اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني

ابراهيم محمد عتيق[1]، محمد احمد تلالوه[2]

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى ملائمة تقرير المدقق للوفاء باحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني، باعتباره يعكس حجم فجوة التوقعات الخاصة بتقرير المدقق، وكذلك تقييم أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل في تضييق تلك الفجوة. ولتحقيق اهداف الدراسة صممت استبانه، تمتعت بدرجة صدق وثبات جيده جدا، تم توزيعها على (140) مستثمر في بورصة فلسطين للاوراق المالية، تمتع غالبيتهم بمستوى عال من التخصص والخبرة والتأهيل العلمي.واستخدمت الاساليب الاحصائية : كرونباخ الفا لفحص درجة صدق وثبات الاستبانة، التكرارت والنسب المئويه في وصف خصائص عينة الدراسة، والوسط الحسابي والانحراف المعياري في وصف مجالات الدراسة، واختبارات (ز) والتباين الاحصائيه في اختبار فرضياتها. وتبين ان تقرير المدقق يتمتع بدرجه متوسطه من الاهتمام في نظر افراد المجتمع المالي الفلسطيني،وان تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل له اثر ايجابي محدود في تضييق تلك الفجوة.كما تبين عدم وجود فروق دالة احصائيا بين المستجيبين حول اثر تطبيق المعيار المذكور على تضيق فجوة التوقعات تعزى لمتغيري التأهيل العلمي ومستوى الخبرة،فيما لوحظ الاختلاف حول ذلك بسبب التخصص العلمي وذلك لصالح حملة مؤهل المحاسبه. وتمثل اهم التوصيات ما يأتي:

- ضرورة زيادة الاهتمام بتقرير المدقق من قبل المهتمين وخاصة المستثمر الذي يتضمن بموضوعيه رأيه حول عدالة وملائمة البيانات لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد.
- العمل على تضييق فجوة التوقعات من خلال المزيد من التوعية حول واجبات المدقق وخاصة حول القضايا الشائكة مثل الاستمرارية، والمسئولية عن الانحرافات والاخطاء في البيانات المالية.
- وكذلك التوصية بالزام جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين لاعضائها بتطبيق المعيار (700) المعدل، واشتراط تطبيقه لاجل ادراج اسهم الشركات في بورصة فلسطين للاوراق المالية.

الكلمات الدالة: تقرير المدقق،معيار التدقيق الدولي 700، فجوة التوقعات، مسؤولية المدقق،ومسؤولية الادارة، المستثمر الفلسطيني.

المقدمـة

يعد تقرير مدقق الحسابات النقطة النهائية للعمل المكلف به المدقق من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بعمله حتى لحظة تكوين الرأي الفني المحايد حول عدالة البيانات المكونة للقوائم المالية والتي تصور انجازات تصرف الادارة في حقوق الملكية. فيشير تقرير المدقق بأن القوائم المالية قد خضعت للفحص الموضوعي والمهني وانها إلى حد كبير عادلة وخالية من الأخطاء المادية في الأرقام المحاسبية. وبناءا على ذلك يمكن النظر الى تقرير مدقق الحسابات بأنه وسيلة الاتصال الأولى، والركيزة الاساسية بين المدقق والأطراف الخارجية(خداش وآخرون،2011).

ففئات المهتمين التي يخدمها تقرير المدقق في اتخاذ القرار

[1] استاذ مشارك في المحاسبة، معهد الادارة والاقتصاد/الدراسات العليا،جامعة القدس–القدس،الضفه الغربية، فلسطين.
iateeq@ibe.alquds.edu,
drateeqi@gmail.com,drateeqi@yahoo.com

[2] استاذ مساعد، كلية العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فرع جنين، الضفة الغربية، فلسطين، tellawi1974@yahoo.com

تاريخ استلام البحث 2015/5/10 وتاريخ قبوله 2016/1/28.

© 2016 عمادة البحث العلمي/ الجامعة الأردنية. جميع الحقوق محفوظة.

الاقتصادي الرشيد, سواء دوائر الدولة المختلفة او مجموعة من الأشخاص مثل المستثمرين ورجال الاقتصاد (عبد الله،2004) تتباين في الفهم السليم لمضمون التقرير وأهدافه على ارض الواقع. هذا الاختلاف أو التباين يمكن وصفه بفجوة أو ثغرة التوقعات. اذن يمكن اعتبار فجوة التوقعات بانها عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لأهداف التدقيق, ومن ثم عدم فهمهم أو تقديرهم لمسؤولية مراقب الحسابات تجاه البيانات المالية المدققة بالشكل الصحيح والمطلوب(الدوري،2010).

خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين زاد عدد الشكاوي من فئات المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية،فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات إن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلالية والحياد، كما ويتوقع ايضا من مراجعي الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية, ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي (جربوع،2004). وهذا حدا بالفكر المحاسبي الى زيادة الاهتمام وتطوير معايير التدقيق , باعتبار ها الأسلوب الأفضل من أجل الحصول على تقرير يمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، ومن اهم هذه المعايير معيار التدقيق الدولي رقم، (700)الخاص بتقرير المدقق والذي أصبح ساري المفعول اعتبارًا من 31 كانون الأول 2006 م وخضع لعدة تعديلات يبدأ سريان مفعولها في 2009/12/15.

أهمية الدراسة :

تمتاز هذه الدراسة بانها من اوائل الدراسات الشاملة التي أجريت في البيئة الفلسطينية. حيث تشخص حجم فجوة التوقعات حول تقرير مدقق الحسابات ممثلا بمدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني.كما تتعرض لتقييم اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي المعدل(700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات وذلك من خلال مساهمته في تحسين مستوى توصيل المدقق نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير من اجل تحسين قدرتهم على اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، وكذلك زيادة مستوى وعي الإدارة حول مسؤوليتها عن العرض العادل لمحتويات التقرير المالي الذي يمثل نتيجة تصرفها بحقوق الملكية، واخيرا توضيح مسؤوليات وواجبات المدقق الاخلاقية والمهنية في إدلائه برأيه حول عدالة البيانات المالية التي يغطيها التقرير.

مشكلة الدراسة :

تعاني بيئة الاعمال الفلسطينية من الفوضى وتفتقر الى النظام والالتزام في معظم الامور ومنها الالتزام بمعايير مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية، مما يجعلها كغيرها بيئة غير ملائمة استثماريا. وهذا بدوره قد انعكس سلبيا على نظرة افراد المجتمع المالي وخاصة المستثمرين الى تقرير مدقق الحسابات من حيث الشكل والمضمون. مما يتطلب تعزيز الثقة به من خلال تقييم اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل الخاص بتقرير مدقق الحسابات والذي خضع للتعديل اكثر من مره. ويتطلب هذا المعيار، أن يوفر تقرير مدقق الحسابات تفسيرات واضحة لكل من مسؤوليات مدقق الحسابات , ومسؤوليات الإدارة،إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق.واستنادا الى ما سبق يمكن طرح التساؤلات التالية:

1. ما حجم فجوة توقعات افراد المجتمع المالي الفلسطيني حول تقرير المدقق ؟
2. ما مدى التباين بين افراد عينة الدراسة حول مستوى ملائمة تقرير المدقق لمتطلبات المجتمع المالي والذي يعكس حجم فجوة توقعات افراد المجتمع المالي الفلسطيني ؟
3. ما اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق حجم فجوة التوقعات من خلال قياس اثره على كل من :-
   أ. توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير ؟
   ب. توضيح مسؤوليات الإدارة عن العرض العادل للبيانات المالية للعميل ؟
   ج. توضيح مسؤوليات وواجبات المدقق المهنية والاخلاقية في رأيه حول عدالة البيانات المالية

للعميل؟

4. ما مدى تباين افراد عينة الدراسة حول اثر تطبيق المعيار (700) على تضييق حجم فجوة التوقعات؟
5. ما مدى فعالية تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل على تضييق فجوة التوقعات؟

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى تحقيق الاهداف التالية:

1. تشخيص مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني والتي تمثل مقياسا ملائما لحجم فجوة التوقعات في نظر المستخدمين للتقرير.
2. اختبار مدى التباين في آراء افراد عينة الدراسة حول مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني.
3. التعرف على اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي(700)المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات من خلال مساهمته في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، تحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات الادارة، وواجبات المدقق الاخلاقية والمهنية في الابلاغ عن مدى عدالة بيانات العميل المالية.
4. اختبار مدى التباين في اراء افراد عينة الدراسة حول اثر تطبيق المعيار الدولي المعدل (700) على تضييق فجوة التوقعات من خلال مساهمته في كل من:- تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، الاثر على كل من مسؤوليات الإدارة عن العرض العادل لمحتويات التقرير المالي,ومسؤوليات وواجبات المدقق الاخلاقية والمهنية عند ابداء رأيه حول عدالة البيانات المالية في التقرير.
5. تشخيص مستوى فعالية تطبيق معيار التدقيق الدولي(700) في تضييق فجوة التوقعات.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من (70092) مستثمرا فلسطينيا يمتلكون حوالي(1,71) مليار دولار في اسهم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للاوراق المالية(مركز الإيداع والتحويل في بورصة فلسطين,2015).

اما عينة الدراسة فقد بلغت140 مستثمرا يمثلون (0,2%) تقريبا ,حيث تم توزيع الاستبانة عليهم عشوائيا خلال زيارات ميدانيه قام بها الباحث لقاعات التداول التابعة لهيئة سوق راس المال الفلسطيني ولشركات الوساطة المالية العاملة في كل من رام الله ,نابلس ,وبيت لحم.اما الاستبانات التي تم استردادها واخضاعها للتحليل الاحصائي فبلغت 128 استبانه تمثل 91,5% من اجمالي الاستبانات الموزعة.

تقرير مدقق الحسابات وأهميته:

يمكن وصف تقرير المدقق بأنه وثيقة مكتوبة صادره عن المدقق باعتباره شخص مهني مؤهل يشير فيها الى معايير التدقيق المتبعة في تنفيذ عملية التدقيق, حيث تتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل بما فيها المركز المالي ونتيجة النشاط السنوي (Elder,Beasly&Arens,2010).

شهد تقرير المدقق تطورات متعددة في الشكل والمضمون انسجاما مع تطورات المهنة ومحاولات الجمعيات المهنية المختلفة إيجاد نموذج مقبول بشكل واسع. ففي أواخر القرن الثامن عشر تضمن التقرير فقرة واحدة تشهد بمدى عدالة محتويات المركز المالي بشكل رئيس. وفي عام 1917 ونتيجة لعملية التنميط التي تمت لتقرير المدقق في الولايات المتحدة الامريكية تم حذف لفظ"شهاده" وتمت الاشارة إلى أن نطاق عمل المدقق هو قائمة الدخل والميزانية العمومية اللتين تم إعدادهما طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع اصحاب العلاقة. وفي أخر عام 1934 شهد تقرير المدقق في الولايات المتحدة الامريكية تطورا هاما في المحتوى حيث اصبح يتضمن الاشارة الى حصول المدقق على بيانات وإيضاحات من أهم العاملين في الشركة، وكذلك الإشارة إلى دراسة عامه للطرق المحاسبية وحسابات التشغيل دون اجراء مراجعه تفصيلية. وفي عام 1947 شهد التقرير تطورا تم التركيز من خلاله على توضيح المزيد من الإجراءات في عملية التدقيق، ثم الإشارة إلى أن الميزانية العمومية وقائمة الدخل تعبر

بصدق وعداله عن حال المنشاه وانه قد تم إعدادهما وفقا للمبادئ الحاسبية المقبولة قبولا عاما والتي طبقت في الفترة السابقه.

