣ السديري، فهدة بنت سلطان، 2006، موضوعات متقدمة في مراجعة الحسابات، مطابع السروات، الرياض، ص ٧٣.

الأخرى اهتماماً واضحاً بدراسة هذه الفجوة من خلال تكليفها للعديد من اللجان المختصة بهذا الشأن .

ففي عام ١٩٧٥ قامت مجموعة العمل لعضو الكونجرس (Metcalf) بدراسة بعنوان "The Accounting Establishment" وذلك إثر زيادة النداءات والاعتراضات في الولايات المتحدة الأمريكية و سقوط المزيد من الشركات الأخرى، وخلصت الدراسة بانتقاد هجومي على مهنة المحاسبة وطريقة عملها وخصوصاً في مجالات الاستقلال والمنافسة بين المكاتب المحاسبية ، ومطالبتها بضرورة وجود معايير واضحة تحدد بدقة التزامات المراجع وما يطلب منه^١ .

وعقب هذه الدراسة قيام مجلس النواب الأمريكي في عام ١٩٧٦ بتشكيل لجنة (Moss) لمواصلة العمل على وضع أسس لتطوير معايير الأداء، وانتهت هذه الدراسة بهجوم كبير على مهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وانتقاداً لجهودها في تنظيم نفسها و طريقة عملها في مجال وضع المعايير المنظمة لأعضائها^٢ .

وفي عام ١٩٨٥ تم تشكيل لجنتي (Dingell&Brooks) من قبل الكونجرس الأمريكي وقد وجهت اللجنتان انتقادات للمهنة تتلخص في عدم قدرتها على منع حدوث الغش والتضليل في إعداد القوائم المالية، وعدم قدرتها على تحذير المستثمرين من الفشل المحتمل لبعض الشركات^٣ .

و تلى ذلك في عام ١٩٨٥ قيام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بتشكيل لجنة (Tradway) التي كان من أهم أغراضها دراسة دور المراجع المستقل في اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، وفي عام ١٩٨٧ أصدرت هذه اللجنة نتائجها مطالبة مراجعي الحسابات بتقديم نتائج أفضل من النتائج التي يقدموها، ورفع مستوى التزامهم بمسؤولياتهم وأخلاقياتهم لكي يتسنى للأطراف المستفيدة من خدماتهم الاعتماد على النتائج التي يتوصلوا إليها، كما توصلت هذه اللجنة إلى وجوب أن يبدي المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات تفهم أكبر لطبيعة ونطاق عملية المراجعة، كما اقترحت هذه اللجنة أن يكون تقرير مراجعي الحسابات أكثر وضوحاً وتفصيلاً وتحديداً

١ المرجع السابق، ص ٧٣.

٢ المرجع السابق، ص ٧٣.

٣ المرجع السابق، ص ٧٣.

لمسؤولياته ، كي يتسنى لمستخدمي التقارير المالية الحصول على فهم أوضح لدور ومسؤوليات مراجعي الحسابات^١ .

ولإعادة صياغة المعايير المهنية في ضوء المستجدات و الظروف البيئية المتغيرة قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين بتشكيل لجنة (Anderson) عام ١٩٨٦، واعترفت اللجنة بوجود فجوة توقعات ناشئة عن الاختلاف بين توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين مراجعي الحسابات حول مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الغش و الخطأ في القوائم المالية للشركة، واختلاف توقعاتهم حول ضرورة قيام مراجع الحسابات بتحذير المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات عن قدرة المنشأة على الاستمرار^٢ .

أما في كندا فقد شكل مجمع المحاسبين القانونيين الكندي عام ١٩٨٧ لجنة (Adam) التي خلصت إلى وجود فجوة بين توقعات جمهور المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات وبين ما يؤديه مراجعي الحسابات^٣ .

وفي عام ١٩٩٢ قام مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز بدراسة تفصيلية عن فجوة التوقعات في المملكة المتحدة عن طريق التعرف على كيفية إدراك مجموعات مختلفة مهتمة بالتقارير المالية لدور وطبيعة عمل المراجع، وأظهرت الدراسة أن المشكلة تكمن في أن الإنسان العادي غير المتخصص يتوقع من المراجع أن يكتشف جميع عمليات الاحتيال و الأخطاء الجوهرية^٤ .

أما في استراليا فقد وجدت اللجنة المشكلة من قبل معهد المحاسبين القانونيين وجود فجوة توقعات في استراليا، و أصدرت تقريراً بعنوان "بحث و دراسة التقارير المالية والمراجعة - عيوب فجوة التوقعات - عام ١٩٩٤" و قد وضعت هذه الدراسة العديد من التوصيات التي تساعد على تضيق فجوة التوقعات^٥ .

1Franz، Diana An Analysis Of The Effect Of The Expectation Gap Statements On Auditing Standards On The Reporting Of Going Concern, a dissertation In Business administration Submitted to the graduate faculty Of texas tech university in Partial fulfillment of The requirements for The degree of Doctor of philosophy May, 1993,p35
2 Anderson, George D. and Robert C. Ellyson, "Restructuring Professional Standards: The Anderson Report," Journal of Accountancy, September 1986, pp. 92-104.

٣ فهذه بنت سلطان السديري، مرجع سابق، ص ٧٤.

1المرجع السابق، ص ٧٤

٥المرجع السابق، ص ٧٤.

في ضوء ما سبق نجد بأن جميع هذه الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات والهيئات الحكومية لم تأبى عن الاعتراف بوجود هذه الفجوة نظراً للضرورة الحتمية لتشخيصها ومعرفة الأسباب الكامنة وراء وجودها، ومن ثم إلى حلول عملية لتضييقها والحد من أثارها التي قد تكون ذا نتائج سلبية كبيرة على مهنة مراجعة الحسابات.

إلا أن الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات في الدول العربية لم تعري هذه الظاهرة حتى اليوم الأهمية المناسبة لها، إلا أن عدداً قليلاً من الباحثين الذين قاموا بإجراء دراسات حول هذه الفجوة في بعض الدول العربية، ففي المملكة العربية السعودية كان من أهم هذه الدراسات دراسة السقا^١ في عام ١٩٩٧ التي درست مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها ونطاقها في المملكة العربية السعودية.

كما كان من أهم الدراسات دراسة الباحثان (Hudaib and Haniffa)^٢ في عام ٢٠٠٢ والتي تلخصت عن وجود فجوة توقعات في المملكة العربية السعودية، وأن الاختلاف في التوقعات المسبب لوجود الفجوة لا يعود بشكل رئيسي إلى غياب معايير معينة تختص بموضوع الفجوة فقط، ولكنه يعود بشكل أكثر تحديداً إلى سببين رئيسيين: الأول هو الاختلاف الأيدلوجي للمملكة العربية السعودية، والسبب الثاني يعود لطبيعة نظامها القانوني.

وتلاها في عام ٢٠٠٤ دراسة السديري و العنقري^٣ لنفس بيئة المراجعة والتي وقفت على صحة وجود فجوة التوقعات بين المراجعين والمستفيدين من خدمة المراجعة في المملكة العربية السعودية و تأثر هذه الفجوة بالتحديات المعاصرة.

و لم تكن المملكة العربية السعودية وحدها من الدول العربية التي حظيت بدراسات مختلفة عن فجوة التوقعات، فقد حظيت مصر أيضاً بالعديد من الدراسات حول فجوة التوقعات ومنها دراسة مصطفى صادق حامد^٤ عام ١٩٩٣ والتي درست أدلة وجود فجوة توقعات في مصر و اقترحت بعض العوامل المساعدة على تضييقها.

١ السيد أحمد إسماعيل السقا ،مرجع سابق ، ص 423-464.

2 Mohammad Hudaib and Ros Haniffa,IBID,pp1-37

٣ فهذه بنت سلطان السديري - حسام بن عبد المحسن العنقري،،مرجع سابق ،ص ١١٧-١٥١.

٤ حامد صادق مصطفى،مرجع سابق، ص ٥٤- ١١٩

و دراسة جورج دانيال غالي^١ عام ١٩٩٨ التي درست مكونات فجوة التوقعات و توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات واقترحت حلولاً لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

و كذلك حظيت البيئة الفلسطينية بنصيبها من الدراسات حول هذه الظاهرة وكان من أهمها دراسة جربوع^٢ عام ٢٠٠٤، التي قامت بدراسة العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة في بيئة المراجعة الفلسطينية ووضعت حلولاً لتضييق هذه الفجوة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.

٢.٢ تعريف فجوة التوقعات:

رغم كثرة الدراسات المتعرضة لفجوة التوقعات والاستخدام الشائع لهذا المفهوم إلا أن الباحثين لم يتوصلوا إلى الآن إلى تعريف محدد لفجوة التوقعات، فقد عرفها (Liggio,1974)^٣ بأنها الفرق بين جودة و مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات، وبين جودة ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، أما (cohen,1978)^٤ فقد عرفها بأنها الاختلاف بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع وبين ما يرى المراجع أنه قادر على القيام به بدرجة معقولة، ولكن باحثين آخرين^٥ عرفوها بأنها الفرق بين ما يعتقد المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والمجتمع عامة عن واجبات ومسؤوليات المراجعين وبين ما يعتقد المراجعين أنفسهم عن تلك المسؤوليات والواجبات، كما أنهم انتقدوا في تعريفهم هذا تعريفي (Liggio,1974) و (cohen,1978) ووصفوهما بأنهما يتسمان بالضيق الذي يؤدي إلى عدم إمكانية معرفة الأسباب الحقيقية لحدوث هذه الفجوة، وأشاروا أيضاً إلى أن تعريف (Liggio,1974) لا يبين أن المراجعين قد لا ينجزون الأداء المتوقع و تعريف

١ جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ٧٠٥-٧٠٢

٢- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ٣٦٧-٣٨٩.

3 Liggio, C. (1974), 'The Expectation Gap : The Accountant's Waterloo', *Journal of Contemporary Business*, Volume 3M No 3, at p 27

4 Lee, T.H, Gloeck J.D. and Palaniappan, A.K. (2007). *The audit expectation gap: An empirical study in Malaysia. The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 7(1), p2.

5 Lee, T.H, Gloeck J.D. and Palaniappan, A.K. (2007). *The audit expectation gap: An empirical study in Malaysia. The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 7(1), p2.

(Cohen, 1978) لا يبين أن المراجعين قد لا ينجزون ما يمكنهم أو ما يجب أن يؤدونه بطريقة معقولة .

أما (Lee, 1994) ^١ فقد عرف فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات من المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات، وربط في تعريفه هذا بين وجود الفجوة من جهة وبين بالأداء الفعلي للأعمال وإخفاق مراجعي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب من جهة أخرى. وعرف (Boynton, Kell, 1996) ^٢ هذه الفجوة بأنها عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمنتوقع منهم.

وترى الباحثة أن فجوة التوقعات تعني الاختلاف على الدور والمسؤوليات المنتوقع أن يقوم بها مراجع الحسابات والدور والمسؤوليات التي يقوم بها فعلاً وذلك بين الفئات المختلفة المستفيدة من خدمات مراجعي الحسابات وبين مراجع الحسابات. فالفئات المختلفة المستفيدة من خدمات مراجعي الحسابات تتوقع من مراجع الحسابات الكشف عن أعمال الغش و الاحتيال ، كما تتوقع منه التنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار وغيرها من المسؤوليات الأخرى، التي لم يعد مراجعو الحسابات قادرين على القيام بها في ظل توسع الأعمال وحجم الشركات و استخدام الحسابات الإلكترونية وغيرها من المتغيرات المتسارعة التي تحمل تحديات كبيرة لمراجع الحسابات، إضافة إلى أن مراجع الحسابات يقوم بتقديم خدماته المختلفة مستنداً إلى معايير المراجعة التي تحكم عمله ، ويقوم بتقديم خدماته ضمن حدود الأتعاب المتحققة له من تقديم هذه الخدمات الذي ينبغي أن يتناسب مع التكلفة المدفوعة مقابل الحصول عليها.

ولا تنفي الباحثة وجود بعض مراجعي الحسابات الذين يحاولون التملص من المهام الملقاة على عاتقهم بموجب معايير المراجعة التي تحكم عملهم أو أنهم لا يقومون بما هو مطلوب منهم في ضوء هذه المعايير.

جميع هذه التناقضات الموجودة بين كلا الطرفين هي التي أدت إلى وجود ما يسمى بفجوة التوقعات.

٢.٣ مكونات فجوة التوقعات:

1 Lee T., (1994), "Financial Reporting Quality Labels" Accounting. Auditing and Accountability Journal ,Vol. 7, No. 2, p.33.

2 Boynton W.C. and Kell W.G. "1996", Auditor's responsibility and the expectation – Gap, Modern auditing sixth edition, pp. 53- 54.

رغبةً في الوقوف على معرفة أسباب فجوة التوقعات وحرصاً على التوصل إلى وضع الحلول الممكنة لتضييقها، فقد تطلب ذلك من الباحثين التعرف على الفجوة أولاً وتحديد مكوناتها ومن ثم التوصل إلى معرفة أسبابها، ليتاح لهم وضع الحلول المساعدة على تضييقها ثانياً، وقد قام (porter,1993)^١ بالتعرف على هذه الفجوة وحدد مكوناتها بفجوتين:

١ - فجوة المعقولة: وهي الفجوة التي تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقعه المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات من مراجعي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مراجعو الحسابات إنجازه بصورة معقولة، وقد ارجع (porter,1993)^٢ وجود هذه الفجوة إلى مغالاة المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات في توقعاتهم للمهام والمسؤوليات التي يطلب من مراجعي الحسابات تحملها.

٢ - فجوة الأداء: وهي الفجوة التي تنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من قبل المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات لما يجب أن يقوم به مراجع الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجع الحسابات. وتنقسم إلى:

أ) الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين المهام المطلوبة من مراجعي الحسابات من قبل المعايير والإصدارات المهنية التي تحكم عملهم وقد أطلق (porter) على هذه الفجوة فجوة القصور في معايير المراجعة.

ب) الفجوة بين المهام التي ترى المهنة أنه على المراجعين القيام بها من خلال المعايير التي قامت بوضعها وبين ما يقومون به فعلاً ويطلق عليها عدم الكفاية أو قصور الأداء.

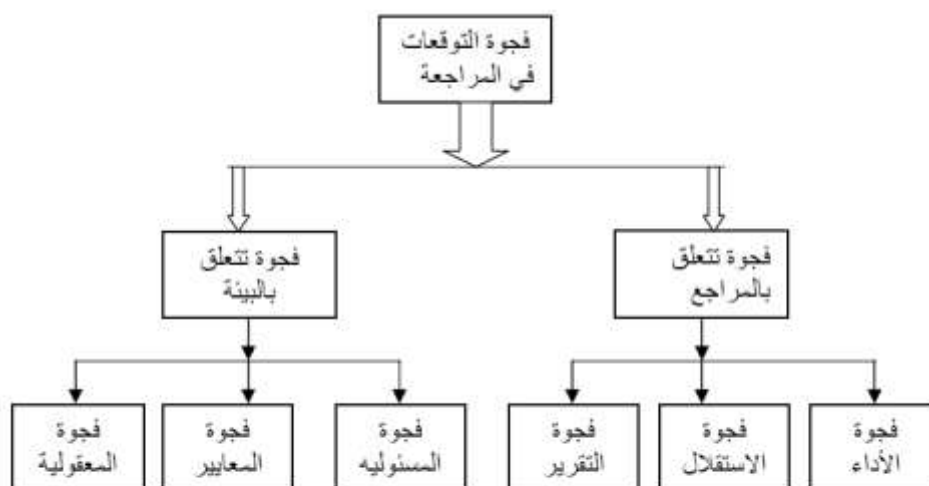
أما (Innes ،Hatherly)^٣ فقد قسما الفجوة إلى أربعة مكونات:

1 Porter, B. (1993), "AN Empirical Study of the Audit Expectation – Performance Gap", Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, 1993 p 50 .

2 IBID,1993 p 50 .

3 Hatherly ,D., Innes ,John and Brown , Tom , The expanded audit report ,ICAEW Institute of Chartered Accountants,London,1992,p.2.

- ١ - فجوة عدم كفاية الأداء: وهي التي تنتج عن الاختلاف بين أداء مراجعي الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة التي تحكم عملهم وبين الأداء الفعلي لهم.
 - ٢ - فجوة الفشل: وهي الفجوة التي تتمثل في اعتقاد المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات أن فشل الشركات يعني فشل المراجعة.
 - ٣ - فجوة المعقولية: وهي الفجوة التي تتمثل في افتراض مستخدمي التقارير المالية بأن مراجعي الحسابات يمكنهم اكتشاف جميع حالات الغش من قبل الإدارة، ولكن مراجعي الحسابات يرفضون تحمل تلك المسؤولية .
 - ٤ - فجوة المسؤوليات: وهي الفجوة التي تتمثل في التباين بين مستوى المسؤولية عن أسباب الفجوة بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين مراجعي الحسابات .
- أما (الباز، ١٩٩٩)^١ فقد حدد مكونات فجوة التوقعات بناءً على الأسباب الكامنة وراء حدوثها، حيث بين أن هناك فجوة توقعات عائدة إلى مراجع الحسابات وأخرى عائدة إلى البيئة الخارجية و رأى أن مكونات الفجوة تحدد بما يلي^٢:



الشكل (١) مكونات فجوة التوقعات

وترى الباحثة بأن تحديد مكونات فجوة التوقعات يمكن أن يكون كما يلي:

٢.٣.١ فجوة الأداء الناقص: تتشكل فجوة الأداء الناقص من وجود فجوتين وهما فجوة الكفاءة و فجوة الاستقلالية .

^١ محمود شعبان أحمد، مرجع سابق، ص ٣٠

^٢ المرجع السابق، ص ٣٠.

• فجوة الكفاءة :وهي التباين الذي ينشأ بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات ومراجعي الحسابات بسبب الاختلاف بين المهام المطلوبة من مراجعي الحسابات بحسب معايير المراجعة وبين الأداء الفعلي لهم، وذلك نتيجة لنقص الكفاءة المهنية لدى مراجعي الحسابات ،وهذا ما ثبت مؤخراً من واقع العديد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات حيث تبين أن مراجعي الحسابات قد يعملون في مجالات قد لا تتوفر لديهم المعرفة الكافية بها ١

• فجوة الاستقلال :وهي التباين الذي ينشأ بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين مراجعي الحسابات بسبب عدم استقلال مراجعي الحسابات أو الشك في استقلالهم. فالاستقلال يمثل حجر الأساس في هذه المهنة فإذا تعرض للزعزعة أو الشك تعرضت المهنة للخطر المتمثل بفقدان ثقة الأطراف المختلفة المستفيدة منها، وبالتالي فقدان الحاجة الرئيسية لوجودها.

٢.٣.٢ فجوة المعايير الناقصة: تتمثل فجوة المعايير الناقصة في التباين حول المسؤوليات المعقولة التي يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن مراجعي الحسابات قادرين على القيام بها وبين ما تسألهم الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات القيام به فعلاً، ومن هنا يظهر دور الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات في الإسهام بتضييق الفجوة من خلال قيامها بدراسة تلك المسؤوليات التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية ،ومن ثم العمل على تلبية المعقولة منها وذلك بوضع معايير جديدة تتفق مع هذه التوقعات.

٢.٣.٣ فجوة اللا معقولة:تتمثل فجوة اللا معقولة في التباين حول الدور الذي يتوقعه المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات من مراجعي الحسابات والدور الذي يستطيع مراجعو الحسابات إنجازه بصورة معقولة، هذا التباين ناتج بسبب المغالاة في توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات .

هذه المغالاة التي تعود إلى عدم إلمام المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات بدور المراجع والمعايير التي تحكم عمله، إضافةً إلى رغبتهم في الحصول على أقصى درجات المنفعة من خلال الخدمات التي يقدمها لهم المراجع بغض النظر ما إذا كان ذلك ضمن مقدرة مراجعي الحسابات أو لا.

١ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ، ص ٣٧٨.

٢.٣.٤ فجوة الفشل: وهي الفجوة التي تتمثل في عدم قدرة المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات على التمييز بين فشل الأعمال المتمثل بعدم قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد ديونها أو عدم قدرتها على مقابلة توقعات المستثمرين، أو بسبب وجود ظروف اقتصادية طارئة وبين فشل المراجعة المتمثل بإصدار مراجع الحسابات لرأي خاطئ لعدم قيامه بتطبيق معايير المراجعة التي تحكم عمله، وقد كان من الممكن إصدار رأي صحيح فيما لو قام بتطبيقها بشكل صحيح.

وهذا ما تمت ملاحظته^١ من واقع العديد من الدعاوى القضائية التي تتعرض لها منشآت المحاسبة والمراجعة اليوم من قبل المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات، وإن وجد في بعض الحالات مسبب آخر لرفعهم هذه الدعاوى وهو رغبتهم في الحصول على مصدر تعويض للخسائر التي لحقت بهم من جراء فشل الأعمال حتى وإن كانوا قادرين على التمييز بين كلا الفشلين وكانوا على علم بأن منشآت المحاسبة والمراجعة لم تكن قادرة على إنذارهم بحصول هذه الخسائر.

٢.٤ العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

مع ظهور مهنة مراجعة الحسابات ظهرت العديد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين إلا أن هذه الدعاوى القضائية وصلت إلى مستوى لم يسبق له مثيل نتيجة الانهيار المدهش للعديد من الشركات العالمية الكبرى.

ويمكن القول أن تلك الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات لدور و مسؤوليات مراجع الحسابات، وبين اعتقاد وإدراك المراجع نفسه لتلك المسؤوليات وهو ما أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في بيئة مراجعة الحسابات.

وعلى الرغم من إجراء العديد من البحوث^٢ التي استهدفت دراسة أسبابها ووضع الحلول الممكنة للحد منها إلا أن القليل من الدراسات^٣ استهدفت دراسة العوامل التي تؤثر فيها .
و سندرس في ما يلي كل من العوامل على حدا

١أرينز ، ألفين -لوبك ، جيمس ، ٢٠٠٢ ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطنى، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، ص ١٥٣

٢ السقا، السيد أحمد إسماعيل، (1997) ، مرجع سابق، ص423-464.

السديري، فهدة بنت سلطان و العنقري، مرجع سابق ، ص ١-١٧٠

٣ Lee, T. H and Azham, Md. A, IBID.30-37

2.4.1 العوامل المتعلقة بمراجع الحسابات.

تتأثر فجوة التوقعات بالعديد من العوامل، وترى الباحثة أن العديد من هذه العوامل عائدة إلى أسباب تتعلق بمراجعي الحسابات، كالنقص في جودة أداء المراجعين، أو تعرضهم إلى ما قد يهدد استقلاليتهم ، أو عدم تمتعه بالكفاءة المهنية التي تؤهله لتسلم الأعمال المناطة به، وما إلى ذلك من العوامل الأخرى ومنها

٢.٤.١.١ جودة أداء المراجعين

توصلت دراسة (Koh and Woo 1998) ^١ إلى أن فجوة التوقعات في المراجعة تظهر نتيجة انخفاض جودة أداء المراجعة وأوصت الدراسة باتخاذ الخطوات اللازمة لتحسين أداء المراجعين.

وهذا ما بينه (جربوع، ٢٠٠٤) ^٢ في دراسته كما أنه أبرز العوامل التي تلعب دوراً مهماً في خفض جودة أداء عمليات المراجعة والتي بدورها تسهم في تعميق واتساع فجوة التوقعات ولخصها بالنقاط التالية:

١. يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.

٢. قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك نتيجة للمنافسة

٣. عدم التحفظ بشأن الاستمرارية إذا تبين أن ذلك ضروريا لعدم فقد العميل أو لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة.

٤. تأدية خدمات غير خدمات المراجعة للعميل و ذلك حفاظا على العميل أو لتحقيق مكاسب مادية مما يؤثر على استقلال المراجع.

٥. إتباع أسلوب متراخ مع العملاء إذا أدرك المراجعون عدم رضا العملاء عن أدائهم.

٦. زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب و شركات المراجعة لكسب عمليات كبيرة أو للتهرب من الضريبة كما هو في بريطانيا حيث سمح بتكوين شركات مساهمة محدودة.

ومن هنا لا يمكننا القول بأن المراجعين اليوم يقومون بممارسة أعمالهم بجودة لاسيما بعدما أكد ديوان المحاسبة العامة في دراسة أجراها حول جودة أداء المراجعة في إحدى عشرة

1 Koh, H.C. and Woo, E. (1998), "The Expectation Gap in Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 13, No. 3, p 151

٢ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ٣٨١.

مؤسسة مالية أفلسست في عام 1989 أن ستاً من هذه الشركات كان المراجعون فيها لا يقومون بعملهم بجودة، كما أنهم لم يعدوا تقاريراً عن المشاكل المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية للمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية^١.

مما سبق يتضح أن هناك فجوة توقعات بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين مراجعي الحسابات حول جودة أداء المراجعين، وينبغي على مراجع الحسابات الحفاظ مستوى جيد من جودة أعماله لكي يحد بالتالي من فجوة التوقعات.

٢.٤.١.٢ كفاءة مراجع الحسابات

إن التقدم الصناعي والتجاري المتسارع الذي تشهده المجتمعات اليوم إضافةً إلى انفصال الملكية عن الإدارة وظهور شركات الأموال والعديد من العوامل الأخرى دفع أصحاب الأموال إلى بحثهم عن الشخص ذي الكفاءة والمهارة اللازمة ليساعدهم على التحقق من عدالة القوائم المالية، وإصدار رأيه المتعلق بها ليشكل لهم حجر الأساس الذي يعتمدون عليه في قراراتهم، لذا كان لابد لهم من الاعتماد على مراجع حسابات يفترضون مسبقاً تحليله بالكفاءة اللازمة لتسلمه الأعمال المنوطة به وإصدار الرأي الصحيح حول عدالة القوائم المالية^٢.

ولكن الانهيار الحاصل مؤخراً في العديد من الشركات الكبرى، جعل الكثيرين من أفراد المجتمع يوجهون اللوم إلى مراجعي الحسابات، ويتهمونهم بعدم تمتعهم بالكفاءة اللازمة أمام العديد من المحاكم القضائية وقد أثبتت العديد من هذه الدعاوى القضائية النقص في الكفاءة المهنية لبعض مراجعي الحسابات بسبب عملهم في مجالات لا تتوفر لديهم المعرفة الكافية بها^٣.

ولعل أهم الأسباب الكامنة وراء نقص الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات هي صعوبة إلمام المراجع بالعلوم التي تطلب منه في ظل تعقد الحياة التجارية وتوسع حجم المشروعات

١ المرجع السابق ، ص ٣٨١.

٢ المرجع السابق ، ص ٣٧٦.

٣ المرجع السابق، ص ٣٧٨ .

التجارية والانتشار المتزايد لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف أنواع الأعمال والشركات.

حيث أصبح يطلب من مراجع الحسابات اليوم أن يكون ملماً بما يلي^١:

١. علم الإدارة: إن الإلمام بعلم الإدارة اليوم ضروري لمراجع الحسابات لكي يستطيع التحقق من قدرة وكفاءة الإدارة على القيام بعملها.

