

جامعة بنها
كلية التجارة
قسم المحاسبة

بحث بعنوان

**أثر استخدام مدخل المراجعة المستمرة في تضيق فجوة التوقعات
” دراسة ميدانية ”**

**The Effect of Using The Continuous Auditing Approach In
Narrowing The Expectations Gap
"Field Study"**

إجراء

عمرو محمد إبراهيم خضيرى

إشراف

د/ أمل عبد الفضيل عطية

مدرس المحاسبة بالكلية

أ.د/ ثناء محمد طعيمة

أستاذ المحاسبة

ورئيس قسم المحاسبة الأسبق

ملخص :

يستهدف البحث إجراء دراسة ميدانية لدراسة أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة في تضيق فجوة التوقعات ، وفي سبيل تحقيق هدف البحث فقد قام الباحث بإستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بأسلوب المراجعة المستمرة و أثره في تضيق فجوة التوقعات لتحديد الفجوة البحثية وإستنباط فروض الدراسة ، ثم تناول الباحث مفهوم و أهداف ومجال و مراحل المراجعة المستمرة ، و التعرف على أساليب المراجعة المستمرة ومتطلباتها ، مع توضيح مفهوم فجوة التوقعات و أسبابها، وبيان أثر إستخدام المراجعة المستمرة في توسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية ، وحتى يحقق البحث أهدافه المرجوة فلا بد من ربط الجانب النظري بالممارسة العملية ، ولذلك فقد قام الباحث بتصميم قائمة إستقصاء وتوزيعها على مفردات الدراسة من الأطراف المهتمة بموضوع البحث ، ثم قام الباحث بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لإختبار فروض الدراسة .

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات، وهو الذي يدعم صحة الفرض الرئيسي للدراسة .

الكلمات المفتاحية: المراجعة المستمرة ، فجوة التوقعات .

The Effect of Using The Continuous Auditing Approach In Narrowing The Expectations Gap "Field Study"

Abstract

The research aims to conduct a field study to study the effect of using the continuous auditing approach in narrowing the expectations gap, and in order to achieve the research goal, the researcher has extrapolated previous studies related to the method of continuous auditing and the effect of narrowing the expectations gap to define the research gap and derive study hypotheses, then the researcher addressed the concept and The objectives, scope and stages of the continuous auditing, and to identify the methods of continuous auditing, its requirements in applying it, while clarifying the concept of the expectations gap and its causes, and to clarify the effect of using the continuous auditing in expanding the responsibility of the external auditor and improving communication with users of financial statements. In order for the research to achieve its desired goals, it must be linked The theoretical aspect in practice, and therefore the researcher designed a survey list and distributed it to the study items from the parties interested in the topic of the research, then the researcher used the appropriate statistical methods to test the study hypotheses.

The study found that there is a statistically significant relationship between applying the approach of continuous auditing and expanding the responsibility of the external auditor and improving communication with users of the financial statements, which leads to narrowing the expectations gap, which supports the validity of the main hypothesis of the study.

Key Words: Continuous auditing ,Expectations gap

١/ الإطار العام للبحث :

١/١ مقدمة :

شهدت مهنة المراجعة فى العديد من دول العالم - فى الآونة الأخيرة - إنتقادات متزايدة نتيجة لفشلها فى الوفاء بإحتياجات وتوقعات المجتمع ، وذلك بسبب الفضائح المالية والإنهيار المفاجئ للعديد من الشركات بدون سابق إنذار من المراجعين مما أدى إلى ظهور إختلاف و تباين بين توقعات مستخدمى القوائم المالية وبين ما يمكن أن يوفى به مراجع الحسابات الخارجى من هذه التوقعات مما يعرف بفجوة التوقعات فى المراجعة ، ونظراً للتطورات المتلاحقة فى بيئة تكنولوجيا المعلومات والتي وضعت العديد من التحديات أمام المراجعين الخارجيين ، فقد ظهرت الحاجة إلى التحول نحو مدخل المراجعة المستمرة ، فقد تم تعريفها بأنها عملية إلكترونية منتظمة تعتمد على برامج المراجعة سواء كانت عامة أو خاصة بمجال المراجعة ، تمكن مراجعى الحسابات من تقديم التأكيد على مجال مراجعة معين ، من خلال تحديد الإستثناءات والتقرير الفورى عن مجال المراجعة أو بعد فترة قصيرة من حدوث الأحداث المرتبطة بهذا المجال. (حسب الله ، ٢٠١١) (إبراهيم ، ٢٠٠٩)

٢/١ مشكلة البحث:

لقد زاد خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين عدد الشكاوى من فئات المجتمع المالى بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعى الحسابات وتقصيرهم فى أداء واجباتهم المهنية ، كما عبرت الإنتقادات الواسعة وما يتبعها من تحريك الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة عن التباين القائم بين إعتقاد و إدراك مستخدمى القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراجعى الحسابات ، وبين إعتقاد و إدراك مراجعى الحسابات لتلك المسئوليات وهو ما أدى إلى ظهور ما أصطلح على تسميته بفجوة التوقعات. (أحمد ، ٢٠١٧)

