



العوامل المؤثرة في تضيق فجوة التوقعات وانعكاساتها على جودة التدقيق

دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات

يادگار عباس هومر^١ - أياد شاكر سلطان^٢

ayad.sultan@univsul.edu.iq yadgar.homar@spu.edu.iq

^١قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، المحافظة السليمانية، إقليم كردستان، العراق

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل فجوة التوقعات بين أداء مراقبي الحسابات ومتطلبات الجهات المستفيدة من البيانات المالية التي تعدها الشركات، إذ تُعد هذه الفجوة من المشاكل المزمنة التي تعاني منها مهنة التدقيق. ونظرًا لأهمية هذا الموضوع، فقد تمت دراسته من قبل الجمعيات والمنظمات المهنية، فضلًا عن المختصين وفي مختلف دول العالم، خاصة بعد الأزمات المالية التي سببت انهيار العديد من الشركات الكبرى، والتي وُجّهت أصابع الاتهام فيها إلى شركات التدقيق التي اتُهمت بالتقصير وعدم بذل العناية المهنية الكافية أثناء القيام بتدقيق القوائم المالية للشركات. وقد وجد الباحثان أن بيئة التدقيق الخارجي في إقليم كردستان هي الأخرى تعاني من اتساع حدة فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات وتوقعات الجهات المستفيدة من البيانات المالية للشركات العاملة في الإقليم، الأمر الذي وضع مهنة التدقيق على المحك، وقد أثر ذلك على مصداقية مهنة التدقيق، ووصل الأمر أحيانًا إلى حد التصادم بين الأطراف ذات العلاقة، وخاصة بالنسبة للدوائر الضريبية.

عليه، تصدّى الباحثان لدراسة هذه المشكلة من جوانبها النظرية من خلال البحث في أسبابها والعوامل المؤثرة في معالجة الفجوة والعمل على تضيقها إلى أدنى حد ممكن؛ لأنه من الصعب ردم هذه الفجوة والقضاء عليها كليًا. وقد استخدم الباحثان أيضًا استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات الخاصة بالجانب العملي للبحث.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات منها التزام المدققين بمعايير التدقيق وبذل العناية المهنية الكافية يمكن أن يساهم في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، ويقلل بالتالي من وجود هذه الفجوة ويعمل على تحسين جودة التدقيق، كما أن زيادة إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية لأهمية ودور مراقبي الحسابات والطلبات المعقولة لهم يمكن أن يعمل على تضيق فجوة التوقعات ويعزز من جودة عملية التدقيق.

الكلمات الافتتاحية: فجوة التوقعات، أسباب الفجوة، جودة التدقيق، المدقق الخارجي.

Determinants of Reducing the Expectation Gap and Its Impact on Audit Quality: An Analytical Study of Auditor Perspectives

Yadgar Abbas Homer¹ - Ayad Shaker Sultan²

¹⁺²Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Sulaimani, Sulaimani Governorate, Kurdistan Region, Iraq.

Abstract:

The expectation gap between auditors' performance and the demands or expectations of financial statement users is a persistent and widespread issue in the external auditing profession, both globally and locally. This gap has been extensively studied, evaluated, and analyzed by various committees, organizations, and researchers worldwide. It challenges the credibility of the auditing profession and can sometimes lead to conflicts. The Kurdistan Region is not immune to this issue, with frequent disputes arising between auditors and beneficiaries, particularly tax authority.

This research aims to analyze and evaluate the expectation gap between auditors' performance and the desires of financial statement users. It seeks to propose solutions to bridge this gap, thereby enhancing the quality of the auditing profession and ensuring the provision of highly credible financial statements in the Kurdistan Region.

The study concludes that several factors contribute to narrowing this expectation gap. These include auditors' adherence to auditing standards, their responsibility for detecting errors and fraud, and the awareness level of financial statement users regarding auditors' roles and objectives. Improving these aspects can significantly enhance the quality of auditing. The research also emphasizes the need for auditors to improve their professional performance to meet users' expectations and the importance of implementing both local and international auditing standards.

To bridge the expectation gap between auditors' performance and the desires of financial statement users, it can be recommended that enhanced Communication Improve communication between auditors and financial statement users to clarify the scope and limitations of the audit process.

Keywords: Expectations Gap, Causes of The Gap, Audit Quality, External Auditor.

المقدمة

مع التطورات السريعة التي شهدتها الاقتصاد العالمي، وتطور المؤسسات، أصبح من الضروري وجود جهة محايدة تقوم بالفحص المستقل للقوائم المالية، ومن هنا نشأت مهنة التدقيق. حيث يلعب التدقيق دورًا محوريًا في تعزيز التفاعل والتكامل بين الأنظمة المختلفة، ومنها الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية والأخلاقية، بقيمة المهنة،

وبالتالي بالنظام المحاسبي، والذي يؤدي بدوره وظيفة اقتصادية وسياسية في خدمة المجتمع عن طريق تعزيز الثقة والاطمئنان في التقارير المالية، وبذلك يشكل جسراً بين المجالات المتنوعة، مما يساهم في تحقيق الاستقرار وبناء الثقة في مختلف جوانب المجتمع (Olojede, et al. 2020: 14).

ومن الواضح أن تقرير المدقق يتم إصداره في نهاية عملية التدقيق لما يتضمنه من رأي فني محايد ومستقل، مما يمكنه من تقييم المؤشرات الخاصة بالمنظمة بموضوعية. لذا، فإن إحدى المهام الرئيسة للمدقق تكمن في تلبية حاجات أصحاب المصالح ومستخدمي البيانات المالية، نظراً لأن المدقق من المتوقع أن يفصح في تقريره عن الواقع المالي للشركة من بيان المركز المالي ونتيجة النشاط خلال الدورة المالية (Haque, et al, 2019:17).

وبما أن التدقيق يلعب دوراً حيوياً في تعزيز موثوقية البيانات المالية التي تعدها الشركات (Behzadian & Izadi, 2017:38)، إذ يقوم المدقق بدور حلقة وصل بين منتجي المعلومات المحاسبية من أصحاب المصالح ومستخدمي المعلومات المحاسبية (Oluyombo, 2018:208)، إذ إن من المتوقع أن يقوم المدققون بأداء مسؤولياتهم بطريقة تمنح مستخدمي البيانات المالية الثقة في الحقائق والأرقام الواردة في التقارير المالية (محمود، ٢٠١٨: ٤١). وإن توقعات المستخدمين بشأن الإبلاغ عن واقع المعلومات المالية للشركة في بعض الحالات يكون لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية الانطباع بأن التقارير المالية التي يعبر فيها المدققون عن رأي فني محايد ليست واضحة، والتي تؤدي بدورها إلى حدوث تفاوت في المواقف والتوقعات بين منتجي المعلومات المحاسبية ومستخدميها (Behzadian & Izadi, 2017:39). وهنا ينتج ما يسمى بـ "فجوة التوقعات" وهي مشكلة شائعة في المحاسبة والتدقيق (Boterenbrood, 2019:1126).

إذ تُعد فجوة التوقعات إحدى القضايا التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، والتي تؤثر بشكل كبير على مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية بنتائج عمل مدقق الحسابات. إن "تضييق فجوة التوقعات" يشير إلى العملية التي تهدف إلى تحقيق توافق أفضل بين التوقعات المالية المتوقعة والنتائج الفعلية للشركة. ومع ذلك، يظل هذا التوازن تحدياً مستمراً للمحاسبين والمدققين، حيث تعتمد جودة التقارير المالية بشكل كبير على دقة وشفافية البيانات المقدمة. تتأثر جودة عمليات التدقيق بشكل كبير بمدى تضييق الفجوة بين التوقعات والواقع، إذ يعتبر التوقع الدقيق للمستقبل المالي للشركة أساسياً لتقديم تقارير مالية صحيحة وموثوقة. لذا، يعتبر فهم العوامل التي تؤثر في تضييق هذه الفجوة أمراً بالغ الأهمية لكل من المحاسبين والمدققين. يهدف هذا البحث إلى استكشاف العوامل المؤثرة في تضييق فجوة التوقعات والتأثيرات التي يمكن أن تنتج عنها على جودة عمليات التدقيق، بحيث سيتم تحليل هذه العوامل من منظور متعدد الأطراف، مع التركيز على كيفية تأثيرها على العمليات المالية والتدقيق في الشركات.

يتناول البحث أربعة مباحث؛ المبحث الأول يتناول المنهجية، والمبحث الثاني مخصص للجانب النظري، والمبحث الثالث مخصص للجانب العملي والتطبيقي، أما المبحث الرابع فيتناول الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

١- مشكلة البحث

- تكمن مشكلة البحث في ضعف الاهتمام بالعوامل المختلفة التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات، ومن ثم دراسة وتحليل هذه العوامل وبيان تأثيرها على كيفية تضييق هذه الفجوة والتي تؤثر بدورها على جودة التدقيق، وبالتالي إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية في مهنة التدقيق والارتقاء بها لمواجهة التحديات المعاصرة. وعلى هذا الأساس تتجسد مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

- ما هي العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات؟
- ما أبعاد فجوة التوقعات القائمة بين الأطراف ذات العلاقة؟
- هل يقوم مراقبو الحسابات بدورهم المهني كما يجب في تدقيق القوائم المالية للشركات؟
- الفهم الخاطئ لمستخدمي القوائم المالية لطبيعة عمل مدقق الحسابات ومدى مسؤوليته عن اكتشاف الغش والأخطاء في هذه القوائم.

٢ - أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من الحاجة إلى معرفة وتحديد الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى اختلاف وجهات النظر بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مدققي الحسابات وبين ما يعتقد هؤلاء المدققون من أن مستخدمي القوائم المالية قادرون على فهم الدور الذي يضطلع به المدققون في إضفاء مستوى من الثقة في القوائم المالية للشركات وعمل التدقيق، ومن ثم تعزيز ثقة المجتمع بمهنة التدقيق عمومًا من خلال البحث في أسباب ما يمكن أن تُطلق عليه فجوة التوقعات بين هذه الأطراف والسبل الكفيلة لتضييق هذه الفجوة والتي تسهم في الارتقاء بجودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

٣ - أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

- تحديد مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق والأسباب الكامنة وراءها.
- تحليل وتقييم العوامل المؤثرة في تضيق فجوة التوقعات.
- تحديد الآثار المترتبة عن تضيق فجوة التوقعات على جودة التدقيق.

