The Impact of Unreasonable Expectations of the Financial Statements Users on the Audit Expectations Gap in Palestine

«أثر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية على فجوة توقعات التدقيق في فلسطين»

د.زهران «محمد علي» دراغمة*
أ. ساهـــــر محمـــــد عقـــل**

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد بنية فجوة التوقعات غير المعقولة في فلسطين حول مسؤوليات مدقق الحسابات، وأهداف التدقيق والمنفعة منه، والمهنة بشكل عام من خلال استقصاء أراء مستخدمي البيانات المالية في فلسطين، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانه تتضمن أسئلة صممت خصيصاً للإجابة عن فرضيات الدراسة، وقد تم توزيع (300) استمارة استبانه على عينة من مستخدمي البيانات المالية الداخليين، والخارجيين وبلغ عدد الاستبيانات المستلمة والمستوفاة الشروط (232) ويمثل هذا العدد (77.33%) من الاستمارات الموزعة، وقد استخدم الإحصاء الوصفي، واختبارت، والاختبارات اللامعلميه (Kruskal - Wallis) لأغراض التحليل، وكان من أهم نتائج الدراسة أن فجوة التوقعات غير المعقولة موجودة في فلسطين حول مسؤوليات مدقق الحسابات، ومنافع وأهداف التدقيق، وبعض القضايا المتعلقة بالمهنة بشكل عام، ووجد بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط آراء المستجوبين فيما يتعلق ببنية فجوة التوقعات غير المعقولة.

الكلمات الدالة : فجوة التوقعات (التوقعات غير المعقولة)، ومسؤوليات المدقق، وأهداف التدقيق.

* استاذ مساعد، جامعة القدس
** محاضر متفرغ، جامعة القدس

«The impact of unreasonable expectations of the financial statements users on the audit expectations gap in Palestine»

Dr. Zahran Daraghmeh *
Mr. Saher Mohammed Aqel **

ABSTRACT

This paper aims to determine the structure of unreasonable expectation gap in Palestine by evaluating the perceptions of financial statements users' in Palestine about auditor responsibilities, goals and usefulness of auditing, and the lack of knowledge about auditing profession in general. To achieve this goal questionnaire was established including items were designated to answer the hypotheses of the study. (300) questionnaires were distributed for the internal and external users of financial statements. (232) questionnaires were reached. This number represents (77.33%) of the distributed questionnaires. Descriptive, T-test, and Non-Parametric test were used Specifically Kruskal –Wallis. The results of study found evidence of a wide unreasonable audit expectation gap in Palestine. In the areas of auditor responsibility, audit benefits and goals, and some issues that related to audit profession in general, furthermore, the study found that there are significant statistical differences in the average of correspondent opinions about the structure of unreasonable expectation gap.

Key Words: Expectation Gap, Responsibility of Auditor, Goals of Auditing.

*Assistant professor, Al Qudes University
**Lecturer , Al Qudes University

مقدمة

الهدف الرئيس لمهنة تدقيق الحسابات هو منح الثقة للبيانات المالية من خلال رأي فني محايد يبديه مدقق الحسابات الخارجي حول عدالة البيانات المالية، ولكن هناك غموض يحيط بالمهنة حول واجبات، ومسؤوليات المدقق، وأهداف التدقيق أو ما يدعى بفجوة توقعات التدقيق والناتجة عن وجود تباين في توقعات مستخدمي البيانات المالية حول مسؤوليات وواجبات المدقق وبين التزام المدقق لحدود مسؤولياته، وواجباته تبعاً للتشريعات القانونية والمحاسبية، وقد بين (Sullivan and Gay، 1988; Porter، 1993) أن فجوة التوقعات تنشأ لوجود اختلاف حول ما يتوقعه المستفيدون من التدقيق وبين أهداف المهنة الحقيقية، وتعزى هذه الفجوة كذلك إلى عدم معرفة مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات مدقق الحسابات، وتعزى أيضاً لطبيعة تقرير مدقق الحسابات المليء بالمصطلحات الفنية التي لا تُوصل للمستخدم العادي أهداف التدقيق، ومسؤوليات المدقق (Best et al.، 2001).

وفي الحقيقة، إن البيانات المالية المدققة هي من مسؤولية إدارة الشركة، بينما دور المدقق هو منح المصداقية للبيانات المالية المعدة من إدارة المنشاة (Champman، 1992)، وهناك فهم خاطئ لأهداف التدقيق، ومسؤوليات المدقق. إذ يعتقد مستخدمو البيانات المالية وبصورة خاصة الخارجيين أن مدقق الحسابات يقع على عاتقه اكتشاف الغش، والإفصاح عنه في تقريره (Watts and Lys، 1994; Geiger and Epstein، 1994)، ويعتقد المستثمرون أن مدقق الحسابات مسؤول عن حماية مصالحهم من خلال اكتشاف الغش والأخطاء معاً والإفصاح عنهما في تقريره (Brief، 1975; Nelson et al.، 1988; Sikka et al.، 1992)، وبالتالي فإن هناك فجوة ما بين المهنة، وإدراك مستخدمي البيانات المالية حول أهداف التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الحقيقية (Abrams and Tidewell، 1996).

وتطبق فلسطين معايير المحاسبة والتدقيق الدولية كما ورد في المادة رقم (3) من نظام الإفصاح الصادر عن سوق فلسطين للأوراق المالية لعام 2007م[1]؛ وورد في المادة رقم (2)، والمواد من (13 إلى 16) من معيار التدقيق الدولي رقم (240) «مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في البيانات المالية» بأن البيانات المالية المدققة من مسؤولية الإدارة، وأن الخطأ والغش

(1) لمزيد من المعلومات انظر نظام الإفصاح الصادر عن مجلس إدارة سوق فلسطين للأوراق المالية لعام ٢٠٠٧م، والمتاح على الموقع الالكتروني http://www.p-s-e.com.

الموجودين في البيانات المالية أيضاً من مسؤولية الإدارة، بينما مسؤولية المدقق تتمثل في بذل العناية المهنية اللازمة في جمع الأدلة للخروج برأي فني محايد.

ولذلك جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على موضوع فجوة توقعات التدقيق في فلسطين بهدف تقديم دليل عملي من واقع البيئة الفلسطينية وخاصة أن هذا الموضوع من القضايا البحثية المهمة في حقل تدقيق الحسابات على مستوى العالم وذلك لتفاقم هذه المشكلة دولياً، فكثير من الدول استفادت من البحث الميداني من اجل جسر هذه الفجوة، فعلى سبيل المثال لا الحصر فقد بين (McEnroe and Martens، 2001) بأنه تم تقليص الفجوة في أمريكا بفضل البحث المحاسبي لما خرج به من نتائج وتوصيات خدمت المهنة ومشرعيها من خلال التغيير في تقرير مدقق الحسابات من حيث (السهولة، والمحتوى)، وتثقيف المستفيدون من البيانات المالية حول أهداف التدقيق الحقيقية وواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات التشريعية، وفي بريطانيا (Humphrey et al.، 1991) تم الحد من هذه الفجوة بفضل عامل البحث المحاسبي.

مشكلة الدراسة

إن ظاهرة فجوة التوقعات منتشرة في بيئة تدقيق الحسابات بشكل عام، فهي موجودة في أمريكا ولكن بشكل أقل من بقية دول العالم (McEnroe and Martens، 2001)، وموجودة في بريطانيا (Humphrey et al.، 1991)، والأردن (ذنيبات، 2003)، وأيضاً في مصر (Dixon et al.، 2006)، ولبنان (Sidani، 2007)، وفي ماليزيا (Fadzly and Ahmad، 2004)، وفي الصين (Lin and Chen، 2004)، وأيضاً في نيوزلندا (Porter، 1993)، وفي سنغافورة (Best et al.، 2001)، وبالتالي لا يمكن بطبيعة الحال استثناء بيئة تدقيق الحسابات في فلسطين من هذه الظاهرة.

ومن اجل ذلك جاءت هذه الدراسة لتحديد بنية فجوة الجهل حول التوقعات الخاطئة (غير المعقولة)2 لمستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهداف التدقيق، ومسؤوليات المدقق، والمهنة بشكل عام، وذلك من

---

(2) **استخدم مصطلح التوقعات غير المعقولة للإشارة إلى فجوة الجهل أي جهل مستخدمي البيانات المالية حول أهداف مهنة التدقيق، ومسؤوليات مدقق الحسابات، وقضايا متعلقة بالمهنة، ولمزيد من المعلومات انظر دراسة (ذنيبات، ٢٠٠٣)، وأينما ورد مصطلح التوقعات غير المعقولة في هذه الدراسة فيقصد به فجوة الجهل كما ذكر سابقاً.**

خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

أولاً: ما هو مستوى درجة التوقعات غير المعقولة حول أهداف مهنة التدقيق، ومسؤوليات المدقق، والمهنة بشكل عام في البيئة الفلسطينية.

ثانياً ما هي درجة فجوة التوقعات الناتجة عن جهل الأطراف المستفيدة (التوقعات غير المعقولة) عن مهنة تدقيق الحسابات حول أهداف المهنة في البيئة الفلسطينية.

ثالثاً: ما هي درجة فجوة التوقعات الناتجة عن جهل الأطراف المستفيدة (التوقعات غير المعقولة) عن مهنة تدقيق الحسابات حول مسؤوليات المدقق المنبثقة عن التشريعات القانونية والمحاسبية في البيئة الفلسطينية.

رابعاً: ما هي درجة فجوة التوقعات الناتجة عن جهل الأطراف المستفيدة (التوقعات غير المعقولة) عن مهنة تدقيق الحسابات حول مهنة التدقيق بشكل عام في البيئة الفلسطينية.

خامساً: ما هي الحلول المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.

أهداف، وأهمية الدراسة

هدفت هذه الدراسة لتقديم دليل فيما يتعلق بالتوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية حول المهنة، وأهدافها، ومسؤوليات مدقق الحسابات في فلسطين، ويمكن إيجاز أهداف الدراسة من خلال النقاط التالية:

أولاً: تقديم دليل عملي من واقع البيئة الفلسطينية فيما يتعلق ببنية فجوة توقعات التدقيق غير المعقولة، والناتجة عن جهل مستخدمي البيانات المالية الداخليين، والخارجيين حول أهداف التدقيق، ومسؤوليات مدقق الحسابات.

ثانياً: فتح المجال أمام المشرع الفلسطيني لجسر هذه الفجوة، وذلك بعد تحديد نقاط الجهل (أو التوقعات غير المعقولة) حول مهنة التدقيق في فلسطين.

ثالثاً: وضع حلول للحد من فجوة توقعات التدقيق، وذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة في هذا المجال.

وتعتبر هذه الدراسة مهمة من وجهة نظر الباحثين للأسباب التالية:

أولاً: أنها تسعى إلى تقديم أول دليل عملي من واقع البيئة الفلسطينية حول بنية فجوة توقعات التدقيق غير المعقولة.

ثانياً: لما قد يكون لنتائجها من أهمية تفيد المشرع الفلسطيني في وضع حلول للحد من هذه الفجوة.

ثالثاً: لأنها تعتبر أساس لبحوث محاسبية أخرى تطبق مستقبلاً على البيئة الفلسطينية في هذا المجال وتتيح للمهتمين التقصي عن آليات للحد من فجوة توقعات التدقيق في فلسطين.

الدراسات السابقة

يعرض هذا الجزء بعض الأدبيات التي اختبرت بنية فجوة توقعات التدقيق في بيئات متعددة، وذلك من خلال قياس جهل مستخدمي البيانات حول أهداف تدقيق الحسابات، ومسؤوليات المدقق.

حيث بينت دراسة (Lee، Ali، and Kandasamy، 2008) بأن لفجوة توقعات التدقيق أثراً سلبياً على المهنة من حيث الثقة بها، والشعور بمصداقيتها، وأيضاً تم الإشارة إلى أن مهنة التدقيق في العالم ما زالت تواجه أزمة شديدة وانتقادات حادة من مستخدمي البيانات المالية بسبب وجود فجوة توقعات التدقيق، ولأغراض دراستهم استخدم المنهج الاستقرائي من خلال مراجعة الأدبيات السابقة في بيئات مختلفة، وخلصت دراستهم إلى أربعة حلول مقترحة لتضييق فجوة تدقيق الحسابات في بيئة التدقيق وهي 1) تثقيف مستخدمي البيانات المالية حول وظائف عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق، وواجباته ومهامه، ويستخدم هذا الإجراء لتضييق فجوة التوقعات غير المعقولة. 2) تبني تقرير مدقق الحسابات التفصيلي لأنه يساعد على تحسين إدراك مستخدمي البيانات المالية حول مسؤوليات المدقق، وأهداف التدقيق، وهذا بدورة يقلل من فجوة التوقعات غير المعقولة. 3) وضع إجراءات تدقيق مهيكلة أو شبه مهيكلة في معايير التدقيق تهدف الى تقليل فجوة الأداء التي قد تنتج عن عجز في أداء المدققين والعجز في معايير التدقيق التي بينت واجبات المدققين الحالية. 4) توسيع مسؤوليات المدقق وتعزيز أدائه حيث أن توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات هي أفضل وسيله لمقابله توقعات مستخدمي البيانات المالية حول المهنة وأهدافها ومسؤوليات المدقق مما قد يساعد على تقليل فجوة الجهل وفجوة الأداء عند تبني هذا الإجراء، أما بالنسبة لتعزيز أداء المدقق فيتم عن طريق تطوير معايير للأداء تساهم في الحد من فجوة الأداء في التدقيق[3].

