الجامعة الإسلامية –غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات – دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة – فلسطين

إعداد:

الباحث/ المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي

إشراف:

الدكتور/ عصام محمد إبراهيم البحيصي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية – غزة

2013م–1434هـ

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza
مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا هاتف داخلي 1150

الرقم Ref ج س غ/35/
التاريخ Date 2013/09/17

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ **المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي** لنيل درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل** وموضوعها:

أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات – دراسة تحليلة لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة – فلسطين

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الثلاثاء 11 ذو القعدة 1434 هـ، الموافق 2013/09/17م الساعة الواحدة ظهراً في مبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. عصام محمد البحيصي	**مشرفاً ورئيساً**
أ.د. سالم عبدالله حلس	**مناقشاً داخلياً**
أ.د. يوسف محمود جربوع	**مناقشاً خارجيًا**

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل.**

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي وللدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾ (المجادلة: 11)

صدق الله العظيم

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهداء

*** إلى أمي الحنون ...

*** إلى أبي الغالي ...

*** إلى شقيقاتي العزيزات ...

*** إلى أرواح جميع الشهداء الأكرم منا جميعاً...

*** إلى كل من ساهم في انجاز هذه الدراسة ...

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله أولاً وأخيراً على ما أنعم به علي من نعم كانت خير عون لي على إتمام هذه الرسالة فإن كان هناك توفيق فمن الله وإن كان هناك تقصير فمن نفسي.

أما وقد ألت وبحمد الله هذه الرسالة إلى الانتهاء فلا يسعني إلا أن أتقدم بوافر الشكر والامتنان إلى **أستاذي الفاضل الدكتور/ عصام البحيصي حفظه الله** على على ما أسدل لي من نصح مفيد، وأفاض عليّ بعلم وفير، فكان دوماً يضاعف من همتي، ويشد من أزري حتى خرجت هذه الدراسة في أفضل صورة لها.

كما وأتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من:

الأستاذ الدكتور/ يوسف محمود جربوع

نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية والمالية وعميد البحث العملي – جامعة فلسطين بغزة.

الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس

عميد كلية التجارة – الجامعة الإسلامية بغزة.

على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة العلمية، وإثرائها بالملاحظات البناءة، لإخراجها في أحسن صورة فجزاهما الله عني خير الجزاء.

وأتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من تفضل بمساعدتي وتسهيل مهمتي في إنجاز هذه الرسالة، إليهم جميعًا أتقدم بخالص الشكر وعظيم العرفان.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المحتويات

الرمز	المحتويات	الصفحة
--	آية قرآنية	أ
--	الإهداء	ب
--	الشكر والتقدير	ج
--	قائمة المحتويات	د
--	قائمة الجداول	ح
--	قائمة الملاحق	ط
--	قائمة الاشكال	ي
--	ملخص الدراسة باللغة العربية	ك
--	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	ل
الفصل الأول: الاطار العام للدراسة		
1.1	المقدمة	2
1.2	مشكلة الدراسة	3
1.3	أهمية الدراسة	4
1.4	أهداف الدراسة	5
1.5	فرضيات الدراسة	5
1.6	الدراسات السابقة	6

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.7	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	13
الفصل الثاني: تقرير مدقق الحسابات ومعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل		
--	المقدمة	15
--	المبحث الأول: تقرير مدقق الحسابات	16
2.1.0	تمهيد	17
2.1.1	ماهية تقرير مدقق الحسابات	18
2.1.2	أهمية تقرير مدقق الحسابات	18
2.1.3	الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات	19
2.1.4	التطور التاريخي لتقرير مدقق الحسابات	21
2.1.4.1	تقرير مدقق الحسابات بين الثورة الصناعية إلى العام 1929م	21
2.1.4.2	تقرير مدقق الحسابات بين العام 1930م العام 1988م	24
2.1.4.3	تقرير مدقق الحسابات بين العام 1988م إلى الوقت الحالي	26
--	المبحث الثاني: معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل	29
2.2.0	تمهيد	30
2.2.1	الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل	31
2.2.2	عناصر تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل	31
2.2.3	مقارنة تفصيلية بين تقرير مدقق الحسابات المعدل وتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل	35
2.2.4	نموذج تقرير مدقق الحسابات قبل التعديل (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700) ونموذج تقرير مدقق الحسابات بعد التعديل (المعدل) (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل)	42

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث: فجوة التوقعات في التدقيق		
--	المقدمة	45
--	المبحث الأول: فجوة التوقعات والعوامل التي تساعد على وجودها	46
3.1.0	تمهيد	47
3.1.1	مفهوم فجوة التوقعات	48
3.1.2	سمات فجوة التوقعات	50
3.1.3	مكونات فجوة التوقعات	51
3.1.4	العوامل التي تساعد على وجود فجوة التوقعات	54
1	اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير مدقق الحسابات النظيف يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار	55
2	الشك في استقلال وحياد مدقق الحسابات الخارجي	57
3	مسئولية المدقق عن كشف الغش والأخطاء	58
4	مسئولية المدقق عن كشف الأفعال غير الشرعية	60
5	مدقق الحسابات كضامن لدقة القوائم المالية	62
6	مدقق الحسابات مسئول عن إعداد القوائم المالية	63
7	تقرير مدقق الحسابات	64
--	المبحث الثاني: سبل تضييق فجوة التوقعات في التدقيق	66
3.2.0	تمهيد	67
3.2.1	طرق تضييق (جسر) فجوة التوقعات	68
3.2.1.1	تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية	68

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.1.2	تدعيم استقلال مدقق الحسابات	71
3.2.1.3	توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات وتعزيز أدائه	72
3.2.1.4	تدعيم دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة	73
3.2.1.5	تثقيف وتعليم مستخدمي البيانات المالية	74
الفصل الرابع: منهجية الدراسة		
4.0	المقدمة	77
4.1	أسلوب الدارسة	77
4.2	مجتمع وعينة الدراسة	78
4.3	أداة الدراسة	79
4.4	صدق الإستبانة	80
4.5	ثبات الإستبانة	88
4.6	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	89
الفصل الخامس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة		
5.0	المقدمة	92
5.1	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية	92
5.2	اختبار فرضيات الدراسة وتفسير نتائجها	95
الفصل السادس: النتائج والتوصيات		
6.1	النتائج	111
6.2	التوصيات	112

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6.3	الدراسات المستقبلية المقترحة	113
--	المراجع	114
--	المراجع العربية	115
--	المراجع الأجنبية	117
--	الملاحق	--

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-4)	درجات مقياس ليكرت الخماسي	80
(2-4)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال	81
(3-4)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال	83
(4-4)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال	84
(5-4)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال	85
(6-4)	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	87
(7-4)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	88
(8-4)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	89
(1-5)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	92
(2-5)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	93

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(3-5)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	93
(4-5)	توزيع عينة الدراسة حسب مجال العمل	94
(5-5)	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	94
(6-5)	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	95
(7-5)	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير"	96
(8-5)	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية"	99
(9-5)	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "مسؤوليات وواجبات المدقق"	102
(10-5)	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال"طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق"	105
(11-5)	:نتائج اختبار "التباين الأحادي" – مجال العمل	109

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
1	استبانة الدراسة
2	قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3	قائمة بأسماء شركات التدقيق في قطاع غزة حسب العينة المختارة من سجل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية بغزة لعام 2012م
4	قائمة بأسماء العينة المختارة من الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة
5	قائمة بأسماء مؤسسات التعليم العالي المرخصة العاملة في قطاع غزة والتي تمنح درجة البكالوريوس في المحاسبة

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	مكونات فجوة التوقعات في التدقيق بحسب دراسة (Porter ,1993)	52
2	مكونات فجوة التوقعات في التدقيق بحسب دراسة (الباز، 1999)	53

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير مدقق الحسابات في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، والى مدى مساهمة هذه التعديلات المتعلقة بمسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق في تضييق فجوة التوقعات، وذلك من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات، ومعدي البيانات المالية، والأكاديميين.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة، ولجمع البيانات تم تصميم استبانه وتوزيعها على فئات عينة الدراسة الثلاث، ولغرض اختبار الفرضيات وتحليل البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات ساهمت في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وبالتالي في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة، كما أدت إلي تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة المحافظة على تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل مما قد يساعد على إقبال مستخدمي البيانات المالية على قراءته، وضرورة سن قوانين وأنظمة من قبل المشرع الفلسطيني تتطلب تبني تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل، والأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر مستخدمي البيانات المالية في مختلف البلدان التي تنتسب للاتحاد الدولي للمحاسبين حول هذه التعديلات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Abstract

This study aimed to explore the effect of amendments to International Auditing Standard No (700) "the standard on the auditor's report" in improving audit communication to Audit report users, and aimed to identifying the extent to which this amendments regarding to management's responsibilities, and auditor's responsibilities, duties, and nature, scope, and procedures of the audit result in a smaller expectation gap, from the perspectives of auditors, preparers of financial statements, and academicians.

And for the achievement of the study target the use of the analytic descriptive method took place, Due to its suitability to the nature of the study, and for the collection of data a questionnaire was developed and distributed to a sample of the three specified groups, in addition to analyze the data and to access the results of the study the Statistical Package for Social Science (SPSS) was used.

After the analysis of the questionnaires, The results showed that: the amendments to the International Auditing Standard No (700) Clearly Refers to management's responsibilities, and auditor's responsibilities and duties, and nature, scope, and procedures of the audit, and therefore narrowing the audit expectations gap. and improved the audit communication to the Audit report users.

According to the previous results, a number of recommendations were presented as follows: The importance of Maintaining the audit report according to revised International Auditing Standard No (700), which may help users of financial statements to read it. The importance of enact laws and regulations by the Palestinian legislature requires that the adoption of

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

the audit report according to revised International Auditing Standard No (700), and there is a need for taking the views of the users of the financial statements about the modifications.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة.

1.2 مشكلة الدراسة.

1.3 أهمية الدراسة.

1.4 أهداف الدراسة.

1.5 فرضيات الدراسة.

1.6 الدراسات السابقة.

1.7 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.1 المقدمة:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات من أهم مكونات عملية التدقيق، ويمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وهو الأداة الرئيسية التي يستخدمها مدققي الحسابات للتواصل مع المستخدمين، ويهدف تقرير المدقق لتعزيز مصداقية المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، وتؤكد الأدبيات المحاسبية على هذه القيمة الإعلامية، وتبين أن تقرير المدقق يكاد يكون الوسيلة الرسمية الوحيدة المستخدمة لتثقيف وإعلام مختلف مستخدمي البيانات المالية حول وظيفة التدقيق (Fakhfakh, 2008).

ولكي يحقق تقرير مدقق الحسابات الهدف الأساسي منه فلا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله، حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من إدراك مدلولاته بالشكل المناسب، وبما لا يخالف ما تسعى الجهات المهنية إلى تحقيقه من خلال هذه الرسالة (الذنيبات وآخرون، 2008).

وعلى مدار الزمن، أولت جهات مهنية عديدة، مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من الجهات الأخرى، أهمية خاصة لتقرير مدقق الحسابات، ودأبت على ربط تقرير مدقق الحسابات بأهداف أخرى يسعون لتحقيقها، مثل تقليص فجوة التوقعات في مجال التدقيق، وتقليص مسؤوليات مدقق الحسابات، وتقليل احتمالية تعرضهم للمساءلة القانونية بسبب لغة التقرير أو سوء الفهم لهذا التقرير، ولذلك قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بتقرير مدقق الحسابات، وإجراء العديد من التعديلات والتحسينات على تلك المعايير المرتبطة بشكل التقرير ومحتواه، وجاءت كل هذه التعديلات حتى يصبح تقرير المدقق قادراً على توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل (خداش وآخرون، 2011).

وقد كان آخر هذه التعديلات هو التعديل الذي أجراه الاتحاد الدولي للمحاسبين على معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق والذي أصبح ساري المفعول اعتبارًا من 31 كانون الأول 2006م، ويتطلب هذا المعيار أن يوفر تقرير المدقق تفسيرات واضحة لمسؤوليات المدقق ولمسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وذلك بهدف تحسين فهم المستخدمين للتدقيق، ولمواءمة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية للمدقق والإدارة، بالإضافة إلى موثوقية القوائم المالية المدققة، ولتضييق فجوة التوقعات (IFAC, 2008).

ونظرًا لأهمية التقرير في توصيل نتيجة عملية التدقيق، فإنه كثيرًا ما يخضع للدراسة بين الحين والآخر من أجل تفحص جدوى التعديلات التي تطرأ عليه في تحقيق أهدافها، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتركز على آخر هذه التعديلات وأثرها على تضييق فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.2 مشكلة الدراسة:

أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تعديلاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات، والذي يعد نافذ المفعول إعتباراً من 31 ديسمبر 2006م، ويتطلب هذا المعيار الدولي المذكور، أن يوفر تقرير مدقق الحسابات تفسيرات واضحة لكل من مسؤوليات مدقق الحسابات ومسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وقد أجري هذا التعديل من أجل تحسين فهم المستخدمين لعملية التدقيق، ولمواءمة توقعاتهم مع المسؤوليات الفعلية لمدقق الحسابات والإدارة، بالإضافة إلى موثوقية القوائم المالية المدققة، ولتضييق فجوة التوقعات في التدقيق (IFAC, 2008).

وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن وجود تفسيرات لمسؤوليات مدقق الحسابات والإدارة، وكذلك لطبيعة ونطاق ومحددات التدقيق في تقرير مدقق الحسابات، قد تؤدي إلى فهم أفضل بين المستخدمين للتقرير، وفي المقابل أشارت دراسات أخرى إلى أن تأثير وجود مثل هذه التفسيرات قد يكون بسيطاً أو حتى غير موجوداً (Gold et al., 2012).

وبما أن التحقق من مدى قبول التغيير والتعديل وإدراك جدواه يتطلب الدراسة والبحث، فان هذا التعديل الذي أجري مؤخراً على معيار التدقيق الدولي رقم (700)، يثير التساؤل حول ما إذا كان وجود مثل هذه التعديلات يؤدي في الواقع إلى فجوة توقعات أضيق بالمقارنة مع حالة عدم وجود مثل هذه التعديلات في التقرير.

ومن هنا فإن مشكلة هذه الدراسة يمكن صياغتها بشكل أوضح من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات في تضييق فجوة التوقعات؟

ومن هذا السؤال الرئيسي للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية:

1- ما مدى مساهمة التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وبالتالي في تضييق فجوة التوقعات؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- ما هو أثر التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات الإدارة، على تضييق فجوة التوقعات؟

3- ما هو أثر التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسئوليات وواجبات المدقق، على تضييق فجوة التوقعات؟

4- ما هو أثر التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، على تضييق فجوة التوقعات؟

1.3 أهمية الدراسة:

يمثل تقرير مدقق الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، ولذلك فان توفر الخصائص المناسبة فيه يعتبر من الأهمية بمكان من أجل أن تتم عملية فهم مضمونه ومحتواه والمقصود منه بالشكل المناسب.

ونظرًا لأهمية تقرير مدقق الحسابات، فقد اهتمت العديد من الدراسات في بيئات مختلفة وفي فترات زمنية مختلفة بدراسته ودراسة التعديلات التي أجريت عليه، وبحسب اطلاع الباحث تعتبر هذه أول دراسة استطلاعية أجريت في قطاع غزة بفلسطين حول التعديلات الجديدة على معيار التدقيق الدولي رقم (700) المتعلق بتقرير مدقق الحسابات، والذي أصبح ملزماً للتطبيق اعتبارا من 2006/12/31م.

وتكمن أهمية هذه الدراسة في محاولتها التعرف على آراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة، حول ما إذا كانت هذه التعديلات تؤدي إلى تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وتزيد من فهمهم وإدراكهم بالهدف من التدقيق، ومسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات، كما تقدم هذه الدراسة مقترحات من واقع البيئة الفلسطينية المطبقة للتعديلات الجديدة والمستفيدة من نتائجها بما يخدم الأطراف ذات العلاقة من مدققي الحسابات، ومنتجي ومستخدمي القوائم المالية بمختلف أطيافهم، والمستثمرين وجهات الرقابة والإشراف في فلسطين، وبيان ما إذا كانت هذه التعديلات تخدم حاجاتهم المشتركة وتناسب البيئة الفلسطينية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.4 أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- الوقوف على مدى مساهمة التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وبالتالي في تضييق فجوة التوقعات.

2- التعرف على أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات الإدارة في تضييق فجوة التوقعات.

3- التعرف على أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات وواجبات المدقق في تضييق فجوة التوقعات.

4- بيان أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق في تضييق فجوة التوقعات.

1.5 فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمساهمة في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق الى مستخدمي التقرير".

الفرضية الثانية:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية".

الفرضية الثالثة:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى مسئوليات وواجبات المدقق".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الرابعة:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق".

الفرضية الخامسة:

"لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة حول تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق وأثرها على تضييق فجوة التوقعات".

1.6 الدراسات السابقة:

أولا: الدراسات العربية:

1- دراسة (جمعة، 2011):

يتمثل الهدف الأساسي من هذه الدراسة في التعرف على التغييرات في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل وقياس مدى أهميتها، ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي، والتشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، والممارسة المهنية في الأردن.

وخلاصة نتائج هذه الدراسة تشير إلى أن هناك أهمية للتغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل (700) حول البيانات المالية، وان هناك تأثيرا قويا للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل (700) حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي، والتشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق والممارسة المهنية.

ولذلك أوصت الدراسة بضرورة تطوير محتوى تقرير مدقق الحسابات من أجل أن يعكس المزيد من مسؤوليات المدقق، وبشكل عام تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، والابتعاد عن استخدام اللغة النمطية في تقرير مدقق الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- دراسة (خداش وآخرون، 2011):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل، ومدى مساهمتها في تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات، مما يؤدي إلى تقليل فجوة التوقعات، وذلك من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات، ومعدي البيانات المالية، والمستثمرين، والأكاديميين. وهدفت هذه الدراسة أيضا إلى معرفة مدى أهمية إضافة بعض المعلومات الأخرى إلى تقرير مدقق الحسابات، ومدى وجود توافق بين متطلبات المعيار رقم (700) وقانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م وتعديلاته.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات تعد مهمة من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة. 2- أدت التعديلات إلى تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات. 3- ساهمت التعديلات في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة. 4- أن الفئات المشمولة بالدراسة أبدت رغبتها في إضافة معلومات عن (نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقق عليه، ومستوى المادية الذي اعتمده المدقق أثناء قيامة بعملية التدقيق، ومستوى الحاكمية المؤسسية، والتلاعب في إدارة الأرباح)، إلى تقرير مدقق الحسابات. 5- بينت الدراسة أن هناك تعارضًا بين متطلبات كل من معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير مدقق الحسابات ومتطلبات قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م وتعديلاته حول ما يجب أن يشمله تقرير مدقق الحسابات.

ولذلك أوصت الدراسة بضرورة إضافة معلومات عن (نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية، ومدى اعتماد المدقق عليه، ومستوى المادية الذي اعتمده المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق، ومستوى الحاكمية المؤسسية، والتلاعب في إدارة الأرباح) إلى تقرير المدقق، كما أوصت بضرورة العمل على توحيد متطلبات قانون الشركات الأردني والمتعلقة بتقرير مدقق الحسابات مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700) والمتعلقة بالعناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير مدقق الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- دراسة (الذنيبات وآخرون، 2008):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحليل آراء مدققي الحسابات والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة في الأردن حول مدى قبولهم للتعديلات الجديدة التي طرأت على تقرير مدقق الحسابات، وأصبحت سارية المفعول اعتبارًا من 2006/12/31 والتي استحدثت نتيجة لقيام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعديل المعيار الدولي رقم (700) والخاص بتقارير مدققي الحسابات، ومدى تأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات وعملية توصيل نتيجة التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن التعديلات في تقرير مدقق الحسابات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل قد وجدت قبولاً بدرجات متفاوتة من قبل مدققي الحسابات والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وأن درجات القبول ليست مرتفعة وإنما هي في حدود المتوسط، وأن درجات القبول هذه انعكست أيضًا على آراء مدققي الحسابات والمديرين الماليين فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات، وتحسين عملية التوصيل في عملية التدقيق وزيادة مسؤوليات مدقق الحسابات.

وأنه بشكل عام، توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آرائهم فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات، وفيما يتعلق بتأثيرها في تحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق لمستخدمي البيانات المالية، وأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أرائهم فيما يتعلق بتأثير التعديلات في حجم مسؤوليات مدقق الحسابات.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تركيز التقرير على توصيل نتيجة التدقيق وليس مسؤوليات الإدارة والمدققين، وضرورة الأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر مستخدمي البيانات المالية في مختلف البلدان التي تنتسب للاتحاد الدولي للمحاسبين حول هذه التعديلات من أجل إعادة النظر فيها.

4- دراسة (الذنيبات، 2003):

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة مدى وجود فجوة توقعات تتعلق بعملية التدقيق في الأردن، واقتصر مجتمع الدراسة علي مكاتب التدقيق المسجلة لدي جمعية مدققي الحسابات الأردنيين وشركات المساهمة المدرجة بسوق عمان المالي، واستهدفت المدراء الإداريين والماليين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وخلصت الدراسة إلي وجود فجوة بين آراء المدققين ومديري الشركات حول بعض الواجبات، ووجود اختلاف داخل المجموعات نفسها مما يدلل على أن مدققي الحسابات ومدراء الشركات لا يدركون الواجبات الفعلية للمدققين، وأن مدراء الشركات لديهم توقعات غير معقولة ومنها: اكتشاف جميع أنواع الغش والتحريف، واكتشاف جميع التصرفات غير القانونية للإدارة، والإفصاح في تقرير المدقق عن جميع أنواع الغش والخطأ والاختلاسات

ونتيجة لما توصلت إليه الدراسة من نتائج، أوصت الدراسة الجهات المشرفة على عملية التدقيق بتبني دور أكبر وأكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع المالي بعملية التدقيق وبدور وواجبات المدققين، وتفعيل عملية المراقبة على أعمال المدققين ومتابعة تعليم المدققين لما يستجد بعملية التدقيق.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Gold et al., 2012):

وهي دراسة أجريت في ألمانيا على مدققي الحسابات والمستخدمين (المحللين الماليين كمستخدمين رشيدين والطلاب كمستخدمين غير رشيدين)، حيث أنهم قرءوا تقرير مدقق الحسابات مع التفسيرات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل مقابل قراءتهم لتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل. وقد حصلت الدراسة على تصورات المشاركين حول مسؤوليات المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة وموثوقية القوائم المالية المدققة.

