إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name اسم الطالب: نادية عبد المجيد أبو سعيدة

Signature التوقيع:

Date: التاريخ: 30-5-2015

الجامعـــــة الاسلاميـــــــة – غـــزة

عمـــــــادة الدراســـــات العليـــــا

كليـــــــــة التجـــــــــــارة

قسم المحـــــــاسبة والتمويـــــــل

دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة

The Role of Analytical Review in Reducing the Gap of Expectation in Audit Environment from the Viewpoint of Certified Public Accountant in Gaza Strip

إعداد الباحثة

نادية عبد المجيد أبو سنيدة

إشراف الدكتور

ماهر موسى درغام

أستاذ مشارك– قسم المحاسبة– الجامعة الاسلامية

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1436 هـ– 2015 م

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza

مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا هاتف داخلي 1150

الرقم... ج.س.غ/35/..... Ref

التاريخ 2015/04/29م..... Date

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ نادية عبدالمجيد سلمان أبوسنيدة لنيل درجة الماجستير في كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 10 رجب 1436هـ، الموافق 2015/04/29م الساعة الثانية مساءً بمبنى اللحيدان، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. ماهر موسى درغام	مشرفًا ورئيساً	.....
أ.د. علي عبدالله شاهين	مناقشًا داخلياً	.....
د. اسكندر محمود نشوان	مناقشًا خارجياً	.....

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

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

P.O. Box 108, Rimal, Gaza, Palestine fax: +970 (8) 286 0800 فاكس Tel: +970 (8) 286 0700 ص.ب. 108 الرمال، غزة، فلسطين هاتف
public@iugaza.edu.ps www.iugaza.edu.ps

آيـــة قرآنيـــــة

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقُلِ اعْمَلُواْ فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ"

سورة التوبة (الآية 105)

صدق الله العظيم

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس الى بيان دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني، ولتحقق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وتم توزيع 95 استبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في المحاسبين القانونيين وقد تم الحصول على 90 استبانة أي بنسبة استرداد 94.7% وتم استخدام برنامج SPSS في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات، حيث القيام بالتأكد من صحة الاجابات التي يحصل عليها المحاسب القانوني في جميع مراحل التدقيق، وكذلك استخدام النسب في التحليل ومقارنتها مع ما يماثلها في الفترات السابقة، والاطلاع على النظام الداخلي للشركة واللوائح والتشريعات القانونية، جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفاعليتها في تضييق فجوة التوقعات، وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الاحصائي وجود تأثير لدور المراجعة التحليلية بكافة أنواعها (مقارنة، وصفية، احصائية) في تضييق فجوة التوقعات.

ومن أهم توصيات الدراسة تعميق مفهوم المراجعة التحليلية في بيئة التدقيق في قطاع غزة وأهميتها في تحقيق مستوى عال من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية لدى المجتمع المالي وبذلك تضيق الفجوة بين أصحاب القرار وبين ما يبذله المحاسب القانوني من جهود لإظهار قوائم مالية ذات مستوى عال من الاعتمادية، كما نوصي بتطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليلية بكافة أنواعها وخاصة الاحصائية وذلك عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال.

Abstract

This study aimed mainly to indicate the role of analytical review in reducing expectations gap in the audit process from the viewpoint of Certified Public accountant.

In order to achieve the objectives, the study adopted primary and secondary data. A questionnaire was designed to commensurate with the subject of the study and its objectives. 95 questionnaires were distributed to identify the study population which is represented in the Chartered Accountants. The researcher received 90 questionnaires which indicates that the rate of recovery was 94.7%.

In addition the SPSS program was used to analyze data and to test hypotheses.

One of the most important results of this study showed that the analytical review plays an importance role in narrowing the expectations gap, where we can check the validity of the answers obtained by the chartered accountant in all audit stages.

In addition, ratios could be used in analysis and could be compared with its similarity in previous stages and to see the company's rules, procedures, regulations and legislations.

All the results of analyzing the previous elements showed its impact and effectiveness in narrowing the expectations gap. Furthermore, the results of the statistical analyses confirmed that there is an effect of all kinds of the analytical review (comparison, descriptive and statistics) on narrowing the expectations gap.

The main recommendation of the study is to deepen the concept of the analytical review in the audit processes at the Gaza Strip and to focus on its importance in achieving a high level of credibility and reliability of the financial statements in the financial community. This will narrow the gap between decision-makers and with the chartered accountant's efforts in showing a high level of reliability at the financial statements.

In addition, we recommend to the develop the performance of Chartered Accountants in all kinds of the analytical review, especially statistical analyses by providing training courses in this field.

الاهـــــــداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. أحمد الله الذي أمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار

والدي العزيز

إلى معنى الحب و الحنان والتفاني.. إلى بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

إلى رفيق دربي .. إلى من سار معي نحو الحلم.. خطوة بخطوة

بذرناه معاً.. وحصدناه معاً ... وسنبقى معاً.. بإذن الله

زوجي العزيز

إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكته

إلى الوجه المفعم بالبراءة .. وبمحبتك أزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد

ابنى الغالي ... اياد

إلى توأم روحي ورفيقة دربي .. إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة

إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعك سرت الدرب خطوة بخطوة

أختي نظمية

إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

عائلتي الحبيبة.

إليهم جميعاً أهدى بحثي المتواضع آملة من الله أن يتقبله منى ويجعله في ميزان حسناتي يوم لا ينفع مال ولا بنون الى من أتى الله بقلب سليم

الباحثة

شكر وتقدير

أشكر الله مولاي وخالقي الذي منَ علي بإتمام هذا العمل المتواضع مع رجائي أن يتقبله مني ويجعله خالصا لوجهه الكريم، وانطلاقاً من قول سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم "**لا يشكر الله من لا يشكر الناس**" وايماناً بفضل الاعتراف بالجميل وتقديم الشكر والامتنان لأصحاب المعروف فأني أتقدم بالشكر والتقدير **للدكتور ماهر موسى درغام** لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة ودوام متابعته وتشجيعه لي حتى الانتهاء من كتابتها فله عظيم الشكر والتقدير والاحترام وجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتوجه بالشكر والامتنان للأساتذة الكرام..... على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة ولما سيقدمونه من توجيهات وملاحظات ستساهم في اثراء واغناء هذه الرسالة لهم عظيم الشكر والتقدير وجزاهم الله عني خير الجزاء.

كما أتوجه بالشكر لمكاتب التدقيق لما أبدوه من عون ومساعده، والشكر موصول الى كل من أسدى لي مشورة أو قدم لي نصيحة.. لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير فجزاهم الله عني خير الجزاء وأخص بالذكر **الدكتور اسكندر نشوان** جزاه الله كل خير.

وفي النهاية لا أملك إلا أن أقول أنني قد عرضت رأيي وأدليت بفكرتي في هذا الموضوع لعلي أكون قد وفقت في كتابته والتعبير عنه وأخيراً ما أنا إلا بشر قد أخطئ وقد أصيب فإن كنت قد أخطأت فأرجو مسامحتي وإن كنت قد أصبت فهذا كل ما أرجوه من الله عز وجل.

وأسألك اللهم الهدي والتوفيق فأنت وليه والقادر عليه

الباحثة

الفهرس

البيان	الصفحة
قرآن كريم	أ
ملخص الدراسة	ب
ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	ج
الإهداء	د
شكر وتقدير	هـ
الفهرس	و
قائمة الجداول	ي
قائمة الاشكال	ل
قائمة الملاحق	ل
الفصل الاول– الاطار العام للدراسة والدراسات السابقة	1
المقدمة	2
المبحث الأول: الاطار العام للدراسة	3
مشكلة الدراسة	4
أهداف الدراسة	4
أهمية الدراسة	4
فرضيات الدراسة	5
متغيرات الدراسة	6
المبحث الثاني: الأدبيات والدراسات السابقة	7
الدراسات السابقة العربية	8
الدراسات السابقة الأجنبية	12
التعليق على الدراسات السابقة	15
الفصل الثاني– الاطار النظري للدراسة	17
المبحث الأول: المراجعة التحليلية	18
مقدمة	19
مفهوم المراجعة التحليلية.	20
طبيعة المراجعة التحليلية والغرض منها.	21

الفهرس

البيان	الصفحة
أهمية وأهداف المراجعة التحليلية.	22
الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية.	23
توقيت إجراءات المراجعة التحليلية.	24
مراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة.	25
فوائد المراجعة التحليلية.	27
أهم العوامل التي تؤثر على درجة اعتماد المدققين على نتائج المراجعة التحليلية.	27
معوقات المراجعة التحليلية.	28
المبحث الثاني: فجوة التوقعات	31
مقدمة	32
مفهوم فجوة التوقعات.	33
أسباب فجوة التوقعات	34
مكونات فجوة التوقعات	37
سمات فجوة التوقعات	38
فجوة التوقعات ومسؤولية مدققي الحسابات	39
سبل تضييق فجوة التوقعات	41
المبحث الثالث: أثر استخدام الإجراءات التحليلية على تضييق فجوة التوقعات	44
مقدمة	45
أثر استخدام المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية على تضييق فجوة التوقعات.	45
أثر استخدام المراجعة التحليلية الاحصائية على تضييق فجوة التوقعات.	48

الفهرس

البيان	الصفحة
أثر استخدام المراجعة التحليلية الوصفية على تضييق فجوة التوقعات.	50
أثر استخدام المراجعة التحليلية المقارنة على تضييق فجوة التوقعات	50
الفصل الثالث– الطريقة والاجراءات	52
مقدمة	53
منهجية الدراسة	53
مجتمع وعينة الدراسة	54
صدق وثبات الاستبانة	61
المعالجات الإحصائية	69
الفصل الرابع – نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها	72
المبحث الأول: اختبار التوزيع الطبيعي و تحليل فقرات وفرضيات الدراسة	72
اختبار التوزيع الطبيعي	73
تحليل فقرات محاور الدراسة	73
تحليل فقرات المجال الأول	74
تحليل فقرات المجال الثاني	76
تحليل فقرات المجال الثالث	79
تحليل فقرات المجال الرابع	81
تحليل المحاور الرئيسية	83
المبحث الثاني: النتائج والتوصيات	95
نتائج الدراسة	96
التوصيات	97

الفهرس

البيان	الصفحة
الدراسات المقترحة	98
المراجع	99
الملاحق	104

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	55
2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.	56
3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	56
4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص.	57
5	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.	58
6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في مجال التدقيق.	58
7	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق.	59
8	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية.	60
9	ليكرت الخماسي	61
10	الصدق الداخلي لفقرات المجال الاول (الاجراءات الجوهرية).	63
11	الصدق الداخلي لفقرات المجال الاول (المراجعة التحليلية المقارنة).	64
12	الصدق الداخلي لفقرات المجال الاول (المراجعة التحليلية الاحصائية).	65
13	الصدق الداخلي لفقرات المجال الاول (المراجعة التحليلية الوصفية).	66
14	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان.	67
15	معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية.	68
16	معامل الثبات طريقة والفا كرونباخ.	69
17	مقياس الاجابات.	70

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
18	اختبار التوزيع الطبيعي	73
19	تحليل قرات المجال الأول (الإجراءات الجوهرية).	76
20	تحليل قرات المجال الثاني (المراجعة التحليلية المقارنة).	77
21	تحليل قرات المجال الثالث (المراجعة التحليلية الاحصائية).	80
22	تحليل قرات المجال الرابع (المراجعة التحليلية الوصفية).	82
23	تحليل مجالات الدراسة.	84
24	نتائج تحليل اختبار T بين متوسطات اجابات المبحوثين.	85
25	نتائج تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) بين متوسطات اجابات المبحوثين يعزى الى العمر.	87
26	نتائج تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) بين متوسطات اجابات المبحوثين يعزى الى المؤهل العلمي.	88
27	نتائج تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) بين متوسطات اجابات المبحوثين يعزى الى التخصص.	89
28	نتائج تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) بين متوسطات اجابات المبحوثين يعزى الى المسمى الوظيفي.	91
29	نتائج تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) بين متوسطات اجابات المبحوثين يعزى الى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق.	92
30	نتائج تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) بين متوسطات اجابات المبحوثين يعزى الى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق.	94

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
شكل رقم (1)	العلاقة بين متغيرات الدراسة.	6
شكل رقم (2)	شكل يوضح مكونات فجوة التوقعات.	38

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاستبيان.	105
2	قائمة بأسماء المحكمين.	111

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- **المقدمة.**
- **المبحث الأول: الإطار العام للدراسة.**
- **المبحث الثاني: الأدبيات والدراسات السابقة.**

المقدمة:

ظهرت الحاجة إلى التدقيق منذ زمن بعيد وخاصة بعد الثورة الصناعية الكبرى في القرن السابع عشر وإنشاء الشركات الكبرى وانفصال الملكية عن الإدارة والذي بدوره زاد الحاجة إلى مكاتب التدقيق لتقديم الخدمات المحاسبية المختلفة باعتبارهم أطرافاً خارجية محايدة، ونظراً للتطورات الاقتصادية المعقدة والسريعة على العمليات المالية والتجارية والمصرفية، فقد اصبح المجتمع المالي شديد الأهمية برأي المدقق لاعتمادهم عليه في اتخاذ القرارات مما يتطلب من المدققين تنظيم وتنسيق أعمالهم وذلك للفوز بثقة المستفيدين من خدماتهم (المخادمة، 2006: 271)، لذلك فإن المجتمع المالي يتوقع من مدققي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والحياد والاستقلالية، كما يتوقعون فهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ومنع إصدار القوائم المالية المضللة، خاصة في ظل زيادة عدد الدعاوي القضائية ضد مدققي الحسابات.

كما أن المجتمع المالي يفترض بأن مدققي الحسابات في موقع يتيح لهم القدرة على كشف عمليات الغش والتزوير والأعمال غير القانونية الأخرى التي تقوم بها إدارة الشركة تحت التدقيق، وبالمقابل فإن مدققي الحسابات يرفضون هذه الافتراض مبررين ذلك بأن مسؤوليتهم فقط تتعلق ببذل العناية المهنية الكافية وإبداء الرأي الفني العادل والموضوعي حول القوائم المالية للشركة تحت التدقيق (شاكر، عبد الرحمن، 2009: 146)، من هنا نشأت ما يسمي بفجوة التوقعات، ولتضييق هذه الفجوة يتطلب من المدقق توسيع وتنويع إجراءات التدقيق والحصول على أدلة اثبات تؤكد صحة العمليات التي تم تدقيقها، ومنها المراجعة التحليلية التي تعتبر من أهم أدوات اجراءات التدقيق الجوهرية.

لهذا تم إظهار هذا الجانب المهم من مهمة التدقيق وهو المراجعة التحليلية لما تتضمنه من تحديد للاتجاهات والمقارنات واستخدام النسب المالية والتي تسعى إلى إخراج النتائج الحقيقية للمركز المالي للمنشأة موضوع التدقيق ومن ثم تضييق فجوة التوقعات وترسيخ الثقة بالنتائج التي يصل إليها المحاسب القانوني من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف أنواعهم.

المبحث الأول

الاطار العام للدراسة

- **مشكلة الدراسة.**
- **أهداف الدراسة.**
- **أهمية الدراسة.**
- **فرضيات الدراسة.**
- **متغيرات الدراسة.**

مشكلة الدراسة:

تعد المراجعة التحليلية أحد الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة وهو ضروري لضمان ثقة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية، ونظراً لوجود الفجوة بين المدقق واجراءات التدقيق المستخدمة وبين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية، تظهر هنا مشكلة الدراسة والتي تتمثل في السؤال الرئيس التالي:

ما دور المراجعة التحليلية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة ؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات؟
2. ما دور المراجعة التحليلية الاحصائية في تضييق فجوة التوقعات؟
3. ما دور المراجعة التحليلية المقارنة في تضييق فجوة التوقعات؟
4. ما دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيس إلى محاولة التعرف على دور المراجعة التحليلية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة عمل التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. تحليل مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل المحاسبين القانونيين في قطاع غزة بهدف تضييق فجوة التوقعات.
2. الوقوف على دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة.
3. التعرف على دور المراجعة التحليلية الوصفية والمقارنة والاحصائية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة.
4. محاولة هذه الدراسة الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجرائها.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من الدور الحيوي الذي يلعبه المحاسب القانوني في الاقتصاد الوطني، حيث الهدف من مهنة التدقيق هو منح المصداقية للتقارير المالية التي

تصدرها الإدارة وبما أن القوائم المالية المدققة تعتبر الرافد الأول والرئيس لمتخذي القرارات الاقتصادية والاستثمارية المتعلقة بالشركات، فيتطلب ذلك من المحاسب القانوني القيام بعمله على أكمل وجه نحو اتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لإصدار تقريره ومن أهم تلك الاجراءات هي الاجراءات التحليلية لما لها من أهمية بالغة في دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختبار الاجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات، وذلك لكي يتم تجنب أو تقليل مخاطر التدقيق وازالة سوء فهم مستخدمي القوائم المالية فيما بينهم وبين المحاسبين القانونيين.

ان هذه الدراسة تسعى من وراء عرض المراجعة التحليلية إلى لفت نظر الجهات المنظمة للمهنة الى نقاط الضعف التي يمكن من خلال الاجراءات التحليلية القضاء عليها لتطوير مهنة التدقيق مما ينعكس ايجابا على قرارات أصحاب المشاريع والمساهمين فيها وبجميع مستخدمي القوائم المالية.

كونها تتناول قضية مهمة من قضايا المجتمع الفلسطيني بمختلف شرائحه بتعريفه بالمراجعة التحليلية وأهميتها في تضييق فجوة التوقعات.

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضيات الرئيسة التالية:

الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة (α=0.05).

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

1- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة (α=0.05).

2- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة بين المجتمع المالي والمحاسبين القانونيين عند مستوى دلالة (α=0.05).

3- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة التحليلية الاحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة (α=0.05).

4- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة (α=0.05).

الفرضية الرئيسة الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة تعزى إلى (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق).

متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: تقليص فجوة التوقعات.

المتغيرات المستقلة:

1- الاجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية.

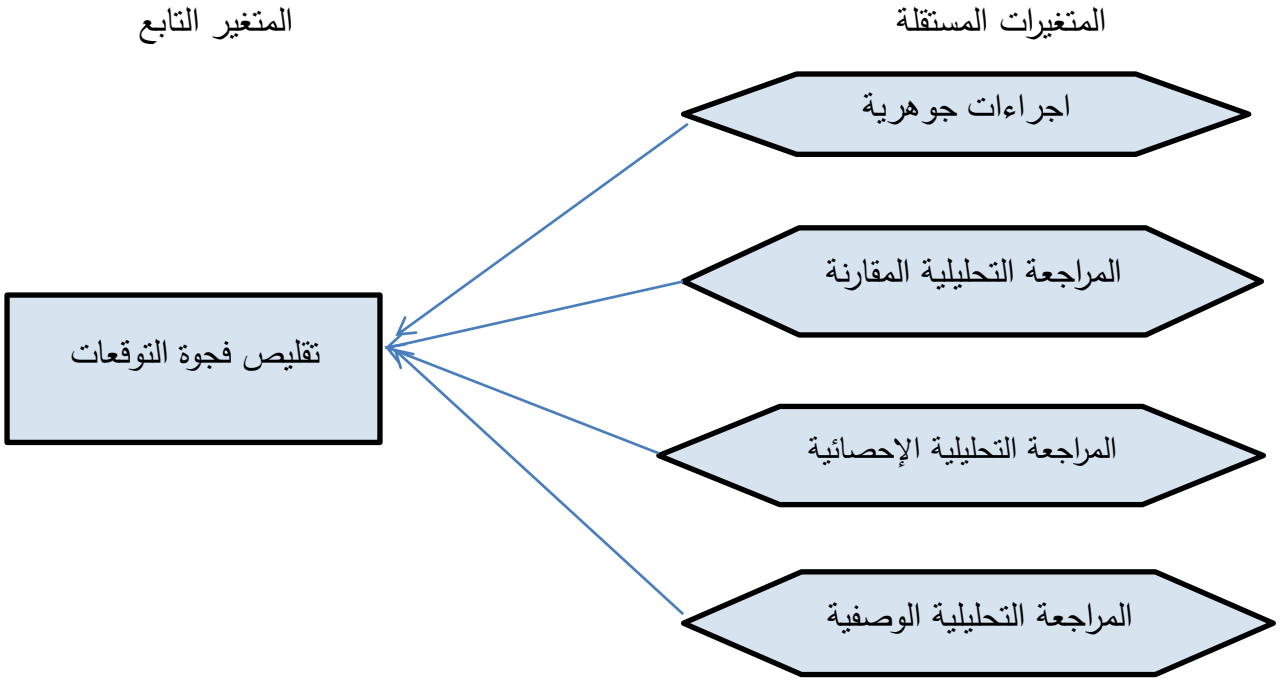
2- المراجعة التحليلية المقارنة.