(3) لمزيد من المعلومات حول طرق تضييق فجوة توقعات التدقيق انظر دراسة (Koh، and Woo، 1998).

وهدفت دراسة (Haniffa، and Hudaib، 2007) إلى اختبار فجوة توقعات التدقيق حول العجز في أداء مدقق الحسابات في المملكة العربية السعودية، حيث صممت استبانه لهذا الغرض، واستخدمت المقابلات شبة المهيكلة، وتشير نتائج الدراسة إلى وجود فجوة الأداء في التدقيق فيما يتعلق بمدى قدرة مدقق الحسابات السعودي على إدراك الدور المناط به حسب التشريعات المحاسبية والقانونية في المملكة (أي أن لهم توقعات مغايرة لما هو موجود في معايير التدقيق والتشريعات القانونية) مما يشير إلى وجود عجز في أداءهم للقيام بأعمال التدقيق بالصورة المطلوبة.

وبين (Sidani، 2007) بأن فجوة التوقعات اختبرت في كثير من بلدان العالم إلا أن هناك قصوراً في الدراسات المحاسبية في هذا الجانب في لبنان، ولذلك جاءت دراسته لاختبار بنية فجوة التوقعات ما بين المدققين، ومستخدمي البيانات المالية في لبنان، حيث تم تصميم استبانه لهذا الغرض تضمنت فقرات تقيس مدى إدراك مستخدمي البيانات المالية لواجبات ومسؤوليات المدقق الواقعية، ووجد أن هناك فجوة ما بين فهم المدققين لواجباتهم المناطة إليهم حسب التشريعات القانونية، والمحاسبية من جهة وبين مستخدمي البيانات المالية الذين يعتقدون أن من أحد أهم مسؤوليات مدقق الحسابات اكتشاف الغش، والأخطاء، وهذا ينافي التشريعات القانونية، والمحاسبية. ومن أهم نتائج الدراسة أيضاً أن فجوة توقعات التدقيق موجودة في لبنان وبحدة، وذلك لعدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لواجبات ومسؤوليات المدقق.

وهدفت دراسة 2006(Dixon et al.،) إلى التحقق من أن مستخدمي البيانات المالية في مصر لديهم اعتقاد خاطئ حول مسؤوليات مدقق الحسابات حيث تم تصميم استبانه لهذا الغرض وتم توزيعها على مستخدمي البيانات المالية في مصر، وتضمنت الاستبانه تساؤلات حول واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات لقياس مدى إدراك مستخدمي البيانات المالية لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات بما يتوافق والتشريعات القانونية، والمحاسبية، وتم التوصل إلى أن فجوة توقعات التدقيق موجودة في مصر وخاصة فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق إذ أن المستجوبين يعتقدون أن مدقق الحسابات مسؤول عن اكتشاف الغش ومنع حدوثه، وكذلك اكتشاف الأخطاء ومنع حدوثها، ومسك السجلات المحاسبية، ويعتقدون أن المدقق لا يبدي رأيه المهني عند القيام بالتدقيق، وبينت الدراسة أنه يمكن الحد من فجوة توقعات التدقيق في مصر من خلال تبني تقرير مدقق الحسابات المطول، وتثقيف مستخدمي البيانات المالية حول أهداف التدقيق، وواجبات ومسؤوليات المدقق.

وتطرقت دراسة (جربوع، 2004) لموضوع فجوة توقعات التدقيق من ناحية نظرية حيث أوضح الباحث أن السائد في العالم ما يسمى فجوة الجهل أو التوقعات غير المعقولة، وبين بأن من أهم أسبابها اعتقاد

جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً عن منع الأخطاء والغش واكتشاف حدوثها، وأنه يقوم بمراجعه شاملة لكل عمليات الشركة، وأيضاً تعزى إلى شعور مستخدمي البيانات المالية بان مدقق الحسابات الخارجي غير مستقل عن إدارة الشركة، وبين الباحث أيضاً أن من أحد الأسباب المهمة وراء التوقعات غير المعقولة من قبل مستخدمي البيانات المالية حول مهنة تدقيق الحسابات هو شعورهم بعدم الثقة بالمدقق وبالمهنة، وذلك لعدم وجود من يراقب بصورة مباشره على أعمال التدقيق (أو قصور الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق)، وأشار الباحث إلى أن مجمع المحاسبيين القانونيين في انجلترا وويلز يسيطر عليه تماماً الشركاء الرئيسيون وهم ستة مكاتب تدقيق كبرى. وبين جربوع بأن هناك أربعة سبل متكاملة تعمل على تضييق فجوة التوقعات في عملية التدقيق وهي: 1) تدعيم استقلال المدقق الخارجي من خلال وجود مواد قانونية تعزز ذلك في قانون الشركات لكل دولة. 2) تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق لزيادة جودة الأداء المهني. 3) دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات. 4) زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع.

وكذلك قدم (السديري، والعنقري، 2004) دليلاً من المملكة العربية السعودية يتعلق برصد ملامح فجوة توقعات التدقيق حول مسؤوليات المدقق، ومهام وأهداف التدقيق بين مدقق الحسابات، والأطراف المستفيدة (المديرون الماليون، والمستفيدون من المهنة)، وتم إعداد استبانه وتوزيعها على فئات المستجوبين، وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة توقعات التدقيق بشقيها موجودة في المملكة العربية السعودية كما يلي: أولاً – وجود فجوة التوقعات غير المعقولة الناتجة عن جهل مستخدمي البيانات المالية حول مهام وأهداف التدقيق، ومسؤوليات المدقق. ثانياً – وجود فجوة الأداء، حيث توصلت الدراسة إلى أن المدققين لا يعرفون المهام والمسؤوليات المحددة في المعايير والأنظمة ذات العلاقة عند تدقيق القوائم المالية، وأشار الباحثان إلى أن هذا الأمر في غاية الخطورة، حيث لا يعقل من ممارسي المهنة عدم المعرفة بالمهام والمسؤوليات التقليدية المقررة في المعايير.

أما دراسة Fadzly and Ahmad. (2004) فهدفت إلى قياس درجة فجوة توقعات التدقيق في ماليزيا، وخاصة بعد ما شهدت مهنة المحاسبة من تطورات ملحوظة في ماليزيا عند قيامها بإصدار قانون الإفصاح المالي، وتشكيل مجلس معايير المحاسبة الماليزي في عام 1998م، وتم إعداد استبانه تقيس إدراك مستخدمي البيانات المالية حول أهداف تقرير مدقق الحسابات، ومسؤوليات المدقق، وتوصلت الدراسة إلى أن فجوه توقعات التدقيق موجودة بشكل حاد في ماليزيا، وعزوها إلى أسباب متعلقة بمستخدم البيانات المالية نتيجة جهله بأهداف التدقيق، ومسؤوليات مدقق الحسابات، ودعا الباحثان إلى ضرورة وجود نشرات تصحح الفهم الخاطئ لمستخدمي البيانات المالية حول واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات في ماليزيا.

وهدفت دراسة (Lin and Chen، 2004) لاختبار بنية فجوة توقعات التدقيق في الصين، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانه تضمنت تساؤلات تقيس مدى إدراك مستخدمي البيانات المالية حول واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات التدقيق في الصين فيما يتعلق بأهداف التدقيق، ومسؤوليات المدقق، وعزوا ذلك إلى وجود جهل لدى مستخدمي البيانات المالية حول أهداف التدقيق، ومسؤوليات المدقق تبعاً للتشريعات القانونية والمحاسبية.

وأيضاً دراسة ذنيبات، (2003) فقد هدفت لاختبار بنية التوقعات في مجال التدقيق وطبيعتها وأسبابها، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات ومديري الشركات المساهمة العامة في الأردن، حيث تم تصميم استبانتين تشتملان على مجموعة من الأسئلة مكنت الباحث من الإجابة على مختلف أسئلة البحث، وأظهرت نتائج الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي آراء مدققي الحسابات ومديري الشركات فيما يتعلق بتحديد بعض الواجبات الحالية للمدققين وبعض الواجبات التي يمكن أن يتحملها المدققون، وكذلك فيما يتعلق بتقييم أداء المدققين لبعض الواجبات، وكذلك بينت الدراسة أنه يوجد بعض التوقعات المعقولة وغير المعقولة لكل من المدققين ومديري الشركات، وأن هناك دلائل على وجود ما يسمى فجوة الجهل التي تتعلق بالتوقعات غير المعقولة، وفجوة الأداء التي تتعلق بالعجز في أداء المدققين والعجز في معايير التدقيق التي بينت واجبات المدققين الحالية.

وتناولت دراسة (صالح، 2002) مشكلة فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في مصر، وذلك من خلال تقييم مدى فهم كل من المدققين، والمستثمرين لطبيعة وأهداف عملية التدقيق، عن طريق إجراء مقارنة مباشرة بين فهم كل منهما للمصلحات المستخدمة في تقرير المدقق، والعناصر التي يجب أن يشتمل عليها التقرير النموذجي غير المتحفظ، في ضوء ما ورد بمعيار التدقيق المصري رقم (200) لسنة 2000م، وأوضحت الدراسة أن فجوة التوقعات تتكون من عنصرين أساسيين هما: أولاً – فجوة المعقولية والتي تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع من المدقق إنجازه وبين مدى معقولية إنجاز تلك التوقعات من جانب المدقق. ثانياً – فجوة الأداء وتنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من قبل المجتمع والأداء الفعلي للمدقق، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود فجوة توقعات بين المدققين والمستثمرين بشأن الإفصاح عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي البيانات المالية، وبشأن تحمل المدقق مسؤولية تجاه جميع مستخدمي تقرير التدقيق، وبشأن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، وحول دور المدقق باكتشاف تلاعب وغش الإدارة، وبشأن عدم احتواء البيانات المالية على معلومات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين بالمنشأة.

أما دراسة (Best et al.، 2001) فهدفت إلى اختبار درجة حدة فجوة توقعات التدقيق في سنغافورة، وتم تصميم استبانه تضمنت أسئلة حول قضايا لا تعتبر من واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وتم توجيه هذه الاستبانة لمستخدمي البيانات المالية لقياس إدراكهم حول مسؤوليات المدقق، وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة توقعات التدقيق موجودة في سنغافورة نتيجة لعدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات مدقق الحسابات إذ يعتقدون بأن المدقق مسؤول عن اكتشاف الغش ومنع حدوثه، ومسك السجلات المحاسبية، وإعطاء تأكيد بأن البيانات المالية خالية من الغش والأخطاء، ويعتقدون أن مدقق الحسابات لا يستخدم رأيه المهني في بعض إجراءات التدقيق، وهذا يشير إلى أن فجوة توقعات التدقيق موجودة بشكل كبير في سنغافورة، وعزى الباحثون ذلك إلى جهل مستخدمي البيانات المالية حول مسؤوليات مدقق الحسابات هذا من جهة، وقصر تقرير مدقق الحسابات لكونه فقره من المصطلحات الفنية المبهمة، وبينت الدراسة أنه يمكن الحد من فجوة التوقعات من خلال تبني مدخل تقرير مدقق الحسابات التفصيلي (المطول)، وتوعية المستثمرين حول مسؤوليات مدقق الحسابات.

وأيضاً هدفت دراسة (Pierce and Kilcommins، 1996) إلى اختبار أثر التعليم المحاسبي على تضييق فجوة التوقعات الناتجة عن الفهم الخاطئ لواجبات، ومسؤوليات المدقق وأهداف التدقيق، حيث تم تصميم استبانه وزعت على فئتين رئيسيتين من طلبة المحاسبة، أما الفئة الأولى ممن لم يدرسوا أي مساق تدقيق، والفئة الثانية ممن درسوا مساقات التدقيق (أي ممن لديهم ثقافة معلوماتية حول مهنة تدقيق الحسابات)، وتشير نتائج الدراسة إلى أن فجوة التوقعات غير المعقولة حول واجبات ومسؤوليات المدقق، وأهداف التدقيق قد تلاشت بالنسبة لفئة الطلبة الذين درسوا مساق التدقيق، أما الذين لم يدرسوا أي مساق تدقيق فكان لديهم توقعات غير معقولة حول المهنة، وبالتالي فان للتعليم والتدريب دوراً مهماً في تضييق فجوة الجهل (أو التوقعات غير المعقولة) حول مهنة تدقيق الحسابات.