شهد العام 1983 قيام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار الدليل رقم(13) بعنوان تقرير المدقق حول البيانات المالية حيث قدم من خلاله الارشادات حول شكل ومحتوى التقرير الذي يتكون من فقرتي المقدمة التي تبين نطاق عملية التدقيق، وتفاصيل حول العملية والاختبارات التي تم اجراؤها وادلة التدقيق المستخدمة، وفقرة الرأي حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتيجة نشاط العميل ومركزه المالي. وفي عام 1988 اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تسع نشرات لمعايير المراجعة ومن ضمنها معيار التدقيق(58)، أدت إلى تعديل تقرير المدقق وحددت المكونات الأساسية للتقرير النظيف وهي الفقرة التمهيدية، فقرة النطاق، وفقرة الرأي. وفي عام 2002 صدر قانونSarbanes Oxley الأمريكي, حيث تم بموجبه وضع مراقبة الحسابات في الشركات المساهمة العامة. وقد أسهب في شرح مسؤوليات الإدارة, ودور المدقق في فحص مدى قيامها بمسئولياتها تجاه البيانات المالية ومدى تأثير ذلك على التقرير المرفق. وبناء على ذلك أصبح المدقق مسئولا عن تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك إلى المساهمين. وفي عام **2004** قام الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (700) (ISA No.700) بعنوان " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها "، بهدف وضع قواعد وتوفير إرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوباً بوضوح عن القوائم المالية ككل. وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة. (صبحي،2005). وفي عام 2006 , قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بإصدار تعديلات لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 بعنوان تقرير مدقق الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات (الصبان وعلي،2009). وبموجب هذه التعديلات اصبحت اهم محتويات تقرير المدقق الفقرات التالية:المقدمة ,مسئوليات الادارة عن البيانات المالية واهمها مسئولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بما يضمن عرض عادل للبيانات المالية الخالية من الاخطاء الجوهرية، والمسئولية عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وعن اعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف المنشأة، ثم فقرة مسئولية المدقق والتي تتضمن الاشارة الى ان التدقيق تم وفق المعايير الدوليه للتدقيق في ظل الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية للمهنة، ثم الاشارة الى الاجراءات التي تم على اساسها بناء حكم (راي) المدقق بم فيها تقييم المخاطر واختبارات التدقيق.كما تم استبدال عبارة "نتائج اعمالها" بعبارة "ادائها المالي".(خداش واخرون,2011).

مفهوم فجوة التوقعات:

عرفت فجوة التوقعات بأنها "الفرق بين ما يعتقده الجمهور،ومستخدمو البيانات المالية بأن المدققين مسؤولين عن تحقيقه،وما يتصوره المدققون عن المسؤوليات التي يتحملونها"(Guy& Sullivan,1988).كما يمكن تعريفها بانها اختلاف في الاعتقادات بين مدققي الحسابات والجمهور حول الواجبات والمسؤوليات المفترضة من جانب المدققين والرسائل التي يحملها تقرير المدقق (شعبان،2007). وتتعدد الأسباب والظروف التي ولدت فجوة التوقعات الا أنه يمكن حصر ها وفقاً للدراستين الميدانيتين اللتين قام بهما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA), والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين(CICA) بما يلي : مستوى جهل كبير لدى مستخدمي البيانات المالية بحدود مسؤوليات المدقق وبالتالي فأن ثقتهم به قد تهتز عند فشله في تلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم المعلوماتية المشروعة. كما قد يجد مستخدمو البيانات المالية ان احتياجاتهم قد لا تنسجم مع توقعاتهم لاسيما الأمور المتعلقة باستقلالية وكفاءة مراقب الحسابات وعدم خضوعه للضغوط(فضة،1999). اما أهم العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة فهي : الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي , عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئولياته,نقص الكفاءة المهنية للمراجع

,و قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة (جربوع،2004).

كما قسمت فجوة التوقعات وفقا لاسبابها المحتملة الى مجموعتين هما: المجموعة الاولى وهي تلك المرتبطة بمدققي الحسابات وهما فجوة الاستقلالية المهنية للمدقق وفجوة تقرير المدقق وفجوة اداء المدقق.وتشير فجوة الاستقلالية المهنية للمدقق إلى انحراف السلوك الفعلي لمدقق الحسابات عن الاستقلال المتوقع طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية المدققة في استقلال مدقق الحسابات في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير عن نتائج التدقيق. اما فجوة تقرير مدقق الحسابات فتشير إلى التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية المدققة لرأي مدقق الحسابات وبين رأي مدقق الحسابات الوارد في تقريره عن نتائج تدقيق تلك القوائم المدققة. واخيرا فان فجوة أداء مدقق الحسابات هي الاختلاف بين الأداء المتوقع طبقاً لمعايير التدقيق والأداء الفعلي للمدقق.

اما المجموعة الثانية من فجوة التوقعات فتتعلق بالبيئة الخارجية لمدققي الحسابات وتنقسم إلى:- فجوة المسؤولية القانونية :وهي التباين في فهم مستخدمي القوائم المالية المدققة ورجال القضاء لنطاق المسؤولية القانونية والمهنية لمدقق الحسابات.و فجوة معايير التدقيق :وهي الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية المدققة من مدققي الحسابات وبين الأداء المتوقع لهم طبقاً لمعايير التدقيق وترجع هذه الفجوة إلى (قصور معايير التدقيق عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية)و اخيرا فجوة المعقولية :وهي الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية المدققة, وبين التوقعات المعقولة لهم من مدققي الحسابات(السعد،2008).

الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات حول فجوة التوقعات وجاء الكثير منها بعدد من السبل والوسائل التي يمكن من خلالها تضيق فجوة التوقعات،وذلك للحد من أثارها السلبية على مهنة التدقيق والمجتمع المالي،وتمحورت تلك السبل في ضرورة العمل على زيادة فعالية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع والوسائل التي تحملها تقارير المدققين, تدعيم حياد المدقق واستقلاله,توسيع مجال مسؤوليات المدقق.والتقييم الخارجي لأداء المدققين. وسنقوم باستعراض اهمها ضمن محورين رئيسين على النحو التالي:

المحور الاول- الدراسات حول واقع تقرير المدقق في نظر افراد المجتمع المالي :-

دراسة (Sweeny,1997) حيث تم دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص مساهمة المراجع في جودة معلومات القوائم المالية، فقد استهدفت الدراسة تقييم توقعات مستخدمي القوائم المالية وعلاقتها بكفاءة أداء المراجعين ومدي جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة في هذا المجال على مدي ٢٥ سنة ماضية .أي أن الدراسة استهدفت التعرف على فجوة التوقعات التي تنشأ بين ما يريده ويتوقعه الجمهور من جودة في المعلومات المقدمة والمعروضة في تقرير المراجع وبين ما يقدمه المراجع فعلاً .وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها وجود فجوة توقعات في المراجعة ترجع إلى اختلافات واضحة بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من جودة في المعلومات الواردة في هذه القوائم وبين الأداء الفعلي للمراجعين. ويرجع ذلك الاختلاف إلى مجموعة من العوامل هي - :الدقة أي انخفاض دقة مراجعة بعض عناصر القوائم المالية - .قصور أداء المراجعة تجاه الالتزام بالعناية والحرص الواجب - .قصور أداء المراجع في تقييم أداء الإدارة . كذلك توصلت الدراسة إلى نتيجة أخري مفادها أن التعامل مع الفجوة يتطلب العمل على زيادة كفاءة المراجع كي يقوم بوظيفته بالدقة المطلوبة من خلال التركيز على التعليم وتدريب المراجعين لزيادة درجة تأهيلهم بالإضافة إلى مواجهة احتياجات المستفيدين المتوقعة وذلك بضرورة التغيير في طبيعة وظيفة المراجعة .وأوصت الدراسة بأن تعامل المهنة مع فجوة التوقعات يجب أن يكون من خلال مدخلين عليها اختيار أحدهما : الأول: تعليم وتوعية الجمهور طبيعة ومضمون وحدود عملية المراجعة .الثاني: إمكانية تغيير طبيعة وظيفة المراجعة حتي تلبي احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية بصورة معقولة .كما حذرت الدراسة من أن المهنة إذا فشلت في علاج وتضييق فجوة التوقعات فإن ذلك

سوف يؤدي إلى تدخلات ونظم تفرض من البيئة الخارجية للمراجعة.

دراسة (جمعة,2003) حيث يرى الباحث ان مهنة تدقيق الحسابات تواجه قضية عدم رضا المجتمع المالي عن تقرير مدقق الحسابات وهو ما يسمى" فجوة الاتصال" The communication gap، حيث يشعر بفشل التقرير النمطي التقليدي للمدقق، والذي يستخدمه للحماية من المخاطر المستقبلية. وبالتالي يعتبر تقرير المدقق غير كاف لتلبية احتياجات المجتمع المالي. وبناءا على ذللك يقترح بان يتضمن التقرير معلومات أكثر تفصيلا حول نطاق وطبيعة عملية التدقيق، والاختبارات الجوهرية التي اجراها المدقق ,والنتائج التي توصل إليها، وكذلك التحديد الواضح لمسؤوليات المدقق والإدارة. كما يرى ضرورة كتابة التقرير بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين بحيث يوضح ما قام به من إجراءات بشأن اكتشاف الغش أو الخطأ والتقرير عنه والتقرير وعن قدرة الشركة على الاستمرار واكتشاف التصرفات غير القانونية وذلك انسجاما مع معايير التدقيق الدولية. وبناء على ما سبق يوصي الباحث بضرورة مواكبة التطور والتوسع في محتويات تقرير المدقق للمساهمة في تقليل أو غلق فجوة الاتصال, وذلك تمشيا مع سياسة الانفتاح والتطور الاقتصادي التي يمر بها الاردن.

دراسة (غريب,2007) حول مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على القرارات الاستثمارية في البيئة المصرية، وتضمنت نتائج الدراسة: وجود اتفاق بين مستخدمي القوائم المالية على افتقار تقرير المدقق للمستوى الكافي من: السهولة في الفهم والإيضاح، تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه، الموضوعية والدقة في الحكم على نتائج الاداء. وقد أوصى الباحث بانه على الجهات المختصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أن تعطي اهتماماً خاصاً لتطوير تقرير المراجعة بما يجعله أداة فاعلة للاتصال،.و إعطاء أولوية للبحث الاكاديمي في مجال المراجعة وخاصة تلك الجوانب المتعلقة بمحددات صنع قرار المراجعة، وآليات تحسين دور الوكالة لمراقب الحسابات، وزيادة الالتزام بمعايير العرض والإفصاح في تقرير مراقب الحسابات.

دراسة (Dibia,2015) حول دور المراجعة الخارجية المتعاظم كأمر بالغ الأهمية في عالم الشركات التي تتميز بالفصل التام للادارة عن الملكية , وفي ظروف تشهد مصداقية مدققي الحسابات في كثير من البلدان الكثير من التساؤل , والانتقادات والدعاوى ضد مراجعي الحسابات. وكان أحد الانتقادات الرئيسية التي تخص مستخدمي البيانات المالية أن المدققين لم يستطيعوا كشف التزوير والاحتيال وتضمين ذلك في التقرير– على الرغم من المراجعين يصرون على أن دورهم ليس في المقام الأول الكشف عن الغش كما يتوقعون. وهذا يعكس سوء التصور للمراجعين حول رايهم في عدالة تمثيل التقارير المالية وما يتوقعه الجمهور بخصوص هذا التصور وهو ما يسمى بفجوة التوقعات في أدبيات المحاسبة والمراجعة. وتبحث الدراسة في القضايا المرتبطة بفجوة التوقعات وتحدد دوركل من (ا) فشل المجتمع لفهم واجبات مدقق الحسابات (ب) التزام المراجع لمعيار المراجعة، (ج) الاختلافات في الرأي العام و(د) إدراك مدقق الحسابات بشأن واجبات من المراجعين عن العوامل المحتملة التي تؤثر فجوة التوقعات التدقيق. والتوصية للهيئات التنظيمية لممارسة المحاسبة والمراجعة في نيجيريا لإعداد الأطر والمبادئ التوجيهية للحد من فجوة التوقعات التنظيمية المناسبة.

دراسة (برير ,2014) حيث تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية, وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم جودة المراجعة ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور وسائل تحسين عملية المراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة, تم إتباع كلا من المنهج الاستقرائي والاستنباطي ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد وتوزيع استبانه للفئة المستهدفة من المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وخضعت للتحليل الإحصائي فق وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية .(spss) وتوصلت الدراسة إلى أن الالتزام بمعايير المراجعة وتفعيل مسؤوليات المراجع وكذلك تفعيل دور لجان المراجعة وإعطاء دور أكبر للمنظمات المهنية ساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة و, أوصت الدراسة إلى ضرورة العمل برقابة جودة الأداء في

مكاتب المراجعة وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة وإصدار معايير مراجعة محلية من قبل المنظمات المهنية الوطنية.