واستنتجت الدراسة أن هناك فجوة توقعات مؤكدة فيما يخص مسؤوليات مدقق الحسابات وفجوة توقعات مقبولة فيما يخص مسؤوليات الإدارة. كما استنتجت الدراسة أن معيار التدقيق الدولي المعدل رقم (700) لم يؤدي إلى فجوة توقعات أقل مقارنة بالوضع السابق أي قبل صدور المعيار المعدل.

وقد أوصت الدراسة بأن تصاغ التفسيرات المتعلقة بمسؤوليات مدقق الحسابات وبمسؤوليات الإدارة وبطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق بصورة أكثر وضوحاً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- دراسة (Omid and Mina, 2011):

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في ما إذا كانت فجوة توقعات التدقيق موجودة بين مدققي الحسابات المستقلين ومستخدمي البيانات المالية في إيران. وتم تقسيم المشاركين في هذه الدراسة إلى أربع فئات هم مدققي الحسابات والمستثمرين والسماسرة والمصرفيين.

وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة متعلقة بمسؤوليات مدقق الحسابات في الكشف عن الاحتيال، سلامة الرقابة الداخلية، وإعداد القوائم المالية، ووجدت الدراسة فجوة توقعات أقل متعلقة بمسؤولية المدقق عن منع الاحتيال، وبشأن موثوقية التدقيق، والقوائم المالية المدققة، والفائدة من التدقيق، ولم يتم العثور على فجوة توقعات بشأن مسؤوليات مدققي الحسابات عن الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، وممارسة الحكم في اختيار إجراءات التدقيق، والإدانة في الاحتيال ذات الصلة بفشل الأعمال.

واقترحت الدراسة حلول عامة لتضييق فجوة التوقعات عن طريق إدخال تحسينات على عملية الاتصال بين المدقق والمستخدمين في تقرير المدقق، وعن طريق تثقيف المستخدمين حول طبيعة ووظيفة التدقيق.

3- دراسة (Butler, et al, 2011):

تناولت هذه الدراسة الفرق بين وجهة نظر مدققي الحسابات والمستثمرين بالنسبة لتعريفات محددة في تقرير مدقق الحسابات استخدمت لتحديد مسؤوليات المدقق.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك اختلافات في وجهتي نظر المدققين والمستثمرين في الاتفاق على تعريفات محددة لمسؤولية المدقق.

وبينت الدراسة أن تقرير مدقق الحسابات المطول له دور واضح في تضييق فجوة التوقعات بين المستثمرين والمدققين.

وأوصت هذه الدراسة بضرورة تبني تقرير مدقق الحسابات المطول.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- دراسة (Gray et al., 2011):

هدفت هذه الدراسة للتحقق من التصورات وسوء الفهم بشأن تقرير مدقق الحسابات، وقد أجريت هذه الدراسة على خمسة فئات مختلفة من أصحاب المصالح المالية وهم معدي القوائم المالية (المدراء الماليين) والمستخدمون (المصرفيون والمحللين والمستثمرين غير المهنيين) ومدققوا الحسابات الخارجيين.

وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مستخدمي القوائم المالية يقدرون التدقيق، ولكن لا يقرؤون تقرير المدقق بأكمله، وانه ليس من الواضح للمستخدمين ومعدي القوائم المالية ومدققي الحسابات ما المقصود من تقرير مدقق الحسابات ولا مستوى التأكيد المقدم من التقرير.

وقد أوصت الدراسة بأن تحدد البحوث المستقبلية ما إذا كانت التغييرات المحتملة لتقرير مدقق الحسابات قد تغير سلوك المستخدمين، وما إذا كانت الفوائد الناجمة عن التغييرات تتجاوز المخاطر الإضافية.

5- دراسة (Chong and Pflugrath, 2008):

بحثت هذه الدراسة في تأثير ثلاثة أشكال مختلفة لتقرير مدقق الحسابات على تصورات المساهمين والمدققين، وتشمل هذه الأشكال الثلاثة على تقرير موسع حيث تم إدراج نص إضافي في تقرير المدقق، وتقريرين موسعين مختلفين من حيث الصياغة كتبا "بلغة واضحة"، وضع أحداهما رأي المدقق في" مكانه التقليدي" في نهاية التقرير، ووضع الأخر رأي المدقق في بداية التقرير.

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن أشكال تقرير المدقق أثرت بشكل بسيط على تصورات مدققي الحسابات والمساهمين، ولكنها لم تقلص فجوة التوقعات بين المساهمين ومدققو الحسابات، وأشارت النتائج أيضا أن المحاولات لتقليص فجوة التوقعات من خلال تغيير صيغة تقارير التدقيق (على سبيل المثال من خلال توفير وصف أكثر تفصيلاً لمسؤوليات مدقق الحسابات) بما في ذلك إصدار تقارير "بلغة واضحة"، تبدو غير ناجحة، ومع ذلك، فإن إعادة ترتيب أقسام التقرير، ووضع رأي المدقق في بداية التقرير، قد يكون مفيداً ويستحق مزيداً من الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد أوصت الدراسة الجهات المهنية إعادة النظر في الخطوات اللازمة لتعزيز الشكل الموسع من التقرير، وتثقيف المستخدمين حول محتويات تقرير المدقق.

6-دراسة (Dixon et al., 2006):

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وجود فجوة توقعات التدقيق في مصر بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية. وتم تقسيم المشاركين في هذه الدراسة إلى ثلاث فئات هم: مدققي الحسابات، والمصرفيين، والمستثمرين.

وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود دليل على وجود فجوة توقعات واسعة في التدقيق بمصر في مجالات مسؤوليات المدقق لمنع الاحتيال، والحفاظ على السجلات المحاسبية، وحكم المدقق في اختيار إجراءات التدقيق، وإلى حد أقل تم العثور على فجوة توقعات بشأن موثوقية التدقيق، والقوائم المالية المدققة، والفائدة من التدقيق.

ومن أجل الحد من فجوة التوقعات وتحسين عملية صنع القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية، أوصت الدراسة بضرورة اعتماد تقرير مدقق الحسابات المطول، وتكبير إطار تدقيق الحسابات، وتعزيز نزاهة مدقق الحسابات، وتثقيف المستخدمين حول طبيعة ومهام التدقيق.

7- دراسة (Best et al., 2001):

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى وطبيعة فجوة التوقعات في التدقيق في دولة سنغافورة في منتصف العام 1990م ومقارنتها مع نتائج دراسات سابقة من نفس النوع {Low et al (1988)، Low(1984)، Schelluch(1996)} أجريت في كل من استراليا وسنغافورة، كما هدفت أيضا إلى تحديد ما إذا كان استخدام تقرير مدقق الحسابات القصير في سنغافورة مسئولا عن وجود فجوة التوقعات، وما إذا كانت الدعوات السابقة للتغير نحو تقرير مدقق الحسابات المطول ينبغي أن تستمر كوسيلة لتضييق فجوة التوقعات.

وكان الدافع من إجراء هذه الدراسة في سنغافورة، هو بسبب العدد القليل من الدراسات التي أجريت على فجوة التوقعات في التدقيق في سنغافورة في السنوات الأخيرة، وبسبب الوضع في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

سنغافورة حيث الأسواق المالية الدولية الكبيرة التي تعتمد بشكل كبير على التقارير المالية المدققة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

وخلصت نتائج هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة في التدقيق في سنغافورة في مجالات مسؤولية مدقق الحسابات لمنع الاحتيال والكشف عنه، وحماية السجلات المحاسبية، وحكم المدقق في اختيار إجراءات التدقيق، وإلى حد أقل وجدت هذه الدراسة فجوة توقعات متعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات عن قوة نظام الرقابة الداخلية، ووجهة النظر فيما يتعلق بدرجة إعطاء البيانات المالية صورة صادقة وعادلة، واتفاق المدقق مع السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، وفائدة البيانات المالية المدققة في مراقبة أداء المنظمة.

وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد تقرير المدقق المطول لما له من اثر في تضييق فجوة التوقعات وفي تحسين اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات المالية.

1.7 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها الأولى من نوعها في قطاع غزة بفلسطين، حيث لم يتطرق أحد من قبل إلى اختبار أثر التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم (700) والخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات.

وتقدم هذه الدراسة مقترحات من واقع البيئة الفلسطينية المطبقة للتعديلات الجديدة والمستفيدة من نتائجها بما يخدم الأطراف ذات العلاقة من مدققي الحسابات، ومنتجي ومستخدمي القوائم المالية بمختلف أطيافهم، والمستثمرين وجهات الرقابة والإشراف في فلسطين، وبيان ما إذا كانت هذه التعديلات تخدم حاجاتهم المشتركة وتناسب البيئة الفلسطينية.

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من حيث اختلافها عن الدراسات السابقة جميعها في المنهجية المتبعة، والتوقيت، كما تختلف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية نظرا لما تتصف به البيئة الفلسطينية من خصوصية خاصة بها نظرًا للتعقيدات السياسية والاقتصادية المفروضة عليها من الخارج، مما أثر سلبا على نمو وتطور مهنة تدقيق الحسابات، والذي يتجلى لنا من غياب النظم والتشريعات والمعايير الخاصة التي تتلاءم وتلك الظروف الخاصة بالبيئة الفلسطينية وغياب دور المنظمات المهنية بمراقبة جودة أداء شركات ومكاتب المراجعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

تقرير مدقق الحسابات ومعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل

- المقدمة.

- المبحث الأول: تقرير مدقق الحسابات.

- المبحث الثاني: معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المقدمة:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات إحدى الوسائل التي تستخدمها مهنة التدقيق لتضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال استخدامه لتثقيف المجتمع بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق ومسؤوليات وواجبات المدقق والإدارة.

وقد تعرض تقرير مدقق الحسابات على مدى السنوات القليلة الماضية لعدد من التعديلات التي شملت، توضيح نطاق التدقيق والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة ومدقق حسابات، وكان الهدف من هذه التعديلات هو تضييق فجوة التوقعات بالإضافة الى تعزيز الاتساق الدولي في تقرير مدقق الحسابات (IFAC, 2011).

وآخر هذه التعديلات كان التعديل الذي أجراه الاتحاد الدولي للمحاسبين على معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق والذي أصبح ساري المفعول اعتبارًا من 2006/12/31م (IFAC, 2008)، ونظرًا لأهمية تقرير المدقق في توصيل نتيجة عملية التدقيق، فإنه كثيرًا ما يخضع لدراسات بين الحين والآخر من أجل تفحص جدوى التعديلات التي تطرأ عليه في تحقيق أهدافها، لذا تناول هذا الفصل مبحثين كما يلي:

المبحث الأول من هذا الفصل يتناول ماهية تقرير مدقق الحسابات وأهميته والخصائص الرئيسية لجودته، كما يتناول التطور التاريخي لتقرير مدقق الحسابات.

المبحث الثاني ويستعرض معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات، من حيث الهدف منه وعناصر تقرير المدقق التي وردت به، كما يتناول هذا المبحث التعديلات التي أجريت على المعيار المذكور.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول

تقرير مدقق الحسابات

2.1.0 تمهيد.

2.1.1 ماهية تقرير مدقق الحسابات.

2.1.2 أهمية تقرير مدقق الحسابات.

2.1.3 الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات.

2.1.4 التطور التاريخي لتقرير مدقق الحسابات

2.1.4.1 تقرير مدقق الحسابات بين الثورة الصناعية إلى العام 1929م.

2.1.4.2 تقرير مدقق الحسابات بين العام 1930م إلى العام 1988م.

2.1.4.3 تقرير مدقق الحسابات بين العام 1988م إلى الوقت الحالي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.0 تمهيد:

تعتبر تقارير مدققي الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها فئات مختلفة والتي يقدم مدقق الحسابات خدماته إليها، كوزارات الدولة الحكومية ودوائر الضريبة ومسجل الشركات وديوان الرقابة، فضلاً عن المستثمرين والمقرضين والمساهمين ورجال الأعمال وإدارات الشركات وغيرهم.

وتولي هذه الفئات عناية فائقة بتقارير مدقق الحسابات لأنها الأساس الذي تعتمد عليه في رسم سياستها، ومما يعزز الثقة بتقرير مدقق الحسابات هو وجود معايير تدقيق دولية ومحلية يستند إليها المدقق ويلتزم بها أثناء أداء واجباته وقيامه بعملية تدقيق القوائم المالية (جمعة، 2009).

لذلك يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج الملموس أو المحصلة النهائية لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق وكذلك يعتبر وسيلة الاتصال التي تربط مدققي الحسابات بالأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (السقا وأبو الخير، 2002).

ولكي يحقق التقرير الهدف الأساسي منه فلا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله، حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من إدراك مدلولاته بالشكل المناسب، وبما لا يخالف ما تسعى الجهات المنظمة للمهنة إلى تحقيقه من خلال هذه الرسالة (الذنيبات وآخرون، 2010).

وقد شهد تقرير مدقق الحسابات تطورات مختلفة عبر الزمن من حيث شكله ومضمونه ومحتواه، وذلك نتيجة لتطور مهنة تدقيق الحسابات ولمحاولة العديد من الهيئات المهنية إيجاد نموذج يلقى القبول العام، ويمكن مدقق الحسابات من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل للمستخدمين (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.1 ماهية تقرير مدقق الحسابات:

يعتبر تقرير المدقق من أهم مكونات عملية التدقيق، حيث انه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وهو خلاصة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، ويعتبر احد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق (الذنيبات، 2010).

ويمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات على أنه وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي التقارير المالية، ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم (السقا وأبو الخير، 2002).

كما ويعرف (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001) تقرير مدقق الحسابات بأنه: وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه – كنص الفحص الانتقاد المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتمشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية – بهدف إبداء رأي فني ومحايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

2.1.2 أهمية تقرير مدقق الحسابات:

يعد تقرير مدقق الحسابات وسيلة هامة استنادا إلى الآتي (جمعة، 2009):

1- انه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.

2- انه الوسيلة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.

3- يترتب على تقرير مدقق الحسابات أموراً هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها ما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أ- اعتماد البيانات المالية الختامية للمنشأة أو تعديها أو إلغائها.

ب-إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.

ت-إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

ث-رسم سياسات المنشأة.

4- إن اعتماد المدقق الخارجي للقوائم المالية للمنشأة يعد أساسا لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة .

5- يعد مستند لتحديد مسئولية المدقق جنائياً، وتأديبياً، ومدنياً.

6 - يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

2.1.3 الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات:

أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA, 1972)، أن الخصائص الرئيسية التي ينبغي على المدقق مراعاتها عند إعداده لتقرير التدقيق حتى يحقق الهدف منه تتمثل فيما يلي :

1- عدم التحيز (الصدق والأمانة).

2- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).

3- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

4- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية النسبية العالية، والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدمها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم.

5- الوقت المناسب (عدم تأخر نتائج التدقيق).

ولذلك فان إعداد تقرير التدقيق (Morris, 1977) يتطلب بعض المواصفات التي ينبغي توافرها للوفاء باحتياجات مستخدميه، وعلى الرغم من تعدد الآراء حول تلك المواصفات، إلا أنها قد اتفقت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جميعها في ضرورة توافر خصائص مثل: الموضوعية، الوضوح، الملائمة، الدقة، الشمول، القدرة على الإقناع، التركيز، الإفصاح.

كما أوضح (Solomon، 1978) أن الخصائص الرئيسية لجودة التقرير ينبغي أن تتضمن:

- الملائمة.
- المصداقية.
- التجانس.
- ألابتكاريه.

وقد أشارت الدراسة إلى أن الملائمة تتمثل في:

- القيمة التنبؤية للمعلومات.
- القيمة التأكيدية للمعلومات.
- القيمة التصحيحية للمعلومات.
- الحداثة والوقتية.

بينما تتحقق المصداقية من خلال العناصر التالية:

- صدق وعدالة التمثيل(التعبير).
- الشمولية والقابلية للتحقق.

ولذلك فقد تطلبت نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أرقام 14 12، أن تشمل التقارير المالية السنوية للشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية على معلومات تخص أوجه نشاطها المختلفة، وتتضمن هذه المعلومات الأتي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001):

- عمليات الشركة في قطاع الصناعة.
- المعاملات الدولية والتصدير للخارج.
- المعاملات مع فئات العملاء الرئيسية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.4 التطور التاريخي لتقرير مدقق الحسابات:

من أجل تحسين فهم تقرير مدقق الحسابات الحالي فانه من المناسب والمفيد مراجعة الإصدارات السابقة للتقرير، وإعادة النظر في دوافع أصحاب المصالح لإجراء تغييرات على التقرير، وعلى وجه الخصوص مقدار إجراء وصف لنوع التصديق أو خدمة إبداء الرأي المنفذة، طول الرأي، عدد الفقرات في التقرير، واستخدام مصطلحات محددة تعكس الاستجابة من المهنة لتزويد الأطراف المعنية بمعلومات كافية لاتخاذ قرارات رشيدة، ونظراً لازدياد احتياجات أصحاب المصالح المعلوماتية، فان شكل ومضمون ومحتوى تقرير مدقق الحسابات شهد تطورات مختلفة عبر الزمن لتحقيق هذا الهدف.

2.1.4.1 تقرير مدقق الحسابات بين الثورة الصناعية إلى العام 1929م:

بدأت المشروعات الصغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا أثناء الثورة الصناعية (1820–1870 تقريبا)، تسعى إلى توسيع أعمالها وأنشطتها، وبدأ حجم متوسط الأعمال في النمو متجاوزاً إمكانية إدارة المنشأة بسهولة من قبل مالكها أو ملاكها، وبالتالي بدأ العديد من الملاك توظيف مديرين خارجيين للإشراف على الأنشطة اليومية في محاولة للحفاظ على رقابة على عمليات الشركة، وأصبح ملاك المنشأة الغائبين يعتمدون على المدققين لحماية مصالحهم من الخطأ والسهو غير المتعمد وكذلك الاحتيال والغش (King & Case, 2003).

وقد كان قانون الشركات المساهمة المحدودة الصادر في بريطانيا عام 1844م أول تشريع بريطاني يطالب الشركات المساهمة بإصدار حسابات سنوية مدققة من قبل مدقق الحسابات، وألزم هذا القانون المدقق بأن يبين ما إذا كانت حسابات الشركة توفر صورة حقيقية وصحيحة لواقع الشركة، كما أن المساهمين كانوا يتوقعون من المدقق في ذلك الوقت أن يكتشف الأخطاء والغش، وهو ما أكد عليه القانون التجاري البريطاني (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989).

وقبل عام 1900م، غالباً ما كان التدقيق يتضمن إجراء مراجعة فعلية لجميع المعاملات المالية، وذلك في محاولة لتحديد موقع الأخطاء المادية والغش، وقد كان يطلق على هذا النوع من التدقيق تدقيق "مسك الدفاتر"، وبنمو حجم معاملات الشركات أصبح تحقيق هذا النوع من التدقيق أمراً صعباً، وقد اقر أصحاب المصالح بأهمية وجود مراجعة review مستقلة للسجلات المالية من قبل طرف موضوعي وخارجي ومستقل وهو مدقق الحسابات (King & Case, 2003).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد كانت شركة الولايات المتحدة الأمريكية للصلب في عام 1903م واحدة من أوائل الشركات في الولايات المتحدة التي تنشر قوائمها المالية للمساهمين والأطراف المهتمة الأخرى مرفقة بتقرير مدقق حسابات مستقل، وقدم تقرير مدقق الحسابات للولايات المتحدة للصلب الذي أعدته برايس ووترهاوس رأي مدقق الحسابات، ووصف الإجراءات التي قام بها مدقق الحسابات، والتي شملت على : "تحققنا من النقدية والأوراق المالية بالفحص الفعلي، وتم رصد مخصص كامل للذمم المدينة المعدومة والمشكوك في تحصيلها ولجميع الالتزامات التي يمكن التحقق منها، ووصف التقرير أنواع الاختبارات الأساسية التي يمكن لمدقق الحسابات القيام بها من أجل إصدار الرأي (U.S. Steel, 1903).

ويعتبر هذا التقرير والذي أعدته برايس ووترهاوس، مفصلاً بشكل كبير، وقد كان ذلك نتيجة لمحاولة برايس ووترهاوس توفير قدر كبير من المعلومات للمساهمين والأطراف المعنية الأخرى، وقد أشيع في تلك الفترة استخدام العبارات يصدق approve ويشهد certify، كما ذكر تقرير المدقق في تلك الفترة الميزانية العمومية التي استخدمت خط واحد للدخل التشغيلي يسمى "فائض" وليس مجموعة من القوائم المالية، كما انه تم استخدام عبارات "الدفاتر أو السجلات books" و"المستندات voucher" في هذا التقرير، وستختفي هذه العبارات من تقرير مدقق الحسابات لعام 1917م، وقد كانت هذه العبارات مستخدمة في الممارسة البريطانية التي كانت تنطوي على مراجعة جميع المعاملات التجارية، حيث انه كان من الممكن مراجعة معظم المعاملات في تلك الفترة لان حجم الأحداث لم يكن كبيراً، وقد كان تقرير مدقق الحسابات في تلك الفترة يسمى شهادة (King & Case, 2003).

وفي عام 1917م اعد المعهد الأمريكي للمحاسبين American Institute of Accountants (والمعروف الآن باسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA) بناء على طلب من هيئة التجارة الفيدرالية (FTC "Federal Trade Commission") نشرة حول تدقيق الميزانية العمومية نشرت من قبل مجلس الاحتياطي الفيدرالي تحت عنوان "المحاسبة الموحدة" وهذه النشرة خصصت لاستخدام الشركات التي تسعى للحصول على القروض المصرفية (Federal Reserve Bulletin, 1917)، وقد وسعت نشرة الاحتياطي الفيدرالي الصيغة المقترحة لتقرير مدقق الحسابات لتشمل بيان الأرباح والخَسائِر ولكن التركيز كان لا يزال على الميزانية العمومية (King & Case, 2003).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولم يكن في هذا العام (1917م) لتقرير مدقق الحسابات صيغة موحدة، وكان هذا التقرير بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2008)، ولذالك طالب المساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين بنسخة موحدة لتقرير مدقق الحسابات بدلاً من السماح لمنشآت المحاسبة المختلفة تطوير الصيغ الخاصة بهم (King & Case, 2003).