أما دراسة (Porter، 1993) فهدفت إلى اختبار بنية فجوة توقعات التدقيق في نيوزلندا، حيث تم تصميم استبانه لهذا الغرض، ووزعت على فئات المستجوبين وهم، مدققي الحسابات، والمدقق عليهم (مديري الشركة، والمدير المالي)، والطرف الثالث المستفيد من مهنة التدقيق وهم المستثمرين في الشركات المساهمة العامة، والأكاديميين، والمحامين، ومديري الائتمان في البنوك، وتضمنت الاستبانه فقرات بعضها يعتبر من واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وقسم منها لا يعتبر من واجبات أو مسؤوليات مدقق الحسابات وذلك لقياس إدراك المستجوبين حولها، وبعد تحليل البيانات تبين بأن فجوة توقعات التدقيق موجودة في نيوزلندا وهي بالأحرى ناتجة عن عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لواجبات مدقق الحسابات الحقيقية حيث أن مستخدمي البيانات المالية يعتقدون بأن مدقق الحسابات مسؤول عن اكتشاف

كل الأخطاء والغش وهذا يتنافى مع واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات في نطاق التشريعات القانونية، والمحاسبية.

وكذلك دراسة Humphrey et al.. (1991) التي اختبرت فجوة توقعات التدقيق في بريطانيا، حيث تم تصميم استبانه لقياس مدى إدراك المنتفعين من مهنة التدقيق حول أهداف مهنة التدقيق، وواجبات ومسؤوليات المدقق في حدود التشريعات القانونية والمحاسبية في بريطانيا، وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة توقعات التدقيق موجودة في بريطانيا، وذلك بسبب جهل بعض المستفيدين حول طبيعة وظيفة التدقيق، ومسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والأخطاء والإبلاغ عنة، وبينت الدراسة أن مستخدمي البيانات المالية المدققة يعتقدون أن مدقق الحسابات يقوم بمراجعة شاملة لكل السجلات والمستندات المحاسبية لاكتشاف الأخطاء والوصول إلى الرأي الفني، وبينت الدراسة أن فجوة التوقعات في بريطانيا منخفضة وهي قابلة للتجسير نتيجة لوجود فهم خاطئ لجزء محدود من واجبات، ومسؤوليات مدقق الحسابات.

ويلاحظ من الدراسات السابقة أن فجوة توقعات التدقيق موجودة في كل العالم ولكن بشكل متفاوت، وأيضاً تضمنت من الحلول التي يمكن الاعتماد عليها بهدف تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، وتم استقراء الدراسات السابقة في هذا المجال لبناء خلفية نظرية للدراسة بهدف صياغة متغيرات، وأسئلة الجانب الميداني من هذه الدراسة.

خلفية الدراسة

لتطوير أداة الدراسة (الاستبانه) وصياغة فرضيات الدراسة ليس إلا، فإنه من الأهمية بمكان التطرق لمفهوم فجوة توقعات التدقيق، وفجوة التوقعات المتعلقة بمسؤوليات المدقق، وفجوة التوقعات المتعلقة بأهداف التدقيق وأهميته، وقضايا متعلقة بالجهل حول مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام، وذلك بهدف صياغة أسئلة الاستبانة المخصصة لجمع المعلومات اللازمة لانجاز هذه الدراسة، ولإثراء هذه الدراسة تم التطرق إلى عدد من الوسائل المستخدمة لتضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، وذلك بالاستناد إلى المنهج الاستقرائي في المحاسبة الذي يقوم على استقراء الدراسات السابقة في موضوع ما، واستنتاج العبر منها.

فجوة التوقعات

ظهر مصطلح فجوة التوقعات في الأدبيات المحاسبية للمرة الأولي في دراسة (Liggio، 1974)، وبعدها في دراسة (Porter، 1993) التي عرفت فجوة التوقعات على أنها الفجوة ما بين أداء المدقق الفعلي تبعاً للتشريعات القانونية والمحاسبية، وما يعتقد المجتمع حول أهداف التدقيق، ومسؤوليات مدقق الحسابات، وأشارت أيضاً إلى أن هناك اعتقادات خاطئة من قبل المستفيدين من المهنة حول أهداف التدقيق، وواجبات ومسؤوليات المدقق، أما فيما يتعلق بمكوناتها فقد بين (porter، 1993; Lee، Gloeck، and Palaniappan، 2007) بأن فجوة التوقعات تتكون من جزأين رئيسيين وهما:

أولاً – فجوة التوقعات غير المعقولة وتنتج نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) من مدقق الحسابات انجازه، وبين ما يستطيع مدقق الحسابات انجازه بصوره معقولة حسب معايير التدقيق والتشريعات القانونية أو بسياق أخر تنتج فجوة التوقعات عن جهل المجتمع حول واجبات ومسؤوليات المدقق الحقيقية حسب ما تملية معايير المحاسبة والتدقيق والتشريعات القانونية.

ثانياً – فجوة العجز في الأداء وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين)[4] لما يجب أن يقوم به مدقق الحسابات وبين الأداء الفعلي للمدقق، وتقسم فجوة الأداء إلى قسمين، أ) فجوة العجز في معايير التدقيق وتحدث نتيجة لعدم تحديد المعايير لبعض أهداف التدقيق وواجبات

---

[4] وهنا يتم افتراض بأن المجتمع المالي يمتلك تصورات معقولة عن مهنة التدقيق، ومصطلح معقولة يعني حسب معايير التدقيق والتشريعات القانونية القائمة.

ومسؤوليات المدقق المعقولة حسب ما يمارس واقعياً (وبمعنى أخر تمثل الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصوره معقولة من مدقق الحسابات والمهام المطلوبة منه حسب معايير التدقيق والتشريعات القانونية)، ب) فجوة العجز في أداء المدقق نتيجة لما يمتلكه من تصورات غير معقولة لا تقابل ما هو موجود في التشريعات المحاسبية والقانونية (أو تحدث نتيجة لوجود تباين ما بين الأداء المفترض للمدقق حسب معايير التدقيق والتشريعات القانونية القائمة وبين أداءه الفعلي)[5].

وتعتبر الاعتقادات الخاطئة (التوقعات غير المعقولة) السبب الرئيس في بروز مشكلة فجوة توقعات التدقيق، مثل اعتقاد مستخدمي البيانات المالية أن مدقق الحسابات ضامن لاستمرار الشركة ونجاحها على الرغم أن ليس له أي دور تنفيذي لان الدور التنفيذي يتعارض مع مهمته الأساسية التي تتصف بالاستقلالية والحيادية، وفي الحقيقة فإن مدقق الحسابات مسؤول عن إبداء رأيه في البيانات المالية للشركة التي تعدها الإدارة، ولا يمكن لمدقق الحسابات منع كل عملية غير نظامية أو منع فشل شركة في حين أن الجمهور يعتقد خطأً أن هذا هو واجب المدقق. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة لا بد من وضع أساس علمي لقياس متغيرات الدراسة والتعبير عنها في أداة الدراسة، ولذلك لا بد من التطرق لمقاييس فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤوليات المدقق، والمتعلقة بأهداف التدقيق وأهميته، ومقاييس مقترحه عن الجهل حول المهنة بشكل عام.

أولاً: فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤوليات المدقق

يعتبر عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات مدقق الحسابات حسب التشريعات القانونية والمحاسبية أحد أركان فجوة التوقعات، وتظهر فجوة التوقعات حول مسؤوليات مدقق الحسابات في حال اعتقاد مستخدم البيانات المالية المدققة أن:

(1)- إدارة الشركة غير مسؤولة عن صحة ومصداقية البيانات المالية المدققة (C hampman، 1992; Fadzly and Ahmad، 2004)

(2)-المدقق هو المسؤول الرئيس عن البيانات المالية (Porter، 1993; Epstein and Geiger، 1994).

(3)- المدقق مسؤول عن الغش والمعلومات المضللة في البيانات المالية (4) (Epstein and Geiger، 1994)

(4)- المدقق مجبر على اكتشاف الغش، والأخطاء (Coenen، 2006).

---

[5] لمزيد من المعلومات حول ذلك انظر على سبيل المثال دراسة (Porter، 1993)، ودراسة (لطفي، 2003).

(5)- المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء الموجودة في السجلات المحاسبية، وأنه مسؤول على أن يبين في تقريره كل الأخطاء التي اكتشفها أثناء قيامة بعملية التدقيق (6)(Breif، 1975) .

(6)- المدقق مسؤول عن منع الغش والأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية (Sikka et al.، 1992)

(7)- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن خسارة الشركة في حال فشله في اكتشاف غش أو اختلاس (8) (Lin and Chen، 2004).

(8)- المدقق يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات الشركة المتعلقة بالعام المالي الذي يدقق بياناته (9) (Porter، 1993).

(9)- المدقق مسؤول عن أي ضعف في هيكل نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يدققها (10) (Lin and Chen، 2004)

(10)- المدقق يعطي شهادة قاطعة حول دقة البيانات المالية (Breif، 1975; Porter، 1993).

(11)- الرأي النظيف يعني أن البيانات المالية المدققة صحيحة وخالية من الأخطاء (Porter، 1993).

(12)- مدقق الحسابات مسؤول عن فشل الشركة، وإفلاسها (Baliqa، 1992).

ثانياً: فجوة التوقعات المتعلقة بأهداف التدقيق، وأهميته

ومن أحد أسباب فجوة توقعات التدقيق عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لأهداف التدقيق والمنفعة منه، حيث أن هناك فهم خاطئ من قبل مستخدمي البيانات المالية لأهداف التدقيق والمنفعة منه، وبين (Lin and Chen، 2004) بأنه إذا كان هناك إجماع من قبل مستخدمي البيانات المالية على صحة العبارات التالية فإن فجوة التوقعات حول أهداف التدقيق والمنفعة منه تكون غير موجودة: (1)- ضرورة تعيين مدقق خارجي لإبداء رأيه الفني حول عدالة البيانات المالية. (2)- يهتم مستخدم البيانات المالية بالاطلاع على تقرير مدقق الحسابات للشركة قبل الاعتماد على البيانات المالية بهدف اتخاذ القرار. (3)- يساعد تقرير المدقق على منح الثقة والمصداقية للبيانات المالية. (4)- يساعد تقرير المدقق على تقييم كفاءة عمليات المنشاة. (5)- يساعد تقرير المدقق على إعطاء صورة بأن البيانات المالية قد أعدت تبعاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. (6)- تقرير مدقق الحسابات يعزز الثقة بالبيانات المالية المنشورة. (7)- الهدف الرئيس من عملية التدقيق إبداء رأي فني حول عدالة البيانات المالية المنشورة.

ثالثاً: فجوة التوقعات المتعلقة بالجهل حول مهنة التدقيق

من خلال استقراء الدراسات قام الباحثان بوضع عدد من الفقرات لقياس فجوة التوقعات الناتجة عن الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات، بحيث إذا كان هناك إجماع من قبل مستخدمي البيانات المالية على صحة العبارات التالية فإن فجوة التوقعات المتعلقة بالجهل حول مهنة التدقيق تكون موجودة: (1)- لمدير الشركة الحق في تعديل أي فقرة في تقرير مدقق الحسابات. (2)- يصادق محاسب الشركة على تقرير المدقق. (3)- مدقق الحسابات الداخلي شخص مستقل عن الشركة. (4)- يحق لمدير الشركة أن يوكل المدقق الداخلي للقيام بأعمال تدقيق الشركة. (5)- مدقق الحسابات الخارجي شخص غير مستقل عن الشركة. (6)- يتم إعداد البيانات المالية حسب معايير المحاسبة الفلسطينية (في الواقع لا يوجد معايير محاسبية فلسطينية). (7)- يتراوح تقرير مدقق الحسابات من أربع إلى ست صفحات. (8)- يحق للمدقق الداخلي أن يغير في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

طرق تضييق (جسر) فجوة التوقعات

يمكن الحد من فجوة توقعات التدقيق باستخدام عدة طرق، ومن خلال استقراء الدراسات السابقة فقد تم حصرها بما يلي:

أولاً - تبني تقرير مدقق الحسابات التفصيلي (أو المطول)، لأنه يبين لمستخدمي البيانات المالية مسؤوليات المدقق، وأهداف التدقيق، وهذا بدورة يقلل فجوة التوقعات غير المعقولة (Lee، Ali، and Kandasamy، 2008; Koh، and Woo، 1998; Dixon et al.، 2006; Best at al.، 2001). وأيضاً يرى (Al-Angari، 2003) أن استخدام مصطلحات غير معرفه بدقه في تقرير المدقق (مثل مصطلح «رأي صادق وعادل») يساعد على وجود فجوة التوقعات، وبالتالي يجب وضع تفسيرات واضحة لجميع مصطلحات مدقق الحسابات، وأيضاً يجب صياغة تقرير مدقق الحسابات بلغه واضحة وسهله الفهم.

