

# دور معايير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة السودانية في الفترة من (2013 - 2017م)

أ.مساعد - كلية العلوم الإدارية - جامعة  
إفريقيا العالمية  
أ. مساعد - كلية غرب النيل الجامعية

باحث

د. عبد الواحد محمود حسن محمد

د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم

أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد

## المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه المراجع بتطبيق معايير المراجعة التي تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، لذا تتمثل مشكلة الدراسة في إثارة التساؤلات التالية: هل توجد علاقة بين انخفاض مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي وظهور فجوة التوقعات في المراجعة؟ هل التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة؟ إهتمت الدراسة بالالتزام الفعلي للمراجع الخارجي بمعايير المراجعة للاستفادة منها في تطوير الممارسة العلمية للمراجعة، لمعايير المراجعة دور فعال في ضمان جودة الممارسة المهنية لعملية المراجعة، هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة معايير المراجعة وتوضيح دورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، معرفة مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة عند تغيير العمل لعملية المراجعة، توضيح العلاقة بين انخفاض مستوى الأداء الفعلي للمراجع الخارجي وفجوة التوقعات في المراجعة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بشقيه الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي، تغطي عينة الدراسة عدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالخرطوم للفترة من 2013-2017م، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها وجود علاقة بين انخفاض مستوى أداء المراجع الخارجي وظهور فجوة التوقعات في المراجعة، يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلى الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، اوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة التزام المراجع الخارجي بزيادة أدائه المهني لغاية الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة لغايات تحقيق كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة.

## Abstract:

The problem of the study was to identify the difficulties and problems facing the auditor by applying the audit standards that lead to narrowing the expectations gap in the audit, so the problem of the study raises the following questions: Is there a relationship between the decline in the professional performance

of the external auditor and the emergence of the expectations gap in the audit? Does the commitment of the external auditor to the audit standards help in reducing the expectations gap in the audit? The study was concerned with the actual commitment of the external auditor to the auditing standards to benefit from them in developing the scientific practice of the audit. The auditing standards have an effective role in ensuring the quality of the professional practice of the audit process. With audit standards when changing work for the audit process, clarifying the relationship between the decline in the actual performance of the external auditor and the expectations gap in the audit. The study relied on the descriptive and analytical approach, both deductive, inductive and historical, the study sample covers a number of accounting and auditing offices in Khartoum for the period from 2013-2017 AD. The study recommended several recommendations, including: the need for the external auditor's commitment to increase the quality of his professional performance in order to reduce the expectations gap in the audit, the external auditor's commitment to the audit standards for the purpose of achieving the efficiency and effectiveness of the performance of the audit process.

#### المقدمة:

تُشير معايير المراجعة للنموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ، وتحدد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص، علاوة على ذلك يعد نمط من أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهنته ، وتعبّر عن المستوى المعقول من الناحية المهنية المتعارف عليها بين أعضاء المهنة. ومن ثم تعتبر فجوة التوقعات من الصعوبات التي تواجه كل من مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات الخارجيين، حيث إن مراجع الحسابات يقدم تقريره لمستخدمي القوائم المالية، فإذا كان هناك عدم دراية أو فهم من قبل مستخدمي القوائم المالية لما ورد في التقرير، فهنا تظهر فجوة التوقعات في المراجعة، وفي هذا الدراسة يقوم الباحثون بمحاولة معرفة دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

#### فرضيات الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة ، فقد اعتمد الباحثون على اختبار الفرضيات التالية :  
هناك علاقة بين انخفاض مستوى أداء المراجع الخارجي وظهور فجوة التوقعات في المراجعة .  
يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلى الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .

## الدراسات السابقة:

يقوم الباحثون بعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة من أجل التعرف على الفجوة البحثية التي يجب ان تغطيها الدراسة الحالية:

هدفت دراسة (1) الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقارير المراجع الخارجي ، وحل المشاكل المتعلقة بتقرير المراجع ، وهي ما تعرف بفجوة التوقعات والعمل على تقييمها ، ومعرفة علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة .توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها : إتباع المعايير المهنية في المراجعة يؤدي إلى جودة تقرير المراجع الخارجي ،الالتزام بتطبيق معايير المراجعة يساعد على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

هدفت دراسة (2) إلى رصد العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة بالسودان ، ودراسة إمكانية تطوير تقارير المراجعة لتلبي احتياجات مستخدميها ،توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :هنالك قصور من قبل المنظمات المهنية نحو توعية مستخدمي التقارير المالية ،هنالك قصور في فهم واجبات ومسئوليات المراجع ، مما دعى البعض إلى تحميلهم مسؤوليات ليست من اختصاصهم حسب الأعراف المحاسبية .