دراسة(Chong and Pflugrath.2008) بحثت هذه الدراسة في تأثير ثلاثة أشكال مختلفة لتقرير مدقق الحسابات على تصورات المساهمين والمدققين وتشمل هذه الأشكال الثلاثة على تقرير موسع حيث تم إدراج نص إضافي في تقرير المدقق وتقريرين موسعين مختلفين من حيث الصياغة كتبا" بلغة واضحة"، وضع أحداهما رأي المدقق في "مكانه التقليدي "في نهاية التقرير، ووضع الأخر رأي المدقق في بداية التقرير،وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن أشكال تقرير المدقق أثرت بشكل بسيط على تصورات مدقق الحسابات والمساهمين ولكنها لم تقلص فجوة التوقعات بين المساهمين ومدقق الحسابات،وأوصت بتوفير وصف أكثر تفصيلا لمسؤوليات مدقق الحسابات، بما في ذلك إصداره" بلغة واضحة وإعادة ترتيب ومحتوياته واقترح ان يوضع رأي المدقق في بداية التقرير.

-دراسة (Onulaka,2014) :حيث تناولت هذه الدراسة فجوة التوقعات باعتبارها ظاهرة تجلب اهتمام الباحثين عالميا، حيث تناولت هذه الدراسة فجوة التوقعات من حيث دور المدقق في منع الغش والتدليس من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية مما عرضه للملاحقة القضائية. هذه الدراسة تشخص ما هية فجوة التوقعات وعلاقة القوائم الماللية المدققة في بورصة نيجيريا للاوراق المالية وبالتحديد تشخيص اثر هذه الفجوة على حجم التداول للاوراق المالية.أجريت هذه الدراسة على عينة من العاملين في البورصة النيجيرية في كل من مدينتي لاغوس وابوجا. أظهرت النتائج وجود فجوة كبيرة في التوقعات حول مسؤولية المدقق عن منع الغش والتدليس، كما أن حجم فجوة التدقيق يرتبط عكسيا مع حجم التداول في البورصة علاوة على وجود فروق دالة احصائيا في العلاقة التي تحدد مستوى الموثوقية في تقرير المدقق وحجم التداول في البورصة، وتضمنت التوصيات :- ضرورة التحديد الدقيق لمسؤوليات المدقق وتوسيعها لتشمل المسؤولية عن اكتشاف الغش والتدليس، ضرورة زيادة تثقيف عامة مستخدمي القوائم المالية حول اهداف التدقيق وبمسؤوليات المدقق، التحقق من ان المدقق يقوم بواجباته بموضوعية وانسجاما مع المعايير الاخلاقية والمهنية من اجل زيادة مستوى موثوقية الأداء، وأخيرا ضرورة وجود هيئة مهنية حكومية في نيجيريا تعنى بدراسة وتطوير التشريعات الخاصة بمهنة التدقيق.

دراسة(السعد,2008) حيث هدف الباحث إلى اختبار وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية وتتشخيص أسبابها. وقد جمعت البيانات من عينه 33 مكتب تدقيق خارجي و24 مدير مالي في شركات مساهمه عامه مدرجة الاسهم للتداول في السوق المالي، وذلك عن طريق استبانه مكونه من مجموعة من العبارات لقياس حجم فجوة التوقعات في نظر كلا الطرفين, وتصوراتهم حول مسؤوليات مدققين الحسابات،ومدلولات التقرير النظيف، وكذلك الأنشطة التي من شأنها أن تضعف الاستقلالية المهنية لمدقق الحسابات. أظهرت نتائج تحليل بيانات الدراسة أن هناك فروقات بين متوسط اجابات المدققين والمديرين الماليين فيما يتعلق بمسؤوليات مدقق الحسابات والانشطة التي قد تعرض استقلالية المدقق للضرر في حال ممارسته لها،وأن غالبية هذه الفروق غير دالة احصائية.كما أن هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط اجابات افراد العينة من مدققي الحسابات والمديرين الماليين حول مدلولات التقرير النظيف. وكانت اهم التوصيات أن تتحمل جمعية مدققي الحسابت مسؤولية تثقيف المجتمع بطبيعة مهنة التدقيق وأهدافها،وتوضيح نطاق مسؤوليات المدققين ودورهم ,ومتابعة االتزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق.

دراسة (الفرح,2013) حول المؤثره في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق من وجهات نظر المدققين الخارجيين والمستثمرين في الاردن. حيث تم جمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة بواسطة استبانه وزعت على 70 مدقق ومثلهم من المستثمرين في سوق عمان المالي. وتناولت الاستبانة كل من : تطوير معايير التدقيق الدولية لمقابلة توقعات ومتطلبات جمهور مستخدمي القوائم المالية, وتثقيف جمهور مستخدمي القوائم المالية بواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات وتعزيز اداء مدققي الحسابات. وبينت النتائج انه من الضروري توعية المستثمرين وتثقيفهم بواجبات ومسؤوليات المدقق نحو تضييق فجوة التوقعات.كما يجب تطوير معايير

التدقيق الدولية وتطويعها لمقابلة احتياجات المستثمرين ,وضرورة التحسين المستمر لاداء المدققين بما يرفع كفاءاتهم ومستوى استقلاليتهم المهنية. كما تضمنت التوصيات : ضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات والجمعيات الزميلة ببذل المزيد من الجهود في سبيل توعية المستخدمين للبيانات المالية حول دور المدقق ومسؤولياته، وزياده الاهتمام بتدريس مساق التدقيق في الجامعات والعمل على التطوير المستمر لمعايير التدقيق بما يتلائم مع حاجات المجتمع وتوسيع واجبات المدقق لتشمل الكشف عن الغش والتزوير وتقييم نظام الرقابة الداخلية واعادة النظر في محتوى وصياغة تقرير المدقق.

دراسة (جمعة, 2000) حيث قام الباحث بدراسة فجوة التوقعات من خلال تطبيق معايير التدقيق الدوليه. واستهدفت الدراسة إبراز معايير المراجعة الصادرة والمتعلقة بفجوة التوقعات والمشمولة ضمن ISAS الصادرة عنIFAC ، وتحديد مدى مسئولية المراجع عن فجوة التوقعات وفي سبيل ذلك قام الباحث باستعراض جهود المنظمات المهنية في عدة دول من أجل تضييق الفجوة، وكذلك استعراض الدراسات التي قام بها عدد من الباحثين في عدد من الدول، كما قام بعرض أهداف ومعايير فجوة التوقعات الدولية والأمريكية، والمقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وبناء على التحليلات والدراسات السابقة توصل الباحث للنتائج الآتية :1 -أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فهي مسئولة عن فجوة التوقعات أما مسئولية المدقق فتنحصر في إبداء الرأي في هذه القوائم .2 -المدقق مسئول عن فجوة التوقعات بمستوى متوسط، ومسئول بنسبة 100% عن منع الانحرافات المادية للتقديرات المحاسبية وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، ومسئول بمستوى منخفض عن الخطأ والغش والقوانين والأنظمة والرقابة الداخلية .3 -أن يدرك المجتمع أن المدقق مسئول عن فجوة التوقعات سوف يساعد ذلك على تطور وازدهار المهنة .4 -على الجامعات إدراج معايير فجوة التوقعات ضمن مقرراتها لزيادة وعي الطلاب بالتحديات التي تواجه المهنة .كما أوصى الباحث بعدة توصيات منها أن على الاتحاد الدولي للمحاسبين اعتماد معايير فجوة التوقعات ضمن دليل المعايير مع إضافة معيار جديد يتعلق باتصال المراجع مع لجنة المعايير كما يجب على المجتمع العربي للمحاسبين دراسة هذه المعايير وعرضها على الاتحاد الدولي للمحاسبين لاعتمادها بعد دراستها وتوسيع مسئولية المراجعين بشأنها.

دراسة (Omid and Mina،2011)هدفت هذه الدراسة إلى البحث فيما إذا كانت فجوة توقعات التدقيق موجودة بين مدققي الحسابات المستقلين ومستخدمي البيانات المالية في إيران، وتم تقسيم المشاركين في هذه الدراسة إلى أربع فئات هم مدققي الحسابات والمستثمرين والسماسرة والمصرفيين. فقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة متعلقة بمسؤوليات مدقق الحسابات في الكشف عن الاحتيال، سلامة الرقابة الداخلية، وإعداد القوائم المالية، ووجدت الدراسة فجوة توقعات أقل متعلقة بمسؤولية المدقق عن منع الاحتيال، وبشأن موثوقية التدقيق، والقوائم المالية المدققة، والفائدة من التدقيق، ولم يتم العثور على فجوة توقعات بشأن مسؤوليات مدققي الحسابات عن الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، وممارسة الحكم في اختيار إجراءات التدقيق، والإدانة في الاحتيال ذات الصلة بفشل الأعمال. واقترحت الدراسة حلول عامة لتضييق فجوة التوقعات عن طريق إدخال تحسينات على عملية الاتصال بين المدقق والمستخدمين في تقرير المدقق، وعن طريق تثقيف المستخدمين حول طبيعة ووظيفة التدقيق.

دراسة(الدوري,2010) حول دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات، حيث انطلق الباحث من فرض ان لمعايير التدقيق سواءا كانت دوليه او محليه دور ايجابي في تقليص حجم هذه الفجوة. وتضمنت النتائج التي توصل اليها الى ان الحجم المتزايد للفجوه مرتبط بحجم الاختلاف بين واقع المهنة وتوقعات المستفيدين من خدماتها. ويعزو ذلك الى اسباب اهمها الشعور بوجود قصور من قبل المدقق في تطبيق معايير التدقيق، مما يعكس صوره سلبيه حول استقلاليته المهنية، والتزامه بمعايير العمل الميداني وبالتالي على رأيه حول عدالة تمثيل القوائم المالية وموثوقية محتوياتها كأساس ملائم لاتخاذ القرار الرشيد في نظر المهتمين.كما تضمنت التوصيات ضرورة مراقبة التزام المدقق بمتطلبات معايير التدقيق, والعمل على عقد دورات تدريبيه للمدقق حول تطبيق معايير التدقيق والعمل على نشر الوعي بأهمية اثر تطبيق تلك المعايير في خدمة المستفيدين من خدمات التدقيق، على

حد سواء من اجل تقليص حجم فجوة التوقعات.

الدراسات حول تطبيق معيار التدقيق الدولي(700) المعدل : -المحور الثاني

دراسة (Fakhfakh,2015) حول التوضيحات الدولية لتقرير المدقق بين المتطلبات المهنية والمبادئ اللغوية والتي بينت إن مدققي الحسابات المستقلون يقومون بنشر تقارير دورية تلخص نتائج مهام التدقيق التي يمارسونها. هذه التقارير تعزز عمليات التوصيل للبيانات المالية الى المهتمين وترفع مستوى موثوقية المعلومات المحاسبية في نظرهم. معايير التدقيق الدولية (ISA) حددت المحتوى المعياري لهذه التقارير وجودة نتائج عملية التدقيق التي تم تنفيذها. نظريا، تنادي هذه التقارير بتوحيد محتوى تقرير المدقق وصياغتها بلغة بحيث تكون مفهومة وواضحة للقراء بمختلف فئاتهم. لاجل ذلك يجب الامتثال لمبادئ لغوية تساهم في تحسين هيكلية ومحتوى تقرير المدقق. من الناحية ألعملية فان تقرير المدقق ما زال موضع انتقاد من حيث مستوى فعاليته في توصيل نتيجة عملية التدقيق في نظر المهتمين. بالرغم من صدور معيار التدقيق الدولي (700) والتعديلات اللاحقه له الا ان التقرير ما زال غير قابل للقراءه والفهم من قبل جميع المهتمين. وهذا يتطلب من المدقق البحث عن حلول تجعل تقرير المدقق اكثر وضوحا للمهتمين وعلى راسها ايجاد حل لمشكلة التعارض بين متطلبات (معايير المراجعة المهنية) و(المبادئ اللغوية) في صياغته،باعتباره اداة هامه لايصال راي المدقق للمهتمين ببيانات العميل.كما تضمنت التوصيات وجوب قيام المدقق بتحسين مستوى عرض تقريره واهمها رايه حول البيانات المالية المدققه الخاصه بالعميل.

دراسة (الحمود،2011) حول أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، فقد قام الباحث بقياس التغيرات في نموذج تقرير المدقق المعدل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار في الأردن.وقد تم استخدام الاستبانة لغرض جمع البيانات من عينه مكونه من 114 مدقق و130 مستثمر. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للتعديلات في محتوى نموذج التقرير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي المعدل رقم 700 حيث اضاف مصطلحات جديدة مثل السياسات المحاسبية،والمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية،اخلاقيات المهنه. وتضمنت اهم التوصيات ضرورة تطوير محتوى تقرير التدقيق وذلك لأهمية تأثيره على قرارات الاستثمار ولما له أثر في زيادة نسبة المسؤوليات المترتبة على المدقق بالإضافة إلى حذف التداخل بين مسؤوليات المدقق والإدارة وتوضيح كل منهما.