٢. علم المنطق: إن علم المنطق يمكن مراجع الحسابات من إثبات صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم، كما يمكنه من إصدار أحكامه بناء على أدلة وقرائن مناسبة حسب منهج فلسفي محدد.

٣. علم الاقتصاد: يقوم مراجع الحسابات أثناء تنفيذه لعملية المراجعة ببعض الإجراءات التحليلية المبنية على أساس قائم على النماذج الاقتصادية المعتمدة على التنبؤ، كما أنه يستعمل البعض من هذه النماذج أثناء قيامه بالتخطيط والرقابة.

٤. علم الإحصاء: يعتمد مراجع الحسابات اليوم على الإحصاء في تقرير خطر المراجعة، و سحب العينات، وتحديد حجم الاختبارات، وأساليب تقدير الاحتمالات القبلية و البعدية.

٥. تكنولوجيا المعلومات: نظراً للفوائد والمزايا التي حققها دخول الحاسوب إلى بيئة الأعمال، فقد أدى ذلك إلى تزايد استخدامه في مختلف أنواع الأعمال، لأن استخدام الحاسوب قدم العديد من المزايا لمراجع الحسابات من خلال استخدامه لبرامج المراجعة الجاهزة، التي سهلت على مراجع الحسابات اختيار العينات وتحديد حجمها وأنواعها، و ما إلى ذلك من أمور أخرى كثيرة، إلا أنه فرض على مراجعي الحسابات أيضاً تحديات كبيرة فقد أصبح يطلب منه اليوم التأكد من عدالة القوائم و التقارير المالية التي تقدمها مخرجات الحاسب الالكتروني .

٦. الإلمام بطبيعة الصناعة التي يقوم مراجع الحسابات بمراجعة حساباتها لكي يستطيع فهم ظروف المشروع الاقتصادية و التكنولوجية .

١ القاضي، حسين و دحود ، حسين وقريط ، عصام، ٢٠٠٦ ، أصول المراجعة (١)، منشورات جامعة دمشق، ص ٢٠٩ -

٧. العلوم السلوكية: إن تعلم مراجعو الحسابات للعلوم السلوكية يتيح فرصاً أوفر للانسجام وتقريب وجهات النظر بينهم وبين موظفي المشروع بمستوياتهم الإدارية المختلفة، مما يجعل من موظفي المشروع متعاونون في تقديم المعلومات لمراجعي الحسابات بشكل اكبر .

وقد توصل الباحثون^١ إلى وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي و المراجع الخارجي تعود إلى نقص في الكفاءة المهنية عند المراجع، فوضعوا العديد من الحلول الممكن إتباعها لتطوير كفاءات المراجعين والحد من فجوة التوقعات ولخصوا هذه الحلول بالمرحل التالية^٢:

أولاً:مرحلة تعليم المراجعين وإكسابهم المهارات المناسبة.

ثانياً:مرحلة الممارسة العملية و التي تتضمن المراحل التالية

- التعليم المستمر .

- تطبيق برنامج مراقبة الأداء لمساعدة المكاتب على تحسين الخدمات المقدمة للجمهور .

و رداً لتلك الدراسات يمكننا عرض ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين لاسيما فيما يتعلق بالكفاءة المهنية حيث وضح^٣ أن بلوغ الكفاءات المهنية في مهنتي المحاسبة والمراجعة يتم من خلال مرحلتين منفصلتين:

المرحلة الأولى: بلوغ الكفاءة المهنية الذي يتطلب ما يلي :

أولاً:مستوى عال من الثقافة العامة

ثانياً: تعليم متخصص

ثالثاً:تدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة

١ محمود شعبان أحمد ، مرجع سابق، ص ١١٤

٢ محمد، محمد الفيومي و الميرى، علاء الدين محمد و شتيوى، أيمن احمد احمد ، ٢٠٠٨ ، دراسات متقدمة في المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، ص ٢٧٦-٢٧٨

٣ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة و التأكيد وأخلاقيات المهنة،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،طبعة عام ٢٠٠٥، ص ٣١

رابعاً:الخبرة العملية .

المرحلة الثانية: المحافظة على الكفاءة المهنية والتي تتطلب:

أولاً: مسايرة التطورات المستمرة في مهنتي المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المحلي أو الدولي

ثانياً:ينبغي أن يتبنى المحاسب المهني برنامجاً خاصاً مصمماً لضمان الرقابة المهنية في أداء خدماته المهنية المختلفة".

وترى الباحثة أن بلوغ مراجعو الحسابات المستوى اللازم من الكفاءة المهنية يمكن أن يتم من خلال المرور بالعديد من المراحل و التي يمكن أن تلخص بالأمور التالية :

١:مرحلة التعليم و اكتساب المهارات المناسبة.

٢: مرحلة الحصول على الشهادات المهنية.

٣: التعليم المستمر والتغذية الراجعة.

٤ :تطبيق برنامج مراقبة الأداء لمساعدة المكاتب على تحسين الخدمات المقدمة للجمهور .
و إن تطبيق هذه المراحل سيؤدي بالنتيجة إلى بلوغ مراجع الحسابات الدرجة الكافية من الكفاءة المهنية التي تؤهله لممارسة العمل في بيئة المراجعة، ويجنبه من اتهام المجتمع المالي له بعدم الكفاءة، مما يزيد من مستوى الثقة برأيه أمام الأطراف المختلفة من المستفيدين من خدمة المراجعة.

٢.٤.١.٣ استقلال مراجع الحسابات.

تناولت أدبيات المراجعة استقلال مراجع الحسابات بشكل واسع نظراً لأهميته الكبيرة، وتأثيره على مهنة مراجعة الحسابات من نواحي متعددة.

وقد قام الكثير من الباحثين بوضع التعاريف المختلفة له، فمنهم من عرفه بأنه المقدرة على العمل مع وجود الاستقامة و الموضوعية وقد عرف الموضوعية بإمكانية المحافظة على الموقف النزيه في كافة المسائل^١.

1 Defiese Philip I.,Jaenike Henry R Sullinue Jerry D .,Cnspeluis Richard A. montgmrys auditing ,1984 , tenth edition ,collage version , john wiley and sons, p 78,

ومنهم من عرفه بأنه مقدرة مراجع الحسابات على إبداء وجهة نظر غير متحيزة^١.
وذلك فقد عرفه بعضهم^٢ على أنه التزام المراجع بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة.

كما درس الباحثون أنواع الاستقلال و حددوا أنواعاً مختلفة له، حيث قام (sharaf & Mautz) بالتمييز بين نوعين للاستقلال^٣ وهما :

أولاً: الاستقلال خلال أداء العمل Practitioner independence :

هو الحالة العقلية التي يقوم فيها مراجع الحسابات بإزالة كافة العوامل التي من الممكن أن تؤثر على رأيه وتدفعه إلى عدم ممارسة عملية المراجعة بنزاهة وموضوعية .

ثانياً: الاستقلال الشخصي profession independence :

وهي الحالة التي لا يكون للمراجع أو منشأة المراجعة أي مصالح أو علاقات شخصية مع عميل المراجعة بشكل يؤثر على نزاهة الرأي المقدم من أحدهما.

وكذلك فقد اهتم الباحثون بدراسة أبعاد استقلال مراجعي الحسابات و حددوها بما يلي^٤ :

١. الاستقلال عند إعداد برنامج المراجعة :

وهو عدم تعرض مراجع الحسابات لأي ضغوط خلال إعداد برنامج المراجعة سواء من ناحية تحديد حجم العمل الواجب إنجازه، أو من ناحية الضوابط التي يجب أن تكون في بيئة المراجعة، أو من ناحية تحديده للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها دون السماح لإدارة الشركة بالتدخل في إعداد هذا البرنامج أو التركيز على نقاط معينة دون الأخرى.

٢. الاستقلال عند إنجاز برنامج المراجعة :

وهو عدم تعرض مراجع الحسابات لأي ضغوط لدى إنجازه لبرنامج المراجعة و هذا يتطلب عدم النقص في أدلة الإثبات وامتلاك الحرية في الوصول إلى كافة الدفاتر

1 Carminchael D.R ., Willingham John J., Auditing concept and methods , 1971 ,forth edition , Mc.Graw Hill book co. new York , p 543

٢ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق ، ص ٣٧٤.

3 Gray I. and Manson S., The Audit Process: Principles, Practice and Cases, 4th edition, Thomson Learning, 2008., p 61-63

4 Mautz, R.K. and sharaf, H.A. " the philosophy of auditing "twelfth edition :American accounting association" USA "1985"P 206.

والسجلات، و فحص المعلومات التي يريدها دون تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات التي تخضع للفحص.

٣. الاستقلال عند إصدار التقرير:

وهذا يعني أن النتيجة التي تم التصريح عنها للمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات هي نفسها النتيجة التي توصل إليها مراجع الحسابات نتيجة للقيام بعمله، دون أي تعديل أو امتناع عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات بسبب تعرضه لضغط من الإدارة. كما حظيت العوامل التي تؤثر على استقلال مراجع الحسابات سواء تلك التي تؤثر سلباً أو إيجاباً بنصيبها الكافي من الدراسات^١ ، ومن أهم العوامل التي تناولتها تلك الدراسات :

١. تعيين المراجع من قبل إدارة المنشأة.
 ٢. عزل المراجع من قبل إدارة المنشأة.
 ٣. وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة.
 ٤. تحديد قيمة الأتعاب المدفوعة من قبل الإدارة.
 ٥. قيام المراجع ببعض الخدمات الاستشارية للمنشأة.
 ٦. المنافسة بين مكاتب المراجعة.
 ٧. الفترة الزمنية المرتبط فيها المراجع مع العميل.
 ٨. حجم منشأة المراجعة.
 ٩. المسؤوليات القانونية التي يتعرض لها مراجع الحسابات.
- ولم يكتفي الباحثون بدراسة مفهوم الاستقلال و أنواعه و أبعاده أو حتى العوامل المؤثرة عليه، بل إنهم بحثوا في تأثيره على فجوة التوقعات .

١. القاضي،حسين-دحدوح ، حسين_قريط ،عصام،مرجع سابق،ص 220

محمود شعبان أحمد ،مرجع سابق،ص ٣٦

نور،أحمد محمد -أحمد،حسين -شحاتة،السيد شحاتة ،مرجع سابق، ص ١٥

Gray I. and Manson S., IBID, p 69

ومن هذه الدراسات دراسة محمود شعبان أحمد^١ التي أشارت إلى أن الشك في استقلال مراجع الحسابات يؤدي إلى نشوء فجوة التوقعات.

وكذلك دراسة جربوع عام ٢٠٠٤ حيث أكدت على أن الشك في استقلال مراجع الحسابات يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات.^٢

معزين السبب من وراء ذلك إلى فقدان مهنة المراجعة لوظيفتها الحقيقية المتمثلة في تقديم رأي مستقل للمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات المعدة من قبل الإدارة، في حال شك مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع، أو اعتقادهم أن الرأي المقدم من قبله غير مستقل و متحيز لطرف ما ضد آخر .

ومما سبق تجد الباحثة أن النقص في كفاءة مراجع الحسابات، أو في جودة أدائه، و كذلك النقص في استقلاليته، جميعها عوامل متعلقة بمراجع الحسابات و مؤثرة على توسيع فجوة التوقعات ، لابد لمراجعي الحسابات من العمل على استبعادها، لمحاولة المحافظة على ثقة المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق أهمية المهنة التي يقدمونها، وبالتالي المحافظة على استمرارية المهنة، والتقليل من تعرضهم للاتهام في فشلهم في القيام بوظيفتهم تجاه المستفيدين من الخدمة أو تعرضهم للدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم.

٢.٤.٢ العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات

باستعراضنا للعوامل المؤثرة على فجوة التوقعات نجد بأنها ثلاثية الأبعاد، فهي تتأثر بعوامل مرتبطة بمراجعي الحسابات و عوامل أخرى مرتبطة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و عوامل أخرى متعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات.

١ محمود شعبان أحمد ، مرجع سابق ،ص ٣٢ .

٢ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ،ص ٣٨٦

وقد تناولنا في ما سبق البعد المتعلق بمراجع الحسابات و العوامل المساهمة بتشكيل هذا البعد ، وسنتناول في ما يلي البعد الثاني المتعلق بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والعوامل المؤثرة عليه.

٢.٤.٢.١ المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات

أرجعت دراسة (Lee,2007)^١ تأثير فجوة التوقعات بوجود توقعات غير معقولة من قبل المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بمسؤوليات مراجعي الحسابات من جهة، و أرجع بعضهم^٢ تأثير فجوة التوقعات بالحوكمة من جهة أخرى ، ولدراسة هذا البعد المتعلق بالعوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجع الحسابات بدقة ، يتوجب علينا الوقوف على ماهية المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات الذين يتعين أخذهم في الاعتبار لدى دراسة فجوة التوقعات، فالمستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات ليسوا فقط مجلس إدارة الشركة والمساهمين و البنوك والعملاء والدائنين، ولكن هناك أطراف أخرى يتوجب أخذهم بعين الاعتبار لدى دراسة فجوة التوقعات وقد حددهم (لطفي، ٢٠٠٥) بالفئات التالية^٣ :

أ (السياسيون: فالسياسيون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء مراجعي الحسابات فإذا كان هناك غش جوهري في مجتمع ، ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق مراجع الحسابات، فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة. قد يتزايد نطاق عملية المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام و المنظمين.

ب) المنظمون: وهم القائمون على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات، أو قانون رأس المال، أو مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية.

1 Lee, T.H, Gloeck J.D. and Palaniappan, A.K. (2007). The audit expectation gap: An empirical study in Malaysia. The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, 7(1), p7

٢ خليل،هاني، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين و المستثمرين، ٢٠٠٩ ، رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية بغزة.

٣ لطفي، أمين السيد أحمد- ٢٠٠٥ -مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة -الدار الجامعية -ص ٣٣-٣٤

ومن الأهمية بمكان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الآخر، مما قد يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

ج) الأكاديميون: يأخذ الأكاديميون في السنوات الحديثة مزيداً من الأهمية لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما يعتقده الجمهور العام بخصوص التنظيمات المهنية ومراجعي الحسابات، وربما للمدى الذي معه يغيرون من نطاق اتجاهات تلك الجهات ومراجعي الحسابات.

ومن هنا يتحتم علينا النظر بشمولية أكثر لدى قولنا المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات، لأنهم ليسوا محددين بمجلس إدارة الشركة والمساهمين والبنوك والعملاء والدائنين بل إنهم يتعدونهم إلى السياسيين والمنظمين والأكاديميين.

فجميع هذه الأطراف السابقة تهتم بتقرير مراجع الحسابات، وجميع هذه الأطراف السابقة تطالب مراجع الحسابات بتحمل أكبر عدد ممكن من المسؤوليات التي تخدم مصالحها بغض النظر عن مستوى معقوليتها، مما يسهم بالنتيجة بوجود فجوة التوقعات.

٢.٤.٢.٢ المغالاة في توقعات المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات

٢.٤.٢.٢.١ الحالات التي يتم بموجبها تصنيف توقعات المستفيدين من خدمات

مراجعي الحسابات كتوقعات معقولة

توصلت العديد من الدراسات^١ إلى وجود توقعات غير معقولة من قبل المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات تسهم في وجود فجوة التوقعات مما دفع بالعديد من الباحثين إلى تحديد الحالات التي يمكن بموجبها تصنيف توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات كتوقعات معقولة أو غير معقولة ففي دراسة ل (porter)^٢ تم الإيضاح بأن التوقعات التي يتوقعها المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات من المراجعين من الممكن أن تكون معقولة في حالتين وهما

١. إذا كانت هذه التوقعات متوافقة مع الدور الذي يقوم به المراجع تجاه

المجتمع.

١ Gray I. and Manson S., The Audit Process: Principles, Practice and Cases, 4th edition, Thomson Learning, 2008, p 688

٢ لطفي، أمين السيد أحمد - ٢٠٠٥ - مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية

الخاطئة -الدار الجامعية ص ٤٩

٢. تناسب تكلفة المراجعة مع أتعاب عملية المراجعة .

وتؤيد الباحثة بأن هاتين الحاليتين هما الحالتان الصحيحتان لتصنيف التوقعات كتوقعات معقولة وذلك نظراً لما يلي:

١. الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات تجاه المجتمع:

بعد قيام الثورة الصناعية التي بدأت في بريطانيا العظمى عام ١٧٨٠ قام العديد من الأشخاص بتوظيف رؤوس أموالهم لإنشاء شركات صناعية مساهمة يصعب على المساهمين فيها أن يقوموا بإدارتها لذا كان لابد لهم من إبرام عقد وكالة بينهم (الموكل) وبين الإدارة المختارة من قبلهم (الوكيل) ينص على وجوب قيام الإدارة المختارة من قبلهم بإدارة الشركة نيابة عنهم.

إلا أن التعارض الموجود بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين المتمثل في رغبة الإدارة بالحصول على مكافأة أو ترفيعات ولو على المدى القصير إضافة إلى التعارض بين مصالح الإدارة و عملاء المنشأة من الدائنين والمقرضين المتمثل في مصلحة الإدارة بتضليلهم حول الوضع المالي للمنشأة أنتج حاجة أصحاب المصلحة في المشروع إلى تعيين مراجع الحسابات وقد دفعت الحاجة إلى عمله إلى ظهور العديد من النظريات التي حاولت إلقاء الضوء على تفسير الطلب والعرض على خدمات مراجع الحسابات في المجتمع ومنها ^١:

١. نظرية رجل البوليس.

٢. نظرية إضفاء المصداقية.

٣. نظرية الثقة.

٤. نظرية الوكالة.

وسنأتي على ذكرها بقليل من التفصيل فيما يلي ^٢:

١. نظرية رجل البوليس أو كلب الحراسة :

تقوم هذه النظرية على فكرة مفادها أن المراجع يعتبر مسؤولاً عن التحقق من الصحة الحسابية لجميع العمليات المالية، واكتشاف الغش والخطأ ومنعهما.

١ لطفي ، أمين السيد احمد , التطورات الحديثة في المراجعة ، ص ٦٠

٢ لطفي، أمين السيد احمد -مرجع سابق-، ص ٦٠

٢. نظرية إضفاء المصادقية:

تقوم هذه النظرية على فكرة مفادها أن المراجع يعتبر مسؤولاً عن إضفاء المصادقية على القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، وذلك لتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في الشركة المعتمدين على هذه القوائم ورأي مراجع الحسابات فيها.

٣. نظرية الثقة :

تعتبر هذه النظرية أن الطلب على خدمات المراجعة يعتبر النتيجة المباشرة لحاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى التأكد من أن المعلومات المقدمة من قبل الإدارة هي معلومات صحيحة وذلك بسبب التعارض الموجود بين أصحاب المصلحة وبين الإدارة و تقوم هذه النظرية بدراسة جانبي العرض والطلب على خدمات المراجعة، فجانبا الطلب يتأثر بالتغيرات الحاصلة في المجتمع والتغيرات في التكنولوجيا، وجانب العرض وهو الذي يمثل الخدمات المقدمة من قبل مراجع الحسابات في مستوى معين من التأكد.

٤. نظرية الوكالة :

ينظر إلى الشركة في ضوء هذه النظرية على أنها مجموعة من العقود المبرمة بين طرفين، وينظر إلى مراجع الحسابات بأنه معين في الشركة نتيجة لحاجة أصحاب المصلحة في المشروع وحاجة الإدارة إليه .

فمن جهة أصحاب المصلحة في المشروع بحاجة إلى التأكد من أن الطرف الآخر من العقد الممثل بالإدارة يقوم بتقديم بيانات صحيحة لهم، ومن جهة أخرى حاجة الإدارة فيمكن تبريرها بأنها تعتبر وكيلاً ولإبرام عقد معين مع الطرف الأصيل الذي قد يكون مقرضاً أو من حملة أسهم ، وبالتالي فإنها بحاجة إلى قوائم مصدقة من قبل مراجع الحسابات^١ .

وترى الباحثة أن النظريات السابقة قد فشلت في تحديد دور واضح لمراجع الحسابات مما أنتج بالنتيجة ظهور نظريات جديدة تقوم بمحاولة تحديد دور واضح لمراجع الحسابات، فنظرية رجل البوليس قامت بتحديد دور واضح لمراجع الحسابات، إلا أنها غير صالحة مع التطورات التي يشهدها المجتمع اليوم، فهذه النظرية تقوم على تحميل المراجع مسؤولية التحقق من صحة جميع العمليات المالية في المشروع، إضافة إلى مسؤولية اكتشاف جميع حالات الغش في الشركة وهذا من غير المنطقي خصوصاً مع ازدياد حجم الشركات حيث

1 Franz، Diana، IBID ،p11

أصبح المراجع غير قادراً على فحص جميع العمليات المالية وإنما أصبح يعتمد على أسلوب العينة للتحقق من صحة العمليات المالية فيها، ومن ثم تعميم النتائج على جميع المجتمع ، وأما نظرية إضفاء المصادقية التي ترى بأن دور المراجع هو إضفاء المصادقية على القوائم المالية، فإنها لا تصلح اليوم، فلا يمكن اعتبار رأي المراجع النظيف إشارة إلى أن القوائم المالية صحيحة وخالية من الأخطاء إلا في حدود العينة المأخوذة والاختبارات المنفذة ،أما بالنسبة لنظرية الثقة التي اهتمت بدراسة جانبي العرض والطلب في المراجعة فلم تقم بتحديد واضح لدور المراجع في المجتمع فكل من جانبي العرض والطلب من الممكن أن يتأثر بالتطورات الحاصلة في المجتمع والتطورات الحاصلة في التكنولوجيا .

وأخيراً فإن نظرية الوكالة التي اعتبرت بأن مراجع الحسابات موجود لحماية مصالح أصحاب المصلحة في المشروع وحماية مصالح الإدارة، فإنها قامت بتوسيع الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات من دون أن تقوم بتحديد دور واضح له .

ومن هنا نجد بأن النظريات السابقة لم تستطع تحديد دور مراجع الحسابات في المجتمع بشكل واضح مما أدى بالنتيجة إلى ظهور نظرية تنادي بضرورة تحول عملية للمراجعة التقليدية إلى المراجعة الاجتماعية التي أصبحت تحمل مراجع الحسابات اليوم مسؤولية دراسة وتقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة من خلال الفحص المنظم و المستقل للأساليب و الإجراءات المستعملة من قبل المنشآت الاقتصادية المتعلقة بالمجتمع^١ .

وترى الباحثة بأنه من الممكن تضيق هذه الفجوة في حال تم إيجاد نظرية تقوم بتحديد الدور الواضح لمراجع الحسابات إضافةً إلى زيادة وعي المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات حول الدور المحدد لمراجع الحسابات الذي يمكنه القيام به على أكمل وجه .

٢. تكلفة عملية المراجعة:

وجد الباحث (porter,2004)^٢ بأن توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات من الممكن أن تكون معقولة في حال كانت تكلفة عملية المراجعة أقل من منفعتها بالنسبة لمراجع الحسابات ، ولكننا و بالنظر إلى الواقع العملي نجد أن المستفيدين من خدمات

^١ جمانى، يوسف فرح، ١٩٩٨، المراجعة الاجتماعية و البيئية في الأردن دراسة ميدانية لأراء عينة من المحاسبين القانونيين ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و

الإدارة ، ص ١٥٦

2 Porter, B. and Gowthorpe, C. (2004). *Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh..p 38

مراجعي الحسابات وفي كثير من الأحيان يقومون بتحميل مراجع الحسابات مسؤوليات كثيرة بدون النظر إلى التكلفة التي سوف يتكبدها من أجل القيام بهذه المسؤولية وبدون النظر فيما إذا كانت فعلاً هذه التكلفة أقل من المنفعة التي سوف تأتيه من تحمل هذه المسؤولية .

فهم عندما ينتظرون من مراجع الحسابات القيام بإعداد القوائم المالية أو ضمان صحة إعداد القوائم المالية وفحص صحة جميع العمليات المالية للمنشأة فهم يحملون مراجع الحسابات تكاليف عالية والتي بالمقابل قد تكون المنفعة المتأتية للمراجع من تقديمها أقل من تكلفتها .

و بالتالي فإن مراجع الحسابات لن يقبل تحمل مسؤولية تأديتها ومن هنا ينشأ تباين بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات الذين يطلبون من مراجع الحسابات تحمل هذه المسؤوليات وبين مراجعي الحسابات الذين يرفضون تحمل تلك المسؤوليات التي تكلفهم أكثر مما تقدم لهم نفعاً و بالتالي تنشأ فجوة التوقعات.

٣. التوقعات غير المعقولة

درس (Epstein, Geiger, 1994)^١ المسؤوليات التي يطلبها المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات من مراجع الحسابات والتي تسهم في وجود فجوة التوقعات ووجدوا بأنها:

١. مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ
 ٢. مسؤولية الحكم على استمرارية الشركة
 ٣. مسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية
 ٤. مسؤولية ضمان صحة القوائم المالية
 ٥. مسؤولية الحكم على نظام الرقابة الداخلية
- كما توصلت دراسة (Epstein, 1994)^٢ إلى أن المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات يتوقعون أن مراجع الحسابات مسؤول عن :

42

١. إعداد القوائم المالية .
٢. اكتشاف الغش .

١ حامد صادق مصطفى، مرجع سابق، ص ٥٤- ١١٩

2 Epstein , M. J. and Geiger, M.A., Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap, journal of accountancy, January 1994 , pp.60-66

٣. اكتشاف التصرفات غير القانونية.

ستناقش الباحثة المسؤوليات التالية والتي ترى بأنها تسهم في تشكيل فجوة التوقعات بشكل كبير:

١. ضمان صحة القوائم المالية.

٢. اكتشاف الغش .

٣. الحكم على استمرارية المنشأة.

٤. اكتشاف التصرفات غير القانونية.

٥. الحكم على نظام الرقابة الداخلية

a. ضمان صحة القوائم المالية:

أظهرت نتائج العديد من الدراسات^١ أن العديد من المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات يعتقدون أن تقرير المراجع التنظيف يدل على أن مراجع الحسابات يضمن صحة القوائم المالية، كما أظهرت هذه الدراسات أن توقع المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات أن تقرير مراجع الحسابات يضمن صحة القوائم المالية يسهم وبشكل كبير في تكوين فجوة التوقعات.

و بالنظر إلى مدى معقولة هذا المطلب نجد بأنه كان ممكناً في أوائل سنوات مهنة المراجعة في الفترة بين ١٨٥٠ وحتى أوائل ١٩٠٠ عندما كان مراجعو الحسابات يقومون بتزويد تأمين مطلق تقريباً ضد الاحتيال، وسوء الإدارة المعتمد^٢.