هدفت دراسة (3): إلى تحليل مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك من خلال الربط بين محتوى تقرير المراجع الخارجي وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ، ومدى تلبية المراجعة لتوقعات المستثمرين ،توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ،ن التحفظات التي ترد في تقرير المراجع الخارجي يؤثر سلباً على سلوك المستخدمين تجاه المنشأة .

هدفت دراسة (4): هدفت الدراسة إلى توضيح الدور الذي يمكن أن تؤديه المنظمات المهنية الواضحة للأطر الفنية لمهنة المراجعة والمراجعين الخارجيين في تضييق فجوة التوقعات في تقرير المراجعة . توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : تظهر فجوة توقعات المراجعة عندما يكون المهتمين ومستخدمي تقرير المراجعة مختلفين فيما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع الخارجي ، ترجع فجوة توقعات تقرير المراجع للاختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع الخارجي، باعتباره وسيلة لتوصيل رأي المراجع الخارجي لمستخدمي التقرير،الغموض في أسلوب صياغة تقرير المراجعة من الأسباب الرئيسية في فجوة توقعات تقرير المراجعة .

هدفت دراسة (5): إلى دراسة فجوة التوقعات في المراجعة ، ومعرفة أسبابها وإمكانية تضييقها أو الحد منها ، وبيان أهمية دور مهنة المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وتوفير الثقة لهم عن تقارير المراجعة ، ومعرفة حدود مسؤوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات عن إعداد القوائم المالية ، وإيجاد دليل موضوعي عن أثر دور معايير المراجعة في الحد ، أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة والتوصل إلى النتائج وتعميمها .توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها : عدم إلمام مستخدمي القوائم المالية بحدود ومسؤوليات كل من الإدارة ومراجعي الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة ، الشك في حياد واستقلال مراجع الحسابات من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة ، قيام المنظمات

المهنية بالإشراف والمتابعة على رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة يسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة . .

### أولاً: مفهوم معايير المراجعة :

#### المعيار في الإصطلاح المحاسبي :

المعيار هو «نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة ، أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة ، أي أنه نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية»<sup>(6)</sup>، كما عرفت بأنها «الأسلوب أو المنهج الذي تتم به ممارسة مهنة المراجعة ، حيث أنه الأداة التي من خلالها يتم الحكم على مدى كفاءة العمل الذي قام به مراجع الحسابات ، وبالتالي تتحدد مسؤولية المراجع في ضوء مهام المراجعة التي كلف به»<sup>(7)</sup>.

عرفت أيضاً بأنها «مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوءها ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل»<sup>(8)</sup>. من جانب آخر عرفت المعايير على أنها «النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ، وتحدد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص»<sup>(9)</sup>.

مما تقدم يرى الباحثون أن المعيار في الفكر المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو مرشد لتنظيم الممارسة المحاسبية، ويسترشده المحاسبون والمراجعون عند إنجاز عملهم، ويعتبر وسيلة لتقييم نوعية وكفاءة العمل وتحديد المسؤولية وكذلك درجة الاختلاف في المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية.

### ثانياً: أهمية معايير المراجعة :

تظهر أهمية وجود معايير في مجال المراجعة من خلال دورها في الآتي<sup>(10)</sup> تساعد على تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم إن لم يكن جميعهم إلى الاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان .

تسد إحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال، وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة .

تنبع أهميتها في تحسين الأداء المهني لعملية المراجعة ، وإضفاء الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة ، مما يمكن مستخدميها من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

تظهر أهميتها في الكيفية التي يتم بها الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات والمسؤولية التي يتحملها في تحديد درجة الاعتماد على القوائم المالية .

تتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة ، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماط مما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة .

### ثالثاً: مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة :

عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها «الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم ، وعلى أساس معايير المراجعة والتوقعات المتضمنة لمهام المراجعة»

— د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد —

(11). وعرفت أيضاً بأنها «مقدار التباين بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يستطيع المراجع إنجازَه بصورة معقولة على أساس معايير المراجعة عن ضبط الجودة ومعايير الأداء» (12).  
مما تقدم من تناول لمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة يخلص الباحثون إلى أن فجوة التوقعات تعني الاختلاف بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراقبي الحسابات ، أو ما يتوقع أن يقوم به مراقبي الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.