٤ - فرضية البحث

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها أن هناك تأثيرًا ذا دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة في تضيق فجوة التوقعات وانعكاسه على جودة التدقيق، حيث ينبثق منها فرضيات فرعية:

١. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية في أن التزام المدقق بمعايير التدقيق يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق.
٢. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية في مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش، مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق.
٣. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية على مستوى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وأهداف المدقق، يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق.

٥ - منهج المستخدم

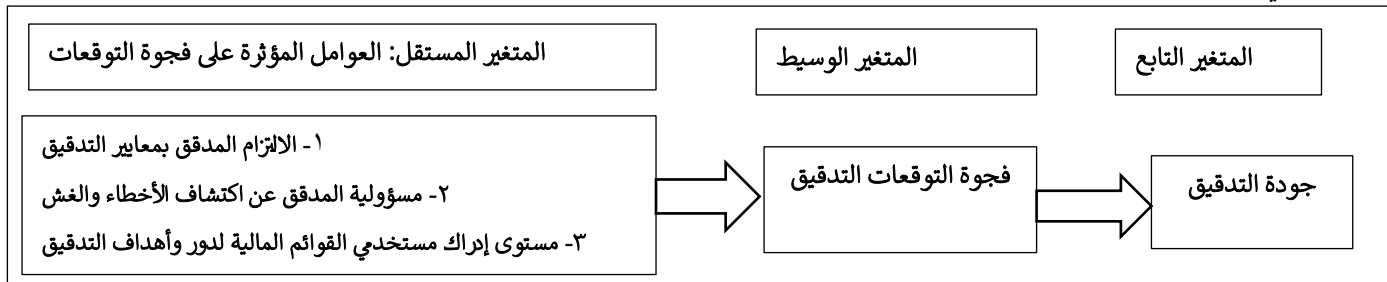
استخدم الباحثان في الجانب النظري المنهج التحليلي الاستقرائي، وذلك من خلال تحليل وتقييم العوامل المؤثرة في فجوة التوقعات. وذلك في ضوء الأدبيات والأبحاث المنشورة في اللغتين العربية والإنجليزية عن التدقيق، بالإضافة إلى استخدام استمارة الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات من المستجيبين حول وجهة نظرهم بخصوص العوامل المؤثرة في الفجوة وسبل تضييقها.

٦ - حدود البحث: تتمثل حدود البحث في:

* الحدود الزمانية: أنجزت الدراسة خلال عام ٢٠٢٤.

* الحدود المكانية: استبيان لآراء عينة من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق.

٧- نموذج البحث: يوضح الشكل رقم (١) نموذج متغيرات البحث، وينقسم إلى متغيرات مستقلة ووسيلة وتابعة وعلى النحو التالي:



الشكل (١) نموذج البحث

المصدر: النموذج من إعداد الباحثين بناءً على المطالعة الأدبية للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة

المبحث الثاني: الجانب النظري

١- مفهوم فجوة التوقعات

إن عدم قدرة الأفراد والمنظمات على الحصول على معلومات مؤكدة ومضمونة أسفر عن ظهور التدقيق، لكونه الآلية الرقابية الاجتماعية التي تُستخدم لمراقبة السلوك، وتقييم الأداء، وفرض المساءلة (Farasangi, 2017: 200)، والتي تتفق مع منهج نظرية الوكالة على أن الهدف الأساسي من التدقيق هو فحص القياس المحاسبي وتوثيقه، وبذلك يتوضح دور التدقيق في عملية توثيق القياس المحاسبي والتأكد منه (Haque, et, al, 2019:17). وعليه، يُعتبر التدقيق عملية منهجية للحصول بشكل موضوعي على تقييم الأدلة بشأن الادعاءات المتعلقة بالإجراءات والأحداث الاقتصادية، لتحديد درجة التوافق بين تلك الادعاءات والمعايير المعمول بها، وتوصيل النتائج إلى مستخدميها (هوك، ٢٠٢٠: ٥٦). إن عمل المدقق يكمن في إبراز البراعة المهنية، متخذًا شكلًا منهجيًا وموضوعيًا وتحليليًا في إعداد وتنفيذ برامج التدقيق، وعليه أن يكون قادرًا على التوصيل بفاعلية نتائج عمله إلى الأطراف المعنية عن طريق تقرير مفصل، وموضحًا فيها الأمور التي توصل إليها مبنيًا على الأدلة الكافية.

وإن من المفروض أن يقوم المدققون بمسؤولياتهم بطريقة تمنح مستخدمي المعلومات الثقة في الحقائق والأرقام الواردة في التقارير المالية. وعند هذه النقطة غالبًا ما يُتوقع منهم القيام بأكثر مما يستطيعون القيام به بالفعل، وذلك نظرًا لطبيعة عملهم، ويمكن أن تؤدي هذه إلى توقعات غير واقعية من مستخدمي المعلومات المالية، مما يؤدي إلى "فجوة التوقعات" (Nguyen & Nguyen, 2020:53) من جهة، ومن جهة أخرى، برزت موجة جديدة من الفضائح وفشل الأعمال جعل هناك انتقادًا وهجومًا واسعًا تجاه التدقيق لإخفاقه في تلبية احتياجات تلك الأطراف وتوقعاتهم بشأن مستوى الأداء المطلوب من المدققين، إذ عُرِضَ التدقيق (كمهنة، وممارسات) إلى أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة، مما أثار تساؤلات عدة من قبل الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس الكثير من الوحدات الاقتصادية العالمية وانهارها، والتي تدور عن أسباب عدم قيام المدقق بإعطاء إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الوحدات الاقتصادية (Jabbar, 2018:3)، والذي نتج عن عدم تحقيق المهنة لأهدافها إلى عدم التطابق بين إدراك المدقق ومستخدمي القوائم المالية، مما أدى إلى حدوث فجوة.

إن من المعروف أن هناك ثلاثة أطراف أساسية معنية بخدمات التدقيق، وهم المدقق والوحدة الاقتصادية (محل التدقيق)، ومستخدمو التقارير المالية (Enofe et al. 2013). وقد يكون لدى هؤلاء توقعات ورغبات معينة حول وظيفة التدقيق. وإن التضارب في توقعات هذه الأطراف الثلاثة حول وظيفة المدقق من جهة، ومن جهة أخرى عدم إمكان تلبية ومواجهة هذه التوقعات المتزايدة، أسفر عن تكوين جملة من اللبس وسوء الفهم، والتي نتج عنها ما يُطلق عليه فجوة التوقعات، إذ يُعد Lee عام ١٩٦٩ أول من أشار إلى أن هناك اختلافاً في آراء المجتمع حول الدور الذي يقوم به المدقق والهدف من عملية التدقيق (Porter & Baskerville, 2012)، ولكن Liggio عام ١٩٧٤ هو من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق، والناجمة عن انخفاض مستوى الأداء المهني للمدقق وبين ما يُتوقع منه أن يُحققه من عملية التدقيق (Quick, 2020). أو الفارق الجوهرى بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما يمكن أن تقدمه فعلاً مهنة التدقيق للمجتمع (Fowzia, 2010:2)، أو الفرق بين مستويات الأداء المتوقع كما يتصورها المدقق المستقل ومستخدم البيانات المالية (Kangarluie & Aalizadeh, 2017, 20). وعليه، تكون الناتج عن الفرق بين ما يقدمه التدقيق من خدمات استناداً إلى مسؤوليات المدقق وبين توقعات المستفيدين من تقرير المدقق استناداً إلى تلك المسؤوليات، حدوث فجوة (Boterenbrood, 2017:1126)، والناجم عن افتراضات أن تصورات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية لأداء مهنة التدقيق (Nguyen, 2020:54)، والتي بدورها تعكس الاختلاف بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعه المستخدمون وكما يؤديه المدقق، وما يعتقده المجتمع ومستخدمو القوائم المالية بأن المدققين مسؤولون عن تحقيقه، وما يعتقده المدققون أنفسهم بأنهم مسؤولون عنه (Boterenbrood, 2017:1126).

وعليه، أصبحت واحدة من أهم المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق، والتي انعكست على الاهتمام المتزايد من الباحثين والأكاديميين والمختصين منذ أوائل العقد السابع من القرن المنصرم، وذلك لمحاولة كل منهم الوصول إلى عوامل تساعد على تضيق هذه الفجوة، والتي تعكس عدم رضا المستخدمين للتقارير المالية عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، وذلك نتيجة قيام المدققين بإصدار رأي غير متحفظ (نظيف) على القوائم المالية، ويتبين أن هناك أخطاء جوهرية في القوائم المالية والتي تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنظمة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية. ولأنه من المعروف علمياً وعملياً أن هذه الفجوة لا يمكن القضاء عليها نهائياً؛ لأنها ستظل موجودة على مر الزمان، ولكن يمكن تقليصها والعمل على الحد من توسعها (الشيخ، ٢٠١٨: ٦٦٧).

٢- مكونات فجوة التوقعات:

وعليه، يمكن أن نحدد مكونات فجوة التوقعات في التدقيق والتي تشمل عنصري "المعقولة" و"الأداء". ينقسم مكون الأداء إلى "معايير ناقصة" و"أداء ناقص". وقد تم تعريف هذه المكونات الثلاثة لفجوة التوقعات في التدقيق كما يلي (حشاد وآخرون، ٢٠١٩: ١٦٠-١٦١)، (الغول، ٢٠١٨: ٢٧):

فجوة المعقولة (Reasonableness Gap): الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وما يمكنهم تحقيقه بشكل معقول. تنشأ هذه الفجوة بسبب سوء الفهم بين المستخدمين، التوقعات المبالغ فيها من المستخدمين، عدم تعليم المستخدمين، سوء التواصل بين المستخدمين، سوء تفسير المستخدمين، وعدم وعي المستخدمين بحدود ممارسة التدقيق.

فجوة المعايير الناقصة (Deficient Standards Gap): الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدققين والواجبات الحالية للمدققين كما هو محدد بالقانون والتشريعات المهنية. تنشأ هذه الفجوة لأن المعايير غير كافية أو ضعيفة فيما يتعلق بمسؤوليات التدقيق والكشف عن الاحتيال والأفعال غير القانونية.