كما إن مهنة المحاسبة و المراجعة مطالبة بالإفصاح عن كل ما يتوقعه مستخدمى التقارير المالية ، وإشباع حاجة هؤلاء المستخدمين للتقارير المالية الإلكترونية التى تمت مراجعتها وذلك لسد فجوة التوقعات فى هذا المجال ، ويعتبر مدخل المراجعة المستمرة من المداخل المعاصرة لتطوير مراجعة الحسابات فى شكلها التقليدى ، حيث إن الهدف الأساسى من المراجعة المستمرة أن يبدي مرجع الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير المالية المنتجة فى ظل نظام معلومات محاسبى فورى غير ورقى وكذا منح الشركة ختم التصديق المستمر. (الصياد ، ٢٠١٢)

وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

١. ما هى فجوة التوقعات ، وما هى أهم أسبابها ؟
٢. ما هى المراجعة المستمرة ، وما هى دوافع الطلب عليها ؟

٣. ما هو أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة فى توسيع مسئولية المراجع الخارجى وتحسين الإتصال بمستخدمى القوائم المالية ، وما هو أثر ذلك على فجوة التوقعات؟

٣/١ هدف البحث : يهدف البحث إلى ما يلى:

١. الوقوف على أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة فى توسيع مسئولية المراجع الخارجى بهدف تضيق فجوة التوقعات .

٢. الوقوف على أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة فى تحسين الإتصال بمستخدمى القوائم المالية بهدف تضيق فجوة التوقعات .

٤/١ أهمية البحث :

١. الأهمية العلمية : تتطرق هذه الدراسة لمنطقة هامه فى عملية المراجعة ألا وهى مشكلة فجوة التوقعات فى المراجعة ، حيث تتضح خطورة فجوة التوقعات بإعتبارها نسق من المشكلات والفجوات التى تواجه المهنة ، ويوضح البحث كيفية الحد من فجوة التوقعات من خلال إستخدام أسلوب المراجعة المستمرة فى توسيع مسئولية المراجع الخارجى وتحسين الإتصال بمستخدمى القوائم المالية .

٢. الأهمية العملية : تساعد هذه الدراسة فى لفت الأنظار ناحية المداخل الحديثة فى المراجعة ودورها فى خفض فجوة التوقعات ، ومساعدة ممارسى المهنة والتنظيمات المهنية المختصة فى فهم حاجات وتوقعات المستفيدين من خدماتهم ، مع دراسة مدخل المراجعة المستمرة وأثرها على تقليص فجوة التوقعات.

٥/١ حدود البحث :

إقتصر البحث على تناول فجوتي الإتصال و المسئولية ، كما أنه لن يتناول الفجوات الأخرى مثل فجوة المعايير وفجوة الأداء ، إلا بالقدر الذى يخدم الهدف من البحث ، كما إقتصر البحث على تناول المراجعة الخارجية المستمرة ، كما أنه لن يتناول أسلوب المراجعة الداخلية المستمرة داخل المنشآت ، إلا بالقدر الذى يخدم الهدف من البحث .

٦/١ تنظيم البحث : فى محاولة الباحث لتحقيق هدف البحث و الإجابة على التساؤلات البحثية ، فقد تم تقسيم الجزء المتبقي من البحث على النحو التالي :

٢ / الدراسات السابقة و إستنباط فروض البحث:

هدفت دراسة (ياسين ، ٢٠١٦) إلى إثبات الوجود الفعلي و الحقيقي لفجوة التوقعات فى بيئة التجارة الإلكترونية وسبل تضيق فجوة التوقعات من خلال دراسة وتحليل الخدمات الإضافية التى يمكن لمراقب الحسابات تقديمها فى ظل بيئة التجارة الإلكترونية ، كما توصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات فى بيئة التجارة الإلكترونية أكثر تعقيداً من بيئة المراجعة التقليدية لذا يجب مواجهتها بتقديم خدمات مهنية

ملائمة لهذه المتطلبات مثل المراجعة المستمرة continuous Auditing التي تقدم تأكيداً إضافياً يتعلق بسلامة المعاملات التجارية ومدى وجود إجراءات محددة لحماية زائري مواقع التجارة الإلكترونية .

كما تناولت دراسة (علان و آخرون ٢٠١٧) تحليل فجوة التوقعات في المراجعة ومكوناتها وأسبابها ووسائل تضيقها ، وتحليل مسئولية المراجع عن فجوة التوقعات في المراجعة في ضوء معايير المراجعة المصرية الصادرة عن وزارة الإستثمار بقرار رقم ١٩٩ لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار معايير المراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، و توصلت إلى أن المراجع مسئول بمستوى متوسط عن فجوة التوقعات في المراجعة ، و يعد المراجع مسئولاً بدرجة عالية بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية وتقييم قدرة الشركة على الإستمرار .