3- المراجعة التحليلية الاحصائية.

4- المراجعة التحليلية الوصفية.

الشكل رقم (1)

نموذج الدراسة



المصدر: (اعداد الباحث).

المبحث الثاني

الأدبيات والدراسات السابقة

- **الدراسات السابقة العربية.**
- **الدراسات السابقة الأجنبية.**
- **التعليق على الدراسات السابقة.**

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

1- دراسة (الفرح، 2013)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن".

هدفت الدراسة الى محاولة التعرف على العوامل التي تساعد في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والمستثمرين في الأردن من خلال دراسة وتحليل مدى تأثير توعية المستثمرين بأداء وواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من البيانات هما المصادر الثانوية والمصادر الاولية والتي شملت بناء استبانة حيث تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة، وكان مجتمع الدراسة مكون من مدققي حسابات الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ومن مستخدمي القوائم المالية ممثلين بالمساهمين حيث تم استهداف 70 مدقق، وبالنسبة للمساهمين تم اختيار عينة عشوائية من 70 مساهم.

ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن عملية توعية جمهور مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات تساهم في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، وأن عملية تطوير معايير التدقيق الدولية لمقابلة توقعات ومتطلبات جمهور مستخدمي القوائم المالية تؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

من أهم التوصيات ضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات الأردنية بعملية توعية وتثقيف لجميع مستخدمي القوائم المالية حول دور ومسؤوليات وواجبات مدققي الحسابات، وأن تبين مساقات تدقيق الحسابات في الجامعات الأردنية بشكل واضح وجلي مهام ومسؤوليات مدققي الحسابات.

2- دراسة (أبو شرخ، 2012)، بعنوان: "أثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة.

سعت الدراسة إلى الوقوف على المفاهيم المرتبطة بالإجراءات التحليلية، وآليات تطبيقها، وتحليل تلك الخطوات والأدوات ووسائل الرقابة على الأداء ودورها في اكتشاف الانحرافات، كما هدفت إلى معرفة استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في قطاع غزة، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم اعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة بعدد 71 مبحوثاً.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: توافر المعرفة المهنية كان لها دوراً بارزاً في تمكين المدقق من استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة والتعرف على الأساليب الواجب القيام بها وصولاً الى تحقيق الأداء السليم واكتشاف الانحرافات، كما توصلت إلى أن مكاتب المراجعة في قطاع غزة تعمل على استخدام بيانات الصناعة المشابهة عند القيام بأعمال المراجعة لأجل تمكين المراجع من عقد المقارنات وتحقيق الرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات.

وكان من أهم التوصيات: ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الاجراءات التحليلية لاستخدامها كأداة فعالة لتقييم الوضع المالي والتنافسي للمنشأة والقدرة على الاستمرار، كما أوصت على ضرورة تعميق وتطوير الاساليب العلمية والعملية للمراجعين واستخدامها لأغراض تقويم واكتشاف الانحرافات وتطبيق برامج احصائية ومحوسبة ليتم الاستفادة منها في تطوير الأداء.

3- دراسة (يوسف، 2011)، بعنوان: "قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر".

سعت الدراسة لابراز العلاقة والأثر الذي تحدثه فجوة التوقعات على سوق الاوراق المالية وبالتالي امكانية الخروج باطار يعمل على تضييق هذه الفجوة ومعالجة الآثار التي تحدثها على هذه السوق بما يرشد من قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية ويرفع من كفاءتها، تم الاعتماد على أسلوب العينة ، حيث شملت عينة الدراسة 206 مفردة تم توزيعهم على المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة وسماسرة الأوراق المالية والمحللين الماليين واساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، وتم الجمع بين اسلوب الاستقصاء والمقابلة الشخصية عند جمع البيانات.

ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود فرق حول تقييم الوضع الحالي لأداء المراجعين وحول أسباب فجوة التوقعات في المراجعة، ووجود علاقة بين فجوة التوقعات في المراجعة وبين اتخاذ المستثمرين للقرار غير الرشيد في سوق الاوراق المالية، كما توصلت إلى عدم معرفة المساهمين وأصحاب الاعمال بأهمية دور المدقق والرقابة المالية على تحسين مستويات الأداء الإداري بالمنظمة والمؤسسات التي يملكونها، وكذلك إهمال دور المدقق وأيضاً قصر نظر أصحاب الاعمال واهتمامهم في الغالب بأداء المدققين في نطاق تخفيض العبء الضريبي وتجاهل أهمية المراجعة، وأن هناك تعسف كثير من أعضاء مجلس الإدارة تجاه المدققين وعدم إحساس المراجعين بالاستقلال التام وانخفاض أهمية الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتحليل وتوصيف فجوة التوقعات في المراجعة حيث إنها من أخطر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة وتؤثر على قرارات المستثمرين في سوق الاوراق المالية.

4- دراسة (العبدلي، 2011)، بعنوان "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين في الكويت".

تطرقت الدراسة للتعرف على مفهوم الإجراءات التحليلية وأهمية استخدامها من قبل مراقبي وزارة المالية في عملية الرقابة والتدقيق، حيث اتبع الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدراسة مكون من جميع المراقبين الماليين في وزارة المالية في الكويت والبالغ عددهم 104 مراقب حيث تم توزيع الاستبانات بطريقة المسح الشامل.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفعالية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، حيث تبين أن وزارة المالية تقوم بتطوير اجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة وأنه يتوفر لدى مراقبي وزارة المالية المعرفة بمفهوم الاجراءات التحليلية تساعدهم في التقليل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق.

في ضوء تلك النتائج قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها تسهم في إضافة أدلة اثبات لتكوين رأي المدقق عند القيام بعملية التدقيق.

5- دراسة (خليل، 2009)، بعنوان: "مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين.

هدفت دراسته إلى التعرف على العلاقات التأثيرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، كما هدفت إلى التعرف على مدى تأثير تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تضييق فجوة التوقعات، وعلى دور الافصاح والشفافية في حوكمة الشركات، وارتباطه بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتم اعداد استبانة وزعت على عينة من مراجعي الحسابات في فلسطين والبالغ عددهم 260 مراجع، ووزعت على المستثمرين باعتبارهم مستخدمي القوائم المالية على 9 شركات.

كما توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: اتفاق آراء مراجعي الحسابات والمستثمرين على وجود علاقة طردية بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وعلى أهمية وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، كما اتفقت آرائهم على أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدر ملائم من الثقة والطمأنينة لدى المستثمرين ومتخذي القرارات اعتماداً على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاً لمبادئ حوكمة الشركات.

وأوصت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذلك لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات بما ينسجم مع المعايير والقواعد العالمية، والعمل على الزام شركات المساهمة بها لضمان تقديم تقارير مالية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها.

6- دراسة (مصطفى، 2008)، بعنوان: "دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات".

تناولت هذه الدراسة الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في سوريا ومحاولة معرفة السبل لتضييق هذه الفجوة، حيث كان هناك مشكلة في وجود مجتمع مالي يتوقع من المدقق أو من عملية التدقيق ما يفوق ما يقدمه المدقق.

وتوصلت الدراسة لنتائج متعددة أهمها عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئولياته، والشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة، ونقص الكفاءة المهنية للمراجع، وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة، وانخفاض جودة الأداء في المراجعة، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

وقد أوصت الدراسة بإعادة تدريب وتأهيل المراجعين، وإخضاعهم لدورات كل خمس أو سبع سنوات لاطلاعهم على آخر مستجدات وتحديات التي تواجهها المهنة، وتدعيم دور المنظمات المهنية في المجتمع وهيمنتها على مهنة المراجعة، واتخاذ إجراءات من قبل المنظمات المهنية لتدعيم استقلال المراجع، مع ضرورة تضمين تقرير المراجع في فقرة النطاق معلومات أكثر لمستخدمي القوائم المالية يشرح فيها مهمته ومسؤوليته عن التصرفات غير الشرعية غير المكتشفة أثناء عملية المراجعة.

7- دراسة (أحمد، 2007)، بعنوان: "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضييق هذه الفجوة دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة".

اهتمت هذه الدراسة بالتعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات، وسبل تضييق هذه الفجوة عن طريق دعم استقلال المراجعين وتدريبهم للوصول للكفاية المهنية المطلوبة، كما هدفت إلى التعرف على نواحي القصور في أداء الجمعيات المهنية من حيث إعداد معايير المراجعة ورقابة الجودة على مكاتب المراجعة وتوعية مستخدمي التقارير المالية، وتدريب وإطلاع المراجعين على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة.

ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات الثانوية والاولية وتم تصميم استبانة لجمع البيانات وتحليلها حيث وزعت على مدراء البنوك والفروع العاملة في قطاع غزة والبالغ عددهم 45 وعلى مأموري ضريبة الدخل وعددهم 59 مأمور وعلى مكاتب مراجعي الحسابات وعددهم 86 مكتب.

وقد أسفرت النتائج عن وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود الى نقص في الكفاءة المهنية عند المراجع وعدم الالتزام بكثير من عوامل الاستقلالية ، وجهل المراجع لكثير من معايير المراجعة التي تمكنه من القيام بعملية المراجعة على أكمل وجه.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني الجهات المشرفة على تنظيم المهنة دوراً أكثر فعالية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته وأن تكرس العديد من المصادر لتوضح للجمهور دوره الحالي في عملية إعداد التقارير وتقييدات المراجعة المحتملة، كما أن عليها تفعيل عمل الرقابة على جودة أداء مكاتب وشركات المراجعة ومتابعة تطوير أداء المراجعين الممارسين للمهنة واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة وخاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.

8- دراسة (أبو سمهدانة، 2006)، بعنوان: "معوقات واسباب عدم استخدام المراجعة التحليلية بشكل كبير في قطاع غزة: دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين".

تطرقت الدراسة إلى إلقاء الضوء على المراجعة التحليلية والتعرف عليها عن قرب وتقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع المحاسبين القانونيين على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية، كما هدفت إلى توضيح أهمية توافر الكفاءة المهنية والخبرة العملية والتدريب عند المراجعين القانونيين، وتوضيح كيفية استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في اجراء الدراسة وتم توزيع استبانة على مجتمع الدراسة المكون من مكاتب وشركات المراجعة القانونية العالة في قطاع غزة وعددها 85 مكتب.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن الإجراءات التحليلية تستخدم لغرض مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنوي القيام بها كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف خاصة للبيانات المالية وكنظرة شاملة عند مراحل الفحص الفجائي.

وكان من أهم توصيات الدراسة: وجوب الاهتمام من قبل الجمعيات المهنية والمراجعين من ناحية التدريب والتأهيل المستمر لهم ودفعهم الى استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ومنها المراجعة التحليلية، كذلك أوصت بوجوب الاهتمام بالمراجعة التحليلية كوسيلة من الوسائل الحديثة في عملية المراجعة ولما لها من أهمية كبيرة في انجاز وقت المراجعة وتخفيض تكلفتها.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Olowookere, and Soyemi,2013)، بعنوان:

'' Evidnce Of The Audit Expectation Gap In Nigeria"

أدلة التدقيق لفجوة التوقعات في نيجيريا

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تصورات المستجيبين على وجود فجوة توقعات في نيجيريا وتحديد مسؤوليات المراجعين، لذلك بحثت مدى وجود فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في نيجيريا، لقد صمم الباحثان استبيان وتم توزيعه على مراجعي الحسابات والمصرفيين والمستثمرين وتم تحليل البيانات باستخدام فريدمان وتحليل التبيان أنوفا.

ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن فجوة التوقعات موجودة في نيجيريا، ولسد تلك الفجوة يجب أن تكون واجبات مدققي الحسابات محددة، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عندما يكون المدققين لديهم رؤيا واضحة عن دورهم ومسؤولياتهم.

كما أوصت الدراسة برفع الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية حول مهنة التدقيق وأهدافها في المجتمع.

2- دراسة (Okafor, et. Al., 2013)، بعنوان:

'' Narrowing The Expectation Gap In Auditing : The Role of The Auditing Profession''

تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: دور مهنة مراجعة الحسابات

وقد سعت الدراسة الى التأكد من دور مهنة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في نيجيريا، واستخدمت الاستبانات وتم تحليلها باستخدام طرق وصفية واحصائية.

وكان من نتائج هذه الدراسة أن مستخدمي البيانات المالية يجهلون دور المراجع وهذا النقص في المعرفة هو المسؤول عن توليد توقعات غير معقولة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين.

استناداً الى تلك النتائج أوصت الدراسة أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة لمزيد من التثقيف بشأن واجبات ومسؤوليات المدقق، كما ينبغي توسيع تقرير مدقق الحسابات ليشمل بنود خاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق لضمان دقة ووضوح البيانات المالية التي تم تدقيقها، كما يبدو ان مستخدمي القوائم المالية يجهلون ما هو متوقع من المراجعين على النحو المنصوص عليه في كتب القانون وغيرها من الوثائق الصادرة عن الهيئات التنظيمية والمهنية، نقص معرفة هذا الجمهور هو المسؤول عن التوقعات غير المعقولة من مدققي الحسابات ويبين هذا العمل أنه من الضروري تثقيف الجمهور أكثر لتعزيز فهمهم للواجبات ومسؤوليات المدقق وبالتالي الحد من التوقعات من المراجعين.

3- دراسة (Kamau, 2013)، بعنوان:

"Determinants of Audit Expectation Gap :Evidence From Limited Companies In Kenya"

محددات فجوة التوقعات: تطبيق على الشركات المحدودة في كينيا

في الماضي القريب شهد العالم ارتفاعا كبيراً في فشل الشركات، الفضائح المالية الناتجة عن عدم التدقيق مما حفز النقاش بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين حيث القي اللوم على المدققين في فشل تلك الشركات، وهناك العديد من الدراسات التي أجريت على فجوة التوقعات حيث كانت المشكلة واسعة النطاق، وقد أثبتت تلك الدراسات وجود تلك الفجوة، وقد وضعت هذه الدراسة لتمديد المعرفة في نفس المجال، وقد صمم الباحث استبيان وتم توزيعه على شركات المراجعة في كينيا وتم عرض البيانات التي تم للتحليل الاحصائي والانحدار الخطي وتحليل الارتباط، وذلك بهدف اختبار الفرضيات وتقديم استنتاجات بشأن الفجوة بين الشركات في كينيا،

ومـن النتـائج التـي توصـلت اليهـا الدراسـة أن دور المراجـع يكمـن فـي تـوفير ضـمانات موضوعية بشأن ما اذا كانت القوائم المالية تمثل الوضع بصورة صادقة وعادلة.

4- دراسة (Kangarlouei, et all ,2013)، بعنوان:

'' Analysis of Audit Expectation Gap Between Users of Audit Reports And Independent Auditor About The Features of Independent Auditor ''

تحليل فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين

هـدفت الدراسـة فـي ايـران التعـرف علـى الفجـوات بـين مسـتخدمي تقـارير مراجعـة الحسـابات ومـدققي الحسـابات المسـتقل، تـم إجـراء هـذا البحـث مـن خـلال توزيـع اسـتبيان علـى المسـاهمين والمـديرين، وقـد اسـتخدم البـاحثون لتحليـل الاسـتبانات اختبـار كروسـكال روالـين وتحليل التنوع انوفا لفحص فرضيات الدراسة.

نتـائج هـذه الدراسـة تشـير إلـى أن هنـاك اختلافـات معنويـة بـين مسـتخدمي تقـارير مراجعـة الحسـابات ومـدققي الحسـابات المسـتقل، كمـا أكـدت الدراسـة علـى أولويـات يجـب الأخـذ بهـا وهـي أن يتجنـب مـدققي الحسـابات التحيـز واعطـاء المشـورة لمسـتخدمي القـوائم الماليـة وان تكون العلاقة بينهم قائمة على التعاون.

ومـن أهـم توصـيات الدراسـة أنـه ينبغـي علـى مسـتخدمي القـوائم الماليـة التحلـي بالمزيـد مـن المعرفـة عـن واجبـات المـدققين المسـتقلين وضـبط توقعـاتهم لكـي يـتم السـيطرة علـى فجـوة التوقعات الموجودة.

5- دراسة (Daud, 2007)، بعنوان:

'' The Study of The Audit Expectation Gap In The Public Sector of Malaysia''

دراسة فجوة التوقعات في القطاع العام في ماليزيا

هـدفت هـذه الدراسـة لمـلء الفجـوة البحثيـة فـي مجـال فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة فـي ماليزيـا، حيـث تلقـت القليـل مـن اهتمـام البـاحثين حتـى الآن فهنـاك عـدد محـدود مـن الدراسـات التـي تحـدثت فـي فجـوة التوقعـات، والهـدف الـرئيس لهـذه الدراسـة هـو تقـديم إجابـة علـى سـؤال هـل يوجـد فجـوة توقعـات فـي المراجعـة فيمـا يتعلـق بمراجعـة الأداء فـي القطـاع العـام الماليزيـة واذا كان موجوداً في أي مكون قد لا تحدث الفجوة.

حاولت هذه الدراسة التعرف على مزيد ما اذا كانت الفجوة بسبب نقص الأداء أم المعايير أم توقعات غير معقولة، ومن الأهداف الأولية للدراسة التعرف على دور ومسؤولية المدقق واستقلاليته واخلاقياته والتقارير التي يقدمها بناء على المعايير الدولية، استخدمت هذ الدراسة نوعين من طرق البحث: المقابلات وتحليل تقرير مراجعة الحسابات، وأجريت مقابلات مع 37 مشاركاً من مدققي الحسابات.

واشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود فجوة التوقعات في القطاع العام الماليزي في سياق مراجعة الأداء، أما تحليل المقابلات وتقارير مراجعة الحسابات فأشار بوضوح لوجود فجوة توقعات التدقيق في عدد من قضايا التدقيق.

ومن أهم توصيات الدراسة أنه يجب أخذ التدابير اللازمة كوسيلة لتحسين سلوك مراجعة الاداء في ماليزيا، مثل اتخاذ خطوات لتدريب وتعزيز المراجعين نحو اكتشاف المهارات والخبرات اللازمة للتدقيق، ونشر تقرير المراجعة التي تتم بأسرع وقت ممكن بعد الانتهاء من اعدادها.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعد أن تم استعراض العديد من الدراسات ذات الصلة بمشكلة الدراسة تم تكوين إطاراً معرفياً حول موضوع الدراسة ليكون أساساً ومنطلقاً للدراسة، حيث إن معظم الدراسات ناقشت بشكل رئيس المراجعة التحليلية ولكن من زوايا مختلفة، حيث تناولت دراسات جانب المراجعة التحليلية كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات، وأخرى تناولت أهمية استخدامها من قبل المراقبين الماليين، في حين ناقشت أخرى معوقات وأسباب عدم استخدامها بشكل كبير.

كما أن هناك دراسات أخرى تناولت موضوع فجوة التوقعات من حيث دور معايير المراجعة في تضييقها، في حين تطرقت أخرى لدراسة مدى تأثير تطبيق الحوكمة عليها، كما تناولت دراسة أخرى قياس أثرها على قرارات المستثمرين.