لكن الآن مع النمو التجاري والتقدم الصناعي، وازدياد حجم الشركات أصبح من غير الممكن، وأصبح مراجعو الحسابات يعتمدون على أسلوب العينات بدلاً من أسلوب الفحص الشامل

بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الأمر يختلف وبشكل صارخ مع معايير المراجعة التي تطلب من المراجع بذل العناية، والشكوك المهنية للكشف عن الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة أي أن يوفر المراجع للمجتمع المالي تأكيد⁴³ بأن القوائم المالية خالية من الغش و الخطأ الجوهري.

١ حامد صادق مصطفى، مرجع سابق، ص ٦٤

2 Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A., (1994), " INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE: RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP", Journal of Accountancy, Jan94, Vol. 177 Issue 1, p60.

كما أن معيار المراجعة الدولي تقرير المراجع حول البيانات المالية رقم (٧٠٠)^١ ألزم مراجعي الحسابات بإضافة فقرة إلى هذا النطاق تتضمن بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة .

أي أن هذا المعيار أوضح أن مراجع الحسابات لا يضمن دقة القوائم المالية بدرجة مطلقة بل إن عملية المراجعة تقدم تأكيداً معقولاً بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية . ولكن على الرغم من وجود تلك المعايير إلا أن ذلك لم يخفف من التعارض الموجود بين كلا الطرفين حول هذه المسؤولية.

وترى الباحثة بأنه لا يمكننا توجيه أصابع الاتهام إلى الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات واتهامها بالنقصير لأنها لم تقم بوضع المعايير الكفيلة بتوضيح مسؤولية مراجع الحسابات حيال هذا الأمر، وتتفق مع الرأي الذي توصل إليه العديد من الدارسين^٢ بأن مسؤولية مراجع الحسابات في ضمان صحة القوائم المالية هي مسؤولية غير معقولة وتتضمن الكثير من المغالاة وذلك بسبب عدم فعالية التكلفة.

b. مسؤولية المراجع حول اكتشاف الغش:

لاقت قضية مسؤولية مراجع الحسابات لاكتشاف الغش والخطأ اهتمام العديد من الباحثين وقد أجريت العديد من الدراسات^٣ التي توصلت إلى وجود توقع كبير من قبل المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات، بأن مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف الغش والخطأ كما توصلت تلك الدراسات إلى أن الاختلاف بين المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات و مراجعي الحسابات يسهم وبشكل كبير في وجود فجوة التوقعات.

و أوضحت نتائج دراسة (Epstein, Geiger,1994)^٤ والتي أجريت للتعرف على وجهات نظر المستثمرين بخصوص القضايا المتعلقة بإعداد التقارير المالية بصفة خاصة مستوى التأكيد الذي يجب أن يوفره المراجعون بخصوص الأخطاء والغش، بأنه يوجد اعتقاد بين معظم المستثمرين على أن القوائم المالية يجب أن توفر مستويات مرتفعة جداً

١ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة و التأكيد وأخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام ٢٠٠٥، معيار رقم ٧٠٠، ص ٥٧٤

٢ حامد صادق مصطفى، مرجع سابق، ص ٦٦

3 Pierce, B. and Kilcommins, M., IBID P 5

4 Epstein , M. J. and Geiger, M.A., Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap, journal of accountancy, January 1994 ,p66

من التأكيد حيث توصلت إلى أن ٥١٪ من حملة الأسهم يتوقعون بأن المراجع يقدم تأمين معقول لاكتشاف الأخطاء الجوهرية و أن ما نسبته ٤٧٪ من حملة الأسهم يتوقعون أن المراجع يقدم ضماناً لاكتشاف الأخطاء الجوهرية كما بينت الدراسة أن ٢٦ ٪ من حملة الأسهم يتوقعون أن المراجع يقدم تأمين معقول لاكتشاف الغش و أن ما نسبته ٧١٪ من حملة الأسهم يتوقعون أن المراجع يقدم تأمين مطلق لاكتشاف الغش .

وقد ساعد على توسع هذا التعارض الموجود بين كلا الطرفين الانهيار الذي شهدته العديد من الشركات الكبرى التي أصدر فيها المراجعون تقارير نظيفة، ولم يتحفظوا حول وجود حالات غش وما تبعه من تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين.

وبالتالي أثارت اهتمام المجتمع حول سبب عدم اكتشاف حالات الغش من قبل المراجعين، وحول أهمية دوره في حماية مصالح المستفيدين من القوائم المالية .

وعلى الرغم من مسارعة العديد من الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بالإقرار ببعض المسؤولية عن اكتشاف الغش، إلا أن ذلك لم يخفف من مستوى الضغوط التي تتعرض له تلك المنظمات من أجل تحميل المراجع مسؤولية كاملة تجاه اكتشاف الغش و الخطأ ، ولكن هذه الضغوط لم تستطع إقناع الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بإصدار المعايير الكفيلة بتحميل أعضاء تلك المنظمات تلك المسؤولية كاملة .

بل قامت بالاستجابة لهذه الضغوط من خلال توسيع مسؤولية مراجع الحسابات وليس من خلال تحميلها له بشكل كامل ويتبين ذلك جلياً من خلال النشرات والمعايير التي تصدرها وعلى الرغم من أن بعض الدراسات أكدت على أن النشرات و المعايير المصدرة قد جعلت من قرارات المراجعين ونطاق خططهم أكثر استجابة لخطر الغش مقارنة بما قبل صدورها^١، إلا أن العديد من الأطراف^٢ مازالت تستمر في الضغط على المنظمات لإصدار المزيد من المعايير الكفيلة بتوسيع مسؤولية مراجع الحسابات و تحميل مراجع الحسابات مسؤولية اكتشاف كل حالات الغش و الخطأ حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية الثقة في بآراء المراجعين حول مصداقية وعدالة القوائم المالية للمنشآت التي يقومون بأعمال المراجعة فيها .

1 Clover,S,M.Dogla,P.F.,and Schultz,J.J.2003.Test of Change in auditors fraud related planning judgment since the issuance of sas no 82, auditing ,vol.22,issue 2,237-252

٢ جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ٧٣٥

وترى الباحثة بأن تحميل المراجع لهذه المسؤولية أمر غير ممكن حالياً ففي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي كان تحميل المراجع لتلك المسؤولية أمر متفق عليه من قبل الجميع من الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات و المراجعين أو من قبل المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات إلا أن توسع حجم أعمال الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى إحداث نقله نوعية في عمل المراجع الذي أصبح يعتمد على أسلوب العينة و اختبار نظام الرقابة الداخلية والقيام بالإجراءات التحليلية بدلاً من الفحص الشامل الذي لم يعد ممكناً بسبب كبر حجم المشروع و انعدام المنفعة الاقتصادية من المراجعة في هذه الحالة.

c. قدرة المنشأة على الاستمرار:

بالنظر إلى العديد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين يتبين أن معظم هذه الدعاوى كانت بسبب فشل المنشأة وتوقفها عن العمل، و تضرر مصالح الكثيرين ممن اعتمدوا على تقرير المراجع الذي لم يتحفظ فيه بوجود شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار^١، وهذا ما دفع العديد من الباحثين لدراسة توقعات مستخدمي التقارير المالية حول مسؤولية المراجع على الحكم على استمرارية المنشأة ، وقد توصلت تلك الدراسات إلى أن معظم مستخدمي التقارير المالية يعتقدون أن تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمنشأة وقدرتها على الاستمرار في النشاط^٢ كما توصلت نتائج تلك الدراسات إلى أن توقع المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات بأن تقرير مراجع الحسابات النظيف يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار يؤثر على فجوة التوقعات.

و قد تنبعت معظم الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات إلى أهمية وجود معايير تبين بوضوح المسؤولية التي يتحملها مراجع الحسابات في الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرار لذا قامت بوضع وتطوير العديد من المعايير النازمة لذلك ففي الولايات المتحدة الأمريكية أشارت نشرة معايير المراجعة رقم 34 SAS إلى مسؤولية مراجع الحسابات عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك عندما يأتي إلى انتباه المراجع ما يخالف

١ دحبور ،محمد سعيد، ٢٠٠٩، مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة

التوقعات،رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية بغزة،ص ١٩

2 Darnill,A.,”the profession and the public “ , Accountncy,1991,p 42

افتراض حالة الاستمرار لدى الشركة كما تناولت نشرة معايير المراجعة SAS NO 59 أن على المراجع الأخذ بعين الاعتبار قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها كما تضمنت أنه على مراجع الحسابات إجراء تقييم فيما إذا كان هناك شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار لفترة سنة واحدة من تاريخ البيانات المالية^١.

وفي هذا الصدد أفردت معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً حول مسؤولية مراجع الحسابات في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار^٢ وقد جعل هذا المعيار مسؤولية المراجع منحصرة في النظر بمدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة وإعداد البيانات المالية والنظر إذا ما كانت هناك شكوك مادية حول استمرارية المنشأة أي أن هذا المعيار حمل مسؤولية إجراء هذا التقييم للإدارة وجعل المراجع مسؤول فقط عن الحكم على الأساس الذي اعتمدت عليه الإدارة في التوصل إلى هذا الحكم .

وقد اعتمد المعيار في ذلك على معيار المحاسبة الدولي رقم^١ عرض القوائم المالية حيث ورد في الفقرتين ٢٣.٢٤ منه أنه يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار وكما ورد فيهما أنه يجب إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية وعند وجود شك حول عدم إمكانية المنشأة الاستمرار فإنه يجب على الإدارة الإفصاح عن هذه الحقيقة، كما أن عليها أن تأخذ في الاعتبار كافة المعلومات المالية المتعلقة بذلك اعتباراً من تاريخ إعداد القوائم المالية وحتى اثني عشر شهراً .

كما أن معيار المراجعة ٥٧٠ وضع بعض الإرشادات التي تساعد المراجع في التوصل إلى حكمه هذا ،ومنها تقديره للخطر الملازم وخطر الأعمال والرقابة إذ انه يعتمد في تقديره لتلك الأخطار على الحصول على المعلومات الكافية حول المنشأة ومنتجاتها ومورديها الرئيسيين والمنافسين ،وهذا يساعده على الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرار، كما أنه نص على أن أداء المراجع للإجراءات التحليلية تساعد المراجع في التوصل إلى مؤشرات ونسب إيجابية أو سلبية تبين وضع المنشأة المالي بشكل عام، وبالتالي تساعده في الحكم على مقدرة الشركة على الاستمرار إضافةً إلى أن العديد من الباحثين قاموا بدراسة الطرق التي قد تساعد مراجع الحسابات إلى الوصول إلى الحكم الصحيح حول مقدرة المنشأة على الاستمرار وتوصلوا إلى العديد من الطرق المفيدة، إلا أن استعانة المراجع بهذه

1 Diana Franz ,IBID ,p 1-2

٢ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة و التأكيد وأخلاقيات المهنة، طبعة عام ٢٠٠٥، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، معيار رقم ٥٧٠، ص ٥٣٧

الطرق لا يضمن له الوصول إلى نتيجة صحيحة ١٠٠٪ ، فالمراجع لا يستطيع التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن العمل، وتبعاً لذلك فإن عدم وجود إشارة إلى الشك في الاستمرار لا يمكن النظر إليه كضمان لقدرة المنشأة على الاستمرار، وكذلك فإن المراجع أن لا يمكنه الإفصاح عن شيء إذا لم يجد أدلة حول عدم قدرة المنشأة على الاستمرار أما إذا وجد فإنه أمام حالتين :

١- أن تكون الإدارة قد أفصحت في تقريرها عن ذلك وفي هذه الحالة يصدر رأيه في القوائم المالية ويضيف فقرة إيضاحية يبين فيها وجود شكوك حول استمرارية المنشأة على الاستمرار ويلفت الانتباه إلى الإيضاح الذي يبين ذلك.

٢- لم تذكر الإدارة في تقريرها شيئاً وهنا عليه أن يتحفظ في تقريره أو أن يصدر رأي سلبى حسبما يرى .

ومن هنا نجد أن مسؤولية المراجع حسب معايير المراجعة الدولية هي أن يقوم بجمع أدلة تمكنه من الحكم على مدى صحة ومنطقية الأساس الذي توصلت بموجبه الإدارة إلى عدم وجود شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار بينما يجد المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات بأنه يجب على مرجع الحسابات أن يقيم قدرة المنشأة على الاستمرار، ومن هذا التباين بين كلا الطرفين تنشأ فجوة التوقعات والتي هي برأي الباحثة توقعات غير معقولة من قبل مستخدمي التقارير المالية فمن غير المنطقي أن يستطيع مراجع الحسابات التنبؤ بالأحداث والظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن العمل .

d. اكتشاف التصرفات غير القانونية :

لاقت مسؤولية مراجع الحسابات حول اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء اهتمام كبيراً من جانب الصحافة المالية وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات في منتصف السبعينيات، وذلك رداً على انتشار التصرفات غير القانونية^١ المتمثلة بأعمال السهو أو الأعمال الارتكابية التي قامت بها المنشأة تحت المراجعة، إما بقصد أو بدون قصد وهي مخالفة للقوانين و الأنظمة السائدة، كالمعاملات التي تقوم بها المنشأة باسمها أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها إلا أنها لا تتضمن التصرفات السيئة الشخصية من قبل مديري المنشأة أو موظفيها.

^١ جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ٧٢٣.

وفي هذا الصدد فقد أوضح (Reid, Schelluch, Gay, 1997) في دراستهم أن ٧٤.١٪ من المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات لديهم اعتقاداً أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما يعتقد ٨٠.٧٪ أنه يجب على مراجع الحسابات أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات العلاقة بالنواحي المالية والمحاسبية ، ويعتقد ٨٤.٤٪ منهم أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية^١.

ونظراً لأهمية هذه المسؤولية الملقاة على مراجع الحسابات فقد اهتمت الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بإصدار المعايير والنشرات الكفيلة بتحديد دور مراجع الحسابات حول هذه المسؤولية حيث تضمنت نشرة معايير المراجعة SAS NO 17 مسؤولية مراجع الحسابات حول التصرفات غير الشرعية وبينت أن المراجعين غير مدربين بشكل محترف لتقدير الأفعال الشرعية، كما بينت النشرة ما للخبرة و التدريب من دور في توفير قاعدة معقولة للكشف عن تلك الأفعال^٢.

أما نشرة معايير المراجعة SAS NO54 فقد أوضحت بأنه لا يمكن تصميم تدقيق لتزويد تامين معقول لاكتشاف كل الأفعال غير الشرعية التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري ، و السبب وراء ذلك هو عدم تدريب المراجعين على مواجهة تلك الانتهاكات، فوضعت بعض التعليمات الاسترشادية التي من الممكن أن يسترشد بها مراجع الحسابات لتدقيق الأفعال غير الشرعية وهي

–الاطلاع على اجتماعات مجلس الإدارة.

–الاستفسار من المستشارين القانونيين للكيان عن المقاضاة و الادعاءات

و التقديرات.

–القيام باختبارات جوهرية لتفاصيل الصفقات^٣.

1Gay G. Schelluch , p . and Reid L., "Users Perceptions of the auditing responsibilities for the Prevention, detection and reporting of fraud, other Illegal Acts and Error", Australian Accounting Review, May, 1997, pp: 51-61.

2 Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H., (1977), " UNCOVERING CORPORATE RREGULARITIES : ARE WE CLOSING THE EXPECTATION GAP", Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, p56-66.

3 Miller GAAS Update Service, (2004), "Practice Alert 2004-01:Illegal Acts", 12/30/2004, Vol. 4 N. 24, p3

وفي معيار المراجعة الدولي رقم ٢٥٠ الذي تناول مسؤولية مراجع الحسابات حول مراعاة القوانين و الأنظمة أوضح أنه على مراجع الحسابات إدراك حدود مسؤولية الإدارة عن التصرفات غير القانونية كما أوضح أن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام فإنها تقع على عاتق الإدارة و بأنه على مراجع الحسابات أن يكون مدركاً بأنه لا يمكن أن يعتبر مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، وإن كان إجراء المراجعة السنوي قد يقوده إلى اكتشاف بعض التصرفات غير القانونية، فمسؤوليته محصورة في تعميم وتنفيذ مراجعة من شأنها توفير تأكيد معقول لاكتشاف التصرفات القانونية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن عليه أن يكون متنبهاً إلى ضرورة فهمه للإطار القانوني والنظامي الملزم للمنشأة والقطاع العائدة له وبالأخص خلال عملية التخطيط .

وبرأي الباحث أن هذا المعيار لم يعط تفسيراً واضحاً لمسؤوليات المراجع حول اكتشاف التصرفات فهو لم يعط تفسيراً واضحاً للتصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكنه كان محقاً عندما لم يحمل المراجع اكتشاف كل التصرفات غير قانونية لأن هذا غير ممكن فهناك قوانين يصعب على مراجع الحسابات الإلمام بهما مثل مخالفة الشركة لقوانين حماية البيئة .

e. مسؤولية المراجع نحو إبلاغ السلطات التشريعية

يطالب المستفيدون من خدمة مراجعة الحسابات مراجع الحسابات اليوم بقبول مسؤولية التقرير إلى السلطات التشريعية في حال اكتشافه أي غش أو سرقة أو تصرف غير قانوني .

وقد ذكر (مصطفى، ١٩٩٤)^١ أن مطالبة المجتمع المالي لمراجع الحسابات تحمل مسؤولية إبلاغ السلطات التشريعية يشكل سببا من أسباب وجود فجوة التوقعات كما أضاف (واكد، ٢٠٠٣)^٢ أن بعض مزاوولي مهنة المراجعة يعتقدون أن من واجب مراجع الحسابات إبلاغ السلطات التشريعية، و لكن مراجعي الحسابات يرفضون تحمل تلك المسؤولية خوفاً من تدخل تلك السلطات التشريعية في عملهم والدخول في سلسلة من التحقيقات المعرقة لأعمالها.

١ حامد صادق مصطفى، مرجع سابق، ص ٦٥

٢ سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص ٥٣

ومما سبق ذكره نجد أن هناك مسؤولية إبلاغ مراجع الحسابات للسلطات التشريعية يعتبره مدققوا الحسابات توقع غير معقول من قبل المستفيدين من خدمة المراجعة ويرفضون تحمله و بالتالي تنشأ فجوة التوقعات .

ومما سبق ذكره نجد أن هناك مسؤولية إبلاغ مراجع الحسابات للسلطات التشريعية يعتبره مراجعوا الحسابات توقع غير معقول من قبل المستفيدين من خدمة المراجعة ويرفضون تحمله و بالتالي تنشأ فجوة التوقعات .

و في ضوء ما سلف ذكره فإن الباحثة ترى أن التباين الموجود بين توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات وبين مسؤوليات مراجع الحسابات تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات يشترك في وجوده طرفين، الطرف الأول الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات التي تصدر المعايير الكفيلة بتحديد مسؤولية مراجع الحسابات عنها ولم تبين الوسائل المساعدة لمراجع الحسابات على اكتشافها.

أما الطرف الآخر فيمثله المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات الذين يغالون في توقعاتهم من مراجع الحسابات .

وقد درس ١ (Monroe, Woodliff) الوسائل الكفيلة بتخفيض المغالاة في توقعات الأطراف المستفيدة من خدمات مراجعي الحسابات ووجدوا أن تحسين مستوى المعرفة لدى مستخدمي القوائم المالية يساهم في خفض المغالاة في توقعاتهم مما يؤثر تأثيراً إيجابياً على فجوة التوقعات.

ففي دراسة لهما حول أثر تحسين مستوى التعليم لمستخدمي التقارير المالية على فهمهم لمسؤوليات وواجبات المراجع، قاموا بإجرائها على طلاب المرحلة الجامعية من خلال اختيارهم لمجموعتين من الطلاب، مجموعة من طلاب تدقيق الحسابات ومجموعة من طلاب التسويق، وذلك من خلال توزيعهم للاستبيان المتعلق بمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات خلال مرحلتين في بداية الفصل الدراسي وفي نهاية الفصل الدراسي فقد توصلوا إلى أن هناك اختلافاً بمستوى المعرفة لمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات بين المجموعتين، وذلك خلال توزيعهم للاستبيان المتعلق بمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات خلال مرحلتين في بداية الفصل الدراسي وفي نهاية الفصل الدراسي فقد توصلوا إلى أن هناك اختلافاً بمستوى المعرفة لمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات بين المجموعتين، وذلك خلال الفترة الواقعة بين بداية الفصل الدراسي ونهايته، كما توصلوا إلى أن تحسين مستوى المعرفة لدى المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات يساعد على تضيق فجوة التوقعات في بيئة مراجعة الحسابات .

1 Monroe, Gray S; Woodliff, David R. (1994) An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence, Accounting & Finance 34 (1): p73

ومن هنا يتبين لنا ضرورة هذا الأمر إذ أن تحسين مستوى المعرفة لدى مستخدمي التقارير المالية، يساعد على معرفتهم بشكل أفضل لحقوق وواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات، وذلك يساعد على الحد من العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات.

f. التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة:

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل مراجع الحسابات وأن وجود هذا النظام يعتبر خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة .

وتعرف الرقابة الداخلية بأنها نظام الفحص الداخلي و التدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة لتتمكن إدارتها من إحكام السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية التي تكون من مسؤوليتها^١.

وعلى الرغم من إيضاح المعيار الدولي للمراجعة رقم ٤٤٠ أن يحصل مراجع الحسابات على فهم عن نظام الرقابة الداخلية للشركة بشكل كافٍ لتخطيط المراجعة وتطوير مدخل مراجعة فعال ومع ذلك فإن اختبار كفاية ضوابط الرقابة الداخلية ليس مطلوباً إذا أمكن الوفاء بأهداف المراجعة بشكل أكثر كفاءة عن طريق اختبار التحقق الأساسي قد يكون من المقبول ألا يتم فحص نظام الرقابة الداخلية في الشركة^٢.

إلا أن العديد من الدراسات المسحية لفجوة التوقعات أن هناك توقعات مرتفعة لدور المراجع في اختبار فيما إذا كان هناك نظام فعال للرقابة الداخلية أم لا^٣.

١. حوكمة الشركات :

تعرف حوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال^٤. وقد عرفها^٥ (Demirag, 2000) بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء

^١ دجور، محمد، مرجع سابق، ص ٢٩

^٢ لطفي، أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص ٧٥

^٣ لطفي، أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص ٧٧

^٤ دور مبادئ حوكمة الشركات في رفع كفاءة البورصة المصرية، صلاح زين الدين، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق "المؤتمر العلمي الأول" حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي ١٥ - ١٦ تشرين الأول أكتوبر ٢٠٠٨م

ص ٨

5 Demirag, I, 2000, corporate governance; overview and research Agenda., British accounting review, P 342.

والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

وقد أوضح الباحثون في دراساتهم و أبحاثهم أهمية تطبيق حوكمة الشركات فقد وجد¹ moureen أن حوكمة الشركات تساعد في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية:

١ - تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

٢ - تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

٣ - تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.

٤ - تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.

٥- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

ونظراً لأهمية هذا النظام فقد درس الباحثون^٢ العلاقة بين حوكمة الشركات و مهنة مراجعة الحسابات ، فقد حاول cohen في دراسته بعنوان حوكمة الشركات و عملية المراجعة تسليط الضوء على

١ - جوانب حوكمة الشركات التي يهتم بها مراجع الحسابات.

1Maureen N., "Corporate Governance and Client investing", Journal of Accountancy, January, 2004.

٢ Cohen J. M., et al., "Corporate Governance and the Audit Process", Contemporary Accounting Research 19, (4), winter 2002, pp: 573-594.

- ٢ - كيفية تأثير حوكمة الشركات على قرارات مراجعي الحسابات المتعلقة بتخطيط عمل المراجعة وأدائها.
- ٣ - دور وأهمية حوكمة الشركات في قرارات مراجع الحسابات المتعلقة بتعاقدات المراجعة المختلفة وحالات قبول العملاء الجدد.
- ٤ - دور حوكمة الشركات في التأثير على عملية المراجعة مع مرور الوقت.
- وقد خلصت دراسته إلى ما يلي:
- ١ - أن آليات حوكمة الشركات التي يهتم بها مراجع الحسابات على الترتيب هي: الإدارة، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة.
- ٢ - أن مراجعي الحسابات يستخدمون معلومات الحوكمة بدرجة أكثر في مرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلتها الاختبار الميداني والفحص، أيضاً اختلفت درجة استخدام المراجع لمعلومات الحوكمة تبعاً لاختلاف مركزه الوظيفي داخل شركة المراجعة.
- ٣ - اختلاف دور وأهمية حوكمة الشركات في التأثير على عملية المراجعة وفقاً لاختلاف حالات التعاقدات (جديدة/ مالية) واختلاف حالات العمل (ذو مخاطر مرتفعة - دولي أم محلي - خاص أم عام - اختلاف صناعة العمل - وجود نظام للعمل).
- ٤ - نقص خبرة أعضاء لجنة المراجعة، بجانب عدم كفاءة اللجنة في أداء وظائفها وفي حل خلافات مراجع الحسابات مع الإدارة، كما تؤكد النتائج على تزايد أهمية حوكمة الشركات في المستقبل، نظراً لتحول المراجعين من مراجعة العمليات إلى مراجعة الرقابات إلى مراجعة حوكمة الشركات.
- ٥ - تلعب حوكمة الشركات دوراً قوياً في حالات الغش، وكذلك عند تقديم خدمات الضرائب، وخدمات التأكيد الأخرى، نظراً لاعتماد هذه الخدمات على تأكيدات الإدارة، بينما تكون الحوكمة أقل أهمية بالنسبة للخدمات الاستشارية.
- وإثر هذه النتائج فقد قامت العديد من الدراسات التي تدرس تأثير حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في عملية المراجعة ومن هذه الدراسات دراسة (خليل، ٢٠٠٩)^١ التي توصل فيها الباحث إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدراً ملائماً من الثقة و

^١ خليل، هاني، مرجع سابق، ص ١١٩

الطمأنينة للمستثمرين والمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات ويزيد من مدى اعتمادهم على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاً لمبادئ حوكمة الشركات، وهو ما يعني تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة ، كما وجدت بأن مبدأ الإفصاح والشفافية و مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة من أهم المبادئ التي تؤثر على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .

كما بينت دراسة (ونوس، ٢٠٠٩)^١ أن لحوكمة الشركات أثراً إيجابياً على جودة المراجعة إذ أنها تضمن التوجه الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة وضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم وتؤدي لتقليل المخاطر، تحفيز الأداء، تحسين فرص الوصول إلى أسواق رأس المال، تحسين القدرة على التسويق وتحسين القيادة وزيادة الشفافية .

وبما أن حوكمة الشركات تساعد على تحسين جودة المراجعة وعلى توفير قدر أكبر من ثقة وطمأنينة المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات، فلا بد من أنها تسهم تأثيراً إيجابياً على فجوة التوقعات.

٢.٤.٣ العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات :

تتحمل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات اليوم الكثير من المهام الملقة على عاتقها التي تهدف إلى الحفاظ على الثقة و المصداقية في الخدمات التي تقدمها المهنة. إلا أن العديد مما تشهده بيئة المراجعة اليوم يدل على وجود تقصير كبير من قبل بعض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات في قيامها بأدوارها.