ثانياً - تثقيف مستخدمي البيانات المالية حول وظائف عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق، وواجباته ومهامه، ويستخدم هذا الإجراء لتقليل فجوة التوقعات غير المعقولة وذلك عن طريق النشرات، أو عقد الدورات، أو المؤتمرات، (Lee، Ali، and Kandasamy، 2008; Koh، and Woo، 1998 Dixon et al.، 2006; Fadzly، and Ahmad، 2004; Best at al.، 2001; Pierce and Kilcommins، 1996)، ويمكن نشر الثقافة حول مهنة التدقيق من خلال زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع (جربوع، 2004)، وبين (راضي، 1999) أيضاً أنه

يمكن تضييق فجوة توقعات التدقيق من خلال زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مدقق الحسابات ومسؤولياته.

ثالثاً - دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات (جربوع، 2004)، وهذا الإجراء يحد من فجوة الأداء.

رابعاً – وضع إجراءات تدقيق مهيكلة أو شبه مهيكلة في معايير التدقيق بهدف تقليل فجوة الأداء التي قد تنتج عن عجز في أداء المدققين والعجز في معايير التدقيق التي بينت واجبات المدققين الحالية، (Lee، Ali، and Kandasamy، 2008; Koh، and Woo، 1998)، وهذا الإجراء يحد من فجوة الأداء.

خامساً - توسيع مسؤوليات المدقق وتعزيز أدائه حيث أن توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات هي أفضل وسيله لمقابله توقعات مستخدمي البيانات المالية حول المهنة وأهدافها ومسؤوليات المدقق مما قد يساعد على تضييق فجوة الجهل وفجوة الأداء عند تبني هذا الإجراء (راضي، 1999)، أما بالنسبة لتعزيز أداء المدقق فيتم عن طريق تطوير معايير للأداء تساهم في الحد من فجوة الأداء في التدقيق، (Lee، Ali، and Kandasamy، 2008; Koh، and Woo، 1998)، وكذلك تدعيم استقلال المدقق الخارجي من خلال وجود مواد قانونية تعزز ذلك في قانون الشركات لكل دولة (راضي، 1999؛ وجربوع، 2004).

سادساً - تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق لزيادة جودة الأداء المهني (راضي، 1999؛ وجربوع، 2004).

فرضيات الدراسة

بناءً على ما ورد في الدراسات السابقة، وخلفية الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى(H01) : لا يوجد توقعات غير معقولة من قبل مستخدمي البيانات المالية حول أهداف مهنة التدقيق، ومسؤوليات المدقق، والمهنة بشكل عام في البيئة الفلسطينية.

وتحتوي هذه الفرضية على ثلاث فرضيات فرعيه هي:

H01-1: لا يوجد فجوة توقعات غير معقولة ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من البيانات المالية المدققة حول مسؤوليات مدقق الحسابات.

H01-2: لا يوجد فجوة توقعات غير معقولة ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من البيانات المالية المدققة حول الأهمية، والمنفعة من تدقيق الحسابات.

H01-3: لا يوجد فجوة توقعات غير معقولة ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من البيانات المالية المدققة حول بعض القضايا المتعلقة بالمهنة.

الفرضية الثانية(H02) : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بالتوقعات غير المعقولة (فجوة الجهل) حول أهداف مهنة التدقيق، ومسؤوليات المدقق، والمهنة بشكل عام في البيئة الفلسطينية.

وتحتوي هذه الفرضية على ثلاث فرضيات فرعيه هي:

H02-1: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لمسؤوليات مدقق الحسابات.

H02-2: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لأهداف التدقيق، والمنفعة منه.

H02-3: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لبعض القضايا المتعلقة بالمهنة.

منهجية الدراسة

تم تصميم أداة الدراسة (الاستبانة) من خلال الرجوع إلى الأدبيات المحاسبية، ونتائج الدراسات السابقة في مجال فجوة التوقعات، واستقرائها للخروج بمقياس قادر على الإجابة عن تساؤلات الدراسة، والمتعلقة بفجوة توقعات تدقيق الحسابات في فلسطين، ووزعت الاستبانه باليد على فئات المستجوبين، وقد قسم الاستبيان إلى عدة أقسام وهي، القسم الأول: يتضمن أسئلة عامه، واستكشافية الهدف منها تحديد خصائص أفراد عينة الدراسة، أما القسم الثاني فتناول الأسئلة المستخدمة للإجابة على فرضيات الدراسة وهي:

أولاً: لاختبار مدى وجود فجوة توقعات ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من مهنة تدقيق الحسابات حول مسؤوليات مدقق الحسابات تم صياغة الفقرات (1، و3، و5، و6، و10، و12، و14، و15، و17، و20، و21، و22، و23، و27، و29).

ثانياً: لاختبار مدى وجود فجوة توقعات ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من مهنة تدقيق الحسابات حول منافع وأهداف تدقيق الحسابات تم صياغة الفقرات (4، و7، و8، و11، و16، و19، و25).

ثالثاً: لاختبار مدى وجود فجوة توقعات ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من مهنة تدقيق الحسابات حول بعض القضايا المتعلقة بالمهنة تم صياغة الفقرات (2، و9، و13، و18، و24، و26، و28، و30).

مجتمع وعينة الدراسة

يحتوي مجتمع الدراسة على مزيج من عدة شرائح تقطن مدينة رام الله، والقدس وتتمثل بما يلي:

أولاً- المستخدمون الداخليون للبيانات المالية المدققة وهم: المديرون الماليون، والمحاسبون داخل الشركة، ومديرو الأقسام الأخرى)،

ثانياً- الأطراف الخارجية المستفيدة من عملية التدقيق أي مستخدمو البيانات المالية الخارجيون وهم: (المستثمرون، ومديرو الأقسام في البنوك، والمحامون).

أما عينة الدراسة فقد تكونت من (300) مستجوباً تم اختيارهم بصوره عشوائية كما هو موضح في الجدول رقم (1)، وقد وزعت الاستبيانات بالتساوي بين شرائح مجتمع الدراسة، وذلك للوصول إلى وضع أكثر تناسقاً عند مقارنة المتوسطات؛ حيث حصلت كل شريحة على (50) استبيانه، أما نسبة الاستبيانات المستردة فقد بلغت (77.33%) أي بواقع (232) استبيانه.

الجدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة، ونسبة الاستمارات المستردة من كل فئة

شرائح المستجوبون	الفئة الفرعية	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	نسبة الاستمارات المستردة
المستخدمين الداخليون	المديرون الماليون	50	32	64%
	مديرو الأقسام الأخرى	50	45	90%
	المحاسبون	50	46	92%
المستخدمون الخارجيين	المستثمرون	50	41	82%
	مديرو الأقسام في البنوك	50	32	64%
	المحاميين	50	36	72%
المجموع		300	232	77.33%

التحليل الإحصائي ونتائج الدراسة

بهدف تحليل البيانات المجمعة تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد جرى التحليل عند مستوى دلالة إحصائية 0.05، ولزيادة دقة إجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانه اعتمد التبويب الخماسي (غير موافق بشدة، وغير موافق، ولا اعرف، وموافق، وموافق بشدة) وأعطيت الأوزان من (1-5) على التوالي للأسئلة الخاصة باختبار فرضيات الدراسة (القسم الثاني من الاستبانه)، ولغايات هذه الدراسة ولأغراض تحليل الإجابات فقد اعتمد الباحثان الأوزان الآتية:

جدول رقم (2): متوسط الآراء، ومقدار فجوة التوقعات

المتوسطات	من 4 إلى 5	من 3 إلى 3.99	من 2 إلى 2.99	من 1 إلى 1.99
فجوة التوقعات	موجودة بشكل حاد	موجودة بشكل كبير	موجودة بشكل متوسط×	غير موجودة

* القيمة ثلاث مقياس (لا اعرف)، ولا اعرف تعني الجهل حول مسؤوليات المدقق، ومنافع وأهداف التدقيق، والمهنة بشكل عام.

صدق الأداة وثبات المقياس

تم اختبار الصدق الظاهري للاستبانة من خلال عرضها على عدد من الأكاديميين في مجال المحاسبة، وأجريت التعديلات الضرورية بناءً على توصياتهم، أما بالنسبة لثبات المقياس فقد احتسب معامل الثبات باستخدام (كرونباخ ألفا) على كل الفئات المستجوبة، حيث كانت نسبته (94.5%) لكل الفقرات معاً، وما نسبته (88.1%) للفقرات المتعلقة بالفجوة حول مسؤوليات مدقق الحسابات، و(75.4%) للفقرات المتعلقة بالفجوة حول منافع وأهداف تدقيق الحسابات، و(83.9%) للفقرات المتعلقة بالفجوة حول بعض القضايا المتعلقة بالمهنة، وتعتبر هذه المعاملات مرضية وجيدة.

خصائص عينة الدراسة

تعرض الجداول (من 3 إلى 7) خصائص عينة الدراسة، ويصف الجدول رقم (3) الفئات المستجوبة تبعاً للعمر، والدرجة العلمية، والتخصص، وقد كانت نسبة المستجوبين الذين تقع أعمارهم بين (21-30) عاماً (29.7%)، أما العمر (31-40) عاماً فقد كانت نسبتها (37.9%)، ومن هم بين (41-50) عاماً فنسبتهم (24.6%)، ومن تزيد أعمارهم عن (50) عاماً فكانت نسبتهم (7.8%)، وفيما يتعلق بالدرجة العلمية فيلاحظ أن ما نسبته (4.3%) حاصلين على ثانوية عامة فما دون، وما نسبته (15.1%) يحملون درجة الدبلوم، وما نسبته (61.6%) يحملون درجة البكالوريوس، و(16.8%) يحملون درجة الماجستير، وأيضاً (2.2%) يحملون درجة الدكتوراه، وفيما يتعلق بالتخصص فيلاحظ أن ما نسبته (56.9%) تخصصهم في مجال العلوم التجارية، و(38.87%) منهم في حقل آخر، وما نسبته (4.3%) لم يحصلوا على أي تخصص.

جدول رقم (3): ملخص لعمر المستجوب، ودرجته العلمية، ومجال تخصصه

أولاً: عمر المستجوب	عدد المشاهدات (N)	لنسبة المئوية (%)
20 عام فاقل	0	0
من 21 إلى 30 عام	69	29.7
من 31 إلى 40 عام	88	37.9
من 41 إلى 50 عام	57	24.6
أكبر من 50 عام	18	7.8
المجموع	232	100
ثانياً: الدرجة العلمية للمستجوب	(N)	(%)
ثانوية عامة فما دون	10	4.3
دبلوم	35	15.1
بكالوريوس	143	61.6
ماجستير	39	16.8
دكتوراه	5	2.2
المجموع	232	100
ثالثاً: تخصص المستجوب	(N)	(%)
في مجال العلوم التجارية	132	56.9
في مجال آخر	90	38.87
لا يوجد أي مؤهل جامعي أو تخصص	10	4.3
المجموع	232	100

ويستنتج من الجدول رقم (4) أن المستجوبين الأكثر استرشاداً بالبيانات المالية هم المديرون الماليون، ويليهم مديري الأقسام الأخرى في الشركة، ومن ثم المحاسبين، ومن ثم مديري الأقسام في البنوك، ويليهم المستثمرون، وأخيراً المحامون، ويلاحظ ان المستثمرين، والمحاميين هم الأقل استرشاداً بالبيانات المالية مقارنة بالفئات الأخرى، وبالمتوسط فإن نسبة الذين يسترشدون بالبيانات المالية هي 82.76%، والذين لا يسترشدون بها نسبتهم 17.24%.

جدول رقم (4): جدول متقاطع لفئات المستجوبين مع مدى استرشادهم بالبيانات المالية

شرائح المستجوبون		الاسترشاد بالبيانات المالية للمنشاة التي ينوى اتخاذ قرار بشأنها							
		غالبا	أحيانا	نادرا	لا يسترشد	يسترشدون		لا يسترشدون	
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	%	التكرار	%
المستخدمين الداخليين	المديرون الماليون	19	9	4	0	32	100%	0	0.00%
	مديرو الأقسام الأخرى	19	12	11	3	42	93.33%	3	6.67%
	المحاسبون	7	13	22	4	42	91.30%	4	8.70%
المستخدمون الخارجيين	المستثمرون	1	11	14	15	26	63.41%	15	36.59%
	مديرو الأقسام في البنوك	6	12	11	3	29	90.63%	3	9.38%
	المحاميين	3	5	9	19	21	58.33%	15	41.67%
المجموع		55	62	71	44	192	82.76%	40	17.24%

أما الجدول رقم (5) فيشير إلى أن المستجوبين الأكثر اطلاعاً على تقرير مدقق الحسابات هم المديرون الماليون، ومن ثم المحاسبون، ويليهم مديرو الأقسام في البنوك، ومن ثم مديرو الأقسام الأخرى في الشركة، ومن ثم المستثمرين، وأخيراً المحاميين، ويلاحظ أن المستثمرين، والمحاميين هم الأقل اطلاعاً على تقرير مدقق الحسابات مقارنة بالفئات الأخرى، وبالمتوسط فإن نسبة الذين يطلعون على تقرير مدقق الحسابات هي 69.40%، والذين لا يطلعون نهائياً 30.60%.