دراسة(الذنيبات وآخرون،2008) هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحليل اراء مدققي الحسابات والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة في الأردن حول مدى قبولهم للتعديلات الجديدة التي طرأت على تقرير مدقق الحسابات، وأصبحت سارية المفعول اعتبارا من31/12/2006 والتي استحدثت نتيجة لقيام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعديل المعيار الدولي رقم (700) والخاص بتقارير مدققي الحسابات، ومدى تأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات وعملية توصيل نتيجة التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات.وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن التعديلات في تقرير مدقق الحسابات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل قد وجدت قبولا بدرجات متفاوتة من قبل مدققي الحسابات والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وأن درجات القبول ليست مرتفعة وانما هي في حدود المتوسط، وأن درجات القبول هذه انعكست أيضا على أراء مدققي الحسابات والمديرين الماليين فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات، وتحسين عملية التوصيل في عملية التدقيق وزيادة مسؤوليات مدقق الحسابات.وأنه بشكل عام، توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آرائهم فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات، وفيما يتعلق بتأثيرها في تحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق لمستخدمي البيانات المالية، وأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أرائهم فيما يتعلق بتأثير التعديلات في حجم مسؤوليات مدقق الحسابات.وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تركيز التقرير على توصيل نتيجة التدقيق وليس مسؤوليات الإدارة والمدققين، وضرورة الأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر مستخدمي البيانات المالية في مختلف البلدان التي تنتسب للاتحاد الدولي للمحاسبين حول هذه

التعديلات من أجل إعادة النظر فيها.

دراسة (بويكر،2008)حيث تناولت اثر تعديلات معيار التدقيق الدولي (700) المعدل على تضييق فجوة التوقعات، وكذلك تشخيص مدى اهمية هذه التعديلات ومدى مساهمتها في تحسين مستوى الابلاغ في تقرير مدقق الحسابات. ولتحقيق هدف الدراسة تم جمع البيانات بالاستبانة حيث وزعت على عينه من مدققي الحسابات الخارجيين، ومعدي القوائم المالية، والمستثمرين، والاكاديميين. واظهرت النتائج ان التعديلات التي اجريت على تقرير المدقق ساهمت في تضييق فجوة التوقعات وادت الى تحسين مستوى الابلاغ في تقرير المدقق.كما اظهرت رغبة فئات عينة الدراسة اضافة معلومات تفصيلية حول نتائج فحص نظام الرقابة الداخليه ومدى الاعتماد عليه، ومستوى الاهمية النسبية الذي اعتمده المدقق كأساس لقيامه بعملية التدقيق ومستوى الحاكمية المؤسسية، ومدى التلاعب في ادارة الارباح الى تقرير المدقق. واوصى بضرورة العمل على ايجاد اليه من قبل الجهات ذات العلاقة للتاكد من التزام مدققي الحسابات في تقاريرهم بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق (700) وتعديلاته.كما اوصى ايضا باجراء تعديل في قانون الشركات الاردني (22) لعام 1997 لتجنب التعارض بينه ومتطلبات تطبيق المعيار 700 لضمان جدية تطبيقه.

دراسة،جمعة(2011) حيث هدفت هذه الدراسة الى التعرف على التغيرات في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل وقياس مدى أهميتها، ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي، والتشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، والممارسة المهنية في الأردن. وخلاصة نتائج هذه الدراسة تشير إلى أن هناك أهمية للتغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل رقم (700) حول البيانات المالية، وإن هناك تأثيرا قويا للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل رقم(700) حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي، والتشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق والممارسة المهنية. ولذلك أوصت الدراسة بضرورة تطوير محتوى تقرير مدقق الحسابات من أجل أن يعكس المزيد من مسؤوليات المدقق، وبشكل عام تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، والابتعاد عن استخدام اللغة النمطية في تقرير مدقق الحسابات.

دراسة (Gold et a.2012)بعنوان" اثر تقرير مدقق الحسابات المعدل رقم 700 على تضيق فجوة التوقعات ". وهي دراسة أجريت في ألمانيا على مدققي الحسابات والمستخدمين المحللين الماليين كمستخدمين رشيدين والطلاب كمستخدمين غير رشيدين،حيث أنهم قراوا تقرير مدقق الحسابات مع التفسيرات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم700 المعدل مقابل قراءتهم لتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل وقد حصلت الدراسة على تصورات المشاركين حول مسؤوليات المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة وموثوقية القوائم المالية المدققة.واستنتجت الدراسة أن هناك فجوة توقعات مؤكدة فيما يخص مسؤوليات مدقق الحسابات وفجوة توقعات مقبولة فيما يخص مسؤوليات الإدارة .كما استنتجت الدراسة أن معيار التدقيق الدولي المعدل رقم، 700 لم يؤدي إلى فجوة توقعات أقل مقارنة بالوضع السابق أي قبل صدور المعيار المعدل.وقد أوصت الدراسة بأن تصاغ التفسيرات المتعلقة بمسؤوليات مدقق الحسابات وبمسؤوليات الإدارة وبطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق بصورة أكثر وضوح.

دراسة (ترزي، 2013) حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اراء مدققي الحسابات،معدي القوائم المالية والاكاديميين في قطاع غزه حول مدى مساهمة التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير مدقق الحسابات في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وأظهرت نتائج الدراسة أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات ساهمت في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة، كما أدت إلى تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.

واهم توصيات الباحث ضرورة المحافظة على تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل مما قد يساعد على إقبال مستخدمي البيانات المالية على قراءته، وضرورة سن قوانين وأنظمة ملزمه في صياغة تقرير مدقق الحسابات وفقا للمعيار المذكور.

دراسة (خداش وآخرون،2011) حيث تهدف إلى التعرف على أهمية التعديلات على معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق ومدى مساهمته في تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات، مما يؤدي إلى تقليل فجوة التوقعات، وذلك من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات، ومعدي البيانات المالية، والمستثمرين، والأكاديميين، وهدفت الدراسة أيضا إلى معرفة أهمية إضافة بعض المعلومات الأخرى إلى تقرير مدقق الحسابات ومدى وجود توافق بين متطلبات المعيار رقم، (700)وقانون الشركات الأردني رقم (22)لسنة 1997 م وتعديلاته.كما تم تصميم استبانه لهذا الغرض وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات ساهمت من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة أدت إلى تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات، وتوصلت الدراسة أيضًا إلى أن الفئات المشمولة بالدراسة أبدت رغبتها في إضافة معلومات عن; كل من:- نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقق عليه،ومستوى المادية الذي اعتمده المدقق أثناء قيامة بعملية التدقيق، ومستوى الحاكمية المؤسسية، والتلاعب في إدارة الأرباح إلى تقرير مدقق الحسابات .

التعقيب على الدراسات السابقة:

يظهر القسم الاول من الدراسات السابقة ان تقرير المدقق يعاني من عدم رضا المجتمع المالي باعتباره لايفي باحتياجاته المعلوماتية اللازمة لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد. فهو يفتقر الى حكم مهني سليم للمدقق حول القضايا الهامه في نظر المهتمين والتي تعكس حجم فجوة التوقعات واهمها تقييم المدقق لاستمرارية العميل، ومسئوليته تجاه منع الانحرافات الماديه للتقديرات المحاسبية، واكتشاف الغش والخطا والتزوير، واثر الاستقلالية المهنية للمدقق ومفهوم العناية المهنية الواجبه كصفات مؤثره في مستوى حكمه المهني حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للعميل،والتي يستند اليها متخذ القرار الاقتصادي.كما يعاني التقرير من مشاكل في عرض وتنظيم المحتوى مما يجعله غير متناسب مع مستوى ادراك الفئات المختلفه من المهتمين.وهذا يعكس اهمية الالتزام بتطبيق معايير التدقيق لضمان بقاء خدمة التدقيق مواكبه لاحتياجات افراد المجتمع المالي.

أما القسم الثاني من الدراسات فقد فعالج اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل والخاص بتقرير مدقق الحسابات في تضييق فجوة التوقعات من خلال تشخيص اثره على كل من :تحسين توصيل نتيجة عمليه التدقيق الى ألمستخدمين، مستوى قيام الادارة بمسئولياتها وواجباتها، ومسئوليات المدقق المهنية والاخلاقية.

ان ما يميز دراستنا شمولها القسمين السابقين معا فهي تشخص مدى ملائمة تقرير المدقق في نظر المجتمع المالي الفلسطيني، وكذلك تفحص اثر تطبيق المعيار الدولي (700) في تضييق فجوة التوقعات من خلال مساهمته في كل من :- تحسين مستوى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني، تقييم اثره في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق لمستخدمي البيانات المالية، واثره في توضيح مسئوليات الادارة ومسئوليات وواجبات المدقق المهنية والاخلاقية.

فرضيات الدراسة:

المجموعة الاولى حول مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي وتضم:-

الفرضية العدمية الاولى : تقرير مدقق الحسابات لايتمتع بالمستوى المقبول من الملائمة لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني في نظر افراد عينة الدراسة.

الفرضية العدمية الثانية :-لا توجد فروق دالة احصائيا في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني.

المجموعة الثانية حول اثر معيار التدقيق الدولي (700) على تضييق فجوة التوقعات وتضم :-

الفرضية العدمية الثالثة : لا يوجد فروق دالة احصائيا في اجابات افراد عينة الدراسة حول اثر معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير بغرض تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية العدمية الرابعة: لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائيا في اجابات افراد عينة الدراسة حول اثر معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل على مستوى مسؤوليات

الإدارة حول العرض العادل للبيانات المالية بغرض تضييق فجوة التوقعات

الفرضية العدمية الخامسة: لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائيا في إجابات افراد عينة الدراسة حول أثر معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل على مسؤوليات وواجبات المدقق الاخلاقية والمهنية بغرض تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية العدمية السادسة:تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) لم يساهم بفعالية في تضييق فجوة التوقعات في نظر أفراد عينة الدراسة.

منهج الدراسة :

سيتم في هذه الدراسة استخدام المنهج الوصفي التحليلي.حيث تم اختيار عينة عددها (140) مستثمرا باستخدام اسلوب المعاينة العشوائية.وقد بلغت نسبة الاستجابة 5،91% بعد استبعاد 12 استبانه لعدم اكتمالها او عدم التمكن من استلامها.

أداة الدراسة :

تم تطوير الاستبانة–اسوة بدراسات (ترزي،2013)، (خداش واخرون،2011)و (السعد، 2008)، و(ذنيبات واخرون،2011) – كوسيله لجمع بيانات الدراسة باعتبارها اداه مناسبة لغرض اتمام البحث. فقد تكونت الاستبانة من جزئين رئيسين اولهما يهدف الى التعرف على خصائص عينة الدراسة المؤثره وتضم :– المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة. والجزء الثاني يتكون من اقسام يتم من خلالها تشخيص مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المهتمين والتي تعكس الفجوة في التعامل مع تقرير المدقق عمليا، يليها الجزء الثالث الذي يقيس اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل حول تقرير مدقق الحسابات في تضييق فجوة التوقعات حيث تم الاسترشاد بفقرات معيار التدقيق الدولي بعنوان " حول تكوين راي واعداد تقارير حول البيانات المالية– الساري المفعول للبيانات المالية التي تبدا من 15 ديسمبر 2009 او بعد ذلك) والذي يتمحور حول (مدى تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، توضيح مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المدقق الاخلاقية والمهنية). واسندت بدائل الاجابة التالية لكل فقره من فقرات الجزء الثاني والثالث من الاستبانة، لتقييم اجابات افراد عينة الدراسة على محاور الاستبانة لغرض تحقيق اهداف الدراسة. وهي(عاليه جدا،عاليه،متوسطه، ضعيفة ومعدومة).

ولتحديد صدق الأداة الظاهري تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أجل التأكد من ملائمتها. كما تم استخراج معامل الثبات لمجالات الدراسة حيث سجلت ما يلي: مدى جدية التعامل مع تقرير المدقق من قبل المهتمين (75%)،أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل على كل من:– تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير: (85%)، أثره المتعلق بمسؤوليات الإدارة في تضييق الفجوة :(81%)ألاثر المتعلق بمسؤوليات المدقق في تضييق الفجوة:(78%).اما معامل الثبات الكلي للاستبانة فبلغ (88%) وهو معامل ثبات جيد جدا لاعتماد هذه الأداة لغرض تنفيذ هذه الدراسة.