ونظراً لردود الفعل هذه ظهر الشكل المقترح التالي لتقرير مدقق الحسابات بعد سنة واحدة فقط، أي في عام 1918م، بعنوان جديد هو "الطرق المعتمدة لإعداد قائمة الميزانية العمومية"، وكان الغرض من هذا التعديل هو الحد من نطاق اقتراح مجلس الاحتياطي الفيدرالي FRB، وقد أشير إلى تقرير المدقق في تلك الفترة على أنه شهادة (Federal Reserve Bulletin, 1917).

والمراجعة التالية لتقرير مدقق الحسابات كانت في نشرة الاحتياطي الفيدرالي عام 1929م في مقال بعنوان "التحقق من البيانات المالية" (Federal Reserve Bulletin, 1929)، واظهر عنوان هذا المقال تركيزاً متزايداً على تقييم الأرباح الدورية من خلال توفير تركيز متكافئ لقائمة الدخل مع استخدام مصطلح القوائم المالية، واستخدم عنوان هذا المقال مصطلح "التحقق" "verification"، وفيما بعد سيستخدم مصطلح "الفحص" "examination" بدلاً من التحقق، ويترتب على استخدام مصطلح "التحقق" "verify" مراجعة جميع السجلات والمعاملات المحاسبية تقريبا، في حين أن مصطلح"الفحص" "examine" يعني مراجعة أحداث ومعاملات محاسبية مختارة فقط (King.& Case, 2003).

ولا تزال نسخة تقرير المدقق لعام 1929م تستخدم مصطلح "يشهد" "certify"، ووجد هذا المصطلح عادة في التقارير السابقة خاصة تلك التي استخدمت في بريطانيا العظمى، وأيضاً تضمنت هذه النسخة كلمة "أنا" بدلاً من "نحن" مما يشير إلى أن العمل هو من مسؤولية مدقق واحد بدلاً من فريق أو مجموعة من المدققين، وعلى ضوء صياغة تقرير مدقق الحسابات لعام 1929م يتبين أنه في وقت متأخر من هذا العام، كانت بعض عمليات التدقيق تتضمن فحص ما يقرب من 100٪ من المعاملات المحاسبية المسجلة (Ibid, 2003).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.4.2 تقرير مدقق الحسابات بين العام 1930م إلى العام 1988م:

وفي أوائل عام 1930م، تم تعديل تقرير مدقق الحسابات نتيجة للحكم في قضية Ultramares v. Touche، وطبقا لهذه القضية فان الإهمال البسيط لا يكون كافياً لمساءلة مدقق الحسابات قانونياً بواسطة الطرف الثالث، وذلك نتيجة لعدم وجود الخصوصية في التعاقد بين مدقق الحسابات المستقل والطرف الثالث ما لم يكن الطرف الثالث مستفيداً بصفة أساسية من عملية التدقيق (Chatfield and Vangermeersch, 1996).

وقد بدأ مصطلح "يشهد" يختفي من تقرير المدقق لهذه الفترة، وذلك في محاولة لتوضيح أن التقرير هو مجرد رأي وليس ضمان (Ibid, 1996)

وفي العام 1934م أعدت اللجنة المشكلة من ممثلي مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية تقريرًا نمطيًا أوصت باستخدامه، ويعد هذا التقرير أول تقرير حاز على القبول العام من المهنة (AIA, 1934). واستخدم مصطلح "العرض بعدالة" "fairly present" للمرة الأولى في هذا التقرير في فقرة الرأي، وكان هذا نتيجة ابتعاد المهنة عن الشهادة للقوائم المالية بأنها صحيحة تماماً، وتعني عبارة "العرض بعدالة" "fairly present" أن قوائم الشركة توفر تقييم عادل أو معقول للعمليات (King & Case, 2003).

وفي أكتوبر 1939م أصدرت لجنة المعهد الأمريكي للمحاسبين حول إجراءات التدقيق (AIA) التعديل التالي لتقرير مدقق الحسابات والذي جاء في نشرة إجراءات التدقيق رقم (1)، واحتوت هذه النسخة من تقرير مدقق الحسابات بعض التغييرات الهامة، حيث شملت هذه النسخة من التقرير للمرة الأولى في فقرة النطاق على أن مدققي الحسابات قاموا "بمراجعة نظام الرقابة الداخلية"، وقد تضمنت فقرة الرأي لأول مرة عبارة "بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموماً"، وقد تضمنت فقرة الرأي مفهوم "الثبات" "consistency" حيث انه لم تظهر في التقارير السابقة عبارة "تطبق على أساس ثابت مع العام السابق"، ويعتبر مبدأ الثبات إضافة هامة لتقرير مدقق الحسابات لأنه يظهر رغبة أصحاب المصالح في مقارنة النتائج المالية على مدى عدد من الفترات المحاسبية (SAP No. 1, AIA, 1939).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي أكتوبر 1948م أصدرت اللجنة على إجراءات التدقيق للمعهد الأمريكي للمحاسبين Committee on Auditing Procedure of the AIA نشرة إجراءات التدقيق رقم 24 Statement on Auditing Procedure No. 24. بعنوان "مراجعة الشكل القصير لتقرير المحاسب أو الشهادة" (SAP No.24, AIA, 1948).

وأدخلت هذه النشرة تغييرات على تقرير مدقق الحسابات، فتم في فقرة النطاق إزالة عبارات "نظام الرقابة الداخلية" و"دون القيام بمراجعة تفصيلية للمعاملات"، حيث أصبحت فكرة التدقيق التفصيلي لكل معاملة ليست ممكنة نظرا لحجم ومستوى النشاط التجاري في ذلك الوقت، وشملت الصيغة الجديدة للتقرير للمرة الأولى على عبارات مثل "معايير التدقيق المتعارف عليها" و"الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية" و"إجراءات التدقيق الأخرى"، واستخدمت فقرة الرأي نفس مصطلحات نسخة تقرير المدقق لعام 1939م، مثل "العرض بعدالة" "present fairly" و"مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموماً" واستمرت الإشارة لقائمة الدخل على أنها "قائمة الأرباح والخسائر" (King & Case, 2003).

في عام 1976م حدثت تغييرات على نموذج تقرير مدقق الحسابات، شملت إدراج قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التغيرات في المركز المالي في فقرة النطاق، وتم إزالة مصطلح "الفائض" من وصف قائمة الدخل، كما تم التركيز على التقييم المقارن لسنتين للميزانية العمومية بدلا من سنة واحدة فقط، فالمستثمرين غالبا ما يقارنون سنتين أو أكثر من العمليات المالية من أجل تحديد اتجاهات الدخل التي يمكن أن تساعدهم في اتخاذ القرارات المالية، وفي فقرة الرأي شملت التغييرات الرئيسية استخدام مصطلح "القوائم المالية" بدلا من إدراج قوائم محددة مما قدم صيغة موجزة، وتم إضافة عبارة "التغيرات في المركز المالي"، وقد وفرت هذه التعديلات للأطراف المعنية قراءة واستيعاب أسهل للمفاهيم المختلفة الواردة في التقرير (Ibid, 1996)

ولم تطرأ أي تغييرات جوهرية بعد ذلك على نموذج تقرير مدقق الحسابات حتى العام 1988م (الذنيبات، 2010).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.4.3 تقرير مدقق الحسابات بين العام 1988م إلى الوقت الحالي:

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1988م تسع نشرات لمعايير التدقيق وذلك بهدف تضييق فجوة التوقعات، وكان من ضمن هذه النشرات نشرة معايير التدقيق رقم (58) والتي أدت إلى تعديل تقرير مدقق الحسابات، وحددت المكونات الأساسية لتقرير المدقق، بحيث أصبح تقرير مدقق الحسابات يتكون من ثلاث فقرات وهي فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة الرأي بدلا من فقرتين (جمعة، 2009).

وقد شددت فقرة المقدمة الجديدة على مسؤولية الأطراف المعنية وشملت هذه الفقرة الجملة التالية "إن القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة"، وكان هذا أهم تغيير أكد على حقيقة أن الجمهور لا ينبغي أن يعتبر أن القوائم المالية منتج المدققين، وأيضا تم تغيير العبارة "قمنا بفحص We have examined" إلى "قمنا بتدقيق We have audited"، وجعلت هذه التغييرات وظيفة التدقيق محددة بشكل أفضل، وأيضا تم حذف كل الإشارات إلى الاتساق أو الثبات consistency فأصبح المدقق لا يطرح رأياً صريحاً حول الاتساق أو الثبات في الظروف العادية ولكن يضيف فقرة تفسيرية لإبراز حالة عدم ثبات ما، وأصبحت فقرة النطاق تحتوي على معلومات محددة بشأن مسؤوليات مدقق الحسابات ومحددات عملية التدقيق، ويشمل وصف عمل مدقق الحسابات تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى بيان أن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولاً للرأي الذي تم إبداءه، وتظهر هذه التغييرات رغبة المهنة في تحديد عملية التدقيق بشكل واضح (King & Case, 2003) .

وبعض التحسينات على نشرة رقم 58 من معايير التدقيق كانت في عام 1995م، حينما اصدر مجلس معايير التدقيق النشرة رقم 79 من معايير التدقيق والتي حلت محل النشرة رقم 58 وتم حذف متطلب إضافة فقرة تفسيرية في تقرير التدقيق عن عدم التأكد الذي يتسم بالأهمية النسبية في ظل حالات محددة. وتوصل المجلس إلى أن المعايير الحالية توفر الإفصاح الكافي عن الإخطار وعدم التأكد بالقوائم المالية، وإلى أن الفقرة التفسيرية التي كانت واجبة في الماضي لا يتم من خلالها توصيل معلومات جديدة إلى مستخدمي القوائم المالية (أرينز ولوبك، 2002).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي عام 2002م صدر قانون (Sarbanes– Oxley Act) في الولايات المتحدة الأمريكية كنتيجة لما حصل من انهيارات في بعض المؤسسات والشركات الكبرى مثل Enron and WorldCom، وبناء على هذا القانون تم تشكيل مجلس مراقبة المحاسبة الخاص بالشركات المساهمة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PACOB). وقد أسهب هذا القانون في شرح مسؤوليات الإدارة ودور المدقق في التحقق من مدى قيامها بهذه المسؤوليات التي تتعلق بالبيانات المالية، ومدى تأثير ذلك على تقرير المدقق. وبناء على هذا القانون فإن مدقق الحسابات في الولايات المتحدة أصبح مطالبًا بتقويم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك للمساهمين ضمن تقريره عن البيانات المالية، حيث أصبح تقرير المدقق يتكون من خمس فقرات تشمل فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة تعريف الرقابة الداخلية وفقرة محددات الرقابة وفقرة الرأي (الذنيبات، 2010).

وعلى الصعيد الدولي ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة 1973م، ووافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ سنة 1977م، ومهمة الاتحاد هي تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم بمعايير قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية تخدم المصلحة العامة، وقد بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ تأسيسه في 7 أكتوبر 1977م بإصدار المعايير الدولية للتدقيق International Standard on Auditing (ISAs) (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008).

وصدر دليل التدقيق الدولي رقم (13) بعنوان تقرير المدقق عن البيانات المالية في أكتوبر 1983م وعدل في يناير 1989م، ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات للمدققين بشأن شكل ومحتوى التقرير الذي يضعه المدققون بالنسبة للمراجعة المستقلة للبيانات المالية الخاصة بأية منشأة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989).

ووفقا لدليل التدقيق الدولي رقم (13) "تقرير المدقق عن البيانات المالية" يجب أن يحتوي تقرير المراجع على العناصر الأساسية التالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989):

أ–العنوان.

ب–المرسل إليه.

ج–تحديد البيانات المالية المراجعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

د–إشارة إلى معايير أو أعراف المراجعة المتبعة.

هـ–إبداء الرأي أو الامتناع عن إبداء الرأي بشان البيانات المالية.

و–التوقيع.

ز–عنوان المراجع.

ح–تاريخ التقرير.

وعادة يتكون تقرير المدقق غير المتحفظ من فقرة تصف مدى الفحص وفقرة أخرى مستقلة تعبر عن رأيه.

وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تعديلاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، الخاص بتقرير المدقق، والذي يعد نافذ المفعول في 31 ديسمبر 2006م أو بعد ذلك، ويتطلب هذا المعيار الدولي المذكور أن يوفر تقرير المدقق تفسيرات واضحة لمسؤوليات المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات التدقيق، وقد أجري التعديل من أجل تحسين فهم المستخدمين للتدقيق ولمواءمة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية لمدقق الحسابات والإدارة، بالإضافة إلى موثوقية القوائم المالية المراجعة (IFAC, 2008).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني

معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل

2.2.0 تمهيد.

2.2.1 الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل.

2.2.2 عناصر تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل.

2.2.3 مقارنة تفصيلية بين تقرير مدقق الحسابات المعدل وتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل.

2.2.4 نموذج تقرير مدقق الحسابات قبل التعديل (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700) ونموذج تقرير مدقق الحسابات بعد التعديل (المعدل) (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.0 تمهيد:

تعرض تقرير مدقق الحسابات على مدى السنوات القليلة الماضية لعدد من التعديلات، التي شملت توضيح نطاق التدقيق والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمدقق، وكان المقصود من هذه التعديلات تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، ومعالجة فجوة التوقعات في التدقيق، وتعزيز الاتساق الدولي في تقرير مدقق الحسابات (IFAC, 2011).

وكان آخر هذه التعديلات هو التعديل الذي أجراه الاتحاد الدولي للمحاسبين على معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات، والذي أصبح ساري المفعول اعتبارًا من 31 كانون الأول 2006م (IFAC, 2008)

ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل أن يوفر تقرير مدقق الحسابات تفسيرات واضحة لمسؤوليات مدقق الحسابات ولمسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة، ونطاق ومحددات التدقيق، وذلك بهدف تحسين فهم المستخدمين للتدقيق، ولمواءمة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية لمدقق الحسابات والإدارة، ولزيادة الثقة القوائم المالية المدققة، ولتضييق فجوة التوقعات (IFAC, 2008).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.1 الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل:

إن الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات بشأن تقرير مدقق الحسابات المستقل الصادر نتيجة لتدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، التي أعدت حسب إطار لإعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق العرض العادل ولتلبية الاحتياجات المشتركة لسلسلة واسعة من المستخدمين وأصحاب المصالح، كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها مدقق الحسابات بنظر الاعتبار عند تكوين رأي حول هذه البيانات المالية (جمعة، 2011).

2.2.2 عناصر تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل:

ينص معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل على ضرورة احتواء تقرير مدقق الحسابات على العناصر الأساسية التالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008: ص 566):

أ- العنوان:

يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق حسابات مستقل، حتى يؤكد على أن المدقق حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالاستقلالية، وذلك يميز تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون.

ب- المرسل إليه:

يجب أن يوجه تقرير مدقق الحسابات حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيرًا ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب أن يوجه تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين، وعادة يوجه تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير، وكثيرًا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة المنشأة الذين يتم تدقيق بياناتهم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ج- الفقرة التمهيدية:

يجب أن تبين الفقرة التمهيدية أنه تم تدقيق البيانات المالية، وتحدد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، وتحدد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية، وتشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، كما يجب أن تحدد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

- في بعض الحالات قد يطلب من المنشأة ، بموجب القانون أو الأنظمة أو المعايير، أن تختار طواعية، أن تعرض مع البيانات المالية معلومات ملحقة لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية، فعلى سبيل المثال من الممكن عرض معلومات ملحقة لزيادة فهم المستخدم لإطار إعداد التقارير المالية، أو لتقديم مزيد من التفسير لبنود محددة في البيانات المالية، وتعرض عادة هذه المعلومات إما في جداول ملحقة أو كإيضاحات إضافية، ومن الممكن أن يغطي أو لا يغطي تقرير المدقق المعلومات الملحقة، ولذلك من المهم بالنسبة للمدقق أن يقتنع بأن المعلومات الملحقة التي لا يغطيها رأي المدقق مميزة بشكل واضح.

- وفي بعض الحالات لا يمكن تمييز المعلومات الملحقة بوضوح عن البيانات المالية بسبب طبيعتها وكيفية عرضها، وهذه المعلومات الملحقة يغطيها رأي المدقق، فعلى سبيل المثال: يغطي رأي المدقق الإيضاحات أو الجداول الملحقة التي أشير إليها بشكل متبادل في البيانات المالية، وستكون الحالة كذلك عندما تشمل الإيضاحات حول البيانات المالية تفسيرًا لمدى امتثال البيانات المالية لإطار إعداد تقارير مالية آخر.

- أن المعلومات الملحقة التي تعرض كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية ليست بحاجة لأن يشار لها بالتحديد في الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف مكونات البيانات المالية في الفقرة التمهيدية كافية.

د- فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

يجب أن يبين رأي المدقق في هذه الفقرة أن الإدارة هي المسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:

1- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسب الاحتيال أو الخطأ.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

3- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

4- يمكن أن يضيف المدقق ما يراه مناسباً عن مسؤوليات الإدارة.

هـ- فقرة مسؤولية المدقق:

يجب أن تبين هذه الفقرة من تقرير مدقق الحسابات ما يلي:

1- أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية.

2- أن على المدقق أن يخطط التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

3- وصف عملية التدقيق بحيث تبين أن:

أ- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.

ب- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي الحالات عندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها "أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية".

4- التدقيق يشمل تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية.

5- يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

و – فقرة الرأي:

عند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأيًا صحيحًا وعادلاً أو تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق (ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي، وفي هذه الحالة يجب استخدام الصياغة التي تم التوصية بها).

ز – أمور أخرى:

قد تتطلب أو تسمح المعايير أو القوانين أو الممارسة المقبولة بشكل عام في اختصاص للمدقق أن يتوسع في أمور توفر مزيدًا من الإيضاح لمسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية أو تقرير المدقق حول ذلك، ومن الممكن تناول هذه الأمور في فقرة منفصلة بعد رأي المدقق بعنوان (مسؤوليات التقرير الأخرى).

ح– توقيع المدقق:

يجب أن يكون توقيع المدقق إما باسم شركة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما، وحسبما هو مناسب للاختصاص، وقد يشير المدقق إلى الجهة المهنية التي ينتمي إليها.

ط– تاريخ تقرير المدقق:

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أبكر من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليبني عليها الرأي حول البيانات المالية، ويجب أن تشمل هذه الأدلة على أنه تم إعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية، وأن الذين لهم صلاحية معترف بها أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها، كما يشير تاريخ تقرير مدقق الحسابات بأن المدقق قام بالأخذ بأثر الأحداث والمعاملات التي أصبح المدقق على علم بها والتي وقعت حتى تاريخ التقرير.

ي– عنوان المدقق:

يجب أن يسمي التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارس فيه المدقق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.3 مقارنة تفصيلية بين تقرير مدقق الحسابات المعدل وتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل:

جدول (2-1) مقارنة تفصيلية بين تقرير مدقق الحسابات المعدل وتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل

عناصر تقرير المدقق	النموذج قبل التعديل		النموذج المعدل
	تعديل/بدون تعديل	حذف/نقل	إضافة/تعديل
العنوان	- يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له.		- يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق مستقل.
المرسل إليه	- يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية.	التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية (حذف).	- يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تتطلبه ظروف العملية.
الفقرة التمهيدية	- يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية (بدون تعديل).	- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة (نقل إلى فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية). - وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها (نقل إلى فقرة مسؤولية المدقق).	عبارة تشير إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية			يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي: (أ) تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسب الاحتيال أو الخطأ. (ب) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة. (ج) عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.
مسؤولية المدقق (النطاق سابقا)	– يجب أن يصف تقرير مدقق الحسابات نطاق عملية التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم في الظرف (تعديل).		– يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناء على التدقيق. – يجب أن يبين تقرير المدقق أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية. – يجب أن يوضح التقرير أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	-يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية (بدون تعديل). - يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت : (أ) فحصاً، على أساس الاختبار (حذف)، لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات البيانات المالية. (ب) تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية. (ج) تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية. (د) تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل. - يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه (حذف).		- وأن على مدقق الحسابات تخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. - يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق ببيان أن: (أ) التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية. (ب) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم مدقق الحسابات، بما في ذلك تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية الخاص بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

			في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي الحالات عندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية. (ج) تدقيق الحساب يشمل كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية. – يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات أن مدقق الحسابات يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لإبداء رأيه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رأي المدقق	-يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية.	- إضافة لإشارته، أينما كان مناسباً، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية. (نقل إلى فقرة المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير).	- يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المدقق إلى أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحًا وعادلاً أو أنها معروضة بعدالة، في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق (نقل من تقرير المدقق). - عند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير المدقق رأي المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحَاً وعادلاً أو تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق (ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي، وفي هذه الحالة يجب استخدام الصياغة التي تم التوصية بها). - عندما لا تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها إطار إعداد التقارير المالية فإن الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي يجب أن تحدد بلد منشأ إطار إعداد التقارير المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير			– عندما يتناول المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية فإنه يجب تناول مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في جزء منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.
توقيع المدقق	يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب (بدون تعديل).		يجب أن يكون تقرير المدقق موقعًا(مع الشرح).
تاريخ تقرير المدقق	– يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق (تعديل).		– يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أبكر من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليبني عليها الرأي حول البيانات المالية. – ويجب أن تشمل أدلة التدقيق الكافية والمناسبة أدلة على أنه تم إعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية وأن الذين لهم صلاحية معترف بها أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عنوان المدقق	-يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها مدقق الحسابات مكتبه المسئول عن عملية التدقيق التي أجريت.		– يجب أن يسمي التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارس فيه المدقق.
تقرير المدقق		– يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج مدقق الحسابات بأن البيانات المالية المدققة تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية)، ووفقاً لإطار التقارير المالية المعين.(نقل إلى فقرة رأي المدقق).	– يجب أن يكون تقرير المدقق كتابة.

المصدر : من إعداد الباحث مع الاستعانة بدراسة (جمعة، 2011).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.4 نموذج تقرير مدقق الحسابات قبل التعديل (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700) ونموذج تقرير مدقق الحسابات بعد التعديل (المعدل) (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008)، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998):

<u>نموذج تقرير مدقق الحسابات قبل التعديل (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700) :</u>

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي يوجه إليها التقرير)

الفقرة التمهيدية

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر(كانون أول) 200x وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة وإن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

فقرة النطاق

لقد تم تدقيقنا وفقًا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. يتضمن التدقيق فحص أدلة الإثباتات للمبالغ والافصاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية. وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسًا معقولا لإبداء الرأي.