تستنتج الباحثة أن معظم الدراسات تحدثت عن المراجعة التحليلية وفجوة التوقعات دون الربط بينهما، وهذا أهم ما يميز الدراسة الحالية حيث أنها تربط دور المراجعة التحليلية في تضييق فجوة التوقعات.

إضافة الى ما سبق فأن ما يميزها أيضاً عدم وجود دراسة سابقة حسب اعتقاد الباحثة في قطاع غزة تناولت دور المراجعة التحليلية في تضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال استطلاع وجهة نظر المحاسب القانوني.

الفصل الثـــاني

الإطـــار النظري

المقدمة.

المبحث الأول: المراجعة التحليلية.

المبحث الثاني: فجوة التوقعات.

المبحث الثالث: أثر المراجعة التحليلية على تضييق فجوة التوقعات.

المبحث الأول

المراجعة التحليلية

2-1-1 تمهيد.

2-1-2 مفهوم المراجعة التحليلية.

2-1-3 طبيعة المراجعة التحليلية والغرض منها.

2-1-4 أهمية المراجعة التحليلية.

2-1-5 أهداف المراجعة التحليلية.

2-1-6 الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية.

2-1-7 توقيت إجراءات المراجعة التحليلية.

2-1-8 مراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة.

2-1-9 فوائد المراجعة التحليلية.

2-1-10 أهم العوامل التي تؤثر على درجة اعتماد المدققين على نتائج المراجعة التحليلية.

2-1-11 معوقات المراجعة التحليلية.

2-1-1 تمهيد:

يشار إلى استخدام أساليب التحليل في المراجعة في الممارسة العملية بعدة تعبيرات لعل أهمها الإجراءات التحليلية أو الفحص التحليلي أو مدخل الأعمال للمراجعة أو فحص مؤشرات الأداء، وعموماً توجد علاقة تكامل بين إجراءات المراجعة وأساليب الفحص التحليلي يشار إليها بتعبير إجراءات المراجعة التحليلية، حيث حدث تطور في أساليب هذه المراجعة بدأ بإجراء أنواع من المقارنات ثم تطور إلى استخدام النسب المالية المعروفة ثم حدث تطور آخر أدى إلى استخدام أساليب كمية تحصيلية متقدمة وآخذة في التطور الأمر الذي أدى إلى استخدام المراجعة التحليلية ليعبر عن هذا الأسلوب، وبدأت المراجعة التحليلية تلقى اهتماماً واعترافاً مهنياً صريحاً من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وذلك في قائمة إجراءات المراجعة رقم "23" حيث تضمنت القائمة توصية بضرورة استخدام المراجعة التحليلية كأداة و مساعدة في التخطيط للمراجعة وأيضاً كمصدر للحصول على أدلة الإثبات (أبو سمهدانة، 2006: 32).

المراجعة التحليلية تبحث عن مدى معقولية القيم الدفترية الواردة في القوائم المالية في ضوء القيم التي يقدها المراجع لتحديد التقلبات غير العادية في القوائم المالية والتي تتطلب فحصاً إضافياً من المراجع (أبو سمهدانة، 2006: 33).

فإجراءات المراجعة التحليلية عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي يلجأ إليها المدققون، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات(العبدلي، 2011: 11).

في ضوء ما سبق يتضح أن المراجعة التحليلية هي أبرز الأساليب الحديثة لتدقيق وفحص القوائم المالية حيث تساعد المحاسب القانوني على تحقيق أهدافه بكل كفاءة وفعالية مما يؤدي الى تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمحاسبين القانونيين، ونظراً لأهمية هذا الموضوع سنتعرف على مفهوم المراجعة التحليلية وأهدافها وأهميتها والغرض منها.

.

2-1-2 مفهوم الاجراءات التحليلية:

بين معيار التدقيق الدولي رقم 520 أن المراجعة التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها (الذنيبات،2006: 208).

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين تلك البيانات وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الرئيسية التي تتألف من اختبارات تفاصيل العمليات أو من خلال الإجراءات التحليلية أو من كليهما معاً (حماد، 2007: 17).

وتعرف أيضاً بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأي فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات (الذنيبات، 2006: 207).

كما عرفت (أبو سمهدانة، 2006: 33) المراجعة التحليلية أنها تبحث عن مدى معقولية القيم الدفترية الواردة في القوائم المالية في ضوء القيم التي يقدها المراجع لتحديد التقلبات غير العادية في القوائم المالية والتي تتطلب فحصاً إضافياً من المراجع.

كما تم **تعريف المراجعة التحليلية** بأنها اختبار تدقيق جوهري للبيانات المالية يتم عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات الواضحة والمتوقعة بين البيانات المالية وغير المالية وذلك بهدف الحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتحقيق أهداف المراجعة (الطويل، والباز، 2010: 2).

وأشار (قريط، 2009: 430) إلى أن المراجعة التحليلية عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينهما وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينهما ومن ثم فهي تمثل عملية فحص واختبار خاصة

للمعلومات الخاصة بمنشأة ما من خلال دفاترها وحساباتها ومقارنة معلوماتها لتحديد مدى اتساقها مع ما هو معروف عن المنشأة وأنشطتها.

ومن خلال هذه التعاريف تبين أن المراجعة التحليلية ليست صورة قائمة بذاتها إنما هي وسيلة إضافية وضرورية يلجأ إليها المدقق للحصول على مزيد من أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة.

2-1-3 طبيعة المراجعة التحليلية والغرض منها:

تتضمن المراجعة التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع: (جمعة،2012 : 459)

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .
- النتائج المتوقعة ، مثل الميزانيات التقديرية أو التكهنات أو توقعات المراجع كتقدير الاستهلاك
- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، كمقارنة نسبية مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى ، في نفس القطاع ذات الحجوم المتقاربة .

كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات:

- بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح .
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كمقارنة المرتبات مع عدد الموظفين.

كما وتستخدم المراجعة التحليلية لتحقيق الأغراض التالية: (الطويل، والباز، 2010 :6):

- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى المستخدمة في عملية المراجعة.
- كإجراء جوهري عندما يكون استخدامها ذات تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.
- كمراجعة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق.

2-1-4 أهمية المراجعة التحليلية:

أشار (نصار واخرون، 2008: 19) إلى أن أهمية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية تعود إلى أنها تساعد المدقق في النواحي التالية:

1. تفهم مجال عمل الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة.
2. تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار.
3. الاشارة الى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.
4. تقليل الاختبارات التفصيلية وهذه تكون عندما لا يجد المدقق فروقاً جوهرية عند اجراء الاجراءات التحليلية فان ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة وبذلك يتطلب عمل اجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة وفي حالات أخرى يمكن تخفض حجم عينة الفحص (العبدلي،2011: 34).

2-1-5 أهداف المراجعة التحليلية:

في الحقيقة إن هدف المراجعة التحليلية في أي مرحلة من مراحل التدقيق التي يبحث فيها المدقق عن أدلة هو توجيه المدقق نحو الأدلة المطلوبة والتي تمكنه من الخروج بالنتائج عن العملية التدقيقية وإصدار رأيه (الذنيبات، 2006: 208).

كما أشار (جمعة،2012: 467) أن الهدف الرئيس من استخدام المدقق للإجراءات التحليلية هو تخفيض مخاطر الاكتشاف Detection Risk والتي يمكن التعبير عنها بالنموذج التالي:

$$DR=AR/IR*CR$$

DR= Detection Risk

AR= Audit Risk

IR= Inherent Risk

CR= Control Risk

فإذا كان الخطر الجوهري (IR) 50%وخطر الرقابة (CR) =50% وخطر التدقيق (AR) 0.5% فإن خطر الاكتشاف يساوي 20% ومما لاشك فيه فإن DR تعتمد على استراتيجية التدقيق الأولية وعلى مستوي التخطيط للاختبارات الجوهرية.

وينبثق عن هذا الهدف الرئيس عدة أهداف فرعية منها: (الطويل، والباز، 2010: 6).

1. فهم طبيعة عمليات العميل ونوع الصناعة التي يعمل بها.
2. تساعد في اكتشاف أية صعوبات مالية تعاني منها المنشأة محل المراجعة.
3. تعمل على تخفيض اختبارات المراجعة الأخرى.
4. تساعد على اكتشاف أية أخطاء في العمليات المالية أو في الأرصدة.
5. تساعد في تقديم التوصيات للعمل.
6. تخفيض حجم اختبارات التفاصيل.
7. تعزيز نتائج المراجعة.
8. تخفيض تكلفة ووقت عملية المراجعة.
9. تخفيض معدل حدوث الأخطاء وخطر الاكتشاف ومن ثم تخفيض خطر المراجعة الكلي.

استناداً إلى ما سبق من أهمية وأهداف للمراجعة التحليلية تتضح ضرورة زيادة اجراءات المراجعة التحليلية خلال عملية التدقيق لجمع القدر الكافي من أدلة الاثبات المناسبة لتدعيم رأي المحاسب القانوني وامكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي يتعذر اكتشافها باستخدام اجراءات التدقيق الأخرى.

2-1-6 الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية:

يوجد مجموعة من العوامل ينبغي على المراجع مراعاتها عند قيامه بتخطيط وتطبيق الاجراءات التحليلية في المراجعة وذلك من أجل ضمان نجاح وسلامة نتائجها ومنها: (الذنيبات، 2006: 209).

1. مراجعة أولية شاملة: في البداية يقوم المدقق بإجراء اختبار عام للبيانات المالية قبل البدء بالإجراءات التحليلية وذلك من أجل ملاحظة أية أمور واضحة من الفحص الأولي، إن هذا الإجراء يمكن المدقق من استخدام النسب المالية بشكل أفضل ويمكنه من وضعها في الإطار الصحيح.
2. النسب المالية: هي مجرد أدوات وهي ليست أكثر من علاقات صيغت على شكل نسب أو عدد من المرات أو غيرها، وحتى تكون ذات جدوى لابد من المقارنة مع:
   - النسب للسنوات السابقة.

- النسب المتوقعة كما في الموازنات.
- الأجزاء المختلفة للنشاط.
- المنشآت الأخرى والصناعة.

3. الحاجة إلى ربط النسب ببعضها: النسب المالية يجب أن لا تؤخذ بشكل منعزل عن بعضها مثلاً نسب السيولة يجب أن تفسر في ضوء أو ضمن إطار نسب النشاط.
4. أخذ القدر الكافي من الحيطة عند تفسير نتائج التحليل: إنه من المهم الانتباه إلى مدى استنباط الأدلة من الإجراءات التحليلية وأن يكون المدقق قادراً على الحصول على أدلة تعزيزية تدعم نتائج التحليل، وقد يكون من الخطأ اعتبار الأرقام صحيحة بمجرد النظر إلى العلاقة بينهما فلابد من الربط والمقارنات واستخدام الأدلة المعززة.

2-1-7 توقيت إجراءات المراجعة التحليلية:

يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية في عدة مراحل عند القيام بعملية المراجعة وذلك كالآتي: (الطويل، والباز، 2010 :5)

1. مرحلة تخطيط عملية المراجعة الأولية، حيث تساعد في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى، من خلال تحديد التقلبات الجوهرية التي تحتاج إلى عناية خاصة.

2. خلال تنفيذ عملية المراجعة، حيث تستخدم الإجراءات التحليلية جنباً إلى جنب مع الإجراءات الأخرى المطبقة على مفردات القوائم المالية.

3. يمكن استخدامها بالقرب من انتهاء عملية المراجعة أو عند الانتهاء منها وذلك كمراجعة شاملة للقوائم المالية.

كما أكد بعض المؤلفين على أن الاجراءات التحليلية يمكن أداؤها في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة، حيث يجب اجراء بعض هذه الاجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه، ويساعد ذلك المراجع على التعرف على الأمور المهمة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة، مثلاً قد يؤدي حساب معدل دوران المخزون قبل اختبار أسعار المخزون إلى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ هذه الاختبارات، ويتم أداء الاجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الاختبار مع

باقي اجراءات المراجعة الأخرى مثلاً يمكن مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام السابق كجزء من اختبار التأمين المدفوع مقدماً، كما يجب أداء الاجراءات التحليلية خلال مرحلة الانتهاء من المراجعة ويكون ذلك مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع على التوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها، ومن المتعارف عليه أن ينفذ الشريك الاجراءات التحليلية عند الفحص النهائي لأوراق العمل والقوائم المالية وعادة ما يكون لدى الشريك إلماماً كبيراً بالعميل والمجال الذي يعمل فيه نتيجة العلاقات الطويلة معه، ويعد توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والاجراءات التحليلية الفعالة أحد السبل الممكنة للإشراف على الأداء في المراجعة (Randal & all, 2012: 219).

2-1-8 مراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة:

بينت معايير التدقيق الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المدقق أدوات المراجعة التحليلية ومدى الزامية كل مرحلة وأهدافها ومن المهم في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق أن يكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المدقق وتوقعات المدقق وهذه المراحل هي :(الذنيبات، 2010: 216).

المرحلة الاولى: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

يهدف المدقق من استخدامه للاجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة الى زيادة فهم المراجع لمنشأة العميل وطبيعة عمله والتعرف على مخاطر المراجعة عن طريق دراسة الأرصدة والعلاقات غير العادية كما تهدف الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة الى معرفة وجود معاملات غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تكشف أمور لها تأثير على تخطيط المراجعة (أبو شرخ، 2012: 24).

ويحدث ذلك في بداية عملية التدقيق وتعتبر الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة الزامية وأهداف المراجعة التحليلية في هذه المرحلة تشمل (الذنيبات، 2010: 216).

1- الهدف الأساس يتمثل في تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وهناك أهداف أخرى ثانوية.
2- معرفة فيما اذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات المدقق بناء على دراسته لنشاط العميل والبيئة المحيطة والصناعة.

3- تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
4- توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

المرحلة الثانية: مرحلة الاختبارات التفصيلية (الجوهرية) :

وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية القيام بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة اختيارية وأهم أهدافها في هذه المرحلة هو تزويد المدقق بمستوى مناسب من الثقة في نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية مما يمكن المدقق من الاقناع بأن أخطار التدقيق في أدنى حد لها وبالتالي تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية الاخرى. وقد بينت المعايير الدولية للتدقيق أنه على المدقق اذا قرر استخدام الاجراءات التحليلية من ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي (الذنيبات، 2010: 216):

1- مراعاة أهداف الاجراءات التحليلية وتحديد امكانية الاعتماد على نتائجها.
2- طبيعة المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بهذه الأقسام والفروع، وبالتالي تحديد ما اذا كان من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للمنشأة ككل أو للأقسام والفروع.
3- مدى توافر المعلومات اللامة للقيام بعملية التحليل سواء كانت المعلومات مالية أم غير مالية مثل المعلومات الخاصة بعدد وحدات الانتاج أو عدد الوحدات المباعة.
4- تحديد فيما اذا كانت المعلومات المتوفرة تمثل أهداف تسعى المنشأة لتحقيقها أم أنها توقعات.
5- مصدر المعلومات المتوفرة هل هي معلومات داخلية أم خارجية.
6- أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار المعلومات السابقة المتوفرة لديه من خلال تدقيقه السابق.

المرحلة الثالثة: المرحلة النهائية في التدقيق :

وذلك عندما يقوم المدقق بتقييم الأدلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية في هذه الخطوة الزامية وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيس الى تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام بالإضافة الى امكانية الحكم على استمرارية المنشأة أي أن الهدف الرئيس من وراء استخدامها في

هذه المرحلة هو تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية (الذنيبات، 2010: 216).

2-1-9 الفوائد المترتبة على استخدام المراجعة التحليلية:

1. المساعدة في تقليل الوقت اللازم لعملية المراجعة.
2. الحد من مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة.
3. تخفيض حجم عينة التدقيق.
4. تخفيض اختبارات التدقيق الأخرى.
5. اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.
6. اكتشاف في أخطاء الأرصدة والحذف.
7. اكتشاف البنود غير العادية.
8. اكتشاف البنود غير المتوقعة.
9. زيادة فعالية المراجعة بشكل عام.
10. التنبؤ ببعض أرصدة الحسابات المالية.
11. تعطي مؤشراً على قدرة المنشأة على الاستمرارية (قريط، 2009: 436).

كما أضاف (الذنيبات،2006: 211) أن من أهم فوائد الإجراءات التحليلية:

1. تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتكوين فكرة مناسبة عنه من مقارنة النسب المالية له مع المنشآت الأخرى في الصناعة التي يعمل فيها.
2. يمكن أن توجه المدقق إلى بعض المشكلات المالية التي يواجهها العميل.
3. تمكين المدقق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.
4. يمكن أن تنبه المدقق الى الانحرافات الموجودة في الحسابات.
5. يمكن أن تؤدي الى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.

2-1-10 أهم العوامل التي تؤثر على درجة اعتماد المدققين على نتائج المراجعة التحليلية:.

يشير معيار المراجعة الدولي رقم 520 الى أن الاعتماد على الاجراءات التحليلية يستند الى استمرارية العلاقة بين المعلومات الموجودة ما لم يظهر ظروف معاكسة ووجود تلك العلاقات يوفر أدلة اثبات على دقة وصحة المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي

وكـذلك الاعتمـاد علـى نتـائج الاجـراءات التحليليـة مـرتبط بالتقـدير الشخصـي للمـدقق عـن جدوى استخدامها.(ابو شرخ، 2012: 23).

هنـاك العديـد مـن العوامـل التـي تحـدد مـدى اعتمـاد المراجـع علـى نتـائج الاجـراءات التحليليـة في المراجعة أهمها:

1- الأهمية النسبية للبند مقارنة بالقوائم المالية ككل (الذنيبات،2010: 218):

علـى سـبيل المثـال اذا كـان رصـيد المخـزون يمثـل نسـبة عاليـة ومهمـة فـي القـوائم الماليـة فعـادة لا يعتمـد المراجـع فقـط علـى نتـائج الاجـراءات التحليليـة فـي تكـوين قـراره ومــن ناحيــة أخــرى قــد يعتمــد علــى نتــائج الاجــراءات التحليليــة لــبعض بنــود المصروفات إذا كانت أهميتها النسبية قليلة.

2- نتائج إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة نحو تحقيق نفس الهدف:

فعلـى سـبيل المثـال قـد تظهـر الإجـراءات الأخـرى التـي ينفـذها المراجـع عنـد مراجعتـه للأصـول أن هنـاك إضـافات أو إسـتبعادات حـدثت خـلال السـنة هـذه النتيجـة تنفـي أو تثبـت التسـاؤلات التـي يثيرهـا تطبيـق اجـراءات المراجعـة التحليليـة علـى مصـروف الاستهلاك.

3- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية:

علـى سـبيل المثـال يتوقـع المراجـع عـادة ثبـات أكبـر عنـد مقارنـة هـامش الـربح مـن فتـرة إلـى أخـرى عمـا يجـده عنـد مقارنتـه لبنـود المصـروفات الاختياريـة والتـي تتغيـر مـن فترة إلى أخرى وفقاً للسياسات الإدارية المتبعة.

4- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة:

فمـثلاً فـي حالـة كـون الرقابـة الداخليـة علـى عمليـات طلبـات المبيعـات ضـعيفة فـإن مخــاطر الرقابــة ســتكون عاليــة لــذا فــإن الاعتمــاد علــى الاختبــارات التفضــيلية للعمليـات والأرصـدة سـيكون أكثـر مـن الاعتمـاد علـى الإجـراءات التحليليـة لغـرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة للذمم المدينة.

2-1-11 معوقات المراجعة التحليلية:

بالرغم من أن المراجعة التحليلية تمثل الأساليب الحديثة في المراجعة فما زال استخدامها وتطبيقها محدوداً بين المدققين أما المهنة فترى أن هناك مجموعة من العوائق تحول دون الأخذ بالمراجعة التحليلية أهمها (حمادة، 2010: 29).