المعالجات الإحصائية :

من اجل اخضاع بيانات الدراسة للتحليل الاحصائي بواسطة برنامج SPSS،تم اعتماد جدول تصحيح الاجابات التالي في عملية معالجة بيانات الدراسة،(جدول1):

جدول (1)

الأوزان النسبيه والمتوسطات الحسابيه ودرجه تقدير(الملائمة/الأثر) لبدائل الإجابه

بديل الاجابه(درجه الملائمة/الاثر)	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
الوزن النسبي للبديل	4	3	2	1	0
درجة تقدير الإجابه	3.21-4.0	2.41-3.20	1.61-2.40	0.81-1.60	اقل من.80

تمت معالجات البيانات بواسطة الحاسوب من خلال استخدام برنامج الرزم الإحصائية(**SPSS**) والذي مكننا من

استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية في تشخيص خصائص عينة الدراسة ووصف مجالاتها.اما اختبار الفرضيات فتم على النحو التالي:تطبيق اختبار (Z-Test) الاحصائي الذي بموجبه يتم قبول الفرضية العدمية عند مستوى دلاله (5%) اذا وقعت قيمة (Z) المحسوبة ضمن القيم الحرجة (1.64- , 1,64) في منحنى توزيع المفردات. بمعنى اخر تقبل الفرضية اذا كانت قيمة (Z) تقع ضمن الفئة (1,64- الى صفر)، او ضمن الفئة (صفر الى 1,64). وهذا ما تم اختبار الفرضيات الاولى والسادسة به. اما اختبارات تحليل التباين المتعدد فقد تم اختبار الفرضيات الثانية والثالثة والرابعة والخامسة بها. فتقبل الفرضية ان كان مستوى الدلالة المحسوب اكبر من (5%)، والا يتم رفضها. واخير تطبيق اختبار (المقارنات المتعددة) لتحليل الفروق المعنوية في حالة رفض فرضية العدم.

تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات :-

أ- خصائص عينة الدراسة (متغيرات الدراسة المستقلة):

عند تحليل البيانات الديمغرافية التي تم جمعها بالاستبانة تبين ان حصائص عينة الدراسة كانت كما يلي:-

1- توزيع افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	4	% 3.125
بكالوريوس	108	%84.375
ماجستير فأعلى	16	%12.5
المجموع	128	%100

يظهر الجدول السابق رقم (2) ان 84.37%من افراد عينة الدراسة يحملون درجه البكالوريوس، وان 12.5% منهم حملة ماجستير فأعلى. وبذلك يبلغ حملة درجة البكالوريوس على الاقل 96.5% على الاقل. وهذا دليل على تمتع افراد عينة الدراسة بمستوى علمي عالي يؤهلهم للاجابة بدراية وموضعيه على اسئلة الدراسة.

2- توزيع افراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:-

جدول (3)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	88	% 68.75
إدارة أعمال	16	%12.5
مالية	24	%18.75
المجموع	128	%100

يظهر الجدول(3) تنوع الخلفية العلمية لافراد العينة: حيث ان 68,75% متخصصون بالمحاسبة، 12,5% تخصصهم في الادارة و18,75% تخصص ماليه.وهذا يعكس مستوى الدراية العلمية والعملية للمستجيبين حول الحكم على اثار تطبيق المعيار 700 المعدل سواء كانت ماليه ومحاسبيه او ادارية.

3- توزيع افراد عينة الدراسة حسب مستوى الخبرة العملية:

جدول (4)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	68	%33.13
من 15-5سنه	40	%31.25
أكثر من 15 سنه	20	%35.62
المجموع	128	%100

يظهر الجدول رقم (4) أن ما نسبته 66,9% من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بمستوى عالي من الخبرة لا يقل عن 15 عاما، في حين تبلغ نسبة حديثي الخبرة الذين لا تتجاوز مدة خبرتهم 5 سنوات 33,13%. اما ذوي مستوى الخبرة

المتوسط فهم 31,25%.ويعكس ذلك مستوى الجدية, ومدى العقلانية والشعور بالمسئولية لدى المستجيبين في الاجابة على اسئلة الاستبانة.

.ب – وصف مجالات الدراسة واختبار فرضياتها:

المجال الاول: مدى ملائمة تقرير المدقق لمتطلبات المجتمع المالي:

جدول (5)

متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على مجال ملائمة التقرير لمتطلبات المجتمع المالي مرتبة تنازليا

الرقم	نص الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة
1	تضمين التقرير الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبة المقبولة في إعداد القوائم المالية امر مهم بالنسبة لمتخذ القرار الاقتصادي	1.1092	2.781	عالية
2	التقرير يمثل ضمان بقدرة العميل بالاستمرار في النشاط بشكل طبيعي مستقبلا	0.821	2.742	عالية
3	تقرير المدقق يضمن عدم وجود مشاكل ماليه خطيرة لدى العميل	1.0192	2.518	عالية
4	يتم اعداد التقرير بما ينسجم مع المتطلبات المهنية المختصة يؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد	0.892	2.502	عالية
5	يساهم تقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات الحاصلة بسبب انحراف دور المدقق الفعلي عن المثالي	0.9821	2.391	متوسطه
6	يضمن التقرير قيام المدقق بمنع اية مخالفات قانونيه مؤثره في مصداقية البيانات المالية للعميل	0.983	2.388	متوسطه
7	وجود فقرة خاصة بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية في التقرير تزيد ثقة لدى المستخدمين به	1.108	2.101	متوسطه
8	تقرير المدقق يضمن خلو القوائم المالية من الغش والتزوير	0.182	1.680	متوسطه
9	فقرة الرأي توفر فكرة واضحة حول عدالة تمثيل القوائم المالية لحال العميل	1.120	1.423	ضعيفة
10	يس تقرير المدقق يعزز الافصاح عن مسؤوليات الادارة نحو تبني ضوابط تضمن عملية التقرير المالي الفعال	0.886	1.268	ضعيفة
	الدرجة الكلية لملائمة تقرير المدقق	0.910	2.131	متوسط

يظهر الجدول (5) اعلاه ان الدرجة الكلية لملائمة تقرير المدقق الكلية لاحتياجات المجتمع المالي كانت (2.131) وهي متوسطة، حيث تراوح مستوى الملائمة لتقرير المدقق ما بين عالي الى ضعيف. وقد سجلت الاجابة على العبارات التالية " الاشارة في تقرير المدقق إلى مدى الالتزام بتطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة في إعداد القوائم المالية امر مهم بالنسبة لمتخذ القرار الاقتصادي"، " التقرير يمثل ضمان بقدرة العميل بالاستمرار في النشاط بشكل طبيعي مستقبلا "و," تقرير المدقق يضمن عدم وجود مشاكل ماليه خطيره لدى العميل " و" اعداد التقرير بما ينسجم مع المتطلبات المهنية المختصة يؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد" مستوى ملائمة عالي. كما سجلت كل من العبارات التالية مستوى ملائمة متوسط وهي:- " يساهم تقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات الحاصلة بسبب انحراف دور

المدقق الفعلي عن المثالي"،و" يضمن التقرير قيام المدقق بمنع اية مخالفات قانونيه مؤثره في مصداقية البيانات المالية للعميل" و" وجود فقرة خاصة بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية في التقرير تزيد ثقة لدى المستخدمين به"، و" تقرير المدقق يضمن خلو القوائم المالية من الغش والتزوير". واخيرا سجلت العبارات التالية مستوى ملائمة ضعيف وهي:- "فقرة الرأي توفر فكرة واضحة حول عدالة تمثيل القوائم المالية لحال العميل "، ثم "يساهم تقرير المدقق في تعزيز الافصاح عن مسؤوليات الادارة نحو تبني ضوابط تضمن عملية التقرير المالي الفعال" والتي سجلت ادنى وسط حسابي ومقداره (1.268).

الفرضية العدمية الاولى: لا يتمتع تقرير مدقق الحسابات بالمستوى المقبول من الملائمة لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني في نظر افراد عينة الدراسة.

جدول(6)

نتائج اختبار (Z) حول مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني في نظر افراد عينة الدراسة

مستوى قبول الملائمة العام	حجم العينة	متوسط اجابة افراد العينة على المجال الملائمة	الانحراف المعياري للاجابات حول مدى الملائمة	قيمة اختبار (Z) المحسوبة عند مستوى دلاله (5%)	منطقة القبول عند مستوى دلاله(5%)	القرار بالرفض او القبول
2.8	128	2.131	0.91	(-0.065)	من(1.64-)الى (1.64	قبول

يظهر الجدول(6) ان قيمة (Z) المحسوبة اكبر من (1,64-) واقل من (صفر) عند مستوى دلاله (5%). أي اكبر من القيمة الحرجة (1,64-). وهذا يعني قبول الفرضية العدمية الاولى. وبناءا عليه فان تقرير مدقق الحسابات لا يتمتع بمستوى ملائمة مقبول لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني.

الفرضية العدمية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى ملائمة تقرير المدقق لمتطلبات المجتمع المالي، تعزى لمتغيرات الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص, والخبرة). وقد تم اختبار هذه الفرضية احصائيا لتظهر نتائجها في الجدول(7) التالي.

جدول (7)

نتائج اختبارات تحليل التباين ثنائي الاتجاه (Univariate Test) في استجابات أفراد العينة وفقاً لمتغيرات الدراسة المستقلة:

البعد (المتغير)	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
المؤهل	.162	2	.081	.495	.616
التخصص	1.368	2	.684	4.185	.0530
الخبرة	.175	2	.088	.537	.592

تبين من خلال الجدول (7) اعلاه أنه بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي بلغ مستوى الدلالة له (.616) ، كما بلغ مستوى الدلالة له بالنسبة لمتغير التخصص (.053). كذلك الحال بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة فقد بلغ مستوى الدلالة له

(.592), وجميع هذه القيم أعلى من القيمة المفروضة(0.05)، وعليه فقد تم قبول الفرضية الصفرية على متغيرات الدراسة جميعا. ويعني ذلك بانه رغم تباين افراد عينة الدراسة في المؤهل والتخصص ومستوى الخبرة الا انهم اتفقوا على مستوى الملائمة المتوسط لتقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني.

المجال الثاني: اثر تطبيق المعيار الدولي المعدل (700) على تضييق حجم فجوة التوقعات من خلال ما يلي:-

أ- المساهمه في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.

يظهر الجدول (8) وصف مجال اثر تطبيق المعيار المذكور من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد عينة الدراسة عليها

جدول (8)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد عينة الدراسة حول اثر تطبيق معيار التدقيق (700) المعدل على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
.1	الإشارة إلى ضرورة أن يمتثل المدقق لمتطلبات أخلاقيات المهنة.	2.937	.55992	عالية
.2	الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.	2.741	.77186	عالية
.3	الإشارة إلى أن الإجراءات التي قام المدقق بتنفيذها تعتمد على حكمه المهني	2.621	.73438	عالية
.4	التوسع في فقره كاملة في توضيح مسؤولية المدقق.	2.321	.70711	متوسطه
.5	الإشارةالى قيام المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية فحص بيانات العميل المالية.	2.921	.81752	عالية
.6	في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد تقارير ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية فإنه يجب تناوله المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي المضافة من قبل المدقق.	2.337	.90696	متوسطه
.7	الإشارة إلى قيام المدقق باختبار الرقابة الداخلية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة الخاصة بالعميل.	2.581	.78224	عالية
.8	الإشارة إلى قيام المدقق بتدقيق ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.	2.612	.71561	عالية
.9	الإشارة الى مسئولية الادارة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتحقيق نظام تقرير مالي فعال.	2.601	.94826	عالية
.10	استبدال عبارة" نتائج أعمالها "في فقرة الرأي بعبارة" وأداءها المالي."	2.822	1.11984	متوسطة
الدرجة الكلية لأثر معيار (700) في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.		2.650	.4038	عالية

يوضح الجدول السابق رقم (8) ان أثر تطبيق المعيار (700) المعدل في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير في نظر افراد عينة الدراسة كان بنسبة (عالية)، وقد تبين أن أعلى فقرة في هذا المجال قد حظيت بها الفقرة الأولى وهي " الإشارة إلى ضرورة أن يمتثل المدقق لمتطلبات أخلاقيات المهنة" حيث بلغت المتوسط الحسابي لهذه الفقرة(2.937) وبدرجة استجابة عالية جداً من قبل عينة الدراسة. كما اتضح أن أدنى فقرة في المجال الأول كانت للفقرة

الرابعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (**2.321**) وبدرجة استجابة من قبل عينة الدراسة متوسطة، وقد كان نص الفقرة كالآتي:(التوسع في فقره كاملة في توضيح مسؤولية المدقق). أما بالنسبة للمجال الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المجال (**2.650**) وبدرجة استجابة عالية. ويعتقد بان السبب في الارتفاع الملحوظ في متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة كون عينة الدراسة على إطلاع كافي بمضامين التعديلات المنتظمة على المعيار (700) في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير باعتبار أن تقرير مدقق الحسابات يمثل وسيلة الاتصال الأولى وربما الوحيدة بين المدقق والأطراف الخارجية.