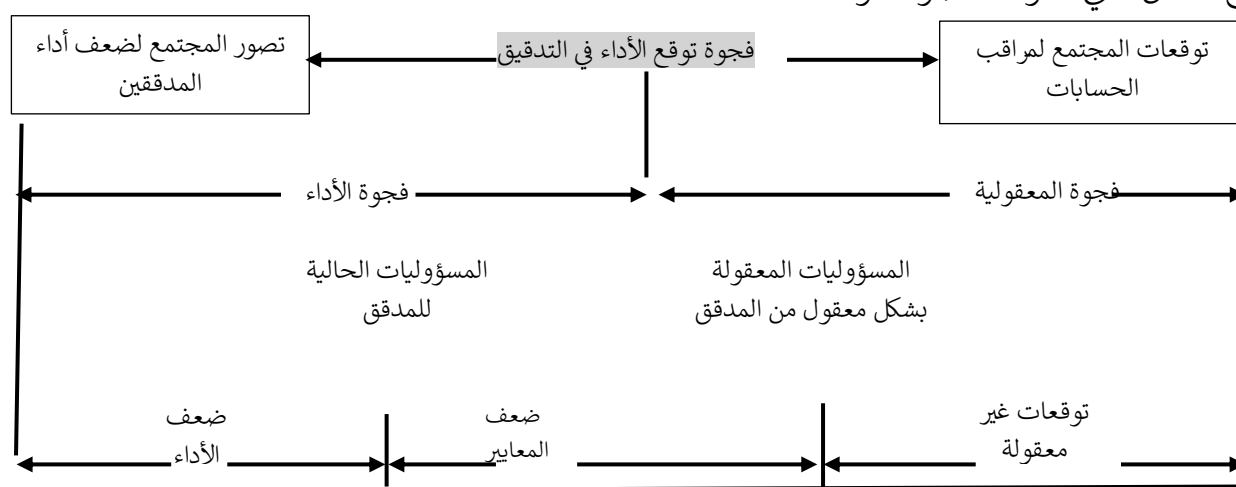
فجوة الأداء الناقص (Deficient Performance Gap): الفجوة بين المستوى المتوقع لأداء واجبات المدققين الحالية والأداء كما هو متوقع ومُدرَك من قبل المجتمع. الأسباب الرئيسية لهذه الفجوة تشمل الخدمات غير التدقيقية التي يقوم بها المدققون، المدققون المهتمون بمصالحهم الشخصية، المدققون الذين يسعون وراء مصالحهم الشخصية والعلاقات الاقتصادية مع العملاء، والمدققون غير المؤهلين وغير المستقلين.

وهناك أنواع أخرى والتي أشارت إليها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) Association of Chartered Certified Accountants والتي تقسم الفجوة إلى أقسام وهما: (إبراهيم، ٢٠٢٠: ٢٤)

الفجوة المعرفية (Knowledge Gap): والتي تتمثل في الفرق بين ما يعتقده المجتمع عن مهنة التدقيق وعن المدقق وواجباتهم وبين ما يقدمه هؤلاء بالفعل (ويُطلق عليها أحياناً فجوة سوء الفهم لدور المدقق الخارجي) (الصباح، ٢٠١٥: ٢٥).

فجوة التطوير (Evolution Gap): وتحدث هذه الفجوة عندما لا تلي معايير التدقيق أو القوانين واللوائح المنظمة لمهنة التدقيق متطلبات وحاجات المجتمع من مستخدمي التقارير المالية، وتحتاج إلى تطويرها بما يساهم في إضافة مزيد من القيمة والمنفعة إلى ما يقدمه المدقق.

ويوضح الشكل الآتي مكونات فجوة التوقعات .



الشكل (٢) هيكل فجوة التوقعات

(Porter, B., & Gunthorpe, C. (2004). Audit expectations-performance gap in the UK in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999

٣- الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات

لم يتم الاتفاق بشكل قاطع في معظم أدبيات التدقيق على الأسباب والعوامل التي أدت إلى نشوء فجوة التوقعات، وهذا قد يرجع إلى اختلاف بيئة العمل، ودرجة تقدم المنظمات المهنية، ودور التدقيق في المجتمع ودرجة استقلال المدقق الخارجي ومدى قدرته ومسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، ويمكن تقسيم هذه الأسباب كما يلي:

١- الأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق

أ- الشك في استقلال وحياد المدقق الخارجي

من أهم الصفات المهنية التي يجب أن يتمتع بها المدقق هي الاستقلالية والحياد وأي خلل فيها سيؤدي إلى التأثير سلباً على موقفه في إبداء الرأي الفني المحايد بصحة ومصداقية القوائم المالية. عليه يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلال سواء كان استقلالاً حقيقياً أم ظاهرياً (جربوع، ٢٠٠٤: ٣٧٤)، وقد أكد المعيار الثاني من معايير التدقيق الدولية، بأنه يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال، لكي يؤدي عمله بموضوعية ونزاهة، وعليه فالاستقلال يعد حجر الأساس لأي عملية تدقيق ويجب التأكيد عليه في برامج التدريب والإشراف (توماس وهنكي، ٢٠٠٩: ٥٥).

ب- عدم التحديد الواضح لدور المدقق الخارجي ومسؤولياته

تتبع الحاجة إلى خدمات التدقيق من تعارض المصالح بين الإدارة والأطراف الأخرى المهمة بالشركة، مثل المساهمين. يعتقد المجتمع المالي أن مسؤولية المدقق تشمل اكتشاف جميع أنواع الغش والأخطاء، بينما ترى مهنة التدقيق أن مسؤوليتها تكمن في التخطيط الجيد والشك المهني الذي يساعد المدقق على اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية. هذا الاعتقاد الخاطئ أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق، مما يقلل من اعتراف المجتمع بمهنة التدقيق ويقلل من شأنها. إضافة إلى ذلك، عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المدقق يؤدي إلى لجوء أصحاب المصالح إلى القضاء ضد المدققين، معتقدين أنهم مسؤولون عن إعداد القوائم المالية، بالرغم من أن التقرير يشير إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وأن دور المدقق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة هذه القوائم (مزياني، ٢٠١٥: ١٠٤) (جربوع، ٢٠٠٤: ٣٧٦).

ت- انخفاض جودة الأداء المهني للمدقق

لا شك أن كل مهنة تسعى إلى تقديم خدماتها بأفضل صورة ممكنة وبأقل التكاليف مع مراعاة جودة الخدمة المؤداة للحصول على رضا عملائها، ولا تخرج مهنة التدقيق عن هذا السياق، إلا أن الأمر لا يخلو من بعض الصعوبة والتعقيد، نظراً لوجود العنصر البشري المقدم والمستفيد من الخدمة والذي يمثل أطرافاً متعددة ولها أهداف وغايات مختلفة، مما يعني صعوبة التحكم في هذا العنصر (يعقوب وآخرون، ٢٠١١: ٣٣١) (الصباح، ٢٠١٥: ٣٣).

ث- نقص الكفاءة المهنية لدى المدقق

تعتبر الكفاءة المهنية عن قدرة المدققين على تحديد الخلل في القوائم المالية وأية أعمال غير مشروعة، وتتحقق بتوفر المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق وفي المجالات ذات العلاقة بعمل التدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك الخبرة التي يكتسبها المدقق في التعليم والتدريب الكافي (مزياني، ٢٠١٥: ١٠٥).

ج- قصور التقارير المالية المنشورة

عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع نواحي النشاط وعلى النحو الذي يتوقعه مستخدمو هذه التقارير يؤدي إلى نشوء فجوة التوقعات في التدقيق، وعلى الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة وليس بالتدقيق مباشرة، لأن المهمة الأساسية للمدقق هي المصادقة على الحسابات لتأكيد مصداقيتها وعدالتها (رشا، ٢٠١٠: ٨٨).

٢- الأسباب الخاصة بمستخدمي القوائم المالية

أ- قصور الوعي في المحاسبة والتدقيق لدى جمهور المستخدمين وهذا القصور يؤدي بدوره إلى عدم المأمهم بماهية وأهداف ومسؤوليات مهنة التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات واتساعها (مرهج، ٢٠١٨: ١٢).

ب- التغير المستمر في توقعات المجتمع يؤدي لحدوث فاصل زمني بين ظهور توقعات جديدة لمستخدمي القوائم المالية والاستجابة المهنية لها وهو الأمر الذي يساهم في اتساع فجوة التوقعات. (Lee et al, 2009:11)

٤- العوامل المؤثرة في تضيق فجوة التوقعات

ظهرت فجوة التوقعات نتيجة التوقعات غير المعقولة للأطراف المشاركة في بيئة التدقيق، ومن أجل تضيق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن، لأن القضاء عليها بشكل تام يبدو امراً "مستحيلاً وعليه فإن أهم السبل المتاحة لتضييقها تتمثل بالآتي:

أ. تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية

لتصحيح التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية وتلبية التوقعات المعقولة، يجب تحسين الاتصال مع هؤلاء المستخدمين. يمكن تحقيق ذلك من خلال تقرير الإدارة وتقرير المدقق الخارجي. نظراً لأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، يمكن إزالة سوء الفهم بإقرار الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد التقارير المالية والإشارة إلى أن هذه التقارير أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها. بالنسبة لتقرير المدقق، وهو وسيلة الاتصال الرئيسية بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، يُنصح بتبسيط أسلوبه ليكون مفهوماً لغير المختصين، وأن يتضمن معلومات عن مسؤولية المدقق وطبيعة عمله والنتائج التي توصل إليها، بالإضافة إلى توضيح المركز المالي للشركة والأمور الجوهرية الواجب الإفصاح عنها، وذلك بناءً على توصيات لجان مثل (Cohen) و (Treadway) و (Cadbury) (محمد وشبو، ٢٠١٥: ٣٤٥)، (صولي، ٢٠١٤: ٤٤).

ب. تدعيم استقلال المدقق الخارجي

سبق الإشارة إلى أن الشك في استقلال المدقق يعد أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات بين جمهور المستفيدين والمدققين، وعليه ينبغي المحافظة على استقلال المدقق عند ممارسته لعملية التدقيق حتى يمكن تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وزيادة ثقتهم بتقارير التدقيق، ومن ثم تضيق فجوة التوقعات. ويمكن أن يتم ذلك من خلال تنفيذ تنظيم مهنة التدقيق وعلاقتها بالعملاء، وبهذا الإطار يجب إعطاء لجنة التدقيق مسؤولية تعيين المدقق الخارجي لمدة مقبولة نسبياً وتحديد آتباعه ومناقشة تقارير التدقيق وكذلك العمل على تقريب وجهات النظر في حالة حصول خلاف بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق.