وليس أدل من ذلك ما تتعرض له المهنة من المشكلات التي تزعزع ثقة المجتمع المالي بها، ومن أهم هذه المشكلات التي تتعرض لها مهنة مراجعة الحسابات اليوم فجوة التوقعات، والتي تتأثر بالعديد من العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات، هذه العوامل سنتناولها الباحثة فيما يلي:

٢.٤.٣.١ دراسة توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات والعمل على

وضع المعايير اللازمة لتلبيتها^٢.

١ ونوس، هشام ،مرجع سابق ، ص ٣٧

٢ السقا، السيد أحمد -ابو الخير ،مدثر طه ، ص ٣٦٤

تواجه مهنة مراجعة الحسابات اليوم العديد من التغييرات و المستجدات المستمرة، والتحديات القوية، مما يفرض على المهنة مواكبة هذه التغييرات و المستجدات، وقبول التحديات، كي تستطيع المحافظة على وجودها و دورها كدور فعال ذي قيمة .

ومن أهم المستجدات و التحديات التي تواجه المهنة :

الانضمام إلى اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وما تتطلبه من المراجع من الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة، والوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن، والأنشطة التجارية، وما تتطلبه من المراجع بالإلمام بالقضايا المهنية الحديثة، و التقلبات الاقتصادية التي تشهدها الدولة وما تتطلبه من المراجع بالالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية، إضافة إلى اعتماد الدولة بشكل أكبر على مساهمة القطاع الخاص في دفع عملية التنمية وما تتطلبه من المراجع كالتأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني، إضافة إلى إنشاء سوق للأوراق المالية و ما تتطلبه من مراجع الحسابات من الالتزام بمعايير المراجعة الدولية ، كل هذه التغييرات و التحديات تدفع بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات إلى الطلب من مراجعي الحسابات في التوسيع من مهامهم و مسؤولياتهم، مما يجبر الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات على تحديد مواقفها من هذه المطالبات .

وتختلف ردود أفعال الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات في تحديد مواقفها التي غالباً ما تأخذ فترة زمنية طويلة، فعادة ترفض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات في بداية المطاف التوسيع من مهام و مسؤوليات أعضائها، ولكنها ما تلبث بعد العديد من الأزمات المالية التي تتعرض لها الشركات إلى إيجاد معايير جديدة، والتوسيع من مهام ومسؤوليات أعضائها وفقاً لما يطالب به المجتمع المالي¹.

وعلى سبيل المثال ما حصل في الثمانينات ما تعرض له مراجعو الحسابات من العديد من الدعاوى القضائية التي ما لبثت أن دفعت مجلس معايير المراجعة إلى إصدار العديد من المعايير الجديدة سواء تلك المتعلقة باكتشاف الغش أو الخطأ أو المتعلقة بمسؤولية مراجع الحسابات نحو وضع وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو المتعلقة بتقارير مراجع الحسابات² .

1Lee, T. H and Azham, Md. A. (2008). The audit expectation gap: A review of the contributing factors,, Journal of Modern Accounting and Auditing, Aug., Vol. 4, No.8p.33

2 Teck Heang Lee and Azham Md. Ali-IBID-P.33

وقد وجد الباحثون أن هناك علاقة بين الفترة الزمنية لاستجابة الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات للتغيرات المتسارعة و بين فجوة التوقعات في المراجعة، حيث وجد (LEE،2008) أن الفترة الزمنية بين التغيرات المستمرة المؤثرة على توسيع توقعات المستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات، وبين رد فعل المنظمة المهنية في تحديد مواقف أعضائها تجاه هذه التغيرات يؤثر طرداً على فجوة التوقعات^١.

كما توصل (Sikka, Puxty, Willmott, Cooper, 1998)^٢ إلى أن المهنة لم تكن صارمة في معاييرها الموضوعية من أجل تحميل المراجعين بعض المسؤولية، التي هي برأي العديد من مستخدمي التقارير المالية من أهم واجبات المراجع مما خلق أحد الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات.

و كذلك فقد توصل السقا^٣ إلى نفس النتيجة السابقة أوصى بإصدار باقي معايير المراجعة وتطويرها بما يتلاءم مع توقعات الأطراف المستفيدة و المعنية بخدمة المراجعة. وتتفق الباحثة مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة، و ترى أنه لابد للمنظمات المهنية من دراسة توقعات مستخدمي التقارير المالية المتغيرة باستمرار فيما يتعلق بما تقدمه المهنة ومن ثم تحديد موقف مراجع الحسابات منها بوضوح.

٢.٤.٣.٢ تحسين الاتصال مع المستخدمين من خدمات مراجع الحسابات:

أوضحت نتائج دراسة (غالي)^٤ أن للمنظمات المهنية القدرة على تصحيح التوقعات غير المعقولة، و ذلك عن طريق تحسين الاتصالات مع المستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات من خلال تقرير الإدارة وتقرير المراجع .

إذ أن تقارير المراجعة النمطية اليوم تسهم في وجود فجوة التوقعات لعدم تحديدها الواضح لمسؤوليات كل من مراجع الحسابات و إدارة المنشأة، وهذا ما أوضحته نتائج دراسة لجنة (cohen)^٥ إذ أنها أوضحت أن تقرير المراجعة النمطي قد ساهم في عدم فهم المستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات لمسؤوليات كل من الإدارة والمراجع، و اقترحت أن يتضمن التقرير تحديداً واضحاً لتلك المسؤوليات والابتعاد عن استخدام اللغة النمطية في التقرير .

1 Teck Heang Lee and Azham Md. Ali-IBID-P.33

2 Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. and Cooper, C. (1998), "The Impossibility of Eliminating The Expectations Gap: Some Theory And Evidence", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 9, pp. 299-330.

٣ السقا، السيد أحمد -أبو الخير، مدثر طه ، ص ٣٦٤

٤ جورج دانيال غالي- ص ٧٢٦

5 Best, P.; Buckby, S. & Tan, C. 2001. Evidence of the audit gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*. Vol 16l. No 3. pp 134-144 p 136.

كما أن دراسة (Lee, Azham ,Kandasamy,2008) ^١ والتي أجريت بهدف فحص أثر توسيع تقرير مراجع الحسابات في تخفيض فجوة التوقعات أوضحت أن تقرير المراجعة الموسع يؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات بسبب توسيع فهم مستخدمي التقارير المالية عن نطاق وأهداف وطبيعة المراجعة إضافة إلى إيضاح الفرق بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومسؤوليات الإدارة.

و على الرغم من استجابة العديد من الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات لهذه المطالبات، وتوسيعها في تقرير المراجعين^٢، إلا أن التوقعات غير المعقولة من قبل المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات لازلت موجودة، مما يشير إلى عدم بلوغ تقارير مراجعو الحسابات المستوى المناسب من الإيضاح الكافي لمسؤوليات كل من مراجع الحسابات والإدارة .

٢.٤.٣.٣ متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري^٣

تتضمن معظم دول العالم اليوم منظمات مهنية تقوم على حماية أعضائها الذين ينتمون إلى مهنيتها، وتقوم بإصدار القوانين و المعايير التي تنظم عملهم و تساعد على تطويرهم، ومما لا شك فيه أن مهنة مراجعة الحسابات أيضاً كغيرها من المهن لها من الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات ما يكفل ضبط عمل أعضائها و متابعة أدائهم و اتخاذ الإجراءات الرادعة تجاه المقصرين منهم، وذلك من خلال الرقابة على أعمالهم و تقويمها و من ثم تصحيحها رغبة في المحافظة على ثقة الأطراف المستفيدة من خدمات أعضائها، بما يضمن استمرار وتطوير هذه المهنة .

وبناءً على ذلك فقد قامت معظم الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بتنظيم برامج لرقابة الأداء المهني، و أطلقت للمكاتب حرية الاختيار في الاشتراك بهذه البرامج أو عدمه ، التي تؤمن مزيداً من الثقة بجودة عمل هذه المكاتب و بالتالي توفر عدداً أكبر من الزبائن^٤.

1 Teck Heang Lee, Dr. Azham Md. Ali & Shamini Kandasamy, Towards Reducing the Audit expectation Gap Possible Mission?, Accounting Today , February 2008,P 20 .

٢ محمود شعبان أحمد ،مرجع سابق، ص ٧٥

٣ صادق حامد مصطفى، مرجع سابق، ص ١١٢

٤ ونوس ،هشام ،2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ، رسالة ماجستير ،جامعة دمشق، ص ٥١

حيث تتضمن هذه البرامج^١ العديد من المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، مما يتيح الفرصة لمكاتب المراجعة التي تطبقها بالتأكد وإلى حد معقول بأن الآراء التي تبديها في عمليات المراجعة تراعي معايير المراجعة الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية تضعها هذه المكاتب بنفسها، كما تشجع هذه البرامج على مراعاة المعايير الشخصية للملاءمة لعمل المراجعين، التي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات .

و في هذا الصدد قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي^٢ بوضع خمسة معايير لرقابة جودة الأداء لمساعدة مكاتب المراجعة على تحسين الخدمات المقدمة للجمهور وهذه المعايير هي :

١. الحياد والأمانة والموضوعية والتي تنص على انه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال المراجعة وعدم التحيز لأي جهة، وقد يكون ذلك من خلال توجيه قائمة إلى أفراد مكتب المراجعة وتضمنها بعض الأسئلة المتعلقة بتنفيذهم لبعض العوامل التي تهدد استقلاليتهم كامتلاكهم للأسهم أو عضويتهم لمجلس الإدارة .

٢. إدارة الأفراد وهي السياسات والإجراءات المتخذة للتأكد من توفر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، إضافة إلى التأكد من تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملاءمة، و قدر ملائم من التدريب، إضافة إلى ذلك إشراك الأفراد في برامج التعليم المستمر، وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من مسايرة التطورات الحاصلة والحفاظ على مستوى عال من الكفاءة.

٣. قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة ويتم وضع هذه الإجراءات للتأكد من أن قرار قبول واستمرار العلاقات مع العملاء تعتمد على نزاهة العميل، وتتماثل مع متطلبات أخلاقيات المهنة كما يتم وضعها للتأكد من أن منشأة المراجعة عندما تقرر قبول عملاء جدد فإنها تأخذ على محمل الجد، إذا ما كانت قادرة على أداء العملية من حيث امتلاكها للقدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

١ محمد مفلاح محمد الجعافرة، مرجع سابق، ص ٢٦.

٢ حسين القاضي-حسين دحدوح-عصام قريط-مرجع سابق- ص ٧٠

٤. أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.

٥. وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة قد تم تطبيقها على نحو فعال .

و من هنا نجد أن وضع هذه البرامج تساعد على زيادة ثقة الجمهور في مهنة المراجعة مما ينعكس على مصداقية و جودة الخدمات المقدمة من قبل مراجعي الحسابات.

٢.٤.٣.٤ مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على

مراجعي الحسابات

تقوم الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بوضع معايير مهنية و دليل السلوك المهني لتستطيع أن تحكم عمل أعضائها، حرصاً منها على المحافظة على ثقة الأطراف المستفيدة من مهنتها مما يفرض على أعضائها عقوبات في حال مخالفتهم للقواعد الموضوعية من قبلها و تختلف هذه العقوبات بين^١ :

. التنبيه و الإنذار .

. تجريد العضوية .

. حرمانه من ممارسة المهنة إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونه عضواً في المنظمة المهنية.

ولكن لكي تفرض هذه العقوبات يجب أن تتوفر مجموعة من العوامل^٢ وهي

- أن تسمح القوانين الخاصة في الدولة بالعقوبات
 - أن يتضمن نظام المنظمة الداخلي تدرج بالعقوبات
 - تدرج العقوبات من الخفيفة إلى الشديدة
 - توفر نظام التقييم لدى المنظمة لتحديد حجم التقصير و العقوبة التي تناسبه.
- وترى الباحثة أن فرض عقوبات مهنية على مراجعي الحسابات في حال مخالفتهم للمعايير و القواعد الموضوعية من قبلها يؤثر على فجرة التوقعات ويساعد على تضيقها.

^١ القاضي، حسين و دحدوح، حسين و قريط، عصام، مرجع سابق، ص ٢٣٥

^٢ هشام ونوس، مرجع سابق، ٥٤

2.5 واقع مهنة مراجعة الحسابات في سورية

ترافقت الانطلاقة الرسمية لممارسة مهنة مراجعة الحسابات في سورية مع بداية عهد الاستقلال في عام ١٩٤٩ وذلك منذ صدر قانون التجارة رقم ٤٩ الذي تضمن مجموعة من المبادئ التي عرّفت مراجع الحسابات و أسلوب انتخابه و مسؤولياته و وضع بعض الضوابط السلوكية التي تدور حول عدم تقاضي المراجع راتباً أو تعويضاً من الشركة أو أحد أعضاء مجلس إدارتها و منع تعيين مراجع حسابات قريب لأحد أعضاء مجلس الإدارة حتى الدرجة الرابعة ، و ألزم الشركات محدودة المسؤولية بانتخاب مراجع حسابات أو أكثر يختارهم الشركاء في الهيئة العامة من الجدول الذي تضعه وزارة الاقتصاد^١.

وما تلاه من إصدار للقرارات المتخصصة في تنظيم ممارسة مهنة مراجعة الحسابات ومنها القرار الجمهوري ١١٠٩ لعام ١٩٥٨ و تعديله بالقرار ١٤٤ لعام ١٩٦١ الذي نظم الحصول على إجازة المحاسب القانوني وحدد و جود لجنة مشرفة برئاسة معاون وزير الاقتصاد للتجارة الداخلية و مشاركة ممثلين عن القطاعات المختلفة و حدد مهامها ووضع شروطاً لمن يريد الحصول على إجازة محاسب قانوني تتلخص بالحصول على إجازة جامعية في الاقتصاد و تحديد طبيعة الخبرة المطلوبة و مدتها مكتب محاسبة - شركات - مدرس - مراقب دخل و من ثم الامتحان التحريري و لستة مواد علمية^٢.

وقد صدر منذ ذلك الحين وحتى الآن قوانين وقرارات لها تأثير كبير على تطور مهنة مراجعة الحسابات في سورية ومن أهمها قانون الدخل رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ والذي نص على ضرورة اعتماد بيان الدخل لفئات من المكلفين من قبل محاسب قانوني واشترط أن يكون المحاسب القانوني عضو في الجمعية^٣، و كذلك قانون الدخل المعدل ٢٤ لعام 2003 و التي نصت على وجوب تقديم عدد من المكلفين الذين حددهم القانون نفسه بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني من غير العاملين في وزارة المالية كما نص على إمكانية إحالة مراجع الحسابات

١ قانون التجارة رقم ٤٩ لعام ١٩٤٩

٢ القرار ١٤٤ لعام ١٩٦١ المعدل للقرار رقم ١١٠٩ لعام ١٩٥٨

٣ قانون الدخل رقم ٢٠ لعام ١٩٩١

إلى القضاء في حال وجود خلل في أداء دوره^١ ، و المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦ التي أكدت على هذا الدور و ضمن اشتراطات محددة^٢ .

إضافةً إلى قوانين التعاون السكني التي أكدت على دور المحاسب القانوني في تدقيق حسابات الجمعيات السكنية، وكذلك القوانين المشجعة على الاستثمار و خاصة القانون رقم ٨ لعام ٢٠٠٦ الذي أكد على دور المحاسب القانوني في تدقيق حسابات الشركات و المؤسسات الاقتصادية المحدثة بناءً على هذا القانون^٣ ، والقانون ٢٨ لعام ٢٠٠١ المتعلق بإحداث المصارف الخاصة ،و القانون ٦٨ لعام ٢٠٠٤ المتعلق بإحداث هيئة الإشراف على التأمين، و القانون ٤٣ المتعلق بإحداث شركات التأمين الخاصة ،و القانون ٢٣ لعام ٢٠٠٢ الخاص بتشكيل مجلس النقد و التسليف .

و من أهم القوانين قانون ٢٢ لعام ٢٠٠٥ المتعلق بإحداث هيئة الأوراق و الأسواق المالية و القرار الصادر عن الهيئة^٤ رقم /٣٩٤٤/ تاريخ ٢٨/٨/٢٠٠٦ و الذي تضمن شروطاً لاعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة .

و القانون رقم ٣٣ الصادر بتاريخ ١٧/١١/٢٠٠٩ ميلادي و الذي نص على تشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق على أن تكون أهدافه الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية إضافةً إلى الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق كما حدد القانون شروط الحصول على شهادة المحاسب القانوني و أضاف القانون التدريب لحاملي الشهادة لمدة سنتين شرطاً لمزاولة المهنة^٥ .

١ قوانين الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣

٢ قانون الدخل رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦

٣ قانون الاستثمار رقم ٨ لعام ٢٠٠٦

٤ القرار رقم /٣٩٤٤/ تاريخ ٢٨/٨/٢٠٠٦.

٥ القانون رقم ٣٣ الصادر بتاريخ ١٧/١١/٢٠٠٩ .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

- ٣.١ مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
 - ٣.١.١ مجتمع الدراسة
 - ٣.١.٢ عينة الدراسة
 - ٣.١.٣ عرض خصائص عينة الدراسة
 - ٣.١.٤ أداة جمع البيانات
 - ٣.١.٥ اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها
 - ٣.١.٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
- ٣.٢ تحليل البيانات واختبار الفرضيات
 - ٣.٢.١ تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها
 - ٣.٢.٢ اختبار الفرضيات

٣.١ مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

٣.١.١ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعتين رئيسيتين :
مجموعة المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في سورية كمراجعي حسابات وهم الذي يقع على عاتقهم مراجعة القوائم المالية و إبداء الرأي في مدى عدالتها.
مجموعة من المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات في سورية من مدراء ماليين أو مساهمين أو مدراء البنوك أو مستثمرين .

٣.١.٢ عينة الدراسة:

من أجل إيجاد درجة عالية من تمثيل مجتمع الدراسة فقد تم تحديد عينة الدراسة بحيث تشمل مختلف التخصصات وقد تم اختيارها عشوائيا.
وبناءً على ما تقدم، تم توزيع (٦٥) استبيان على مراجعي الحسابات ، وقد استعيد منها (٤٣) استبيان صالح للدراسة أي ما نسبته (٦٦٪) تقريباً من عدد الاستبيانات التي تم توزيعها ، كما تم توزيع (٦٥) استبيان المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات من مدراء ماليين أو مساهمين أو مدراء بنوك ، وقد استعيد منها (٤٨) استبيان صالح للدراسة أي ما نسبته (٧٣٪) تقريباً من عدد الاستبيانات التي تم توزيعها ، وبذلك يكون عدد الاستبيانات التي خضعت للتحليل (٩١) استبيان تضمن نسب متفاوتة تبعاً لسنوات الخبرة و المؤهل و طبيعة العمل .

٣.١.٣ عرض خصائص عينة الدراسة:

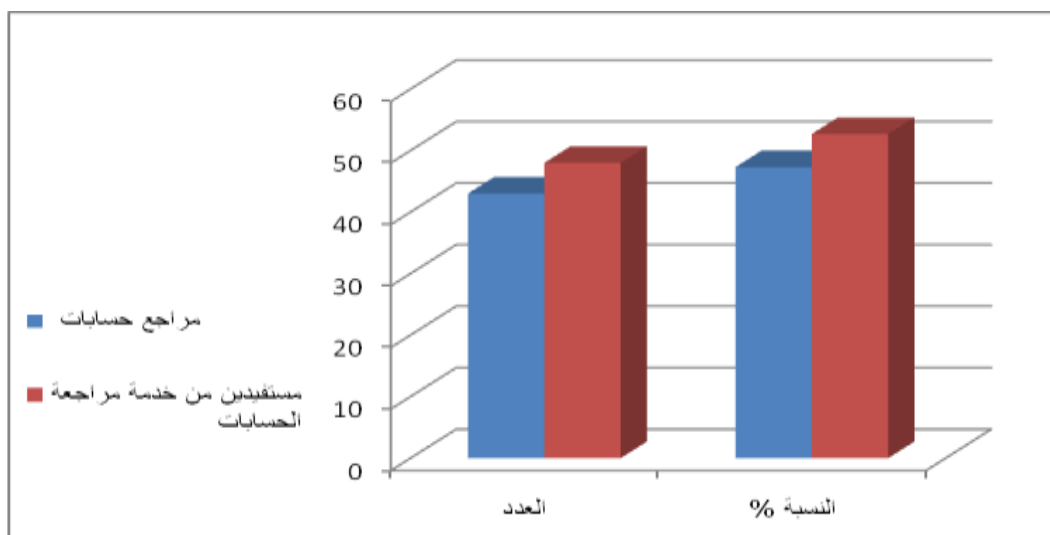
قامت الباحثة باستخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات و النسب المئوية لوصف عينة الدراسة حيث تم تلخيص النتائج فيما يلي:

١: طبيعة العمل: يوضح الجدول (1) توزيع المستجيبين من العينة حسب طبيعة العمل.

الجدول (1) توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	العدد	النسبة %
مراجع حسابات	٤٣	٤٧.٣
مستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات	٤٨	٥٢.٧
الإجمالي	٩١	١٠٠٪

يتبين من الجدول (١) أنه تم تقسيم عينة الدراسة إلى عینتين عينة مراجعي الحسابات الذين بلغ عددهم ٤٣ فرداً أي ما نسبته (٤٧,٣%) من العينة، في حين بلغ عدد المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات ٤٨ فرداً أي ما نسبته (٥٢,٧%) من العينة. وهذا ما يوضحه المخطط البياني:

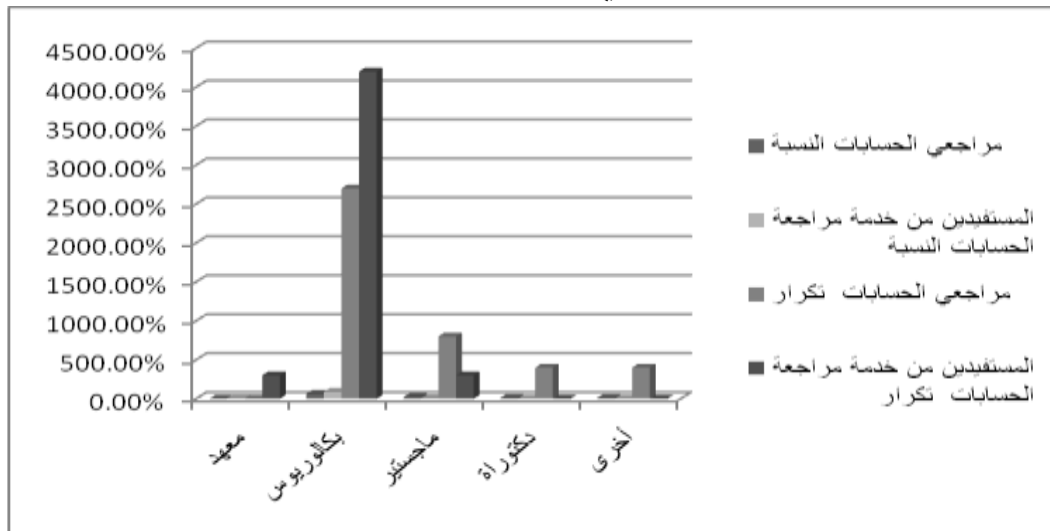


٢: التحصيل العلمي: يوضح الجدول (2) توزيع المستجيبين من العينة حسب المستوى التعليمي.
الجدول (2) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المؤهل العلمي	المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات		مراجعي الحسابات	
	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة
معهد	3	6.3%	0	0.0%
بكالوريوس	42	87.5%	27	62.8%
ماجستير	3	6.3%	8	18.6%
دكتورة	0	0.0%	4	9.3%
أخرى	0	0.0%	4	9.3%
المجموع	48	100.0%	43	100.0%

يتبين من الجدول (٢) أن الغالبية العظمى هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ بلغ عددهم ٦٩ فرداً أي ما نسبته (٧٥,٨%) من عینتي الدراسة، في حين بلغ عدد من يحملون شهادة الماجستير

١١ فرداً إي ما نسبته (١٢.١%) من العينة و بلغ عدد من يحملون شهادة الدكتوراه ٤ أفراد إي ما نسبته (٤.٤%) من العينة في وبلغ عدد من يحملون شهادة المعهد المتوسط ٣ أفراد إي ما نسبته (٣.٣%) من العينة في حين بلغ عدد الذين يحملون مؤهلات أخرى عدد ٤ أي ما نسبته (٤.٤%). وهذا ما يوضحه المخطط البياني:



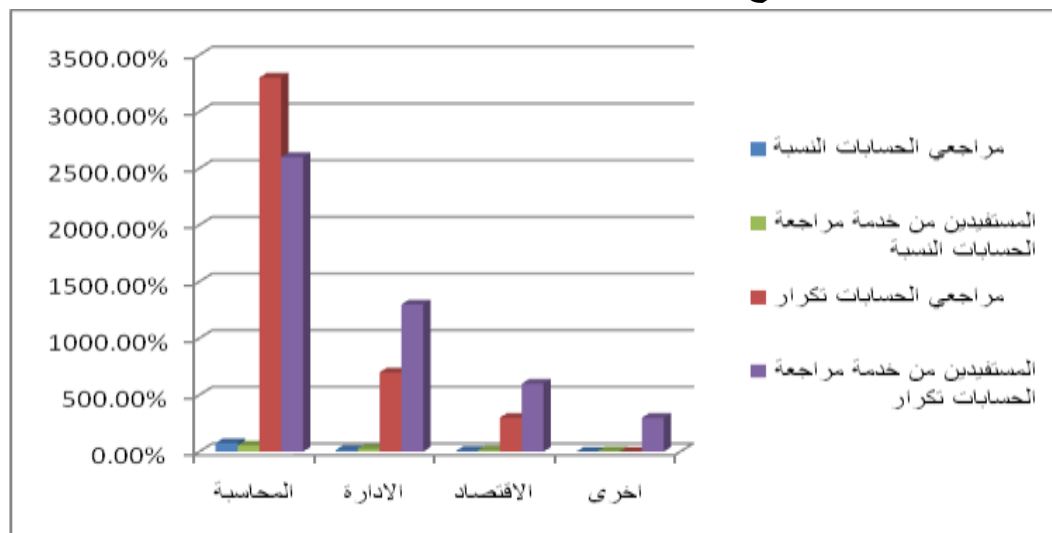
٣: التخصص: يوضح الجدول (٣) التخصص العلمي لعينتي الدراسة .