#### رابعاً: أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة :

تتمثل أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة من خلال المستويات الآتية: (13)

1/ المستوى الأول : فجوة التوقعات ، وتتمثل في الآتي :

الاختلاف بين توقعات الأطراف المعنية بتقدير المراجع .

الإفصاح عن كل توقعات مستخدمي التقارير المالية .

2/ المستوى الثاني : فجوة الأداء ، وتتمثل في الآتي :

نقص الكفاءة المهنية للمراجع .

انخفاض جودة الأداء المهني .

مخاطر المراجعة .

3/ المستوى الثالث : فجوة المسؤولية ، وتتمثل في الآتي :

نقص المعرفة لدى القائم بواجبات ومصداقية المراجع .

اختلاف الأحكام القضائية .

الشك في حياد واستقلال المراجع . كما يرى آخر أن أسباب فجوة التوقعات تتضمن ثلاثة أسباب هي: (14)

1/ أسباب ذاتية :

الكفاءة والتأهيل المهني للمراجع .

جودة الأداء المهني في المراجعة .

حياد استقلال المراجع .

2/ أسباب متعلقة بالعوامل البيئية :

مسئولية المراجع .

معايير المراجعة .

#### الدراسة الميدانية:

#### 1- مجتمع وعينة الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في جميع البنوك ، ومكاتب المراجعة في الوزارات والقطاعات الخاصة ، أما عينة الدراسة ، فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (80) استمارة ، استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، والمراجعين ، وبعض الأكاديميين في مكاتب المراجعة ، وبعض

الوزارات والبنوك، وبعض الجامعات ، واستجاب (70) فرداً أي ما نسبته (88%) تقريباً من المستهدفين ، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة .

## 2-الثبات والصدق الإحصائي :

يقصد بثبات الاختبار ، أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم ، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها ، وتم الحصول على الدرجات نفسها ، يكون الاختبار ثابتاً تماماً ، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار ، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي :

- أ. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان- براون .
- ب. معادلة ألفا-كرونباخ .
- ج. طريقة إعادة تطبيق الاختبار .
- د. طريقة الصور المتكافئة .
- هـ. معادلة جوثمان .

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة ، أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات ، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح ، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له. قام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \text{الثبات}$$

وقام الباحثون بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية ، حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية ، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية ، وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان- براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

حيث : ( ر ) : يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية .

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه ، قام الباحثون بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) فرداً من مجتمع الدراسة ، وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية ، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (8/1/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	معامل الارتباط	الفرضيات
0.91	0.82	0.70	الأولى
0.96	0.93	0.86	الثانية
0.90	0.81	0.68	الاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتضح من نتائج الجدول رقم (8/1/3) ، أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة ، وعلى الاستبيان كاملاً ، كانت أكبر من (50%) ، والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) ، مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث ، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً .

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها ، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS ومعاونة الأساليب الإحصائية الآتية :

- أ- الأشكال البيانية .
- ب- التوزيع التكراري للإجابات .
- ج- النسب المئوية .
- د- معامل ارتباط بيرسون .
- هـ- معادلة سيرمان- براون لحساب معامل الثبات .
- و- الوسيط .
- ز- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات .

4- تطبيق أداة الدراسة :

لجأ الباحثون بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (70) فرداً ، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثون لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب ، وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية .

أ/ عبارات الفرضية الأولى :

العبرة الأولى : (تزايد الفئات المستخدمة التقارير المراجعة الخارجية يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (9/1/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى .

جدول (9/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
69.6%	44	أوافق بشدة
27.5%	14	أوافق
1.4%	8	محايد
1.4%	4	لا أوافق
%		
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (9/1/3) ، أن (44) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (6.96%) ، وافقوا بشدة على أن تزايد الفئات المستخدمة التقارير المراجعة الخارجية يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (41) فرداً وبنسبة (5.72%) على ذلك ، في حين كان (8) أفراد وبنسبة (4.1%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق (4) أفراد ، وبنسبة (4.1%) على ذلك .

العبارة الثانية : (عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي لدى مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تزايد فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (10/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية .

جدول رقم (10/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
47.1%	33	أوافق بشدة
40.0%	28	أوافق
10.0%	7	محايد
2.9%	2	لاأوافق
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (10/1/3) ، أن (33) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (1.74%) ، وافقوا بشدة على أن عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي لدى مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تزايد فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (82) فرداً وبنسبة (0.04%) على ذلك ، في حين كان (7) أفراد وبنسبة (0.01%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (9.2%) على ذلك.

العبارة الثالثة : ( يوجد ارتباط جوهري بين تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية



د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد -

والحد من فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (11/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة .

جدول رقم (11/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
50.0%	35	أوافق بشدة
32.9%	23	أوافق
10.0%	7	محايد
7.1%	5	لا أوافق
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (11/1/3) أن (53) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (0.05%) ، وافقوا بشدة على أن يوجد ارتباط جوهري بين تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (32) فرداً ، وبنسبة (9.23%) على ذلك ، في حين كان (7) أفراد ، وبنسبة (0.01%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق (5) أفراد وبنسبة (1.7%) على ذلك .

العبارة الرابعة : (زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد في

حدوث فجوة توقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (12/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة .

جدول رقم (12/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
55.7%	39	أوافق بشدة
37.1%	26	أوافق
1.4%	1	محايد
5.7%	4	لا أوافق
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (12/1/3) ، أن (93) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (7.55%) ، وافقوا بشدة على أن زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد في حدوث فجوة توقعات في المراجعة ، كما وافق (62) فرداً وبنسبة (1.73%) على ذلك ، في حين كان فرداً واحداً ، وبنسبة (4.1%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق (4) أفراد ، وبنسبة (7.5%) على ذلك .

العبارة الخامسة : (عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة).

يوضح الجدول رقم (13/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة .

جدول رقم (13/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	38	54.3 %
أوافق	25	35.7 %
محايد	3	4.3 %
لا أوافق	2	2.9 %
لا أوافق بشدة	2	2.9 %
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (31/1/3) ، أن (83) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (3.45%) ، وافقوا بشدة على أن عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (52) فرداً وبنسبة (7.53%) على ذلك ، وكان هناك (3) أفراد وبنسبة (3.4%) ، محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق فردين ، وبنسبة (9.2%) على ذلك ، وكذلك لم يوافق بشدة فردين ، وبنسبة (9.2%) على ذلك .

العبارة السادسة : (انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخاجي يترتب عليه فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (14/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة .

جدول رقم (14/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	47.1 %
أوافق	23	32.9 %
محايد	9	12.9 %
لا أوافق	5	7.1 %
المجموع	70	100 %

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد -

يتبين من الجدول رقم (41/1/3) ، أن (33) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (1.74%) وافقوا بشدة على أن انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخاجي يترتب عليه فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (32) فرداً ، وبنسبة (9.23%) على ذلك ، في حين كان (9) أفراد ، وبنسبة (9.21%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق (5) أفراد ، وبنسبة (1.7%) على ذلك .

العبارة السابعة : (عدم قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (15/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة .

جدول رقم (15/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	30	42.9%
أوافق	24	34.3%
محايد	11	15.7%
لاأوافق	5	7.1%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (51/1/3) ، أن (03) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (9.24%) ، وافقوا بشدة على أن عدم قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (42) فرداً ، وبنسبة (3.43%) على ذلك ، في حين كان (11) فرداً ، وبنسبة (7.51%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق (5) أفراد وبنسبة (1.7%) على ذلك .

العبارة الثامنة : (يرتبط تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بمدى فعالية الأداء المهني للمراجعة) .

يوضح الجدول رقم (16/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة .

جدول رقم (16/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	37	52.9%
أوافق	25	35.7%
محايد	5	7.1%
لاأوافق	2	2.9%
لاأوافق بشدة	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (16/1/3) ، أن (37) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (52.9%) ، وافقوا بشدة على أن يرتبط تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بمدى فعالية الأداء المهني للمراجعة ، كما وافق (25) فرداً ، وبنسبة (35.7%) على ذلك ، وكان هناك (5) أفراد ، وبنسبة (7.1%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق فردين ، وبنسبة (2.9%) على ذلك ، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً ، وبنسبة (1.4%) على ذلك .

**ب/ عبارات الفرضية الثانية :**

العبارة الأولى : (التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (17/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى .

جدول رقم (17/1/3)

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى**

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%65.7	46	أوافق بشدة
%27.1	19	أوافق
%4.3	3	محايد
%2.9	2	لاأوافق
%100	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (71/1/3) ، أن (64) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (7.56%) ، وافقوا بشدة على أن التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (91) فرداً وبنسبة (1.72%) على ذلك ، في حين كان (3) أفراد وبنسبة (3.4%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق فردين ، وبنسبة (9.2%) على ذلك .

العبارة الثانية : (يوجد ارتباط جوهري بين مستوى التأهيل المهني للمراجع الخارجي وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (18/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية .

جدول رقم (18/1/3)

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية**

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%41.4	29	أوافق بشدة
%54.3	38	قفأوا
%4.3	3	محايد
%100	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد -

يتبين من الجدول رقم (81/1/3) ، أن (92) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (4.14%) ، وافقوا بشدة على أنه يوجد ارتباط جوهري بين مستوى التأهيل المهني للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (83) فرداً ، وبنسبة (3.45%) على ذلك ، وكان هناك (3) أفراد، وبنسبة (3.4%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثالثة : (يعتمد تقليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة على التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (19/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (19/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	39	55.7%
أوافق	28	40.0%
محايد	3	4.3%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (19/1/3) ، أن (39) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (55.7%) وافقوا بشدة على أن يعتمد تقليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة على التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة ، كما وافق (28) فرداً ، وبنسبة (40.0%) على ذلك ، وكان هناك (3) أفراد ، وبنسبة (4.3%) محايدين بخصوص ذلك

العبارة الرابعة : (قدرة المراجع الخارجي في التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأداء المهني)

يوضح الجدول رقم (20/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة .

جدول رقم (20/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	48	68.6%
أوافق	15	21.4%
محايد	7	10.0%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (02/1/3) ، أن (84) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (6.86%) وافقوا بشدة على أن قدرة المراجع الخارجي في التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأداء المهني، كما وافق (51) فرداً ، وبنسبة (4.12%) على ذلك ، وكان هناك (7) أفراد ، وبنسبة (0.01%) محايدين بخصوص ذلك .

العبارة الخامسة : (قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة في المراجعة يسهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة بالقوائم المالية) .

يوضح الجدول رقم (21/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة .

جدول رقم (21/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
51.4%	36	أوافق بشدة
37.1%	26	أوافق
11.4%	8	محايد
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (12/1/3) ، أن (63) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (4.15%) وافقوا بشدة على أن قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة في المراجعة يسهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة بالقوائم المالية ، كما وافق (62) فرداً ، وبنسبة (1.73%) على ذلك ، وكان هناك (8) أفراد ، وبنسبة (4.11%) محايدين بخصوص ذلك .

العبارة السادسة : (زيادة قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة في التقارير المالية يساعد في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة) .

يوضح الجدول رقم (22/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة .

جدول رقم (22/1/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
44.3%	31	أوافق بشدة
45.7%	32	أوافق
8.6%	6	محايد
1.4%	1	لا أوافق
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2013-2017م

د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد -

يتبين من الجدول رقم (22/1/3) ، أن (31) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (44.3%) وافقوا بشدة على أن زيادة قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة في التقارير المالية يساعد في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة ، كما وافق (32) فرداً ، وبنسبة (45.7%) على ذلك ، في حين كان (6) أفراد ، وبنسبة (8.6%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك .  
العبارة السابعة : (قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة كافية عن الأحداث المالية قيد المراجعة يساعد في تضييق فجوة التوقعات مستخدمي التقارير المالية) .  
يوضح الجدول رقم (23/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة .  
جدول رقم (23/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
51.4%	36	أوافق بشدة
34.4%	24	أوافق
10.0%	7	محايد
4.3%	3	لا أوافق
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (32/1/3) ، أن (63) فرداً في عينة الدراسة ، وبنسبة (4.15%) وافقوا بشدة على أن قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة كافية عن الأحداث المالية قيد المراجعة يساعد في تضييق فجوة التوقعات مستخدمي التقارير المالية ، كما وافق (42) فرداً ، وبنسبة (3.43%) على ذلك ، في حين كان (7) أفراد ، وبنسبة (0.01%) محايدين بخصوص ذلك ، ولم يوافق (3) أفراد ، وبنسبة (3.4%) على ذلك .  
العبارة الثامنة : (يتوقف تضييق فجوة التوقعات في المراجعة على زيادة خبرة المراجع بنشاط العميل) .  
يوضح الجدول رقم (24/1/3) ، التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة .  
جدول رقم (24/1/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
45.7%	32	أوافق بشدة
42.9%	30	أوافق
8.6%	6	محايد
3.9%	2	لا أوافق
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (24/1/3)، أن (32) فرداً في عينة الدراسة، وبنسبة (45.7%) وافقوا بشدة على أن يتوقف تضيق فجوة التوقعات في المراجعة على زيادة خبرة المراجع بنشاط العميل، كما وافق (30) فرداً، وبنسبة (42.9%) على ذلك، في حين كان (6) أفراد، وبنسبة (8.6%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (3.9%) على ذلك.