ت. تفعيل دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة

لا يمكن النجاح لأي مهنة ما لم ينتظم الممارسون لها تحت عباءة جمعية أو منظمة يمكن أن توفر لهم مقومات الدعم وتنمي لديهم القدرة والرغبة على التعاون، فضلاً عن قيامها بتدريب وتعليم أعضائها واكسابهم الخبرة اللازمة في مجال عملهم، يطلق لفظ جمعية مهنية على أي تنظيم يهدف أساساً إلى تطوير وتحسين الممارسة المهنية. ومهنة التدقيق شأنها في ذلك شأن المهن الأخرى، إذ تباشر المنظمات المهنية الرقابة على أداء المدققين، للارتقاء بأدائهم المهني والأدبي والثقافي، وتطوير قدراتهم المحاسبية والتدقيقية، كما تساهم في وضع قواعد ممارسة المهنة بالتعاون مع المنظمات الدولية والعالمية في ظل العولمة المهنية.

ث. دراسة توقعات المجتمع وتلبية تلك التوقعات

إن الآثار السلبية المترتبة على وجود فجوة التوقعات أوجبت الاعتراف بحق مستخدمي القوائم المالية في تحديد مطالبهم من المحاسبية والتدقيق، ويرى أنصار هذا الاتجاه أن على المدقق أن يقبل الدور الجديد ويتحمل مسؤولية أكثر لتلبية توقعات المستخدمين من التقارير المالية (جربوع، ٢٠٠٤: ٣٨٤)، ويذهب البعض إلى القول إن الطريقة

الوحيدة لتضييق فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤولية المدققين عن اكتشاف الغش والأخطاء، هي أن يقبل المدققون التحدي ويتحملوا مسؤوليات أكثر في أداء عمليات التدقيق، إذ أن القول بأن مسؤولية المدقق تكمن في تخطيط عملية التدقيق، لتوفير تأكيد معقول حول اكتشاف الانحرافات الجوهرية، لا يتفق مع تعبير المدقق عن رأيه، بأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها ومع ذلك توجد حالات غش لم تكتشف، أي يجب إعادة النظر في تحديد دور المدقق ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين.

ج. تنمية البعدين التعليمي والاتصالي في بيئة التدقيق

إن التعرف على توقعات المجتمع المالي والعمل على تلبيتها ليس حلاً فعالاً لمشكلة فجوة التوقعات في التدقيق، بل يتطلب الأمر في ظل التطورات التكنولوجية التي تشهدها بيئة الأعمال أن يواكب المدقق هذه التطورات والمستجدات بحيث يكون قادراً على أداء مهمته على الوجه الأكمل، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال التعليم والتدريب المهني المستمر الذي يساهم في تحسين الكفاءة المهنية والمحافظة عليها، إذ أن ذلك من شأنه أن يعطي المدقق إمكانية فهم احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي القدرة على اقناعهم بعدم المغالاة في طلب المزيد من التأكيدات حول الوضع المالي للشركة محل التدقيق.

٥. جودة التدقيق

١- مفهوم جودة التدقيق

أدت التحديات التي تواجه مهنة التدقيق، والتي أبرزتها بشكل خاص حالات الفشل المؤسسي وانهيار الشركات الكبرى مثل (إنرون وورلدكوم)، إلى جانب تلوث سمعة (آرثر أندرسون)، إلى إثارة مخاوف جدية بشأن مصداقية مهنة التدقيق والتي دفعت هذه الأزمة إلى إعادة تقييم ممارسات التدقيق، مما يبرز الحاجة إلى تمسك المدققين بالالتزامات المهنية والأخلاقية، واستجابة لهذا التحدي، اضطرت مهنة التدقيق إلى اعتماد طرق جديدة لاستعادة ثقة الجمهور وحماية جودة المعلومات المدققة (Salehi et al., 2017) أو كونها أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادر عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة بالأهداف المتوقعة من عملية التدقيق، وعليه تمثل جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (Nahtalie, et al, 2016:187)، فإن المدقق يهمل أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء مصداقية على تقريره عن طريق قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المتواجدة في القوائم المالية والتأكد فيما إذا تم إعدادها وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها (مالطي، ٢٠٢٠: ٩٢-٩٣)، أما الإدارة فحرصت أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها (العايب، احطاطش، ٢٠١٧: ٥٤)، والمستفيدين يرغبون أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف التأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية، ومن هنا يمكن القول أن جودة التدقيق هي ذات أهمية بالغة بالنسبة لجميع الأطراف الذين لديهم علاقة مباشرة وغير مباشرة مع عملية التدقيق (مسامح، لقوير، ٢٠١٧: ١٢)، فقد عرفت جودة التدقيق من الناحية الأكاديمية على أنها: "التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعة والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق"، أما من الناحية المهنية فتعرف على أنها: "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقديم توصيات لمعالجتها أو مكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للعميل"، وفقاً لتعريف (De Angelo)، فإن جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف التضليل في القوائم المالية من خلال قوة الاستقلال. وبموجبه فقد قسمت الجودة إلى قسمين: الأول

يتعلق بأهلية المدقق، أما الثاني فيخص موضوعية المدقق وتصرفه بشأن التضليل في القوائم المالية (شاهين، ٢٠١٥: ٥٠).

وعليه يمكن تعريف جودة التدقيق كونها عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية بشكل موضوعي، لتحديد مدى توافقها مع المعايير المحددة، وإيصال النتائج المستخدمة، حيث تزداد أهمية هذه العملية بسبب الاضرار المادية الناجمة من إهمال المدققين وتقصيرهم، وبذلك تكون الالتزام بالمعايير المهنية والقواعد السلوكية ضرورية.

٢- أهمية جودة التدقيق

تعد زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، فالمدقق يهمل أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة أرباحه والمحافظة على العميل ثانياً. إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المدقق في كثير من الشركات، وكذلك العملاء يهمهم أيضاً أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة وذلك لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة والجهات الخارجية (المستفيدون الخارجيون) يهمهم أن تكون قراراتهم الاقتصادية مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات تأثير مادي (حميدات، ٢٠٠٢: ٣٠).

٣- محددات جودة التدقيق

هناك العديد من المتغيرات ذات التأثير على جودة التدقيق التي تشكل في مجموعها كمحدد لاختيار مدقق الحسابات التي ورد ذكرها في معظم الدراسات والأبحاث إذ يمكن تصنيفها على مجموعات لتسهم في إجمالها في تشكيل إطار يشمل أهم الاعتبارات المحددة لجودة التدقيق والتي يمكن تحديدها بالآتي: (سعود وآخرون، ٢٠٢٠: ٤٥).

أ- حجم مكتب التدقيق: يقاس حجم مكتب التدقيق بعدد ونوعية العملاء، حيث إن مكاتب التدقيق الكبيرة التي لديها عدد كبير من العملاء من المؤسسات المالية والشركات المساهمة تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية أكثر من مكاتب التدقيق الصغيرة ذات العدد القليل من العملاء الذين أغلبهم من الأفراد وشركات الأشخاص. ويرجع ذلك لقدرة هذه المكاتب الكبيرة على التخطيط الجيد لعملية التدقيق الخارجي، والتدريب المتخصص للموارد البشرية لتوفير أفراد من ذوي الكفاءة المهنية العالية والاستثمارات الكبيرة في المعرفة العامة والتعليم المستمر، وإمكانية رقابة سلوك أفراد الفريق المدقق، واستخدام الأساليب الفنية الحديثة، لأداء عملية التدقيق الخارجي (الجابر، ٢٠١٣: ٣٢).

ب- الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق: تتوقف جودة التدقيق الخارجي على مدى استقلال وكفاءة المدقق، والتي تعني قدرة المدقق على مقاومته ضغوط العملاء وتمسكه بالمعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإتمام عملية التدقيق الخارجي في الوقت المحدد والمتفق عليه، بما ينعكس في النهاية على اكتشافه للأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في التقارير المالية والتقارير عنها، وأن الفشل في ذلك يطلق عليه فشل في عملية التدقيق الخارجي، والذي يؤدي إلى تعرض المدقق للمساءلة المهنية أو ما يطلق عليه الدعاوى القضائية من قبل مستخدمي القوائم المالية، وذلك تعويضاً لما لحق بهم من ضرر نتيجة اعتمادهم على معلومات مضللة (سعود وآخرون، ٢٠٢٠: ٤٥).

المحور الثالث: دراسة تطبيقية

يتم تناول عرضاً مفصلاً لأداة الدراسة التحليلية (وهي الاستبانة) محتواها، ودرجة ارتباط فقراتها، ودرجة الثبات وصدقها، إذ احتوى هيكل الاستبانة إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول: يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية

والخصائص الوظيفية لعينة الدراسة وتتضمن البيانات النوعية، حيث يتكون عينة الدراسة من (مراقي الحسابات ومماسين مهنة التدقيق (وهم الذين حصلوا على شهادة مراقي الحسابات)، إذ تم توزيع الاستمارة الاستبانة عليهم وبمجموع (٤٣) استمارة ضمن الموقع الإلكتروني وحسب البيانات الآتية: -
اولاً- الخصائص العامة لعينة الدراسة

١- تحليل عينة الدراسة حسب متغير الجنس

جدول (١) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	٣٦	٪٨٤
الانثى	٧	٪١٦
المجموع	٤٣	٪١٠٠

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS
ومن الجدول (١) يتبين لنا، أن التوزيع حسب متغير الجنس يشير إلى أن عدد الذكور يشكل أغلبية بنسبة (٪٨٤) من مجموع عينة الدراسة، أما الإناث فقد بلغ نسبة (٪١٦) من نسبة الكلي لعينة الدراسة.