فقرة الرأي

وفي رأينا، أن البيانات المالية المرفقة تظهر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعادلة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر(كانون أول)200x ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقًا ل*(يشار إلى المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية المناسبة)*..... (والتزاما ب*(بالرجوع إلى التشريعات أو القانون المناسب)*).

التاريخ

المدقق

العنوان

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نموذج تقرير مدقق الحسابات بعد التعديل (المعدل) (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل)

تقرير مدقق الحسابات المستقل

(المرسل إليه المناسب)

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 ديسمبر 1×20 وبيان الدخل، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

إن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية استنادا إلى تدقيقنا. لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وان نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشاة. يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

الرأي

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا ل (أو "تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية") المركز المالي لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر 1×20 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية للتقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

(يختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق اعتمادا على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى الخاصة بإعداد التقارير المالية).

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

فجوة التوقعات في التدقيق

- المقدمة.

- المبحث الأول: فجوة التوقعات والعوامل التي تساعد على وجودها.

- المبحث الثاني: سبل تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المقدمة:

إن 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 غموضاً 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 (جمعة، 2001).

وقد لاقى موضوع فجوة التوقعات اهتماماً كبيراً في علم التدقيق خاصة في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب أن توجه الجهود لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءه لتضييقها إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية التدقيق إن لم يكن مستحيلاً (جربوع، 2004).

وقد تناول هذا الفصل مبحثين كما يلي:

المبحث الأول من هذا الفصل يتناول مفهوم فجوة التوقعات وسماتها ومكوناتها والعوامل التي تساعد على وجودها.

المبحث الثاني يستعرض طرق تضييق (جسر) فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول

فجوة التوقعات والعوامل التي تساعد على وجودها

3.1.0 تمهيد.

3.1.1 مفهوم فجوة التوقعات.

3.1.2 سمات فجوة التوقعات.

3.1.3 مكونات فجوة التوقعات.

3.1.4 العوامل التي تساعد على وجود فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1.0 تمهيد:

لقد نشأت فجوة التوقعات في التدقيق نتيجة لعدم التطابق بين توقعات المجتمع الذي يشتمل جميع المستفيدين من خدمات التدقيق لما يجب أن تكون عليه مسئولية المدققين، وبين مدى فهم المدققين لحدود مسؤولياتهم (Porter, 1993).

ولا ينفرد مجتمع من المجتمعات بفجوة التوقعات في تدقيق الحسابات، بل هي مشكلة تعاني منها جميع المجتمعات، ولكون هذه الظاهرة يشترك بوجودها أكثر من طرف من المدققين، ولما يفرض على مهنة التدقيق من قيود، ولمدى معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية، لذلك اتجهت جهود الباحثين نحو هذه المشكلة للتعرف علي طبيعتها والعوامل التي ساعدت على وجودها، للعمل علي تضييق تلك الفجوة (الباز، 1999).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1.1 مفهوم فجوة التوقعات:

لا يوجد تعريف واحد محدد لفجوة التوقعات حيث أن الباحثين في حقل التدقيق ذكروا تعريفات مختلفة وان كانت متقاربة، وذلك بناء على المنظور الذي انطلقوا منه في دراسة فجوة التوقعات في التدقيق.

ويعتبر Liggio في عام 1974م أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في مجال التدقيق، حيث عرفها بأنها الفرق بين مستويات أداء المدقق المتوقعة كما يتصورها المدقق من جهة وكما يتصورها مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى، وهو بهذا يشير إلى أن سبب تلك الفجوة يرجع إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن المتوقع تحقيقه، وهذه تمثل إشارة إلى المفهوم العام لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق (Koh and Woo, 1998).

وقد توصلت لجنة مسؤوليات التدقيق (CAR) التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعروفة باسم لجنة كوهين إلى وجود فجوة توقعات في التدقيق، وأن سبب هذه الفجوة أن مستخدمي تقارير مدققي الحسابات يتوقعون من المدققين أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المنشأة، وأن يعدو تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وأدى عدم تلبية مدققي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه إلى ظهور فجوة التوقعات، وقد وسعت لجنة كوهين تعريف فجوة التوقعات حيث حولت عبارة "مستخدمي البيانات المالية" إلى "الجمهور"، وعبارة "الأداء المتوقع" إلى "ما يمكن أن يتوقع مدققي الحسابات انجازه بشكل معقول" (Commission on Auditors' Responsibilities, 1978).

وقد اظهر تقرير لجنة ماكدونالد MacDonald، التي كونها المجمع الكندي للمحاسبيين القانونيين لدراسة توقعات الجمهور من عملية التدقيق في كندا عام 1988م، أن سبب الفجوة هو عدم الإلمام الكافي من جانب مدققي الحسابات بتوقعات المجتمع المالي من عمليات التدقيق التي يقومون بها (MacDonald, 1988).

أما في استراليا، فقد أكد تقرير اللجنة التي كونها مجمع المحاسبين القانونيين لدراسة التقرير المالي والتدقيق، أن مصطلح فجوة التوقعات يشير إلى الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لجودة خدمات المحاسبة والتدقيق المنفذة بواسطة المهنة والجودة الفعلية لهذه الخدمات، كما تناول التقرير بعض التوصيات التي من شأنها تضييق فجوة التوقعات (Koh and Woo, 1998).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعرف (Guy and Sullivan,1988) فجوة التوقعات بأنها عبارة عن الاختلاف بين ما يعتقده الجمهور ومستخدمي القوائم المالية بأن مدققي الحسابات مسئولون عن تحقيقه، وما يعتقده المدققين بأنهم مسئولين عنه (الاختلاف بشأن مسؤوليات المدققين).

وعرفها (Gay, et al، 1998) على أنها الاختلاف بين تصورات الجمهور لدور التدقيق وفهم المدقق لذلك الدور.

وقد عرف (Monroe and Woodcliff, 1993) فجوة التوقعات بأنها اختلاف في الاعتقادات بين مدققي الحسابات والجمهور حول الواجبات والمسئوليات المفترضة من جانب المدققين والرسائل التي يحملها تقرير التدقيق.

ويرى (Jennings et al, 1993) أن فجوة التوقعات في التدقيق هي الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة التدقيق وبين ما توفره المهنة في الواقع، وقد دعا أيضا لهذا التعريف (Lowe, 1994) في بحثه عن فجوة التوقعات في النظام القانوني.

كما يعرف (Lee, 1994) فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدققي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال وإخفاق مدققي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب.

وعرفها الباحثان (Chandler & Edwards, 1996) بأنها تعني الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلاً للمجتمع.

و تشير فجوة التوقعات كما بينها (McEuroe and Martens, 2001) إلى الاختلاف بين ما يدركه الجمهور ومستخدمي القوائم المالية لمسئوليات المدققين، وما يعتقده المدققين بأنه مطلوب منهم.

كما عرفها (Rayner, 1992) بأنها الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين، وبين ما يستطيع المدققون توفيره بشكل معقول.

ويعرف (شاكر وعبد الرحمن، 2009) فجوة التوقعات على أنها التباين أو الاختلاف بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدققي الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مدققي الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وعلى أساس معايير التدقيق المتعارف

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير التدقيق وأداء مدققي الحسابات والتوقعات المجتمعة لمهام مدققي الحسابات.

وبصفة عامة يميل الباحث إلى تبني تعريف (Porter, 1993) لفجوة التوقعات في التدقيق على أنها الفجوة بين توقعات مجتمع التدقيق و أداء المدققين كما يدركه المجتمع.

ويتضح مما سبق انه على الرغم من اختلاف تعبير فجوة التوقعات في التدقيق، إلا أن أغلبية الباحثين يستخدمونه في الإشارة إلى التباين في نطاق وواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات وتفسير تقرير مدقق الحسابات بين مدققي الحسابات والمجتمع.

3.1.2 سمات فجوة التوقعات:

أشار (شاكر وعبد الرحمن، 2009) بأن فجوة التوقعات تتميز بعدد من السمات يمكن إيجازها فيما يلي:

– دائماً ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مدقق الحسابات، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات، والأسباب كثيرة، أهمها وببساطة أن المحاسبة والتدقيق مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين، المادي والمهني.

– فجوة التوقعات غير ساكنة، أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما، طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات مدقق الحسابات، وعرض خدمات ومسئوليات مدقق الحسابات.

– فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مدقق الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسئولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

– فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسئوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة، كما ينعكس ذلك سلبا على المجتمع في صورة نقص درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

– فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعانى منها، ولكن بدرجة أو بأخرى، وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالطبع لدول العالم الثالث، ومع ذلك تتباين الدول فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

3.1.3 مكونات فجوة التوقعات:

حددت دراسة (Porter ,1993) مكونات فجوة التوقعات في التدقيق بالتالي:

1– فجوة المعقولية reasonableness gap: وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقعه المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) من مدققي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مدققي الحسابات إنجازه بصورة معقولة، وهي مرتبطة بفجوة الجهل.

2– فجوة الأداء performance gap: وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) لما يجب أن يقوم به مدققي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمدققي الحسابات، وتعود إلى عجز في معايير التدقيق وضعف في أداء مدققي الحسابات.

وقسم (Porter, 1993) فجوة الأداء إلى قسمين:

1– الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة من مدققي الحسابات وبين الواجبات المطلوبة من مدققي الحسابات وفقاً لمعايير ونشرات مهنة التدقيق، ويطلق على هذه الفجوة نقص المعايير deficient standards.

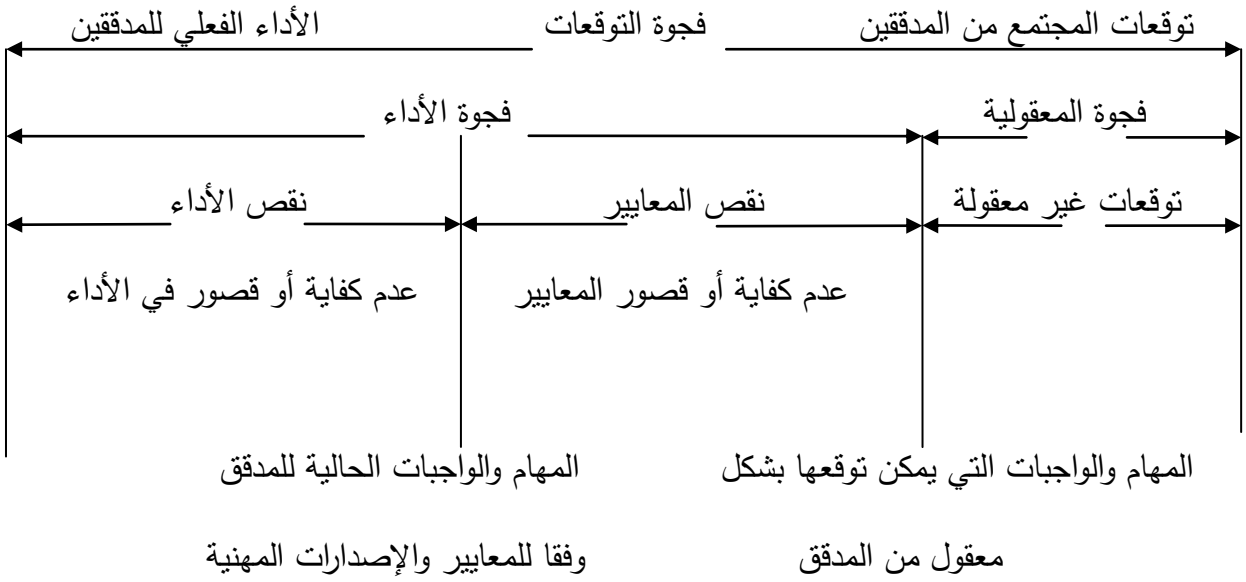
2– الفجوة بين واجبات مدققي الحسابات الحالية وفقاً لمعايير ونشرات مهنة التدقيق وبين الأداء الفعلي للمدققين، ويطلق على هذه الفجوة نقص الأداء deficient performance.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويوضح الشكل رقم (1) مكونات فجوة التوقعات في التدقيق.

الشكل رقم (1)

مكونات فجوة التوقعات في التدقيق



المصدر: (Porter, 1993).

فيما قسم (الباز، 1999) فجوة التوقعات وفقاً للأسباب المحتملة لحدوثها إلى مجموعتين من الفجوات الفرعية:

المجموعة الأولى: فجوة تتعلق بمدققي الحسابات، وتنقسم إلى:

أ- فجوة استقلال مدقق الحسابات: وتشير هذه الفجوة إلى انحراف السلوك الفعلي لمدقق الحسابات عن الاستقلال المتوقع طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية المدققة في استقلال مدقق الحسابات في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير عن نتائج التدقيق.

ب-فجوة تقرير مدقق الحسابات: وتشير إلى التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية المدققة لرأي مدقق الحسابات وبين رأي مدقق الحسابات الوارد في تقريره عن نتائج تدقيق تلك القوائم المدققة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ت–فجوة أداء مدقق الحسابات: وهي الاختلاف بين الأداء المتوقع طبقاً لمعايير التدقيق والأداء الفعلي لمدققي الحسابات.

المجموعة الثانية: فجوة تتعلق بالبيئة الخارجية لمدققي الحسابات (مستخدمي القوائم المالية)، وتنقسم إلى:

أ- فجوة المسؤولية القانونية: وهي التباين في فهم مستخدمي القوائم المالية المدققة ورجال القضاء لنطاق المسؤولية القانونية والمهنية لمدقق الحسابات.

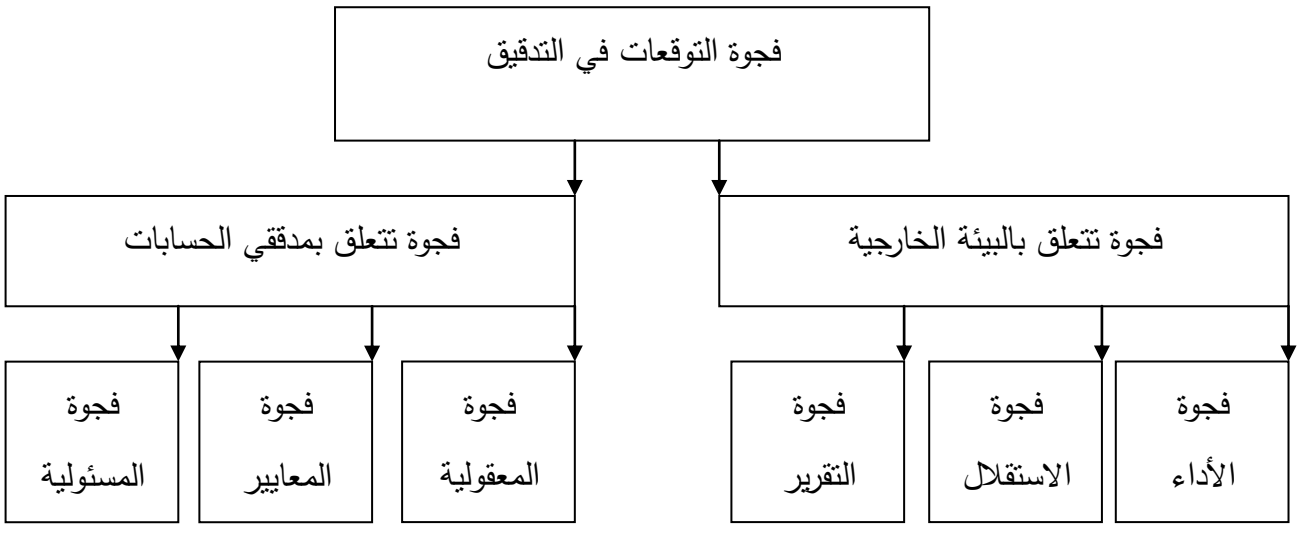
ب- فجوة معايير التدقيق: وهي الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية المدققة من مدققي الحسابات وبين الأداء المتوقع لهم طبقاً لمعايير التدقيق وترجع هذه الفجوة إلى (قصور معايير التدقيق عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية).

ت- فجوة المعقولية: الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية المدققة وبين التوقعات المعقولة لهم من مدققي الحسابات ومن ثم تعتبر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي هذه القوائم من مدققي الحسابات هي مصدر فجوة المعقولية.

ويوضح الشكل رقم (2) مكونات فجوة التوقعات في التدقيق.

الشكل رقم (2)

مكونات فجوة التوقعات في التدقيق



المصدر: (الباز، 1999).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1.4 العوامل التي تساعد على وجود فجوة التوقعات:

على الرغم من أن تعبير فجوة التوقعات قد أصبح مألوفاً في مهنة التدقيق إلا أن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع في معظم الدراسات وتختلف تلك المسببات من بيئة إلى أخرى وعلى حسب درجة تقدم المنظمات المهنية ودور التدقيق في المجتمع ودرجة استقلال المدقق ومسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والغش في التدقيق ومدى وجود اتصال فعال في بيئة التدقيق.

ويوجد العديد من العوامل التي أدت إلى إيجاد فجوة التوقعات أو ساعدت على اتساعها. ومما لاشك فيه أن الوقوف على تلك العوامل يعتبر أمر لازم وضروري لوضع الحلول المناسبة لعلاج المشكلة وتحديد سبل القضاء على فجوة التوقعات أو تضييقها على الأقل.

وقد لخص (الذنيبات، 2003) الأسباب الرئيسية المؤدية لفجوة التوقعات بالتالي:

1- تعدد توقعات المجتمع المالي فيما يتعلق بطبيعة التدقيق وأهدافه ومسئوليات المدققين ومعايير التدقيق والاستقلالية وتقرير المدقق.

2- التصورات المختلفة حول الأداء الفعلي لمدققي الحسابات.

3- معقولية وعدم معقولية التصورات المختلفة للمجتمع المالي.

4- عدم كفاية الأداء الفعلي للمدققين.

5- التوقعات المختلفة للمجتمع المالي مرتبطة برغبات أصحاب هذه التوقعات، وهذه الرغبات قد يكون بعضها واقعي والبعض الأخر غير واقعي.

ويرى (شاكر وعبد الرحمن، 2009) أن الأسباب والعوامل التي تساعد على وجود واتساع فجوة التوقعات في التدقيق تتمثل بما يلي:

1- الاختلاف حول دور التدقيق في المجتمع.

2- مدى كفاية مسؤوليات مدققي الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- الشك في استقلال مدققي الحسابات وحياديتهم.

4- نقص الكفاءة المهنية لمدققي الحسابات.

5- قصور نظام الرقابة الداخلية.

6- الاتصال غير الفاعل في التدقيق.

7- انخفاض جودة أداء عملية التدقيق.

8- عدم مسايرة التقارير المالية للتغيرات في المجتمع.

9- الانتقادات المستمرة لمدقق الحسابات بشأن الأخطاء والمخالفات.

10- الانتقادات المستمرة لمدقق الحسابات بشأن عدم الإفصاح عن استمرارية المنشأة.

11- الاختلاف والقصور في تفسير معنى ومحتوى تقارير مدققي الحسابات.

12- عدم الالتزام بقواعد وسلوك المهنة.

ويمكن سرد العوامل والأسباب التي تساعد على وجود فجوة التوقعات في التدقيق واتساعها على النحو التالي:

1- اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير مدقق الحسابات النظيف يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار:

إن احد الأسباب الرئيسية للانتقادات الموجهة إلى مهنة التدقيق والتي أدت إلى إيجاد فجوة التوقعات هو العدد المتزايد من حالات فشل المشروعات وإفلاسها بدون تحفظ المدققين في تقاريرهم عن عدم قدرة هذه المشروعات على الاستمرار في السنوات السابقة على حدوث الفشل أو الإفلاس (Jekins, 1990).

حيث أن هناك اعتقاد لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية أن تقرير مدقق الحسابات النظيف يضمن قدرة المنشاة على الاستمرار، وعند فشل الشركة بعد أن يكون مدقق الحسابات قد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قدم تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية التي قام بتدقيقها، فان أصابع الاتهام إنما تشير إلى المدقق بالإهمال والتقصير حتى لو كان الفشل نتيجة أحداث فجائية غير متوقعة وحدثت بعد إتمام عملية التدقيق (راضي، 2011)

وقد بينت دراسة (Guy and Sullivan, 1988) أن المجتمع المالي يتوقع من المدققين الإفصاح عن التحذيرات المبكرة حول عدم إمكانية استمرار المنشأة.

وبينما هذه قناعة مستخدمي القوائم المالية، فان واجبات مدقق الحسابات بخصوص قدرة المنشاة على الاستمرار وفقاً للمعايير المهنية، وبالتحديد وفقاً للمعيار رقم (59) الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين عام 1988م، تقضي بأنه في كل عملية تدقيق، يجب على مدقق الحسابات تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري Substantial doubt فيما يتعلق بقدرة المنشاة على الاستمرار لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن عام من تاريخ القوائم المالية محل التدقيق، ولم يطلب المعيار من المدقق أن يشير إلى الشك الجوهري في تقريره لأن المدقق لا يعتبر مسئولاً عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، ولا يجب تفسير عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير مدقق الحسابات على انه يوفر تأكيد بخصوص قدرة المنشاة على الاستمرار (AICPA, 1988).

وبينت لجنة كوهين في منتصف السبعينات بأن التقرير المالي النظيف إن لم يتحفظ على قابلية المنشأة على الاستمرار، وحدث فشل للمنشأة يظن الجمهور بأن هذا الفشل يعود للمدقق لأنه لم يحذر من الصعوبات المالية التي تمر بها المنشأة مما أوجد فجوة توقعات بين المدقق والمجتمع المالي (GOA, 1996)

وقد أكد (Abbott, 1994) في دراسته عن تأثير مشاكل استمرار المنشأة على فجوة التوقعات على عدم وجود معايير تدقيق تحتم على المدقق تطبيق إجراءات للكشف عن أو حماية المستثمرين من مشاكل فشل المنشات وعدم استمرارها وقد خلص من دراسته إلى انه :

1- يجب أن يرتفع الأداء المطلوب من المدققين فيما يتعلق بمشاكل مبدأ الاستمرار.

2- يجب تخفيض التوقعات الخاصة بمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بأداء المدققين.

ويتضح مما سبق مدى التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء مدققي الحسابات الفعلي وفقا للمعايير المهنية، وان مثل هذا التباين حول الضمانات التي يقدمها التقرير النظيف للمدقق حول قدرة المنشاة على الاستمرار، يعتبر مسبباً من أسباب نشأة وتعميق فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- الشك في استقلال وحياد مدقق الحسابات الخارجي:

يتوقع المجتمع المالي أو مستخدمي القوام المالية أن يحافظ المدقق على استقلاله خلال ممارسة عمله المهني، فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المدققين فإن أرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدماتهم، وتنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المدققين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم (راضي، 2011).