1. زيادة تكلفة المراجعة فالاعتماد على المراجعة التحليلية يحتاج إلى كادر أكبر ووقت أطول لعملية المراجعة مما يجعل المراجعة غير اقتصادية.
2. التخصص في مواضيع غير محاسبية وهو ما تتطلبه المراجعة التحليلية للبحث في مواضيع التسويق والاحصاء والاقتصاد والإدارة والقانون وهو أمر غير ممكن توفره لدى المراجع العادي أو حتى المراجع الفذ.
3. عدم وجود معايير ومؤشرات مقبولة عموماً للمراجعة التحليلية تخدم مراجعة الكفاءة على وجه الخصوص مما يضطر المراجع على اعتماد معايير يضعها بنفسه ويقومها، وذلك عندما لا يقتنع بمعايير الإدارة .
4. كبر حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب وأطراف متعددة أخرى، فاحتمال تعرض المحاسب للمساءلة القانونية خاصة فيما يتعلق بالمعايير الموضوعة من قبله وذلك في حال اتخاذ قرارات خاطئة يعرضه ويعرض جهات أخرى للمساءلة القانونية كالإدارة والأطراف الأخرى المستفيدة من البيانات المالية والبيانات الإضافية.

كما أكد (الباز، والطويل، 2010: 10) على وجود مشاكل تحد من قدرة المدققين على استخدام المراجعة التحليلية منها على سبيل المثال:

1. حاجة المدققين إلى خبرة كافية تمكنهم من استخدام جميع أساليب المراجعة التحليلية.
2. عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة أو توفرها مع عدم ملاءمتها لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة.
3. عدم توفر إحصائيات منشورة تمثل متوسط النسب المالية لكل مجموعة من المجموعات المتماثلة من المنشآت بحيث تعتبر معايير تقاس عليها نسب المنشآت الأخرى.
4. بالإضافة إلى طبيعة منشأة العميل وخصائصها وتغيير بعض سياستها واختلاف طرقها المحاسبية المطبقة مما يحول دون إجراء المقارنات المناسبة مع المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة.

تبين مما سبق ان أهم معوقات المراجعة التحليلية هو زيادة تكلفة المراجعة وعدم توفر احصائيات منشورة تمثل متوسط النسب المالية للمنشآت المتماثلة.

المبحث الثـاني

فجوة التوقعات

2-2-1 تمهيد.

2-2-2 مفهوم فجوة التوقعات.

2-2-3 أسباب فجوة التوقعات.

2-2-4 مكونات فجوة التوقعات.

2-2-5 سمات فجوة التوقعات.

2-2-6 فجوة التوقعات ومسؤولية مدققي الحسابات.

2-2-7 سبل تضييق فجوة التوقعات.

2-2-1 تمهيد:

نظـراً للتطـور الاقتصـادي والنمـو السـريع فـي عـالم الأعمـال وتعقيداتـه أصـبحت مهنـة المراجعـة تلعـب دوراً مهمـاً لمـا تـوفره مـن معلومـات لمتخـذي القـرارات ويجـب أن تكـون تلـك المعلومـات ملائمـة وذات مصـداقية وتخـدم قطاعـات مختلفـة مـن مجتمـع مسـتخدمي القـوائم المالية (أحمد، 2007: 20).

حيـث يعتمـد مسـتخدمو القـوائم الماليـة علـى تقريـر مـدقق الحسـابات مـن خـلال قـراءتهم لـه والافتـراض القـائم هنـا بـأن هنـاك فهـم تـام لفحـوى تقريـر مـدقق الحسـابات وتفاصـيله وهدفـه، ولكـن الواقـع العملـي يشـير إلـى عـدم صـحة هـذا الافتـراض مـن خـلال وجـود اخـتلاف أو تبـاين بـين أهـداف التـدقيق المعلنـة مـن جهـة وبـين توقعـات مسـتخدمي تقريـر مـدقق الحسـابات مـن جهـة أخـرى، حيـث يعـرف هـذا الاخـتلاف أو التبـاين بفجـوة التوقـع Expectation Gap التـي يكمـن أحـد أسـبابها فـي عـدم فهـم مسـتخدمي البيانـات الماليـة لأهـداف التـدقيق ومـن ثـم عـدم فهمهـم أو تقـديرهم لمسـؤولية مـدقق الحسـابات تجـاه البيانـات الماليـة المدققـة بالشكل الصحيح والمطلوب (الدوري، 2010: 125).

كما نشير أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مراجع الحسابات ما يلي:

1. انجاز عملية المراجعة بالكفاية المهنية والنزاهة والاستقلالية والموضوعية.
2. اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي.
3. منع إصدار القوائم المالية المضللة.

وبعـض مسـتخدمي القـوائم الماليـة يصـلوا إلـى نتيجـة بـأن تلـك التوقعـات لـم يـتم تحقيقهـا ممـا يـؤدي إلـى ظهـور الفجـوة المتوقعـة وهـم يشـهدون بـأن وقـوع فشـل للمشـروع أو خسـائر للاسـتثمارات تعـود الـى المنشـآت والمشـاريع التـي روجعـت حسـاباتها خاصـة التـي تـم صـدور تقارير غير متحفظة (تقارير نظيفة) من جانب مراجعي الحسابات.

ان فجـوة التوقعـات فـي مهنـة التـدقيق لا ينفـرد بهـا مجتمـع مـن المجتمعـات بـل هـي مشـكلة تعـاني منهـا جميـع المجتمعـات ولكـون هـذه الظـاهرة يشـترك بوجودهـا أكثـر مـن طـرف

المدققين من جهة، وما يفرض على مهنة المراجعة من بنود ومستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى ومدى معقولية توقعاتهم لذلك اتجهت الباحثة نحو التعرف على مفهوم وطبيعة فجوة التوقع والعوامل التي ساعدت على وجودها والعمل على تضييقها الى أدنى حد ممكن (جربوع، 2004: 367).

2-2-2 مفهوم فجوة التوقعات:

ظهر مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة على يد Liggio بعنوان فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع ومنذ ذلك التاريخ وقد شاع استخدام هذا المصطلح وكثرت عنه الدراسات والبحوث الأكاديمية وكذلك جهود المنظمات المهنية والحكومية في محاولة منها للتوصل إلى مفهوم محدد للفجوة ومعرفة مظاهرها ومكوناتها وأسبابها من أجل العمل على علاج وتضييق هذه الفجوة.

عرفها (السعد، 2008: 349) بأنها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق.

كما تعرف بأنها تلك الفجوة بين فهم تصورات مستخدمي القوائم المالية وبين فهم تصورات المدقق لعملية التدقيق والمسؤوليات المتعلقة بالمدقق، أي أن المدقق يقوم بتقديم رأي نظيف عن أعمال الشركة تحت التدقيق وقوائمها المالية وبعد فترة تعلن هذه الشركة عن إفلاسها ففي هذه الحالة سيدعي المستثمرين بأن المدقق لم يقم ببذل العناية المهنية الكافية وفقاً للأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها(التميمي، 2009: 194).

ويرى (القرني،2009: 147) أن فجوة التوقعات هي عبارة عن الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من مدقق الحسابات وأدائهم الفعلي.

ويرى (الدوري، 2010: 125) بأن فجوة التوقعات هي الفجوة أو الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة مدقق الحسابات وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية إزاء ما يقدمه المدقق، ويعرفها أيضاً بالفجوة بين الواقع والمتوقع ويقصد بالواقع هو واقع مهنة التدقيق أما المتوقع فهو ما يتوقعه المستخدمون من المدقق.

ويـرى Liggio أن فجـوة التوقـع اخـتلاف الأداء المهنـي للمراجعـة مـن حيـث الجـودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها أن تحققه (يوسف، 2011: 32).

ويـرى آخـرون أن فجـوة التوقعـات عبـارة عـن الفـرق مـا بـين أداء المـدقق الفعلـي تبعـاً للتشـريعات القانونيـة والمحاسـبية ومـا يعتقـد المجتمـع حـول أهـداف التـدقيق ومسـئوليات مـدقق الحسـابات كمـا أشـارت الدراسـة إلـى أن هنـاك اعتقـادات خاطئـة مـن قبـل المسـتفيدين مـن المهنة حول أهداف التدقيق وواجبات مسؤولية المدقق (دراغمة، وعقل، 2011: 19).

ويشـير مفهـوم فجـوة التوقعـات فـي التـدقيق الـى أن الجمهـور يتوقـع مـن مـدققي الحسـابات العمـل فـي طـرق معينـة، والتـي تختلـف عمـا يتوقـع المـدققين أنفسـهم، وبعبـارة أخـرى غيـر راضـين عـن المعلومـات المرسـلة مـن المـدقق مـن خـلال تقـارير تـدقيق الحسـابات هـذا أدى إلـى زيـادة التقاضـي والنقـد ضـد مـدقق الحسـابات، ممـا لا يـدع مجـالاً للشـك أن يواجـه مـدققي الحسـابات المسـؤولية القانونيـة وكـذلك أزمـة مصـداقية (Adeyemi and Uadiale,2011:7970).

مـن جانـب آخـر فقـد عرفـت فجـوة التوقعـات بأنهـا الفـرق بـين مـا بـين مـا يتوقعـه الجمهـور مـن مهنـة التـدقيق وبـين مـا تسـتطيع مهنـة التـدقيق تقديمـه فـي الواقـع كمـا عرفهـا بأنهـا حالـة الشـعور بـأن مـدققي الحسـابات يعملـون بطريقـة تتعـارض مـع اعتقـادات ورغبـات مستخدمي القوائم المالي(الفرح، 2013: 47).

وبنـاء علـى مـا تقـدم يمكـن الخـروج بـأن فجـوة التوقعـات عبـارة عـن المسـافة التـي تبعـد المسـتخدمين أو المسـتفيدين عـن المـدقق، وتجسـد التبيـاين الموجـود بـين مـا يتوقعـوه هـم مـن المدقق من جهة، وما يمكن ان يقدمه المدقق من جهة أخرى.

2-2-3 أسباب فجوة التوقعات:

ممـا سـبق يتضـح تعـدد الاتجاهـات والـرؤى التـي تناولـت فجـوة التوقعـات ويلاحـظ كثيـر مـن الدراسـات ركـزت علـى جانـب معـين تعتقـد أنـه هـو سـبب الفجـوة الـرئيس، ومـن أهـم الأسـباب الرئيسـة لفجـوة التوقعـات والتـي أشـار إليهـا (التميمـي، 2009: 194) فـي دراسـته عـن سـببين رئيسيين هما:

1. إن الجمهور يفترض بأن المدققين في موقع يتيح لهم القدرة على كشف عمليات الغش والتزوير والأعمال غير القانونية الأخرى الي تقوم بها إدارة الشركة تحت التدقيق.
2. إن الجمهور يفترض بأن المدققين في موقع يتيح لهم تحديد معرفة إمكانية فشل الشركة تحت التدقيق وامكانية استمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على اكتشاف الخطأ وأعمال الغش مثل نظام الرقابة الداخلية.

يمكن حصر الأسباب التي ولدت فجوة التوقعات والظروف المحيطة بها في النقاط التالية (الدوري، 2010: 127).

1. مستخدمو البيانات المالية يكونون على جهل كبير بدور مسؤوليات المدقق لذا فإن ثقتهم به قد تهتز تماماً في حال فشله في تلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم المشروعة.
2. يتلخص دور مدقق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق في إبداء الرأي بشأن البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة وعليه فأنه يلجأ إلى التحفظ في تقريره عند وجود اختلاف لذا يكون لزاماً على مدقق الحسابات كي لا يفقد ثقته به أن يتحلى بالموضوعية حتى لو أدى ذلك إلى خلاف مع الإدارة.
3. يتوقع البعض من مدقق الحسابات بأن يعطيهم إنذاراً مبكراً عن الملاءة المالية للشركة أو أن يسلط الضوء على قرار مالي غير سليم متخذ من قبل الإدارة أو على عدم جدوى منتج معين.
4. يرى بعض مستخدمي البيانات المالية بأنه ينبغي تحديد وتحليل المخاطر التي قد تواجه الشركة في المستقبل المنظور وتضمينها في تقرير مدقق الحسابات هذا على الرغم من عدم التأكد الذي يكتنف المستقبل.
5. يعتقد البعض أنه من مسؤولية مدقق الحسابات كشف الاختلاس والاحتيال والتلاعب وعلى الرغم من أن هذا لا يعد جزءاً من مسؤوليات مدقق الحسابات إلا أن عليه أن يأخذ متطلبات مستخدمي البيانات المالية بنظر الاعتبار وأن يولي اهتماما أكبر لهذا الموضوع عند تخطيط العمل أو وضع برامج التدقيق.

وأفاد (يوسف،2011: 10) أن أسباب فجوة التوقعات ترجع لسببين رئيسيين:

1. أسباب متعلقة بمتطلبات المستخدمين مثل المطالبة بالتقرير عن الغش والأخطاء وانتهاك الإدارة للوائح والقوانين.
2. أسباب متعلقة بالبيئة مثل ضعف التنظيم المهني وضيق مسؤوليات المراجع وعدم وضوح معايير المراجعة المصرية وضعف تأهيل المراجع الخارجي المستقل في مصر.

وأرجع الباحثان (شاكر، وعبد الرحمن، 2009: 146) أن أسباب فجوة التوقعات في التدقيق ترجع إلى:

1. الفهم الخاطئ لمعنى التدقيق اذ يعتقد البعض بأن تدقيق الحسابات يجب أن يغطي كافة المعاملات موضوع المراقبة.
2. الفهم الخاطئ لمعنى الرأي في تقرير مدقق الحسابات.
3. الاعتقاد الخاطئ لمفهوم قيم الحسابات التي تظهر في القوائم المالية.
4. عدم إدراك المجتمع لأهمية مهنة التدقيق كخدمة اجتماعية مهمة ودورها الفاعل في الحياة الاقتصادية.
5. الاعتقاد بأنه لا يوجد إفصاح كاف في القوائم المالية.
6. اعتقاد البعض أن مدقق الحسابات قد يقوم بتقديم خدمات غير تدقيق الحسابات المالية كرسم السياسات المحاسبية للشركة.

مما سبق يتضح تعدد الاتجاهات والرؤى التي تناولت فجوة التوقعات ويلاحظ أن كثير من الدراسات ركزت على جانب معين تعتقد أنه هو سبب الفجوة الرئيس فالبعض يرى أن الفجوة هي فجوة توصيل حيث أن تقرير المراجع غامض ولا يلائم مستوى الجمهور في حين يراها البعض فجوة عدم معقولية أو فجوة جهل من الجمهور بطبيعة عملية المراجعة وطبيعة عمل ومسؤوليات المراجع والبعض الآخر يعتقد أن الفجوة هي فجوة أداء وبالتالي التركيز على الأداء الفعلي للمراجع (يوسف، 2011: 34).

وقد أكد على ذلك (Ariff et al,2008:101) في دراسته حيث لخص من خلالها أسباب مختلفة لوجود فجوة التوقعات في التدقيق، أبرزت ثلاث أسباب وهي الأداء دون

المستوى المطلوب من المدققين، ونقص المعايير، وغير معقولية التوقعات من قبل الجمهور.

من هنا توجب على الباحثة تناول مكونات فجوة التوقعات حيث اجتمع معظم الباحثون على تحديد المكونات الى فجوة المعقولية وفجوة الأداء.

2-2-4 مكونات فجوة التوقعات:

تنوعت الآراء بالنسبة لمكونات فجوة التوقعات وفقاً للدراسات التي اهتمت بها أو تلك التي استقصت وجودها في بيئات التطبيق المختلفة حيث تم تحديد مكونات فجوة التوقعات بحسب الأسباب الكامنة وراءها، أو بحسب الظروف الموضوعية المتعلقة بها وارتبط بعضها بالمدقق ذاته بينما تعلق الأخر ببيئة التدقيق (حمودة،2011: 3)

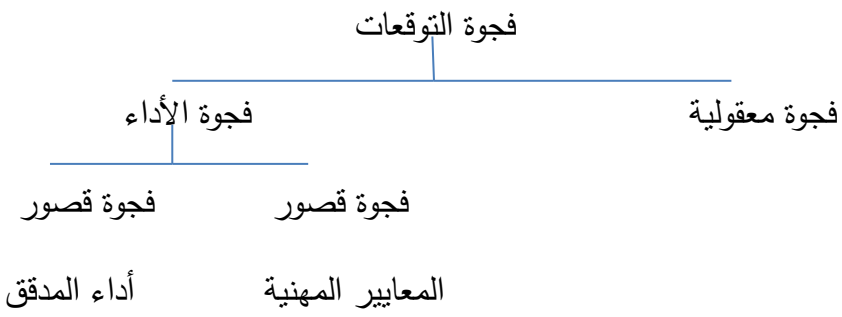
أشار الباحثان (شاكر، وعبد الرحمن، 2009: 151) أن مكونات فجوة التوقعات في التدقيق تتكون من :

1. فجوة المعقولية: والتي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات وما يستطيع مدقق الحسابات أدائه بصورة معقولة.
2. فجوة الأداء: والتي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمو القوائم المالية بشكل معقول من مدقق الحسابات وبين الأداء الفعلي له ويمكن تقسيم تلك الفجوة الى مكونتين هما:

- الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من مدقق الحسابات وبين واجبات مدقق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق.
- الفجوة بين واجبات مدقق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.

والشكل التالي يوضح مكونات فجوة التوقعات.

الشكل رقم (2)



(المصدر: إعداد الباحث).

2-2-5 سمات فجوة التوقعات في المراجعة:

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات نوجزها فيما يلي (عبيد، والسيد، 2007: 8):

1. فجوة التوقعات دائماً ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات المدقق، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات، والأسباب كثيرة أهمها وببساطة أن المحاسبة والمراجعة 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.
2. فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات المدقق، وعرض خدمات ومسؤوليات المدقق.
3. فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في

مؤديها من جهة كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

4. فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني 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.

2-2-6 مسؤولية مدقق الحسابات عن فجوة التوقعات:

العديد من المستخدمين يسيئون فهم طبيعة وظيفة التدقيق، حيث يعتبرون المدقق شاهد يعطي رأياً قاطعاً، وهذا يعني أن المنشأة لديها بيانات مالية مضمونة ويرى البعض أن المدقق عليه أن يقوم بتفسير البيانات المالية، وفي هذه الحالة يمكنه تقييم ما اذا كان بالإمكان الاستثمار في المنشأة وهناك أيضاً مستخدمين يتوقعون من مدققي الحسابات للقيام ببعض الاجراءات بالإضافة للتدقيق منها مراقبة ادارة شؤون المنشأة، وكشف الأعمال غير المشروعة والاحتيال، فقد لا يستطيع المدقق القيام بهذه المسؤوليات، وهذا يخلق فجوة بين مستخدمي البيانات المالية والمدققين وما يدل على ذلك زيادة التقاضي والانتقادات في بيئة التدقيق(Salehi,2011:8379).