٢- تحليل عينة الدراسة حسب متغير المهنة

جدول (٢) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

المهنة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب قانوني	٣١	٪٧٢
القائم بالأعمال التدقيق	١٢	٪٢٨
المجموع	٤٣	٪١٠٠

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS
ومن الجدول (٢) يتبين لنا، أن التوزيع حسب متغير المهنة يشير إلى أن عدد محاسب القانونيين يشكل اغلبية بنسبة (٪٧٢) من مجموع عينة الدراسة، اما القائم بأعمال التدقيق فقد بلغ نسبة (٪٢٨) من نسبة الكلي لعينة الدراسة وهم الذين لديهم شهادة مراقب الحسابات والذين لم يكملوا متطلبات مهنة المحاسب القانوني (محاسب قانوني تحت التدريب)

٣- تحليل عينة الدراسة حسب متغير خبرة المهنة

جدول (٣) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

المهنة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	١٩	٪٤٤
من ٥ سنة إلى ١٠ سنوات	١٢	٪٢٨
من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة	٧	٪١٦
أكثر من ١٥ سنة	٥	٪١٢
المجموع		٪١٠٠

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS ومن الجدول (٣) يتبين لنا أن التوزيع حسب متغير خبرة المهنة يشير إلى أن (١٩) من أفراد عينة البحث، والذين يمثلون (٤٤٪) من إجمالي عينة الدراسة، لديهم خبرة ٥ سنوات أو أقل، وهم الفئة الأكبر من عينة الدراسة، في حين أن الذين لديهم خبرة أكثر من (١٥) سنة هم الفئة الأقل والذي يشكل نسبة (١٢٪). عدد المحاسبين القانونيين يشكل أغلبية بنسبة (٧٢٪) من مجموع عينة الدراسة، أما القائم بأعمال التدقيق فقد بلغ نسبة (٢٨٪) من النسبة الكلية لعينة الدراسة، وهم الذين لديهم شهادة مراقب الحسابات والذين لم يكملوا متطلبات مهنة المحاسب القانوني (محاسب قانوني تحت التدريب). ثانياً- صدق الاستبانة قام الباحثان بإجراء الاختبارات التالية للتأكد من صدق أداة الدراسة، بمعنى أن النتائج التي سيتم التوصل إليها إذا أُعيد تطبيق الدراسة على العينة نفسها من طرف آخر، وكذلك للتأكد من أن المقياس يقيس ما وُضع لقياسه في استبانة الدراسة:

- ١- الصدق الظاهري: وهو ما يُعرف بصدق المحكمين، وللتأكد من صدق أداة الدراسة، حيث قام الباحثان بعرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.
 - ٢- صدق الاتساق الداخلي: وهو ما يُعرف باختبار الصدق التكويني، وقد قام الباحثان باسترداد (٤٣) استبانة من المبحوثين (عينة الدراسة)، وذلك لاحتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، وكذلك إيجاد معامل الارتباط بين محاور الاستبانة، وكما يلي:
- أ. الاتساق الداخلي بين عبارات محاور الدراسة: إذ تم استخدام معامل الارتباط بيرسون بين العبارات لقياسه.

جدول (٤) عامل بيرسون بين العبارات المحاور الاستبانة

رقم العبارة	درجة الارتباط محمور (التزام المدقق بمعايير التدقيق)	درجة الارتباط المحور الثاني (المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش)	درجة الارتباط المحور الثالث (مستوى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وأهداف التدقيق)
Q1	0.977**	0.976**	0.941**
Q2	0.987**	0.967**	0.899**
Q3	0.945**	0.949**	0.911**
Q4	0.983**	0.957**	0.977**
Q5	0.947**	0.961**	0.950**
Q6	0.972**	0.902**	0.966**
Q7	0.929**	0.928**	0.970**
Q8	0.977**	0.882**	0.938**
Q9	0.972**	0.951**	0.928**
Q10	0.981**	0.930**	0.966**
المعدل	0.967**	٠,٩٤٠ **	٠,٩٤٤ **

****الارتباط المعنوي عند مستوى ١٪**

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS من خلال الجدول (٤) نلاحظ وجود ارتباط قوي عند مستوى وذات دلالة ١٪ بين محور (التزام المدقق بمعايير التدقيق) والعبارات مكونة فيها وبعدل (** ٠,٩٦٧)، مما يدل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا يفسر على انها تقيس مفهوماً مشتركاً لآراء المبحوثين، و نلاحظ وجود ارتباط قوي عند مستوى وذات دلالة ١٪ بين محور (المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش) والعبارات مكونة فيها وبعدل (** 0.940)، مما يدل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا يفسر على أنها تقيس مفهوماً مشتركاً لآراء المبحوثين، كما نلاحظ وجود ارتباط قوي عند مستوى وذات دلالة ١٪ بين محور (مستوى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وأهداف التدقيق) والعبارات مكونة فيها وبعدل (** 0.940)، مما يدل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا يفسر على انها تقيس مفهوماً مشتركاً لآراء المبحوثين.

ب- ثبات استمارة الاستبانة

ولقياس مدى ثبات الاستمارة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي انه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وكانت النتائج لها كما موضح في الجدول (٥) وكما يأتي: -

جدول (٥) قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لاستمارة الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	١٠	٠,٩٥٥
الثاني	١٠	٠,٩٦٣
الثالث	١٠	٠,٩٧٦
المعدل		٠,٩٦٥

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS

حيث تبين من الجدول (٥) ان قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحاور (الأولى والثانية والثالثة) على التوالي (٠,٩٧٦، ٠,٩٦٣، ٠,٩٥٥) على التوالي، وبمعدل (٠,٩٦٥) مما يدل على وجود ثبات كبير جداً في عبارات لكل محور من محاور الاستبانة، وكما يدل على وجود اتساق بين هذه العبارات داخل كل محور على حدى.

ثالثاً - تحليل الاحصائي للبيانات واختبار الفرضيات

١- قياس ومعرفة اتجاه افراد العينة

ويشمل الاستبانة من خمس (٥) عبارات تهدف إلى مدى تأثير العوامل تضيق الفجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق، وذلك تبياناً في استخدام مقياس لكرت الخماسي في الاستبانة، والذي يتم القياس مستخدماً خمس إجابات كأساس للتعبير عن درجات المصادقية، والذي يعد من أكثر نموذج يستخدم لقياس الآراء المبحوثين، وذلك لسهولة فهمه وتوازن درجات، حيث يتم ترجمة الإجابات وفق المقياس، وذلك لنتمكن من تحديد درجات آراء افراد عينة الدراسة حول الأسئلة المطروحة في الاستبانة، ومن ثم تحديد أهمية كل بند والجدول التالي يبين ذلك :-

جدول (٦) مقاييس تحديد الأهمية النسبية لمقياس لكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	١	٢	٣	٤	٥

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS ولمعرفة اتجاه الإجابات افراد عينة الدراسة فيكون مدى الإجمالي للاختيارات (٥-١=٤) وطول المجال كل اختيار هو (٥:٤=٨,٠) ، ومنه نستنتج مجال كل اختيار كما في الجدول الآتي :-

جدول (٧) مقاييس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

مستوى	مجال المتوسط الحسابي
مرتفع جداً	من ١ إلى ٨,١
مرتفع	من ٨,١ إلى ٢,٦
متوسط	من ٢,٦ إلى ٣,٤
منخفض	من ٣,٤ إلى ٤,٢
منخفض جداً	من ٤,٢ إلى ٥

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS

٢- الجانب الإحصائي (التحليل الوصفي للاستبانة)، يتم في هذه الفقرة وصف وتشخيص وتحليل النتائج الإحصائية للتحليل الوصفي للبيانات معتمداً على المقاييس (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف) وذلك باستخدام برنامج الإحصائي SPSS وبحسب التسلي التحليلي وكما يلي :-

١- تحليل الإجابات المحور الأول التزام المدقق بمعايير التدقيق

جدول (٨) المحور الأول: التزام المدقق بمعايير التدقيق

تسلسل الأسئلة	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	مستوى الترتيب
Q1	التأهيل العلمي والعملي للمدقق يعزز ثقة المستخدم في تقرير المدقق مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	2.33	1.16	مرتفع	4
Q2	إجراء مصادقات مع أعمال الشركة محل التدقيق، ضروري لإتمام عملية التدقيق بشكل فعال مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	2.48	1,29	مرتفع	6

2	مرتفع	1.19	2.31	تنفيذ المراجع مهامه بعناية مهنية كافية دون تهاون يرضي الأطراف المستخدمة للتقرير مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	Q3
5	مرتفع	1.10	2.35	تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز الثقة في تقرير المدقق مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	Q4
10	متوسط	1.20	3.21	المنافسة بين مكاتب التدقيق تزيد من جودة التقرير والتي تساهم في جودة التدقيق	Q5
1	مرتفع	0.81	2.17	المدقق في تقريره يعطي تأكيدات تتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	7Q
8	متوسط	1.05	2.63	تقرير المدقق المطول يوفر معلومات وافية عن الشركة ترضي جميع مستخدمي التقرير مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	Q7
7	مرتفع	1.11	2.52	لا تحتوي تقارير التدقيق على كلمات متكررة ومتشابهة مما يؤثر بدورها على قناعة الأطراف المستخدمة له، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	8Q
3	مرتفع	1.04	2.32	احترام المدقق لأخلاقيات مهنة التدقيق يزيد من احترام المستخدم للمهنة مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق	Q9
9	مرتفع	1.18	٢,٥٩	المدقق الكفاء أكثر استقلالية من المدقق غير الكفاء والتي تؤثر على الحد من فجوة التوقعات والتي تنعكس على جودة التدقيق	Q10
		0.984	2.501	المعدل	

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS

أ- حصلت العبارة إن " المدقق في تقريره يعطي تأكيدات تتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق "على وسط حسابي (٢,١٧) وانحراف معياري (٠,٨١) كما في الجدول (٨)، حيث اخذت موافقة معظم افراد العينة مما يدل على ان المدقق يعطي الوكيدات اللازمة لبان استمرارية الشركة والتي تبين من أولويات توقع المستخدمين تجاه ما على المدقق بيانه في تقريرية، والتي بدورها تساهم في تقليص الفجوة حول استمرارية الشركة، والتي تعكس على وجود تدقيق ذات جودة والتي تمكن المدقق من إعطاء توكيد على استمرارية الشركة من خلال التأكيدات والادلة والبراهين الذي حصل عليه المدقق في إجراءات التدقيق .

ب- يرى غالبية الافراد عينة الدراسة ان "تنفيذ المدقق مهامه بعناية مهنية كافية دون تهاون يرضي الأطراف المستخدمة للتقرير مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق" حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم افراد العينة البحث بوسط حسابي (2.31)، وانحراف معياري (1.19) كما في الجدول (٨)، وذلك لأهميته بذل العناية المهنية من قبل المدقق عند إجراء عملية التدقيق في خطواتها الأولى من قبول عملية التدقيق ومن ثم الخطوات الأخرى تباعاً مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات وذلك لتوقع الجمهور من المدقق في عملية التدقيق والتي بدورها تساهم في إبراز جودة التدقيق.