الفرضية العدمية الثالثة: لا توجد فروق دالة احصائيا في اراء افراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم(700)المعدل على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير بسبب كل من التخصص العلمي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة. يظهر الجدول (9) نتيجة اختبار الفرضية المذكورة.

جدول (9)

نتائج اختبارات تحليل التباين ثنائي الاتجاه في استجابات أفراد العينة حول اثر تطبيق المعيار الدولي (700) على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير.

البعد (المتغير)	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
المؤهل	.162	2	.081	.495	.616
التخصص	1.368	2	.684	4.185	.031
الخبرة	.175	2	.088	.537	.592

استنادا الى ما ورد في الجدول(9) تقبل الفرضية الصفرية لمتغير المؤهل العلمي حيث بلغ مستوى الدلالة له (.616)، كما نرفضها لمتغير التخصص إذ بلغ مستوى الدلالة له (.030). أما فيما يتعلق بمتغير سنوات الخبرة فقد بلغ مستوى الدلالة له (.592) ووهي أعلى من القيمة المفروضة(0.05)،وعليه فقد تم قبول الفرضية الصفرية بسبب متغيرات الدراسة باستثناء متغير التخصص.وبناءا على ذلك يمكن الاستنتاج بأن افراد عينة الدراسة بالرغم من تباينهم في الخبرة ومستوى المؤهل–الا انهم متفقون حول الاثر الايجابي الذي يحدثه تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل حيث ساهم في إزالة الغموض الذي كان يحيط بتقرير مدقق الحسابات،وذلك من خلال ما تم إحداثه من تغييرات على شكل ومحتوى ولغة تقرير مدقق الحسابات،مما ساهم في تحسين توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمين التقرير،وبالتالي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات مثل(دراسة الذنيبات،2008،دراسة Gray et al.2011) لكن اختلاف افراد عينة الدراسة حول التخصص العلمي قد خضع لاختبار احصائي كانت نتائجه في الجدول(10) التالي.

جدول (10)

نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية لدلالة الفروق حسب متغير التخصص العلمي:

التخصص العلمي	محاسبة	إدارة أعمال	مالية
محاسبة		.4659*	.2909
إدارة أعمال			-.1750-
مالية			

يشير الجدول(10) الى أنه كانت هناك فروق واضحة في المجال الكلي تبعا لمتغير التخصص العلمي بين من كان تخصصهم محاسبة،وبين من كان تخصصهم إدارة أعمال، وقد كانت الفروق لصالح تخصص المحاسبة،وهذا يدل أن سبب تشتت الإجابات والتباعد بينهم ممن كان تخصصهم إدارة أعمال.

ب – توضيح مسؤوليات الإدارة في تضيق فجوة التوقعات.

جدول (11)

متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعاً للمجال أثر تطبيق معيار التدقيق (700) على مستوى مسؤوليات الإدارة في سبيل تضييق فجوة التوقعات.

الرقم	عبارات تقيس اثر تطبيق المعيار (700) المعدل على مسئوليات الادارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
.1	يشير تقرير المدقق إلى إن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء بسبب الاحتيال أو الخطأ تقع على عاتق الإدارة.	2.981	.99950	عالية
.2	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى إن الإدارة هي المسؤولة عن العرض العادل للبيانات المالية.	2.841	.93109	عالية
.3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية.	2.981	.78030	عالية
.4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية.	2.941	.99798	عالية
.5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى إن الإدارة هي المسؤولة عن اختيار تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.	2.859	1.05063	عالية
.6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة.	2.721	.87067	عالية
.7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة يجب أن تصمم وتنفذ الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء بسبب الاحتيال أو الخطأ.	2.741	.93109	عالية
.8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن العمليات المالية والإدارية.	2.661	.84242	عالية

الرقم	عبارات تقيس اثر تطبيق المعيار (700) المعدل على مسئوليات الادارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
.9	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن فحص نظام الرقابة الداخلية وقدرته على العمل بشكل مقنع.	2. 992	.87471	عالية
.10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن نواحي القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية.	2.932	.84003	عالية
الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة التقدير الكليه		2.865	.55684	عالية

يظهر الجدول رقم (11) أن درجة استجابة أفراد عينة الدراسة على مجال اثر تطبيق المعيار (700)المعدل على مسؤوليات الإدارة كانت بنسبة عالية، وقد تبين أن أعلى فقرة في هذا المجال قد حظيت بها الفقرة التاسعة " يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن فحص نظام الرقابة الداخلية وقدرته على العمل بشكل مقنع" , حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة **(992 .2)** وبدرجة استجابة عالية من قبل عينة الدراسة. إذ ترى عينة الدراسة بأن من أهم المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة تطوير نظام رقابة داخلية تتابع سير عملية تصميم تقرير المدقق،وهذا يدل على اهتمام الإدارة بتقرير المدقق. كما اتضح أن أدنى فقرة في المجال المذكور كانت الفقرة االثامنة وهي " يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن العمليات المالية والإدارية" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.661) وبدرجة استجابة عالية من قبل عينة الدراسة. أما بالنسبة للمجال الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا المجال **(2.865)** وبدرجة استجابة عالية.

الفرضية العدمية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700)المعدل على مسؤوليات الإدارة على تضيق فجوة التوقعات بسبب المؤهل، التخصص والخبرة.

جدول (12)
نتائج اختبار تحليل التباين الثنائي لإجابات أفراد العينة حول تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم(700)المعدل على مسؤوليات الإدارة في سبيل تضيق فجوة التوقعات.

البعد (المتغير)	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
المؤهل	.211	2	.106	.537	.592
التخصص	3.843	2	1.922	9.775	.001
الخبرة	.291	2	.146	.741	.489

بالنظر إلى الجدول رقم (12) :تقبل الفرضية الصفرية لمتغير المؤهل العلمي حيث بلغ مستوى الدلالة له (.592) وهي قيمة أعلى من القيمة المفروضة، كما ترفضها لمتغير التخصص إذ بلغ مستوى الدلالة له (.001) وهي قيمة أيضاً أقل من القيمة المفروضة، أما فيما يتعلق بمتغير سنوات الخبرة فقد بلغ مستوى الدلالة له (.489) وهي أيضاً قيمة أعلى من القيمة المفروضة،وعليه فقد تم قبول الفرضية الصفرية على متغيرات الدراسة باستثناء متغير التخصص.

ويعود السبب في ذلك إلى أفراد تقرير مدقق الحسابات المعدل لفترة خاصة لمسؤولية الإدارة،وإضافة بعض المسؤوليات والتي لم يحتويها التقرير القديم،إذ إن مثل هذه الفقرات من شأنها تسليط الضوء على المسؤوليات والواجبات

الملقاة على عاتق الإدارة بشكل يساهم في وضوح وسهولة فهم مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية،وبالتالي تضيق فجوة التدقيق وذلك انسجاما مع دراسة (Gold et a.2012) ودراسة (ترزي،2013). لكن اختلاف افراد عينة الدراسة حول التخصص العلمي قد خضع لاختبار احصائي كانت نتائجه في الجدول(13)التالي.

جدول (13)

نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية لدلالة الفروق حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة	إدارة أعمال	مالية
محاسبة		.9705*	.0455
إدارة أعمال			-.9250-*
مالية			

يظهر الجدول رقم (13) أنه كان هناك فروق واضحة في المجال الكلي تبعا لمتغير التخصص العلمي بين من كان تخصصهم محاسبة،وبين من كان تخصصهم إدارة أعمال، وقد كانت الفروق لصالح تخصص المحاسبة يليه تخصص المالية، وهذا يدل أن سبب تشتت الإجابات والتباعد بينهم ممن كان تخصصهم إدارة أعمال،كما كانت هناك فروق واضحة بين من كان تخصصهم إدارة أعمال،وبين من كان تخصصهم مالية، وقد كانت الفروق لصالح تخصص إدارة أعمال،وهذا قد يدل على عدم وضوح مغزى الدراسة ممن هم تخصصهم العلمي مالية.

ج- توضيح مسؤوليات المدقق المهنية والاخلاقية على تضييق فجوة التوقعات.

جدول (14)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق المعيار (700) المعدل على مسؤوليات المدقق المهنية والاخلاقية في تضيق فجوة التوقعات.

الرقم	أثر تطبيق المعيار (700) المعدل على مسؤوليات المدقق تجاه تضيق فجوة التوقعات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
1	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية.	2.68	.85901	عالية
2	يشير تقرير المدقق أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء.	2.34	1.20775	متوسطه
3	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن المدقق لا يعتبر ضامنا بصورة مطلقة لقدرة المنشاة على الوفاء بكافة التزاماتها المالية.	2.38	1.22433	متوسطه
4	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب من المدقق الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية أثناء قيامة بعملية التدقيق.	2.68	.96512	عالية
5	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى أنه يجب على المدقق أن يخطط وينفذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول(مناسب) بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	2.74	.72887	عالية
6	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة.	2.72	.84242	عالية
7	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم معقولية التقديرات	2.54	.86077	عالية

الرقم	أثر تطبيق المعيار (700) المعدل على مسؤوليات المدقق تجاه تضيق فجوة التوقعات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
	المحاسبية المعدة من قبل الإدارة.			
8	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم العرض الشامل للبيانات المالية.	2.76	.69270	عالية
9	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساسًا لإبداء رأيه.	2.73	.84242	عالية
10	يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ.	2.66	.80760	عالية
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	2.62	.53791	عالية

يظهر الجدول السابق رقم (14) أن درجة استجابة أفراد عينة الدراسة على مجال أثر المعيار (700) المعدل على مسؤوليات المدقق كانت بنسبة عالية حيث بلغ الوسط الحسابي النسبي لها (**2.62**)، حيث تبين أن الفقرة الثامنة وهي" يشير تقرير المدقق بوضوح إلى قيام المدقق بتقييم العرض الشامل للبيانات المالية" قد حظيت باعلى وسط جسابي مقداره (**2.76**) وبدرجة استجابة عالية.كما اتضح أن أدنى وسط حسابي سجلته الفقرة الثانية وهي يشير تقرير المدقق أن المدقق لا يعد ضامنا بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.34) وبدرجة استجابة متوسطه من قبل عينة الدراسة.

الفرضية العدمية الخامسه: لا توجد فروق دالة إحصائيا في اجابات افراد العينة حول اثر معيار التدقيق الدولي رقم(700)المعدل على مستوى مسؤوليات المدقق بسبب المؤهل العلمي ,التخصص والخبرة.

جدول (15)

نتائج اختبار تحليل التباين الثنائي إجابات أفراد العينة حول اثر معيار التدقيق الدولي رقم(700)المعدل على مستوى مسؤوليات المدقق بسبب المؤهل العلمي ، التخصص والخبرة.

البعد (المتغير)	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
المؤهل	.962	2	.481	2.383	.117
التخصص	2.761	2	1.381	6.838	.005
الخبرة	.023	2	.011	.056	.946

يتبين من الجدول رقم (15) ما يلي: تقبل الفرضية الصفرية لمتغير المؤهل العلمي حيث بلغ مستوى الدلالة له (.117) وهي قيمة أعلى من القيمة المفروضة، كما ترفض لمتغير التخصص العلمي إذ بلغ مستوى الدلالة له (.005) وهي قيمة أيضاً أقل من القيمة المفروضة، أما فيما يتعلق بمتغير سنوات الخبرة فقد بلغ مستوى الدلالة له (.946) وهي أيضاً قيمة أعلى من القيمة المفروضة، وعليه فقد تم قبول الفرضية الصفرية على متغيرات الدراسة باستثناء متغير التخصص.وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (السعد،2008) ودراسة (الدوري,2010). لكن اختلاف افراد

عينة الدراسة حول التخصص العلمي قد خضع لاختبار إحصائي كانت نتائجه في الجدول(16)التالي.