جدول رقم (5): جدول متقاطع لفئات المستجوبين مع مدى الاطلاع على تقرير مدقق الحسابات

شرائح المستجوبون		الاطلاع على تقرير مدقق الحسابات							
		غالباً	أحياناً	نادراً	لا يسترشد	يطلعون		لا يطلعون	
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	%	التكرار	%
المستخدمين الداخليين	المديرون الماليون	13	15	4	0	32	100%	0	0.00%
	مديرو الأقسام الأخرى	8	12	8	17	28	62.22%	17	37.78%
	المحاسبون	8	14	17	7	39	84.78%	7	15.22%
المستخدمون الخارجيين	المستثمرون	2	5	18	16	25	60.98%	16	39.02%
	مديرو الأقسام في البنوك	3	11	10	8	24	75.00%	8	25.00%
	المحاميين	1	5	7	23	13	36.11%	23	63.89%
المجموع		35	62	64	71	161	69.40%	71	30.60%

ويشير الجدول رقم (6) إلى أن ما نسبته 90.63% من المديرين الماليين يفهمون المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية بشكل كامل (كلها مفهومة)، وأن ما نسبته 67.39% من المحاسبين يعتبرونها مفهومة، ويلاحظ بالمتوسط أن ما نسبته 63.79% من مستخدمي البيانات المالية لا يفهمون المصطلحات المستخدمة بالبيانات المالية (كلها، أو معظمها، أو قسم منها غير مفهوم)، وما نسبته 36.21% من مستخدمي البيانات المالية يفهمون جميع المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية.

جدول رقم (6): جدول متقاطع لفئات المستجوبين مع مدى قدرتهم على فهم المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية

شرائح المستجوبون		فهم المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية							
		كلها غير مفهوم	معظمها غير مفهوم	قسم منها غير مفهوم	كلها مفهومة	كلها، أو معظمها، أو قسم منها غير مفهوم		كلها مفهومة	
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	%	التكرار	%
المستخدمين الداخليين	المديرون الماليون	0	0	3	29	3	9.37%	29	90.63%
	مديرو الأقسام الأخرى	4	8	26	7	38	84.44%	7	15.56%
	المحاسبون	0	2	13	31	15	32.61%	31	67.39%
المستخدمون الخارجيين	المستثمرون	11	15	13	2	39	95.12%	2	4.88%
	مديرو الأقسام في البنوك	0	5	12	15	17	53.13%	15	46.87%
	المحامين	10	13	8	0	36	100%	0	0.00%
المجموع		25	48	75	84	148	63.79%	84	36.21%

أما الجدول رقم (7) فيشير إلى أن ما نسبته 28.45% من المستجوبين يفهمون جميع المصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات، وما نسبته 71.55% لديهم فهم قليل أو معدوم حول المصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات، ومما يثير الانتباه أن ما نسبته 50% من المحاسبين ليس لديهم مقدرة على فهم جميع المصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات، إلا أن المديرين الماليين هم الأكثر إدراكاً وفهماً للمصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات حيث بلغت نسبة المديرين الماليين الذين يفهمون جميع المصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات 81.25%.

جدول رقم (7): جدول متقاطع لفئات المستجوبين مع مدى قدرتهم على فهم المصطلحات المستخدمة تقرير مدقق الحسابات

شرائح المستجوبون		فهم المصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات							
		كلها غير مفهوم	معظمها غير مفهوم	قسم منها غير مفهوم	كلها مفهومة	كلها، أو معظمها، أو قسم منها غير مفهوم		كلها مفهومة	
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	%	التكرار	%
المستخدمين الداخليين	المديرون الماليون	0	1	5	26	6	18.75%	26	81.25%
	مديرو الأقسام الأخرى	7	11	22	5	40	88.88%	5	11.11%
	المحاسبون	0	1	22	23	23	50%	23	50%
المستخدمون الخارجيين	المستثمرون	8	22	10	1	40	97.56%	1	2.44%
	مديرو الأقسام في البنوك	0	8	13	11	21	65.63%	11	34.38%
	المحاميين	7	24	5	0	36	100%	0	0.00%
المجموع		22	67	77	66	166	71.55%	66	28.45%

الإحصاءات الوصفية

تعرض الجداول (من 8 إلى 11) الوسط الحسابي لآراء كل من الفئات المستجوبة على حده حول فجوة التوقعات غير المعقولة الناتجة عن جهلهم حول مسؤوليات مدقق الحسابات، ولمقياس (أو متغير) فجوة توقعات التدقيق الناتجة عن جهلهم حول منافع وأهداف التدقيق، ولمقياس فجوة التوقعات الناتجة عن جهلهم حول تدقيق الحسابات بشكل عام.

ويبين الجدول رقم (8) أن هناك فجوة توقعات ناتجة عن جهل مستخدمي البيانات المالية المدققة حول مسؤوليات مدقق الحسابات إذ بلغ الوسط الحسابي لكل الفقرات (من 1 إلى 15) 3.2 وهو يقع بين الفئة (من 3 إلى 3.99) أي أن فجوة التوقعات حول مسؤوليات المدقق موجودة بشكل كبير في فلسطين حسب رأي جميع فئات المستجوبين، بحيث يعتبر المستثمرون هم الأكثر جهلاً حول مسؤوليات مدقق الحسابات (فجوة

حادة: المتوسط الحسابي 4)، ثم يليهم المحامون (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.73) ثم يليهم مديرو الأقسام الأخرى في الشركة (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.68) ثم يليهم مديري الأقسام في البنوك (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.56)، ثم يليهم المحاسبون (فجوة متوسطة: الوسط الحسابي 2.26)، وأخيراً المديرون الماليون (فجوة التوقعات غير موجودة: المتوسط 1.88).

ومما يلفت الانتباه أن المستجوبين بالمتوسط يرون بأن مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الغش، وأنه مسؤول عن منع الغش في البيانات والسجلات المحاسبية، وأنه يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات الشركة المتعلقة بالعام المالي الذي يدقق بياناته، ويوضح الجدول رقم (8) كثيراً من الاعتقادات الخاطئة حول مسؤوليات مدقق الحسابات كما هو في البنود (من 1 إلى 15)، وأخيراً فإن فجوة التوقعات حول مسؤوليات مدقق الحسابات موجودة بشكل أكبر عند المستخدمين الخارجيين (الوسط الحسابي 3.54) مقارنة بالمستخدمين الداخليين (الوسط الحسابي 2.68).

الجدول رقم (٨): نتائج التحليل الإحصائي الوصفي (الوسط الحسابي) لآراء المستخدمين الداخليين، والخارجيين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات

#	السؤال	متوسط آراء المستخدمين الداخليين				متوسط آراء المستخدمين الخارجيين				المتوسط لكل الفئات
		المديرون الماليون	مديرو الأقسام الأخرى	المحاسبون	المتوسط	المستثمرون	مديرو الأقسام في البنوك	المحامين	المتوسط	
1	الرأي النظيف يعني أن البيانات المالية المدققة صحيحة وخالية من الأخطاء.	2.69	3.56	2.72	3.02	4.24	4.09	4.08	3.95	3.55
2	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء الموجودة في السجلات المحاسبية.	1.97	4.22	2.78	3.10	4.15	4.25	4.44	4.15	3.65
3	مدقق الحسابات الخارجي مسئول عن خسارة الشركة في حال فشله في اكتشاف غش أو اختلاس	2.12	3.93	2.89	3.07	4.07	3.81	3.94	3.75	3.49
4	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن فشل الشركة، وإفلاسها.	1.91	3.73	1.83	2.55	4.34	3.84	3.89	3.77	3.25
5	المدقق الخارجي يعطي شهادة قاطعة حول دقة البيانات المالية.	1.78	3.31	2.28	2.53	4	3.91	3.33	3.55	3.10
6	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يدققها.	1.72	3.58	2.54	2.71	3.76	3.28	3.94	3.47	3.16
7	إدارة الشركة غير مسؤولة عن صحة ومصداقية البيانات المالية المدققة.	1.66	2.87	1.76	2.14	3.24	2.25	2.19	2.25	2.36
8	مدقق الحسابات الخارجي هو المسؤول الرئيس عن البيانات المالية.	2.01	3.42	2.04	2.54	4.02	2.69	3.28	2.97	2.94

9	**مدقق الحسابات الخارجي يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات الشركة المتعلقة بالعام المالي الذي يدقق بياناته.**	1.56	4.01	1.78	2.54	4.20	2.81	4.19	3.40	3.12
10	**مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية.**	1.94	3.73	2.37	2.76	4.05	4.22	3.92	3.93	3.37
11	**مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن الغش والمعلومات المضللة في البيانات المالية.**	1.75	3.98	2.07	2.69	4.22	3.88	3.67	3.69	3.27
12	**مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الأخطاء.**	1.88	3.62	1.78	2.48	4.13	3.84	3.56	3.62	3.12
13	**مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الغش في البيانات والسجلات المحاسبية.**	1.78	3.78	3.37	3.11	3.83	3.31	3.87	3.46	3.38
14	**مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الغش.**	1.75	3.76	1.59	2.43	4.12	4.03	4.08	3.91	3.21
15	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول على أن يبين في تقريره كل الأخطاء التي اكتشفها أثناء قيامة بعملية التدقيق.	1.66	3.71	2.11	2.58	3.66	3.12	3.53	3.22	2.99
	المتوسط لمتغير الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات	1.88	3.68	2.26	2.68	4.00	3.56	3.73	3.54	3.20

ويستنتج من الجدول رقم (9) أن هناك فجوة توقعات ناتجة عن جهل مستخدمي البيانات المالية المدققة حول منافع وأهداف التدقيق إذ بلغ الوسط الحسابي لكل الفقرات (من 1 إلى 7) 2.88 وهو يقع بين الفئة (من 2 إلى 2.99) أي أن فجوة التوقعات حول منافع وأهداف التدقيق موجودة بشكل متوسط في فلسطين حسب رأي جميع فئات المستجوبين، فمثلاً يعتقد المستجوبون بأن تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يساعد على تقييم كفاءة عمليات المنشاة إذ بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال 3.15، ويعتبر المستثمرون الأكثر جهلاً حول منافع وأهداف التدقيق (فجوة كبيرة: المتوسط الحسابي 3.83)، ثم يليهم المحامون (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.27) ثم يليهم مديرو الأقسام الأخرى في الشركة (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.23) ثم يليهم مديرو الأقسام في البنوك (فجوة متوسطة: الوسط الحسابي 2.95)، ثم يليهم المحاسبون (فجوة متوسطة: الوسط الحسابي 2.02)، وأخيراً المديرون الماليون (فجوة التوقعات غير موجودة: المتوسط 1.79)، ومن الأهمية بمكان الإشارة إلى أن المستجوبين بالمتوسط يرون أن تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يساعد على إعطاء صورة فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت تبعاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويعتقد المستجوبون بأن عملية إبداء رأي فني حول عدالة البيانات المالية المنشورة لا يعتبر الهدف الرئيس من عملية التدقيق، ويرون كذلك بأن تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يعزز الثقة بالبيانات المالية المنشورة، ويرون بأن تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يساعد على إعطاء الثقة والمصداقية للبيانات المحاسبية، ويوضح الجدول رقم (9) كثير من الاعتقادات الخاطئة حول منافع وأهداف التدقيق كما هو في البنود (من 1 إلى 7)، وأخيراً فإن فجوة التوقعات حول منافع وأهداف التدقيق موجودة بشكل أكبر عند المستخدمين الخارجيين (الوسط الحسابي 3.39) مقارنة بالمستخدمين الداخليين (الوسط الحسابي 2.4).