فقد استخلصت الدراسة التفصيلية التي قامت بها لجنة لي ميتكالف "Lee Metacalf" أن تقديم مدققي الحسابات لمثل هذه الخدمات إلى عملاء التدقيق يعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً، لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت (U.S senate, 1976).

كما يرى كل من (Firth, 1980) (Shockley, 1981) (Waller, 1990) أن المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تجعل من الصعب على المدققين إن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات التدقيق، حيث أن المدققين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد العميل.

وعلى العكس من ذلك فان لجنه كوهين Cohen ترى أن تقديم المدققين لخدمات أخرى لعملاء التدقيق لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المدقق كلا النوعين من الخدمات، لأنة الأكثر علماً ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها (AICPA, 1978).

وأيضا يرى (Woolf, 1986) أن المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق لا يمكن أبداً أن تؤثر على استقلال المدققين، حيث أن الخوف من فقد العميل يقابله دائماً الخوف من أن يفقد المدققين سمعتهم ومن ثم استمرارهم في مزاولة المهنة أن هم فقدوا استقلالهم.

ومن القضايا السابقة المتعارضة يتضح أن استقلال المدققين ما زال محل جدل ومناقشة مما يهدد دور المدقق في المجتمع، ويؤدي إلى إيجاد أو تعميق فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- مسئولية المدقق عن كشف الغش والأخطاء:

تعتبر مسئوليه مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والأخطاء إحدى السمات الجدلية لعملية تدقيق الحسابات (Gay, et al 1998).

حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات أن التقرير النظيف يعني أن المدقق قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش Fraud أو المخالفات Irregularities التي تكون حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق. وبالتالي فان لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بان يكتشف المدقق الغش والمخالفات بالمنشاة محل التدقيق، وذلك كهدف أساسي وضروري لعملية التدقيق، في حين تختلف المعايير والتوصيات الصادرة عن المنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة. فلقد ركزت تلك التوصيات في البداية على حدود المدقق بشأن اكتشاف الغش والمخالفات فقللت من التأكيد على مسئولية المدقق في هذا الخصوص، وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسئولة في المقام الأول عن الغش، وبالتالي من الأفضل منعه أو اكتشافه بواسطة إدارة المنشأة عن طريق توفير الإجراءات المناسبة والفعالة للرقابة الداخلية (boyd et al., 2001).

وتقع مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية، إن تطبيق هذه النظم يقلل ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش أو الخطأ (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989).

ويجب على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة، والتي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، كما يتوجب على المدقق الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش بالحسابات، بالإضافة إلى نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام بإجراءات الرقابة المحددة من قبل العاملين بالمنشأة (Ellamae and Robert, 1992).

وقد أوصت لجنه (Cohen 1977-1976) فيما يتعلق بمسئولية المدقق عن كشف الغش، بأن على المدقق بذل العناية المهنية المطلوبة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى التوسع الضروري لتقدير مدى الاختبارات المطلوبة للكشف عن الغش والخطأ.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد أشار معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز بأن المشكلة تكمن في أن الإنسان العادي غير المتخصص يتوقع من المدقق أن يكتشف جميع عمليات الاحتيال والأخطاء الجوهرية (Garcia-Benau and Humphrey, 1992).

وقد أظهرت العديد من الدراسات الميدانية التي تم إجراؤها وجود فجوة توقعات تتعلق بمسئولية مدقق الحسابات عن كشف الغش والأخطاء:

فقد بينت دراسة (Guy and Sullivan, 1988) أن المجتمع المالي يريد تحميل المدققين مسئولية أكبر لكشف حالات الغش والأفعال غير الشرعية، وأن المجتمع المالي يتوقع من المدققين:

- أن يكونوا مسئولين أكثر للكشف وذكر الغش والأفعال غير الشرعية.
- توصيل المعلومات الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية التدقيق.
- تحسين فاعلية وأداء التدقيق مما يحسن الكشف عن الغش والأخطاء الجوهرية.

وأظهرت دراسة (Lowe, 1994) بأن هناك فجوة بين تصورات المدققين والقضاة الشرعيين حيث وافق القضاة باعتدال بأن من مسئولية المدقق البحث بشكل فعال عن الغش غير الجوهري ورفض المدققين ذلك بشدة نظرا لما سوف يترتب عليهم من مسئوليات إضافية.

وقد كان من أهم نتائج دراسة (Humphrey, et al 1991) أن 86% من مستخدمي القوائم المالية، 62% من المديرين الماليين، 53% من المدققين أنفسهم كان لديهم اعتقاد أن المدقق يعتبر مسئولا عن اكتشاف كل حالات الغش الهامة.

وكذلك أظهرت دراسة (Gay et al., 1997) أن 69.6% من مستخدمي القوائم المالية لديهم قناعة بأنه يجب على المدقق عند تنفيذ عملية التدقيق التأكد من اكتشاف كل حالات الغش الهامة.

ويرى كل من (Monroe and Woodliff, 1994) في دراستهم أهمية قيام المدققين بتحمل مسئوليات اكبر لاكتشاف الغش، حيث أن المجتمع يتوقع من المدققين اكتشاف كل حالات الغش أثناء قيامهم بعملية التدقيق، فقد أظهرت نتائج دراستهم أن 74% من المساهمين، 62% من الدائنين، 52% من المديرين لديهم قناعة على ضرورة قيام المدققين بتنفيذ أعمال التدقيق بشكل يؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف مدقق الحسابات حالات الغش والأخطاء أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وأن واجبات مدقق الحسابات بشأن اكتشاف الغش والمخالفات، ليست كافية لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ، ونتيجة لذلك فلا زال هناك فجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لدور المدققين وبين إدراك المدققين لواجباتهم.

4- مسئولية المدقق عن كشف الأفعال غير الشرعية:

تعتبر مسئولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والأفعال غير الشرعية من أهم العوامل التي أدت إلى إيجاد فجوة التوقعات في التدقيق، وهي موضع جدل كبير، فالاحتيال وسياسات الرشاوى أو المدفوعات غير القانونية تعتبر من المشاكل التي تقلق المجتمع المالي (Baron et al., 1977).

وقد بينت نتائج دراسة (Gay et al., 1997) أن 74.1% من مستخدمي القوائم المالية الخاضعين للدراسة لديهم اعتقاد أن مدقق الحسابات الخارجي يجب أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما يعتقد 80.7% منهم أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تأكيداً بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية المرتبطة بالنواحي المالية والمحاسبية، ويعتقد 84.4% منهم أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات التأثير الهام على القوائم المالية.

وبينت دراسة (McEnroe and Martens, 2001) بأن المجتمع المالي يطلب من مدقق الحسابات أن يعطي توكيداً بأن الشركة لم تقم بأعمال غير شرعية.

وقد أوضحت لجنة (Cohen 1976-1977) أن كشف الأفعال غير الشرعية (الرشاوى- مساهمات سياسية غير شرعية- دفعات للوكلاء الأجانب أو المسئولين الحكوميين) تقع مسئوليتها الأساسية على عاتق إدارة الشركة لكونها تمتلك القدرة على تبني سياسات إلزامية لضبط السلوك غير الصحيح وتطبيق نظام رقابة داخلية لمنع تلك التصرفات، وانه على مدقق الحسابات المستقل إتباع سلوك توكيدي للبحث عن الأفعال غير الشرعية أو المشكوك فيها، ويحتاج هذا العمل لمهارة وتدريب وكفاءة مهنية للكشف عن تلك الأفعال، وفي حالة اكتشاف المدققين لتلك الأفعال على

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المدقق أن يتأكد بنفسه من وجودها ليقوم بالعمل الملائم اتجاه عميله، فيتوجب عليه كشفها لمجلس الإدارة و إذا تبين أنه غير مبالٍ لتلك المشكلة عليه كشفها بشكل عام مبرر.

واعتبرت نشرة معايير التدقيق رقم (54) الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين عام 1988، أن مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير مباشر ومهم على القوائم المالية مماثلة للمسؤولية نفسها المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات والتي تتطلب تخطيط عملية التدقيق بحيث توفر تأكيد معقول لاكتشاف تلك التصرفات. (AICPA NO.54, 1988).

أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فان إجراءات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما لا توفر ضماناً لإمكانية اكتشافها حيث إنها لا تتضمن إجراءات تصمم خصيصاً لاكتشاف تلك التصرفات ومع ذلك فانه يجب على مدقق الحسابات أن يكون واعياً ومدركاً لإمكانية حدوث تلك التصرفات (Ibid, 1988).

وقد تضمنت نشرة معايير التدقيق رقم (54) بعض الأمثلة للتصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية، ومن أمثلة التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر مخالفة قوانين الضرائب أما التصرفات غير القانونية التي لها تأثير غير مباشر فإنها ذات علاقة بمجالات التشغيل بدرجة اكبر من علاقتها بالنواحي المالية والمحاسبية ومن أمثلتها مخالفة قوانين الصحة والأمان الوظيفي وقوانين حماية البيئة، وفي حالة اكتشاف أي تصرف غير قانوني فانه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على معلومات كافية لتقويم تأثيره على القوائم المالية مع ضرورة مراعاة تقييم الإدارة لتأثير ذلك التصرف (Ibid, 1988).

وعلى الرغم من ذلك فانه قد يكون من الصعب التمييز بين التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر عن تلك التي لها تأثير غير مباشر حيث انه لا يوجد حد فاصل للتمييز بينها كما لم تتضمن النشرة أسساً أي قواعد للتمييز بينها ومن ثم فان ذلك يعتمد على التقدير المهني لمدقق الحسابات. وبناء على ما تقدم يرى الباحث انه يجب على مدقق الحسابات أن يخطط لعملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر ومهم على القوائم المالية، أما عن مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير غير مباشر ومهم على تلك القوائم فان الباحث يرى أنها غير كافية لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5- مدقق الحسابات كضامن لدقة القوائم المالية:

يعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية بأن واجبات مدقق الحسابات يدخل في صلبها توفير ضمانات بشأن دقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء، وباستمرار المنشأة وقدرتها على الوفاء بكافة التزاماتها المالية، وسلامة وجودة هيكل الرقابة الداخلية للمنشاة محل التدقيق، وأن مجرد تقديم المدقق لتقرير نظيف إنما يضمن سلامة الحالة المالية للمنشأة وقدرتها على الاستمرار في النشاط، هذا الاعتقاد أدى إلى إيجاد وتعميق فجوة التوقعات (Omalley, 1993).

وقد بينت دراسة (McEnroe and Martens, 2001) بعنوان "تصورات المدققين والمستثمرين لفجوة التوقعات" بأن المجتمع المالي لديه توقعات أعلى للضمانات المطلوبة من المدققين لكل من الكشف والإفصاح والاحتيال والرقابة الداخلية والعمليات غير الشرعية، فالمجتمع المالي يتوقع من المدققين أن يعملوا وفق نظرية كلب الحراسة، وبينت الدراسة أن هناك فجوة بين المستثمرين والمدققين بالنسبة لعمل المدقق كقاضي قبل إصدار رأي غير متحفظ، فهم لا يريدون أن يصدر المدقق رأيًا نظيفًا قبل أن يتأكد من أن القوائم المالية خالية من أي أخطاء واحتيال وأن الشركة لم تقم بأعمال غير شرعية.

وكشفت نتائج دراسة (السقا، 1997) أن هناك مشكلة تتعلق بتوقعات المجتمع المرتبطة بطبيعة ومستوى التأكيد أو الضمان المتوقع أن يقدمه المدققون بشأن القوائم المالية وكفاءة الإدارة إذ يطلب المدراء الماليون والمستفيدون مستويات من الضمان والتأكيد أكثر مما يدركه المدققون ومعايير التدقيق ذاتها، وهذا يظهر من خلال إجابات المدققين التي كانت (2.4) أي دون المتوسط مقارنة مع المجتمع المالي موضع الدراسة حيث كانت إجابة المدراء الماليين (4) وهي أكبر من المتوسط، وإجابة المستفيدين من خدمة التدقيق (4.228) والمدققين الداخليين (3.19) وذلك بشأن الضمان والتأكيد لدقة القوائم المالية.

وقدمت دراسة (Epstein and Geiger, 1994) بعنوان "وجهات نظر المستثمرين لتأكيدات التدقيق: دليل جديد في فجوة التوقعات" التي تمت على 246 مستثمر بالبورصة، دليلا على اعتقاد هؤلاء المستثمرين بأنه من ضمن واجبات المدققين تقديم ضمان مطلق بخلو القوائم المالية من كافة أنواع الأخطاء المادية وبقدرة المنشاة على الوفاء بكافة التزاماتها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومما سبق يتبين أن المجتمع المالي يطلب من مهنة التدقيق أن تزوده بدرجة تأمين أعلى مما يتوقعه المدققين ومعايير المهنة ذاتها مما أوجد فجوة توقعات بين المجتمع المالي ومهنة التدقيق ومعايير التدقيق، وتتطلب هذه الفجوة من المدقق بذل العناية والشكوك المهنية للكشف عن الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة أي أن يوفر مدقق الحسابات للمجتمع المالي تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الغش والأخطاء الجوهرية.

6- مدقق الحسابات مسئول عن إعداد القوائم المالية:

يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن مدقق الحسابات مسئول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق (Schelluch & Green, 1996).

وتوصلت دراسة كل من (Gay et al., 1997) و(Monroe and Woodliff, 1994) إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد بأن مدقق الحسابات مسئول عن إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشاة محل التدقيق، وكذلك يعتقد مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق يضمن دقة تلك القوائم.

ولا يتفق ذلك مع ما تضمنته معايير التدقيق حيث أن مسؤولية إعداد تلك القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المنشأة وليس على عاتق مدقق الحسابات، كما أن هدف القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما (GAAP) هو تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم المالية تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها (AICPA, 1988).

ويتضح مما سبق وجود تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وواجبات مدقق الحسابات وفقا للمعايير المهنية فيما يتعلق بالمسؤولية عن إعداد القوائم المالية كما أن توقعات مستخدمي القوائم المالية تعتبر غير معقولة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7-تقرير مدقق الحسابات:

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يتم الإفصاح عنها يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالتدقيق مباشرة، فقد أشتد الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المحاسبية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشأة مسئولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين، أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعات من الإفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهدافها بشكل أفضل، أم تتطور التقارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع (جربوع، 2004).

ويرى بعض الباحثين أن تقرير مدقق الحسابات الحالي يعتبر وسيلة اتصال غير جيدة حيث أن مدققي الحسابات لديهم اهتمام باستخدام تقرير مدقق الحسابات كوسيلة لوصف طبيعة عملية التدقيق كونه نشاطًا عاماً. هذا فضلاً عن اعتقاد بعض مستخدمي القوائم المالية أن مدققي الحسابات يستخدمون تلك التقارير كوسائل لحماية أنفسهم ضد أي مخاطر مستقبلية قد تحدث (Gloeck and Jager, 1993).

وقد مرت عملية تطوير تقرير مدقق الحسابات بجمود، ما عدا الفترة من (1948-1988) حيث حصلت تغيرات بسيطة على تقرير المدقق خلال تلك الفترة، وكان هناك قلق بأن مستخدمي التقارير المالية لا يستطيعون إدراك القصد من تقرير المدقق، فأجريت محاولات عديدة للتغير في صيغة التقرير إلا أنها لم تنجح بشكل كافي لإيجاد صيغة تجلب الدعم الواسع للتغيرات التي أجريت (boyd et al., 2001).

وأظهرت لجنة (Cohen, 1978) في عام 1978 عدداً من النقائص في تقرير مدقق الحسابات وبينت بأن هذه النقائص تتعلق في عملية الاتصال بين المدققين ومستعملي التقارير المالية وأرجعت ذلك إلى عدم قدرة المستخدمين للقوائم المالية على التمييز بين مسئوليات الإدارة والمدقق، وشمول التقارير على لغة قياسية مما جعل التقارير تحتوي على رموز يصعب إدراكها، وبموجب ذلك أوصت بوجوب مراجعة تقرير مدقق الحسابات بحيث يكون قادراً على وصف دور ومسئولية المدقق بشكل واضح.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأكد (جمعة، 2001) بأن التقرير يعد سبباً رئيسياً من أسباب فجوة التوقعات في التدقيق وأن قضية عدم رضا مستخدمي القوائم المالية عن تقرير التدقيق التي سميت بفجوة الاتصال اكتسبت اهتمامًا واسع النطاق لأن محتويات تقرير مدقق الحسابات فقدت فعاليتها، وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطيرة على عملية اتخاذ القرار في بيئة ممارسة الأعمال المعاصرة.

وبينت دراسات عديدة أن الأسلوب الذي تصاغ فيه التقارير المالية وما تحتويه من عبارات رمزية يصعب فهمها لغير المتخصصين، وعدم إدراك المجتمع المالي لهذه الصيغ وتفسيرها بطرق مختلفة عما يقصده المدققين أدت لوجود فجوة توقعات :

فبينت دراسة (Kneer et al., 1996) بأن لغة تقرير المدقق لها القدرة للتأثير على تصورات مستخدمي التقارير المالية عن مسئوليات المدقق. وطالما أن المستخدمين والمدققين يواصلون امتلاك فهم مختلف للعديد من العبارات مثل (يظهر بعدالة) أو (يعبر بعدالة) فان فجوة التوقعات ستبقى موجودة.

ويرى كل من (Best, et al 2001) (koh and Woo, 1998) بأن هناك حاجة للتغيير في شكل تقرير التدقيق.

ويرى (غالي، 2001) أن النموذج الحالي لتقرير مدقق الحسابات لا يلبي توقعات ومتطلبات المجتمع المالي، وذلك بسبب غموض تقرير مدقق الحسابات وصعوبة فهم وقياس المصطلحات الواردة فيه.

وانتقدت لجنة أبحاث التدقيق (Auditing Research Foundation, 1989) والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز النموذج المختصر للتقرير في المملكة المتحدة وأوضحت مدى الحاجة إلى تقرير مدقق حسابات أكثر فعالية من النموذج المختصر للتقرير كأسلوب للتقريب بين وجهات النظر المتعارضة للأطراف المهتمة بالتقارير المالية وعملية التدقيق.

وأظهرت دراسة (Schelluch and Gay ,2006) وجود اختلافات جوهرية بين مدققي الحسابات والمستخدمين بشأن تقرير مدقق الحسابات.

ومما سبق نلاحظ وجود تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية المدققة لرأي مدقق الحسابات وبين رأي مدقق الحسابات الوارد في تقريره عن نتائج تدقيق تلك القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني

سبل تضييق فجوة التوقعات في التدقيق

3.2.0 تمهيد.

3.2.1 طرق تضييق (جسر) فجوة التوقعات.

3.2.1.1 تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية.

3.2.1.2 تدعيم استقلال مدقق الحسابات.

3.2.1.3 توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات وتعزيز أدائه.

3.2.1.4 تدعيم دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة.

3.2.1.5 تثقيف وتعليم مستخدمي البيانات المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.0 تمهيد:

إن القضاء المطلق على فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات المستقلين يعتبر امراً مستحيلاً، نظرًا للتوقعات غير المعقولة من جانب المجتمع المالي بالنسبة لدور ومسئوليات المدقق ونقص أداء التدقيق من جانب المدققين ونقص المعايير والقيود المفروضة على مهنة التدقيق، إلا أن مهنة تدقيق الحسابات والمنظمات المهنية تعمل جاهدة على تثقيف مستخدمي البيانات المالية وعلى إصدار المعايير التي تحكم عملية التدقيق والتي تؤدي إلى تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، وتضمن استقلال المدقق وتحدد مسئولياته عن اكتشاف الغش والأفعال غير الشرعية مما يساهم في خفض فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومهنة تدقيق الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.1 طرق تضييق (جسر) فجوة التوقعات:

إن معظم الدراسات تظهر أنه لمن الصعوبة بمكان استبعاد فجوة التوقعات كلياً لأن هذا يتطلب ثبات معين حول مفهوم التدقيق، وثبات مفهوم التدقيق من الصعب حدوثه بسبب تطور معايير التدقيق والأساليب المعتمدة هذا من جهة، ومن جهة ثانية هناك صعوبة في إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية حول تعريف التدقيق وأهدافه ومعاييره، من هنا نستطيع القول أن العمل جاري على تضييق فجوة التوقعات قدر الإمكان، وهذا يمكن في أتباع العديد من الحلول التي تقودنا إلى ذلك ومن أهمها:

3.2.1.1 تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن السبب الرئيسي لوجود فجوة التوقعات هو عدم وعي المستفيدين من خدمات عملية التدقيق بواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات وانه يمكن لتقارير مدققي الحسابات المساهمة بدور فاعل في تضييق فجوة التوقعات.

فقد بينت لجنة (Cohen) أن تقرير مدقق الحسابات النمطي قد ساهم في عدم فهم مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات كل من الإدارة ومدقق الحسابات، واقترحت أن يتضمن التقرير تحديداً واضحاً لتلك المسؤوليات (Cohen, 1978).

وقام مجلس معايير التدقيق التابع لمعهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA) في عام 1988 بإصدار تسعة معايير (53-61) لمواجهة النقد الموجه إلى مهنة التدقيق بصفة عامة وتقوية إجراءات التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق ولمعالجة الجوانب المختلفة لفجوة التوقعات، وتضمنت هذه المعايير التسعة، نشرة معايير التدقيق رقم 58 بخصوص تقارير مدققي الحسابات عن القوائم المالية محل التدقيق بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية والتي ترتب عليها تغييرات مهمة في تقرير التدقيق النمطي منها ما يلي:

1- إضافة فقرة افتتاحية تتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشاة ومسؤولية مدقق الحسابات عن إبداء الرأي حول تلك القوائم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- الإشارة في فقرة النطاق إلى أن عملية التدقيق توفر تأكيداً معقولاً بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مهمة.

3- إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية التدقيق.

4- إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة (AICPA, 1988).

وفي يناير (1995) اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين نشرة معايير التدقيق رقم (79) بخصوص التقرير عن عدم التأكد والتي تطبق على تقارير مدققي الحسابات التي يتم إصدارها في أو بعد 1996/2/29م وقد ترتب عليها تعديل نشرة معايير التدقيق رقم (58) عن طريق حذف الفقرة التوضيحية التي كانت تضاف بعد فقرة الرأي بخصوص عدم التأكد في الحالات التي كانت تتطلب ذلك (AICPA, 1995).