ويتضح مما تقدم بأن بعض توقعات الجمهور أو مستخدمي البيانات المالية هي توقعات مشروعة وينبغي على مهنة التدقيق تلبيتها والعمل على تحقيقها لهم، لذا ينبغي أن يتجه الجهد نحو تقليص أو تضييق فجوة التوقعات بين الجمهور ومدقق الحسابات ومن الجانبين، بمعنى أنه لا يتم العمل على تضييق هذه الفجوة أو الثغرة من جانب الجمهور فقط من خلال تثقيفه وإعلامه بحدود مسؤولياته وواجباته ومحددات عمله وانما من جانب مدقق الحسابات أيضاً من خلال زيادة الاهتمام بعمله وبالتزامه بمعايير التدقيق وبتوسيع نطاق مهام مدقق الحسابات ومجال عمله في سبيل تلبية وتخفيض الاحتياجات المشروعة لمستخدمي البيانات المالية المدققة، في هذا الإطار يجب تحديد مسؤوليات مدقق الحسابات، حيث أوجبت مهنة التدقيق مسؤوليات مختلفة عليه هدفها أن يحرص المدقق

علـى بـذل العنايـة المهنيـة اللازمـة أثنـاء تنفيـذه عمليـة التـدقيق للوصـول إلـى رأي فنـي محايـد حول المركز المالي ونتائج النشاط للشركة تحت التدقيق ومن هذه المسؤوليات ما يلي:

أولاً: مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والعناصر الشاذة:

بينـت معـايير مهنـة التـدقيق الأمريكيـة والدوليـة مسـؤولية المـدقق مـن اكتشـاف عمليـات الخطـأ والغش والتقرير عنها كما يأتي (التميمي، 2009: 195)

- يجـب علـى المـدقق تحديـد وتقـدير مسـتوى الخطـر الـذي يجعـل الخطـأ أو الغـش يـؤثر مادياً على القوائم المالية.
- وفـي ضـوء مسـتوى الخطـر الـذي تـم تحديـده يجـب علـى المـدقق أن يقـوم بتصـميم وانجـاز عمليـة التـدقيق بحيـث تعطـي تأكيـدات معقولـة حـول صـحة القـوائم الماليـة وخلوها من الأخطاء.
- بمـا أن رأي المـدقق مبنـى علـى أسـاس تأكيـدات معقولـة فهـو لـيس ضـامناً أن تقريـره لا يعتبر شهادة ضمان وذلك لأن عملية التدقيق تتم على أساس العينات.
- بعـد تنفيـذ الخطـوة السـابقة فـأن أي اكتشـاف لحـالات خطـأ أو غـش لا يعتبـر دلـيلاً على عدم ثقة عملية التدقيق أو عدم كفاءة المدقق.

ثانياً: مسؤولية المدقق عن اكتشاف التقارير المالية المزورة:

عمليـة التـدقيق لـم تهـدف أساسـاً إلـى اكتشـاف مـا قـد يوجـد بالـدفاتر مـن خطـأ أو غـش ولكـن يعتبر اكتشافها نجاحاً ثانوياً لعملية التدقيق.

إن القـوائم الماليـة المـزورة عبـارة عـن حالـة خاصـة مـن حـالات الغـش يمكـن تعريفهـا علـى أسـاس طـائش بإضـافة أو حـذف عناصـر مـن القـوائم الماليـة والتـي ينـتج عنهـا قـوائم ماليـة مضـللة بهـدف تحسـين صـورة الشـكرة والتـأثير علـى أسـعار الأسـهم أو الحصـول علـى قروض.

إن مسؤولية المدقق حول اكتشاف مثل هذه الأعمال قد تتمثل في إصدار توصيات تتعلق بإعادة النظر في كافة القوانين وتوحيد واجبات ومسؤوليات المدقق من خلال قانون مزاولة المهنة ومناقشة معايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية.

ثالثاً: مسؤولية المدقق في اكتشاف الأعمال غير القانونية:

تتمثل في الأعمال غير القانونية من خلال عدم تطبيق القوانين أو التشريعات الحكومية من قبل الشركات تحت التدقيق، مسؤولية المدقق في هذا المجال من حيث تصميمه وانجازه لعملية التدقيق بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول خلو البيانات المالية من أية أعمال غير قانونية من خلال الاستفسارات عن مدى مراعاة الشركة تحت التدقيق للقوانين والإجراءات المتخذة لمنع حدوث أي مخالفات قانونية.

رابعاً: مسؤولية المدقق عن التحقق من فرض الاستمرارية:

إن أحد الأحداث غير المؤكدة التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار هو استمرار وجود الشركة تحت التدقيق واستمرارها في أداء أعمالها وإن دور المدقق هو أن يقوم بتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية في كل عملية تدقيق يقوم بها وأن يوضح ذلك في تقريره.

خامساً: مسؤولية المدقق عن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة:

يجب على المدقق قراءة هذه البيانات وأن يتأكد من كونها لا تتعارض مع البيانات الواردة في القوائم المالية فإن وجدها متعارضة يطلب من الشركة تعديلها.

2-2-7 سبل تضييق فجوة التوقعات:

ان الزيادة في الانتقادات الموجهة ضد مدققي الحسابات ترجع الى فجوة التوقعات، وهذا يضر مهنة تدقيق الحسابات، كما أن له تأثير سلبي على مهنة التدقيق وقيمته، وأيضاً على سمعة مدققي الحسابات في المجتمع، لذلك يجب اتباع الأساليب التي تعمل على الحد من فجوة التوقعات مثل: التعليم، تقرير مدقق الحسابات الموسع، توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات، تعزيز أداء مدققي الحسابات، فهذه الأساليب من المرجح أن تكون فعالة في الحد من فجوة التوقعات في التدقيق (Lee,2008:19).

كما أشارت الدراسات المختلفة والمتعلقة بفجوة التوقعات إلى العديد من السبل والوسائل التي يمكن من خلالها تضييق فجوة التوقعات، وذلك للحد من آثارها السلبية على مهنة التدقيق والمجتمع ويمكن إجمال هذه السبل والوسائل كما يأتي (السعد،2008: 351)

1. زيادة فعالية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع والرسائل التي تحملها تقارير المدققين.
2. تدعيم حياد المدقق واستقلاله.
3. توسيع مجال مسؤوليات المدقق.
4. التقييم الخارجي لأداء المدققين (مراجعة النظير).
5. تفهم المجتمع لطبيعة عمل المدقق. (صباح، 2012: 231)
6. تحسين عملية الاتصال في بيئة التدقيق سواء بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية أو بين المدقق والإدارة أو بين المدقق ولجنة التدقيق(فرحات، 2009: 3)

ومن أهم سبل تضييق فجوة التوقعات ما أشار اليه الباحثان(دراغمة، وعقل، 2011: 23):

1. تبني تقرير مدقق الحسابات التفصيلي أو المطول لأنه يبين لمستخدمي البيانات المالية مسؤوليات المدقق وأهداف التدقيق وهذا بدوره يقلل فجوة التوقعات غير المعقولة كما يجب وضع تفسيرات واضحة لجميع مصطلحات مدقق الحسابات والتأكيد على صياغة تقرير مدقق الحسابات بلغة واضحة وسهلة الفهم.
2. تثقيف مستخدمي البيانات المالية حول وظائف عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق وواجباته ومهامه ويستخدم هذا الإجراء لتقليل فجوة التوقعات غير المعقولة وذلك عن طريق النشرات أو عقد الدورات أو المؤتمرات.
3. دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات وهذا الإجراء يحد من فجوة الأداء.
4. وضع إجراءات تدقيق مهيكلة أو شبه مهيكلة في معايير التدقيق بهدف تقليل فجوة الأداء التي قد تنتج عن عجز في أداء المدقق وعجز في معايير التدقيق التي بينت واجبات المدققين الحاليين وهذا الإجراء يحد من فجوة الأداء.

5. توسيع مسؤوليات المدقق وتعزيز أدائه حيث أن توسيع مسؤولياته هي أفضل وسيلة لمقابلة توقعات مستخدمي البيانات المالية حول المهنة وأهدافها ومسؤوليات المدقق مما يساعد على تضييق فجوة الجهل وفجوة الأداء عند تبني هذا الإجراء.
6. تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق لزيادة جودة الأداء المهني.

من هنا تؤكد الباحثة أنه من أجل تقليص فجوة التوقعات إلى أدنى مستوياتها يتطلب ذلك إقناع المجتمع المالي بدور المدقق وكذلك التأكيد على استقلاليته لأن ذلك هو الركيزة الأساسية للثقة التي يضيفها تقريره على القوائم المالية للمنشأة، ولا شك في أن حيادية وموضوعية المراجع تعتمد على استقلاله الفكري في جميع ما يتعلق بالتدقيق وتقييمه للأدلة والقرائن الناتجة عن اختبارات التدقيق للوصول إلى رأي صحيح.

المبحث الثـالث

أثر استخدام الإجراءات التحليلية على تضييق فجوة التوقعات

2-3-1 تمهيد.

2-3-2 أثر استخدام المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية على تضييق فجوة التوقعات.

2-3-3 أثر استخدام المراجعة التحليلية الاحصائية على تضييق فجوة التوقعات.

2-3-4 أثر استخدام المراجعة التحليلية الوصفية على تضييق فجوة التوقعات.

2-3-5 أثر استخدام المراجعة التحليلية المقارنة على تضييق فجوة التوقعات.

2-3-1 تمهيد

الاجـراءات التحليليـة هـي اختيـار جـوهري للبيانـات الماليـة وذلـك باسـتخدام أسـاليب وأدوات مختلفـة تبـدأ بـالإجراءات والمقارنـات البسـيطة المتمثلـة بالاستفسـار والمناقشـة واجـراء التحلـيلات البسـيطة والمتطـورة مسـتخدمة أسـاليب احصـائية ورياضـية بهـدف الوصـول الـى ادلـة وقـرائن اثبـات حـول البيانـات والقـوائم الماليـة موضـوع التـدقيق، لـذلك ينـاقش هـذا المبحـث أثر المراجعة التحليلية على فجوة التوقعات في قطاع غزة من خلال المحاور التالية:

2-3-2 المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية:

يجـب علـى المـدقق تصـميم وتطبيـق اجـراءات جوهريـة لتسـتجيب للتقيـيم الخـاص بمخـاطر الأخطـاء الجوهريـة عنـد مسـتوى الاثبـات ومـن الممكـن أن تشـتق الاجـراءات الجوهريـة عنـد مسـتوى الاثبـات مـن اختبـارات التفاصـيل أو مـن الاجـراءات التحليليـة الجوهريـة أو مـن كليهمـا معـاً، والقـرار بشـأن أيـة اجـراءات تـدقيق سـيتم اسـتخدامها لتحقيـق هـدف معـين مبنـى علـى حكـم المـدقق بشـأن الفعاليـة والكفـاءة المتوقعـة لإجـراءات التـدقيق المتـوفرة لتقليـل المخـاطر المقيمـة للأخطـاء الجوهريـة عنـد مسـتوى الاثبـات إلـى مسـتوى مـنخفض بشـكل مقبـول، كمـا يمكـن اسـتخدام المعلومـات التحليليـة المعـدة مـن قبـل المنشـأة بكفـاءة بشـرط أن يكـون المـدقق مقتنعـاً بـأن هـذه المعلومـات قـد تمـت تهيئتهـا بشـكل مناسـب لـذلك عنـد تصـميم وأداء الاجـراءات التحليليـة كـإجراءات جوهريـة فـان المـدقق بحاجـة لتحديـد مـدى ملاءمـة اسـتخدام الاجـراءات التحليليـة الجوهريـة للمعـاملات الماليـة الكبيـرة التـي تميـل لأن تكـون قابلـة للتنبـؤ بهـا علـى مـدى الوقـت وتطبيـق الاجـراءات التحليليـة الجوهريـة مبنـى علـى توقـع وجـود علاقـات بـين البيانـات الماليـة وأنهـا ستسـتمر فـي حالـة عـدم وجـود ظـروف معروفة عكس ذلك (جمعة،2012: 461).

لـذلك عنـد تحديـد مـدى ملاءمـة الاجـراءات التحليليـة الجوهريـة بنـاء علـى التأكيـدات علـى المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

أ- تقيـيم مخـاطر الأخطـاء الجوهريـة: يجـب علـى المـدقق فهـم المنشـأة ورقابتهـا الداخليـة والأهميـة النسـبية واحتمـال وجـود أخطـاء فـي البنـود ذات العلاقـة وطبيعـة الاثبـات

عند تحديد ما اذا كانت الاجراءات التحليلية الجوهرية مناسبة، على سبيل المثال اذا كانت الرقابة على معالجة طلبات المبيعات ضعيفة فإنه يمكن للمدقق أن يعتمد على فحص التفاصيل بشكل أكبر من الاجراءات التحليلية الجوهرية للإثباتات المتعلقة بالذمم المدينة، ومثال اخر عندما تكون أرصدة المخزون مهمة فان المدقق لا يعتمد على الاجراءات التحليلية فقط عند أداء اجراءات التدقيق لإثبات وجودها.

ب- اختبارات التفاصيل الموجه لنفس الاثبات: من الممكن اعتبار الاجراءات التحليلية الجوهرية مناسبة عندما يتم اجراء اختبارات للتفاصيل لنفس الاثبات، على سبيل المثال عند تدقيق تحصيل حسابات الذمم المدينة يمكن للمدقق تطبيق اجراءات تحليلية جوهرية لأعمار حسابات العملاء الى جانب اختبارات تفاصيل المقبوضات النقدية اللاحقة (جمعة، 2012: 462).

هذا ويجب على المدقق كما تشير الفقرة 12 من المعيار الدولي رقم 520 اذا اعتمد في أدائه على الاجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أن يأخذ في عين الاعتبار العديد من العوامل (جمعة،2009: 259)

أ- أهداف إجراءات التدقيق التحليلي ومدى الاعتماد على نتائجه.

ب-طبيعة الوحدة ودرجة لا مركزية المعلومات على سبيل المثال الاجراءات التحليلية ربما تكون أكثر فعالية اذا تم تطبيقها على البيانات المالية في عمليات اقسام معينة، او البيانات المالية لمجموعة مختلفة من الاقسام في الوحدة بدلا من البيانات المالية للوحدة ككل.

ت- المعلومات المالية وغير المالية المتاحة (الموازنات- التوقعات – عدد الوحدات المنتجة أو المباعة).

ث-الاعتماد على المعلومات المتاحة.

ج- ملاءمة المعلومات المتاحة.

ح- مصدر المعلومات المتاحة على سبيل المثال المعلومات من المصادر الخارجية المستقلة عن الوحدة عادة يمكن الاعتماد عليها عن المعلومات من المصادر الداخلية.

خ- امكانية مقارنة المعلومات المتاحة على سبيل المثال البيانات الصناعية العامة ربما تحتاج إلى إضافة لكي تكون صالحة للمقارنة بوحدة تنتج وتبيع منتجات متخصصة.

د- المعلومات المكتسبة أثناء التدقيقات السابقة بالإضافة الى فهم المدقق لفعالية نظم الرقابة الداخلية والمحاسبية، وأنواع المشكلات في الفترات السابقة تساعده في وضوح التعديلات المحاسبية.

كما يجب على مدقق الحسابات الاخذ بعين الاعتبار عند تطبيق الاجراءات الجوهرية ما يلي: (المطارنة،2010: 224)

أ- طبيعة الاجراءات الجوهرية كاستخدام اختبارات موجهة الى أطراف مستقلة من خارج المنشأة بدلاً من الأطراف داخل المنشأة.

ب- توقيت الاجراءات الجوهرية، القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلاً من اجراءها في موعد مبكر.

ت- مدى الاجراءات الجوهرية، كاستعمال عينة بحجم أكبر.

لذلك يجب ان يكون المحاسب القانوني على وعي وادراك كامل بشأن تطبيق الاجراءات الجوهرية وتوقيتها وكيفية استخدامها، حتى يمكنه تقييم المخاطر المكتشفة سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، وهذا يكون واضحاً في فقرة الرأي في تقريره النهائي، مما يعزز الثقة بين المحاسب القانوني ومستخدمي القوائم المالية مما يعمل على تضييق فجوة التوقعات.

2-3-3 المراجعة التحليلية الاحصائية:

يعد استخدام الأساليب الاحصائية أمراً مرغوباً حيث أصبح استخدامها أكثر مناسبة، ويستخدم معظم المراجعين برامج الحاسب الالكتروني لإجراء العمليات الحسابية في الاجراءات التحليلية الاحصائية وغير الاحصائية بشكل أيسر، فيمكن تطبيق العديد من الأساليب الاحصائية التي يمكن أن تساعد في تفسير البيانات في الاجراءات التحليلية، وتتمثل مزايا هذه الأساليب في أنها توفر امكانية اجراء عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية، ويعد تحليل الانحدار أكثر الأساليب الاحصائية استخداما في الاجراءات التحليلية ويتم استخدام تحليل الانحدار في تقييم مدى منطقية الرصيد المسجل بالدفاتر من خلال علاقة هذا الرصيد مع معلومات أخرى مناسبة مثلاً أن يستنتج المدقق وجود علاقة مناسبة بين مصاريف البيع واجمالي المبيعات وأيضاً بين مصاريف البيع في العام الحالي وكل من مصاريف البيع في العام السابق وعدد رجال البيع، ويقوم المدقق باستخدام تحليل الانحدار ليحدد على نحو احصائي القيمة المتوقعة لمصاريف البيع ومقارنتها بالقيمة المسجلة ويمكن التعرف بالتفصيل على استخدامات تحليل الانحدار وبعض الطرق الاحصائية الأخرى في الاجراءات التحليلية بالرجوع إلى المراجع التي تتعامل مع الموضوعات الاحصائية المتقدمة واستخداماتها في المراجعة مثل أساليب المعاينة الإحصائية (Randal,et.all, 2012:200).

ومن الاساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل ما يلي:

1- تحليل الانحدار البسيط: وهو الأسلوب الذي يزود المحاسب القانوني بمعادلة رياضية خطية (س) من الدرجة الأولى (y=a+bx) وتربط بين متغيرين، والانحدار يفيد بقيمة أحد المتغيرين ومن خلاله نستطيع التنبؤ بقيمة المتغير الآخر وهو من أفضل الأساليب الاحصائية استخداماً في الاجراءات التحليلية.
2- أسلوب الارتباط: وهو التعامل مع متغيرين في نفس الوقت لنجد مقدار الارتباط بينهما.
3- الجداول التكرارية والمتوسطات الحسابية والوسيط مهمة في تحديد حجم العينة المناسبة وأيضاً في تحديد العلاقات بين هذه الحسابات(الذنيبات، 2010: 154).

كما أضاف (الكبيسي،2008: 10) بعض الأساليب الاحصائية والتي منها:

4- تحليل الانحدار المتعدد: وهو يعني بإيجاد علاقة بين عدة حسابات من جهة (متغيرات مستقلة) وحساب آخر (متغير تابع) للاستدلال بالمتغيرات المستقلة في ايجاد قيمة المتغير التابع للتحقق من صحة أو للتنبؤ برصيده.

5- تحليل السلاسل الزمنية: وهي عبارة عن مجموعة من البيانات المتعلقة بفترات زمنية معينة عادة على فترات متساوية ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية مثل الاتجاه بفترات طويلة الأجل، التغيرات الموسمية، التغيرات العشوائية.

6- نموذج التخطيط المالي: طبقاً لهذا النموذج يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية باعتبارها المتغير الرئيس المستقل حيث يستخدم التنبؤ ببقية البنود وبعد انتهاء كافة التنبؤات يتم اعداد قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية ومقارنتها مع القوائم المالية الفعلية لتحديد مدى معقولية الظاهرة في هذه القوائم.

7- التدفق النقدي: ويختلف هذا النموذج عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية، وكذلك لا يسعى الى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها، بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي أما القيم الحقيقية للعناصر المصروفات والايرادات غير العادية والاصول القابضة والقروض طويلة الأجل لا يتم التنبؤ بها، لذلك تعد قوائم مالية تقديرية للدخل المركزي المالي.

ومن وجهة نظر الباحثة فإنها ترى أن هذه المؤشرات والدلالات الاحصائية تكون دقيقة ومحددة، وتفرق بين أنواع الأخطاء المكتشفة سواء كان تلاعب أو غش أو أخطاء بالسهو، كما تسمح الأساليب الاحصائية بالتركيز على الأخطاء المشكوك فيها لكي يتم معالجتها بالشكل الصحيح وهذا كله يكون واضحاً في تقرير مدقق الحسابات النهائي مما يعزز ذلك ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير مدقق الحسابات مما يساعد في تضييق فجوة التوقعات.