الجدول رقم (9): نتائج التحليل الإحصائي الوصفي (الوسط الحسابي) لأراء المستخدمين الداخليين، والخارجيين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن الجهل حول منافع وأهداف التدقيق

#	السؤال	متوسط آراء المستخدمين الداخليين				متوسط آراء المستخدمين الخارجيين				متوسط لكل الفئات
		المديرون الماليون	مديرو الأقسام الأخرى	المحاسبون	المتوسط	المستثمرون	مديرو الأقسام في البنوك	المحامين	المتوسط	
1	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء صورة بأن البيانات المالية قد أعدت تبعاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	1.84	3.98	2.72	2.95	4.15	3.75	4.44	4.13	3.50
2	ليس الهدف الرئيس من عملية التدقيق إبداء رأي فني حول عدالة البيانات المالية المنشورة.	2.03	3.49	2.15	2.61	4.44	3.03	4.06	3.90	3.22
3	لا تهتم بالاطلاع على تقرير مدقق الحسابات للشركة قبل الاعتماد على البيانات المالية بهدف اتخاذ القرار.	1.72	2.44	2.00	2.09	2.03	1.19	2.33	1.88	2.09
4	ليس من الضروري تعيين مدقق حسابات خارجي لإبداء رأيه الفني حول عدالة البيانات المالية.	1.50	2.67	1.85	2.06	4.12	1.97	2.50	2.95	2.48
5	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على تقييم كفاءة عمليات المنشاة.	2.03	3.49	1.70	2.44	4.22	3.84	3.72	3.94	3.15
6	تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يعزز الثقة بالبيانات المالية المنشورة.	1.72	2.87	1.98	2.24	3.68	3.25	2.17	3.06	2.62
7	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء الثقة والمصداقية للبيانات المحاسبية.	1.69	3.67	1.72	2.43	4.20	3.62	3.69	3.86	3.10
	المتوسط لمتغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق	1.79	3.23	2.02	2.40	3.83	2.95	3.27	3.39	2.88

ويبين الجدول رقم (10) أن هناك فجوة توقعات ناتجة عن جهل مستخدمي البيانات المالية المدققة حول مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي لكل الفقرات (من 1 إلى 8) 2.91 وهو يقع بين الفئة (من 2 إلى 2.99) أي أن فجوة التوقعات حول مهنة تدقيق الحسابات موجودة بشكل متوسط في فلسطين حسب رأي جميع فئات المستجوبين، ويعتبر المستثمرون الأكثر جهلاً لمهنة تدقيق الحسابات بشكل عام (فجوة كبيره: المتوسط الحسابي 3.93)، ثم يليهم المحامون (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.54) ثم يليهم مديرو الأقسام الأخرى في الشركة (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.42) ثم يليهم مديرو الأقسام في البنوك (فجوة كبيرة: الوسط الحسابي 3.10)، ثم يليهم المحاسبون (فجوة التوقعات غير موجودة: الوسط الحسابي 1.91)، وأخيراً المديرون الماليون (فجوة التوقعات غير موجودة: المتوسط 1.74)، ومما يلفت الانتباه أن المستجوبين بالمتوسط يرون بأن مدقق الحسابات الخارجي شخص غير مستقل عن الشركة، ويعتقدون بأن تقرير مدقق الحسابات يتراوح من أربع إلى ست صفحات، ويعتقدون كذلك أنه يحق لمدير الشركة أن يوكل لمدقق الحسابات القيام بمهام التدقيق للشركة، ويوضح الجدول رقم (8) كثير من الاعتقادات الخاطئة حول المهنة كما هو في البنود (من 1 إلى 8). وأخيراً فإن فجوة التوقعات حول المهنة موجودة بشكل أكبر عند المستخدمين الخارجيين (الوسط الحسابي 3.56) مقارنة بالمستخدمين الداخليين (الوسط الحسابي 2.42).

ويعرض الجدول رقم (11) بنية فجوة التوقعات غير المعقولة في فلسطين حول مسؤوليات مدقق الحسابات، وحول منافع وأهداف التدقيق، وحول المهنة بشكل عام، ويلاحظ أن أكثر مسببات فجوة توقعات تدقيق الحسابات في فلسطين حسب رأي المستجوبين هو متغير الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات إذ بلغ المتوسط الحسابي المجمع لكل فقرات المقياس الموضحة أيضاً في الجدول رقم (8) ما مقداره (3.2)، ويليه متغير الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام إذ بلغ المتوسط الحسابي (2.91)، وأخيراً متغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق إذ بلغ المتوسط الحسابي (2.88)، أما بالنسبة لفجوة التوقعات غير المعقولة في فلسطين، والمعبر عنها بمتغيرات الدراسة الثلاثة مجتمعة (الفجوة حول مسؤوليات مدقق الحسابات، والفجوة حول منافع وأهداف التدقيق، والفجوة حول مهنة التدقيق بشكل عام)، ويلاحظ أن المستثمرين هم الأكثر مساهمة في بروزها (المتوسط الحسابي 3.94)، ويليهم المحامون (المتوسط الحسابي 3.57)، ويليهم مديرو الأقسام الأخرى في الشركة (المتوسط الحسابي 3.51)، ويليهم مديرو الأقسام في البنوك (المتوسط الحسابي 3.30)، ويليهم المحاسبون (المتوسط الحسابي 2.25)، أما المديرون الماليون فلم يكن لهم أي دور في وجود فجوة توقعات التدقيق في فلسطين "أي أن لديهم إدراكاً عالياً فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق، ومنافع وأهداف التدقيق، وفيما يتعلق بالمهنة ويعزز هذه النتيجة إدراكهم للمصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، والمستخدمة في تقرير مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدولين رقم (6)، و(7)"، ويستنتج من التحليل السابق بأن فجوة توقعات تدقيق الحسابات موجودة في فلسطين حول

مسؤوليات مدقق الحسابات، وأهداف التدقيق والمنفعة منه وهذه النتائج تتوافق مع نتائج الدراسات السابقة مثل دراسة (Sidani، 2007) التي أجريت في البيئة اللبنانية، وأيضاً مع نتائج دراسة (Dixon et al.، 2006) التي أجريت في البيئة المصرية، ومع نتائج دراسة (Porter، 1993) التي طبقت في نيوزلندا، ومع نتائج دراسة (Best et al.، 2001) التي طبقت على بيئة تدقيق الحسابات في سنغافورة.

الجدول رقم (10): نتائج التحليل الإحصائي الوصفي (الوسط الحسابي) لآراء المستخدمين الداخليين، والخارجيين فيما يتعلقبفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات

#	السؤال	متوسط آراء المستخدمين الداخليين				متوسط آراء المستخدمين الخارجيين				المتوسط لكل الفئات
		المديرون الماليون	مديرو الأقسام الأخرى	المحاسبون	المتوسط	المستثمرون	مديرو الأقسام في البنوك	المحامين	المتوسط	
1	مدقق الحسابات الخارجي شخص غير مستقل عن الشركة.	1.72	3.51	1.72	2.37	3.90	3.34	3.61	3.64	2.97
2	يتم إعداد البيانات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية الفلسطينية.	1.56	3.04	1.48	2.07	4.05	2.53	3.94	3.57	2.78
3	يتراوح تقرير مدقق الحسابات الخارجي من 4 إلى 6 صفحات.	1.81	3.33	1.98	2.43	3.24	2.72	3.44	3.15	2.77
4	يحق لمدير الشركة تعديل أي فقرة في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.	1.66	2.96	1.85	2.21	4.00	2.81	3.39	3.45	2.79
5	مدقق الحسابات الداخلي شخص مستقل عن الشركة.	2.38	3.80	2.35	2.89	4.10	4.09	4.11	4.10	3.46
6	يحق للمدقق الداخلي أن يغير في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.	1.56	3.67	1.93	2.47	4.05	3.09	3.39	3.55	2.67
7	يحق لمدير الشركة أن يوكل لمدقق الحسابات الداخلي القيام بأعمال التدقيق للشركة.	1.69	3.36	2.35	2.55	3.85	2.75	2.67	3.14	2.82
8	يصادق محاسب الشركة على تقرير التدقيق الخارجي.	1.53	3.69	1.59	2.34	4.24	3.47	3.75	3.85	3.05
	المتوسط لمتغير الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات	1.74	3.42	1.91	2.42	3.93	3.10	3.54	3.56	2.91

الجدول رقم (11): ملخص لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي (الوسط الحسابي) لآراء المستخدمين الداخليين، والخارجيين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق غير المعقولة بشكل عام

#	المتغير	متوسط آراء المستخدمين الداخليين				متوسط آراء المستخدمين الخارجيين				المتوسط لكل الفئات
		المديرون الماليون	مديرو الأقسام الأخرى	المحاسبون	المتوسط	المستثمرون	مديرو الأقسام في البنوك	المحامين	المتوسط	
1	الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات	1.88	3.68	2.26	2.68	4.00	3.56	3.73	3.54	3.20
2	الجهل حول منافع وأهداف التدقيق	1.79	3.23	2.02	2.40	3.83	2.95	3.27	3.39	2.88
3	الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات	1.74	3.42	1.91	2.42	3.93	3.10	3.54	3.56	2.91
	فجوة توقعات التدقيق	1.82	3.51	2.25	2.55	3.94	3.30	3.57	3.51	3.05

بالإضافة إلى ما سبق، فإن الجدول رقم (12) يعرض وصفاً لمتغيرات الدراسة من خلال استخدام التكرارات النسبية ليس إلا، ويلاحظ أن فجوة توقعات التدقيق موجودة بشكل حاد في فلسطين وهذا بدورة يؤكد النتائج السابقة المعروضة في الجداول (من 8 إلى 11).

الجدول رقم (12): نتائج التحليل الإحصائي (التكرارات النسبية) لأراء المستخدمين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق غير المعقولة

السؤال	موافق بشدة		موافق		لا أعرف		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبي %	التكرار	النسبي %	التكرار	النسبي %	التكرار	النسبي %	التكرار	النسبي %
أولاً: متغير الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات 1- الرأي النظيف يعني أن البيانات المالية المدققة صحيحة وخالية من الأخطاء.	25.4		38.8		9.9		16.8		9.1	
2- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء الموجودة في السجلات المحاسبية.	31		38.8		6		12.5		11.6	
3- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن خسارة الشركة في حال فشله في اكتشاف الغش أو الاختلاس.	21.1		37.1		18.5		15.9		7.3	
4- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن فشل الشركة، وإفلاسها.	21.6		30.6		14.2		18.5		15.1	
5- المدقق الخارجي يعطي شهادة قاطعة حول دقة البيانات المالية.	16.4		28.4		18.1		23.3		13.8	
6- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يدققها.	16.4		29.7		20.7		20.3		12.9	
7- إدارة الشركة غير مسؤولة عن صحة ومصداقية البيانات المالية المدققة.	4.3		16.4		16.8		35.8		26.7	
8- مدقق الحسابات الخارجي هو المسؤول الرئيس عن البيانات المالية.	11.2		26.3		23.3		23.3		15.9	
9- مدقق الحسابات الخارجي يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات الشركة المتعلقة بالعام المالي الذي يدقق بياناته.	22.4		24.1		16.4		17.7		19.4	
10- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية.	23.3		29.3		18.5		18.5		10.3	
11- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن الغش والمعلومات المضللة في البيانات المالية.	22.8		28		18.5		14.7		15.9	
12- مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الأخطاء.	16.8		28.9		19.8		19		15.5	

13- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الغش في البيانات والسجلات المحاسبية.	21.1	33.6	18.5	15.1	11.6
14- مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الغش.	21.1	31.9	9.5	21.6	15.9
15- مدقق الحسابات الخارجي مسؤول على أن يبين في تقريره كل الأخطاء التي اكتشفها أثناء قيامة بعملية التدقيق.	15.1	25.9	20.7	19.8	18.5
المتوسط الحسابي لمتغير الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات	19.33	29.85	16.63	19.52	14.63

السـؤال	موافق بشدة	موافق	لا اعرف	غير موافق	غير موافق بشدة
	التكرار النسبي %	التكرار النسبي %	التكرار النسبي %	التكرار النسبي %	التكرار النسبي %
ثانياً: متغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق 1- لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء صورة بأن البيانات المالية قد أعدت تبعاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	29.3	29.7	15.1	13.8	12.1
2- ليس الهدف الرئيس من عملية التدقيق إبداء رأي فني حول عدالة البيانات المالية المنشورة.	19.4	30.6	13.8	24.6	11.6
3- لا تهتم بالاطلاع على تقرير مدقق الحسابات للشركة قبل الاعتماد على البيانات المالية بهدف اتخاذ القرار.	1.7	12.5	12.9	38.4	34.5
4- ليس من الضروري تعيين مدقق حسابات خارجي لإبداء رأيه الفني حول عدالة البيانات المالية.	6	19	15.9	34.9	24.1
5- لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على تقييم كفاءة عمليات المنشاة.	18.5	28	18.1	20.3	15.1
6- تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يعزز الثقة بالبيانات المالية المنشورة.	10.3	18.1	17.7	31	22.8
7- لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء الثقة والمصداقية للبيانات المحاسبية.	17.7	29.7	14.2	21.6	16.8
المتوسط الحسابي لمتغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق	14.70	23.94	15.39	26.37	19.57
ثالثاً: متغير الجهل حول تدقيق الحسابات 1- مدقق الحسابات الخارجي شخص غير مستقل عن الشركة.	16.8	25.4	15.9	21.9	20.3