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها، سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان، والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور معايير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة (أوافق بشدة)، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة (أوافق)، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة (محايد)، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة (لا أوافق)، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة (لا أوافق بشدة).

إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الإسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

### أولاً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

(توجد علاقة بين أداء المراجع الخارجي وفجوة التوقعات في المراجعة).

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة بين أداء المراجع الخارجي وفجوة التوقعات في المراجعة، وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة، والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (33/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تزايد الفئات المستخدمة لتقارير المراجعة الخارجية يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة.	5	أوافق بشدة
2	عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي لدى مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تزايد فجوة التوقعات في المراجعة.	5	أوافق بشدة



ت	العبارات	الوسيط	التفسير
3	يوجد ارتباط جوهري بين تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
4	زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
5	عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
6	انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يترتب عليه فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
7	عدم قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
8	يرتبط تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بمدى فعالية الأداء المهني للمراجعة .	5	أوافق بشدة
	جميع العبارات	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (33/2/3) ما يلي :

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تزايد الفئات المستخدمة لتقارير المراجعة الخارجية يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة
2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي لدى مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تزايد فجوة التوقعات في المراجعة .

3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أنه يوجد ارتباط جوهري بين تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة
5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .
6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يترتب عليه فجوة التوقعات في المراجعة
7. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن عدم قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة .
8. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يرتبط تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بمدى فعالية الأداء المهني للمراجعة .
9. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى .  
إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك ، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (9/1/3) إلى رقم (61/1/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك ، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى ، الجدول رقم (43/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

جدول رقم (34/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تزايد الفئات المستخدمة لتقارير المراجعة الخارجية يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة .	3	46.40
2	عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي لدى مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تزايد فجوة التوقعات في المراجعة .	3	40.06
3	يوجد ارتباط جوهري بين تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة .	3	34.46
4	زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة	3	56.51
5	عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .	4	79.00
6	انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يترتب عليه فجوة التوقعات في المراجعة	3	28.51
7	عدم قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة .	3	22.69
8	يرتبط تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بمدى فعالية الأداء المهني للمراجعة .	4	74.58

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي :

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الأولى (56.40) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تزايد الفئات المستخدمة لتقارير المراجعة الخارجية يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة .
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبرة الثانية (40.06) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية

- (3) ، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34)- واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي لدى مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تزايد فجوة التوقعات في المراجعة .
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (34.46) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أنه يوجد ارتباط جوهري بين تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية والحد من فجوة التوقعات في المراجعة .
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (56.51) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/1/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة .
5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (79.00) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/1/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .
6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (28.51) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3)، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يترتب عليه فجوة التوقعات في المراجعة .
7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (22.69) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة

د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد -

(1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن عدم قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من مستوى فجوة التوقعات في المراجعة .  
8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير متأكدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (74.58) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (16/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يرتبط تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بمدى فعالية الأداء المهني للمراجعة .

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (8) عبارات وعلى كل منها هناك (70) إجابةً ، هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (560) إجابةً ، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (35/2/3) أدناه:

جدول رقم (35/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	289	51.6%
أوافق	188	33.6%
محايد	51	9.1%
لا أوافق	29	5.2%
لا أوافق بشدة	3	0.5%
المجموع	560	100%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (53/2/3) ، أن عينة الدراسة تضمنت على (982) إجابةً وبنسبة (6.15%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى ، و(881) إجابةً وبنسبة (6.33%) موافقة ، و(15) إجابةً ، وبنسبة (1.9%) محايدة ، و(92) إجابةً وبنسبة (2.5%) غير موافقة على ذلك ، و(3) إجابات وبنسبة (3.0%) غير موافقة بشدة على ذلك ، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة وغير متأكدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (11.235) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (82.31) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (53/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة

(1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى .  
 مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن : (بأنها «تشير إلى الاختلاف بين ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية والجمهور عامة ، وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة») قد تحققت .