ولقد هدفت دراسة (Amir Michael & Rob Dixon , 2019) إلى معرفة فائدة إستخدام تحليل بيانات المراجعة و التي تكون من خلال إستخدام برامج مراجعة تكنولوجية حديثة يمكنها مراجعة البيانات و المعلومات التي تفصح عنها الشركات بشكل طوعي ولكن غير منظم ، و أثرها في الحد من فجوة توقعات المراجعة ، **وتوصلت إلى أن الإفصاح الطوعي غير المنظم للبيانات و المعلومات المالية وغير المالية سوف يحتاج إلى برامج مراجعة تكنولوجية حديثة من قبل منشآت المراجعة ذات قدرة على تحليل البيانات الضخمة والغير منظمة و التي تفصح عنها الشركات عبر مواقعها الإلكترونية ، كما أن تقديم خدمات الضمان الجديدة سوف تعمل على توسيع دور و مسئوليات المراجع الخارجي ، الأمر الذي يعمل على رفع درجة رضا أصحاب المصالح ومستخدمي المعلومات و الإقتراب من توقعاتهم مما يقلل من فجوة التوقعات .**

ولقد هدفت دراسة (إبراهيم ، ٢٠١٣) إلى توضيح أثر دقة المراجعة الإلكترونية المستمرة في تدنيه فجوة التوقعات الديناميكية ، من خلال تخفيض مستويات الأخطاء والتلاعب والتحريف بكافة أنواعه ، والحد من أساليب الخداع المالي والإداري والتكنولوجي بكافة مجالاته ، **توصلت إلى أن تطبيق مدخل المراجعة المستمرة يشمل تقديم معلومات دقيقة ويمكن الاعتماد عليها ، وفي التوقيت المناسب ، وزيادة إدراك المستخدم وفهمه للعمليات التي تؤثر على الشركة وعلى قدرتها على الإستمرارية ، وتنشيط الأسواق الأوراق المالية من خلال التقارير الفورية المستمرة والتأكيد عليها ، الأمر يؤدي إلى تدنيه فجوة التوقعات الديناميكية ، وزيادة جودة المراجعة .**

كما تناولت دراسة (Hala Amin & Ehab Mohamed , 2016) إستكشاف تصورات المراجعين في مصر والدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة المستمرة في تخطي التحديات التي تواجه جودة المعلومات الواردة في التقرير المالي الإلكتروني ، **و توصلت إلى إن تطبيق مراجع الحسابات في مصر لعملية المراجعة المستمرة يعتبر وسيلة مناسبة لمواجهة التحديات الموجودة داخل بيئة التقرير المالي**

الإلكتروني ، كما إتفق المراجعون على أن المراجعة المستمرة قادرة على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المعلنة و التي تكون في بيئة التقارير المالية .

وناقشت دراسة (George Gonzalez &Vicky Hoffman ,2017) أثر تحول الشركات إلى تطبيق نظم المراجعة المستمرة وذلك لتفعيل دور المراجعة المستمرة والظروف التي تكون ملائمة لها حتى تكون رادعة لعمليات الغش والإحتيال ، **وتوصلت إلى** أن المراجعة المستمرة لها دور فعال في الكشف عن عمليات الإحتيال التي تكون داخل الشركات حيث أنها تكون رادعة لسلوك الأفراد داخل هذه الشركات لأنها بدورها المستمر في عملية المراجعة بإستخدام النظم التكنولوجية الحديثة تكون قادرة على كشف أي عملية من عمليات الإحتيال والغش في أي فترة .

ولقد هدفت دراسة (Zabihollah Rezaee, et al., 2018) إلى مناقشة مفهوم وطبيعة المراجعة المستمرة ووصف كيفية مراجعة سجلات البيانات المختلفة (Data Marts) - وهي عبارة عن نموذج مصغر من مستودعات البيانات (Data Warehouse) و التي يتم تجميع بيانات محددة بها مثل (بيانات المحاسبة و التسويق) - كمدخل للمراجعة في الوقت الحقيقي في بيئة الأعمال الحديثة ، ومناقشة المحاسبة في الوقت المناسب و التقارير المالية الإلكترونية وتأثيرها على المراجعة المستمرة ، وكيفية الإعتماد على المراجعة المستمرة في مراجعة البيانات المختلفة ، **و توصلت إلى** أنه من الضروري التحرك نحو المراجعة المستمرة عبر الإنترنت في الوقت الحقيقي مع إستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL حتى تتمكن المؤسسات من إستخراج البيانات و المعلومات بسهولة من خلال الإنترنت .

و إهتمت دراسة (البكوع و آخرون ، ٢٠١٨) بالتعرف على مفهوم وفوائد المراجعة المستمرة وتوضيح التقنيات و النماذج التي تستخدم في أداء المراجعة المستمرة مع بيان مساهمات هذه النماذج و التقنيات في تحقيق أعلى جودة ممكنة للمراجعة مع النهوض بمستوى أداء مراجع الحسابات في مختلف الوحدات الإقتصادية، **وتوصلت إلى** أهمية تقنيات ونماذج المراجعة المستمرة في تحقيق جودة المراجعة المستمرة من خلال تفعيل إجراءات المراجعة و الحد من حدوث المخاطر المؤثرة في سبيل تحقيق أعلى جودة ممكنة و آمنة ، مع زيادة موثوقية ومصداقية تقارير المراجعة الأمر الذي يعمل على تضيق فجوة توقعات المراجعة .

بعد إستقراء ملخص الدراسات السابقة تبين أن الأبحاث السابقة لم تشر إلى أثر مدخل المراجعة المستمرة في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التكنولوجيا الحديثة و الوسائل التي يمكن من خلالها تضيق هذه الفجوة مثل تحسين الإتصال مع مستخدمي القوائم المالية وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وهو ما سيتناوله الباحث من خلال البحث .

فروض البحث :

الفرض الرئيسي للبحث : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام مدخل المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجوتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات .

٣/المراجعة المستمرة كأحد متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة لتضييق فجوة التوقعات :

١/٣ مفهوم و أهداف ومجال و مراحل المراجعة المستمرة .

١/١/٣ مفهوم المراجعة المستمرة دوافع الطلب عليها :

أولاً: مفهوم المراجعة المستمرة **Continuous Auditing** :

لقد عرفها(2012 Munir Majdalawieh) بأنها عملية تجميع أدلة الإثبات الإلكترونية للمراجعة و التي تمثل أساساً معقول لإبداء رأى فنى محايد عن مدى صحة و سلامة التقارير و المعلومات المالية المعدة فى ظل نظام معلومات محاسبى إلكترونى فوري غير ورقى منشور على شبكة الإنترنت على موقع الشركة .

كما يرى كل من (Hala Amin& Ehab Mohamed , 2012) أن المراجعة المستمرة هي عملية حيوية لرصد محاولات الغش و الإحتيال ، كما توفر ضمان لجودة المعلومات المنشورة فى التقارير المالية الإلكترونية.

ثانياً : دوافع الطلب على المراجعة المستمرة :

يوجد هناك مجموعة من العوامل التي تتطلب ضرورة إتجاه ممارسات المراجعة وتنفيذها صوب إستخدام المراجعة المستمرة وهذه العوامل هي(Marc Eulerich & Adi Masli2019) :

- تزايد إعتتماد منظمات الأعمال على نظم المعلومات المعقدة .
- تزايد حجم البيانات التي يتم تشغيلها فى هذه النظم بدرجة كبيرة .
- تزايد الإدراك بمسئولية الإدارة عن دقة و كفاءة نظم الرقابة الداخلية .

٢/١/٣ أهداف المراجعة المستمرة :

١. إضفاء الصدق المستمر على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت .
٢. مساعدة أصحاب المصلحة فى الشركة ، وبخاصة المساهمون وهيئة سوق المال ، بل وكافة زوار موقع الشركة فى ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات .
٣. تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية فى حماية الأصول ، و الحفاظ على موضوعية البيانات ، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الإعتتماد عليها وموثوق فيها ، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة ، وكذا تقرير مراجع الحسابات .

٣ / ١ / ٣ مجال المراجعة المستمرة :

يشمل مجال المراجعة التقليدية للقوائم المالية كل من القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها ، أما مجال المراجعة المستمرة فلا يركز على المعلومات المالية فقط مثل المراجعة التقليدية للقوائم المالية و إنما يشمل المعلومات غير المالية أيضاً ، سواء كانت المعلومات التي تمثل مجال المراجعة المستمرة مالية أو غير مالية ، فإنها يجب أن تتسم بخصائص الملاءمة و الوقتية وإمكانية الإعتماد ، لكي تكون مفيدة لمتخذي القرار. (نبيل ، ٢٠١٢)

٣ / ١ / ٤ نطاق المراجعة المستمرة :

يشير نطاق المراجعة إلى مدى إجراءات المراجعة الأساسية سواء تحليلية أو تفصيلية ، التي يستخدمها مراجعو الحسابات لتجميع وتقييم الأدلة الكافية و الملائمة التي تمكنهم من إبداء رأيهم عن صدق القوائم المالية ، وقد أوضح البعض أن هناك نوعان من النظم أو البرامج التي يستخدمها المراجعون في مراجعة قواعد بيانات العميل . (على ، ٢٠١٣)

٣ / ١ / ٥ مراحل عملية المراجعة المستمرة :

حدد التقرير البحثي الصادر عن اللجنة المشتركة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA و المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA ، أنه توجد أربعة مراحل أساسية لعملية المراجعة المستمرة مثلها مثل المراجعة التقليدية للقوائم المالية على أن تلي هذه المراحل عملية متابعة لتحسين عمليات المراجعة المستمرة المستقبلية وتشمل المراحل الأساسية لعملية المراجعة المستمرة ما يلي: (إبراهيم ، ٢٠٠٩)

مرحلة قبول التكاليف - مرحلة تخطيط عملية المراجعة المستمرة - مرحلة تجميع وتقييم الأدلة الكافية و الملائمة - مرحلة التقرير عن نتائج أعمال المراجعة المستمرة .

٣ / ٢ أساليب المراجعة المستمرة ومتطلبات :

٣ / ٢ / ١ الأساليب المستحدثة في المراجعة المستمرة :

من أهم هذه الأدوات و الأساليب التي يمكن إستخدامها في جمع أدلة الإثبات و القيام بعملية المراجعة المستمرة ما يلي :

١. أسلوب البيانات الإختبارية. Test Data

٢. أسلوب الإختبار المتكامل. Integrated Test Facility

٣. أسلوب المحاكاة المتوازية. Parallel Simulation

٤. نظام مراجعة التشغيل المستمر. Continuous Process Auditing System(CPAS)

٢/٢/٣ متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة :

لكي تحقق المراجعة المستمرة الأهداف المرجوة منها باستمرار عملية المراجعة ، وتقديم نتائج في توقيت حقيقي مباشر ، فإنه يجب توافر مجموعة من الشروط أو المتطلبات منها ما يخص المراجع أو مكتب المراجعة ومنها ما يخص العميل و النظم التي يستخدمها ، من أهم هذه المتطلبات ما يلي (الرشيدى ، ٢٠٠٤):

(أ) متطلبات تتعلق بالبنية التحتية للمراجعة المستمرة:

يجب أن تكون البيانات و المعلومات الخاضعة لأعمال المراجعة المستمرة ناتجة عن نظم مؤتمنة أو تعتمد بدرجة عالية على الحاسبات الإلكترونية المتقدمة ويمكن الثقة فيها و تخضع لمهام المراجعة المستمرة. (Ehab Mohamed &Hala Amin2012, Eija Koskivaara2007).