وأوضحت نتائج دراسة (Miller et al., 1990) التي شملت آراء عينة من العاملين بالبنوك، والتي أجريت للتعرف على تأثير تقرير مدقق الحسابات الذي تضمنته نشرة معايير التدقيق Report on audited financial statement رقم (58) الخاصة بتحسين الاتصالات الخارجية والصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) عام 1988م مع ثمانية نشرات أخرى سميت هذه النشرات بمعايير فجوة التوقعات وهدفت لتضييق تلك الفجوة، أن تقرير مدقق الحسابات الجديد قد ساعد في تحسين فهم هؤلاء العاملين بخصوص واجبات ومسؤوليات كل من مدققي الحسابات والإدارة عن القوائم المالية، كما انه أكثر قابلية للفهم من التقرير القديم وقد خلصت الدراسة إلى أن هذا التقرير قد ساهم في تضييق فجوة التوقعات.

كما اقترح مجلس ممارسات التدقيق (Auditing Practices Board) في المملكة المتحدة تغيير نمط إبداء الرأي من استخدام عبارات محددة ومتكررة إلى التعليق على القضايا الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة والموضوعات الأخرى في نطاق عملية التدقيق، وذلك بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية (APB ,1992).

ويرى (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، وأيضا يجب صياغة تقرير مدقق الحسابات بلغة واضحة وسهلة الفهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد تعرض النموذج المختصر للتقرير في المملكة المتحدة إلى العديد من الانتقادات حيث أوضحت لجنة أبحاث التدقيق (Auditing Research Foundation, 1989) والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز مدى الحاجة إلى تقرير مدقق حسابات أكثر فعالية من النموذج المختصر للتقرير كأسلوب للتقريب بين وجهات النظر المتعارضة للأطراف المهتمة بالتقارير المالية وعملية التدقيق.

كما أوضحت نتائج بعض الدراسات مثل (Lee, Ali, and Kandasamy, 2008) (Koh and Woo, 1998) (Dixon et al., 2006) (Fadzly and Ahmed, 2004) (Best et al., 2001) (Pierce and Kilcommins, 1996) (Hartherly et al. 1991) إلى أن تقرير مدقق الحسابات التفصيلي (أو المطول) قد ساهم بدرجة كبيرة في تحسين فهم مستخدمي التقارير المالية لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وطبيعة وأهداف التدقيق وعملية التقرير المالي، وهذا بدورة يقلل من فجوة التوقعات، وطالب تلك الدراسات بضرورة تبني تقرير المدقق المطول.

وخلصت دراسة (Nair and Rittenberg, 1987) إلى أن تصورات المستخدمين حول مسؤوليات الإدارة والمدققين تغيرت مع استخدام تقرير مدقق الحسابات المطول ووجدت الدراسة أن التقرير المطول أكثر فائدة وأسهل فهماً من التقرير القصير.

ومما سبق يستخلص الباحث ضرورة تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تضييق فجوة التوقعات، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق إعادة النظر في تقرير مدقق الحسابات بحيث:

1- يكتب بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين.

2- يتضمن معلومات أكثر عن نطاق وطبيعة عمل مدقق الحسابات والنتائج التي توصل إليها فضلا عن التعليق على القضايا الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة والموضوعات الأخرى في نطاق عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.1.2 تدعيم استقلال مدقق الحسابات:

مما لا شك فيه أن من أهم الصفات المهنية التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات الاستقلالية والحياد، وأي خلل قد يؤثر على موقفه في إبداء رأى فني ومحايد، مما يتوجب علي المدقق أن يتمتع بالاستقلال سواء في الحقيقة أو في المظهر في أي عمل ممكن أن يقوم به (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989).

وحرصاً على دعم استقلال وحياد مدقق الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير مدققي الحسابات وتضييق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المدقق للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على أن حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق بيد لجنة التدقيق الخارجية بالشركة (جربوع، 2004).

وقد أقترح في حالة عدم تجديد تعيين المدقق أو في حالة عزله، أن يقدم المدقق تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسئوليته، وضرورة أن يحصل المدقق الجديد، قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المدقق السابق (Mautz and Matusiak, 1988).

ويرى (شاكر وعبد الرحمن، 2009) أن هناك بعض العوامل التي تدعم استقلال مدقق الحسابات وهي ما يلي:

1- لجنة التدقيق.

2- أداء خدمات غير التدقيق.

3- التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات.

4- تعيين مدققي الحسابات بواسطة جهات خارجية.

5- فحص المعايير المحاسبية.

نستنتج مما سبق بأنه يجب أن لا يكون للإدارة أي دور أساسي في تعيين أو عزل أو تحديد أتعاب المدقق، وأنه يجب أن لا يكون للمدقق علاقات شخصية مع الإدارة لكي لا تمارس الإدارة الضغط عليه مما قد يؤثر على استقلاله، وأن لا يرتبط المدقق مع المنشأة بأي ارتباطات تؤدي إلى تقديم خدمات استشارية أو إدارية خلاف خدمة التدقيق، فقد يكون ذلك إدراك عند الجمهور بأن المدققين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ربما انتهكوا معيار الاستقلال ومن هذا المنطلق يجب أن تعمل المنظمات المهنية في داخل فلسطين أو في الخارج جاهدة على المحافظة على استقلال المدقق وأن تضع القوانين والتشريعات التي تحميه من أي تهديد.

3.2.1.3 توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات وتعزيز أدائه:

أشارت العديد من الدراسات إلى أنه يمكن تضييق فجوة التوقعات من خلال تحسين دور تقرير مدقق الحسابات في عملية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال توسيع مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف حالات الخطأ والتصرفات غير القانونية والتقرير عن مدى استمرارية المنشأة خلال فترة معينة (عادة سنة واحدة).

ويرى (راضي، 1999) أن توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات هي أفضل وسيلة لمقابلة توقعات مستخدمي البيانات المالية حول المهنة وأهدافها ومسؤوليات المدقق مما قد يساعد على تضييق فجوة التوقعات عند تبني هذا الإجراء.

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 (جربوع، 2004) (راضي، 1999).

ويرى (شاكر وعبد الرحمن، 2009) انه من الضروري تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة باكتشاف معظم حالات الأخطاء والتصرفات غير القانونية، والتقرير عن استمرارية المنشأة، والإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، ووجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات والقوائم المالية والمطلوبات المحتملة، مما يتطلب توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات بخصوص ذلك حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية الثقة في أراء مدققي الحسابات عن صدق وعدالة القوائم المالية للمنشات في التعبير عن مراكزها المالية ونتائج إعمالها، مما يوقع على عاتق مدققي الحسابات مسؤوليات اكبر عند إعداد تقاريرهم.

وفي الختام يستنتج الباحث دعم دراسات عديدة لفكرة توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات وتعزيز أدائه في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.1.4 تدعيم دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة:

يمتثل هذا العامل في ضرورة العمل على تطوير الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، بحيث يمكنها توجيه المهنة في المسار الصحيح في الممارسة العلمية، وذلك من خلال فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق، وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الأعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق.

وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والتدقيق، ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بهذه المعايير من جانب الممارسين للمهنة، وذلك من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب التدقيق، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها للمستفيدين من مهنة التدقيق (جربوع، 2004).

وفي هذا الصدد يرى (راضي، 2011) أن هناك دورا حيوياً يجب أن تلعبه تلك المنظمات المهنية في مجال تحديد دور المدقق ومسئولياته نذكر منها ما يلي:

1- تدعيم استقلال مدقق الحسابات وتنمية الوسائل الكفيلة بذلك مثل لجان التدقيق والتغير الإلزامي للمدقق الخارجي.

2- تحديد مسئولية المدقق المتعلقة باكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية، بحيث تكون واضحة وكافية للوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

3- تحديد ووضوح دور المدقق في إبداء الرأي حول مدى قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب.

4- تحديد الأنشطة الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المدقق، وتحديد علاقتها بعملية التدقيق ومدى تأثيرها على استقلاله.

5- تطوير تقارير التدقيق وتقييمها بصورة مستمرة بما يؤدي إلى الوفاء باحتياجات المستفيدين، والتأكيد من زيادة فاعليتها في الاتصال بين المدقق والأطراف المستفيدة في بيئة التدقيق.

ومما سبق يستخلص الباحث أن تقوية المنظمة المهنية وتدعيم سلطاتها في توجيه وقيادة المهنة على النحو السابق أمر ضروري لتضييق فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.2.1.5 تثقيف وتعليم مستخدمي البيانات المالية:

لقد حظي هذا المدخل باهتمام كبير في أدب التدقيق، وكان محلاً للعديد من الدراسات السابقة التي تناولته من زوايا مختلفة، ومن جهات نظر بعضها مؤيدة وأخرى متشككة في درجة نجاحه في تضييق فجوة التوقعات.

فقد أوضحت نتائج بعض الدراسات مثل (Lee, Ali, and Kandasamy, 2008) (Koh and Woo, 1998) (Dixon et al., 2006) (Fadzly and Ahmed, 2004) (Best et al., 2001) (Pierce and Kilcommins, 1996) إلى أن تثقيف مستخدمي البيانات المالية بوظائف عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق وواجباته ومهامه عن طريق النشرات، أو عقد الدورات، أو المؤتمرات قد ساهم في التقليل من فجوة التوقعات غير المعقولة، ويمكن نشر الثقافة حول مهنة التدقيق من خلال زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع (جربوع، 2004)، وأيضاً بين (راضي ,1999) انه يمكن تضييق فجوة توقعات التدقيق من خلال زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مدقق الحسابات ومسؤولياته.

وأيضاً لتعليم التدقيق دور هام في تضييق فجوة التوقعات، وتستند الآراء المؤيدة لذلك على مبرر أن أهم مسببات الفجوة هو "الخلط وسوء الفهم" لطبيعة ونطاق وحدود وظيفة المدقق من قبل مستخدمي القوائم المالية كنتيجة للجهل أو قصور التعليم، ومن ثم فان تعليم التدقيق يعد بمثابة الحل لمثل لتلك المشكلة (Darnill, 1991)، وفي رأي (Porter, 1993) فان "تعليم التدقيق" يسهم بشكل كبير في توعية مستخدمي القوائم المالية بطبيعة وحدود ونطاق وظيفة المدقق بما يخفض من سقف توقعاتهم المبالغ فيها، وهو ما يؤدي بدوره لتضييق فجوة عدم المعقولية.

ويرى (boyd et al., 2001) ان "تعليم التدقيق" يعد احد الوسائل الفعالة لعلاج فجوة التوقعات الناتجة عن الخلط وسؤ الفهم وذلك للدور الذي يمكن أن يلعبه التعليم في إزالة اللبس بشأن واجبات ومسئوليات المدقق الخارجي، وفي تعريف الجمهور بحدود عملية التدقيق.

ولقد وفرت دراسة (Monroe and Woodcliff, 1993) دليلاً على نجاح "تعليم التدقيق" في خفض فجوة التوقعات، من خلال تجربة تمت على عينة من طلاب مرحلة البكالوريوس الدارسين لمقرر تدقيق الحسابات لقياس انطباعاتهم بشأن رسائل تم تضمينها في تقارير التدقيق، وخلصت الدراسة إلى أن معتقدات مستخدمي التقارير (طلاب مرحلة البكالوريوس) بشأن وظيفة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المدقق قد تغيرت كثيراً بين بداية الفصل الدراسي ونهايته بشكل يمكن معه اعتبار "التعليم" احد الوسائل الفعالة لتضييق فجوة توقعات التدقيق، وهو ما يتطلب تركيز البحوث والدراسات المستقبلية على طبيعة ونوعية "تعليم التدقيق" الذي يتناسب وتحقيق هدف تضييق فجوة التوقعات.

وفي دراسة أخرى قام بها (Sweeney, 1997) لتوقعات مستخدمي القوائم المالية الخاصة بمدى مساهمة مدقق الحسابات في جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، توصل الباحث إلى أن هذه التوقعات تكون غالباً مختلفة مع توقعات مدققي الحسابات، وخلصت الدراسة إلى أن تعليم المجتمع مضمون وأهداف عملية التدقيق سيؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات.

وفي الختام يستنتج الباحث دعم أراء عديدة لدور "تثقيف وتعليم المجتمع" في خفض مستوى الخلط وسوء الفهم لواجبات ووظيفة المدقق، من قبل مستخدمي القوائم المالية، وكافة الطوائف المهتمة بأعمال التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

4.0 المقدمة.

4.1 أسلوب الدارسة.

4.2 مجتمع وعينة الدراسة.

4.3 أداة الدراسة.

4.4 صدق الإستبانة.

4.5 ثبات الإستبانة.

4.6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.0 المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

حيث تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنينها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4.1 أسلوب الدارسة:

بناءاً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلي مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2 مجتمع وعينة الدراسة:

اشتمل مجتمع وعينة الدراسة على ثلاثة فئات أساسية مهتمة بتقرير مدقق الحسابات وهي:

1- مدققو الحسابات لدى مكاتب التدقيق المرخصة العاملة في قطاع غزة، وعددها (56) مكتبا حسب دليل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية لعام 2012م، وفي هذه الفئة تم استخدام العينة القصدية: وهي العينة التي يقوم الباحث باختيارها على أساس توفر صفات محددة في مفردات العينة، والصفات التي على أساسها تم اختيار العينة هي: أن تكون شركات التدقيق دولية أو أجنبية أو إقليمية، كبر حجم تعاملات شركة التدقيق، كبر حجم رأسمالها وملكيتها، وهذه الصفات انطبقت على (6) شركات تدقيق وتشمل في مجموعها على (40) مدقق من ذوي خبرة مهنية وكفاءة عالية، والملحق رقم (3) يبين أسماء شركات التدقيق، وتصنيفها وعدد المدققين الأعضاء بها. حيث قام الباحث بتوزيع (40) استبانه على عينة الدراسة وتم استرداد (30) استبانه بنسبة استرداد بلغت حوالي (75%).

2- معدو القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة، ووجهت الاستبانة للمديرين الماليين أو الأشخاص المسئولين عن إعداد القوائم المالية، وقد تم اختيار عينة عشوائية تتكون من (8) شركات مساهمة عامة، وتشمل في مجموعها على (31) معد قوائم مالية من ذوي خبرة مهنية وكفاءة عالية، والملحق رقم (4) يبين أسماء الشركات المساهمة العامة. حيث قام الباحث بتوزيع (31) استبانه على مجتمع الدراسة وتم استرداد (30) استبانه بنسبة استرداد بلغت حوالي (96.77%) وتم استهداف هذه الفئة لأنها تعتبر من أهم الفئات المهتمة بتقرير مدقق الحسابات، نظرًا لان تقرير مدقق الحسابات يحتوي على رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية التي تم إعدادها من قبل هذه الفئة.

3- الأكاديميون المتخصصون بالمحاسبة والتدقيق في مؤسسات التعليم العالي المرخصة والمعتمدة والتي تمنح درجة البكالوريوس في المحاسبة بقطاع غزة، وهي (7) مؤسسات تعليمية بحسب الهيئة الوطنية للاعتماد والجودة في التعليم العالي (وهي هيئة حكومية شبه مستقلة تعمل تحت مظلة وزارة التعليم العالي)، وقد تم استخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع (43) استبانه على محتمع الدراسة، وقد تم استرداد (33) استبانه بنسبة استرداد (76.74%)، والملحق رقم (5) يبين أسماء مؤسسات التعليم العالي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.3 أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد استبانة لمعرفة آراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة حول تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق وأثرها على تضييق فجوة التوقعات، واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الإستبانة :-

خطوات بناء الاستبانة:

1- الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الإستبانة وصياغة فقراتها.

2- استشار الباحث عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين الإداريين في تحديد مجالات الإستبانة وفقراتها.

3- تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الإستبانة.

4- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.

5- تم تصميم الإستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من (5) مجالات و(48) فقرة.

7- تم عرض الإستبانة على (11) محكم من ذوي تخصص المحاسبة والتدقيق والإحصاء من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الفلسطينية والمهنيين والمدققين المزاولين للمهنة في قطاع غزة، والملحق رقم (2) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم، ودرجاتهم العلمية، ووظائفهم، وتخصصاتهم، وأماكن عملهم.

8- في ضوء أراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الإستبانة في صورتها النهائية على (4) مجالات و(44) فقرة، والملحق رقم(1) يوضح الاستبانة في صورتها النهائية.

وتتكون إستبانة الدارسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات الشخصية والوظيفية عن المستجيب (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص، مجال العمل، عدد سنوات الخبرة، الشهادة المهنية).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 44 فقرة، موزع على 4 مجالات رئيسية وهي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المجال الأول: ويهدف إلى جمع البيانات اللازمة لقياس أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات المستقل في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، ويتكون من (12) فقرة.

المجال الثاني: ويهدف إلى جمع البيانات اللازمة لقياس أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات الإدارة في تضييق فجوة التوقعات، ويتكون من (8) فقرات.

المجال الثالث: يهدف إلى جمع البيانات اللازمة لقياس أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات وواجبات المدقق في تضييق فجوة التوقعات، ويتكون من (13) فقرة.

المجال الرابع: يهدف إلى جمع البيانات اللازمة لقياس أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق في تضييق فجوة التوقعات، ويتكون من (11) فقرة.

وبهذا تكون مجموع فقرات الاستبانه (44) فقرة.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين للاستبيان حسب جدول (4-1):

جدول (4-1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
الدرجة	1	2	3	4	5

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة " غير موافق بشدة" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

4.4 صدق الإستبانة:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- صدق أداة الدراسة (الصدق الظاهري):

عرض الباحث الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (9) محكمين من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق والإحصاء و(2) من المدققين المهنيين المزاولين للمهنة في قطاع غزة، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – انظر الملحق رقم (1).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- صدق المقياس:

أولا: الاتساق الداخلي (Internal Validity):

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

ثانيا: الصدق البنائي (Structure Validity):

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

أ) نتائج الاتساق الداخلي:

يوضح جدول (4-2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	الإشارة إلى قيام المدقق بتدقيق ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.	.502	*0.000
.2	إضافة فقرة جديدة مطولة ومستقلة عن مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية.	.419	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.3	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتتمكن من إعداد وعرض بيانات مالية موحدة خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	.373	*0.000
.4	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.	.505	*0.000
.5	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.	.579	*0.000
.6	إضافة فقرة جديدة مطولة ومستقلة عن مسؤولية المدقق.	.499	*0.000
.7	الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب أن يمتثل المدقق لمتطلبات أخلاقيات المهنة.	.628	*0.000
.9	الإشارة إلى أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية الخاص بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل العادل .	.519	*0.000
.10	الإشارة إلى أن المدقق يقوم باختبار الرقابة الداخلية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشاة.	.562	*0.000
.11	الإشارة إلى أن الإجراءات التي قام المدقق بتنفيذها تعتمد على حكم المدقق المهني.	.650	*0.000
.12	في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد تقارير ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية فإنه يجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.	.532	*0.000
.13	استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأداءها المالي".	.576	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة ٠,٠٥= α.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يوضح جدول (4-3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية.	.545	*0.000
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن العرض العادل للبيانات المالية.	.679	*0.000
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية.	.586	*0.000
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة يجب أن تصمم وتنفذ الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	.730	*0.000
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.	.780	*0.000
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف.	.736	*0.000
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء بسبب الاحتيال أو الخطأ على تقع عاتق الإدارة.	.724	*0.000
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن كشف الأفعال غير الشرعية تقع على عاتق الإدارة.	.659	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة ٠,٠٥ =α.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يوضح جدول (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha=0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية.	.373	*0.000
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء.	.456	*0.000
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لقدرة المنشاة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية.	.353	*0.000
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب من المدقق الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية أثناء قيامة بعملية التدقيق.	.653	*0.000
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أنه يجب على المدقق أن يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول (مناسب) بان البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	.710	*0.000
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة.	.549	*0.000
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة.	.607	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم العرض الشامل للبيانات المالية.	.721	*0.000
.9	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساسًا لإبداء رأيه.	.667	*0.000
.10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	.744	*0.000
.11	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاحتيال والخطأ تقتصر في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب من اجل الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	.713	*0.000
.12	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر مسئولا عن إعداد القوائم المالية.	.732	*0.000
.13	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق غير مسئول عن حماية الأصول.	.628	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة ٠,٠٥= α.

يوضح جدول (4-5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.	.562	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية.	.689	*0.000
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية عند تصميمه لإجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف.	.639	*0.000
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يقوم بتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية من اجل إعطاء رأي فيه، ولكن من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة.	.612	*0.000
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات الحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والافصاحات في البيانات المالية تعتمد على الحكم المهني للمدقق.	.689	*0.000
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو تدقيق البيانات المالية لإبداء رأي في مدى عدالتها.	.555	*0.000
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق قام بتخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التحريفات المادية.	.746	*0.000
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى إن التدقيق تم إجراءه وفقًا لمعايير التدقيق الدولية.	.558	*0.000
.9	يلخص تقرير التدقيق بشكل واضح مدى وطبيعة الأدلة التي تم جمعها من اجل تكوين رأي المدقق.	.598	*0.000
.10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق يحافظ على استقلاله خلال ممارسة عمله المهني.	.577	*0.000
.11	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن التدقيق يتضمن فحص أدلة الإثباتات للمبالغ والافصاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة .	.681	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة ٠,٠٥= α.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ب) نتائج الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

يبين جدول (4–6) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

جدول (4-6)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

م	المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية(Sig.)
.1	تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.	.772	*0.000
.2	مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.	.814	*0.000
.3	مسؤوليات وواجبات المدقق.	.917	*0.000
.4	طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق.	.859	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة ٠,٠٥ =α.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.5 ثبات الإستبانة (Reliability):

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient):

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول **(4-7)**.

جدول (4-7)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

م	المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
.1	تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.	13	0.793
.2	مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.	9	0.870
.3	مسؤوليات وواجبات المدقق.	13	0.857
.4	طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق.	11	0.845
	المجالات السابقة معا	**48**	**0.939**

واضح من النتائج الموضحة في جدول **(4-7)** أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.719،0.870) لكل مجال من مجالات الإستبانة، بينما بلغت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة (0.940)، وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1) قابلة للتوزيع. ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4.6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي (Normality Distribution Test):

تم استخدام اختبار كولمجوروف-سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-8).