**ثانياً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية :** تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي :  
 (توجد علاقة بين التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة والحد من فجوة التوقعات) .

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة بين التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة والحد من فجوة التوقعات .وللتحقق من صحة هذه الفرضية ، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية ، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، ومن ثم على العبارات مجتمعةً ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (36/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
2	يوجد ارتباط جوهري بين مستوى التأهيل المهني للمراجع الخارجي وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة .	4	أوافق
3	يعتمد تقليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة على التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة .	5	أوافق
4	قدرة المراجع الخارجي في التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأداء المهني .	5	أوافق بشدة
5	قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة في المراجعة يسهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة بالقوائم المالية .	5	أوافق بشدة
6	زيادة قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة في التقارير المالية يساعد في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة .	5	أوافق بشدة
7	قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة كافية عن الأحداث المالية قيد المراجعة يساعد في تضيق فجوة التوقعات مستخدمي التقارير المالية	5	أوافق بشدة
8	يتوقف تضيق مستوى فجوة التوقعات في المراجعة على زيادة خبرة المراجع بنشاط العمل	5	أوافق بشدة
	جميع العبارات	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

يتبين من الجدول رقم (36/2/3) ما يلي :

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .
  2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على إن يوجد ارتباط جوهري بين مستوى التأهيل المهني للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
  3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يعتمد تقليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة على التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة .
  4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5) ، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن قدرة المراجع الخارجي في التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأداء المهني
  5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة في المراجعة يسهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة بالقوائم المالية .
  6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن زيادة قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة في التقارير المالية يساعد في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة .
  7. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة كافية عن الأحداث المالية قيد المراجعة يساعد في تضييق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية .
  8. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يتوقف تضييق مستوى فجوة التوقعات في المراجعة على زيادة خبرة المراجع بنشاط العمل .
  9. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية .
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك ، حيث أنه ، وكما ورد في الجداول من رقم (71/1/3) إلى رقم (42/1/3) ، أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك ، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية ، الجدول رقم (73/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	إلتزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .	3	72.29
2	يوجد ارتباط جوهري بين مستوى التأهيل المهني للمراجع الخارجي وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة .	2	28.31
3	يعتمد تقليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة على إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة .	2	29.17
4	قدرة المراجع الخارجي في التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأداء المهني .	2	40.47
5	قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة في المراجعة يسهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة بالقوائم المالية .	2	17.26
6	زيادة قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة في التقارير المالية يساعد في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة.	3	45.54
7	قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة كافية عن الأحداث المالية قيد المراجعة يساعد في تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية .	3	40.29
8	يتوقف تضيق مستوى فجوة التوقعات في المراجعة على زيادة خبرة المراجع بنشاط العميل	3	42.23

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2013-2017م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي :

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (72.29) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (37/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (28.31) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة



د. عبد الواحد محمود حسن محمد - د. محمد دفع الله أحمد إبراهيم - أ. نادر محمد أحمد يوسف أحمد -

حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يوجد ارتباط جوهري بين مستوى التأهيل المهني للمراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (29.17) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يعتمد تقليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة على التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة .

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (40.47) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن قدرة المراجع الخارجي في التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد في تحسين جودة الأداء المهني .

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (17.26) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة في المراجعة يساهم في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة بالقوائم المالية .

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير متأكدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (45.54) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (22/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن زيادة قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية المعتمدة في التقارير المالية يساعد في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة .

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (40.29) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (23/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%)

بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة كافيته عن الأحداث الماليه قيد المراجعة يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة .

8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (42.23) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وباللغة (11.34) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (24/1/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يتوقف تضييق فجوة التوقعات في المراجعة على زيادة خبرة المراجع بنشاط العمل .