جدول (16)
نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية لدلالة الفروق حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة	إدارة أعمال	مالية
محاسبة		.7568*	2152
إدارة أعمال			-.5417-
مالية			

يظهر الجدول(16) السابق الفروق الواضحة في المجال الكلي تبعا لمتغير التخصص العلمي بين من كان تخصصهم محاسبة،وبين من كان تخصصهم إدارة أعمال، وقد كانت الفروق لصالح التخصصين بالمحاسبة وهذا يدل أن أغلب الذين أجابوا على الاستبيان تخصصهم محاسبة.

وأخيرا يلخص جدول (17) إجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي المعدل(700) على تضييق التوقعات

جدول (17)
متوسط الإجابات والانحراف المعياري لآراء أفراد عينة الدراسة حول اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي المعدل(700) على تضييق التوقعات

الرقم	مجالات قياس اثر تطبيق المعيار (700) المعدل الخاص بتقرير المدقق على فجوة التوقعات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
1	الأثر على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير	2.650	.4038	عالية
2	الأثر على مسؤوليات الإدارة في تضييق فجوة التوقعات	2.865	.55684	عالية
3	الأثر على مسؤوليات المدقق في تضييق فجوة التوقعات	2.620	.53791	عالية
المجال الكلي		2.712	.42324	عاليه

يظهر الجدول رقم (17) السابق ان اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل حول تقرير المدقق كان على النحو التالي:الاثر على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير كان عاليا بوسط حسابي **(2.65).** والاثر على توضيح مسؤوليات الإدارة عالي بمتوسط حسابي **(2.865).** والاثر على التزام المدقق الاخلاقي والمهني في تضييق فجوة التوقعات **(2.620)** وبدرجة عالية.أما الاثر الاجمالي لتطبيق معيار التدقيق الدولي المعدل(700) على تضييق فجوة التوقعات فهو عالي بمتوسط حسابي **(2.712)** وهذا يدل على مستوى الوعي العالي لعينة الدراسة حول اثر تطبيق المعيار الدولي المعدل(700) والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمرين الفلسطينيين.

الفرضيةالعدمية السادسة: لا يسهم تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) بفاعلية في تضييق فجوة التوقعات.

جدول (18)

نتائج اختبار (Z) حول مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني

المجال	متوسط اجابة افراد العينة على المجال الملائمة	الانحراف المعياري للاجابات حول مدى الملائمة	قيمة اختبار (Z) المحسوبة عند مستوى دلاله (5%)	منطقة القبول عند مستوى دلاله(5%)	القرار بالرفض او القبول
الاثر على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير	2.65	0.404	-0.033	من(1.64-)الى (1.64	قبول
الاثر على مسؤوليات الإدارة في تضييق فجوة التوقعات	2.86	0.557	0.01	من(1.64-)الى (1.64	قبول
الاثر على مسؤوليات المدقق في تضييق فجوة التوقعات	2.62	0.538	-0.03	من(1.64-)الى (1.64	قبول
الاثر الاجمالي لتطبيق معيار التدقيق الدولي (700) على فجوة التوقعات	2.712	0.423	-0.018	من(1.64-)الى (1.64	قبول

يظهر الجدول(18) ان قيمة (Z) المحسوبة لاجابات افراد عينة الدراسة حول "كل من الاثر على تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير " والبالغة (0.033-)", و"الاثر على مسؤوليات المدقق في تضييق فجوة التوقعات" وا لبالغه(0.03-) حيث ان كليهما اكبر من (−1,64) واقل من (صفر) عند مستوى دلاله (5%). أي انها اكبر من القيمة الحرجه (−1,64). وكذلك " الاثر على مسؤوليات الإدارة في تضييق فجوة التوقعات" بقيمة اختبار (Z) (0.01) والتي اقل من القيمة الحرجه (1,64) وهذا يعني قبول الفرضية العدمية بالنسبه لكل مجال من مجالات تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (700). واخيرا تم احتساب قيمة الاختبار (Z) لتحديد اثر تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (700). حيث تبين ان قيمتها (0.018-) وهي اكبر من القيمة الحرجة للاختبار والبالغة (−1,64). وبناءا عليه فان تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) لم يساهم بفعاليه في تضييق حجم فجوة التوقعات حول تقرير مدقق الحسابات.

ملخص النتائج والتوصيات :-

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني والذي يعكس حجم فجوة التوقعات، وكذلك تقييم اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق حجم فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني. وقد اجريت على عينه من (128) مستثمرا , تم اختيارهم عشوائيا من(70092) مستثمرا في بورصة فلسطين للاوراق المالية. وقد تم استخدام الاستبانة في جمع بيانات الدراسة واختبار ها احصائيا. وخلصت الدراسة النتائج الآتية:

1. تميزت عينة الدراسة بما يلي:- 96,8% من افرادها يحملون درجه البكالوريوس على الاقل ، و68,75% متخصصين بالمحاسبة و66,9% منهم ذوي خبره لاتقل عن 5 سنوات. وهذه مؤشرات تعكس جدية ومسئولية وثقافة التخصص التي يتحلى بها المستجيبون في حكمهم على واقع ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني, وعلى اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي

700 وتعديلاته في تضييق فجوة التوقعات.

2. رغم إعداده وفقا لمعايير التدقيق الدولية، يتمتع تقرير المدقق بمستوى ملائمة متوسط في نظر المستثمر الفلسطيني، وهو ما أكدت عليه نتيجه اختبار (Z) في الفرضية الأولى.وهذا يعكس حجم فجوة التوقعات بين ما يجده فعلا وبين المتوقع منه حول مصداقية البيانات التي يحتاجها لاتخاذ القرار.كما تم قبول الفرضية العدمية الثانية والتي تبين عدم وجود فروق داله إحصائيا في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى ملائمة تقرير المدقق لمتطلبات المجتمع المالي الفلسطيني رغم اختلافهم في المؤهل العلمي والتخصص العلمي ومستوى الخبرة.
3. الأثر الإجمالي لتطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل على تضييق فجوة التوقعات في نظر أفراد عينة الدراسة كان عاليا,حيث سجل وسط حسابي نسبي مقداره(**2.712**). كما كان اثر تطبيقه على كل من :تحسين توصيل نتيجة التدقيق إلى المستخدمين وتوضيح مسئوليات الإدارة ووكذلك توضيح الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية للمدقق (عاليا) ايضا – حيث سجلت متوسط حسابي مقداره (2,65 و2,86, و2,62) على التوالي– إلا أن نتائج اختبار مستوى فاعليته كان دون المستوى المأمول حسبما أشارت إليه نتائج اختبار (z) في الفرضية السادسة.
4. كانت نتائج اختبار الفرضيات حول اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل على تضييق فجوة التوقعات من خلال كل من :تحسين توصيل نتيجة التدقيق الى المستخدمين وتوضيح مسئوليات الإدارة ووكذلك الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية للمدقق, انسجاما بدرجة (عالية) رغم تباين افراد عينة الدراسة في المؤهل العلمي وسنوات الخبرة فقط.في حين اختلفت الإجابات حول ذلك بسبب التباين في التخصص العلمي.
5. رفضت الفرضيات العدمية الثانية والثالثة والرابعة والخامسة التي تم اختبارها في البحث بسبب التخصص العلمي. ونتيجة لذلك تم إجراء اختبارات المقارنات البعدية لها جميعا فتبين أن الفرق يميل لصالح افراد العينة من ذوي تخصص المحاسبه على التخصصات الاخرى اولا، ثم لصالح حملة مؤهلات الادارة على ذوي تخصص المالية. ويمكن ان يكون ذلك بسبب ارتباط التخصص بموضوع البحث.
6. اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 المعدل ايجابيا في نظر المستثمر على مستوى ملائمة تقرير المدقق لاحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني ليرفعها من متوسط (2,131)الى مستوى عاليه(2,721). الا انها ما زالت دون المستوى المطلوب والذي عززته نتيجة اختبار الفرضية العدمية السادسه. **بناءاً على ما سبق يمكن صياغة التوصيات التالية:**

- ضرورة توعية المجتمع المالي الفلسطيني بأهمية ومحتوى تقرير المدقق وخاصة رأيه المهني والموضوعي حول عدالة تمثيل البيانات المالية باعتبارها الاساس الرئيس للقرار الاستثماري الرشيد.
- زيادة مستوى ثقافة مستخدم البيانات المالية المدققه حول المستجدات المهنية العالمية وخاصة تلك المتعلقة بتقرير المدقق وما يترتب عليها من تعديلات وخاصة تلك الصادرة بتاريخ 2015/1/15 والتي ستكون سارية المفعول بتاريخ 2016/12/15. وان الالتزام بها يسهم في تنشيط الاستثمار في فلسطين ويساهم في تدعيم الاقتصاد الفلسطيني ومنحه القدره على الاستقلال.
- على جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين متابعة قيام اعضائها بالالتزام الفعلي بمعايير المهنه العالمية عامه ومعيار التدقيق الدولي (700) بتعديلاته الاخيرة خاصة، من خلال اصدار بيانات ملزمه لهم بذلك ووضع اجراءات لمراقبة الالتزام بها.
- رغم مساهمة معيار التدقيق الدولي(700) المعدل في تقليص فجوة التوقعات, إلا أن المزيد من الجهد ما زال مطلوبا في هذا السياق من خلال آليات أهمها تثقيف افراد المجتمع المالي حول مسئوليات المدقق بخصوص القضايا الشائكة وعلى رأسها اكتشاف الغش والتزوير والاحتيال,وتقييم استمرارية العميل والتصرفات غير القانونية المؤثرة ماديا على القوائم

المالية للعميل. وكذلك العمل على تغيير سلوك المدققين بشكل جوهري بما يضمن تحقيق أعلى درجات الشفافية والنزاهة والاستقلالية المهنية خلال قيامهم بواجباتهم المهنية.

- ضرورة قيام إدارة سوق فلسطين للأوراق المالية بالمساهمة في نشر الثقافة المعلوماتية حول معايير التدقيق الدولية بشكل عام ومعايير إعداد تقرير المدقق بشكل خاص والعمل على إلزام إدارة الشركات بها من خلال اعتمادها كشرط لادراج الأسهم للتداول.

المراجع

المراجع العربية

احمد، محمود شعبان ،(2007)، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها – دراسة تحليلية لآراء** : ومراجعي الحسابات ، مدراء البنوك ،موظفي ضريبة الدخل – في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشوره، الجامعة الاسلامية، غزه فلسطين .

برير، احمد(2014) **جودة المراجعه مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"**،رسالة ماجستير غير منشوره،جامعة قاصدي مرباح، ورقله.الجزائر.

بوبكر،إبراهيم سليمان (2008)،**أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات –** دراسة ميدانية :لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين. اطروحة دكتوراه غير منشوره، الاكاديميه العربية للعلوم المالية والمصرفيه، الاردن.

ترزي ،المنتصر بالله سهيل نقولا،(2013)، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات** - دراسة تحليلية لاراء مدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة – فلسطين، رسالة ماجستير غير منشوره،الجامعة الإسلامية – غزه.

التميمي، هادي، (2006)، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط.2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان .

جربوع، يوسف محمود (2004)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونين وطرق معالجة هذه الفجوة"، **مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية غزة – فلسطين** ، المجلد (12)، العدد (2)، ص 367-380.

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

جمعه،احمد حلمي (2000)،**مسئولية** المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدوليه، **المجله العلمية للاقتصاد والتجاره،-كلية التجاره، جامعة عين شمس**،عدد (2) ،ص ص312-331.

جمعه، أحمد حلمي،(2003)،تقرير المدقق: دليل على بطء الاستجابة الدولية لطلبات المجتمع المالي، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. ، جامعة الزيتونة الأردنية**، عدد(1)،ص ص334-356

الحمود، محمد نهار (2011) **اثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجه في بورصة عمان للاوراق المالية**،رسالة ماجستير غير منشوره،،جامعة الشرق الاوسط ،عمان.

حموده ، محمود مصطفى (2008)، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**،رسالة ماجستير،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، دمشق.

خداش، حسام الدين ، الزوي، ابراهيم سليمان و نصار ، محمود نصار ،(2011)،أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، دراسة ميدانية :لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**،المجّلد7 ، العدد 4، ص ص 594-624.

الدوري، عمر علي كامل ،(2010) ،دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، المؤتمر العلمي العاشر المنعقد بتاريخ 24-25 تشرين اول **ونشر بمجلة المنصور** ، العدد 14(خاص)،الجزء الأول،ص ص 123-138.