2- يتم إعداد البيانات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية الفلسطينية.	16.8	19.4	13.4	25.4	25
3- يتراوح تقرير مدقق الحسابات الخارجي ما بين أربع إلى ست صفحات.	9.5	25.9	14.2	33.2	17.2
4- يحق لمدير الشركة تعديل أي فقرة في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.	9.1	25	24.1	22.8	19
5- مدقق الحسابات الداخلي شخص مستقل عن الشركة.	21.1	39.2	15.1	13.4	11.2
6- يحق للمدقق الداخلي أن يغير في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.	11.6	21.6	19.4	28.9	18.5
7- يحق لمدير الشركة أن يوكل للمدقق الداخلي القيام بأعمال تدقيق الشركة.	14.7	26.3	17.7	24.1	17.2
8- يصادق محاسب الشركة على تقرير التدقيق الخارجي.	20.7	24.1	14.7	20.7	19.8
المتوسط الحسابي لمتغير الجهل حول تدقيق الحسابات	15.04	25.86	16.81	23.80	18.53

مناقشة فرضيات الدراسة

لأغراض مناقشة فرضية الدراسة الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) لمتغيرات الدراسة المجمعة (كمتوسطات لفقرات كل متغير من المتغيرات الثلاثة: متغير مسؤوليات المدقق، ومتغير منافع وأهداف التدقيق، ومتغير مهنة التدقيق، ومتوسط كل الفقرات كمقياس لفجوة توقعات التدقيق)، واستخدم اختبار (Kruskal-Wallis) لمعرفة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين بهدف اختبار فرضية الدراسة الثانية، وفيما يلي نتائج اختبار الفرضية الأولى، والثانية:

الفرضية الأولى

أولاً: الفرضية الرئيسة الأولى ونصها "لا يوجد توقعات غير معقولة من قبل مستخدمي البيانات المالية حول أهداف مهنة التدقيق، ومسؤوليات المدقق، والمهنة بشكل عام في البيئة الفلسطينية". بالرجوع إلى الجدول رقم (13) يلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الأولى، وهذا يعني أن فجوة التوقعات غير المعقولة موجودة بدرجة كبيرة في فلسطين، وأن النتائج التي وردت في الجدول رقم (11) تعزز هذه النتيجة.

ثانياً: أما بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى التي نصها "لا يوجد فجوة توقعات غير معقولة ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من البيانات المالية المدققة حول مسؤوليات مدقق الحسابات" فيشير الجدول رقم (13) إلى أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى أي أن هناك فجوة في التدقيق ناتجة عن عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات مدقق الحسابات، وأن النتائج التي وردت في الجدول رقم (8) تعزز هذه النتيجة.

ثالثاً: وبالنسبة للفرضية الفرعية الثانية التي نصها "لا يوجد فجوة توقعات غير معقولة ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من البيانات المالية المدققة حول الأهمية، والمنفعة من تدقيق الحسابات" فيشير الجدول رقم (13) إلى أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية أي أن هناك فجوة في التدقيق ناتجة عن عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لمنافع وأهداف التدقيق، وأن النتائج التي وردت في الجدول رقم (9) تعزز هذه النتيجة.

رابعاً: وفيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة التي نصها "لا يوجد فجوة توقعات غير معقولة ناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من البيانات المالية المدققة حول بعض القضايا المتعلقة بالمهنة" فيشير الجدول رقم (13) إلى أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة أي أن هناك فجوة في التدقيق ناتجة عن عدم إدراك مستخدمي البيانات المالية لبعض القضايا المتعلقة بمهنة التدقيق، وأن النتائج التي وردت في الجدول رقم (10) تعزز هذه النتيجة.

الجدول رقم (13): اختبار (One Sample T-Test) بهدف تحديد فيما إذا كانت متوسطات الإجابات أكبر أو تساوي ادني قيمة لفجوة توقعات التدقيق غير المعقولة*

اسم المتغير	المتوسطات الحسابية	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية
فجوة توقعات التدقيق (وتتكون من):	3.057	10.374	231	0.00
1- فجوة التوقعات حول مسؤوليات مدقق الحسابات	3.197	12.477	231	0.00
2- فجوة التوقعات حول منافع وأهداف التدقيق	2.87	7.052	231	0.00
3- فجوة التوقعات حول مهنة تدقيق الحسابات	2.951	7.476	231	0.00

* تم استخدام قيمة اختبار (Test Value) تساوي متوسط فئة وجود فجوة توقعات بشكل متوسط، ولمزيد حول ذلك انظر الجدول رقم (1)، وتساوي 2.495 (2+2.99+2).

الفرضية الثانية

أولاً: الفرضية الرئيسة ونصها «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بالتوقعات غير المعقولة (فجوة الجهل) حول أهداف مهنة التدقيق، ومسؤوليات المدقق، والمهنة بشكل عام في البيئة الفلسطينية» فيلاحظ من الجداول (من 14 إلى 16) أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 لجميع الفقرات، وبالتالي يتم رفض الفرضية الرئيسة الثانية أي أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية ما بين آراء مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة التوقعات غير المعقولة، وأن قيم المتوسطات الحسابية التي عرضت في الجداول (من 8 إلى 11) تعزز هذه النتيجة.

ثانياً: أما بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى التي نصها «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لمسؤوليات مدقق الحسابات» فيلاحظ من الجدول رقم (14) أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 لجميع الفقرات (من 1 إلى 15) أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستجوبين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لمسؤوليات مدقق الحسابات، وأن قيم المتوسطات الحسابية التي عرضت في الجدول رقم (8) تعزز هذه النتيجة أيضاً.

ثالثاً: أما بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة التي نصها «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لأهداف التدقيق، والمنفعة منه» فيلاحظ من الجدول رقم (15) أن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 لجميع الفقرات (من 1 إلى 7) بمعنى أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستجوبين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لأهداف التدقيق، والمنفعة منه، وأن قيم المتوسطات الحسابية التي عرضت في الجدول رقم (9) تعزز هذه النتيجة.
رابعاً: وبالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة التي نصها «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستفيدين من البيانات المالية فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لبعض القضايا المتعلقة بالمهنة» فيلاحظ من الجدول رقم (16) بأن قيمة المعنوية الإحصائية أقل من 0.05 لجميع الفقرات (من 1 إلى 8) وهذا يعني أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط وجهة نظر المستجوبين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن عدم إدراكهم لبعض القضايا المتعلقة بالمهنة، وأن قيم المتوسطات الحسابية التي عرضت في الجدول رقم (10) تعزز هذه النتيجة.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار (Kruskal-Wallis) لمدى وجود فروق بين آراء المستخدمين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات

#	السـؤال	Chi -Square	DF	Significant
1	الرأي النظيف يعني أن البيانات المالية المدققة صحيحة وخالية من الأخطاء.	44.982	5	0.000
2	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء الموجودة في السجلات المحاسبية.	87.865	5	0.000
3	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن خسارة الشركة في حال فشله في اكتشاف غش أو اختلاس.	68.251	5	0.000
4	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن فشل الشركة، وإفلاسها.	117.934	5	0.000
5	المدقق الخارجي يعطي شهادة قاطعة حول دقة البيانات المالية.	83.404	5	0.000
6	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يدققها.	75.531	5	0.000
7	إدارة الشركة غير مسؤولة عن صحة ومصداقية البيانات المالية المدققة.	55.326	5	0.000
8	مدقق الحسابات الخارجي المسؤول الرئيس عن البيانات المالية.	82.422	5	0.033
9	مدقق الحسابات الخارجي يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات الشركة المتعلقة بالعام المالي الذي يدقق بياناته.	133.889	5	0.000
10	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية.	96.256	5	0.000
11	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن الغش والمعلومات المضللة في البيانات المالية.	108.048	5	0.000
12	مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الأخطاء.	115.600	5	0.000
13	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الغش في البيانات والسجلات المحاسبية.	56.795	5	0.000
14	مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الغش.	134.068	5	0.000
15	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول على أن يبين في تقريره كل الأخطاء التي اكتشفها أثناء قيامة بعملية التدقيق.	79.880	5	0.000
	المتوسط لمتغير الجهل حول مسؤوليات مدقق الحسابات	173.999	5	0.000

الجدول رقم (15): نتائج اختبار (Kruskal-Wallis) لمدى وجود فروق بين آراء المستخدمين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات

#	السـؤال	Chi -Square	DF	Significant
1	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء صورة بأن البيانات المالية قد أعدت تبعاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	86.344	5	0.000
2	ليس الهدف الرئيس من عملية التدقيق إبداء رأي فني حول عدالة البيانات المالية المنشورة.	107.516	5	0.000
3	لا تهتم بالاطلاع على تقرير مدقق الحسابات للشركة قبل الاعتماد على البيانات المالية بهدف اتخاذ القرار.	12.156	5	0.033
4	ليس من الضروري تعيين مدقق حسابات خارجي لإبداء رأيه الفني حول عدالة البيانات المالية.	105.826	5	0.000
5	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على تقييم كفاءة عمليات المنشاة.	117.038	5	0.000
6	تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يعزز الثقة بالبيانات المالية المنشورة.	64.272	5	0.000
7	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء الثقة والمصداقية للبيانات المحاسبية.	121.440	5	0.000
	المتوسط لمتغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق	175.544	5	0.000

الجدول رقم (16): نتائج اختبار (Kruskal-Wallis) لمدى وجود فروق بين آراء المستخدمين فيما يتعلق بفجوة توقعات التدقيق الناتجة عن الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات

#	السـؤال	Chi -Square	DF	Significant
1	مدقق الحسابات الخارجي شخص غير مستقل عن الشركة.	89.420	5	0.000
2	يتم إعداد البيانات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية الفلسطينية.	119.360	5	0.000
3	يتراوح تقرير مدقق الحسابات الخارجي من 4 إلى 6 صفحات.	60.886	5	0.033
4	يحق لمدير الشركة تعديل أي فقرة في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.	95.630	5	0.000
5	مدقق الحسابات الداخلي شخص مستقل عن الشركة.	96.665	5	0.000
6	يحق للمدقق الداخلي أن يغير في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.	103.692	5	0.000
7	يحق لمدير الشركة أن يوكل المدقق الداخلي للقيام بأعمال تدقيق الشركة.	69.751	5	0.000
8	يصادق محاسب الشركة على تقرير التدقيق الخارجي.	128.121	5	0.033
	المتوسط لمتغير الجهل حول مهنة تدقيق الحسابات	175.410	5	0.000

النتائج والتوصيات

سعت هذه الدراسة لاختبار بنية فجوة توقعات التدقيق غير المعقولة في فلسطين من خلال استقصاء آراء مستخدمي البيانات المالية المدققة بواسطة استبانه صممت خصيصاً لهذا الغرض، وتضمنت فقرات تقيس فجوة التوقعات غير المعقولة الناتجة عن عدم إدراك مسؤوليات مدقق الحسابات، وفقرات أخرى تقيس فجوة التوقعات غير المعقولة الناتجة عن عدم إدراك منافع التدقيق، وأخرى لقياس فجوة توقعات التدقيق غير المعقولة الناتجة عن الجهل حول المهنة بشكل عام، وتم توزيع (300) استبانه استرد منها (232) استبانه، واستخدم عدد من الأساليب الإحصائية تتمثل في (المتوسطات الحسابية، والتكرارات النسبية، وOne Sample T-Test، وKruskal-Wallis)، وهدفت هذه الدراسة أيضاً إلى وضع حلول تساهم في تضييق فجوة توقعات التدقيق، وذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة، وكان من أهم نتائج الدراسة أن فجوة توقعات التدقيق غير المعقولة موجودة بشكل حاد في البيئة الفلسطينية، ويلاحظ أن أكثر مسبباتها متغير الجهل حول مسؤوليات التدقيق، ثم يليه متغير الجهل حول المهنة بشكل عام، ثم يليه متغير الجهل حول منافع وأهداف التدقيق، وتشير نتائج الدراسة أيضاً إلى أن مستخدمي البيانات المالية الخارجيين هم الأكثر مساهمة في بروز مشكلة فجوة التوقعات غير المعقولة في فلسطين، وبشكل محدد فإن المستثمرين هم الأكثر مساهمة في وجود فجوة توقعات التدقيق، وذلك لارتفاع نسبة توقعاتهم غير المعقولة عن المهنة مقارنة بالمستخدمين الآخرين، ومن الجدير ذكره أن المديرين الماليين لم يكن لهم أي دور في وجود فجوة توقعات التدقيق غير المعقولة لما يتمتعون به من ثقافة مالية عاليه حول مهنة المحاسبة والتدقيق، أما المحاسبون فكان لهم دور ضئيل في بروز مشكلة فجوة التوقعات في فلسطين، وتشير نتائج الدراسة كذلك إلى أن هناك فروق ذات دلاله إحصائية في متوسط وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بالتوقعات غير المعقولة حول المهنة. فقد لوحظ أن المستخدمين الخارجيين لديهم توقعات غير معقولة حول مسؤوليات المدقق، وأهداف التدقيق والمنفعة منه، والمهنة بشكل عام أكثر من المستخدمين الداخليين، ومن نتائج الدراسة أيضاً أن هناك العديد من المداخل المقترحة التي تساعد في تضييق فجوة توقعات التدقيق مثل تعليم وتثقيف مستخدمي البيانات المالية حول مهنة التدقيق، وتبني تقرير التدقيق التفصيلي، وضع إجراءات تدقيق مهيكلة أو شبه مهيكله (موحده)، وبذلك تكون هذه الدراسة قد قدمت دليلاً حول فجوة التوقعات غير المعقولة من واقع البيئة الفلسطينية بأن التوقعات غير المعقولة حول المهنة منتشرة بشكل حاد في بيئة تدقيق الحسابات في فلسطين، والأكثر مساهمة في بروزها هم المستثمرون، ثم