2-3-4 المراجعة التحليلية الوصفية:

وفقاً لهذه الاجراءات يستخدم المدقق نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الاثبات التي حصل عليها، وتشمل هذه الاجراءات (الكبيسي،2008: 8):

1. الاستفسار: عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة الى شخص لديه معلومات حول طبيعة عمل المنشأة تشمل النواحي المالية والمحاسبية والتدقيقية.
2. التوقعات من نتائج التدقيق السابقة: كالأخطاء التي اكتشفت في عملية التدقيق السابقة ومقابلة المدقق السابق وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية التدقيق الحالية.
3. مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية): كالاطلاع على الكتب العلمية وأدلة المحاسبة والتدقيق الدولية، وعلى قوانين وتشريعات الحكومة وأية تشريعات أخرى لها تأثير على عمل المنشأة والتقارير السنوية، وما صدر من السوق المالي عن المنشأة موضوع التدقيق والمنشآت المماثلة لها.
4. مراجعة المعلومات الداخلية(غير الكمية): كمراجعة النظام الداخلي للمنشأة وعقد التأسيس وكذلك مراجعة محاضر جلسات مجلس الادارة ووقائع اجتماع الهيئة العامة والاطلاع على ملفات الموظفين وملفات المراسلات بالإضافة الى سجلات الإنتاج، والتعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها، وعلى العقود المهمة والتي يكون لها تأثير على عملية التدقيق مثل اتفاقيات القروض والعقود طويلة الاجل.

2-3-5 المراجعة التحليلية المقارنة:

تعتمد المراجعة التحليلية المقارنة على مقارنة بيانات العميل مع النشاط الذي يعمل فيه حيث يسهم هذا النوع من الاجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة المراد التدقيق عليها وذلك من خلال مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة المراد التدقيق عليها مع البيانات التي تمثل اجمالي النشاط للجهات الاخرى التي تزاول نفس النشاط الذي

تعمل فيه الجهة، حيث أن هذه المقارنة تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي وتساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة المراد التدقيق عليها.

كما تعتمد المراجعة التحليلية المقارنة على مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة، حيث يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة المراد التدقيق عليها للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية لهذه الجهة للسنة المالية الجارية فاذا لاحظ ارتفاعاً او انخفاضاً في أحد هذه النسب والمؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي الى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته ومن ثم يحدد أدلة الاثبات التي يجب عليه أن يجمعهما للتأكد من تلك الاحتمالات وتتنوع الاجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها في فترة سابقة أو فترات سابقة (العبدلي،2011:38).

وترى الباحثة أن المراجعة التحليلية المقارنة تمكن المحاسب القانوني من إجراء مقارنات بين البيانات الحالية والبيانات السابقة، بناء عليها أي تغير في حساب معين سواء كان تغير كبير أو قليل يكون مثيراً للانتباه مما يتطلب من المحاسب القانوني إعادة النظر في ذلك الحساب وذلك بالتدقيق أكثر مع توسيع حجم العينة، وحسب النتيجة التي يتوصل إليها المحاسب القانوني من التدقيق في ذلك الحساب اذا كانت حقيقة التغير فيه ناتجة عن غش أو اختلاس يجب أن يكون واضحاً ذلك في تقريره النهائي المقدم لمستخدمي القوائم المالية مما يعزز ذلك الثقة بين المجتمع المالي والمحاسبين القانونيين.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1 المقدمة

3-2 منهج الدراسة

3-3 مجتمع وعينة الدراسة

3-4 صدق وثبات الاستبانة

3-5 المعالجات الإحصائية

3-1 المقدمة

يعتبر منهج البحث واجراءاته محوراً رئيساً 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 أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقق الدراسة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تصميم أداة الدراسة وتقنيتها، والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة وينتهي الفصل بالمعالجات الاحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج وفيما يلي وصف لهذه الاجراءات.

3-2 منهج الدراسة:

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتم اتباعها ، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية، وحيث أن الباحثة تعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال اطلاعها على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث "**دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة**"، والذي يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث إن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، فإن الباحثة ستعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنها ستستخدم أسلوب المسح الشامل، وستستخدم الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

طرق جمع البيانات:

تم الاعتماد على نوعين من البيانات:

1- البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2- البيانات الثانوية:

تم مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة، وأية مراجع تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، واللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة.

3-3 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أشخاص يعملون في مهنة التدقيق في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة والبالغ عددها 66 مكتب بناء على إحصائية من نقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وتم استخدام المسح الشامل لتحديد عينة الدراسة لتشمل كافة أفراد المجتمع. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة بحيث تم توزيع استبانتان على بعض المكاتب بمعدل 95 استبانة، وتم استرداد 90 استبانة، أي بنسبة استرداد 94.7% ، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد 3 استبانات نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 87 استبانة.

عينة الدراسة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	الاستبانات الخاضعة للدراسة
66 مكتب بواقع (1أو2) استبانة لكل مكتب	95	90	87

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

أولاً: البيانات الشخصية والوظيفية:

1. الجنس:

يبين جدول رقم (1) أن 75.2% من عينة الدراسة من "الذكور"، و 21.8% من عينة الدراسة من "الإناث"، وهذا يعني أن معظم المدققين من الذكور وان نسبة الإناث21.8% وذلك يوضح قلة توجه الإناث لمهنة التدقيق، بالرغم من أن النسبة جيدة، وتتوقع الباحثة أنه في المستقبل سيكون هناك توجه أكبر من الإناث.

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	68	78.2
أنثى	19	21.8
المجموع	**87**	**100.0**

2. العمر:

يبين جدول رقم (2) أن 42.5% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "أقل من 30 سنة"، و 32.2% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "30- أقل من 40 سنة"، و11.5% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "40- أقل من 50 سنة"، و13.8% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "50 سنة فأكثر"، وهذا يعني ان الفئة العمرية السائدة في

عينة الدراسة هم أقل من 30 سنة، ولكن لا يمكن تفسير ذلك أن أفراد العينة لا تتوافر لديهم الخبرة الكافية في مجال التدقيق وذلك لأن 40% من مجتمع الدراسة سنوات الخبرة لديهم 10 سنوات فأكثر كما هو موضح في جدول رقم 6 وهذا بحد ذاته مؤشر واضح بأن أفراد العينة لديهم المام جيد بمهنة التدقيق.

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	37	42.5
30- أقل من 40 سنة	28	32.2
40- أقل من 50 سنة	10	11.5
50 سنة فأكثر	12	13.8
المجموع	**87**	**100.0**

3.المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (3) أن 2.3% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دبلوم متوسط"، و73.6% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و20.7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير"، و3.4% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دكتوراه"، ويتضح من هذه النتائج أن شهادات الدراسات العليا تبلغ حوالي 23% وذلك بسبب اعتماد مهنة التدقيق بالدرجة الأساسية على الخبرة العلمية وليس الشهادات الأكاديمية، حيث ينتقل المدقق من مستوى إلى مستوى آخر بناء على خبرته وطول المدة التي يقضيها في مهنة التدقيق.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم متوسط	2	2.3
بكالوريوس	64	73.6
ماجستير	18	20.7
دكتوراه	3	3.4
المجموع	**87**	**100.0**

4.التخصص:

يبين جدول رقم (4) أن 82.8% من عينة الدراسة تخصصهم "محاسبة"، و5.7% من عينة الدراسة تخصصهم "علوم مالية ومصرفية"، و5.7% من عينة الدراسة تخصصهم "إدارة أعمال"، و5.7% من عينة الدراسة تخصصهم "تخصصات أخرى"، ويتضح من هذه النتائج أن النسبة الكبرى من العينة تخصصهم العلمي محاسبة، وهذا يعني وجود نسبة جيدة من ذوي التخصص الذي يعتمد عليهم في مجال التدقيق في قطاع غزة.

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	72	82.8
علوم مالية ومصرفية	5	5.7
إدارة أعمال	5	5.8
أخرى	5	5.7
المجموع	**87**	**100.0**

5. المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (5) أن 16.1% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "مالك في مكتب تدقيق"، و8.0% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "شريك في مكتب تدقيق"، و51.7% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "محاسب قانوني"، و24.1% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "أخرى"، ويتضح من هذه النتائج أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة جيدة بمهنة التدقيق.

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مالك في مكتب تدقيق	14	16.1
شريك في مكتب تدقيق	7	8.1
محاسب قانوني	45	51.7
أخرى	21	24.1
المجموع	**87**	**100.0**

6.عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

يبين جدول رقم (6) أن 36.8 % من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "أقل من 6 سنوات"، و23.0% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "من 6- اقل من 10 سنوات"، و21.8% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "من 10- أقل من 15 سنة"، و18.4% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق "أكثر من 15 سنة"، ويتضح من الجدول السابق أن هناك عدد جيد من ذوي الخبرة الذين يعتمد عليهم في التدقيق، حيث إن 40% منهم خبرتهم 10 سنوات فأكثر.

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 6 سنوات	32	36.8
من 6- اقل من 10 سنوات	20	23.0
من 10- اقل من 15سنة	19	21.8
أكثر من 15 سنة	16	18.4
المجموع	**87**	**100.0**

7- عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق:

يبين جدول رقم (7) أن 43.7% من عينة الدراسة تراوح عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق "من 1 حتى 4 دورة"، و21.8% من عينة الدراسة تراوح عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق "من 5 حتى 8 دورات"، و24.1% من عينة الدراسة تراوح عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق "أكثر من 8 دورات"، و10.3% من عينة الدراسة تراوح لم يلتحقوا بأي دورة، يتضح من النتائج السابقة أن 43.7% من أفراد العينة التحقوا بأقل من 4 دورات، و10.3% لم يلتحقوا بدورات، وهذا لا يكفي للحصول على الخبرة الكافية في مجال التدقيق، والمطلوب العمل على تحفيز العاملين على فهم التدقيق من خلال حثهم على الالتحاق بالمزيد من الدورات المتخصصة.

جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق

عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
من 1 حتى 4 دورة	38	43.7
من 5 حتى 8 دورات	19	21.8

أكثر من 8 دورات	21	24.2
لم التحق بدورات	9	10.3
المجموع	**87**	**100.0**

8- الشهادة المهنية:

يبين جدول رقم (8) أن 7.5% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة مهنية "CPA الأمريكية"، و 32.5% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة مهنية "ACPA المحاسب القانوني العربي"، و37.5% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة مهنية "PCPA مدقق حسابات فلسطيني"، و22.5% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة مهنية "شهادات أخرى"، ويتضح من هذه النتائج تنوع الشهادات المهنية للمبحوثين مما يعزز الاجابات ويضفي عليها المصداقية، ونلاحظ أن معظم أفراد العينة حصلوا على شهادة مدقق حسابات فلسطيني.

جدول رقم (8)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
CPA الأمريكية	6	7.5
ACPAالمحاسب القانوني العربي	26	32.5
ACCA،CA بريطانية	0	0.0
PCPA مدقق حسابات فلسطيني	30	37.5
أخرى	18	22.5
المجموع	**80**	**100.0**

أداة الدراسة:

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

1. القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة ويتكون من 8 فقرات.

2. القسم الثاني: يتضمن أسئلة تختص بدور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

- **المحـــور الأول:** يناقش دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات، ويتكون من 9 فقرات.
- **المحـور الثـاني:** يناقش دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات، ويتكون من 9 فقرات.
- **المحـــور الثالـــث:** يناقش دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات، ويتكون من 8 فقرات.
- **المحـــور الرابـــع:** يناقش دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات، ويتكون من 11 فقرة.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة حسب مقياس ليكرت كما هو موضح في جدول رقم (9).

جدول رقم(9)

مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

3-4 صدق وثبات الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995: 429)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون 2001، 179)، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

❖ **صدق فقرات الاستبيان:** تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1) الصدق الظاهري للأداة (صدق الاستبانة):

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعة الإسلامية، وجامعة الأقصى متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلبت الباحثة من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين، إلى جانب مقياس ليكرت المستخدم في الاستبانة. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قامت الباحثة بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

1. **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:**

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي.

الصدق الداخلي لفقرات المجال الأول: (دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات).

يبين جدول رقم (10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المجال الأول** (دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة

الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات **المجال الأول** صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المجال الأول: (دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات)

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعمل المحاسب القانوني على تصميم إجراءات جوهرية لغرض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	0.565	0.001
2	يقوم المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات الجوهرية في الوقت المناسب لغرض استخدامه لتقييم المخاطر بكفاءة.	0.422	0.020
3	يضع المحاسب القانوني الاجراءات التحليلية الجوهرية للمعاملات المالية الكبيرة.	0.838	0.000
4	يتوافر لدى المحاسب القانوني الإلمام الكافي بالمتطلبات التشريعية للعميل مما يمكنه من تقديم حلول مقترحة للمسائل القانونية.	0.822	0.000
5	يتوافر لدى المحاسب القانوني الدراية الكافية بأنشطة العميل.	0.913	0.000
6	يقوم المحاسب القانوني بمعالجة الأمور غير العادية مما يؤدي إلى تحقيق مصداقية القوائم المالية.	0.927	0.000
7	يتوافر لدى المحاسب القانوني الإلمام الكافي بخصائص عمل العميل مما يمكنه من كشف الأخطاء ومعالجتها.	0.847	0.000
8	يقوم المحاسب القانوني بالتأكد من صحة الإجابات التي يحصل عليها في جميع مراحل التدقيق بغرض تصحيح كثير من المعلومات.	0.857	0.000
9	يَمّكن الإلمام بتقييم واهتلاك الأصول الثابتة المحاسب القانوني من تعزيز مبدأ الإفصاح.	0.907	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المجال الثاني:(دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات).

يبين جدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المجال الثاني:** (دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المجال الثاني: (دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات)

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يستخدم المحاسب القانوني النسب في التحليل ويقارنها مع ما يماثلها في الفترات السابقة.	0.814	0.000
2	يقوم المحاسب القانوني بالمقارنة بين نسب الشركة ونسب الصناعة مما يمكنه من اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها.	0.722	0.000
3	يكتشف المحاسب القانوني الأخطاء والتلاعب بمقارنة قيمة العنصر مع قيمته الدفترية.	0.517	0.003
4	يقوم المحاسب القانوني بحساب نسبة مجمل الربح للمبيعات مما يمكنه من كشف التلاعب.	0.909	0.000
5	يحلل المحاسب القانوني نسب السيولة والمديونية والتدفقات النقدية مما يساعده على الارتقاء بجودة التدقيق.	0.686	0.000
6	يقوم المحاسب القانوني بالتحري عن قيم البنود غير العادية مما يساعده في معالجة نقاط الضعف والقصور الموجودة.	0.632	0.000
7	يستخدم المحاسب القانوني النسب المالية لمعرفة العلاقة بين الحسابات بدلالة بعضها البعض مما يساعده على اكتشاف الأرقام غير المألوفة ذات التأثير السلبي على القوائم المالية.	0.653	0.000
8	يستخدم المحاسب القانوني النسب المالية مما يساعده في كشف مواطن الضعف والأخطاء المرتكبة ذات التأثير السلبي على مصداقية القوائم المالية.	0.861	0.000
9	يستخدم المحاسب القانوني التحليل النسبي مما يمكنه من مقارنة البيانات المالية	0.663	0.000

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	للمنشآت ذات الأحجام المختلفة على كشف الأخطاء ومعالجتها.		

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361.

الصدق الداخلي لفقرات المجال الثالث: (دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات).

يبين جدول رقم (12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث: (دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12) الصدق الداخلي لفقرات المجال الثالث: (دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات)

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يستخدم المحاسب القانوني العلاقة بين حسابين للتنبؤ برصيد حساب بدليل الحساب الآخر على معرفة قيمة ذلك الحساب.	0.842	0.000
2	يستدل المحاسب القانوني بقيمة مجموعة من الحسابات على قيمة حساب آخر على التأكد من صحة الحساب.	0.463	0.010
3	يستخدم المحاسب القانوني نموذج التخطيط كالمبيعات الفعلية الشهرية الدالة على تحديد تكلفة المبيعات في تحديد الإيراد الصافي الحقيقي.	0.603	0.000
4	يستخدم المحاسب القانوني تحليل الاتجاه خلال الفترات المتعاقبة على اكتشاف نقاط الضعف.	0.643	0.000
5	يستخدم المحاسب القانوني رصيد المبيعات الشهرية الفعلية في التنبؤ برصيد إجمالي المدينين على التثبت من حقيقة المركز المالي للشركة.	0.925	0.000
6	يقوم المحاسب القانوني بتحليل السلاسل الزمنية مما يساهم في معالجة الخلل المكتشف.	0.969	0.000
7	تَمّكن دراسة الارتباط بين العناصر من خلال متغيرين مستقل وتابع المحاسب القانوني من التنبؤ بقيمة المتغير التابع وتتحقق له نتيجة	0.956	0.000

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	سليمة يبنى عليها تقديراته.		
8	يؤدي تحديد انحراف القيم الحقيقية المقدرة إلى تحديد الأخطاء وكشف التلاعب.	0.887	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المجال الرابع: (دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات).

يبين جدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع: (دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المجال الرابع: (دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات).

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يوجه المحاسب القانوني الاستفسارات إلى أفراد داخل المنشأة مما يساعده في اكتشاف الحقائق.	0.751	0.000
2	يستعين المحاسب القانوني الحالي بالمحاسب القانوني السابق مما يمكنه من كشف الكثير من الأمور.	0.797	0.000
3	يطلع المحاسب القانوني على النظام الداخلي للشركة أو العميل ليحدد مدى التزام الإدارة المالية بها.	0.871	0.000
4	يطلع المحاسب القانوني على سياسة تسويق منتجات العميل ليكتشف نقاط الضعف وبالتالي زيادة مستوى مصداقية قوائمه المالية.	0.873	0.000
5	يطلع المحاسب القانوني على السياسات العامة في تقييم الأصول الثابتة مما يساعده في الكشف عن صحة التقييم مما	0.822	0.000

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	يعكس أثراً إيجابياً على القوائم المالية.		
6	يطلع المحاسب القانوني على التشريعات ذات العلاقة يساعده في كشف مخالفات العميل.	0.773	0.000
7	يطلع المحاسب القانوني على المعايير الدولية المهنية ذات العلاقة ويلم بها مما يؤدي إلى تحسين عملية التدقيق.	0.817	0.000
8	يطلع المحاسب القانوني على أوراق عمل التدقيق للسنة السابقة مما يساعده في معرفة الحالات غير المألوفة التي تؤثر على القوائم المالية.	0.910	0.000
9	تسهم نتائج المراجعة السابقة في تحديد الجوانب التي يمكن أن تتسبب في مشكلات عملية المراجعة.	0.439	0.015
10	يفهم المحاسب القانوني طبيعة عمل الشركة مما يساعده في اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها.	0.768	0.000
11	يطلع المحاسب القانوني على محاضر جلسات مجلس الإدارة مما يزيد من معرفته وقدرته على أداء المهمة المنوطة به بكفاءة.	0.747	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

❖ صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يبين جدول رقم (14) أن معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361.

جدول رقم (14)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المجال	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات.	0.729	0.000

الثاني	دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات.	0.519	0.003
الثالث	دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات.	0.529	0.003
الرابع	دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات.	0.646	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361.

ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات (العساف، 1995: 430). وقد أجرت الباحثة خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (15) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.8603 وهو أكبر من 0.70 مما يطمئن على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (15)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	عنوان المحور	التجزئة النصفية			
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
الأول	دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات.	9	0.8015	0.8898	0.0000
الثاني	دور المراجعة التحليلية المقارنة في تضييق فجوة	9	0.7354	0.8475	0.0000

	التوقعات.				
الثالث	دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات.	8	0.7056	0.8274	0.0000
الرابع	دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات.	11	0.8275	0.9056	0.0000
	جميع المحاور	**37**	**0.7396**	**0.8603**	**0.0000**

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين جدول رقم (16) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.8914 وهو أكبر من 0.70 مما يطمئن الباحثة على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (16)

معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المجال	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات	9	0.8475
الثاني	دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات.	9	0.8607
الثالث	دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات.	8	0.8472
الرابع	دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات.	11	0.9235
الخامس	**جميع المحاور**	**37**	**0.8914**

3-5 المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for

Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي لدرجة الاستخدام (1 قليلة جداً، 2 قليلة، 3 متوسطة، 4 كبيرة، 5 كبيرة جداً)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى(5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (5/4=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (17) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (17) مقياس الإجابات

تجزئة فترات المتوسط الحسابي	**1.80-1**	**2.60-1.80**	**3.40-2.60**	**4.20-3.40**	**5.0-4.20**
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	متوسط	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسة التي تتضمنها أداة الدراسة.

3- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي(كشك، 1996، 89) علما بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين

المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها).

5- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

6- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

7- معادلة سبيرمان براون للثبات.

8- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)

9- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

10-اختبار t للفروق بين متوسطي عينتين مستقلتين.

11-تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

4-1 اختبار التوزيع الطبيعي

4-2 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

4-1 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

تم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (18) نتائج الاختبار حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (18)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المجال	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات.	9	1.156	0.142
الثاني	دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات.	9	0.972	0.060
الثالث	دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات.	8	1.160	0.136
الرابع	دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات.	11	0.978	0.141
	جميع المحاور	**37**	**0.990**	**0.755**

4-2 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -1.99(أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05

والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة متوسطة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05.

الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد تأثير إيجابي لدور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ **وينبثق عنها مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:**

1. **الفرضية الأولى: يوجد تأثير إيجابي للمراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة** $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المجال الأول (دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات) وفيما يلي أعلى وأدنى فقرتين حسب الوزن النسبي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "83.22%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " المحاسب القانوني يقوم بالتأكد من صحة الإجابات التي يحصل عليها في جميع مراحل التدقيق بغرض تصحيح كثير من المعلومات".
2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "81.8%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يضع الإجراءات التحليلية الجوهرية للمعاملات المالية الكبيرة".
3. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "79.54%" والقيمة الاحتمالية تساوي"0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتوافر لدى المحاسب القانوني الإلمام الكافي بالمتطلبات التشريعية للعميل مما يمكنه من تقديم حلول مقترحة للمسائل القانونية".
4. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "79.08%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يقوم بمعالجة الأمور غير العادية مما يؤدي إلى تحقيق مصداقية القوائم المالية".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول (دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات) تساوي 4.05، والوزن النسبي يساوي 80.92% وهي أكبر

من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 20.543 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 والانحراف المعياري 0.475 ، مما يدل على وجود تأثير ايجابي وبدرجة كبيرة جداً للمراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

وبناء على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بوجود تأثير ايجابي للمراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (زباينة، وأبو ميالة، 2012) في أن المدقق الذي تتوافر لديه المعرفة عن العميل ويقوم بتدقيق منشأته في فترات سابقة يستطيع من خلال تنفيذ الاجراءات التحليلية الجوهرية أن يضع يده على الأحداث المهمة.

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المجال الأول:- دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يعمل المحاسب القانوني على تصميم إجراءات جوهرية لغرض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	4.07	0.695	81.38	14.338	0.000
2	يقوم المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات الجوهرية في الوقت المناسب لغرض استخدامه في تقييم المخاطر بكفاءة.	3.98	0.715	79.54	12.747	0.000
3	يضع المحاسب القانوني الإجراءات التحليلية الجوهرية للمعاملات المالية الكبيرة.	4.09	0.757	81.84	13.457	0.000
4	يتوافر لدى المحاسب القانوني الإلمام الكافي بالمتطلبات التشريعية للعميل مما يمكنه من تقديم حلول مقترحة للمسائل القانونية.	3.98	0.747	79.54	12.204	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
5	يتوافر لدى المحاسب القانوني الدراية الكافية بأنشطة العميل.	4.08	0.669	81.61	15.075	0.000
6	يقوم المحاسب القانوني بمعالجة الأمور غير العادية مما يؤدي إلى تحقيق مصداقية القوائم المالية.	3.95	0.761	79.08	11.692	0.000
7	يتوافر لدى المحاسب القانوني الإلمام الكافي بخصائص عمل العميل مما يمكنه من كشف الأخطاء ومعالجتها.	4.05	0.806	80.92	12.110	0.000
8	يقوم المحاسب القانوني بالتأكد من صحة الإجابات التي يحصل عليها في جميع مراحل التدقيق بغرض تصحيح كثير من المعلومات.	4.16	0.713	83.22	15.182	0.000
9	يَمّكن الإلمام بتقييم واهتلاك الأصول الثابتة المحاسب القانوني من تعزيز مبدأ الإفصاح.	4.06	0.812	81.15	12.146	0.000
	جميع العبارات	**4.05**	**0.475**	**80.92**	**20.543**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "86" تساوي 1.99.

الفرضية الثانية: يوجد تأثير إيجابي للمراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المجال الثاني (دور المراجعة التحليلية المقارنة في تضييق فجوة التوقعات)، وفيما يلي أعلى وأدنى فقرتين حسب الوزن النسبي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "81.61%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يستخدم النسب في التحليل ويقارنها مع ما يماثلها في الفترات السابقة".

2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "81.3%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يكتشف الأخطاء والتلاعب بمقارنة قيمة العنصر مع قيمته الدفترية".
3. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "77.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي"0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يستخدم التحليل النسبي مما يمكنه من مقارنة البيانات المالية للمنشآت ذات الأحجام المختلفة على كشف الأخطاء ومعالجتها".
4. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "77.47%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يقوم بالمقارنة بين نسب الشركة ونسب الصناعة مما يمكنه من اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني (دور المراجعة التحليلية المقارنة في تضييق فجوة التوقعات) تساوي4.01، والوزن النسبي يساوي 80.18% وهي أقل من الوزن النسبي المتوسط "6%" وقيمة t المحسوبة تساوي 19.585 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 والانحراف المعياري 0.481 مما يدل على وجود تأثير ايجابي بدرجة كبيرة للمراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

بناء على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بوجود تأثير ايجابي للمراجعة التحليلية المقارنة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (أبو شرخ، 2012) التي تشير أن مكاتب التدقيق في قطاع غزة تستخدم المراجعة التحليلية المقارنة لتمكين المدقق من عقد المقارنات المطلوبة.

جدول رقم (20)

تحليل فقرات المجال الثاني:- دور المراجعة التحليلية المقارنة في تضييق فجوة التوقعات

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يستخدم المحاسب القانوني النسب في التحليل ويقارنها مع ما يماثلها في الفترات السابقة.	4.08	0.750	81.61	13.429	0.000
2	يقوم المحاسب القانوني بالمقارنة بين نسب الشركة ونسب الصناعة مما يمكنه من اكتشاف	3.87	0.833	77.47	9.787	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	نقاط الضعف ومعالجتها.					
3	يكتشف المحاسب القانوني الأخطاء والتلاعب بمقارنة قيمة العنصر مع قيمته الدفترية.	4.07	0.744	81.38	13.404	0.000
4	يقوم المحاسب القانوني بحساب نسبة مجمل الربح للمبيعات مما يمكنه من كشف التلاعب.	4.07	0.625	81.38	15.955	0.000
5	يحلل المحاسب القانوني نسب السيولة والمديونية والتدفقات النقدية مما يساعده على الارتقاء بجودة التدقيق.	4.05	0.746	80.92	13.084	0.000
6	يقوم المحاسب القانوني بالتحري عن قيم البنود غير العادية مما يساعده في معالجة نقاط الضعف والقصور الموجودة.	4.00	0.699	80.00	13.347	0.000
7	يستخدم المحاسب القانوني النسب المالية لمعرفة العلاقة بين الحسابات بدلالة بعضها البعض مما يساعده على اكتشاف الأرقام غير المألوفة ذات التأثير السلبي على القوائم المالية.	3.99	0.690	79.77	13.355	0.000
8	يستخدم المحاسب القانوني النسب المالية مما يساعده في كشف مواطن الضعف والأخطاء المرتكبة ذات التأثير السلبي على مصداقية القوائم المالية.	4.06	0.705	81.15	13.996	0.000
9	يستخدم المحاسب القانوني التحليل النسبي مما يمكنه من مقارنة البيانات المالية للمنشآت ذات الأحجام المختلفة على كشف الأخطاء ومعالجتها.	3.90	0.763	77.93	10.960	0.000
	جميع العبارات	**4.01**	**0.481**	**80.18**	**19.585**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "86" تساوي 1.99.

الفرضية الثالثة: يوجد تأثير ايجابي للمراجعة التحليلية الإحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المجال الثالث (دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات)، وفيما يلي أعلى وأدنى فقرتين حسب الوزن النسبي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "79.31%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " تحديد انحراف القيم الحقيقية المقدرة يؤدي إلى تحديد الأخطاء وكشف التلاعب".
2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "79.08%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يستخدم نموذج التخطيط كالمبيعات الفعلية الشهرية الدالة على تحديد تكلفة المبيعات في تحديد الإيراد الصافي الحقيقي ".
3. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "76.09%" والقيمة الاحتمالية تساوي"0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يستدل بقيمة مجموعة من الحسابات على قيمة حساب آخر على التأكد من صحة الحساب".
4. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "72.87%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يقوم بتحليل السلاسل الزمنية مما يساهم في معالجة الخلل المكتشف".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث (دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات) تساوي 3.86، والوزن النسبي يساوي 77.24% وهي أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 13.649 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، والانحراف المعياري 0.589، مما يدل على وجود تأثير إيجابي بدرجة كبيرة جداً للمراجعة التحليلية الإحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

وبنـاء علـى مـا سـبق تـم قبـول الفرضـية الثالثـة القائلـة بوجـود دور للمراجعـة التحليليـة الاحصائية في تضييق فجوة التوقعات بقطاع غزة، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (العبدلي،2011) في أن المراجعة التحليلية تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشكلات المحتملة.

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المجال الثالث: دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يستخدم المحاسب القانوني العلاقة بين حسابين للتنبؤ برصيد حساب بدليل الحساب الآخر على معرفة قيمة ذلك الحساب.	3.89	0.784	77.70	10.531	0.000
2	يستدل المحاسب القانوني بقيمة مجموعة من الحسابات على قيمة حساب آخر على التأكد من صحة الحساب.	3.80	0.887	76.09	8.460	0.000
3	يستخدم المحاسب القانوني نموذج التخطيط كالمبيعات الفعلية الشهرية الدالة على تحديد تكلفة المبيعات في تحديد الإيراد الصافي الحقيقي.	3.95	0.820	79.08	10.853	0.000
4	يستخدم المحاسب القانوني تحليل الاتجاه خلال الفترات المتعاقبة على اكتشاف نقاط الضعف.	3.92	0.810	78.39	10.588	0.000
5	يستخدم المحاسب القانوني رصيد المبيعات الشهرية الفعلية في التنبؤ برصيد إجمالي المدينين على التثبت من حقيقة المركز المالي للشركة.	3.90	0.863	77.93	9.689	0.000
6	يقوم المحاسب القانوني بتحليل السلاسل الزمنية مما يساهم في معالجة الخلل المكتشف.	3.64	0.952	72.87	6.306	0.000
7	تَمّكن دراسة الارتباط بين العناصر من خلال متغيرين مستقل وتابع المحاسب القانوني من التنبؤ بقيمة المتغير التابع وتتحقق له نتيجة سليمة يبنى	3.83	0.795	76.55	9.704	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	عليها تقديراته.					
8	يؤدي تحديد انحراف القيم الحقيقية المقدرة إلى تحديد الأخطاء وكشف التلاعب.	3.97	0.754	79.31	11.943	0.000
	جميع العبارات	**3.86**	**0.589**	**77.24**	**13.649**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "86" تساوي 1.99.

الفرضية الرابعة: يوجد تأثير ايجابي للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المجال الرابع (دور المراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة)، وفيما يلي أعلى وأدنى فقرتين حسب الوزن النسبي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "82.30%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يطلع على النظام الداخلي للشركة أو العميل ليحدد مدى التزام الإدارة المالية بها".
2. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "82.30%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يفهم طبيعة عمل الشركة مما يساعده في اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها".
3. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "77.47%" والقيمة الاحتمالية تساوي"0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني يطلع على أوراق عمل التدقيق للسنة السابقة مما يساعده في معرفة الحالات غير المألوفة التي تؤثر على القوائم المالية".
4. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "72.4%" والقيمة الاحتمالية تساوي"0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المحاسب القانوني الحالي يستعين بالمحاسب القانوني السابق مما يمكنه من كشف الكثير من الأمور".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع (دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة) تساوي 3.96، والوزن النسبي يساوي 79.21% وهي أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 18.731 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 والانحراف المعياري 0.478، مما يدل على وجود تأثير ايجابي بدرجة كبيرة للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة .

وبناء على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بوجود دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات، حيث إن اطلاع المحاسب القانوني على أوراق عمل التدقيق للسنة السابقة، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة، ومراجعته للمدقق السابق تساهم بشكل كبير في تضييق فجوة التوقعات، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (Kamah,2013) في أن دور المحاسب القانوني يكمن في توفير ضمانات بشأن ما اذا كانت القوائم المالية تمثل الوضع بصورة صادقة وعادلة، وهذا بالتأكيد يضيق فجوة التوقعات بين المحاسبين القانونيين ومستخدمي القوائم المالية.

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المجال الرابع: دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يوجه المحاسب القانوني الاستفسارات إلى أفراد داخل المنشأة مما يساعده في اكتشاف الحقائق.	4.05	0.861	80.92	11.326	0.000
2	يستعين المحاسب القانوني الحالي بالمحاسب القانوني السابق مما يمكنه من كشف الكثير من الأمور.	3.62	0.967	72.41	5.985	0.000
3	يطلع المحاسب القانوني على النظام الداخلي للشركة أو العميل ليحدد مدى التزام الإدارة المالية بها.	4.11	0.841	82.30	12.363	0.000
4	يطلع المحاسب القانوني على سياسة تسويق منتجات العميل ليكتشف نقاط الضعف وبالتالي زيادة مستوى مصداقية قوائمه المالية.	3.90	0.683	77.93	12.251	0.000
5	يطلع المحاسب القانوني على السياسات العامة في تقييم	4.07	0.774	81.38	12.874	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	الأصول الثابتة مما يساعده في الكشف عن صحة التقييم مما يعكس أثراً إيجابياً على القوائم المالية.					
6	يطلع المحاسب القانوني على التشريعات ذات العلاقة يساعده في كشف مخالفات العميل.	3.91	0.693	78.16	12.227	0.000
7	يطلع المحاسب القانوني على المعايير الدولية المهنية ذات العلاقة ويلم بمهامها يؤدي إلى تحسين عملية التدقيق.	4.08	0.750	81.61	13.429	0.000
8	يطلع المحاسب القانوني على أوراق عمل التدقيق للسنة السابقة مما يساعده في معرفة الحالات غير المألوفة التي تؤثر على القوائم المالية.	3.87	0.818	77.47	9.955	0.000
9	تسهم نتائج المراجعة السابقة في تحديد الجوانب التي يمكن أن تتسبب في مشكلات عملية المراجعة.	3.94	0.721	78.85	12.192	0.000
10	يفهم المحاسب القانوني طبيعة عمل الشركة مما يساعده في اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها.	4.11	0.637	82.30	16.336	0.000
11	يطلع المحاسب القانوني على محاضر جلسات مجلس الإدارة مما يزيد من معرفته وقدرته على أداء المهمة المنوطة به بكفاءة.	3.90	0.778	77.93	10.747	0.000
	جميع العبارات	**3.96**	**0.478**	**79.21**	**18.731**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "86" تساوي 1.99

تحليل الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد تأثير ايجابي لدور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في مجالات الدراسة والذي يبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور تساوي 3.97، و الوزن النسبي يساوي 79.43% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 20.862 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، والقيمة

الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود تأثير ايجابي بدرجة كبيرة لدور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

مما سبق يتضح الدور الايجابي للمراجعة التحليلية بكافة أنواعها على تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني بقطاع غزة عند مستوى دلالة احصائية $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (23)

تحليل مجالات الدراسة: دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة

المجال	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	دور الإجراءات الجوهرية في تضييق فجوة التوقعات.	4.05	0.475	80.92	20.543	0.000
الثاني	دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات.	4.01	0.481	80.18	19.585	0.000
الثالث	دور المراجعة التحليلية الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات.	3.86	0.589	77.24	13.649	0.000
الرابع	دور المراجعة التحليلية الوصفية في تضييق فجوة التوقعات	3.96	0.478	79.21	18.731	0.000
	جميع المحاور	**3.97**	**0.434**	**79.43**	**20.862**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "86" تساوي 1.99.

الفرضية الرئيسة الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة تعزى إلى (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق).

ويندرج تحت هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى الجنس.

تم استخدام اختبار T لاختبار الفروق بين متوسط إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى الجنس والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة T المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.261 وهي أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.99 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.211 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى الجنس عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، بناء على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق بين اجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى الى الجنس.

جدول رقم (24)

نتائج تحليل اختبار T بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى الجنس.

المحور	قيمة T	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي	
			ذكر	أنثى
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	-0.250	0.803	4.04	4.07
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	-1.541	0.127	3.97	4.16

دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	-1.495	0.139	3.81	4.04
دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	-1.051	0.296	3.93	4.06
جميع المحاور	**-1.261**	**0.211**	**3.94**	**4.08**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "85" تساوي 1.99

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) **بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة** يعزى إلى العمر.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى العمر والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن قيمة f المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.610 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.612 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى العمر عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، بناء على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروقات بين اجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى الى العمر.

جدول رقم (25)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى العمر

المحور	قيمة F	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي			
			أقل من 30 سنة	30- أقل من 40 سنة	40- أقل من 50 سنة	50 سنة فأكثر
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.561	0.642	4.08	3.95	4.12	4.11
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.033	0.383	4.07	3.94	4.16	3.86
دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.085	0.360	3.97	3.76	3.95	3.70
دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.261	0.854	3.95	3.92	4.06	4.00
جميع المحاور	**0.610**	**0.612**	**4.01**	**3.90**	**4.08**	**3.93**

قيمة f الجدولية عند درجة حرية "3، 83" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المؤهل العلمي .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.603 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71 ، كما أن القيمة الاحتمالية

لجميع المحاور تساوي 0.615 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبناءً على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق بين اجابات المبحوثين حول دور المرجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المؤهل العلمي.

جدول رقم (26)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المؤهل العلمي.

المحور	قيمة F	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي			
			دبلوم متوسط	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.570	0.203	4.06	3.99	4.19	4.44
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.182	0.908	4.06	3.99	4.06	4.15
دور المراجعة التحليلية الاحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.090	0.965	3.94	3.85	3.91	3.75
دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.000	0.397	4.14	3.91	4.06	4.27
جميع المحاور	**0.603**	**0.615**	**4.05**	**3.94**	**4.06**	**4.17**

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 83" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى التخصص.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى التخصص والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.188 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.319 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، بناءً على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى التخصص.

جدول رقم (27)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى التخصص

المحور	قيمة F	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي			
			محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	أخرى
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.962	0.415	4.07	4.13	3.84	3.78
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.274	0.289	4.05	4.00	3.71	3.76
دور المراجعة التحليلية الاحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.172	0.325	3.91	3.80	3.48	3.63

دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.908	0.441	3.97	4.16	3.67	3.95
جميع المحاور	**1.188**	**0.319**	**4.00**	**4.04**	**3.68**	**3.79**

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 83" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المسمى الوظيفي .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المسمى الوظيفي والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.034 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.992 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، بناءً على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المسمى الوظيفي .

جدول رقم (28)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول رقم (28)

المحور	قيمة F	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي			
			مالك في مكتب تدقيق	شريك في مكتب تدقيق	محاسب قانوني	أخرى
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.041	0.989	4.05	4.10	4.03	4.06
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.032	0.992	4.01	4.03	4.00	4.03
دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.144	0.933	3.82	3.82	3.85	3.93
دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.321	0.810	4.03	4.06	3.95	3.90
جميع المحاور	**0.034**	**0.992**	**3.98**	**4.01**	**3.96**	**3.98**

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 83" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.423 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.737 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر

المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، بناء على ما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد الدورات التدريبية.