(ب)متطلبات تتعلق بمكتب المراجعة : (Ivan Cantu , Lai Liu , Haiyan Zhou, 2008)

١. وجود نظام ذو خصائص مناسبة .
٢. نظام معلومات يمكن الإعتماد عليه يتضمن ضوابط رقابية أساسية وكذلك إمكانية لتجميع بيانات من النظام .
٣. مراجعة أو نظام ضوابط رقابية ثانوية ، على أعلى درجة من الأوتوماتية .
٤. مراجع ذو مؤهل فى مجال تكنولوجيا المعلومات و النظم .
٥. وسائل و أدوات فعالة ، للحصول على نتائج إجراءات المراجعة .
٦. رقابة على أدوات المراجعة .

(ج) - متطلبات تتعلق بالمراجع :

من خلال توافر الكفاءات المهنية و الفنية لدى المراجع أو فريق المراجعة وذلك للقيام بمتطلبات المراجعة المستمرة ، وأن يكون لدى فريق المراجعة الخبرات وإمكانية الإستشارة من متخصص وذلك للإستفادة من خدماتهم ، وهذا الأمر قد يكون جزءاً من المراجعة المستمرة لضمان كفاءة و فعالية تنفيذها .

(د) - متطلبات تتعلق بلغة التقارير المالية المنشورة عبر الإنترنت :

من خلال لغة المراجعة المستمرة الموسعة Extensible Continuous Auditing Language(XCAL) و التي تعتمد على لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL بالعديد من المزايا كسمة فريدة من نوعها في إعداد التقارير المالية الفورية ، والتي يتم إستخدامها من أجل حل مشكلة تنسيق البيانات في شكل موحد Standardized Data Format لسهولة تدفق البيانات والمعلومات بين الأنظمة الإلكترونية المختلفة وسهولة وتيسير إستخدام النظم الخبيرة Expert Systems ، مما يزيد من جودة بيانات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً (Stephen Flowerday, 2006).

٣/٣ مفهوم فجوة التوقعات و أسبابها :

١/٣/٣ مفهوم فجوة التوقعات :

يعتبر Liggio أول من أطلق هذا المصطلح في السبعينيات ، حيث أوضح أن فجوة التوقعات في المراجعة هي عبارة عن " مستوى الأداء المهني المتوقع من حيث الجودة ومعايير الأداء للمراجعة كما يتصورها كل من المراجع ومستخدم القوائم المالية ، ويمثل الفرق بين هذين المستويين فجوة التوقعات في المراجعة" (غازى و آخرون ، ٢٠١٦) .

٢/٣/٣ مكونات فجوة التوقعات :

أولاً : تقسيم فجوة التوقعات على أساس مكوناتها الأساسية: يرى فريق من الباحثين أنه يمكن تقسيم فجوة التوقعات حسب مكوناتها الأساسية إلى قسمين أساسيين هما : (الشيخ ، ٢٠١٧ ، Najeb Masoud, (2017

- **فجوة المعقولة Reasonableness Gap** : وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات المراجعة) من مراجعي الحسابات أدائه ، وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة (Harold Hassink et al, 2009)
- **فجوة الأداء Performance Gap** : وهي تنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به المراجع ، وبين الأداء الفعلي للمراجع . وقد تم تقسيم فجوة الأداء إلى مكونين هما :

فجوة معايير المراجعة Audit Standards Gap - فجوة الأداء الفعلي Deficient Performance Gap.

ثانياً : تقسيم فجوة التوقعات على أساس مكوناتها التفصيلية : (الفلاح ، ٢٠١٥ Amir hossein , Noghondari & Soon Foong, 2013 ,

فجوة المسئولية - فجوة الإستقلالية - فجوة الجودة - فجوة التأهيل و الكفاءة- فجوة التوصيل- فجوة المعرفة.

ثالثاً : تقسيم فجوة التوقعات على أساس الأسباب التي أدت إلى وجودها (الفلاح ، ٢٠١٥):

وهنا تنقسم الفجوة إلى فجوتين رئيسيتين هما :

١. **فجوة توقعات مرتبطة بالمراجعين** : يرجع سبب حدوثها إلى المراجعين أنفسهم ، وتنقسم إلى المكونات الفرعية التالية : فجوة أداء المراجع - فجوة إستقلال المراجع - فجوة تقرير المراجع
٢. **فجوة توقعات مرتبطة بالبيئة الخارجية** : ويرجع السبب في وجودها إلى العوامل الخارجية المرتبطة ببيئة المراجعة ، وتتكون مما يلي : فجوة المعقولة- فجوة معايير المراجعة .