ت- يوجد اتفاق نسبي على أن "احترام المدقق لأخلاقيات مهنة التدقيق يزيد من احترام المستخدم للمهنة، وبالتالي يُضفي طابع جودة التدقيق"، وذلك عن طريق تحقيق تطلعات مستخدمي التقارير المالية. حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢.٣٢)، وانحراف معياري (١.٠٤) كما في الجدول (٨)، وهذا يدل على أن مستخدمي القوائم المالية يهتمون باتباع المدقق لأخلاقيات المهنة، والتي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على إظهار جودة التدقيق.

ث- يرى معظم أفراد العينة أن التأهيل العلمي والعملية للمدقق يعزز ثقة المستخدم في تقرير المدقق، حيث حصلت على وسط حسابي (٢.٣٣) وانحراف معياري (١.١٦)، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق.

ج- حصلت العبارة أن "تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز الثقة في تقرير المدقق، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق" على وسط حسابي (٢.٣٥) وانحراف معياري (١.١٠) كما في الجدول (٨)، حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن تعزيز تقرير المدقق بتقييم الرقابة الداخلية يساهم في تقليص فجوة التوقعات لدى المستخدمين، وبالتالي ينعكس على جودة التدقيق.

ح- يرى غالبية أفراد عينة الدراسة أن "المنافسة بين مكاتب التدقيق تزيد من جودة التقرير والتي تساهم في جودة التدقيق"، حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢.٣١)، وانحراف معياري (١.١٩) كما في الجدول (٨)، وذلك لأهمية بذل العناية المهنية من قبل المدقق عند إجراء عملية التدقيق في خطواتها الأولى من قبول عملية التدقيق ومن ثم الخطوات الأخرى تباعاً، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات وذلك لتوقع الجمهور من المدقق في عملية التدقيق والتي بدورها تساهم في إبراز جودة التدقيق.

خ- يوجد اتفاق نسبي على أن "عدم احتواء تقارير التدقيق على كلمات متكررة ومتشابهة مما يؤثر بدورها على قناعة الأطراف المستخدمة له، يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق"، حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢.٣٢)، وانحراف معياري (١.٠٤) كما في الجدول (٨)، وهذا يدل على أن مستخدمي القوائم المالية يهتمون بعدم احتواء تقرير التدقيق على كلمات متكررة ومتشابهة، مما يؤثر بدورها على قناعة الأطراف المستخدمة له، والتي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على إظهار جودة التدقيق.

د- لا يوافق غالبية أفراد العينة على أن "تقرير المدقق المطول يوفر معلومات وافية عن الشركة ترضي جميع مستخدمي التقرير، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق"، حيث حصلت على وسط حسابي (٢.٦٣) وانحراف معياري (١.٠٥) كما في الجدول (٨)، مما لا يساهم في تقليص فجوة التوقعات، حيث إن التقرير المطول يربك المستخدم، والتي بدورها ينعكس سلباً على جودة التدقيق وبشكل سلبي.

هـ- حصلت العبارة "المدقق الكفاء أكثر استقلالية من المدقق غير الكفاء" على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢.٥٩)، وانحراف معياري (١.١٨) كما في الجدول (٨)، إذ تُعد استقلالية المدقق من أهم الصفات والسمات التي يجب أن يتمتع بها المدقق أثناء القيام بعمله، ويحتاج إليها بشكل كبير لتوفير الثقة في القوائم المالية، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق.

و- لا يوافق غالبية أفراد العينة على أن "المنافسة بين مكاتب التدقيق تزيد من جودة التقرير والتي تساهم في جودة التدقيق"، حيث حصلت على وسط حسابي (٣.٢١) وانحراف معياري (١.٢٠) كما في الجدول (٨)، حيث إن المنافسة بين مكاتب التدقيق لا تظهر في تقرير المدقق، وإنما يظهر في تقديم الخدمات أكثر مما يساهم في فقدان الاستقلالية، والتي بدورها تساهم في زيادة فجوة التوقعات وينعكس سلباً على جودة التدقيق.

ونلاحظ في نتائج تحليل الجدول (٨) بأن اتجاهات آراء المبحوثين كانت أغلبيتها إيجابية نحو كافة الأسئلة الواردة في الجدول، إذ كان معدل المتوسط الحسابي (٢.٥٠)، والانحراف المعياري (٠.٩٨٧)، وهذا يؤكد صحة قبول الفرضية الأولى ومفادها "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية في أن التزام المدقق بمعايير التدقيق يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق".

٢- تحليل الإجابات المحور الثاني: المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش الجدول (٩) المحور الثاني: المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش

تسلسل الأسئلة	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى المرتفع	مستوى الترتيب
Q1	تعاون الإدارة مع المدقق يسهل عملية اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات وينعكس على جودة التدقيق	٢,١٣	١,١٣	مرتفع	1
Q2	التخطيط الجيد لعملية التدقيق يؤثر على جودة التدقيق ويساعد على اكتشاف الغش والتضليل ويساهم في تقليص فجوة التوقعات	٢,٥٢	١,١٦	مرتفع	3
Q3	ممارسة المدقق قدر كاف من الشك المهني يساعد على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات وينعكس على جودة التدقيق	٢,٢١	١,٠٩	مرتفع	8
Q4	العوامل الاجتماعية والدينية تساعد المدقق على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية والتي بدورها يساهم في تقليص فجوة التوقعات وينعكس على جودة التدقيق	٢,٥٠	١,٣٣	مرتفع	9

تسلسل الأسئلة	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	مستوى الترتيب
Q5	إعطاء أهمية لوسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في إنجاز أعمال التدقيق مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها تنعكس على جودة التدقيق	٢,٣٩	١,٢١	مرتفع	10
٦Q	الالتزام بمسؤولية عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعمل من قبل المدقق والافصاح عنها في تقريره يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها تنعكس على جودة التدقيق	٢,٥٨	١,٠٨	مرتفع	5
Q7	إن قيام المدقق بتصميم إجراءات التدقيق بهدف الحصول على قناعة كافية بأن الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش يمكن اكتشافها يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها تنعكس على جودة التدقيق	٢,٥٨	١,٣٠	مرتفع	4
٨Q	إن حرص المكاتب التدقيق على الاستعانة بالخبراء والمستشارين في تعزيز قدرات المدققين على اكتشاف الغش والاختفاء يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها تنعكس على جودة التدقيق	٢,٢١	١,٠٢	مرتفع	2
Q9	إن وجود سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة من قبل المدقق تساهم في تنفيذ خطة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها تنعكس على جودة التدقيق	٢,٢٧	١,٠٥	مرتفع	7
Q10	إن قيام المدقق بالتأكد من وجود نظام رقابة داخلية في الشركة محل التدقيق وكفاءتها وفعاليتها في الالتزام بتطبيق اللوائح والقوانين يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها تنعكس على جودة التدقيق	٢,٣٨	١,١٢	مرتفع	٦
المعدل		٢,٣٧٧	1.149		

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات بيانات الاستبانة من برنامج SPSS

أ- حصلت العبارة أن "تعاون الإدارة مع المدقق يسهل عملية اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات وينعكس على جودة التدقيق" على وسط حسابي (٢,١٣) وانحراف معياري (١,١٣) كما في الجدول (٩). حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن تعاون الإدارة مع المدقق يُتيح للمدقق اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش، والذي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق.

ب- يرى غالبية أفراد عينة الدراسة أن "حرص مكاتب التدقيق على الاستعانة بالخبراء والمستشارين يعزز قدرات المدققين على اكتشاف الغش والأخطاء". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٢١)، وانحراف معياري (١,٠٢) كما في الجدول (٩)، وذلك لأهمية الاستعانة بالخبراء والمستشارين في عملية التدقيق، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات، وذلك لتوقع الجمهور من المدقق في عملية التدقيق والتي بدورها تساهم في إبراز جودة التدقيق.

ت- يوجد اتفاق نسبي على أن "التخطيط الجيد لعملية التدقيق يؤثر على جودة التدقيق ويساعد على اكتشاف الغش والتضليل، وبالتالي يُضفي طابع جودة التدقيق"، وذلك عن طريق تحقيق تطلعات مستخدمي التقارير المالية. حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٥٢)، وانحراف معياري (١,١٦) كما في الجدول (٩)، وهذا يدل على أن مستخدمي القوائم المالية يتطلعون إلى اتباع المدقق خطوات إعداد برنامج التدقيق، والتي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على إظهار جودة التدقيق.

ث- يرى معظم أفراد العينة أن "قيام المدقق بتصميم إجراءات التدقيق بهدف الحصول على قناعة كافية بأن الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش يمكن اكتشافها". حيث حصلت على وسط حسابي (٢,٥٨) وانحراف معياري (١,٣٠) كما في الجدول (٩)، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق.

ج- حصلت العبارة أن "الالتزام بمسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية للعميل من قبل المدقق والإفصاح عنها في تقريره" على وسط حسابي (٢,٥٨) وانحراف معياري (١,٠٨) كما في الجدول (٩). حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن المدقق يعزز في تقريره المسؤولية المشتركة للإدارة مع المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات لدى المستخدمين وبالتالي ينعكس على جودة التدقيق.

ح- يرى غالبية أفراد عينة الدراسة أن "قيام المدقق بالتأكد من وجود نظام رقابة داخلية في الشركة محل التدقيق وكفاءتها وفعاليتها في الالتزام بتطبيق اللوائح والقوانين". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٣٨)، وانحراف معياري (١,١٤٩) كما في الجدول (٩)، وذلك لأهمية وجود نظام الرقابة الداخلية وتقييم هذا النظام من قبل المدقق عند إجراء عملية التدقيق، وذلك لتكوين صورة واضحة حول كفاءتها وفعاليتها في خطواتها الأولى من عملية التدقيق، والتي عن طريقها يقدر المدقق حجم عينة التدقيق، مما يساهم في تقليص فجوة

التوقعات وذلك لتوقع الجمهور من المدقق في عملية التدقيق والتي بدورها تساهم في إبراز جودة التدقيق.

خ- يوجد اتفاق نسبي على أن "وجود سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة من قبل المدقق تساهم في تنفيذ خطة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٢٧)، وانحراف معياري (١,٠٥) كما في الجدول (٩)، وهذا يدل على أن مستخدمي القوائم المالية يهتمون بأن يكون هناك سياسات وإجراءات للمدقق مكتوبة وواضحة، مما يؤثر بدورها على قناعة الأطراف المستخدمة له، والتي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على إظهار جودة التدقيق.