الجدول (٣) التخصص العلمي لعينتي الدراسة

التخصص	المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات		مراجع الحسابات	
	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة
المحاسبة	26	54.2%	33	76.7%
الادارة	13	27.1%	7	16.3%
الاقتصاد	6	12.5%	3	7.0%
اخرى	3	6.3%	0	0.0%
المجموع	48	100.0%	43	100.0%

يظهر من الجدول (٣) أن عينة الدراسة هم من المتخصصين بالمحاسبة والإدارة و الاقتصاد، كما يبين الجدول أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة متخصصون في المحاسبة، إذ بلغ عدد المتخصصين في مجال المحاسبة من عينتي الدراسة (٥٩) فرداً بلغت بنسبة (٦٤.٨%)، في حين

بلغ عدد المتخصصين في مجال الإدارة من عيني الدراسة (٢٠) أفراد أي ما نسبته (٢٢%)، كما بلغ عدد المتخصصين في الإقتصاد ٩ أفراد أي ما نسبته (٩.٩%)، كما بلغ عدد المتخصصين في المجالات الأخرى ٣ أي ما نسبته (٣.٣%)، ومن هنا نستخلص أن النسبة العليا من أفراد العينة هم من حملة التخصص في المحاسبة أو الإدارة و بالتالي هذا يدل على فهمهم لما جاء بالاستبيان بشكل جيد و بالتالي ستكون إجاباتهم مساعدة على التوصل إلى نتائج صحيحة.

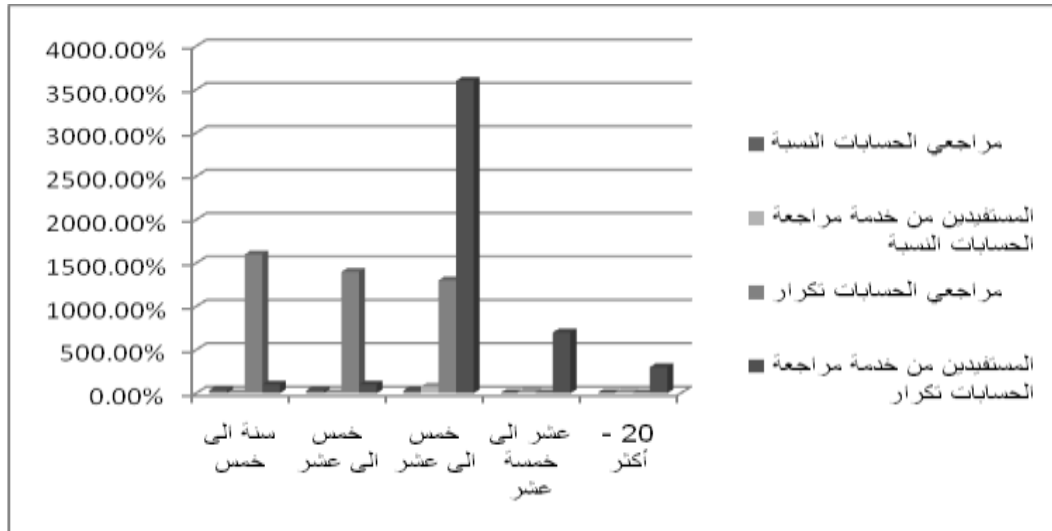


٤: سنوات الخبرة: يوضح الجدول (٤) توزيع المستجيبين من العينة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال عملهم .

جدول (٤) الخبرة العلمية لعينتي الدراسة

الخبرة العلمية		المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات		مراجعي الحسابات	
		النسبة	تكرار	النسبة	تكرار
1-5		2.1%	1	37.2%	16
5-10		2.1%	1	32.6%	14
10-15		75.0%	36	30.2%	13
15-20		14.6%	7	0.0%	0
20 – أكثر		6.3%	3	0.0%	0
المجموع		100.0%	48	100.0%	43

يلاحظ من الجدول (٤) أن أكثر الفئات تكراراً هي الفئة التي تضم أفراد العينة الذين تقع خبرتهم في الفئة (١٠-١٥ سنوات) إذ بلغ عددهم ضمن هاتين الفئتين ٤٩ فرداً أي ما نسبته (٥٣.٨%) من العينة مما يعطي مؤشراً على تمتع العينة بخبرة عملية مناسبة في مجال عملهم.



٣.١.٤: أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد طورت هذه الاستبانة بالرجوع إلى الدراسات السابقة و المراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة

وقد تكون الاستبيان (انظر الملحق ١) من ثلاثة أقسام.

القسم الأول: يتكون من مقدمة تعريفية تبين أهداف الدراسة وتأكيد ضمان سرية الإجابات.

القسم الثاني: تضمنت معلومات عامة تتعلق بالخصائص الشخصية للمستجيبين تتمثل في التحصيل العلمي والتخصص، وعدد سنوات الخبرة، وطبيعة العمل.

القسم الثالث: ويتكون هذا الجزء من **ثلاثة محاور** يندرج تحت كل واحد منها عدد من الأسئلة الفرعية المتعلقة بالعوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية .

حيث تضمن المحور الأول عدد من الأسئلة عن العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات ، بينما تضمن المحور الثاني عدد من الأسئلة عن العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية.

و أخيراً فقد تضمن المحور الثالث عدد من الأسئلة عن العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات والمؤثرة على فجوة التوقعات في سورية.

٣.١.٥: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها:

و قد تم تحكيم الاستبيان من قبل **ثلاثة من أساتذة المراجعة والمحاسبة** في جامعة دمشق وقد قاموا بتعديل الاستبانة من حذف وإضافة واستبدال لبعض فقراتها، وتم الأخذ بإرشاداتهم حيث تم تعديل الاستبانة بناء على هذه الملاحظات، إلى أن وصلت إلى صيغتها النهائية.

فضلاً عن اختبار مدى شمولية الاستبيان لمعرفة العوامل المؤثرة في فجوة التوقعات مع اثنان من المحاسبين القانونيين و اثنان من المدراء الماليين و اثنان من المستثمرين حيث طلب منهم الإجابة على أسئلة الاستبيان والتعليق عليها .

و لقياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة والتحقق من ثبات الاستبيان، وإمكانية الاعتماد على المقياس فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ Cornbach's Coefficient Alpha .

حيث يكون هذا المقياس مقبولاً إذا كانت قيمة كرونباخ ألفا مساوية أو اكبر من ٦٠٪ وقد كانت نتائج الاختبار الثبات الإحصائي لمتغيرات الدراسة كما هو موضح في الجدول (٥).

الجدول (٥)

معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

م	المتغير	عدد الفقرات	قيمة الفا %
١	العوامل المؤثرة المتعلقة بمراجعي الحسابات و تأثيرها على فجوة التوقعات في سورية	١٦	.٧١١
٢	العوامل المؤثرة المتعلقة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات و تأثيرها على فجوة التوقعات في سورية	١٠	.٨٩٣
٣	العوامل المؤثرة المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات و تأثيرها على فجوة التوقعات في سورية	٥	.٨٩٥
	الإجمالي لمتغيرات الدراسة مجتمعة.	٣١	.٧٧٧

يتبين من الجدول (٥) أن قيمة ألفا لأسئلة الدراسة مجتمعة بلغت ٧٧.٧٪، كما أن قيمة ألفا لكل متغير من متغيرات الدراسة أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً (٦٠٪) مما يدل على الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة على مستوى كل متغير وعلى مستوى الدراسة. مما أثبت للباحثة قدرة الاستبيان على التعرف على العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية.

٣.١.٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Packages for Social Sciences (SPSS) في تحليل البيانات، لتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس Likert الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية حيث تم تحديد أوزاناً للإجابات، كما هو موضح في الجدول (٦)

الجدول (٦)

الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

الصيغة الوصفية	الصيغة الكمية	النسبة %
أوافق بشدة/ دائماً/بدرجة قوية جداً	٥	١٠٠ - ٨١
أوافق / غالباً/بدرجة قوية	٤	٨٠ - ٦١
محايد/ أحياناً/بدرجة متوسطة	٣	٦٠ - ٤١
لا أوافق / نادراً/بدرجة ضعيفة	٢	٤٠ - ٢١
لا أوافق بشدة/ أبداً/بدرجة ضعيفة جداً	١	٢٠ - ٠

وقد تم استخدام مجموعة من المقاييس الإحصائية:

١: الوسط الحسابي Arithmetic mean:

وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، ويُستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة، وقد أُستخدم للحصول على متوسط للإجابات عن أسئلة الاستبانة والتي حُدِّدت لها خمسة خيارات وفقاً لمقياس (Likert)، كما أُستخدم كمؤشر لترتيب البنود الواردة في الاستبانة من ناحية درجة الموافقة عليها أو بحسب درجة الاستخدام أو درجة التأثير.

٢: الانحراف المعياري Standard deviation:

وهو من مقاييس التشتت التي تعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

٣: النسبة المئوية للوسط الحسابي:

وهي عبارة عن الوسط الحسابي منسوباً إلى القيمة العظمى لمقياس (Likert) أي (٥) ويستخدم للتعبير عن الوسط الحسابي بنسبة مئوية. وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من ٦٠٪ أي عندما يزيد الوسط الحسابي على ٣ درجات.

٤: اختبار T للعينة الواحدة One Sample Test

يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي ويشترط لإجراء الاختبار أن تكون العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض، وقد تم الاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في احتساب قيمة t الإحصائية، كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة (المعنوية) ٠.٠٥ كأساس لقبول الفرضيات أو رفضها حيث سيتم قبول الفرضية إذا كانت

دلالة t أكبر من أو تساوي ٠.٠٥ وبطبيعة الحال سيتم رفض الفرضية إذا كانت دلالة t أقل من ٠.٠٥.

٥: اختبار T للعينتين المستقلتين Independent Sample T – test
يهدف للتعرف عما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر كل من العينتين

وقد تم الاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في احتساب قيمة-T test الإحصائية، كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة (المعنوية) ٠.٠٥ كأساس لقبول الفرضيات أو رفضها حيث سيتم قبول الفرضية إذا كانت **دلالة T-test أكبر من** أو تساوي ٠.٠٥ وبطبيعة الحال سيتم رفض الفرضية إذا كانت دلالة T-test أقل من ٠.٠٥.

٣.٢: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

٣.٢.١ : تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها :

وتقوم الباحثة في هذا الجزء من الدراسة الميدانية بتحليل نتائج كل فرضية رئيسية و ما يتبعها من فرضيات فرعية على حدا وذلك وفق الآتي:

٣.٢.١.١: تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى:

و التي تنص على تأثر فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل، وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الثلاثة التالية:

١: تتأثر فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات:

يمثل هذا المتغير المحور الأول للدراسة ويهدف إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول تأثر فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال المحور الأول من محاور القسم الثاني لاستبانته والذي تضمن (١٦) سؤال تبرز العوامل المختلفة التي من الممكن أن تؤثر على فجوة التوقعات في سورية .
والجدول التالي يبين الفقرات التي تم من خلالها قياس هذا المتغير والمقاييس المختلفة لآراء أفراد العينة بشأنها.

الجدول (٧) جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عيني الدراسة حول الفرضية الفرعية الأولى

الرقم الفقرات	مراجعي الحسابات	المستقيدين من خدمات مراجعي الحسابات		الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
١	تعليم المراجعين	3.70	0.64	3.81	0.87	0.95
٢	إكساب المراجعين المهارات المناسبة	3.95	0.65	3.65	0.91	0.89
٣	الاشتراك في برامج التعليم المستمر	3.14	1.17	3.10	1.13	0.84
٤	تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة	3.49	0.94	3.44	0.99	0.85
٥	أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية	3.72	0.93	4.04	0.74	1.02
٦	جودة المراجعة	3.74	0.93	4.10	0.72	0.94
٧	استقلال مراجع الحسابات	3.84	0.97	4.04	0.80	0.94
٨	تعيين مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة	3.65	0.90	3.81	0.84	0.77
٩	عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة	3.40	0.62	3.65	1.04	0.87
١٠	تحديد أتعاب المراجع من قبل إدارة المنشأة	3.58	0.85	3.67	0.86	0.81
١١	وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة	3.70	0.99	3.31	1.01	0.87
١٢	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية	3.70	0.86	3.71	1.03	0.96
١٣	المنافسة بين مكاتب المراجعة	3.28	1.05	3.35	1.08	0.85
١٤	الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل	3.58	1.05	3.81	0.82	1.14
١٥	قيمة أتعاب مراجع الحسابات	3.47	0.98	3.58	0.99	1.06
١٦	ازدياد حجم منشأة التدقيق	3.30	0.91	3.54	0.97	0.98
	الكلية	3.63	—	3.67	—	0.38

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (٧) إلى أن المتوسط الكلي لعيني الدراسة أكبر من قيمة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة وهي (٣) درجات وبنسبة موافقة كلية على مضمون الفقرات التي تقيس هذه المتغيرات (٧٣%) وهي أكبر من نسبة الوسط المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠%).

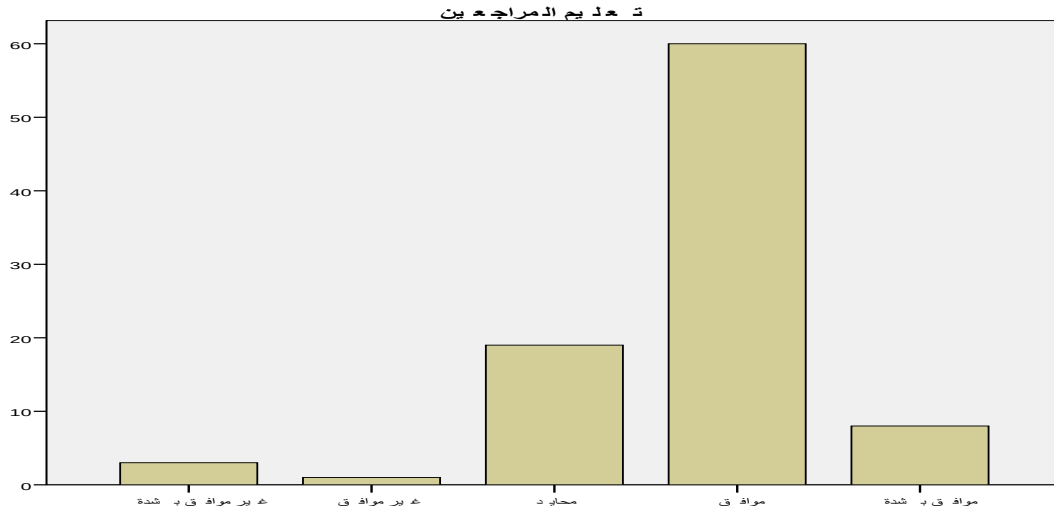
مما يدل على تأييد آراء العينتين لتأثير العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات على فجوة التوقعات و يمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول التالي:

جدول (٨) التكرارات و إجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية الأولى

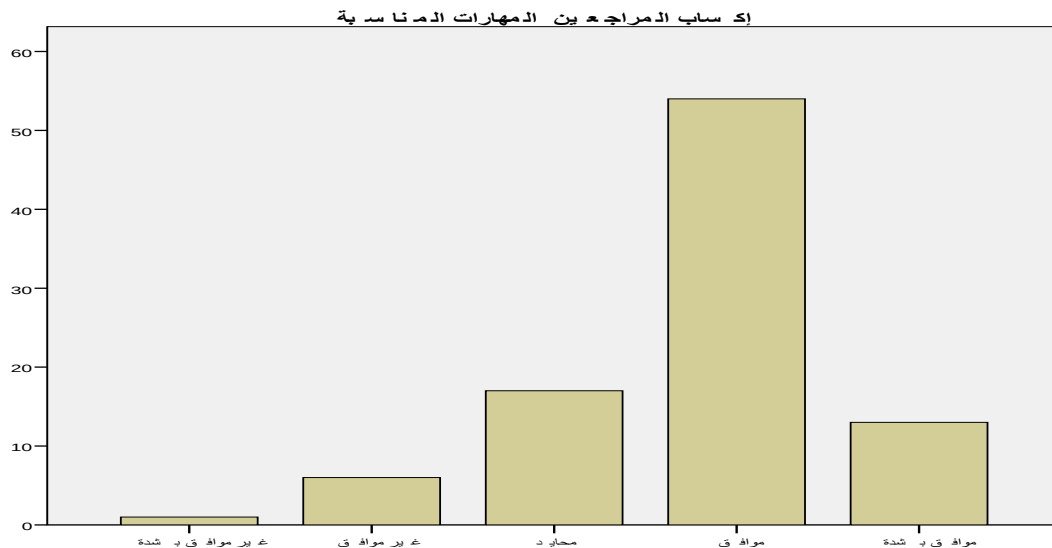
الرقم	السؤال	غير موافق			غير موافق بشدة			محايد			موافق			موافق بشدة		
		المراجعين الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين إجمالي	المراجعين الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين إجمالي	المراجعين الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين إجمالي	المراجعين الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين إجمالي	المراجعين الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين إجمالي
١	تعليم المراجعين	0%	2%	1%	2%	2%	3%	26%	17%	21%	70%	63%	66%	2%	15%	9%
٢	إكساب المراجعين المهارات المناسبة	2%	10%	7%	0%	2%	1%	16%	21%	19%	65%	54%	59%	16%	13%	14%
٣	الاشتراك في برامج التعليم المستمر	19%	17%	18%	9%	10%	10%	35%	35%	35%	23%	27%	25%	14%	10%	12%
٤	تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة	7%	8%	8%	5%	6%	5%	33%	29%	31%	47%	48%	47%	9%	8%	9%
٥	أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية	5%	6%	5%	2%	0%	1%	33%	6%	19%	40%	65%	53%	21%	23%	22%
٦	جودة المراجعة	12%	4%	8%	2%	0%	1%	9%	8%	9%	63%	60%	62%	14%	27%	21%
٧	استقلال مراجع الحسابات	5%	2%	3%	5%	2%	3%	14%	10%	12%	56%	60%	58%	21%	25%	23%
٨	تعيين مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة	9%	6%	8%	2%	0%	1%	21%	27%	24%	56%	46%	51%	12%	21%	16%
٩	عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة	5%	8%	7%	0%	6%	3%	53%	15%	33%	40%	56%	48%	2%	15%	9%
١٠	تحديد أتعاب المراجع من قبل إدارة المنشأة	9%	13%	11%	2%	0%	1%	23%	21%	22%	58%	54%	56%	7%	13%	10%
١١	وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة	2%	25%	14%	7%	0%	3%	19%	33%	26%	58%	27%	42%	14%	15%	14%
١٢	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية	5%	8%	7%	5%	6%	5%	14%	8%	11%	70%	63%	66%	7%	15%	11%
١٣	المنافسة بين مكاتب المراجعة	14%	15%	14%	7%	6%	7%	33%	29%	31%	37%	38%	37%	9%	13%	11%
١٤	الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل	7%	8%	8%	7%	0%	3%	21%	19%	20%	51%	56%	54%	14%	17%	15%
١٥	قيمة أتعاب مراجع الحسابات	12%	8%	10%	5%	4%	4%	26%	27%	26%	49%	46%	47%	9%	15%	12%
١٦	ازدياد حجم منشأة التدقيق	7%	8%	8%	7%	4%	5%	37%	29%	33%	47%	46%	46%	2%	13%	8%

ومن الجدول السابق يمكننا استيضاح ما يلي:

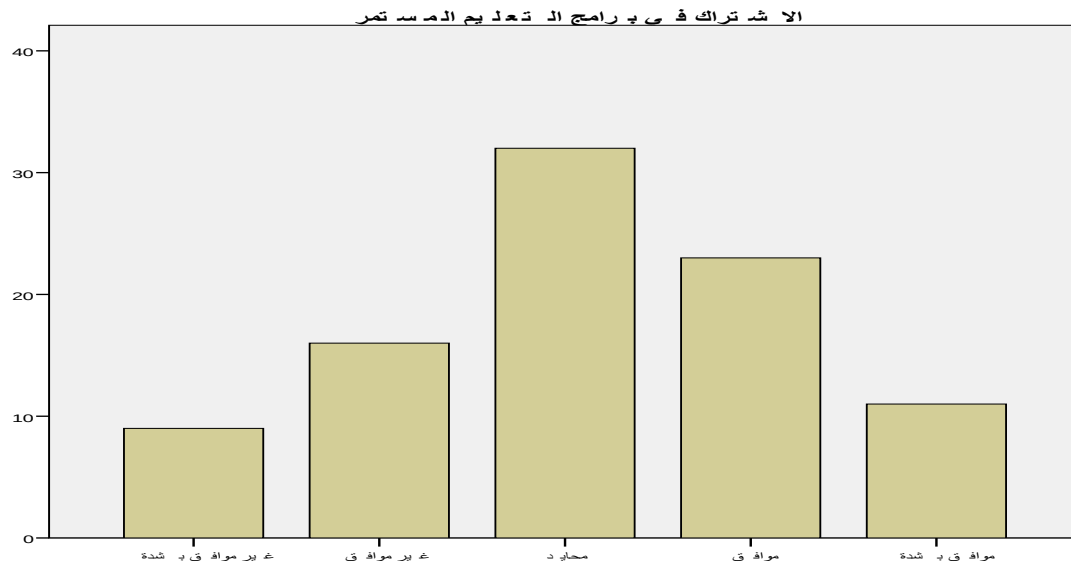
١. إن تعليم المراجعين يؤثر في فجوة التوقعات حيث بلغت نسبة المستجيبين الموافقين جداً والموافقين ٧٤.٧% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدون وغير الموافقين ٢٥.٣% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:



٢. إن إكساب المراجعين المهارات المناسبة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٧٣.٦% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدون وغير الموافقين ٢٦.٤% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي

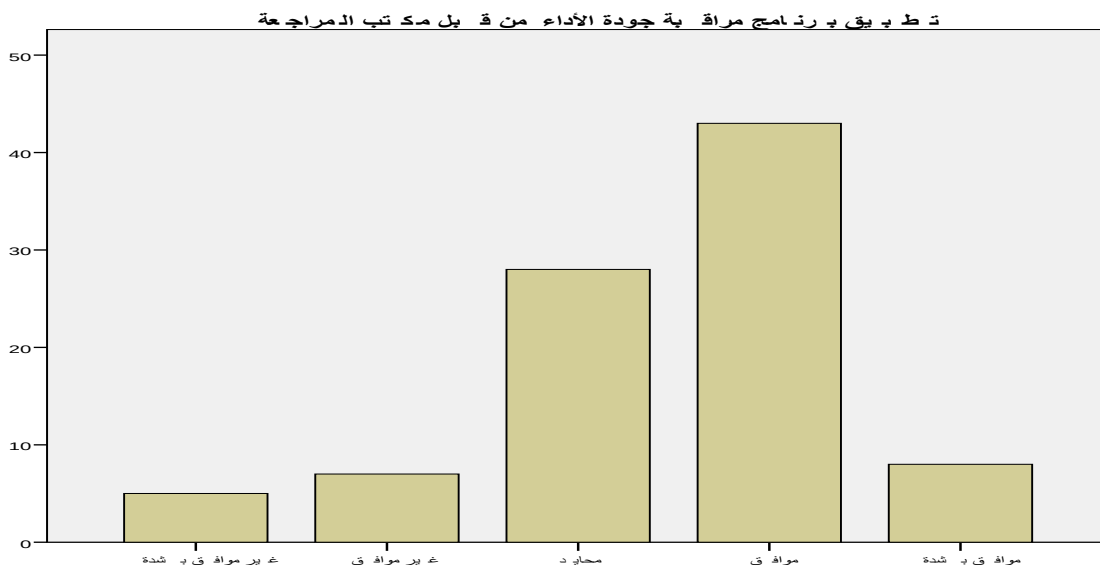


٣. إن الاشتراك في برامج التعليم المستمر يؤثر في فجوة التوقعات حيث بلغت نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٣٧.٤% أما نسبة المحايدون فقد بلغت ٣٥.٢% بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة ٢٧.٥% وبالتالي فإن الغالبية تؤيد تأثير الاشتراك في برنامج التعليم المستمر على فجوة التوقعات ويوضح ذلك الشكل البياني

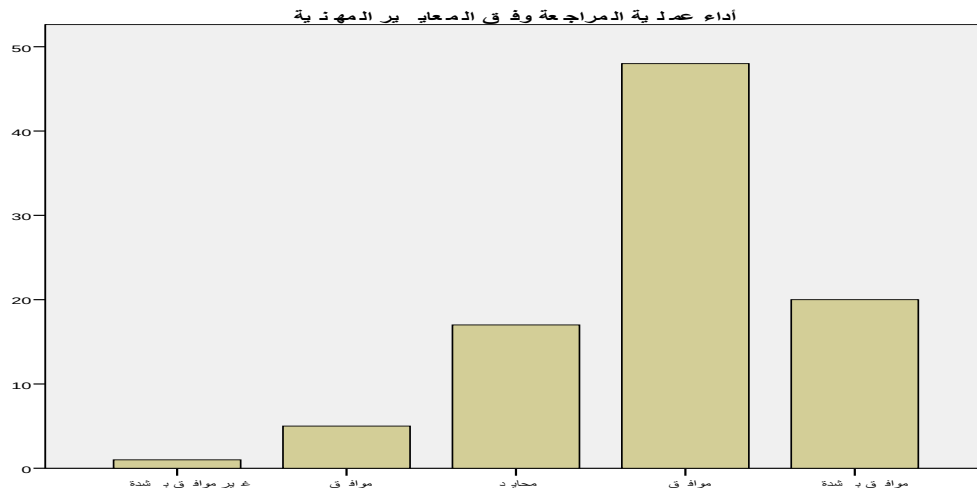


التالي

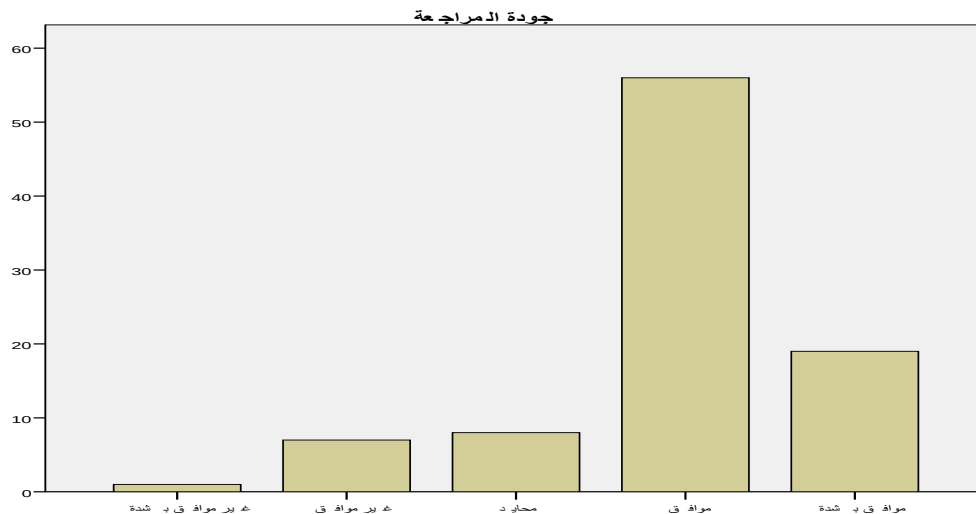
٤. إن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة يؤثر في فجوة التوقعات حيث بلغت نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٦% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدون وغير الموافقين ٤٤% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



٥. إن أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية يؤثر في فجوة التوقعات حيث بلغت نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٧٤.٧٪ وهما تشكلا ن نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايد ين وغير الموافقين ٢٥.٣ ٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:

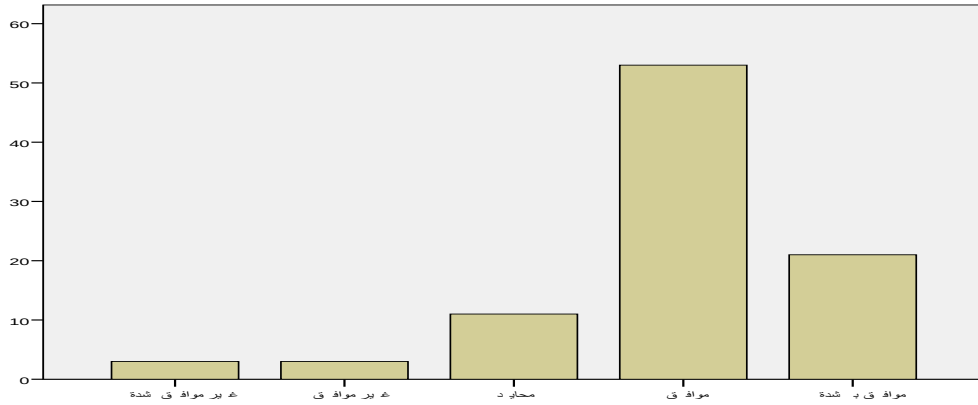


٦. إن جودة المراجعة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٨٢.٤٪ وهما تشكلا ن نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايد ين وغير الموافقين ١٧.٦ ٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:



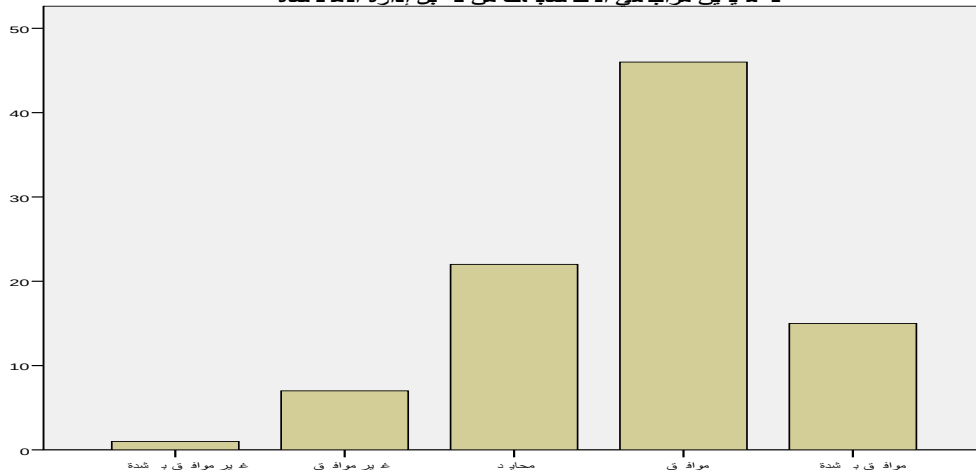
٧. إن استقلال مراجع الحسابات يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٨١.٣% وهما تشكلا ن نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ١٨.٧% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي

١ س ت ق ل ل مراجع الحسابات

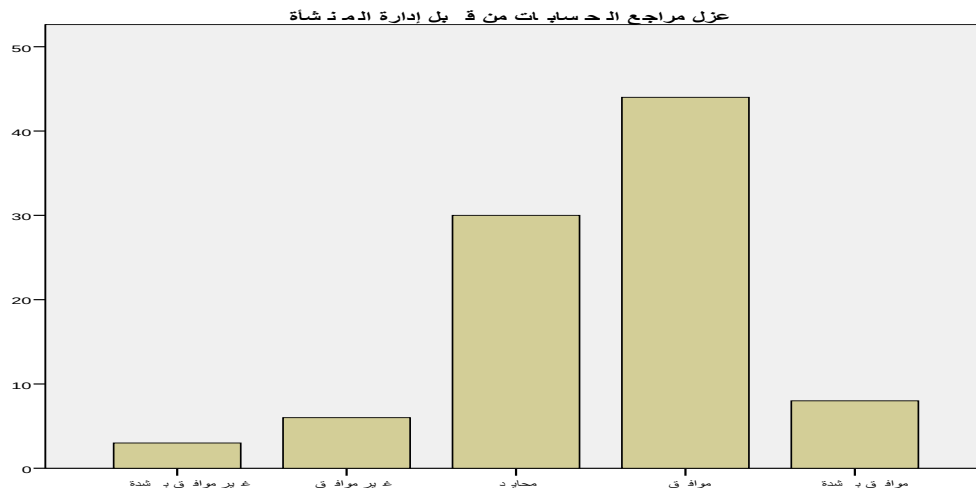


٨. إن تعيين مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٧% وهما تشكلا ن نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ٣٣% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:

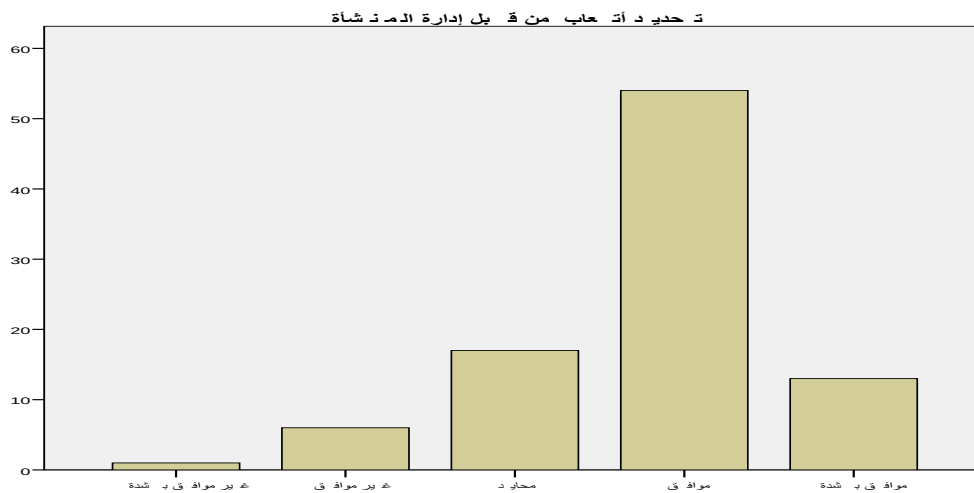
٢ ع ي ن مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة



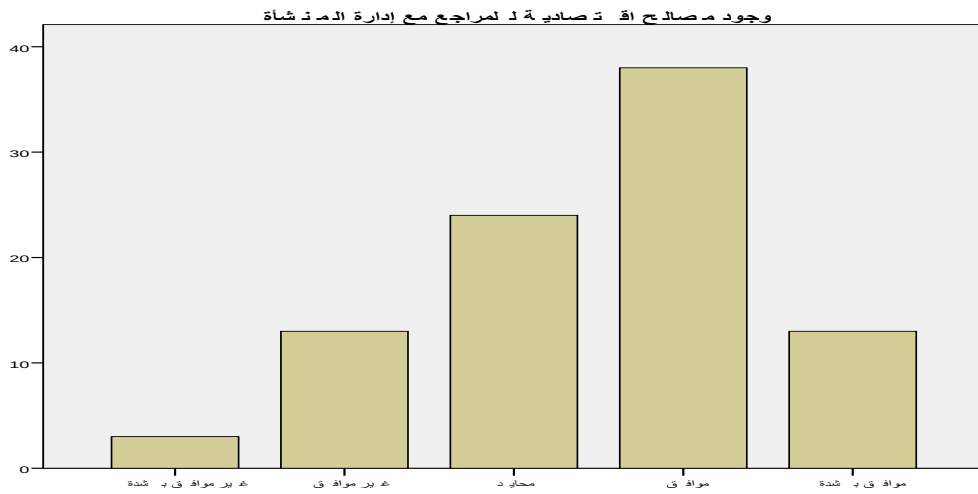
٩. إن عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٧.١% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدون وغير الموافقين ٤٢.٩ % ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:



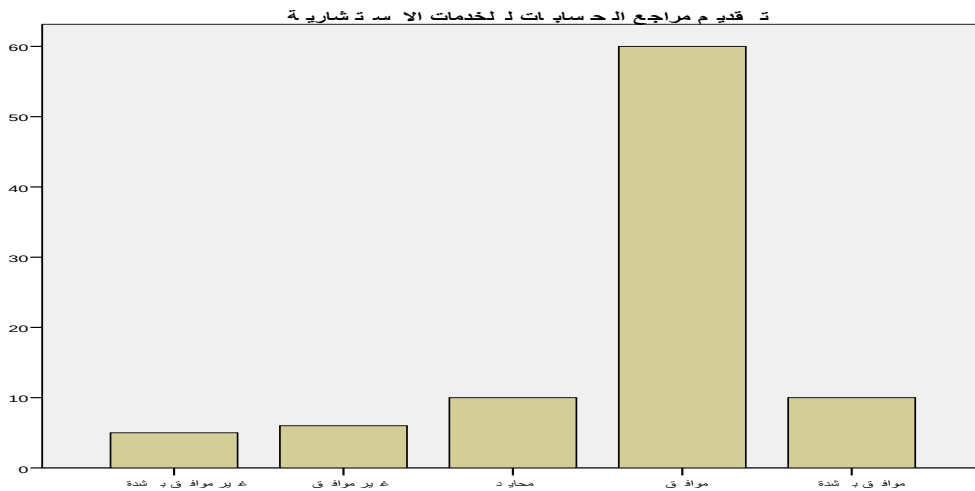
١٠. إن تحديد أتعاب من قبل إدارة المنشأة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٥.٩% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدون وغير الموافقين ٣٤.١ % ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



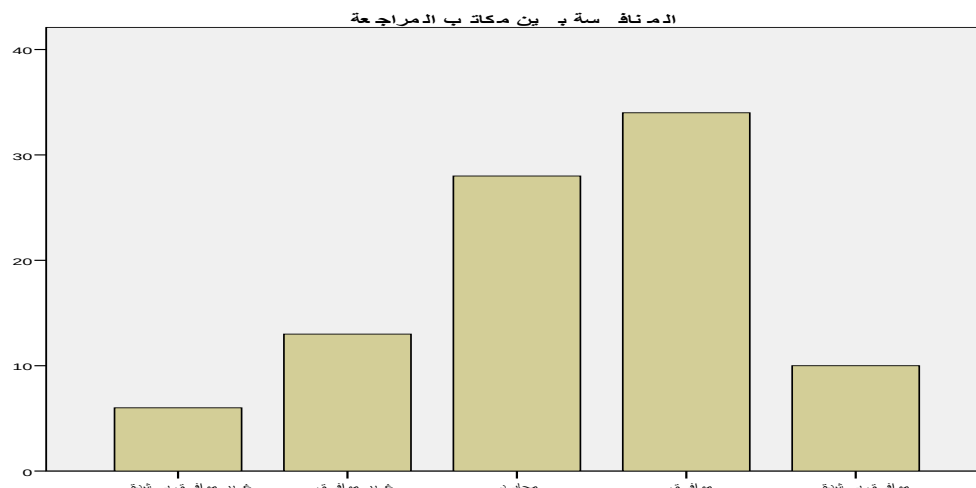
١١. إن وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٦% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ٤٤% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



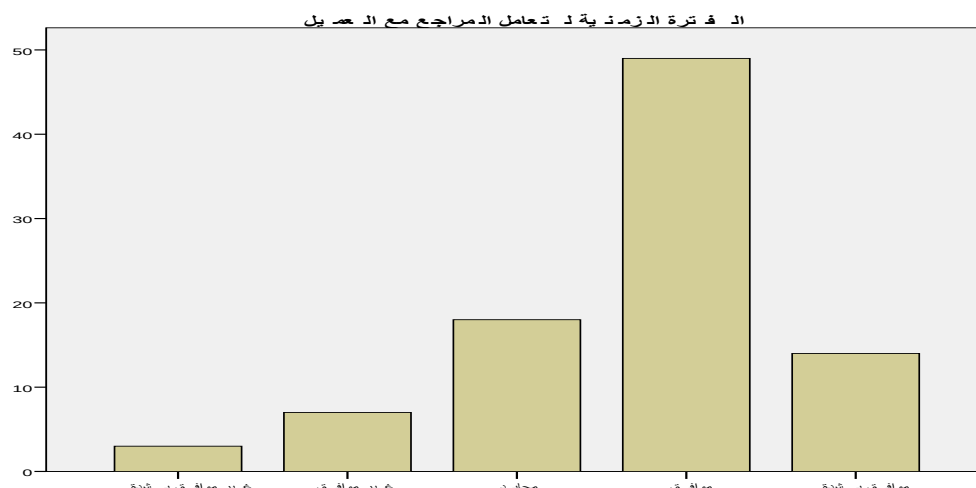
١٢. إن تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٧٦.٩% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ٢٣.١% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



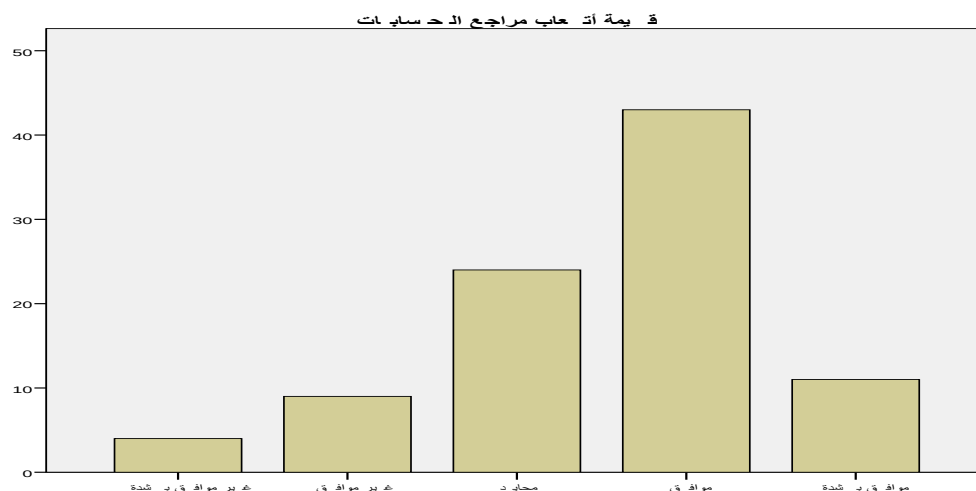
١٣. إن المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٤٨.٤% فيما بلغت نسبة المحايدين ٣٠.٨% بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة ٢٠.٩% لذا فإن نسبة الموافقين والموافقين بشدة تفوق نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة مما يعني أن الغالبية تؤيد وجود تأثير للمنافسة بين مكاتب المراجعة على فجوة التوقعات:



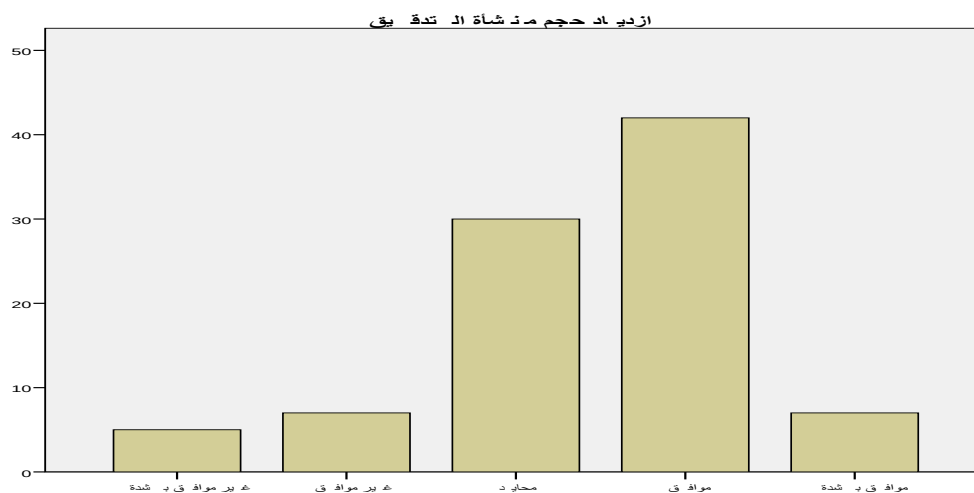
١٤. إن الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٩.٢% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ٣٠.٨% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



١٥. إن قيمة أتعاب مراجع الحسابات يؤثر في فجوة التوقعات حيث بلغت نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٩.٣% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ٤٠.٧% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



١٦. إن ازدياد حجم منشأة التدقيق يؤثر في فجوة التوقعات حيث بلغت نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٣.٨% وهما تشكلان نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين وغير الموافقين ٤٦.٢% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



٢: تتأثر فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمات

مراجعي الحسابات:

يمثل هذا المتغير المحور الثاني للدراسة ويهدف إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال المحور الثاني من محاور القسم الثاني لاستبانته والذي تضمن (١٠) أسئلة تبرز العوامل المختلفة المتعلقة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات التي من الممكن أن تؤثر على فجوة التوقعات في سورية والجدول التالي يبين الفقرات التي تم من خلالها قياس هذا المتغير والمقاييس المختلفة لآراء أفراد العينة بشأنها.

جدول رقم (٩) جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عيني الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية

الرقم	الفقرات	مراجعي الحسابات				الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
١	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	3.23	0.84	2.65	1.00	2.92	0.58
٢	ضمان عدالة القوائم المالية	3.37	0.79	3.02	0.91	3.19	0.64
٣	اكتشاف حالات الغش والخطأ الجوهرية	3.47	0.85	3.29	0.74	3.37	0.67
٤	إبلاغ السلطات التشريعية في حال وجود غش أو تصرف غير قانوني	3.14	0.89	2.69	0.97	2.90	0.58
٥	الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار	3.51	0.70	3.65	1.04	3.58	0.72
٦	اكتشاف التصرفات غير القانونية	3.53	0.83	3.52	0.77	3.53	0.71
٧	التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة	3.40	0.76	3.29	0.87	3.34	0.67
٨	تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه	3.58	0.73	3.77	1.06	3.68	0.74
٩	تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا الإلزام	3.00	0.87	2.83	0.91	2.91	0.58
١٠	تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة	3.60	0.95	3.73	0.96	3.67	0.73
	المجموع الكلي	3.73	—	3.58	—	3.65	0.73

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (٩) إلى أن المتوسط الكلي لعينتي الدراسة بلغ قيمة أكبر من قيمة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة وهي (٣) درجات ونسبة موافقة كلية على مضمون الفقرات التي تقيس هذه المتغيرات (٧٣%) وهي أكبر من نسبة الوسط المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠%).

مما يدل على تأييد آراء العينتين لتأثير العوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات على فجوة التوقعات.

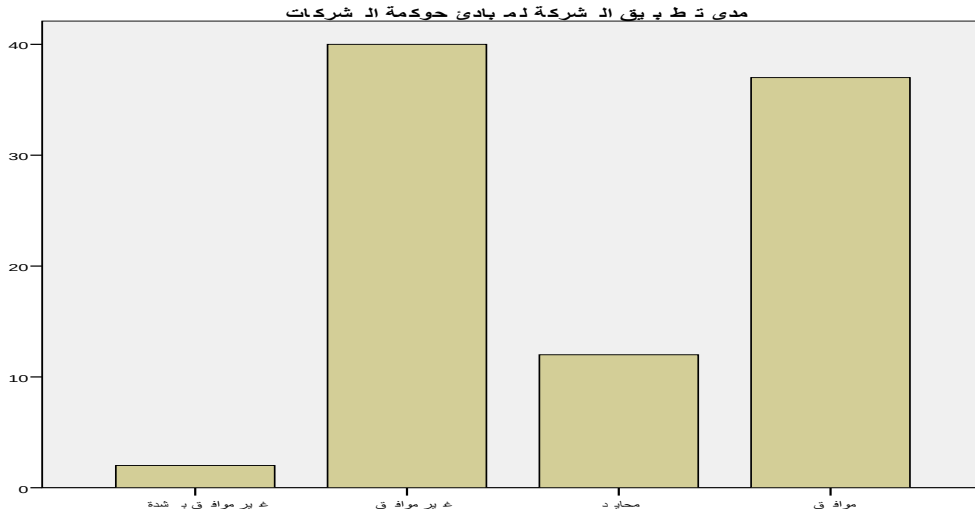
و يمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول التالي:

جدول (١٠) التكرارات و إجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية

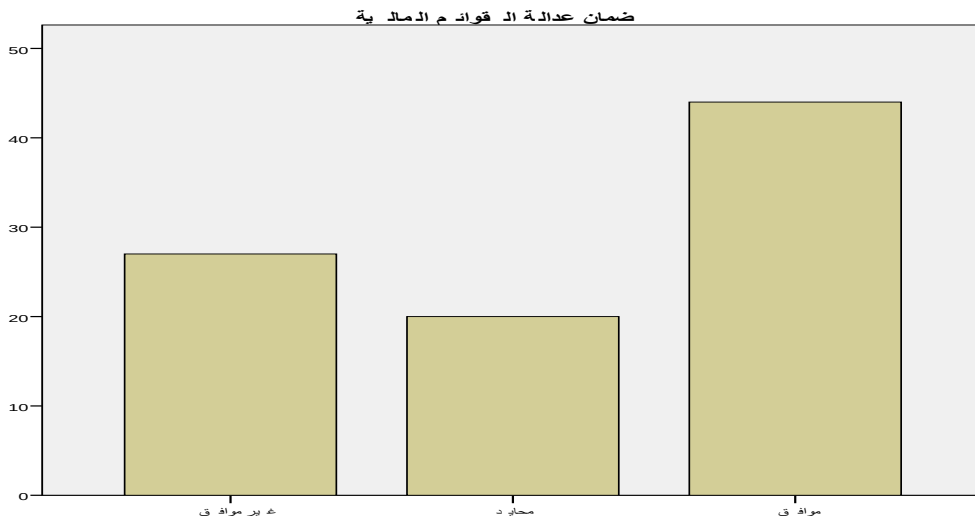
الرقم	السؤال	غير موافق			غير موافق بشدة			محايد			موافق			موافق بشدة		
		مراجعي الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين من الخدمات	مراجعي الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين من الخدمات	مراجعي الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين من الخدمات	مراجعي الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين من الخدمات	مراجعي الحسابات	مراجعي الخدمات	المستفيدين من الخدمات
١٧	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	26%	60%	44%	0%	4%	2%	26%	2%	13%	49%	33%	41%	0%	0%	0%
١٨	ضمان عدالة القوائم المالية	19%	40%	30%	0%	0%	0%	26%	19%	22%	56%	42%	48%	0%	0%	0%
١٩	اكتشاف حالات الغش والخطأ الجوهرية	19%	17%	18%	0%	0%	0%	21%	38%	30%	56%	46%	51%	5%	0%	2%
٢٠	إبلاغ السلطات التشريعية في حال وجود غش أو تصرف غير قانوني	33%	48%	41%	0%	6%	3%	21%	17%	19%	47%	29%	37%	0%	0%	0%
٢١	الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار	12%	21%	16%	0%	0%	0%	26%	15%	20%	63%	44%	53%	0%	21%	11%
٢٢	اكتشاف التصرفات غير القانونية	14%	17%	15%	0%	0%	0%	26%	15%	20%	53%	69%	62%	7%	0%	3%
٢٣	التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة	16%	27%	22%	0%	0%	0%	28%	17%	22%	56%	56%	56%	0%	0%	0%
٢٤	تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه	12%	19%	15%	0%	0%	0%	21%	13%	16%	65%	42%	53%	2%	27%	15%
٢٥	تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا الإلزام	30%	44%	37%	2%	2%	2%	33%	23%	27%	35%	31%	33%	0%	0%	0%
٢٦	تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة	16%	17%	16%	0%	0%	0%	23%	13%	18%	44%	52%	48%	16%	19%	18%

ومن الجدول السابق يمكننا استيضاح ما يلي:

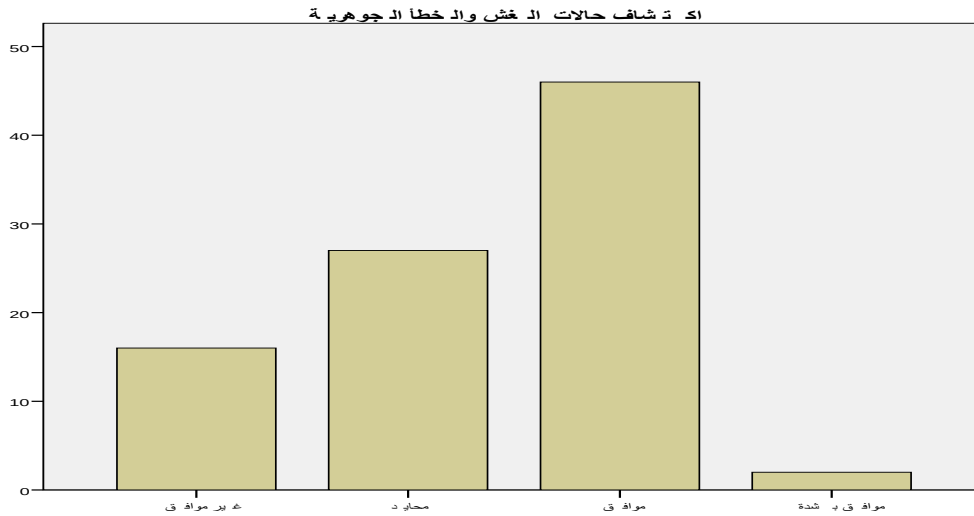
١٧. إن مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات لا تؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين 40.7 % ونسبة المحايدين 13.2% وأما غير الموافقين وغير الموافقين بشدة فقد بلغت نسبتهم 46.2% ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



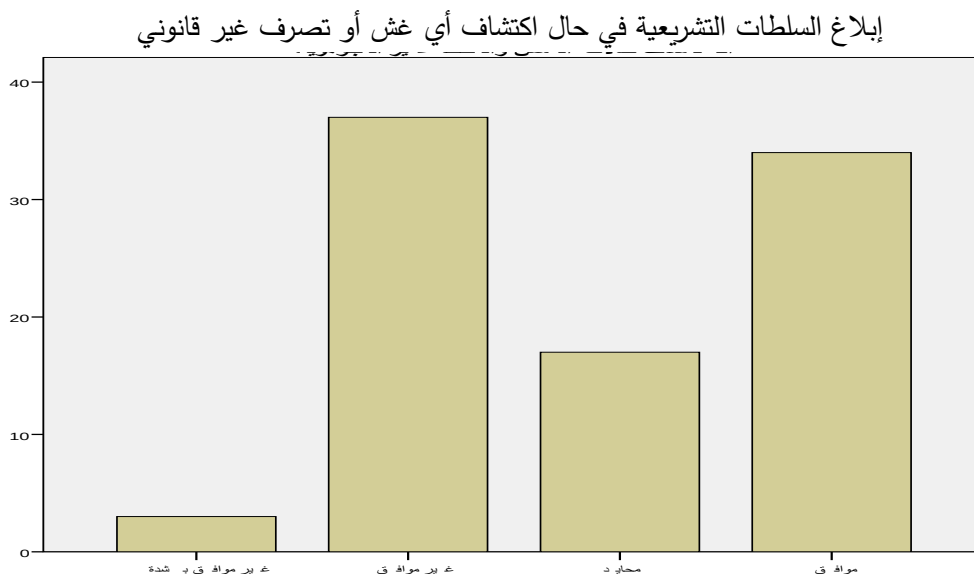
١٨. إن ضمان عدالة القوائم المالية يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً والموافقين 48.4% وأما نسبة المحايدين فقد بلغت 22% في حين بلغت نسبة غير الموافقين 29.7% وبالتالي فإن النسبة المؤيدة تفوق النسبة غير المؤيدة ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:



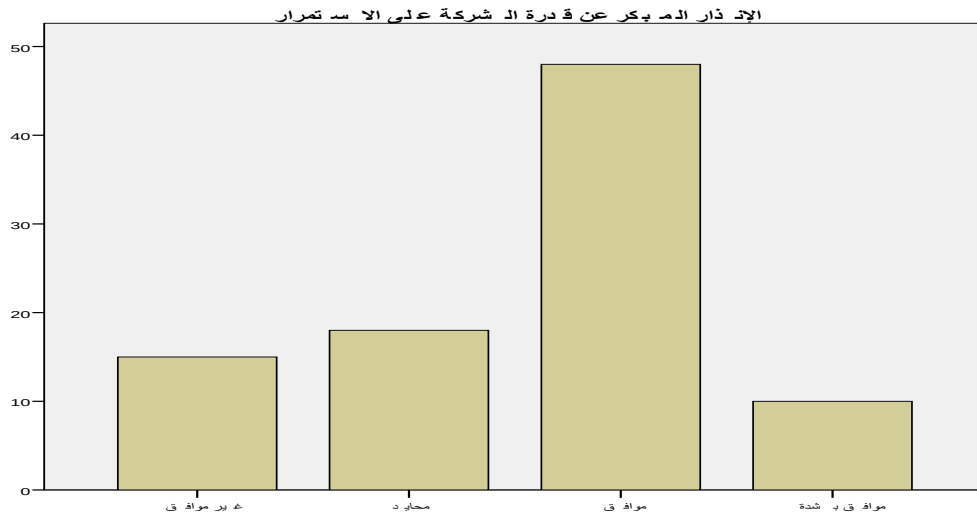
١٩. إن اكتشاف حالات الغش و الخطأ الجوهرية يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٢.٧% وهي تفوق نسبة المحايدون وغير الموافقين التي بلغت ٤٧.٣ % ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



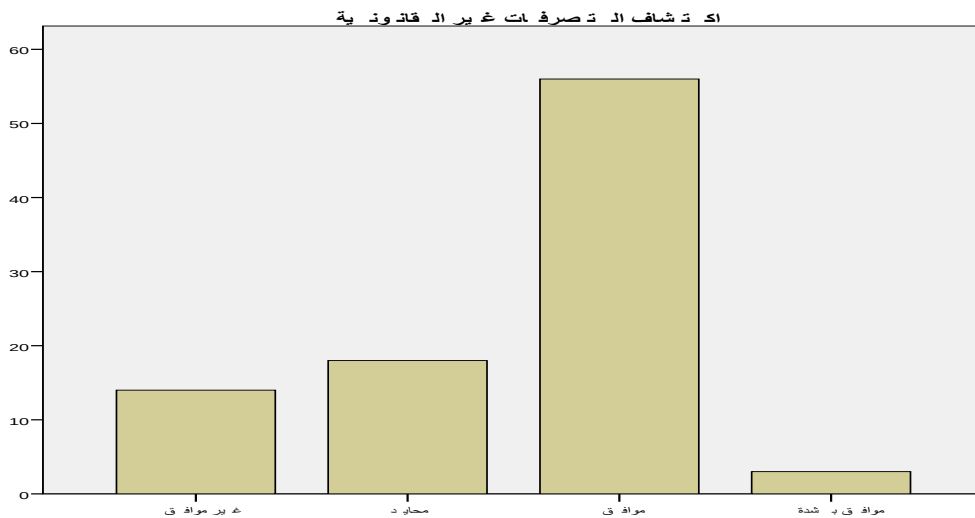
٢٠. إن إبلاغ السلطات التشريعية في حال وجود غش أو تصرف غير قانوني لا تؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٣٧.٣% فيما بلغت نسبة المحايدون ١٨.٧% وبلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة ٤٤% وبالتالي فإن نسبة المعارضين تفوق نسبة المؤيدين ومن هنا نرفض تأثير هذا العامل على فجوة التوقعات في سورية ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



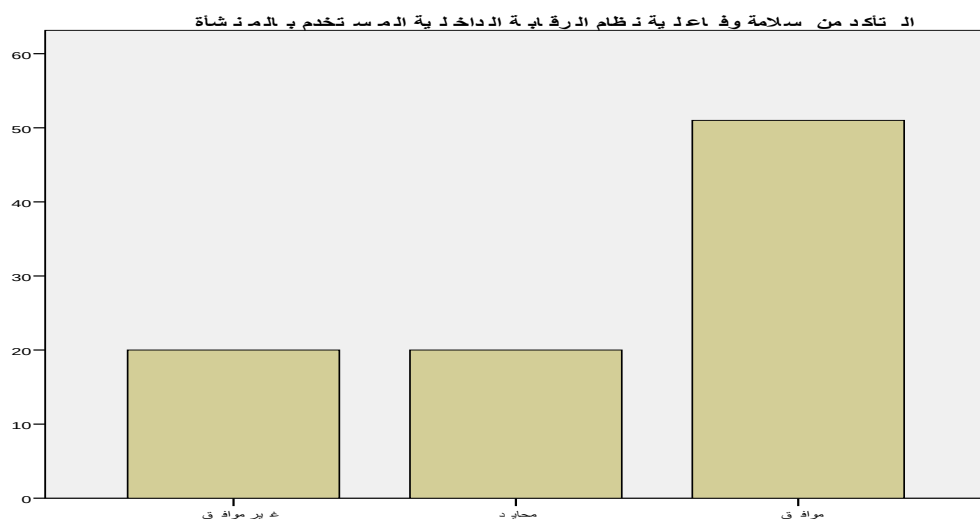
٢١. إن الإنذار المبكر عن قدرة المنشأة على الاستمرار يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٣.٧٪ وهي تفوق نسبة المحايدون وغير الموافقين التي بلغت ٣٦.٣٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي :



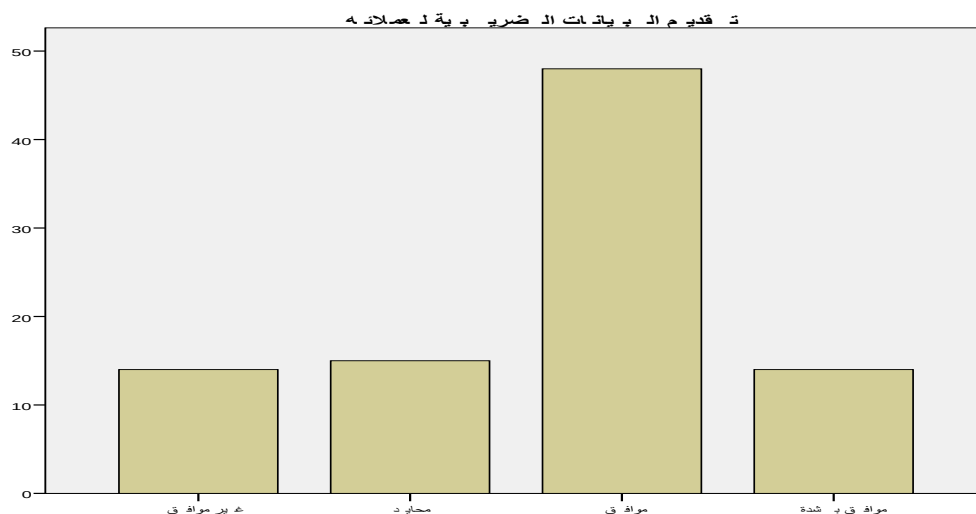
٢٢. إن اكتشاف التصرفات غير القانونية يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٤.٨٪ وهي تفوق نسبة المحايدون وغير الموافقين التي بلغت ٣٥.٢٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي :



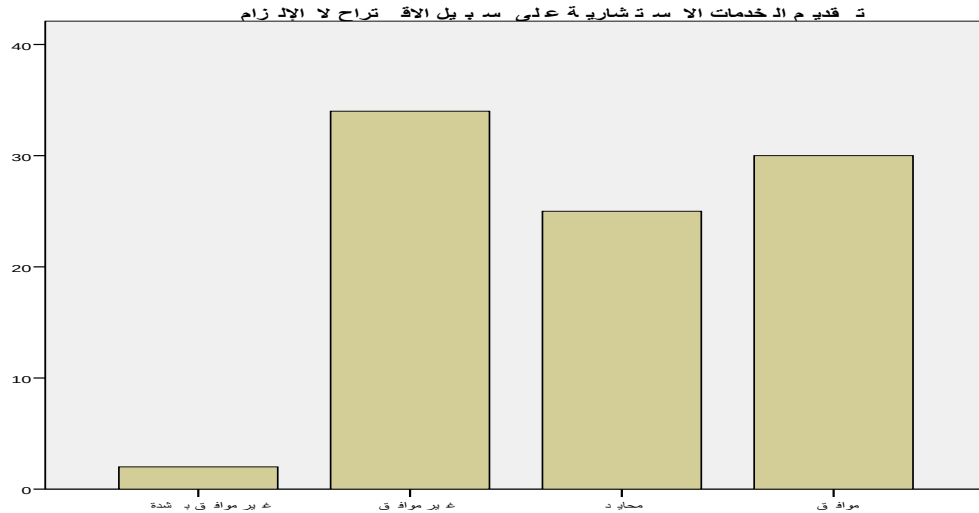
٢٣. إن التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٥٦٪ وهي تفوق نسبة المحايدين وغير الموافقين التي بلغت ٤٤ ٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:



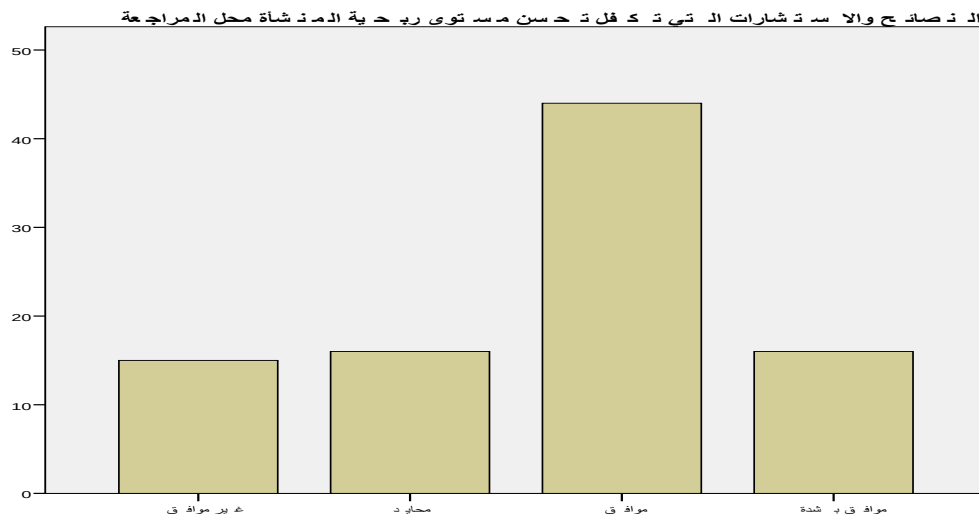
٢٤. إن تقديم مراجع الحسابات للبيانات الضريبية لعملائه يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٨.١٪ وهي تفوق نسبة المحايدين وغير الموافقين التي بلغت ٣١.٩ ٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



٢٥. إن تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا إلزام لا يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين ٣٣٪ فيما بلغت نسبة المحايدون ٢٧.٥٪ وبلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة ٣٩.٦٪ وبالتالي فإن نسبة المعارضين تفوق نسبة المؤيدين ومن هنا نرفض تأثير هذا العامل على فجوة التوقعات في سورية ويوضح ذلك الشكل البياني التالي



٢٦. إن تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٦٥.٩٪ وهي تفوق نسبة المحايدون وغير الموافقين التي بلغت ٣٤.١٪ ويوضح ذلك الشكل البياني التالي:



٣: تتأثر فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات:

يمثل هذا المتغير المحور الثالث للدراسة ويهدف إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول تأثير فجوة التوقعات في سورية بمجموعة من العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال المحور الثالث من محاور القسم الثاني لاستبانته والذي تضمن (٥) أسئلة تبرز العوامل المختلفة المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات التي من الممكن أن تؤثر على فجوة التوقعات في سورية والجدول التالي يبين الفقرات التي تم من خلالها قياس هذا المتغير والمقاييس المختلفة لآراء أفراد العينة بشأنها.

الجدول (١١) جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عيني الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية

الرقم	الفقرات	مراجعي الحسابات		المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات		الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي	انحراف معياري
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
١	قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات	3.93	0.67	3.96	0.74	3.95	0.79	0.70
٢	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات	4.05	0.79	3.90	0.83	3.97	0.79	0.81
٣	مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجاداتها	4.14	0.80	3.90	0.75	4.01	0.80	0.78
٤	متابعة تقييم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري	4.12	0.73	4.04	0.68	4.08	0.82	0.70
٥	تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و أهدافها	3.84	0.84	3.96	0.94	3.90	0.78	0.90
	الإجمالي	4.00	_____	3.87	_____	3.93	0.79	0.31

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (١١) إلى أن المتوسط الكلي لعينتي الدراسة بلغ قيمة أكبر من قيمة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة وهي (٣) درجات وبنسبة موافقة كلية على مضمون الفقرات التي تقيس هذه المتغيرات (٧٩%) وهي أكبر من نسبة الوسط المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠%).

مما يدل على تأييد آراء العينتين لتأثير العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات على فجوة التوقعات.

و يمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول التالي:

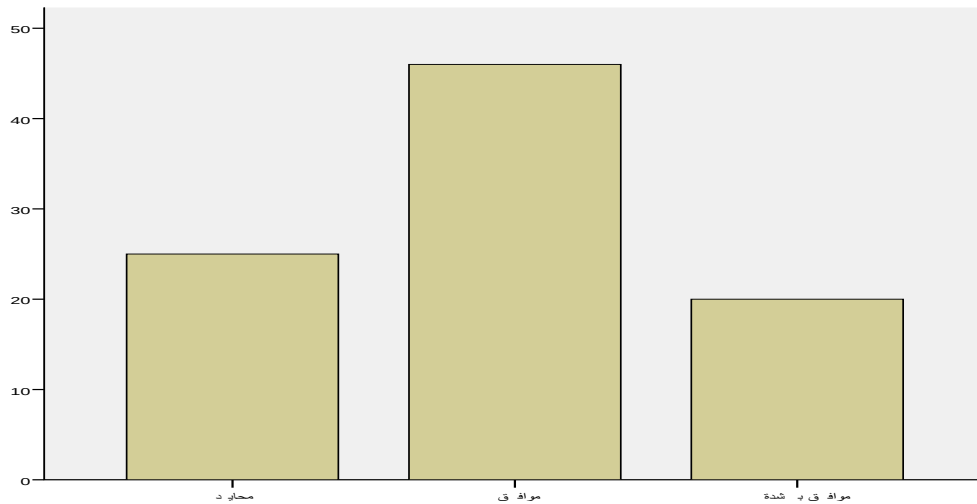
جدول (١٢) التكرارات و إجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية

الرقم	السؤال	غير موافق			غير موافق بشدة			محايد			موافق			موافق بشدة		
		مراجعي الحسابات	المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات	إجمالي	مراجعي الحسابات	المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات	إجمالي	مراجعي الحسابات	المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات	إجمالي	مراجعي الحسابات	المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات	إجمالي	مراجعي الحسابات	المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات	إجمالي
27	قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملبية لتلك التوقعات	0%	0%	0%	0%	0%	0%	26%	29%	27%	56%	46%	51%	19%	25%	22%
28	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات	0%	4%	2%	0%	0%	0%	28%	27%	27%	40%	44%	42%	33%	25%	29%
29	مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها	0%	0%	0%	0%	0%	0%	26%	33%	30%	35%	44%	40%	40%	23%	31%
30	متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري	0%	0%	0%	0%	0%	0%	21%	21%	21%	47%	54%	51%	33%	25%	29%
31	تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و أهدافها	7%	8%	8%	0%	0%	0%	23%	21%	22%	49%	38%	43%	21%	33%	27%

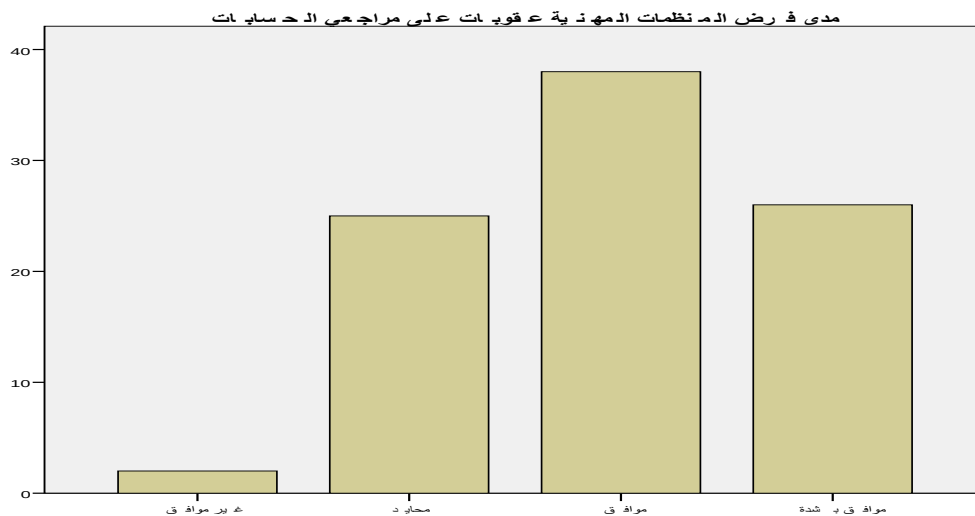
ومن الجدول السابق يمكننا استيضاح ما يلي:

٢٧. إن قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً والموافقين ٧٢.٥ % أما نسبة المحايدين ٢٧.٥ %

قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة و العمل على اصدار المعايير المناسبة لتلبية تلك التوقعات

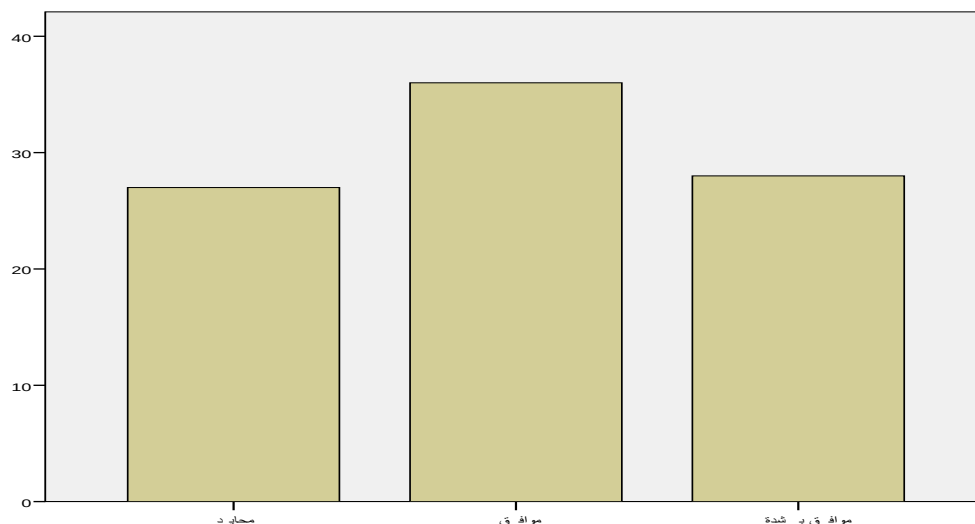


٢٨. إن مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً والموافقين ٧٠.٣ % أما نسبة المحايدين وغير الموافقين ٢٩.٧ %:



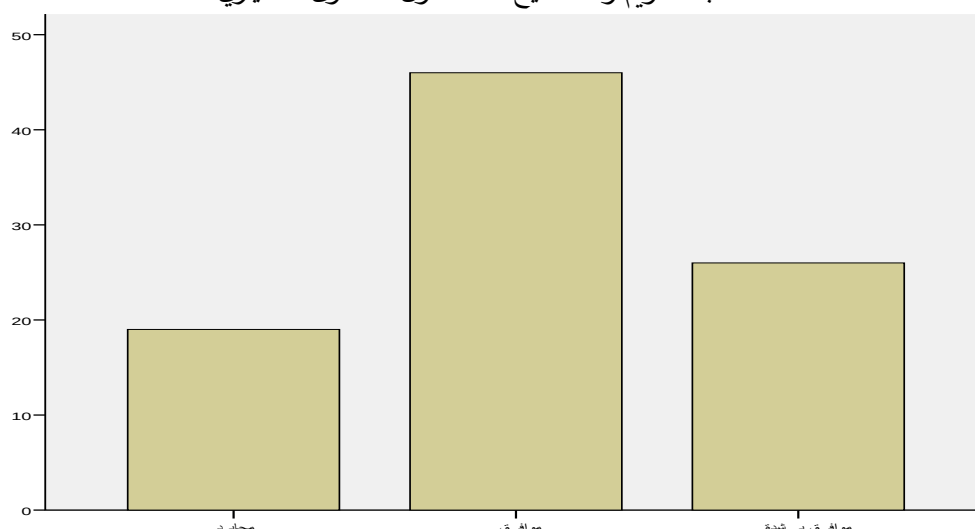
٢٩. إن مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسئوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٧٠.٣ % أما نسبة المحايدون فقد بلغت ٢٩.٧ %

مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسئوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها

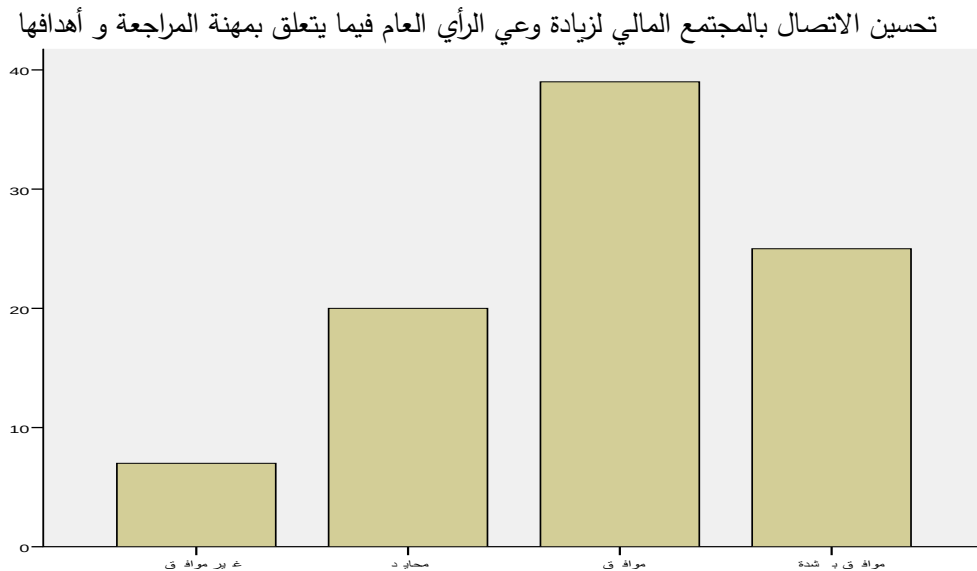


٣٠. إن متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري يؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٧٩.١ % أما نسبة المحايدون فقد بلغت ٢٠.٩ %

متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري



٣١. إن تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و أهدافها تؤثر في فجوة التوقعات لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً و الموافقين ٧٠.٣ % أما نسبة المحايدون و غير الموافقين فقد بلغت 2٩.٧ %



٣.٢.٢ اختبار الفرضيات:

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار فرضياتها بحسب ترتيبها، على النحو التالي:

١ - الفرضيات من ١ إلى ٣ المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى

حيث سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في هذه الدراسة الوسط الحسابي (٣) يمثل نسبة ٦٠ %) وستكون قاعدة القرار وفقاً لهذا الاختبار على النحو الآتي:

قبول الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (٣) درجات.

رفض الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (٣) درجات.

ولتعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة تم إخضاعها لاختبار (one-sample t test) وحساب مستوى الدلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) المعتمدة في هذه الدراسة كما يلي :

تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة إذا كانت مستوى دلالة (T) اقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) المعتمدة.

عدم تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة إذا كانت مستوى دلالة (T) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) المعتمدة .

٢- الفرضيات من ٤-٦

لاختبار الفرضيات من ٤ إلى ٦ تم استخدام اختبار T (Independent Sample T – test) وكانت قاعدة القرار كما يلي:

قبول الفرضية إذا كانت قيمة (مستوى الدلالة) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وكانت قيمة المعنوية (Sig) أكبر من (0.05).

رفض الفرضية إذا كانت قيمة (مستوى الدلالة) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وكانت قيمة المعنوية (Sig) أقل من (0.05).

٣.٢.٢.١ الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص: "تتأثر فجوة التوقعات بمجموعة من العوامل"

٣.٢.٢.١.١ الفرضية الفرعية الأولى

تتأثر فجوة التوقعات في سورية بعوامل مرتبطة بمراجعي الحسابات.

جدول (١٣) يوضح نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات

م	الفقرات	الوسط الحسابي	مستوي الدلالة
١	تعليم المراجعين	3.70	0.001
٢	إكساب المراجعين المهارات المناسبة	3.95	0.000
٣	الاشتراك في برامج التعليم المستمر	3.93	0.316
٤	تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة	3.89	0.000
٥	أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية	3.49	0.000
٦	جودة المراجعة	3.70	0.000
٧	استقلال مراجع الحسابات	3.43	0.000
٨	تعيين مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة	3.76	0.000
٩	عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة	3.74	0.000
١٠	تحديد أتعاب المراجع من قبل إدارة المنشأة	3.79	0.000
١١	وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة	3.53	0.000
١٢	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية	3.46	0.000
١٣	المنافسة بين مكاتب المراجعة	3.63	0.005
١٤	الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل	3.12	0.000
١٥	قيمة أتعاب مراجع الحسابات	3.32	0.000
١٦	ازدياد حجم منشأة التدقيق	3.53	0.000
	الإجمالي	3.67	0.000

ويتبين من الجدول رقم (١٣) السابق ما يلي :

بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي (3.67) درجة وهو أعلى من أداة القياس البالغة (٣) درجات. وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن فجوة التوقعات في سورية تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠.٠٠٠) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٥) لذا تم قبول تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة.