مما تقدم لاحظ الباحثون تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها ، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات ، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (8) عبارات ، وعلى كل منها هناك (07) إجابةً ، هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (065) إجابةً ، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (83/2/3) أدناه:

#### جدول رقم (38/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
53.0%	297	أوافق بشدة
37.9%	212	أوافق
7.7%	43	محايد
1.4%	8	لا أوافق
100%	560	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2017-2013م

يتبين من الجدول رقم (83/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (792) إجابةً ، وبنسبة (0.35%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و(212) إجابةً ، وبنسبة (9.73%) موافقة ، و(34) إجابةً ، وبنسبة (7.7%) محايدة ، و(8) إجابات ، وبنسبة (4.1%) غير موافقة على ذلك ، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (67.404) ، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وباللغة (43.11) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (83/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية .

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن : (توجد علاقة بين إتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة والحد من فجوة التوقعات) قد تحققت .

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول رقم (42/2/3) أدناه:

جدول رقم (42/2/3)

ملخص نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	توجد علاقة بين أداء المراجع الخارجي وفجوة التوقعات في المراجعة .	11.235
2	توجد علاقة بين إتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة والحد من فجوة التوقعات .	67.404

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2017-2013م

يتبين من الجدول رقم (24/2/3) ، وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة ، أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (11.235) تليهاً تحقق الفرضية الثانية اعتماداً على أقل قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (67.404) .

### النتائج :

توصل الباحثون إلى العديد من النتائج تؤكد صحة الفرضيات منها ما يلي :

1. المعيار في الفكر المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو مرشد لتنظيم الممارسة المحاسبية، ويسترشده المحاسبون والمراجعون عند إنجاز عملهم.
2. تُشير فجوة التوقعات إلى الاختلاف بين ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية والجمهور عامة ، وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة.
3. أسفرت نتائج الدراسة الميدانية الي وجود علاقة بين أداء المراجع الخارجي وفجوة التوقعات في المراجعة.
4. أثبتت نتائج الدراسة الميدانية الي وجود علاقة بين إتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة والحد من فجوة التوقعات.
5. أوضحت نتائج الدراسة الميدانية الي انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يزيد من ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .
6. أسفرت نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم ملاءمة صياغة تقارير المراجعة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين يساعد في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة.

### التوصيات :

اختتمت الدراسة بعدة توصيات منها ما يلي :

1. ضرورة إلتزام المراجع الخارجي بزيادة جودة أدائه المهني لغاية الحد من فجوة التوقعات في المراجعة .
2. العمل على صياغة تقارير المراجعة بصورة تتلائم مع حاجات مستخدميها .
3. التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة لغايات تحقيق كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة .
4. ضرورة التأهيل العلمي والعملي للمراجعين والالتزام بمعايير المراجعة .

## المصادر والمراجع:

- (1) معزز ميرغني سيد أحمد ، أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقارير المراجع الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م .
- (2) محمود صالح حبيب فضل ، العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في المراجعة في السودان ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- (3) الوثائق همت خيرى ، دور تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2009م ، ص 7 .
- (4) د. محمد إبراهيم الجاك ، دور المراجع الخارجي والمنظمات المهنية في الحد من فجوة توقعات تقرير المراجع لدعم مصداقية التقارير والقوائم المالية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد (3) ، 2011م ، ص 141 .
- (5) على محمد أحمد حسن ، تطبيق معايير المراجعة الدولية وأثرها على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في السودان ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2011م .
- (6) د. عيد حامد معيق الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، إدارة البحوث ، 1994م) ، ص 15.
- (7) إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة النظرية والعلمية والممارسة المهنية ، (القاهرة: ب.ن، 2004م)، ص 55.
- (8) د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، ط3 ، (عمان : دار وائل للنشر، 2004م) ، ص 55 .
- (9) د. يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (عمان : مؤسسة الوراق للطباعة والنشر، 2000م) ، ص 37 .
- (10) د. أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ، (الإسكندرية : دار المعرفة الجامعية ، 1982م) ، ص 22
- (11) د. عبد الوهاب خضر، ود. شحاتة حسين شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة تسويق المال الواقع والمستقل، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص 11.

- (12) محمد محسن عوض مقلد ، دور مراجع الحسابات وفجوة التوقعات في المراجعة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2010م ، ص 06
- (13) د. عصام الدين محمد متولي ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، (الخرطوم : د.ن ، 2003م) ، ص ص 196-214.
- (14) سليمان محمد مصطفى الدلاهمة ، النظرية البيئية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، دراسة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2002م ، ص 45