٣/٣/٣ أسباب فجوة التوقعات :

توجد العديد من الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات ، منها ما يلي :

أولاً : أسباب تتعلق بأداء المراجع : ومن هذه الأسباب : (غنيم ، ٢٠١٢ و جربوع وشاهين ، ٢٠١١)

١. الشك في إستقلال و حياد المراجع الخارجى .

٢. نقص الكفاءة المهنية للمراجع .

٣. إنخفاض جودة الأداء فى المراجعة .

ثانياً : أسباب تتعلق ببيئة المراجعة: هناك العديد من الأسباب التي تتعلق ببيئة المراجعة و التي تؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات ومنها :

١. عدم التحديد الواضح لدور و مسؤوليات المراجع .

٢. التواصل غير الفعال فى بيئة المراجعة .

٣. قصور نظام الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة.

٤. القصور فى التقارير المالية المنشورة.

٥. عدم كفاية التشريعات و الإصدارات المهنية المنظمة للمهنة .

ثالثاً : أسباب تتعلق بمستخدمى القوائم المالية: هناك العديد من الأسباب التي تتعلق بمستخدمى القوائم المالية و التي تؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات ومنها : (جربوع وشاهين ٢٠١١ ، Mahdi 2016 , Salehi)

١. نقص الثقافة عن المحاسبة و المراجعة لدى المستخدمين .

٢. التغير فى توقعات المجتمع.

٣. مدى مسئولية المراجعة عن إكتشاف الغش و الأخطاء و التصرفات غير القانونية .

٤. إعتقاد مستخدمى القوائم المالية أن تقرير المراجعة الإيجابى يضمن قدرة المنشأة على الإستمرار .

ومما سبق يتضح أيضاً أن من أهم أنواع فجوة التوقعات هى فجوة التوصيل التي تنشأ من إستخدام

الأساليب التكنولوجية الحديثة فى توصيل المعلومات المحاسبية لمستخدميها من خلال إعداد ونشر التقرير

المالى الإلكتروني وما قد يرتبط بذلك من مشكلات تؤدي إلى زيادة تلك الفجوة .

٣/٤ أثر إستخدام المراجعة المستمرة فى توسيع مسئولية المراجع الخارجى وتحسين الإتصال بمستخدمى القوائم المالية :

إنه فى ظل التحول من نموذج المراجعة التقليدي فى إعداد ونشر التقارير والقوائم المالية إلى

إستخدام المراجعة المستمرة ، ظهرت العديد من التحديات أمام مراجع الحسابات مثل العرض ونشر تقارير

الأعمال على الشبكة الدولية للمعلومات ، لذا فإنه تتطلب من مراجع الحسابات توسيع مسئولياته وبناء

مهاراته المعرفية و التقنية اللازمة لعملية المراجعة حتى يستطيع الإتصال بمستخدمي المعلومات الأمر الذي يؤدي به إلى تضيق فجوة التوقعات .

١/٣/٤ أثر إستخدام المراجعة المستمرة فى توسيع مسئولية المراجع الخارجى :

لقد إتسعت مسئوليات مراجع الحسابات الخارجى و التي كانت تشمل المسئولية عن مدى صحة القوائم المالية وعدالتها و التي أصبحت لتشمل المسئولية على دقة وسلامة الأنظمة التي تنتج هذه المعلومات.

ولقد أشار (محمد ، ٢٠٠٣) إلى أن حدود مسئولية مراجع الحسابات الخارجى عن مصداقية نشر القوائم المالية وتقريره إتسعت في ظل بيئة الأعمال الحديثة و أصبحت تتمثل فيما يلي :

أولاً: مسئولية مراجع الحسابات عن سلامة و أمن ومصداقية المعلومات المنشورة علي شبكة الإنترنت :
وتتمثل أهم المحاور التي تتعلق بمسئولية المراجع عن سلامة و أمن و مصداقية المعلومات المنشورة عبر الإنترنت ما يلي :

١) مسئولية المراجع الخارجى عن أنظمة الرقابة الداخلية فى منظمات الأعمال .
٢) مسئولية المراجع الخارجى أثناء معالجة البيانات إلكترونياً وفى مراحلها المختلفة .
ثانياً: المسئولية عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها ، وتقارير المراجعة الفورية :
يجب علي مراجع الحسابات الخارجى أن يتحقق من أن القوائم المالية المتولدة من البيئة التكنولوجية الحديثة والتي تمت مراجعتها وتقارير المراجعة المنشورة علي موقع العميل هي بالضبط بدون تغيير ومطابقين للنسخ التي أقرها مراجع الحسابات . Hala Amin & Ehab Mohamed (2012) .

ثالثاً : المسئولية عن المعلومات التي تقع خارج نطاق وحدود القوائم المالية :

لقد وسع المعيار (ISA،٧٢٠) لسنة ٢٠١٥ من مسئوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى ، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية ، حيث نص صراحة على مصطلح مسئوليات المراجع ، كما نص على أن رأى المراجع في تقريره من القوائم المالية لا يشمل المعلومات الأخرى ، بما يعني ضرورة التقرير عنها بصفة مستقلة ، وأضاف نصاً صريحاً يطلب من المراجع أن يقرأ المعلومات الإضافية ، وأن ينظر فيها لأن المعلومات الأخرى التي لا تتسق مع القوائم المالية قد تشير لوجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى ، أو في القوائم المالية ، مما يؤدي للتقليل مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع عنها ، وبالتالي تأثير غير ملائم على القرارات الإقتصادية لمستخدمي تقرير المراجعة . (فرج ، ٢٠١٩)