جدول رقم (29)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق.

المحور	قيمة F	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي			
			من 1 حتى 4 دورة	من 5 حتى 8 دورات	أكثر من 8 دورات	لم التحق بدورات
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.554	0.647	4.06	3.95	4.13	3.99
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.711	0.548	3.98	3.92	4.10	4.14
دور المراجعة التحليلية الاحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.293	0.830	3.83	3.90	3.82	4.01
دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.926	0.432	3.93	3.89	3.99	4.19
جميع المحاور	**0.423**	**0.737**	**3.95**	**3.91**	**4.01**	**4.09**

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 83" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

7- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق.**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.285 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.836 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، بناءً على ما سبق تم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد سنوات الخبرة، وهذا يعني أن الجميع متفقين على أن سنوات الخبرة لها دور كبير في استخدام المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات.

جدول رقم (30)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة يعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق.

جدول رقم (30)

المحور	قيمة F	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي			
			أكثر من 5 سنوات	من 6-10 سنوات	من 11- 15 سنة	أكثر من 15 سنة
دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	1.815	0.151	4.08	3.87	4.02	4.22
دور المراجعة التحليلية المقارنة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.218	0.884	4.01	3.97	3.98	4.09
دور المراجعة التحليلية الاحصائية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.389	0.762	3.86	3.96	3.76	3.86
دور للمراجعة التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.	0.269	0.847	3.95	3.89	4.00	4.02
جميع المحاور	**0.285**	**0.836**	**3.98**	**3.92**	**3.95**	**4.05**

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 83" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

تعليق على الفرضية الرئيسة الثانية:

مما سبق يتبين أثر كل من العوامل التالية (الجنس- العمر- المؤهل العلمي- التخصص- المسمى الوظيفي-عدد الدورات التدريبية- سنوات الخبرة) على مدى استجابة المبحوثين في ابراز أثر دور المراجعة التحليلية في تضييق فجوة التوقعات بقطاع غزة، واتضح وجود علاقة ايجابية قوية حيث أن زيادة أي من العوامل السابقة أو توافرها معاً في المحاسب القانوني يزيد من فعالية استخدامه للمراجعة التحليلية، وهذا يدعو الى زيادة العمل على نشر مفهوم المراجعة التحليلية بكافة أنواعها والدور الذي تلعبه في تضييق فجوة التوقعات.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

5-2 التوصيات

5-3 دراسات مستقبلية مقترحة

5-1 النتائج:

اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة التي تناولت دور المراجعة التحليلية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في قطاع غزة، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة الميدانية يمكن استخلاص النتائج التالية:

1. بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الأولى من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
2. بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية المقارنة تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الثانية من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
3. بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية الوصفية لها دور في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الثالثة من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
4. بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية الاحصائية لها دور في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الرابعة من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
5. تبين أن أكثر أنواع المراجعة استخداماً هي المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية، وأقلها استخداماً هي المراجعة التحليلية الاحصائية.
6. تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة تعزى إلى (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، عدد الدورات التدريبية، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق).

5-2 التوصيات:

في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة نوصي بما يلي:

1. تعميق مفهوم المراجعة التحليلية في بيئة التدقيق في قطاع غزة وأهميتها في تحقيق مستوى عال من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية لدى المجتمع المالي وبذلك تضيق الفجوة بين أصحاب القرار وبين ما يبذله المحاسب القانوني من جهود لإظهار قوائم مالية ذات مستوى عال من الاعتمادية.
2. الاهتمام بالمراجعة التحليلية الاحصائية حيث توفر امكانية اجراء عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية.
3. العمل على توعية المجتمع المالي بواجبات المحاسب القانوني من خلال الندوات والمحاضرات التي تهدف إلى نشر وعي وثقافة الرأي العام بوظيفية ومهام المحاسب القانوني.
4. العمل على تفعيل دور المراجعة التحليلية لتعزيز أدلة الاثبات التي من شأنها أن تدعم الثقة في القوائم المالية وتضييق فجوة التوقعات.
5. تطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليلية بكافة أنواعها وخاصة الاحصائية وذلك عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال.
6. الدعوة إلى عقد المزيد من المؤتمرات العلمية لاطلاع المحاسبين القانونيين على التطورات والمستجدات في مهنة التدقيق ومناقشة ذلك التطور ليتلاءم مع الظروف المحلية القائمة بما يساهم في تطوير قدرات المحاسب القانوني.
7. التعليم والتدريب المستمر لطاقم المحاسبين القانونيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق بحيث يكون على قدر عال من الكفاءة والخبرة في مجال الاجراءات التحليلية والالمام بالأساليب والأدوات الاحصائية التي يتوجب استخدامها للوصول إلى أدلة اثبات تحقق المصداقية للقوائم المالية المدققة وتضيق من فجوة التوقعات.

الدراسات المستقبلية:

1. اجـراء البحـوث والدراسـات حـول دور المراجعـة التحليليـة فـي تضـييق فجـوة التوقعـات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.
2. اجـراء البحـوث والدراسـات حـول دور المراجعـة التحليليـة فـي تضـييق فجـوة التوقعـات من وجهة نظر المحاسب القانوني خلال مراحل التدقيق الثلاثة.

قائمة المراجع

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: المراجع العربية:

1. أبو سمهدانة، نيفين، (2006)، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. أبو شرخ، محمد أكرم، (2012)، أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
3. أبو ميالة، سهيل، وزبانية، سعيد، (2012)، دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 520، مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات، فلسطين، 2(32).
4. أحمد، محمود شعبان حسين، (2007)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
5. التميمي، هاشم حسن، (2009)، فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 22(194).
6. الدوري، عمر، (2010)، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور،1(14):124.
7. الذنيبات، علي عبد القادر، (2006)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق، الأردن.
8. الذنيبات، علي عبد القادر، (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الأردن، الطبعة الثالثة.
9. السعد، رائد ابراهيم، (2008)، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 14(349).

10. العبدلي، ساري، (2011)، أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين في الكويت، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
11. الفرح، عبد الرزاق محمد،(2013)، العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، المجلة العربية للمحاسبة، الأردن،16(1).
12. القرني، أحمد عبد القادر، (2009)، فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد 16، العدد 2 صفحة 143 جامعة الكويت.
13. المخادمة، أحمد عبد الرحمن،(2006)، العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، الأردن، 66:ص 271.
14. شاكر، صلاح صاحب، وعبد الرحمن، عمار عصام،(2009)، دور تقارير مدققي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات في العراق، مجلة الجامعة الخليجية، مجلد 1 عدد 4.
15. شاهين، عبد الحميد حسن،(2010)، التفكير ومناهج البحث التربوي، جامعة الاسكندرية، كلية التربية بدمنهور، قسم المناهج وطرق التدريس، صفحة7.
16. صباح، سالم أحمد، (2012)، مجالات مساهمة التقرير المتحفظ في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمجتمع المالي، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثالث.
17. جربوع، يوسف محمود،(2004) فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية، مجلد 12 عدد 2 ص 367.
18. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
19. جمعة، أحمد حلمي، (2010)، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

20. جمعة، أحمد حلمي، (2012)، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

21. حماد، طارق عبد العال،(2007)، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

22. حمودة، محمد احمد، (2011) أهمية المراجعة الداخلية في تضييق فجوة التوقعات، مدونة منشورة على موقع auditorshassanmahmoud.blogspot.

23. خليل، هاني محمد،(2009)، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

24. دراغمة، زهران، عقل، ساهر(2011)، أثر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية على فجوة توقعات التدقيق في فلسطين، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.

25. عبد الستار، عبد الجبار، الكبيسي،(2008)، تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة في الأردن، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، الاردن،2

26. عبيد، حسين، السيد، شحاته،(2007)، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية.

27. غسان، فلاح، المطارنة،(2010)، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، الطبعة الثانية.

28. فرحات، ناصيف،(2009)، فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الثالث 2009، العدد 39.

29. قريط، عصام،(2009)، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، 25(1).

30. مصطفى، محمود مصطفى (2008)، دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

31. نقـولا تـرزي، المنتصـر بـالله سـهيل (2013)، أثـر تعـديلات معيـار التـدقيق الـدولي رقـم 700الخـاص بتقريـر مـدقق الحسـابات علـى تضـييق فجـوة التوقعـات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

32. يوسـف، إسـلام عبـد الفتـاح،(2011)، قيـاس أثـر فجـوة التوقعـات فـي المراجعـة علـى قـرارات المسـتثمرين فـي سـوق الأوراق الماليـة فـي مصـر، رسـالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنها، كلية التجارة، مصر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1.Adeyemi,Semiu Babatunde and Uadiale,Olayinka Marte,(2011), "An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria" African jounal of Business Management Vol 5(19) p 7964.

2. Ariff, Mohd Kasim and Rosmaini,Siti and Hanafi, Mohd,(2008),"The existence of audit expectation gap in Malaysia", Malaysia accounting review, volume 7 no 1 p 88.

3. Daud, Zaidi Mat (2007), The Study Of The Audit Expectation Gap In The Public Sector Of Malaysia, Department of Accounting & Finance, University of Stirling Exceellence & Innovation, Malysia

4. Elder,Randal,Beasley,Mark,Arens,Alvin (2012),Auditing Assurance Services,Syracuse University.

5. Kamau, Charles Guandary (2013), Determinants Of Audit Expectation Gap :Evidence From Limited Companies In Kenya, Calamus Extension College, Calamus Internatinal University, London

6. Kangarlouei,Said Jabbarzadeh,Motavasse,Morteza,Pourkarim,Yaghoub,Emamdoost,Asghar , Pourkarim,Vali(2012), Analysis of Audit Expectation Gap Between Users of Audit Reports And Independent Auditor About The Features of Independent Auditor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Iran.

7. Lee,Teck Heang and Ali, Azham and Kandasamy, Shamini, (2008),"Towards Reducing the audit Expectation Gap: possible mission",Buisness and Accounting Today p 19.

8. –Okafor, Chinwuba,Otalor,John,(2013), Narrowing The Expectation Gap In Auditing : The Role of The Auditing Profession, Research Journal of Finance and Accountant, Nigeria, Folder4 , Number2 .

9. Olowookere,Johnson Kolwole,Soyemi,Kenny Adedapo, (2013), Evidnce Of The Audit Expectation Gap In Nigeria, Department of Management

&Accounting, Lodoke Akvntola University of Technology, Ogbomoso, Nigeria.
10. Salehi,Mahdi, (2011),"Audit expectation gap: concept nature and trace", African Journal of Business Management, p8376

المــلاحـق

- **الاستبيان.**
- **قائمة بأسماء المحكمين.**

الملحق رقم 1

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعـــــة الاسلاميـــــــة – غـــزة

عمـــــــادة الدراســـــات العليـــــا

كليـــــــــة التجـــــــــــــارة

الاستبيان

الأخ الكريم / الأخت الكريمة:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

تقـوم الباحثـة بـإجراء دراسـة ميدانيـة تهـم خـدمات المراجعـة والتـدقيق فـي قطـاع غـزة، واستكمالاً لبرنامج الماجستير في المحاسبة والتمويل **بعنوان :**

" **دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة**"

نأمـل مـن سـيادتكم الاجابـة علـى أسـئلة هـذا الاسـتبيان بدقـة وموضـوعية، حيـث صـحة نتـائج هـذا الاسـتبيان تعتمـد بدرجـة كبيـرة علـى صـحة اجابتـك، مـع العلـم ان الاجابـات التـي سنحصل عليها لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

نادية عبد المجيد أبو سنيدة

معلومات عامة:

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

1- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

2- العمر: ☐ 30 سنة فأقل ☐ 31-40 سنة ☐ 41-50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر

3- المؤهل العلمي: ☐ دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

4- التخصص: ☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ ادارة أعمال ☐ أخرى حددها.....

5- المسمى الوظيفي: ☐ مالك في مكتب تدقيق ☐ شريك في مكتب تدقيق ☐ محاسب قانوني ☐ أخرى حددها .....

6- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

☐ أكثر من 5 سنوات ☐ من 6-10 سنوات ☐ من 11-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

7- عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق:

☐ من 1 حتى 4 دورة ☐ من 5 حتى 8 دورات ☐ أكثر من 8 دورات ☐ لم التحق بدورات

8- الشهادة المهنية:

☐ CPA الأمريكية ☐ ACPAالمحاسب القانوني العربي ☐ ACCA،CA بريطانية ☐ PCPA مدقق حسابات فلسطيني ☐ أخرى حددها..

الفرضية الأولى: يوجد دور ايجابي للمراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة.

الرقم	الاسئلة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يعمل المحاسب القانوني على تصميم اجراءات جوهرية لغرض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.					
2	يقوم المحاسب القانوني بتنفيذ الاجراءات الجوهرية في الوقت المناسب لغرض استخدامها تقييم المخاطر بكفاءة.					
3	يضع المحاسب القانوني الاجراءات التحليلية الجوهرية للمعاملات المالية الكبيرة.					
4	يتوافر لدى المحاسب القانوني الالمام الكافي بالمتطلبات التشريعية للعميل مما يمكنه من تقديم حلول مقترحة للمسائل القانونية.					
5	يتوافر لدى المحاسب القانوني الدراية الكافية بأنشطة العميل.					
6	يقوم المحاسب القانوني بمعالجة الأمور غير العادية مما يؤدي إلى تحقيق مصداقية القوائم المالية.					
7	يتوافر لدى المحاسب القانوني الالمام الكافي بخصائص عمل العميل مما يمكنه من كشف الأخطاء ومعالجتها.					
8	يقوم المحاسب القانوني بالتأكد من صحة الاجابات التي يحصل عليها في جميع مراحل التدقيق بغرض تصحيح كثير من المعلومات.					
9	يَمّكن الإلمام بتقييم واهتلاك الأصول الثابتة المحاسب القانوني من تعزيز مبدأ الافصاح.					

الفرضـية الثانيـة: يوجـد دور للمراجعـة التحليليـة المقارنـة فـي تقلـيص فجـوة التوقعـات فـي بيئة التدقيق بقطاع غزة .

الرقم	الاسئلة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يستخدم المحاسب القانوني النسب في التحليل ويقارنها مع ما يماثلها في الفترات السابقة.					
2	يقوم المحاسب القانوني بالمقارنة بين نسب الشركة ونسب الصناعة مما يمكنه من اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها.					
3	يكتشف المحاسب القانوني الأخطاء والتلاعب بمقارنة قيمة العنصر مع قيمته الدفترية.					
4	يقوم المحاسب القانوني بحساب نسبة مجمل الربح للمبيعات مما يمكنه من كشف التلاعب.					
5	يحلل المحاسب القانوني نسب السيولة والمديونية والتدفقات النقدية مما يساعده على الارتقاء بجودة التدقيق.					
6	يقوم المحاسب القانوني بالتحري عن قيم البنود غير العادية مما يساعده في معالجة نقاط الضعف والقصور الموجودة.					
7	يستخدم المحاسب القانوني النسب المالية لمعرفة العلاقة بين الحسابات بدلالة بعضها البعض مما يساعده على اكتشاف الأرقام غير المألوفة ذات التأثير السلبي على القوائم المالية.					
8	يستخدم المحاسب القانوني النسب المالية مما يساعده في كشف مواطن الضعف والأخطاء المرتكبة ذات التأثير السلبي على مصداقية القوائم المالية.					
9	يستخدم المحاسب القانوني التحليل النسبي مما يمكنه من مقارنة البيانات المالية للمنشآت ذات الأحجام المختلفة على كشف الأخطاء ومعالجتها.					

الفرضـــية الثالثـــة: يوجـد دور للمراجعـة التحليليـة فـي تقلـيص فجـوة التوقعـات فـي بيئـة التدقيق بقطاع غزة.

الرقم	الاسئلة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يستخدم المحاسب القانوني العلاقة بين حسابين للتنبؤ برصيد حساب بدليل الحساب الآخر على معرفة قيمة ذلك الحساب.					
2	يستدل المحاسب القانوني بقيمة مجموعة من الحسابات على قيمة حساب آخر على التأكد من صحة الحساب.					
3	يستخدم المحاسب القانوني نموذج التخطيط كالمبيعات الفعلية الشهرية الدالة على تحديد تكلفة المبيعات في تحديد الإيراد الصافي الحقيقي.					
4	يستخدم المحاسب القانوني تحليل الاتجاه خلال الفترات المتعاقبة على اكتشاف نقاط الضعف.					
5	يستخدم المحاسب القانوني رصيد المبيعات الشهرية الفعلية في التنبؤ برصيد إجمالي المدينين على التثبت من حقيقة المركز المالي للشركة.					
6	يقوم المحاسب القانوني بتحليل السلاسل الزمنية مما يساهم في معالجة الخلل المكتشف.					
7	تَمّكن دراسة الارتباط بين العناصر من خلال متغيرين مستقل وتابع المحاسب القانوني من التنبؤ بقيمة المتغير التابع وتتحقق له نتيجة سليمة يبنى عليها تقديراته.					
8	يؤدي تحديد انحراف القيم الحقيقية المقدرة إلى تحديد الاخطاء وكشف التلاعب.					

الفرضـــية الرابعـــة: يوجـد دور للمراجعـة التحليليـة الوصـفية فـي تقلـيص فجـوة التوقعـات فـي بيئة التدقيق بقطاع غزة.

الرقم	الاسئلة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يوجه المحاسب القانوني الاستفسارات إلى أفراد داخل المنشأة مما يساعده في اكتشاف الحقائق.					
2	يستعين المحاسب القانوني الحالي بالمحاسب القانوني السابق مما يمكنه من كشف الكثير من الأمور.					
3	يطلع المحاسب القانوني على النظام الداخلي للشركة أو العميل ليحدد مدى التزام الإدارة المالية بها.					
4	يطلع المحاسب القانوني على سياسة تسويق منتجات العميل ليكتشف نقاط الضعف وبالتالي زيادة مستوى مصداقية قوائمه المالية.					
5	يطلع المحاسب القانوني على السياسات العامة في تقييم الأصول الثابتة مما يساعده في الكشف عن صحة التقييم مما يعكس أثراً إيجابياً على القوائم المالية.					
6	يطلع المحاسب القانوني على التشريعات ذات العلاقة يساعده في كشف مخالفات العميل.					
7	يطلع المحاسب القانوني على المعايير الدولية المهنية ذات العلاقة ويلم بمهامها يؤدي إلى تحسين عملية التدقيق.					
8	يطلع المحاسب القانوني على أوراق عمل التدقيق للسنة السابقة مما يساعده في معرفة الحالات غير المألوفة التي تؤثر على القوائم المالية.					
9	تسهم نتائج المراجعة السابقة في تحديد الجوانب التي يمكن أن تتسبب في مشكلات عملية المراجعة.					
10	يفهم المحاسب القانوني طبيعة عمل الشركة مما يساعده في اكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها.					
11	يطلع المحاسب القانوني على محاضر جلسات مجلس الإدارة مما يزيد من معرفته وقدرته على أداء المهمة المنوطة به بكفاءة.					

مع تحيات الباحثة

الملحق رقم 2

قائمة بأسماء المحكمين

م	الاسم	المهنة	الجامعة
1	أ.د. علي عبد الله شاهين	أستاذ المحاسبة مساعد نائب رئيس الجامعة للشؤون الادارية	الجامعة الاسلامية
2	أ.د. سالم عبد الله حلس	أستاذ المحاسبة والتمويل عميد كلية التجارة	الجامعة الاسلامية
3	أ.د. حمدي شحدة زعرب	أستاذ المحاسبة والتمويل	الجامعة الاسلامية
4	د. نافذ بركات	محاضر أكاديمي في قسم الاحصاء	الجامعة الاسلامية
5	د. اسكندر نشوان	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة الاقصى