د- حصلت العبارة أن "ممارسة المدقق قدرًا كافيًا من الشك المهني يساعد على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية" على وسط حسابي (٢,٢١) وانحراف معياري (١,٠٩) كما في الجدول (٩)، حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن ممارسة المدقق قدرًا كافيًا من الشك المهني يزيد من البحث والتقصي والحصول على أدلة

الإثبات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش، والذي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق.

هـ- حصلت العبارة "العوامل الاجتماعية والدينية تساعد المدقق على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية" على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٥٠)، وانحراف معياري (١,٣٣) كما في الجدول (٩)، إذ تكون تلك العوامل بمثابة رقيب على أعمال المدقق، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات والتي بدورها ينعكس على جودة التدقيق.

و- حصلت العبارة أن "إعطاء أهمية لوسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في إنجاز أعمال التدقيق" على وسط حسابي (٢,٣٩) وانحراف معياري (١,٢١) كما في الجدول (٩)، حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن المدقق يجب أن يكون ملماً بوسائل التكنولوجيا وتقنيات الاتصالات، خاصة ونحن في العصر الرقمي، وأن كثيراً من المهام والأمور التدقيقية قد تحصل على نتائج أكثر دقة وسرعة فيما لو تم استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق، مما يتيح للمدقق اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش، والذي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق.

ونلاحظ في نتائج تحليل الجدول (٩) بأن اتجاهات آراء المبحوثين كانت أغلبيتها إيجابية نحو كافة الأسئلة الواردة في الجدول، إذ كان معدل المتوسط الحسابي (٢,٣٧٧)، والانحراف المعياري (٠,٩٨٧)، وهذا يؤكد صحة قبول الفرضية الثانية ومفادها "هناك تأثير ذو دلالة إحصائية في مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق".

٣- تحليل الإجابات المحور الثاني: المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش

الجدول (١٠) المحور الثالث: مستوى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وأهداف المدقق

تسلسل الأسئلة	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	مستوى الترتيب
Q1	المدقق الذي يكتشف الأخطاء والتصرفات غير القانونية أكثر كفاءة من الذي لا يستطيع اكتشافها وبذلك يكون أكثر فاعلية في تحقيق الجودة التدقيق مما يساهم في الحد من فجوة التوقعات	2.21	1.18	مرتفع	٦
Q2	يتوقف تعيين المدقق الخارجي في الشركة على مدى مقدرته على إعداد تقارير لا تضر بسمعة الشركة وشهرته مما يساهم في جودة التدقيق	2,95	1.04	متوسط	١٠
Q3	كفاءة العاملين بالشركة محل التدقيق عامل مساعد لنجاح عملية التدقيق والتي يساهم في الحد من فجوة التوقعات المستخدم ويساهم في جودة التدقيق.	2.20	1.07	مرتفع	٥
Q4	ان نزاهة وأمانة أعمال الإدارة والتي بدورها تساهم في تقليص فجوة التوقعات مما يؤثر انعكاساً على جودة التدقيق	2.56	1.22	مرتفع	٨

Q5	تحدد أتعاب المدقق على أساس مدى استجابته لإرضاء الفاعلين في الشركة محل التدقيق مما يساهم في جودة التدقيق والحد من فجوة التوقعات	2.58	1.05	مرتفع	٩
Q6	إدارة الشركة مسؤولة عن تجميع الأدلة والبراهين للمدقق التي تساعد على إعداد التقرير ذات جودة لعملية التدقيق ويساهم في تقليص من فجوة التوقعات	2.38	1.29	مرتفع	٧
Q7	ان عدم وجود وعي مستخدم القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات المدقق يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق	1.95	0.92	مرتفع	٢
Q8	ان عدم فهم مستخدمي التقارير المالية للمصطلحات الواردة في تقرير المدقق يؤدي إلى فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق	1.98	0.95	مرتفع	٣
Q9	ان طلبات الجهات المتنفذة من خدمات التدقيق غير معقولة وناجمة من قصور فهمها لطبيعة عمل التدقيق يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق	1.79	0.69	مرتفع	١
Q10	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة التدقيق يساهم في اتساع فجوة التوقعات مما ينعكس على جودة التدقيق	2.16	1.12	مرتفع	٤
المعدل		١,٩٨١	1.053		

أ- حصلت العبارة أن "طلبات الجهات المتنفذة من خدمات التدقيق غير معقولة وناجمة عن قصور فهمها لطبيعة عمل التدقيق" على وسط حسابي (١,٧٩) وانحراف معياري (٠,٦٩) كما في الجدول (١٠)، حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن تطور احتياجات ومطالب العملاء بخدمات إضافية عامل أساسي في اتساع فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، مما ينعكس سلبيًا على جودة التدقيق.

ب- يرى غالبية أفراد عينة الدراسة أن "عدم وجود وعي لمستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات المدقق يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات، مما ينعكس على جودة التدقيق". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (١,٩٥)، وانحراف معياري (٠,٩٢) كما في الجدول (١٠)، وهذا يعود إلى سبب أن عدم المعرفة الكافية من قبل المستخدمين بواجبات المدقق ومسؤولياته نحو الشركة تحت التدقيق وفقًا لمعايير التدقيق الدولية والمحلية، من شأنها أن تزيد فجوة التوقعات، والتي بدورها ينعكس سلبيًا على جودة التدقيق.

ت- يوجد اتفاق نسبي على أن "عدم فهم مستخدمي التقارير المالية للمصطلحات الواردة في تقرير المدقق يؤدي إلى فجوة التوقعات، مما ينعكس على جودة التدقيق". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (١,٩٨)، وانحراف معياري (٠,٩٥) كما في الجدول (١٠)، وهذا يدل على أن استخدام بعض المفردات

التي تكون فيها غموض وغير مألوفة والواردة في التداول قد يربك فهم المستخدم لتقرير التدقيق، والتي بدورها تساهم في زيادة فجوة التوقعات مما ينعكس سلباً على جودة التدقيق.

ث- يرى معظم أفراد العينة أن "عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة التدقيق يساهم في اتساع جودة التوقعات، مما ينعكس على جودة التدقيق". حيث حصلت على وسط حسابي (٢,١٦) وانحراف معياري (١,١٢). بالرغم من أهمية القوانين والمعايير المتعارف عليها للتدقيق، إلا أن واقع الحال يشير إلى عدم وجود ما يلزم المدقق في اتباعها، وتُتبع إرشادات في ممارسات مهنة التدقيق، مما ينعكس على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق ومستوى تحمله لمسؤولياته المهنية والتقرير عنها. وإن عدم كفاية المعايير والنصوص القانونية المؤطرة لعملية التدقيق من وجهة نظر المستخدم سبب في خلق فجوة التوقعات، والتي بدورها ينعكس سلباً على جودة التدقيق.

ج- حصلت العبارة أن "كفاءة العاملين بالشركة محل التدقيق عامل مساعد لنجاح عملية التدقيق" على وسط حسابي (٢,٢٠) وانحراف معياري (١,٠٧) كما في الجدول (١٠)، حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة، مما يدل على أن المدقق مسؤول عن الأشخاص الذين يعملون كمساعدين، ولذلك يجب أن يكون الإشراف والمتابعة فعالاً من قبل المدقق. وكما على المدقق أن يختار تلك الأشخاص بناءً على معايير النزاهة والإخلاص في العمل الموكل له. كما تتوافق نتيجة الدراسة مع متطلبات المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم ١ الذي يطالب المكتب بوضع سياسات وإجراءات تكفل تعيين موظفين مهنيين يتصفون بالنزاهة ويملكون المقدرة على تنمية كفاءتهم المهنية ويتمتعون بالقدرة على أداء المهام الموكلة لهم وفق المتطلبات المهنية والأخلاقية، والتي تساهم في الحد من فجوة التوقعات لدى المستخدم وينعكس إيجاباً في جودة التدقيق.

ح- يرى غالبية أفراد عينة الدراسة أن "المدقق الذي يكتشف الأخطاء والتصرفات غير القانونية أكثر كفاءة من الذي لا يستطيع اكتشافها، وبذلك يكون أكثر فاعلية في تحقيق جودة التدقيق، مما يساهم في الحد من فجوة التوقعات". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٢١)، وانحراف معياري (١,١٨) كما في الجدول (١٠).

خ- يوجد اتفاق نسبي على أن "إدارة الشركة مسؤولة عن تجميع الأدلة والبراهين للمدقق التي تساعد على إعداد التقرير ذا الجودة لعملية التدقيق، ويساهم في تقليص فجوة التوقعات". حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد عينة البحث بوسط حسابي (٢,٥٦)، وانحراف معياري (١,٢٢) كما في الجدول (١٠). كما حصلت العبارة "تحدد أتعاب المدقق على أساس مدى استجابته لإرضاء الفاعلين في الشركة محل التدقيق، مما يساهم في جودة التدقيق والحد من فجوة التوقعات" على وسط حسابي (٢,٥٨) وانحراف معياري (١,٠٥) حيث أخذت موافقة معظم أفراد العينة.

د- لا يوافق غالبية أفراد العينة على أن "يتوقف تعيين المدقق الخارجي في الشركة على مدى مقدرة على إعداد تقارير لا تضر بسمعة الشركة وشهرتها، مما يساهم في جودة التدقيق". حيث حصلت على وسط حسابي (٢,٩٥) وانحراف معياري (١,٠٤) كما في الجدول (١٠)، حيث إن تحديد نوع المدقق بحسب مواصفات محددة مسبقاً في إعداد تقرير نظيف يؤدي إلى فقدان الاستقلالية، والتي بدورها تساهم في زيادة فجوة التوقعات وينعكس سلباً على جودة التدقيق. ونلاحظ في نتائج تحليل الجدول (١٠) بأن اتجاهات آراء المبحوثين كانت أغلبية إيجابية نحو كافة الأسئلة الواردة في الجدول، إذ كان معدل المتوسط الحسابي (١,٩٨١)، والانحراف المعياري (١,٠٥٣). وهذا يؤكد صحة قبول الفرضية

الثالثة ومفادها "أن هناك تأثيراً ذا دلالة إحصائية على مستوى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وأهداف المدقق يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق".