رابعاً : المسئولية عن التحديث الفوري للقوائم المالية الإلكترونية :

يتيح الإنترنت كأى وسيلة إلكترونية إمكانية التحديث الفوري للمعلومات ، لكن من غير العملي التحديث الفوري للمعلومات المحاسبية على أساس الوقت الحقيقى ، لأن المحاسبة بها تقديرات وتسويات تحتاج لفترة زمنية مناسبة لمعالجتها ، وإذا كان بالإمكان تحديث القوائم المالية بإستمرار فإنه يجب تحديد

النقطة التي تنتهي عندها مسؤولية المراجع ، كما أن توسيع مسؤولية المراجع في ظل بيئة التقرير الجديدة ، بأن يقدم المراجع تقريراً آخر يؤكد فيه عدم إجراء أي تغيير على القوائم المالية المراجعة حتى تاريخ إنعقاد الجمعية العمومية لحضور المراجع في العادة هذه الإجتماعات . (محمد ، ٢٠٠٣) ، (النعامي ، ٢٠٠٩)

خامساً : مسؤولية مراجع الحسابات عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار :

يهدف معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسؤولية مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية ، وذلك فيما يتعلق بملاءمة فرض الإستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة بما في ذلك دراسة تقييمات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الإستمرار . (العبادي ، ٢٠٠٦)

سادساً : المسؤولية أمام الغير (الطرف الثالث) :

يرى (على ، ٢٠٠٣) أن مراجع الحسابات الخارجي سيظل مسئولاً عن بذل العناية المهنية الواجبة ، وستظل مسئوليته القانونية هي الحد الأدنى لما يجب مساعلته عنه ، إلا أن ممارسة المراجعة الخارجية كالمراجعة المستمرة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية ، تتطلب مساعلة مراجع الحسابات الخارجي أيضاً عن إكتشاف والتقرير عن أوجه الغش والتلاعب الإلكتروني ، ومساعلته عن مراقبة ومتابعة موقع عميله على الشبكة الدولية للمعلومات بعد نشر تقرير المراجعة المستمرة علي هذا الموقع.

سابعاً : مسؤولية مراجع الحسابات عن تقديم خدمات التأكيد الأخرى على الإنترنت (WebTrust ، Sys Trust) :

(١) مسؤولية مراجع الحسابات عن تقديم خدمة التأكيد على الثقة في الموقع ServiceWebTrust : (عيسى ، ٢٠٠٦)

ظهرت هذه الخدمة في ١٦ سبتمبر عام ١٩٩٧ ، ويقوم بها محاسب قانوني مؤهل لتأديتها ، حيث يكون قد تلقى دورات تدريبية عديدة ، تسمح له بفحص ومراجعة المواقع التجارية لدى المنشآت طالبة الخدمة والتأكد من وجودها وشرعيتها ، وفي حالة مطابقة الموقع لأحد مبادئ هذه الخدمة ، يقوم المحاسب القانوني بتفويض الشركة الخادمة أو موردي خدمة الإنترنت ISPs بوضع ختم على الموقع يوحي بذلك ، ويطلق عليه ختم إضفاء الثقة على المواقع التجارية Web Trust Seal.

(٢) مسؤولية مراجع الحسابات عن تقديم خدمة التأكيد على الثقة في النظام ServiceSysTrust : (عبد الهادي ، ٢٠٠٠) ، (عبد اللطيف ، ٢٠٠٨)

تعرف خدمة التأكيد على الثقة في النظم الإلكترونية بأنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة بشأن تأكيدات الإدارة بخصوص فعالية تصميم وتشغيل النظام الإلكتروني وإختبار مدى توافق هذه التأكيدات مع مبادئ ومعايير قياس وتقييم الثقة في النظم الإلكترونية الصادرة عن المجمعين الأمريكي والكندي للمحاسبين القانونيين وتوصيل نتائج ذلك الإختبار إلى الأطراف المعنية

أصحاب المصلحة. ، و يقوم المحاسب القانوني بإصدار تقرير يتضمن ختماً يوضح ذلك ويطلق عليه ختم إضفاء الثقة على النظم الإلكترونية Sys Trust Seal.

مما سبق يتضح للباحث أن مدخل المراجعة المستمرة يتناسب مع التطورات التكنولوجية الحديثة و المتلاحقة لما له من قدرة على توفير رقابة فورية ومستمرة على أنظمة المنشأة ، كما تساعد المراجعة المستمرة المراجع الخارجى فى مراجعة أكبر قدر من المعلومات المالية وغير المالية بصفة مستمرة أول بأول الأمر الذى يساعد على معرفة قدرة المنشأة على الإستمرار ، كما تتكامل خدمات المراجعة المستمرة مع خدمات الثقة فى الموقع وخدمات الثقة فى النظام مما يدعم ثقة مستخدمى القوائم المالية فى المنشأة الأمر الذى يعمل على تقليل فجوة التوقعات .