المحامون، ثم مديرو الأقسام الأخرى في الشركة، ثم مديرو الأقسام في البنوك، وبناءاً على التحليل السابق فان الدراسة تقترح عدداً من التوصيات في هذا الجانب وهي: 1) ضرورة قيام إدارة سوق فلسطين للأوراق المالية على المساهمة في نشر الثقافة المعلوماتية حول مهنة التدقيق في فلسطين للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات غير المعقولة. 2) ضرورة قيام وزارة التربية والتعليم الفلسطينية بإضافة جزء في مساقات الإدارة والاقتصاد التي تدرس في المدارس الفلسطينية حول تدقيق الحسابات بهدف تثقيف المجتمع حول المهنة. 3) توصي الدراسة المشرع الفلسطيني على ضرورة سن قوانين وأنظمة تتطلب تبني تقرير المدقق المطول لأنه يوضح واجبات ومسؤوليات المدقق بشكل أفضل فعلى سبيل المثال قيام سوق فلسطين للأوراق المالية وضع فقره في نظام الإفصاح توجب تبني التقرير المطول. 4) توصي الدراسة جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية المساهمة في نشر الثقافة المعلوماتية، والمساهمة في تحديث القوانين والأنظمة المختصة حول المهنة لتضييق فجوة التوقعات غير المعقولة.

المراجع

أمين السيد لطفي. (2003). رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارة: كلية التجارة – جامعة القاهرة – العدد الأول.

رضا إبراهيم صالح. (2002). تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين – دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس: العدد الثاني. ص ص 115 – 160.

سوق فلسطين للأوراق المالية. (2007). نظام الإفصاح المصادق عليه من قبل إدارة هيئة سوق رأس المال الفلسطينية في جلسته رقم (20) المنعقدة بتاريخ 2006/12/18 بموجب القرار رقم (20/5)، وساري المفعول منذ بداية كانون ثاني من عام 2007.

علي عبد القادر الذنيبات. (2003)، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها: "دليل من الأردن"، مجلة دراسات: العلوم الإدارية، المجلد: 30، العدد: 1، ص ص: 108 – 127.

فهده بنت سلطان السديري، وحسام عبد المحسن العنقري. (2004). رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد 2، ص ص 117 – 151.

محمد سامي راضي. (1999). فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول – دراسة انتقاديه، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الأول، الجزء الثاني.

يوسف محمود جربوع. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد: 12، العدد: 2، ص ص: 367 – 389.

Al-Angari, H. (2003). The True and Fair View Concept: A Critical Evaluation, Journal of Financial and Commercial Studies, Issue 64, Faculty of Commerce at Baniswaif, Cairo University.

Arjomand L. H. (2006). Business Statistics: Lecture Notes, All rights reserved for author. http://business.clayton.edu/arjomand/index.htm.

Baliga W. J. (1992). Auditor not responsible for client's (deepening insolvency) - Brief Article. Journal of Accountancy. Feb 1992. FindArticles.com. 22 Jun. 2007.

Best, Peter J and Buckby, Sherrena and Tan, Clarice (2001) Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore. Managerial Auditing Journal 16(3):pp. 134- 144.

Brief R. P.(1975), the Accountant>s Responsibility in Historical Perspective, the Accounting Review, Vol. 50, No. 2 (Apr., 1975), pp. 285 -297.

Chapman, B (1992), «Limited auditors' liability: economic analysis and the theory of tort law», Canadian Business Law Journal, Vol. 20 pp.180 -214.

Coenen T. L. (2006). Why didn't our auditors find the fraud?. Wisconsin Law Journal. January.

Dixon, R., Soliman, M. & Woodhead, A.D. (2006). An investigation of the expectation gap in Egypt. Managerial Auditing Journal 21(3): 293- 302.

Epstein, M.J., Geiger, M.A. (1994), «Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap», Journal of Accountancy, January, 60 -64.

Fadzly M. N., and Ahmad Z. (2004). Audit expectation gap: The case of Malaysia. Managerial Auditing Journal. Volume 19, Issue 7. PP 897 – 915.

Guy, D., Sullivan, J. (1988), «The expectations gap auditing standards», Journal of Accountancy, Vol. 165 pp.36- 46.

Haniffa R., and H. Hudaib. (2007). Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia. Journal of international accounting, auditing and taxation. Volume 16, Issue 2. PP 179- 206.

Humphrey, C., Mozier, P., Turley, S. (1993), «The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation», Accounting & Business Research, Vol. 23, PP. 395 -411.

International Standard on Auditing number 240 (Revised 2004). The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements. International Auditing and Assurance Standards Board.

Koh H., and E., Woo. (1998). The expectation gap in auditing. Managerial auditing journal. Volume 13. issue 3, PP 147 – 154.

Lee T., S. Kandasamy, and A. Ali. (2008). Towards Reducing the Audit Expectations Gap: Possible Mission. Accounting Today. February. PP 18 – 22.

Liggio, C. D**.** (1974), the Expectation Gap: The Accountants Waterloo, Journal of Contemporary Business, Vol.3, No.3, 27- 44

Lin, J.Z., Chen, F. (2004). An empirical study of audit 'expectations gap' in the Peoples Republic of China», International Journal of Auditing, Vol. 8 No.2, PP 93 -116.

Lys, T. and Watts, R. L. (1994). Lawsuits against Auditors, Journal of Accounting Research, Vol., 32 (Supplement), pp. 65- 93.

McEnroe J. E., and Martens S. C. (2001). Auditor and investor perceptions of the expectation gap. Accounting Horizons. Vol. 15, No. 4, pp. 345 – 358.

Nelson, J., J. Ronen and L. White (1988), Legal Liabilities and the Market for. Auditing Services, Journal of Accounting Auditing and Finance, Vol. 3, No. 3, pp. 255- 285.

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. PP 1 -7.

Porter, B. A. (1993), an empirical study of the audit Expectation-performance gap, accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49–68.

Sidani Yusuf M. (2007). The audit expectation gap: evidence from Lebanon. Managerial Auditing Journal. Vol., 22, No. 3, pp. 288 – 302.

Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H. and C. Cooper (1992). Eliminating the Expectations Gap?, ACCA - Research Report No. 28: London, ACCA.

Tidewell, G. L. and Abrams, A. l. (1996). Auditor's liability and responsibility in finding fraud, Business and Economic Review, Vol. 42, No. 2,. pp. 28–32.

استبانه

السادة ..... المحترمين

تحية وبعد،،،

يقوم الباحثان بإعداد دراسة حول مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من منظور مستخدمي البيانات المالية المدققة، وقد ارتأينا التوجه إليكم بصفتكم اقدر ما يكون على إعطاء المعلومات اللازمة لإعداد الدراسة، أملين منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبانه المرفقة علماً بأن المعلومات هي لأغراض البحث العلمي ليس إلا.

ولكم منا فائق الاحترام والتقدير

الباحثين:

زهران دراغمة، أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة القدس – أبو ديس، دائرة المحاسبة.

ساهر عقل، محاضر في المحاسبة، جامعة القدس – أبو ديس، دائرة المحاسبة.

القسم الأول: الرجاء وضع دائرة حول الإجابة التي تراها مناسبة

(١)– العمر

أ– ٢٠ عام فاقل.
ب– من ٢١ إلى ٣٠ عام.
ج– من ٣١ إلى ٤٠ عام.
د– من ٤١ إلى ٥٠ عام.
هـ– أكبر من ٥٠ عام.

(٢)- الدرجة العلمية

أ– ثانوية عامة فما دون.
ب– دبلوم.
ج– بكالوريوس.
د– ماجستير.
هـ– دكتوراه.

(٣)– التخصص

أ– في مجال العلوم التجارية (اذكره) ----------.
ب– في مجال آخر (اذكره) ----------.
ج___ لا احمل أي مؤهل جامعي (دبلوم، أو بكالوريوس، أو ماجستير...).

(٤)- هل تسترشد بالبيانات المحاسبية (المالية) للمنشاة التي تنوي اتخاذ قرار بشأنها

أ– غالباً
ب– أحياناً
ج– نادراً
د– لا استرشد نهائياً

(٥)- <u>في حال استرشادك بالبيانات المالية</u>، هل تتطلع على تقرير مدقق الحسابات

أ– غالباً
ب– أحياناً
ج– نادراً
د– لا اطلع نهائياً

(٦)- المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية غير مفهومه بالنسبة لك

أ– كلها
ب– معظمها
ج– قسم منها
د– كلها مفهومة

(٧)- المصطلحات المستخدمة في تقرير مدقق الحسابات غير مفهومه بالنسبة لك

أ– كلها
ب– معظمها
ج– قسم منها
د– كلها مفهومة

القسم الثاني: الرجاء وضع إشارة √ في المكان الذي تراه مناسباً

#	السؤال	موافق بشده	موافق	لا اعرف	غير موافق	غير موافق بشده
1	الرأي النظيف يعني أن البيانات المالية المدققة صحيحة وخالية من الأخطاء.					
2	مدقق الحسابات الخارجي شخص غير مستقل عن الشركة.					
3	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء الموجودة في السجلات المحاسبية.					
4	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء صورة بأن البيانات المالية قد أعدت تبعاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.					
5	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن خسارة الشركة في حال فشله في اكتشاف غش أو اختلاس.					
6	مدقق الحسابات الخارجي مسئول عن فشل الشركة، وإفلاسها.					
7	ليس الهدف الرئيس من عملية التدقيق إبداء رأي فني حول عدالة البيانات المالية المنشورة.					
8	لا تهتم بالاطلاع على تقرير مدقق الحسابات للشركة قبل الاعتماد على البيانات المالية بهدف اتخاذ القرار.					
9	يتم إعداد البيانات المحاسبية حسب المعايير المحاسبية الفلسطينية.					
10	المدقق الخارجي يعطي شهادة قاطعة حول دقة البيانات المالية.					
11	ليس من الضروري تعيين مدقق حسابات خارجي لإبداء رأيه الفني حول عدالة البيانات المالية للشركات المساهمة.					
12	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة التي يدققها.					
13	يتراوح تقرير مدقق الحسابات الخارجي من 4 إلى 6 صفحات.					
14	إدارة الشركة غير مسؤولة عن صحة ومصداقية البيانات المالية المدققة.					

15	مدقق الحسابات الخارجي المسؤول الرئيس عن البيانات المالية.					
16	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على تقييم كفاءة عمليات المنشاة.					
17	مدقق الحسابات الخارجي يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات الشركة المتعلقة بالعام المالي الذي يدقق بياناته.					
18	يحق لمدير الشركة تعديل أي فقرة في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.					
19	تقرير مدقق الحسابات الخارجي لا يعزز الثقة بالبيانات المالية المنشورة.					
20	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الأخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية.					
21	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن الغش والمعلومات المضللة في البيانات المالية.					

22	مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الأخطاء.					
23	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول عن منع الغش في البيانات والسجلات المحاسبية.					
24	مدقق الحسابات الداخلي شخص مستقل عن الشركة.					
25	لا يساعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء الثقة والمصداقية للبيانات المحاسبية.					
26	يحق للمدقق الداخلي أن يغير في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.					
27	مدقق الحسابات الخارجي مجبر على اكتشاف الغش.					
28	يحق لمدير الشركة أن يوكل المدقق الداخلي للقيام بأعمال تدقيق الشركة.					
29	مدقق الحسابات الخارجي مسؤول على أن يبين في تقريره كل الأخطاء التي اكتشفها أثناء قيامة بعملية التدقيق.					
30	يصادق محاسب الشركة على تقرير التدقيق الخارجي.					