جدول (4-8)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

م	المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.	0.055
.2	مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.	0.068
.3	مسؤوليات وواجبات المدقق.	0.098
.4	طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق.	0.051
	جميع مجالات الاستبانة	**0.591**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4-8) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بهذه المجالات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.

2- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.

3- ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة .

4- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة (الحياد) وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة .

5- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة

5.0 المقدمة.

5.1 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

5.2 اختبار فرضيات الدراسة وتفسير نتائجها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5.0 المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص، مجال العمل، عدد سنوات الخبرة، الشهادة المهنية)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

5.1 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

1- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

يتضح من جدول (5-1) أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة هم من الذكور، ونسبة بسيطة من عينة الدراسة من الإناث، وهي نتيجة طبيعية نظرا لان المجتمع الفلسطيني مجتمع محافظ فانه يميل إلي عمل الذكور أكثر من الإناث.

جدول (5-1): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	78	83.9
أنثى	15	16.1
المجموع	93	100.0

2- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يتضح من جدول (5-2) أن معظم عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس فأكثر، ونسبة قليلة جدا مؤهلهم العلمي دبلوم متوسط وأقل، وعليه فإن غالبية أفراد العينة تتوفر لديهم الخلفية العلمية للإجابة عن أسئلة الدراسة، مما سيضفي على نتائج الدراسة نوعًا من الثقة والمصداقية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (5-2): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم متوسط وأقل	2	2.2
بكالوريوس	55	59.1
ماجستير	21	22.6
دكتوراه	15	16.1
المجموع	93	100.0

3- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص:

يتضح من جدول (5-3) أن هناك تنويع في التخصصات المحاسبية والإدارية والاقتصادية، ولكن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، حيث أن ما نسبته 80.6% من عينة الدراسة أجابوا أن تخصصهم محاسبة، 10.8% تخصصهم تدقيق حسابات، 3.2% تخصصهم إدارة، بينما 5.4% تخصصهم علوم مالية ومصرفية، ويلاحظ أن التخصصات العلمية لأفراد عينة الدراسة تتناسب مع طبيعة أعمالهم، ويرى الباحث أن النسبة المرتفعة لأصحاب تخصص المحاسبة سيسهم في فهمهم لموضوع الدراسة مما ينعكس على دقة نتائج الدراسة.

جدول (5-3): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	75	80.6
تدقيق حسابات	10	10.8
إدارة	3	3.2
علوم مالية ومصرفية	5	5.4
المجموع	93	100.0

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- توزيع عينة الدراسة حسب مجال العمل:

يتضح من جدول (5-4) أن ما نسبته 35.5% من عينة الدراسة أجابوا أن مجال عملهم أكاديمي، بينما 32.3% مجال عملهم مدقق ومعدي قوائم مالية، وهذه الفئات هي من أكثر الفئات اهتماما بتقرير مدقق الحسابات، مما يزيد من قدرة الدراسة على قياس أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

جدول (5-4): توزيع عينة الدراسة حسب مجال العمل

مجال العمل	العدد	النسبة المئوية %
أكاديمي	33	35.5
مدقق	30	32.3
معد قوائم مالية	30	32.3
المجموع	93	100.0

5- توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

يتضح من جدول (5-5) أن أفراد عينة الدراسة على درجة عالية من الخبرة، حيث أن ما نسبته 20.4% من عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، 23.7% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى اقل من 10 سنوات، 25.8% تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى اقل من 15 سنة، 19.4% تتراوح سنوات خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة، بينما 10.8% سنوات خبرتهم 15 سنة فأكثر، وهذه النتائج تدل على تنوع وارتفاع سنوات الخبرة لدى مجتمع الدراسة الآمر الذي يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

جدول (5-5): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	19	20.4
من 5 إلى اقل من 10 سنوات	22	23.7
من10 إلى اقل من 15 سنة	24	25.8
من 15 إلى أقل من 20 سنة	18	19.4
15 سنة فأكثر	10	10.8
المجموع	93	100.0

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6- توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية:

يتضح من جدول (5-6) أن ما نسبته 17.2% من عينة الدراسة أجابوا أن لديهم شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المهنية ACPA، 15.1% لديهم شهادة محاسب قانوني فلسطيني PCPA، 2.1% لديهم شهادة ACCA البريطانية، 2.1% لديهم شهادة AICPA الامريكية، 63.5% لا توجد لديهم شهادة مهنية، وهذا يؤكد على أهمية أن تلازم الخبرة العملية والمهنية الكفاءة العلمية.

جدول (5-6): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
PCPA محاسب قانوني فلسطيني	14	15.1
ACPA المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	16	17.2
ACCA بريطانية	2	2.1
AICPA أمريكية	2	2.1
لا توجد	59	63.5
المجموع	93	100.0

5.2 اختبار فرضيات الدراسة وتفسير نتائجها:

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات المعلمية (اختبار T لعينة الواحدة، اختبار التباين الأحادي) هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار الفرضيات حول متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي درجة الحياد.

الفرضية الصفرية: اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل (محايد) حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3.

إذا كانت Sig > 0.05 (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة (محايد) وهى 3، أما إذا كانت Sig < 0.05 (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة (محايد)، وفي هذه الحالة يمكن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة (محايد). وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة (محايد) والعكس صحيح.

فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولى:**

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمساهمة في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق الى مستخدمي التقرير".

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الحياد وهي3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-7).

جدول (5-7)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الرتبة
.1	الإشارة إلى قيام المدقق بتدقيق ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.	4.30	86.02	21.42	*0.000	1
.2	إضافة فقرة جديدة مطولة ومستقلة عن مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية.	4.23	84.52	17.44	*0.000	6
.3	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتتمكن من إعداد وعرض بيانات مالية موحدة خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	4.28	85.59	21.35	*0.000	3

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.4	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.	4.25	84.95	19.99	*0.000	5
.5	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.	4.19	83.74	16.61	*0.000	8
.6	إضافة فقرة جديدة مطولة ومستقلة عن مسؤولية المدقق.	4.00	80.00	13.08	*0.000	10
.7	الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب أن يمتثل المدقق لمتطلبات أخلاقيات المهنة.	4.23	84.52	16.67	*0.000	6
.8	الإشارة إلى أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية الخاص بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل العادل .	4.29	85.81	17.76	*0.000	2
.9	الإشارة إلى أن المدقق يقوم باختبار الرقابة الداخلية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشاة.	4.14	82.80	15.68	*0.000	9
.10	الإشارة إلى أن الإجراءات التي قام المدقق بتنفيذها تعتمد على حكم المدقق المهني.	4.27	85.38	19.49	*0.000	4
.11	في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد تقارير ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية فإنه يجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.	3.95	78.92	10.88	*0.000	11
.12	استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأداءها المالي".	3.73	74.57	7.26	*0.000	12
	جميع فقرات المجال معاً	4.15	83.06	29.81	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تفسير نتيجة تحليل المجال الأول:

من جدول (5-7) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى"الإشارة إلى قيام المدقق بتدقيق ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى" يساوي 4.30 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 86.02%، قيمة الاختبار 21.42 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر" استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأداءها المالي"يساوي 3.73 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.57%، قيمة الاختبار7.26، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسطات الحسابية لجميع فقرات مجال "تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير" جاءت إيجابية ولكن بدرجات متفاوتة نسبيًا، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على جميع هذه الفقرات.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.15، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.06%، قيمة الاختبار29.81، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وعليه فان أفراد العينة يرون أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات قد ساهمت في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نتيجة الفرضية الأولى:

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بـ "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمساهمة في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن التعديلات التي ادخلها معيار التدقيق الدولي رقم (700) قد ساهمت في إزالة الغموض الذي كان يحيط بتقرير مدقق الحسابات، وذلك من خلال ما تم إحداثه من تغييرات على شكل ومحتوى ولغة تقرير مدقق الحسابات، مما ساهم في تحسين توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات مثل (porter, 2001) و (Manson & Zaman, 1999).

- **الفرضية الثانية:**

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية".

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-8).

جدول (5-8)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية.	4.54	90.87	23.27	*0.000	1

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن العرض العادل للبيانات المالية.	4.08	81.51	15.26	*0.000	7
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية.	4.31	86.15	19.36	*0.000	2
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة يجب أن تصمم وتنفذ الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	4.14	82.80	15.03	*0.000	4
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.	4.12	82.37	13.62	*0.000	5
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف.	4.10	81.96	15.48	*0.000	6
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء بسبب الاحتيال أو الخطأ على تقع عاتق الإدارة.	4.18	83.70	15.05	*0.000	3
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن كشف الأفعال غير الشرعية تقع على عاتق الإدارة.	4.00	80.00	13.49	*0.000	8
	جميع فقرات المجال معاً	4.18	83.57	23.24	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5-8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية" يساوي 4.54 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي90.87%، قيمة الاختبار23.27، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة "يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن كشف الأفعال غير الشرعية تقع على عاتق الإدارة" يساوي 4.00 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.00%، قيمة الاختبار13.49، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة للفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسطات الحسابية لجميع فقرات مجال "مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية" جاءت إيجابية ولكن بدرجات متفاوتة نسبيًا، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على جميع هذه الفقرات.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.18، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.57%، قيمة الاختبار 23.24، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وعليه فان تقرير مدقق الحسابات (المعدل) قد أشار بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة، وبالتالي فإن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات الإدارة قد ساهمت في تضييق فجوة التوقعات.

نتيجة الفرضية الثانية:

بناء على ما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بـ "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية".

ويرى الباحث أن السبب في ذلك يعود إلى إفراد تقرير مدقق الحسابات المعدل لفقرة خاصة لمسؤولية الإدارة، وإضافة بعض المسؤوليات والتي لم يحتويها التقرير القديم، إذ إن مثل هذه التعديلات من شأنها تسليط الضوء على المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق الإدارة بشكل يساهم في وضوح وسهولة فهم مسئوليات الإدارة عن البيانات المالية، وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (peter, 2001) و(Manson &Zaman, 1999) و(Miller et al, 1993).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الفرضية الثالثة:**

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى مسئوليات وواجبات المدقق"

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-9).

جدول (5-9)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "مسؤوليات وواجبات المدقق"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية.	4.63	92.69	25.35	*0.000	1
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء.	4.05	81.08	13.42	*0.000	7
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لقدرة المنشاة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية.	3.90	78.06	10.96	*0.000	12
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب من المدقق الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية أثناء قيامة بعملية التدقيق.	4.00	80.00	12.15	*0.000	10
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أنه يجب على المدقق أن يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول (مناسب) بان البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	4.14	82.80	15.35	*0.000	3

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة.	4.09	81.72	16.90	*0.000	6
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة.	4.11	82.15	12.91	*0.000	4
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم العرض الشامل للبيانات المالية.	4.02	80.43	11.14	*0.000	9
.9	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساسًا لإبداء رأيه.	4.16	83.23	15.41	*0.000	2
.10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	4.03	80.65	12.23	*0.000	8
.11	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاحتيال والخطأ تقتصر في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب من اجل الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	4.10	81.94	13.08	*0.000	5
.12	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر مسئولا عن إعداد القوائم المالية.	4.00	80.00	11.22	*0.000	10
.13	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق غير مسئول عن حماية الأصول.	3.77	75.48	6.42	*0.000	13
	جميع فقرات المجال معاً	4.08	81.56	21.14	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5-9) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية" يساوي 4.63 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 92.69%، قيمة الاختبار 25.35، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة عشر "يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق غير مسئول عن حماية الأصول" يساوي 3.77 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.48%، قيمة الاختبار 6.42، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسطات الحسابية لجميع فقرات مجال "مسؤوليات وواجبات المدقق" جاءت إيجابية ولكن بدرجات متفاوتة نسبيًا، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على جميع هذه الفقرات.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.08، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 81.56%، قيمة الاختبار 21.14، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**مسؤوليات وواجبات المدقق**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وعليه فان تقرير مدقق الحسابات (المعدل) قد أشار بوضوح إلى مسؤوليات وواجبات المدقق، وبالتالي فإن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات وواجبات المدقق قد ساهمت في تضييق فجوة التوقعات.

نتيجة الفرضية الثالثة:

بناء على ما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بـ" "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى مسئوليات وواجبات المدقق"

ويعزو الباحث ذلك إلى إفراد تقرير مدقق الحسابات المعدل لفقرة خاصة لمسؤولية المدقق، وإضافة بعض المسؤوليات والتي لم يحتويها التقرير القديم، إذ إن مثل هذه التعديلات من شأنها تسليط الضوء على المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق مدقق الحسابات بشكل يساهم في وضوح وسهولة فهم مسئوليات وواجبات المدقق، وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (peter, 2001) و(Manson & Zaman, 1999) و(Miller et al, 1993).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الفرضية الرابعة:**

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق".

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-10).

جدول (5-10)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال"طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
١.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.	4.34	86.74	20.23	*0.000	3
٢.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية.	3.99	79.78	15.47	*0.000	11
٣.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية عند تصميمه لإجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف.	4.26	85.22	19.30	*0.000	5
٤.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يقوم بتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية من اجل إعطاء رأي فيه، ولكن من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة.	4.13	82.64	15.37	*0.000	7

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات الحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والافصاحات في البيانات المالية تعتمد على الحكم المهني للمدقق.	4.09	81.74	11.95	*0.000	9
٦.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو تدقيق البيانات المالية لإبداء رأي في مدى عدالتها.	4.39	87.83	21.24	*0.000	1
٧.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق قام بتخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التحريفات المادية.	4.21	84.13	15.15	*0.000	6
٨.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى إن التدقيق تم إجراءه وفقًا لمعايير التدقيق الدولية.	4.34	86.74	18.75	*0.000	3
٩.	يلخص تقرير التدقيق بشكل واضح مدى وطبيعة الأدلة التي تم جمعها من اجل تكوين رأي المدقق.	4.05	81.09	12.18	*0.000	10
١٠.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق يحافظ على استقلاله خلال ممارسة عمله المهني.	4.35	87.10	19.99	*0.000	2
١١.	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن التدقيق يتضمن فحص أدلة الإثباتات للمبالغ والافصاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة .	4.11	82.17	12.59	*0.000	8
	جميع فقرات المجال معاً	4.20	83.96	25.34	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5-10) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو تدقيق البيانات المالية لإبداء رأي في مدى عدالتها" يساوي 4.39 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.83%، قيمة الاختبار 21.24 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية" يساوي 3.99 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.78%، قيمة الاختبار 15.47 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسطات الحسابية لجميع فقرات مجال "طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق "جاءت إيجابية ولكن بدرجات متفاوتة نسبيًا، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على جميع هذه الفقرات.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.20، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 83.96%، قيمة الاختبار 25.34 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي0.000 لذلك يعتبر مجال "**طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وعليه فان تقرير مدقق الحسابات(المعدل) قد أشار بوضوح إلى طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وبالتالي فإن التعديلات التي أجريت على تقرير المدقق والمتعلقة بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيققد ساهمت في تضييق فجوة التوقعات.

نتيجة الفرضية الرابعة:

بناء على ما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بـ "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تقرير مدقق الحسابات (المعدل) والإشارة بوضوح الى طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن تغيير شكل التقرير أدى إلى زيادة مستوى الإبلاغ عن كل من الهدف من التدقيق، ومسؤوليات المدقق، ومسؤوليات الإدارة، كما أدى لفهم أفضل لدى مستخدمي تقرير مدقق الحسابات لطبيعة التدقيق، وبالتالي ساهم في تضييق فجوة التوقعات. واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (peter, 2001) و(Manson & Zaman, 1999) و(Miller et al, 1993).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الفرضية الخامسة:**

"لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة حول تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق وأثرها على تضييق فجوة التوقعات".

من النتائج الموضحة في جدول **(5-11)** يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار" التباين الأحادي أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى مجال العمل وذلك لصالح الذين مجال عملهم مدقق حسابات، ومن ثم أكاديمي ومن ثم معد قوائم مالية.

وهذا يعني وجود فجوة في توقعاتهم حيال قدرة تقرير مدقق الحسابات (المعدل) في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق وفي قدرته على الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، ولا يعني هذا الاستنتاج بأي حال من الأحوال بأن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات لم تساهم في تضييق فجوة التوقعات وذلك لان المتوسطات الحسابية لآراء الفئات الثلاث تجاه جميع المجالات جاءت إيجابية.

ويعزو الباحث وجود تلك الفروقات ذات الدلالة الإحصائية بين أراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين، إلى طبيعة عملية التدقيق ومكوناتها والمفاهيم الخاصة بها والتي تتميز برمزيتها وإمكانية التفسيرات المختلفة للمفاهيم وللمسؤوليات ولطبيعة التدقيق، والتي غالبًا ما يعكسها تقرير مدقق الحسابات (Seidler, 1976)، والذي يمثل وسيلة الاتصال بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية. وهذه الطبيعة تجعل عملية قبول التعديلات وإمكانية تحقيق الإجماع على تأثيراتها المختلفة، تجعل ذلك أمرًا في غاية الصعوبة وهذه حقيقة يؤكدها تاريخ التدقيق وتقارير مدققي الحسابات التي لم تثبت على حال ولم تلق القبول الكامل في أي وقت من الأوقات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (5-11):نتائج اختبار "التباين الأحادي" – مجال العمل

المجال	المتوسطات			قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	أكاديمي	مدقق	معد قوائم مالية		
تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.	4.14	4.32	4.00	5.796	*0.004
مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.	4.20	4.47	3.86	15.099	*0.000
مسؤوليات وواجبات المدقق.	4.11	4.28	3.84	6.736	*0.002
طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق.	4.20	4.43	3.96	9.084	*0.000
جميع المجالات معا	4.16	4.36	3.92	12.510	*0.000

*الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة$0.05\geq\alpha$.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6.1 النتائج.

6.2 التوصيات.

6.3 الدراسات المستقبلية المقترحة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6.1 النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والعملية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- أجمعت الفئات الثلاث التي غطتها الدراسة على أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات قد ساهمت في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، وأن أكبر هذه التعديلات مساهمة في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق هو الذي يتعلق بالإشارة إلى قيام المدقق بتدقيق ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، وأقلها تأثيرًا هو استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة " وأداءها المالي".

2- تبين أن المتوسطات الحسابية لآراء الفئات الثلاث التي غطتها الدراسة جاءت إيجابية حيال قدرة تقرير مدقق الحسابات (المعدل) في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية، وعليه فإن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات الإدارة قد ساهمت في تضييق فجوة التوقعات.

3- تبين أن المتوسطات الحسابية لآراء الفئات الثلاث التي غطتها الدراسة جاءت إيجابية حيال قدرة تقرير مدقق الحسابات (المعدل) في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات وواجبات المدقق، وعليه فإن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات وواجبات المدقق قد ساهمت في تضييق فجوة التوقعات.

4- تبين أن المتوسطات الحسابية لآراء الفئات الثلاث التي غطتها الدراسة جاءت إيجابية حيال قدرة تقرير مدقق الحسابات (المعدل) في الإشارة بوضوح إلى طبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وعليه فإن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات والمتعلقة بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق قد ساهمت في تضييق فجوة التوقعات.

5- تبين وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء فئة المدققين وجميع الفئات الأخرى (معدي القوائم المالية والأكاديميين) حيال قدرة تقرير مدقق الحسابات (المعدل) في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق، وفي الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وهذا يعني وجود فجوة في توقعاتهم حيال قدرة هذا التقرير في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق، وفي الإشارة إلى مسؤوليات الإدارة، ومسؤوليات وواجبات المدقق، وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6.2 التوصيات:

1- بما أن التعديلات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل على تقرير مدقق الحسابات ساهمت في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير وفي تقليص فجوة التوقعات، فإن الباحث يرى أن هذه التعديلات التي أدت إلى إطالة التقرير تعتبر ضرورية، وأن المحافظة على التقرير بوضعه الحالي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل قد يساعد في إقبال مستخدمي البيانات المالية على قراءته.

2- توصي الدراسة المشرع الفلسطيني على ضرورة سن قوانين وأنظمة تتطلب تبني تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل لأنه يوضح مسؤوليات الإدارة، وواجبات ومسؤوليات المدقق، وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق بشكل أفضل، فعلى سبيل المثال قيام سوق فلسطين للأوراق المالية بوضع فقرة في نظام الإفصاح توجب تبني تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل.

3- ضرورة العمل على إيجاد آلية من قبل الجهات الرسمية والمهنية للتأكد من التزام مدققي الحسابات الفلسطينيين في تقاريرهم بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل، ووضع عقوبات على غير الملتزمين بها.

4- ضرورة قيام إدارة سوق فلسطين للأوراق المالية بالمساهمة في نشر الثقافة المعلوماتية حول معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

5- 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.

6- على المنظمات المهنية متابعة تطوير أداء المدققين الممارسين للمهنة واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة التدقيق، وخاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني، وأن يتم توزيع بيان بأي تعديل في المعايير بشكل عام، وذلك ليبقى المستفيدون من هذه المعايير على اطلاع على أهم التعديلات التي حصلت.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7- ضرورة قيام المنظمات المهنية بالعمل على تدعيم استقلال المدققين عن طريق التحديد الواضح لمهام المدققين ومدى مسئوليتهم عن فحص نظم الرقابة الداخلية، واتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي تأثير الخدمات التي يقدمها المدققين على استقلالهم.

8- على الجهات المشرفة على تنظيم المهنة أن تتبنى دورا أكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته وأن تكرس العديد من المصادر لتوضح للجمهور دوره الحالي في عملية إعداد التقارير، وتقييدات التدقيق المحتملة .

9- يرى الباحث أن يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين باستقصاء آراء مستخدمي البيانات المالية في مختلف البلدان بشان أي تعديلات مقترحة قبل إقرارها.

6.3 الدراسات المستقبلية المقترحة:

بعد الاطلاع على أدبيات الدراسة حول موضوع أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المقق على تضييق فجوة التوقعات، نقترح أخذ اراء فئتين هامتين من مستخدمي تقرير المدقق في الدراسات المستقبلية وهم فئتي المساهمين والمحللين الماليين، كما نقترح دراسة أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع

أولا) المراجع العربية:

*القرآن الكريم.

- أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، (2002)، "**المراجعة: مدخل متكامل**"، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1989)، "**الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات**"، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1989)، "**أصول التدقيق**"، ترجمة احمد السيد حمد الله و آخرون، منشورات جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

- الباز، مصطفى علي، (1999)، "**استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية : دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية**"، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد 3، العدد 1، ص. 65-106.