المبحث الرابع: الاستنتاجات

- ١- يعد كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية التدقيق وإلمامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها من الأطر الهامة في تعزيز ثقة المستخدمين والرفع من أداء المراجع وكفاءة عملية التدقيق مما ينعكس على جودة التدقيق.
- ٢- لقد أكدت نتائج الدراسة النظرية بأنه لا يمكن إنجاز مراجعة بدقة مطلقة بسبب التقييد المتأصل في عملية التدقيق، ولخفض فجوة التوقعات يجب تثقيف الجمهور بواجبات ومسؤوليات المدقق وتحسين صياغة وطريقة توصيل التقرير إلى مستخدمي
- ٣- أن عمل المدقق تكمن في إبراز البراعة المهنية، متخذاً شكلاً منهجياً وموضوعياً وتحليلياً في أعداد وتنفيذ برامج التدقيق، وعلى أن يكون قادراً على التواصل بفاعلية بنتائج عمله إلى الأطراف المعنية عن طريق تقرير مفصل وموضحا فيها الأمور التي توصل اليه مبنياً على الأدلة الكافية
- ٤- توصلت الدراسة في أن التزام المدقق بمعايير التدقيق يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق، حيث كانت اتجاهات آراء المبحوثين كانت أغلبيتها إيجابية نحوه كافة الأسئلة الواردة في الجدول (٨)، إذ كانت معدل المتوسط الحسابي (٢,٥٠)، وانحراف المعياري (٠,٩٨٧)
- ٥- كانت نتائج تحليل الجدول (٩) بأن اتجاهات آراء المبحوثين كانت أغلبيتها إيجابية نحوه كافة الأسئلة الواردة في الجدول حول مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق.
- ٦- كانت اتجاهات آراء المبحوثين أغلبيتها إيجابية نحوه كافة الأسئلة الواردة في الجدول، والتي تبين على مستوى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور وأهداف المدقق يساهم في تضيق فجوة التوقعات وبدوره ينعكس على جودة التدقيق بمعدل المتوسط الحسابي (١,٩٨١)، وانحراف المعياري (١,٠٥٣)

التوصيات

- ١- ضمان تحسين الأداء المهني للمدققين بشكل الذي بما يواكب توقعات المستخدمين ضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيق المحلي والدولي.
- ٢- إقامة دورات تدريبية وتأهيلية مستمرة للمدققين لتمكين المدققين من مواكبة التغيرات والتطورات التي تحدث على المستوى المحاسبة والتدقيق المحلي والعالمي.
- ٣- على المدققين والهيئات المشرفة على عمل وأداء المهني للمدققين أن يقومون بدورهم الإعلامي فيما يخص المهنة التدقيق وطريقة عمل المدققين وما ينتج عنه من مخرجات، وذلك لتفادي المبالغة في التوقعات، وزيادة جودة التدقيق.
- ٤- حتى تكون عملية التدقيق سليمة وفعال وذات جودة يجب على المدققين اهتمام بإجراءات التدقيق وذلك عند أعداد خطوات التدقيق من التخطيط وتحديد عينة والحصول على التوكيدات مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات.
- ٥- على المدقق صياغة محتوى تقرير التدقيق بلغة واضحة مما يسهل الأمر على المستخدمين المعلومات المالية في فهمها.

المصادر

- توماس، وليم وهنكي، امرسون، (٢٠٠٩)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض.
- حميدات، محمد محمود، (٢٠٠٢)، "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة اليرموك.
- الغول، رشا، (٢٠١٨)، دراسات متقدمة في المراجعة (فجوة التوقعات)، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية.
- هوك، بريان، (٢٠٢٠)، اساسيات التدقيق الداخلي، الجزء الأول، ترجمة ونشر مؤسسة الجمان لاستشارات الاعمال الإدارية، مركز تدريب صرح عمان، الأردن.
- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، (٢٠٢٠)، "أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الاداء لعملية التدقيق- دراسة تطبيقية" مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد رابع، العدد ٣.
- الجابر، علي محسن فاضل، (٢٠١٣)، "تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 220: بحث تطبيقي في عينة من مكاتب المدققين" بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة محاسب قانوني.
- جربوع، يوسف محمد، (٢٠٠٤)، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة" مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني ١٢، العدد ٢.
- حشاد، العشماوي نوفل، منار محسن، محمد عبد الفتاح، أشرف محمد، (٢٠١٩)، "أثر تقديم خدمات مراجعة الاعمال الداخلية على تضيق فجوة توقعات في المراجعة"، مجلة الدراسات والأبحاث البيئية، المجلد التاسع، العدد الأول، مصر.
- حمه امين، عثمان عبدالقادر، و محمد، وكولالة عاصي، (٢٠٢٠)، "اثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق - دراسة استطلاعية لآراء عينة من الاكاديميين والمدققين الخارجيين في أقليم كوردستان - العراق"، المجلة العلمية لجامعة جهران - السليمانية، المجلد (٤) - العدد (٢)، ص ١٩٥-٢١٥.
- الذبيبات، خالد علي، (٢٠١٩)، "أثر تعديلات تقرير المحاسب القانوني حسب معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ في تضيق فجوة التوقعات وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية: دليل من الأردن" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٥، العدد ٣.
- رشا، حمادة، (٢٠١٠)، " دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦ ن العدد ٢٠٢.
- سعود وآخرون، عبد الرضا حسن، حازم عبد عزيز، رائد فاضل حمد سلمان، (٢٠٢٠)، "محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي: دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي" مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، المجلد ١، العدد ١.
- شاهين، عصام تركي، "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق: دراسة تطبيقية" أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد- جامعة دمشق لنيل شهادة الدكتوراه في تدقيق الحسابات، ٢٠١٥.
- الشيخ، هدى محمد محمد، (٢٠١٨)، "تأثير مدخل التدقيق الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية التدقيق -دراسة ميدانية" مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ٦.
- الصبوح، محمد مروان، (٢٠١٥)، "دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق: دراسة ميدانية في سورية" رسالة ماجستير، جامعة دمشق، قسم المحاسبة.
- صولي، ليندة، (٢٠١٤)، "أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية" رسالة ماجستير، جامعة الوادي، قسم علوم التسيير.

- العايب عبد الرحمان، احطاطش رشيدة، (٢٠١٧)، "رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها"، مجلة وحدة البحث في التنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد ٨، العدد ١٠١.
- مالطي، سناء، (٢٠٢٠)، "جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري"، أطروحة الدكتوراه، جامعة سيدي بلعباس.
- محمد وشبو، عمر السر الحسن، اسماعيل محمد احمد، (٢٠١٥)، "دراسة تحليلية للعلاقة بين لجان المراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة ببيئة الاعمال السودانية" مجلة Egypt, j. App. Sci, ٣٠، السودان.
- محمود، سحر عبدالسميع، (٢٠١٨)، "اثر التوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير الاستدامة الشركات على القرارات الاستثمارية في الاوراق المالية: دراسة تجريبية في بيئة المصرية" مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، كلية التجارة - قسم المحاسبة، العدد (٢) ص (٢-٣٩).
- مرهج، باسم محمد، (٢٠١٨)، "العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليل فجوة التوقعات" "دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي" مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، المجلد ٨، العدد ٤، العراق.
- مزياني، نورالدين، (٢٠١٥)، "أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد ١٤.
- مسامح مختار، لقويره سمير، (٢٠١٧)، "مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق"، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد ٧، العدد ٣.
- يعقوب وآخرون، فيحاء عبدالله، محمد سلمان العزاوي، حيدر علي فارس، (٢٠١١)، "اثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي، دراسة ميدانية" مجلة كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ١٧، عدد ٦٣، العراق.
- يوسف، اسلام عبد الفتاح محمود، (٢٠١١)، "قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الاوراق المالية في مصر" رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر.
- Behzadian, F., & Izadi Nia, N. (2017). An Investigation of Expectation Gap between Independent Auditors and Users from Auditing Services Related to the Quality of Auditing Services Based on Their Role and Professional Features. *Asian Journal of Accounting Research*, 2(2), 36-47. <https://doi.org/10.1108/AJAR-2017-02-02-B005>
- Boterenbrood, R. (2017). The Audit Expectation Gap between Companies and Their Auditors: An Exploratory Study. *Global Business Review*, Volume, 18(5), 1124-1133.
- Enofe Ao, Mgbame CO, Aronmwan EJ, Ogbeide IE, (2013) Audit reasonableness expectation gap, Users' perception in Nigeria, international Journal of Business and Social Research Vol,3, No.3, pp145-163 .
- Farasangi S, Nohongdari A (2017) Investigating the relationship between expectation gap from attitude of accreditation of audit report by credit experts and non-payment of granted facilities in the branches of Keshavarzi bank in Iran. *Int J Econ Finance Issues* 7(4):199-206
- Fowzia, R. (2010). An empirical study on audit expectation gap: Role of auditing education in Bangladesh. MPRA.No. 22708.
- Haque, M. A., Mamun, M. A. A., & Ahmed, M. U. (2019). The audit expectation gap in Bangladesh: Stakeholders' perception. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(2), 281-300.
- Jabbar, N.S. (2018), "The implications of internal and external auditing integration on the auditing performance and its impact expectation gap: An exploratory study in the Iraqi environment, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol 22. No.3, pp 1-15.
- Kangarluie, S., & Alizadeh, A. The expectation gap in auditing. (2017) *Growing Science Ltd*. PP.19-22
- Lee, T. H., Ali, A. M. & Bien, D. (2009). Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap. *ICFAI Journal of Audit Practice*, 6 (1) 7-35.
- Nathalie Gonthier-Besacrier, Géraldine Hottegindre, Sandrine Fine-Falcy, (2016) "Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap' *International Journal of Auditing* doi: 20: 186-201.
- Nguyen H.T.and Nguyen, A, H, 2020, "Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Vietnam", *Journal of Asian Finance Economics & Business*. Vol.7, No.5, pp51-60 .

- Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., and Usman, M. (2020). Audit expectation gap: An empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(1), 1–12.
- Oluyombo, O. O., and Okunola, A. O. (2018). Audit expectation gap in the public sector: A conceptual analysis", *LAPAI International Journal of Administration*, 1(2), 205–215.
- Porter, B., & Gunthorpe, C. (2004). Audit expectations-performance gap in the UK in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999, Edinburgh. The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Porter, B.A, Ohogartaigh, C, and Baskerville R. (2012), Audit Expectation -Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand &the United Kingdom, *International Journal of Auditing*, Vol 16, No 2, pp101-129 .
- Quick, R. (2020), "The audit expectation gap: a review of the academic literature", *Maandblad Voor Accountancy En Berdej Economies*, Vol. 94, pp. 5-25, Indonesia: 10.5117/mab.94.47895.
- Salehi, M. (2017)," Quantifying audit expectation gap: A new approach measuring expectation gap. *Zagreb international Review of Economics &Business*, Vol.19, No.1, pp.25-44.