الذنيبات ،علي (2003)،الدلالات التفسيريه لفقرة الرأي في التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي:دراسة ميدانيه من وجهة نظر مديري الشركات ومدققي الحسابات الخارجيين في الاردن،**مجلة دراسات ،الجامعة الأردنية**، مجلد(31) عدد

(2)،عمان، ص ص 108-127.

الذنيبات، علي والعبادي، إيناس ونوفل، منير، وعبد الرحيم، بديع(2008) ،" دراسة تحليلية لاراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقًا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700)، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، الجامعة الأردنية، المجلد4 ، العدد3 ، ص ص 331-311.

السعد رائد ابراهيم،(2008)، فجوة التوقعات في البيئة الفلسط**ينية،مجلة جامعة القدس المفتوحة**،عدد (14)، تشرين اول ،رام الله ، ص ص 349-373.

شاكر، صلاح وعبد الرحمن، عمار (2009)،" دور تقارير مدققي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات-دراسة حالة في العراق**"، مجلة الجامعة الخليجية**، مجلد(1)، عدد(4) ، مملكة البحرين.
http://gulfuniversity.edu.bh/en/gu-journel

الصبان ،محمد سمير ،و علي عبد الوهاب نصر ، (2009)" **المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** "، الإسكندرية، الدار الجامعية.

صبيحي محمد حسني عبد الجليل ،(2000) " دراسات إنتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية والمهنية في مصر"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها – جامعة الزقازيق**، السنة العاشرون، العدد الأول .

صلاح، انغام(2010)، **المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية المنشورة الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة من وجهة نظر المستثمرين والمقرضين ومدققي الحسابات الخارجيين**. رسالة ماجستير غير منشوره،كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط،عمان.

عبد الله خالد أمين،(2004)، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة (2) دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان .

غريب عادل(2007) مدى ادراك و استجابة المستثمرين للمحتوى الاعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية :دراسة تطبيقيه، **منشورات جامعة الملك خالد،السعودية**،
http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=12066

الفرح،عبد الرزاق(2013)العوامل المؤثرة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الاردن،المجلة العربية للمحاسبة عدد(1) مجلد(16) ص ص 41-74.

فضة ،رياض،(1999)، "**مسؤولية مدقق الحسابات تجاه البيانات المالية**"،**ضمن :محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث"معايير التدقيق الدولية وأهمية تطبيقها في لبنان**"،نقابة خبراء المحاسبة المجازين قي لبنان بيروت.

مركز الايداع والتحويل (2015)، "**71و1 مليار دولار قيمة استثمارات الفلسطينيين في الأوراق المالية كما في 2015/06/30** بورصة فلسطين للاوراق المالية، بيان صحفي للنشر الفوري بتاريخ 7/26. الموقع الالكتروني : www.pex.ps

المطارنة، غسان فلاح، (2006)، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط.1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.

المراجع العربية باللغة الإنجليزية

Abdullah, Khalid Amin.2004. ***Auditing*** ,2nd Edition .Dar Wael for Publishing and Distribution. Amman.

Breer, Ahmad. 2014. ***Auditing Quality An Approach For Narrowing Expectation Gap Between Financial Data Users andAuditors, Algeria Case*** ,Unpublished Master Dissertation ,Qasidi Merbah University, Warqlah, Algeria.

Center of Media andTransformation.2015. ***1.71 milliar Dollars Investments of Palestinians in stocks Market by June 2015*, Press Statement, http//: pex.ps.**

Dhunaibat A. 2003. ***Semantic explanatory paragraph in the opinion of clean report of the external auditor: field study from the standpoint of corporate managers and external auditors in Jordan*", *Journal Dirasat*, University of Jordan**, a folder 31 (2):108-127.

Dhunaibat A., Abbadi I., Nufal M. and Abbdul-Raheem B. 2008. ***Analytical Study of The Opinions of CPAs And Financial Managers of The Shareholding Companies in Jordan about The Modifications of International Auditing Standard No. 700,:Jordan Journal of***

Administrative Sciences,4(3): 311-331.

Doori, Omer, A. 2010. ***The Role of Auditing Standards in Reducing The Expectation Gap***, ***AL-Mansour Journal*** , 14(Part One):123-138.

Fadda, Rhiyad.1999***. Responsibility of Auditor about Financial Data within the Framework of Proceedings of the Third International Scientific Conference,*** *International Auditing Standards and its Applications in Lebanon*. The Lebanese Association of Certified Public Accountants in Lebanon-Beirut.

Al farah, Abdel Razaq. 2013. ***Factors That Narrow the Expectations Gap in Auditing:-Perspectives of Auditors and Investors in Jordan.*** The Arab Journal of Accounting,16 (1): 41-74**.**

Gharib, Adel (2007***),*** *Understanding and Response of Investors of Informational Content to Auditor's Report and its Effect on their Investment Decisions***. Applied Study, Publications. King Khalid University** ,Kingdom of Saudi Arabia.(http://www.shatharat. net/vb/ showthread.php?t=12066

Alhammoud, Mohammad N. 2011**.** ***Impact of Changing Auditor's Report on Investment Decisions On Companies Listed in Amman Stock Exchange*** .Unpublished Master Dissertation .Middle East University. Amman.

Jarbou'a, Yousuf Mahmoud. 2004. ***Expectation Gap Between Financial Group and C.P Auditors and the Means to Narrowing it. Islamic University Journal, Humanities Series***. 12(2): 367-380. Gaza, Palestine.

Juma'a ,Ahmad Helmi. 2011. ***Impact of Changes on International Auditing Standard (700)Related to Financial Information on Accounting Education, Legislations, Practice,***. Alsafa' For Publishing and Distribution. First Edition, Amman

Juma'a, Ahmad Helmi. 2000. ***Auditor's Responsibility Towards Expectation Gap When Applying International Auditing Standards .Scientific Journal of Economy and Commerce .*** Ain Shams University .No.2: 312-331.

Juma'a, Ahmad Helmi.2003. ***Auditor's Report: An Evidence of Slow International Response to Requirements of Financial Community***, ***.Scientific Journal of Economics and Commerce*****.** Alzaytouneh University .Jordan,PP.334-356.

Khadash H., Alzowai I. and Nassar, M. 2011. ***The Effect of ISA 700 (Revised) "The Independent Auditor's Report on Narrowing the Audit Expectations Gap": An Empirical Investigation from the Perspectives of Auditors, Preparers of Financial Statements, Investors and Academicians***, ***Jordan Journal of Administrative Sciences*****,**7(4): 594-624.

Al-Matarneh, Ghassan Falah. 2006. ***,Modern Auditing:-Theoretical Analysis*** , Dar Almaseerah for Publishing ,.Amman

Omar, Ibrahim Suleiman.2008. ***The Impact of Changing the Amended International Auditing Standard No(700) related to Auditor's Report on Narrowing the Expectation Gap: - Study of Opinions ,Auditors, Financial List Performers, Investors and Academicians,***-Unpublished Doctoral Dissertation. Arab Academy for Banking and Financial Siences. Jordan.

Al-Sa'd, Ra'ed Ibrahim. 2008. *Expectation Gap in Palestine Environment.* Al-Quds ***Open University Journal (Humanitarian Series)***. 14 Oct. Ramallah, pp:349-373**.**

Sha'aban ,Ahmad Mahmoud. 2007. ***Expectation Gap Between" Financial Society and Auditors" :- Means of Narrowing it(Analysis of Opinions :-Auditors, Income Tax Employees in Gaza Strip***", Unpublished Master Dissertation, Islamic University, Gaza ,Palestine.

Shaker, Salah, Abdel-Rahman, Ammar. 2009. ***Role of Auditors in Narrowing the Expectation Gap-Case Study in Iraq .Gulf University Journal***. 1(4) Bahrain Kingdom. http://gulfuniversity.edu.bh/en/gu-journel/

Subeihi, Mohammad Husni Abdel-Jalil.2000.***Critical Study on International Auditing Standards Concerning Auditor's Report on Financial Statements in Light of Legislative and Practical Requirements in Egypt. Journal of Commercial Studies and Researches*****.**

Faculty of Commerce -Al-Zaqaziq University. Millinium, First Issue.

Salah ,Angham.2010**.** ***Information Content of Financial Data published and issued by Contributing Public Industrial Companies from Creditors' and Investors' Perspective and External Auditors***. Unpublished Master Dissertation .Business Faculty. The Middle East University .Amman.

Tarzi, Almuntassir Billah Suhail Niquola. 2013**.** ***The Impact of Amendments of International Auditing Standard No.(700) Related to Auditor's Report on Narrowing Expectation Gap:--Analysis of Auditors' Perspective, Financial List Performers and Academicians in Gaza Strip, Palestine***. Unpublished Master Dissertation ,Islamic University ,Gaza.

Al-Tamimi, Hadi. 2006. ***Introduction to Auditing:- Theoretical and Practical Perspective***s. Dar Wa'el For Publishing and Distribution, Amman.

المراجع الأجنبية

Baer, Corey. 2002. **" *Incorporating a Forensic-Type Accounting Phase into the Financial Statement Audit: A Critical Analysis*",** Graduate of University of Illinois at Urbana-Champaign.

Chong K.& Pflugrath G.2008. ***Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders and Auditors Perception***? International Journal of Auditing,12(3): 221-241.

Dibia,O.N.2015. Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting**",** ***International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)*** 3, Issue 3, March 2015, PP 23-31 ISSN 2349-0330 (Print) & ISSN 2349-0349 (Online) www.arcjournals.org

Elder R., Beasly M. & Arens A.2010.***Auditing and Assurance Services***, New York, Prentice-Hall, Inc.

Fakhfakh M.2015. The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements , ***Journal of Economics, Finance and Administrative Science,*** 20(38): 21–29

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

Guy, D.& Sullivan J. 1988. The Expectation Gap and Auditing Standards**,** ***Journal of Accountancy***, April, pp36-46.

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

Onulaka P.N.2014. **"**Effect of Audit Expectation Gap in Nigerian Capital Market ", ***International Journal of Accounting and Financial Reporting***. 4(2). www.macrothink.org/ijafr ,PP.294-311.

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

Sweeny,B.1997." Bridging The Expectation Gap-On Shaky Foundations**"** ,***Journal Accountancy*****,** Ireland. 2 (2): 18-19**.**

The Effect of Applying The Revised International Auditing Standard (700) on Narrowing the Expectation Gap: from Palestinian Investors Point of View

Ibrahim Mohammad Ateeq[1], *Mohammad Ahmad Talalweh*[2]

ABSTRACT

This study aims to evaluate the audit report ability in meeting informational requirements of the Palestinian financial community, which reflects audit report expectation gap, and to evaluate the impact of appliying ISA No. (700) amended to abridge it . A questionnnaire, was developed, then underwent Cronbach Alpha test, in oreder to be distributed to a sample of (128) investors selected randomly .The data collected were treated through descriptive statistical methods like frequency, ratios in describing sample characterestics, means, standard deviations for describing study fields ,and (Z) ,and variation test for hypotheses testing. The analysis of collected data reflected ahighly qualified and experienced sample investors. The study concluded that audit report has enjoyed moderate attention of the financial community. This conclusion was supported by (Z) test to the first hypothesis .Statistical analysis to hypotheses show high consonance of the sample in judgement of ISA (700) effect on narrowing the expextation gap , despite their diversities in experience and qualification levels, but variations in opinions arose with regard to the scientific specialization, in favour of accounting degrees holders, but still remains under the desired level as indicated in sixth hypothesis (Z) test. The most important recommendations of the researchers included the following:-

- More attention should be paid by the Palestinian financial community in general and investors of Palestine Stock market in particular, to the audit report, with special emphasis to objective opinion, to qualify for sound decision.
- In order to abridge the audit expectation gap the following procedures could be implemented ;- Increasing the awareness level of the investors about the main duties of the auditor in dealing with critical problems that may broaden the gap like evaluation of client continuity, and detection of legal maladies and fraud.,
- Enforcing the ISA700 by Palestinian Secrities exchange commission as a perquisite to enlist any company shares. And further support should be made to adopt it strictly by Palestinian Association of Certified Public Accountants.

Keywords: Audit report, expectation gap, international auditing stanadard 700, auditors responsibilities, managements responsibilities, Palestinian investor.

*Associate Prof. in Accounting, Institute of Business & Economics for Graduate Studies, Al-quds University, Jerusalem, West Bank, Palestine. iateeq@ibe.alquds.edu,drateeqi@gmail.com.

** Assistant Prof., Faculty of Economics & Admininstrative Sciences, Alquds Open University, Jenin, West Bank, Palestine. tellawi1974@yahoo.com

Received on 10/5/2015 and Accepted for Publication on 28/1/2016.