- الذنيبات، علي والعبادي، إيناس ونوفل، منير وعبد الرحيم، بديع، (2008)، "**دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقًا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700**". المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 4، العدد 3، ص 311-331.

- الذنيبات، علي، (2003)، "**بنية فجوة التوقعات وأسبابها: دليل من الأردن**"، مجلة دراسات: العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية،المجلد 30، العدد الأول، ص 108-127.

- الذنيبات، علي، (2010)، "**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية – نظرية وتطبيق**"، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية ، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية.

- السقا، السيد أحمد إسماعيل، (1997)، "**فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية**"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد5، - الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، ص. 423-464.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- السقا، السيد احمد وأبو الخير، مدثر طه، (2002)، "**مشاكل معاصرة في التدقيق**". طنطا- جمهورية مصر العربية.

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2008)، "**التدقيق**"، عمان الأردن.

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، "**مفاهيم التدقيق المتقدمة**"، مطابع الشمس، المملكة الأردنية الهاشمية.

- جربوع، يوسف محمود، (2004)، "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق الفجوة**"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص367-389.

- جمعة، أحمد حلمي، (2001)، "**تقرير المدقق: دليل على بطء الاستجابة الدولية لطلبات المجتمع المالي**"، مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية، العلوم الإنسانية، المجلد 1، عدد 1، 1-29.

- جمعة، أحمد حلمي، (2009)، "**دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**"، الطبعة الأولى، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة.

- جمعة، أحمد حلمي، (2011)، "**تأثير التغيير في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسة المهنية**"،التدقيق والتأكيد المتقدم، دار الصفاء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى، عمان.

- خداش، حسام والزوي، إبراهيم ونصار، محمود، (2011) ، "**أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية: لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 7، العدد 4، ص 594-624.

- راضي، محمد سامي، (2011)، "**موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية- مراجعة الأداء البيئي-مراجعة حوكمة الشركات-جودة المراجعة**"، الطبعة رقم 1، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

- شاكر، صلاح وعبد الرحمن، عمار، (2009)، "**دور تقارير مدققي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات-دراسة حالة في العراق**"، مجلة الجامعة الخليجية، مجلد 1، عدد 4.

-غالي، جورج دانيال، (2001)، "**تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

ثانيا) المراجع الأجنبية:

- 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.

- American Accounting Association (A. A. A.), (1972), "**Report of the committee on basic auditing concepts**", The accounting Review, supplement to Vol. XLVII, pp 58-68.

- American Institute of Accountants (AIA), (1934), "**Audit of corporate accounts**", American Institute of Accountants, New York, NY.

- American Institute of Accountants (AIA), (1939), "**Statements on Auditing Procedure (SAP) No. 1, Extensions of Auditing Procedure**".

- American Institute of Accountants, (1948), "**Statements on Auditing Procedure (SAP) No. 24, Revision in Short-Form Accountants Report or Certificate**", 164.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1988), "**Accounting Principles**", in AICPA Professional Standards, Section 203.01, , New York, NY.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1988), "**Illegal Acts by Clients. Statement on Auditing Standards (SAS No. 54)**", New York.

- American institute of certified public accountants (AICPA), (1978), "**the report of the commission to study the auditors responsibility**", Cohen committee report, New York.

- American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), (1995), "**Amendment to Statement on Auditing Standards No. 58, Reports on Audited Financial Statements. Statement on Auditing Standards (SAS No. 79)**", New York: AICPA.

- APB, (1992), "**The Future Direction of Auditing – A Paper to Promote Public Debate**", Auditing Practices Board, London.

- Auditing Research Foundation, (1989), "**A Framework for Auditing Research**", London, ICAEW.

- Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G. and Smith, C.H., (1977), "**Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?**", Journal of Accountancy, Vol. 144, pp. 243-50.

- Best, Peter J., Buckby, Sherrena and Tan, Clarice, (2001), "**Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore**", Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 3, pp. 134-144.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Boyd, David T. and Boyd, Sanithia c. and Boyd, William L., (2001), "**The Audit Report: A 'Misunderstanding Gap' Between Users and Preparers**", National Public Accountant, Vol. 45, NO.10, p56-60.

- Butler, S. A., Ward, B. & Zimbelman, M. F., (2010), "**An exploration of differences in auditors' and users' perceptions of key terms used to define auditors' responsibilities**", International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 6, No. 1, pp. 80-107.

- Canadian Institute of Chartered Accountants (MacDonald Commission), (1988),"**Report of The Commission to Study the Public's Expectations of Audits**", CICA, Toronto, Canada.

- Chandler, RA. and Edwards, J.R., (1996), "**Recurring issues in auditing back to the future**", Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol. 9, No. 2, 1996, pp: 4-29.

- Chatfield, M., and Vangermeersch R., (1996), "**The History of Accounting - An International Encyclopedia**", New York: Garland Publishing Inc.

- Chong, Kar-Ming and Pflugrath, Gary,(2008),"**Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?**", International Journal of Auditing, Vol. 12, No. 3, pp. 221-241, November 2008.

- Cohen, M_F, (1976-1977), "**The Work of the Commission on Auditors Responsibilities**", Cohen Saxe Lectures.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Commission on Auditors' Responsibilities (CAR) (Cohen Commission), (1978), "**Report, Conclusions and Recommendations**", American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY:AICPA.

- Darnill A, (1991), "**The Profession and the Public**", Accountancy, May, pp.72-73.

- Dixon, R., Woodhead, A. D., & Sohliman, M., (2006), "**An investigation of the expectation gap in Egypt**". Managerial Auditing Journal, 21, PP .293-302.

- Ellamae, matsumura and Robert, R. tucker, (1992), "**Fraud and errors Detection, a theoretical foundation**", the accounting review.

- Epstein, Marc J.; Geiger, Marshall A., (1994), "**INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE: RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP**", Journal of Accountancy, Vol. 177 Issue 1, pp. 60-66..

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

- Federal Reserve Bulletin, (1917), "**Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements, A Tentative Proposal Submitted by the Federal Reserve Board, Washington, for the Consideration of Banks, Bankers, and Banking Associations; Merchants, Manufacturers, and Associations of Manufacturers; Auditors, Accountants, and Associations of Accountants**", Government Printin Office, Washington.

- Federal Reserve Bulletin, (1929), "**Verification of Financial Statement**", United States Government Printing Office, Washington.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Firth, M., (1980), "**perceptions of auditor independence and official ethical guidelines**", the accounting review, no. 3, pp. 451 – 466.

- Garcia-Benau, Maria Antonia and Humphrey, Christopher, (1992), "**Learning from the experiences of Britain and Spain**", European Accounting Review, Vol. 1 No. 2, p303-331.

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

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

- Glen L. Gray, Jerry L. Turner, Paul J. Coram, Theodore J. Mock, (2011) "**Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors**", Accounting Horizons: December 2011, Vol. 25, No. 4, pp. 659-684.

- Gloeck, J. D. and Jager, H., (1993), "**The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa**", Research Report, School of Accountancy, University of Pretoria.

- GOA, (1996), "**Report to the Ranking Minority Member**", Committee on Commerce, House of Representatives, United States General accounting Office, THE ACCOUNTING PROFESSION, Major Issues: Progress and Concerns.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Gold, A.; Gronewold, U. and Pott, C. (2012), "**The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?**", International Journal of Auditing (16 April 2012 Online Early View Issue) DOI: 10.1111/j.1099-1123.2012.00452.x.

- Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., (1988), "**THE EXPECTATION GAP AUDITING STANDARDS**", Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, p36-46.

- Hamadi Fakhfakh, Mondher Fakhfakh, María Consuelo Pucheta Martínez, (2008) "**The impact of harmonization by the International Federation of Accountants: An empirical study of the informational value of Tunisian auditors' reports**", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Iss: 8, pp.824 – 859.

- Hartherly D, Innes J and Brown T, (1991), "**The Expanded Audit Report—An Empirical Investigation**", Accounting and Business Research, Vol. 21, pp. 311-319.

- Humphrey, C, Turley, S, & Moizer, P (1991), "**AN EMPIRICAL DIMENSION TO EXPECTATIONS**", Accountancy, 108, 1178, p. 30.

- International Federation of Accountants (IFAC), (2008), "**International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements**", Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. Part 1, New York, NY: IFAC, pp. 561-579.

- International Federation of Accountants (IFAC), (2011), "**Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change**" ,Consultation Paper, New York, NY: IFAC.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Jekins, B, (1990), "**An auditor's guide to bridging the Gap**", accountancy, October 1990 pp. 22-23.

- Jennings, M., Reckers, M.J. and Kneer, D.C., (1993), "**The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability**", Contemporary Accounting Research, Vol. 9, Spring, pp. 489-507.

- King, D., and C. Case., (2003), "**The Evolution of the United States Audit Report.**" Academy of Accounting and Financial Studies Journal 7, No.1, p. 1-16.

- Kneer, D.C., and Reckers, P.M.J. and Jennings, M.M., (1996), "**An Empirical Examination of the Influence of the New US Audit Report and Fraud Red-flags On Perceptions of Auditor Culpability**", Managerial Auditing Journal, pp 18-30.

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

- Lee T., (1994), "**Financial Reporting Quality Labels**", Accounting Auditing and Accountability Journal ,Vol. 7, No.2, pp.35-45.

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

- Lowe, D.J., (1994), "**The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges**", Journal of Applied Business Research, Vol. 10, Summer, pp. 39-44.

- Mautz K,A, and Matusiak. L.W, (1988), "**concurring partener Review**", Revisited, Journal of accountancy.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- McEnroe, J.E. and Martens, S.C., (2001), "**Auditors' and investors' perceptions of the expectation gap**", Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, pp. 345-58.

- Miller, J., Reed, S. and Strawser, R., (1990), "**The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications?**", The CPA Journal, Vol. 60, May, pp. 68-72.

- Monroe, G.S. and Woodliff, D., (1994), "**An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence**", Accounting and Finance, May, pp. 47-74.

- Monroe, G.S. and Woodliff, D.R., (1993), "**The effect of education on the audit expectation gap**", Accounting and Finance, Vol. 33, May, pp. 61-78.

- Morris, N., (1977), "**How does you audit department rate**", The International Auditor IIA, p. 74.

- Nair, R. and Rittenberg, L., (1987), "**Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups**", Auditing, a Journal of Practice and Theory, Vol. 7, Fall, pp. 15-38.

- OMalley Shaun, (1993), "**Toward a Better Understanding of the Expectation Gap**", The CPA Journal, Vol. 63, No. 2, Feb., pp. 6-17.

- Omid Pourheydari, Mina Abousaiedi, (2011), "**An empirical investigation of the audit expectations gap in Iran**", Journal of Islamic Accounting and Business Research, Vol. 2 Iss: 1, pp.63 -76.

- Pierce Bernard and Kilcommins Mary, (1996), "**The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education**", Dublin City: University Business School, Research Papers, No. 13 ISSN 1393-290X.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Porter, B.A., (1993), "**An empirical study of the audit expectation - performance gap**", Accounting and Business Research, Vol. 24, Winter pp. 49-68.

- Rayner,K., (1992), "**BRIDGING THE GAP - AMERICAN STYLE**", Accountancy, Vol. 109 Issue 1186, p27.

- Schelluch P, Green W, (1996), "**The Expectation Gap: The Next Step**", Australian Accounting Review, 6(2): 19-23.

- Schelluch, Peter and Grant, Gay, (2006), "**Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: Implications for the expectation gap**". Accounting and Finance, 46(4): 653-676.

- Shockley, R.A., (1981), "**perceptions of auditors Independence : An empirical analysis**", the accounting review, pp. 785 – 800.

- Solomon, D., (1978), "**An information economics analysis of financial reporting and external auditing**", The accounting, pp 910-921.

- Sweeney Breda, (1997), "Bridging the expectations Gap- On Shakey foundations", Accountancy Ireland, Apr., pp: 18-20.

- U.S senate, (1976), "**subcommittee on reports, accounting and management of the committee on reports, accounting and Management of the committee on Government operations, Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study**", U.S Government printing office.

- United States Steel, (1903), "**Audit Opinion**", Price Waterhouse.

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Woolf, E., (1986), "**auditing today**", third edition, Prentice-Hall, Inc., London.

- Abbott, J., (1994), "**Accountants' precarious perch**", Practical Accountant, Jan, Vol. 27, Issue 1, p36-42.

www.manaraa.com

الملاحق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانه

الجامعة الإسلامية– غزة

كلية الدراسات العليا

ماجستير محاسبة وتمويل

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة حفظه/ها الله

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة حول التعديلات التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين على تقرير مدقق الحسابات، بعنوان "**دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في فلسطين حول تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق وأثرها على تضييق فجوة التوقعات**"، كمتطلب مكمل لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة .

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

علما بان المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

المنتصر بالله سهيل ترزي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجزء الأول: البيانات الشخصية.

يرجى التكرم بوضع (√) حول البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1- الجنس :

( ) ذكر. ( ) أنثى.

2- المؤهل العلمي :

( ) دبلوم متوسط وأقل. ( ) بكالوريوس.

( ) ماجستير. ( ) دكتوراه.

3- التخصص :

( ) محاسبة. ( ) تدقيق حسابات. ( ) إدارة.

( )علوم مالية ومصرفية. ( ) اقتصاد.

( ) أخرى، من فضلك حددها. .....

4-مجال العمل :

( ) أكاديمي.

( ) مدقق.

( ) معد قوائم مالية.

5- عدد سنوات الخبرة :

( ) أقل من 5 سنوات. ( ) من 5 إلى اقل من 10 سنوات.

( ) من 10 إلى اقل من 15 سنة. ( ) من 15 إلى اقل من 20 سنة.

( ) 20 سنة فأكثر.

6-الشهادة المهنية:

( )PCPA محاسب قانوني فلسطيني ( ) ACPA المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

( ) ACCA بريطانية. ( ) AICPA أمريكية.

( ) لا توجد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجزء الثاني: محاور الدراسة:

ملاحظة : يمكنك الاستعانة بنموذج تقرير مدقق الحسابات قبل التعديل وبنموذج تقرير مدقق الحسابات بعد التعديل المرفقين للإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبانة.

المجال الأول: الرجاء تحديد إلى أي مدى ترى أن إدخال التعديلات التالية على تقرير مدقق الحسابات المستقل أدت إلى تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وذلك بوضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	التعديلات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	الإشارة إلى قيام المدقق بتدقيق ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.					
.2	إضافة فقرة جديدة مطولة ومستقلة عن مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية.					
.3	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتتمكن من إعداد وعرض بيانات مالية موحدة خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.					
.4	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.					
.5	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.					
.6	إضافة فقرة جديدة مطولة ومستقلة عن مسؤولية المدقق.					
.7	الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب أن يمتثل المدقق لمتطلبات أخلاقيات المهنة.					
.8	الإشارة إلى أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية الخاص بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل العادل .					
.9	الإشارة إلى أن المدقق يقوم باختبار الرقابة الداخلية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشاة.					
.10	الإشارة إلى أن الإجراءات التي قام المدقق بتنفيذها تعتمد على حكم المدقق المهني.					
.11	في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد تقارير ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية فإنه يجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.					
.12	استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأداءها المالي".					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المجال الثاني: الرجاء تحديد إلى أي مدى ترى بأن تقرير المدقق المعدل يشير بوضوح إلى البنود التالية والمتعلقة بمسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، وذلك بوضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	البند	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية.					
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن العرض العادل للبيانات المالية.					
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية.					
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة يجب أن تصمم وتنفذ الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.					
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.					
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف.					
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء بسبب الاحتيال أو الخطأ على تقع عاتق الإدارة.					
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المسؤولية الأساسية عن كشف الأفعال غير الشرعية على تقع عاتق الإدارة.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المجال الثالث: الرجاء تحديد إلى أي مدى ترى بأن تقرير المدقق المعدل يشير بوضوح إلى البنود التالية والمتعلقة بمسؤوليات وواجبات المدقق، وذلك بوضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	البند	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية.					
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء.					
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لقدرة المنشاة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية.					
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب من المدقق الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية أثناء قيامة بعملية التدقيق.					
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أنه يجب على المدقق أن يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول (مناسب) بان البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.					
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة.					
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة.					
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم العرض الشامل للبيانات المالية.					
.9	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساسًا لإبداء رأيه.					
.10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.					
.11	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاحتيال والخطأ تقتصر في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب من اجل الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.					
.12	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر مسئولا عن إعداد القوائم المالية.					
.13	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق غير مسئول عن حماية الأصول.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المجال الرابع: الرجاء تحديد إلى أي مدى ترى بأن تقرير المدقق المعدل يشير بوضوح إلى البنود التالية والمتعلقة بطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وذلك بوضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	البند	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.					
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق تعتمد على الحكم المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية.					
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية عند تصميمه لإجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف.					
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يقوم بتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية من اجل إعطاء رأي فيه، ولكن من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة.					
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن إجراءات الحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والافصاحات في البيانات المالية تعتمد على الحكم المهني للمدقق.					
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو تدقيق البيانات المالية لإبداء رأي في مدى عدالتها.					
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق قام بتخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من التحريفات المادية.					
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى إن التدقيق تم إجراءه وفقًا لمعايير التدقيق الدولية.					
.9	يلخص تقرير التدقيق بشكل واضح مدى وطبيعة الأدلة التي تم جمعها من اجل تكوين رأي المدقق.					
.10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق يحافظ على استقلاله خلال ممارسة عمله المهني.					
.11	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن التدقيق يتضمن فحص أدلة الإثباتات للمبالغ والافصاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة .					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نموذج تقرير مدقق الحسابات قبل التعديل (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700) :

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي يوجه إليها التقرير)

الفقرة التمهيدية

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر (كانون أول) 200x وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة وإن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

فقرة النطاق

لقد تم تدقيقنا وفقًا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. يتضمن التدقيق فحص أدلة الإثباتات للمبالغ والافصاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية. وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسًا معقولا لإبداء الرأي.

فقرة الرأي

وفي رأينا، أن البيانات المالية المرفقة تظهر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعادلة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر (كانون أول) 200x ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ زوفقًا ل*(يشار إلى المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية المناسبة)*..... (والتزاما ب*(بالرجوع إلى التشريعات أو القانون المناسب)*).

التاريخ **المدقق**

العنوان

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نموذج تقرير مدقق الحسابات بعد التعديل (المعدل) (وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل)

تقرير مدقق الحسابات المستقل

(المرسل إليه المناسب)

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وبيان الدخل، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

إن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية استنادا إلى تدقيقنا. لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وان نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشاة. يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

الرأي

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا ل (أو "تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية") المركز المالي لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر 20×1 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية للتقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

(يختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق اعتمادا على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى الخاصة بإعداد التقارير المالية).

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

م	الاسم	الوظيفة	مكان العمل
1.	أ.د. يوسف محمود جربوع	نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية والمالية وعميد البحث العملي. محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	جامعة فلسطين – غزة
2.	أ.د. سالم عبد الله حلس	عميد كلية التجارة. محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	الجامعة الإسلامية – غزة
3.	أ.د. حمدي شحدة زعرب	نائب عميد كلية التجارة. محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	الجامعة الإسلامية – غزة
4.	أ.د. علي عبد الله شاهين	مساعد نائب إداري/ مكتب النائب الإداري. محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	الجامعة الإسلامية – غزة
5.	أ. رمضان محمد العمري	محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	الجامعة الإسلامية – غزة
6.	د. جبر إبراهيم الداعور	محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	جامعة الأزهر غزة – غزة
7.	د. علي سليمان النعامي	محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	جامعة الأزهر غزة – غزة
8.	د. عماد محمد الباز	محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة.	جامعة الأزهر غزة – غزة
9.	د. سمير خالد صافي	رئيس قسم الاقتصاد والعلوم السياسية. محاضر أكاديمي بقسم الإحصاء.	الجامعة الإسلامية – غزة جامعة الأزهر غزة – غزة
10.	أ. توني ميشيل مسعد	مدير تدقيق.	شركة طلال أبو غزاله الدولية – غزة
11.	أ. عدنان رشيد عوض	مدير ديلويت اند توش الشرق الأوسط سابا وشركاهم – غزة.	ديلويت اند توش الشرق الأوسط سابا وشركاهم – غزة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء شركات التدقيق في قطاع غزة حسب العينة المختارة من سجل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية بغزة لعام 2012م.

م	اسم الشركة	التصنيف	عدد المدققين	النسبة المئوية %
.1	شركة ارنست اند يونغ	دولية	5	12.50%
.2	شركة برايس ووتر هاوس كوبرز	دولية	6	15.00%
.3	شركة ديلويت اند توش الشرق الأوسط (سابا وشركاهم)	دولية	11	27.50%
.4	شركة BDO للمحاسبة والتدقيق	دولية	5	12.50%
.5	شركة طلال أبو غزالة وشركاه للمراجعة	إقليمية (الوطن العربي)	7	17.50%
.6	شركة الوفاء للمحاسبة والتدقيق (Nexia International)	أجنبية	6	15.00%
المجموع الكلي		–	**40**	**100%**

المصدر (جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، شركة طلال أبو غزالة وشركاه للمراجعة).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (4)

قائمة بأسماء العينة المختارة من الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة

م	اسم الشركة
.1	بنك الاستثمار الفلسطيني (PIBC)
.2	بنك الأردن
.3	بنك فلسطين م.ع.م
.4	البنك العربي
.5	بنك القدس
.6	البنك الوطني الإسلامي
.7	مجموعة الاتصالات الفلسطينية : شركة الاتصالات الفلسطينية (بالتل) شركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية (جوال)
.8	شركة ترست العالمية للتامين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (5)

قائمة بأسماء مؤسسات التعليم العالي المرخصة العاملة في قطاع غزة والتي تمنح درجة البكالوريوس في المحاسبة

م	اسم المؤسسة	اسم البرنامج	الدرجة العلمية
.1	جامعة الأقصى	المحاسبة	بكالوريوس
.2	جامعة الأزهر	المحاسبة	بكالوريوس
.3	جامعة غزة	المحاسبة	بكالوريوس
.4	جامعة فلسطين	المحاسبة	بكالوريوس
.5	جامعة القدس المفتوحة	المحاسبة	بكالوريوس
.6	الجامعة الإسلامية	المحاسبة	بكالوريوس
.7	الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية	المحاسبة التطبيقية	بكالوريوس

المصدر (الهيئة الوطنية للاعتماد والجودة في التعليم العالي).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com