٣.٢.٢.١.٢ الفرضية الفرعية الثانية

تتأثر فجوة التوقعات في سورية بعوامل المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات

جدول (١٤) يوضح نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات المؤثرة على فجوة التوقعات

م	الفقرات	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
١	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	2.92	0.451
٢	ضمان عدالة القوائم المالية	3.19	0.043
٣	اكتشاف حالات الغش والخطأ الجوهرية	3.37	0.000
٤	ابلاغ السلطات التشريعية في حال وجود غش أو تصرف غير قانوني	2.90	0.326
٥	الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار	3.58	0.000
٦	اكتشاف التصرفات غير القانونية	3.53	0.000
٧	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة	3.34	0.000
٨	تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه	3.68	0.000
٩	تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا الإلزام	2.91	0.349
١٠	تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة	3.67	0.000
	الإجمالي	3.65	0.000

ويتبين من الجدول رقم (١٤) السابق ما يلي :

بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات (٣.٦٥) درجة وهو أعلى من أداة القياس البالغة (٣) درجات وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن فجوة التوقعات في سورية تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠.٠٠٠) وهو اقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠.٠٠٥) لذا تم قبول تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة.

٣.٢.٢.١.٣: الفرضية الفرعية الثالثة

تتأثر فجوة التوقعات في سورية بعوامل تتعلق بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات

جدول (١٥) يوضح نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات والمؤثرة على فجوة التوقعات

م	الفقرات	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
١	قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات	3.95	0.000
٢	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات	3.97	0.000
٣	مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها	4.01	0.000
٤	متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري	4.08	0.000
٥	تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و أهدافها.	3.90	0.000
	الإجمالي	3.93	0.000

ويتبين من الجدول رقم (١٥) السابق ما يلي :

بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات (٣.٩٣) درجة وهو أعلى من أداة القياس البالغة (٣) درجات، وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن فجوة التوقعات في سورية تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات.، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠.٠٠٠) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) لذا تم قبول تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة.

ومن مما سبق يتبين لنا أن جدول رقم (١٦)

م	الفرضية	مراجعي الحسابات	المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات
١	١-١	3.63	3.67
٢	٢-١	3.73	3.58
٣	٣-١	4.00	3.87
٤	المتوسط العام	3.78	3.70

من الجدول السابق يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابات عينتي الدراسة العائد للفرضية الرئيسية الأولى أكبر من المتوسط المعياري (٣.٥) مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن فجوة التوقعات تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات أو بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات أو من الجهات القائمة على مهنة مراجعة الحسابات.

٣.٢.٢.٢ الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص: "لا يوجد فروق جوهرية بين آراء كل من مراجعي الحسابات و المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على فجوة التوقعات"

٣.٢.٢.٢.١ الفرضية الفرعية الرابعة :

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات.

جدول (١٧) يوضح نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص فروق آراء العيّنتين حول العوامل المتعلقة بمراجعي الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات

م	الفقرات	P sig
١	تعليم المراجعين	0.3904
٢	إكساب المراجعين المهارات المناسبة	0.0049
٣	الاشتراك في برامج التعليم المستمر	0.7914
٤	تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة	0.7165
٥	أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية	0.0094
٦	جودة المراجعة	0.1294
٧	استقلال مراجع الحسابات	0.1796
٨	تعيين مراجعي الحسابات من قبل إدارة المنشأة	0.7417
٩	عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة	0.0296
١٠	تحديد أتعاب المراجع من قبل إدارة المنشأة	0.9255
١١	وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة	0.2344
١٢	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية	0.3240
١٣	المنافسة بين مكاتب المراجعة	0.7549
١٤	الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل	0.0822
١٥	قيمة أتعاب مراجع الحسابات	0.9132
١٦	ازدياد حجم منشأة التدقيق	0.6225
	الإجمالي	0.6728

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة **P sig** الحسابية بالنسبة لجميع العوامل أكبر من مستوى

معنوية (٠.٠٥%) باستثناء العوامل المرتبطة ب

١- إكساب المراجعين المهارات المناسبة .

٢- أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية .

٣- عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة .

وبناء على ذلك فقد تم رفض الفرضية التي تنص على أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية

بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و مراجعي الحسابات فيما يتعلق

بتأثيرالعوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات على فجوة التوقعات في سورية بالنسبة لجميع

العوامل باستثناء العوامل المرتبطة بإكساب المراجعين المهارات المناسبة و أداء عملية

المراجعة وفق المعايير المهنية و عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة .

٣.٢.٢.٢.٢: الفرضية الفرعية الخامسة :

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات.

جدول (18) يوضح نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص فروق آراء العينتين حول العوامل المتعلقة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات

م	الفقرات	P sig
١	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	0.03
٢	ضمان عدالة القوائم المالية	0.14
٣	اكتشاف حالات الغش والخطأ الجوهرية	0.26
٤	إبلاغ السلطات التشريعية في حال وجود غش أو تصرف غير قانوني	0.40
٥	الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار	0.01
٦	اكتشاف التصرفات غير القانونية	0.61
٧	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة	0.09
٨	تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه	0.03
٩	تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا الإلزام	0.26
١٠	تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة	0.69
	الإجمالي	0.79

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة **P sig** الحسابية بالنسبة لجميع العوامل أكبر من مستوى

معنوية (٠.٠٥%) باستثناء العوامل المرتبطة بـ

١- مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات.

٢- الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار.

٣- تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه.

وبناء على ذلك فقد تم رفض الفرضية التي تنص على أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية

بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير

العوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات على فجوة التوقعات في سورية

بالنسبة لجميع العوامل باستثناء العوامل المرتبطة بمدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة

الشركات و الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار و تقديم البيانات المراجع الضريبية لعملائه.

وقبول الفرض البديل الذي يتضمن أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات و الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار و تقديم البيانات المراجع الضريبية لعملائه.

٣.٢.٢.٢.٣ الفرضية الفرعية السادسة :

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات.

جدول(19) يوضح نتائج اختبار t لعينة الدراسة بخصوص فروق آراء العيّنتين حول العوامل المتعلقة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات و المؤثرة على فجوة التوقعات

م	الفقرات	P sig
١	قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات	0.41
٢	مدى فرض الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات	0.83
٣	مدى صياغة قواعد و قوانين من قبل الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها	0.36
٤	متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري	0.32
٥	تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و أهدافها.	0.50
	الإجمالي	0.48

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة p الحسابية بالنسبة لجميع العوامل أكبر من مستوى معنوية (٠.٠٥%)

وبناء على ذلك فقد تم رفض الفرضية التي تنص على أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات و مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات على فجوة التوقعات في سورية بالنسبة لجميع العوامل .

الفصل الرابع

النتائج و التوصيات

4/1:نتائج الدراسة :

بعد تحليل بيانات الدراسة و فرضياتها توصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

١- تتأثر فجوة التوقعات بعوامل مرتبطة بمراجعي الحسابات ومنها كفاءة المراجعة واستقلال المراجع وجودة المراجعة.

٢- تتأثر فجوة التوقعات بعوامل ترتبط بالمستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات ومنها

المغالاة في توقعات المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات

٣- تتأثر فجوة التوقعات بعوامل ترتبط بالجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات ومنها قيام

الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على

إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات و مدى فرض الجهات المعنية بمهنة

مراجعة الحسابات عقوبات على مراجعي الحسابات ومدى صياغة قواعد و قوانين من قبل

الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من

طبيعة المهنة و مستجداته و متابعة تقويم و تصحيح الأداء دون المستوى المعياري و

تحسين الاتصال بالمجتمع المالي لزيادة وعي الرأي العام فيما يتعلق بمهنة المراجعة و

أهدافها.

٤- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات

ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات إلا فيما يتعلق

بإكساب المراجعين المهارات المناسبة و أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية و

عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة

٥- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات

ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمستفيدين من خدمات مراجعي

الحسابات إلا فيما يتعلق ب مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات و الإنذار

المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار و تقديم المراجع البيانات الضريبية لعملائه .

٦- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات

ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالجهات المعنية بمهنة مراجعة

الحسابات.

٤/٢: التوصيات

على ضوء ما سبق من نتائج يتبن وجود العديد من العوامل التي تؤثر على فجوة التوقعات بين كل من المستخدمين من خدمة مراجعة الحسابات و بين مراجعي الحسابات و بموجب ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإن الباحثة توصي باتباع النقاط التالية لتضييق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات وبين المستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات :

١. تدعيم استقلال مراجعي الحسابات و تجنبهم كل ما يعرض استقلالهم للخطر
٢. قيام الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات بدراسة توقعات المستخدمين المعقولة المتعلقة بتوسيع مسؤوليات مراجعي الحسابات والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات .
٣. زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته للمستخدمين من خدمات مراجعي الحسابات.
٤. على الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات إعادة صياغة قواعد و قوانين تحكم مسؤوليات وواجبات المراجع مستمدة من طبيعة المهنة و مستجداتها.
٥. يتوجب على الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات متابعة أداء أعضائها و تقويمه لتصحيح الأداء دون المستوى المعياري و النظر في أسباب عدم بلوغه الأداء المعياري للمحافظة على ثقة المستخدمين من خدمات أعضائها.
٦. يتوجب على الجهات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات إقامة برامج التعليم المستمر والمؤتمرات العلمية و إلزام أعضائها بالاشتراك فيه لرفع سوية أعضائها وضمان اطلاعهم على جميع المستجدات التي تتعلق بعملهم .
٧. ضرورة قيام مراجعي الحسابات بإتباع كل ما يساعد على تطوير كفاءتهم
٨. إجراء المزيد من الدراسات المتخصصة بدراسة ظاهرة فجوة توقعات من نواحي أخرى للعمل على محاولة تضيقها و التقليل من أثرها في بيئة المراجعة السورية

1/5: قائمة المراجع العربية

الكتب:

- ١- السقا، السيد أحمد -ابو الخير، مدثر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غباشي، ٢٠٠٢
- ٢- إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة و التأكيد وأخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،طبعة عام ٢٠٠٥
- ٣- السديري،فهدة بنت سلطان، موضوعات متقدمة في مراجعة الحسابات ، مطابع السروات، الرياض ، 2006
- ٤- القاضي،حسين -حدوح ، حسين-قريط ،عصام،أصول المراجعة (١)،منشورات جامعة دمشق، دمشق ٢٠٠٦
- ٥- أرينز ، ألفين -لوبيك ،جيمس ،ترجمة محمد عبد القادر الديسطي،المراجعة مدخل متكامل،دار المريخ للنشر،الرياض،٢٠٠٢
- ٦- لطفي، أمين السيد أحمد- مسئوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة -الدار الجامعية -٢٠٠٥
- ٧- لطفي،أمين السيد أحمد ،التطورات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية،الإسكندرية،٢٠٠٧
- ٨- محمد، محمد الفيومي - الدميري،علاء الدين- شتيوي، أيمن احمد احمد -دراسات متقدمة في المراجعة - المكتب الجامعي الحديث ٢٠٠٨
- ٩- نور،أحمد محمد -أحمد،حسين -شحاتة،السيد شحاتة - دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات -كلية التجارة -الدار الجامعية - الإسكندرية -٢٠٠٧ .

الرسائل الجامعية:

- ١٠- أحمد، محمود شعبان ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات و سبل تضييقها -دراسة تحليلية لأراء : مراجعي الحسابات مدراء البنوك موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة فلسطين ،رسالة ماجستير ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية ،2007
- ١١- السديري، فهدة بنت سلطان و العنقري، حسام بن عبد المحسن، (٢٠٠٤)، "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية :دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير،جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد و الإدارة.
- ١٢- خليل،هاني، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة

المراجعة في فلسطين دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجين والمستثمرين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٩.

- ١٣- دحبور ،محمد سعيد، مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٩
- ١٤- واكد، سامي صبحي ،٢٠٠٣، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعية عمل المراجع : دراسة ميدانية، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة.
- ١٥- ونوس ،هشام،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، رسالة ماجستير ،جامعة دمشق، ٢٠٠٨.

المجلات و الدوريات:

- ١- الجعافره ، محمد مفلح محمد ،مدى حرص مكاتب المراجعة على توفير متطلبات تحسين فاعلية المراجعة الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية ،رسالة ماجستير،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية ، ٢٠٠٨
- ٢- الدلاهمة، سليمان ،المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، مايو ٢٠٠٦ .
- ٣- السقا، السيد أحمد إسماعيل، " فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد، ٥ ، الرياض :جمعية المحاسبة السعودية، سبتمبر 1997 م
- ٤- جربوع، يوسف محمود ،٢٠٠٤، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة ،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني .
- ٥- جهماني، يوسف فرج، ١٩٩٨، المراجعة الاجتماعية و البيئية في الأردن دراسة ميدانية لأراء عينة من المحاسبين القانونيين ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة ، ص 155-182

- ٦- دحدوح ، حسين ،مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية

للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد ٢٢ - العدد الأول - ٢٠٠٦.

٧- غالي, جورج دانيال, ١٩٩٨, تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة انتقادية, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, جامعة عين شمس, ١٤, ١٩٩٨

٨- مصطفى, حامد صادق, نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة دراسة تحليلية نقدية, مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ,كلية التجارة ,جامعة القاهرة, العدد 47 , 1994 ص ٥٣-١٢٣

المؤتمرات:

٩- دور مبادئ حوكمة الشركات في رفع كفاءة البورصة المصرية, صلاح زين الدين , كلية الاقتصاد - جامعة دمشق " المؤتمر العلمي الأول "حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي ١٥ - ١٦ تشرين الأول أكتوبر 2008 م

القوانين و القرارات

- ١٠- قانون التجارة رقم ٤٩ لعام ١٩٤٩
- ١١- القرار ١٤٤ لعام ١٩٦١ المعدل للقرار رقم ١١٠٩ لعام ١٩٥٨
- ١٢- قانون الدخل رقم ٢٠ لعام ١٩٩١
- ١٣- قانون الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣
- ١٤- قانون الدخل رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦
- ١٥- قانون الاستثمار رقم ٨ لعام ٢٠٠٦
- ١٦- قرار ٣٩٤٤ لعام ٢٠٠٦ حول نظام اعتماد مفتش الحسابات لدى هيئة الأوراق و الأسواق المالية.
- ١٧- القانون رقم ٣٣ الصادر بتاريخ ٢٠٠٩/١١/١٧ ميلادي المتعلق بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق و إعادة تنظيم المهنة.

٢/٥: قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 18- Anderson, George D. And Robert C. Ellyson, "Restructuring Professional Standards: The Anderson Report," Journal of Accountancy, September 1986, pp. 92-104.
- 19- Baron, C. David; Johnson, Douglas A.; Searfoss, D. Gerald; Smith, Charles H., (1977), " uncovering corporate regularities : are we closing the expectation gap", Journal of Accountancy, Vol. 144 No. 4, p56-66.
- 20- Best, P.; Buckby, S. & Tan, C. 2001. Evidence of the audit gap in Singapore. Managerial Auditing Journal. Vol 16l. No 3. Pp 134-144
- 21- Boynton W.C. and kell W.G. "1996", Auditor's responsibility and the Expectation – Gap, Modern auditing sixth edition, pp. 53 54.
- 22- Carminchael D.R ., Willingham John J., Auditing concept and methods , 1971 ,fourth edition , Mc.Graw Hill book co. New York .
- 23- Clover ,S, M. Dogla ,P .F., and Schultz,J.J.2003.Test of Change in auditors fraud related planning judgment since the issuance of SAS no 82, auditing: A Journal of Practice & Theory ,vol.22,issue 2,237-252

- 24- Cohen J. M., et al., "Corporate Governance and the Audit Process", Contemporary Accounting Research 19, (4), winter 2002, pp: 573-594.
- 25- Darnill, A., " the profession and the public ", Accountncy,may,1991,PP72-73
- 26- Deegan, Rankin. Craig ,Michaela, the Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence ,۱۹۹۹ ,British Accounting Review, vol. 31, no. 3, pp. 313–346
- 27- Defiese Philip l , Jaenike Henry R Sullinue jerry D , Cnspeluis Richard A. Montgmrys auditing 1984 ,tenth edition ,collage version , john Wiley and sons .
- 28- Demirag, I S., and M. Wright "Corporate Governance: Overview and Research agenda" , British Accounting Review, 2000 ,pp 340-354.
- 29- Epstein , M. J. And Geiger, M.A., Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap, journal of accountancy, January 1994 , 177 (1):pp 60-66
- 30- Fadzly, Mohamed Nazri and Ahmad, Zauwiyah. (2004), "Audit Expectation gap: The case of Malaysia", Managerial Auditing Journal ;Vol. 19 No. 7, pp. 897-915.
- 31- Franz ,Diana, An Analysis Of The Effect Of The Expectation Gap Statements On Auditing Standards On The Reporting Of Going Concern, a dissertation In Business administration Submitted to the graduate faculty Of texas tech university in Partial fulfillment of The requirements for The degree of Doctor of philosophy May, 1993.
- 32- Gay G. Schelluch , p . And Reid L., "Users Perceptions of the auditing responsibilities for the Prevention, detection and reporting of fraud, other Illegal Acts and Error", Australian Accounting Review, May, 1997, pp: 51-61.
- 33- Hatherly ,D., Innes ,John and Brown , Tom , The expanded audit report ,ICAEW Institute of Chartered Accountants,London,1992
- 34- Humphrey, Christopher; Moizer, Peter; Turley, Stuart. (1993),"The audit expectation gap in Britain: An Empirical investigation" ,Accounting and Business Research, Vol. 23, Summer, pp. 395-411.

- 35- Hudaib, M. And Haniffa, R., (2002), "An Empirical Investigation of Audit Perceptions Gap in Saudi Arabia", Discussion Papers in Accountancy and Finance University of Exeter. pp1-37
- 36- Koh, H.C. and Woo, E. (1998), "The Expectation Gap in Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 13, No. 3, pp. 147-181.
- 37- Lee T., (1994), "Financial Reporting Quality Labels" Accounting, Auditing and Accountability Journal ,Vol. 7, No. 2, pp.30-49.
- 38- Lee, T.H, Gloeck J.D. and Palaniappan, A.K. (2007). The audit expectation gap: An empirical study in Malaysia. The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, 7(1), pp 1-15.
- 39- Lee, T. H and Azham, Md. A. (2008). The audit expectation gap: A review of the contributing factors, Journal of Modern Accounting and Auditing, Aug., Vol. 4, No.8pp 30-37
- 40- Liggio 'The Expectation Gap : The Accountant's Waterloo' (1974) Journal of Contemporary Business Volume 3 No 3, pp 27-44.
- 41- Lowe, D. Jordon, (1994), "The expectation gap in the legal System: perception differences between auditors and judges", Business Journal Of Applied Research, Vol. 10 No. 3, pp. 39-44.
- 42- Mautz, R.K. and sharaf, H.A. " the philosophy of auditing "twelfth edition :American accounting association" USA "1985".
- 43- Mcenroe, John .E. And Martens, Stanley .C. (2001), "Auditors' and investors' perceptions of the 'Expectation Gap'", Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, pp. 345-358.
- 44- Miller GAAS Update Service, (2004), " Practice Alert 2004-01:Illegal Acts", 12/30/2004, Vol. 4 pp1-7.
- 45- Monroe, Gray S; Woodliff, David R. (1994) An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence, Accounting & Finance 34 (1): 47-74.
- 46- Maureen N., "Corporate Governance and Client investing", Journal of Accountancy, January, 2004.
- 47- Pierce, B. And Kilcommins, M., (1996), "The Audit Expectation Gap: The Role Of Auditing Education", DCUBS Research Paper Series, No. 13, DCUBS Dublin, available at: http://www.dcu.ie/dcubs/research_papers/index.shtml

- 48- Porter, B. (1993), "AN Empirical Study of the Audit Expectation – Performance Gap", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, 1993.
- 49- Porter, B. And Gowthorpe, C. (2004). Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh* pp 1-142.
- 50- Porter, Brenda, (1993), "AN Empirical Study of the Audit Expectation – Performance Gap", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.
- 51- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. And Cooper, C. (1998), "The Impossibility of Eliminating The Expectations Gap: Some Theory And Evidence", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, pp. 299-330.
- 52- Teck Heang Lee, Dr. Azham Md. Ali & Shamini Kandasamy, *Towards Reducing the Audit expectation Gap Possible Mission?*, *Accounting Today* , February 2008.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

استبيان

الأستاذ الفاضل:

بعد التحية:

تعد هذه الاستبانة وسيلة جمع البيانات الأساسية لبحث مقدم لقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق وذلك كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان " العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية دراسة ميدانية " ،

وذلك من خلال اختبار فرضية رئيسية واحدة وهي :لا توجد عوامل تؤثر على فجوة التوقعات في سورية.

وذلك من خلال تقسيمها إلى ثلاثة فرضيات فرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد عوامل متعلقة بمراجع الحسابات تؤثر على فجوة التوقعات في سورية

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد عوامل متعلقة بتوقعات المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات لمسؤوليات مراجع الحسابات تؤثر على فجوة التوقعات.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد عوامل تتعلق بالمنظمات المهنية تؤثر على فجوة التوقعات .

ويتوقف اختبار هذه الفرضيات ودراسة النتائج على الدعم المقدم من قبلكم من خلال المشاركة في استكمال الاستبانة وإغنائها بآرائكم القيمة والدقيقة والتي تساعدنا على التوصل إلى الأهداف التي نطمح إلى التوصل إليها من خلال بحثنا هذا .

علماً أن المعلومات المقدمة من قبلكم ستعامل سرية ولن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث العلمي.

شاكرين لكم تعاونكم،،،،،

إعداد الطالبة

إيمان عصفور

بإشراف الأستاذ المساعد الدكتور

عصام قريط

الجزء الأول: بيانات عامة:

يتضمن هذا القسم بعض الاستفسارات عن المعلومات الشخصية التي ستستخدم لأغراض الدراسة الميدانية :

١- طبيعة العمل : () مراجع حسابات () مستفيد من خدمات مراجع الحسابات

٢- آخر مؤهل علمي حاصل عليه :

- () معهد متوسط
- () بكالوريوس
- () ماجستير
- () دكتوراه
- () مؤهل آخر الرجاء ذكره

٣- التخصص : () محاسبة () إدارة أعمال
() مصارف وتمويل () أخرى الرجاء ذكره

٤- عدد سنوات الخبرة :

- () أقل من ٥ سنوات
- () من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
- () من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة
- () من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة
- () ٢٠ سنة فأكثر

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

فيما يلي الفقرات التي تخص فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات، ضع إشارة x في المربع الذي يتوافق مع وجهة نظرك، مع مراعاة أنه لا يجوز وضع أكثر من علامة لنفس الفقرة.

المحور الأول:

العوامل المرتبطة بالمراجعين والمؤثرة على فجوة التوقعات مصداقية

رقم	السؤال	غير موافق بشدة 1	غير موافق 2	محايد 3	موافق 4	موافق بشدة 5
١	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية					
٢	تعيين مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة					
٣	عزل مراجع الحسابات من قبل إدارة المنشأة					
٤	تحديد أتعاب من قبل إدارة المنشأة					
٥	وجود مصالح اقتصادية للمراجع مع إدارة المنشأة					
٦	الفترة الزمنية لتعامل المراجع مع العميل					
٧	ازدياد حجم منشأة التدقيق					
٨	استقلال مراجع الحسابات					
٩	جودة المراجعة					
١٠	تعليم المراجعين					
١١	إكساب المراجعين المهارات المناسبة					
١٢	المنافسة بين مكاتب المراجعة					
١٣	أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية					
١٤	الاشتراك في برامج التعليم المستمر					
١٥	تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء من قبل مكتب المراجعة					
١٦	قيمة أتعاب مراجع الحسابات					

المحور الثاني:

الهدف من الأسئلة التالية اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد عوامل تتعلق بالمستفيدين من خدمات مراجعة الحسابات وتؤثر في فجوة التوقعات.

رقم	السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات					
٢	ضمان عدالة القوائم المالية					
٣	اكتشاف حالات الغش والخطأ الجوهرية					
٤	اكتشاف حالات الغش والخطأ غير الجوهرية					
٥	الإنذار المبكر عن قدرة الشركة على الاستمرار					
٦	اكتشاف التصرفات غير القانونية					
٧	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة					
٨	تقديم البيانات الضريبية لعملائه					
٩	تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل الاقتراح لا الإلزام					
١٠	تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة					

المحور الثالث :

الهدف من هذه الأسئلة اختبار الفرضية الثالثة : لا توجد عوامل مرتبطة بالمنظمات المهنية وبين أثرها على فجوة التوقعات في سورية .

الرقم	السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة
١	قيام المنظمات المهنية بدراسة توقعات المستفيدين المعقولة والعمل على إصدار المعايير المناسبة الملزمة لتلك التوقعات.					
٢	مدى فرض المنظمات المهنية عقوبات على مراجعي الحسابات.					
٣	قيام المنظمات المهنية بإصدار معايير المراجعة المناسبة و قواعد السلوك المهني المناسبة لمواكبة التغييرات المتسارعة و المستجدة.					
٤	مدى وجود برامج رقابة الأداء المهني تحت إشراف المنظمات المهنية.					
٥	قيام المنظمات المهنية بإصدار نشرات لتوعية مستخدمي القوائم المالية توضح فيها مسؤوليات المراجع .					

Executive Summary in English

FACTORS AFFECTING THE EXPECTATION GAP IN SYRIA

(FIELD STUDY)

***PREPARED BY : EMAN MOFAQ ASFOUR**

***UNDER THE SPONSORSHIP OF D.ESSAM QREET**

SUMMARY OF THE STUDY

This study aimed to identify the factors that affecting the expectations gap in the audit environment through a field study in Syria.

To achieve the objectives of the study questionnaire was designed based on the previous studies, this questionnaire distributed to a sample from the auditors and a sample of the beneficiaries of the audit service in Syria is the most important findings of the researcher in this field study:

1 - influenced the expectations gap in an environment audit Syrian by many factors, both factors associated with the auditors and the beneficiaries of the audit service and the factors associated with the audit profession and the authorities concerned.

2 - There is no statistically significant differences between the opinions of the beneficiaries of the service audit and auditors about the factors associated with the auditors and users of the audit service and concerned the audit profession.

The researcher presented a series of recommendations, including:

1. Strengthen the independence of auditors and to save them all compromise their independence at risk
2. Increase the effectiveness of communication and information on the role of reference and its responsibilities to the beneficiaries of the audit service.
3. Have to concerned authorities career audit to rewrite the rules and the laws governing the duties and responsibilities of references derived from the nature of the profession and the pulse in addition to the establishment of continuing education programs and scientific conferences and commit its members to participate in it to upgrade its members and ensure informing them of all developments relating to their work