٢/٣/٤ أثر إستخدام المراجعة المستمرة فى تحسين الإتصال بمستخدمى القوائم المالية :

أولاً : لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL : (الصياد ، ٢٠١٥)

إن إستخدام أسلوب المراجعة المستمرة أمراً ضرورياً فى بيئة تكنولوجيا الأعمال الحديثة ، وذلك بسبب إعتقاد الكثير من المنشآت على لغة التقارير المالية الموسعة XBRL و التى أصبحت تستخدم لإعداد أنظمة المنشآت المالية ومن ثم نشر تقاريرها عبر موقعها الإلكتروني ، حيث إن المراجعة المستمرة تساهم فى تفعيل إستخدام تلك اللغة الأمر الذى يحسن من عملية الإتصال مع مستخدمى المعلومات ، والذى يؤدى بدوره إلى الحد من فجوة التوقعات .

ثانياً : تقرير الإدارة : (IFAC , 2010)

معيار المراجعة الدولي رقم ٥٨٠ أكد بأنه ينبغي على المراجع أن يحصل على دليل بإعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتمشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية ، وأنها قد قامت بالموافقة على القوائم المالية ، ويستطيع المراجع الحصول على دليل إعتراف الإدارة بهذه المسئولية و بالموافقة عليها من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار كتابي من الإدارة أو بإستلام نسخة موقعة من القوائم المالية ، لذا فإن مدخل المراجعة المستمرة يُمكن مراجع الحسابات الخارجى من الإطلاع على تقرير إدارة المنشأة المنشور على موقعها الإلكتروني أولاً بأول ومتابعته بشكل مستمر و التأكد من أن المنشأة ملتزمة بمسئولياتها و بسياساتها المالية المنشورة عبر شبكة الإنترنت مما يوفر تأكيد إيجابى عن مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة الأمر الذى يحسن الإتصال بمستخدمى المعلومات المالية الإلكترونية ، والذى يؤدى بدوره إلى تضيق فجوة التوقعات .

ثالثاً : تقرير مراجع الحسابات :

إن تقرير المراجع هو وسيلة الإتصال الأساسية بين مستخدمى المعلومات المحاسبية وبين المراجع الخارجى ، كما إنه يضيف الثقة و المصداقية للقوائم المالية ويمثل خلاصة ما إنتهى إليه المراجع الخارجى

من عمله وبناءً على هذا التقرير يتم إتخاذ العديد من القرارات من الأطراف المختلفة سواء داخل المنشأة أو خارجها.

لذا فإن تقرير المراجع عن أعمال المراجعة المستمرة يساهم في إضفاء مزيد من الثقة و المأمونية على المعلومات المنشورة بالتقارير و القوائم المالية الإلكترونية ، ومن ثم يزيد الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المختلفة ، كما أنه يعمل على بث الطمأنينه في نفوس المتعاملين مع المنشأة ، و يساهم تقرير المراجع عن أعمال المراجعة المستمرة في تحديد أفضل للمسئولية القانونية للمراجع في هذا الشأن . (محمد ، ٢٠٠٦) .

٥ / الدراسة الميدانية :

٥/١ هدف و مجتمع الدراسة : يتمثل الهدف العام للدراسة الميدانية في إختبار أثر مدخل المراجعة المستمرة في تضيق فجوة التوقعات ميدانياً ، كما تم إختيار العينة بطريقة حكيمية فقد قام الباحث بإختيار عينة البحث من ٥٠ مفردة من المحللين الماليين و المستثمرين في بورصة الأوراق المالية ، ٧٠ مفردة مراجعي الحسابات الخارجيين من ذوى الخبرة و الممارسين في مكاتب المراجعة ، ٨٠ مفردة من أعضاء هيئة التدريس في بعض كليات التجارة بالجامعات المصرية .

٥/٢ تحديد نسبة الإستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل الإحصائي : جدول يوضح نسبة الإستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل الإحصائي :

| عينة الدراسة | عدد قوائم الإستقصاء الموزعة | عدد القوائم المستردة | عدد قوائم الإستقصاء المستردة و الصالحة للتحليل الإحصائي | |
|--|-----------------------------|----------------------|---|--------|
| | | | العدد | النسبة |
| محلي القوائم المالية (مستخدمى القوائم المالية) | ٥٠ | ٣٨ | ٣٥ | ٧٠% |
| مراجعي الحسابات الخارجيين | ٧٠ | ٦٤ | ٦١ | ٨٧% |
| أكاديمي | ٨٠ | ٧٥ | ٧٢ | ٩٠% |
| الإجمالي | ٢٠٠ | ١٧٧ | ١٦٨ | ٨٤% |

وكانت نسبة قوائم الإستقصاء المستردة ٨٨% ، و نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي تزيد كثيراً عن ٥٠% ، وهو ما يعكس إمكانية الإعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها ، و النسبة الإجمالية لقوائم الإستقصاء المستردة و الصالحة للتحليل الإحصائي هي ٨٤% .

٣/٥ أساليب جمع البيانات وتصميم قائمة الإستقصاء :

إعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الإستقصاء بشكل أساسي في جمع البيانات ، كما تم إختيار مقياس ليكرت المتدرج الخماسي و المكون من خمس درجات لتحديد الأهمية النسبية لمدى الموافقة لفقرات جميع محاور الدراسة كما يتضح من الجدول التالي :جدول يوضح مقياس ليكرت المتدرج الخماسي :

| مدى الموافقة | غير موافق على الإطلاق | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماماً |
|--------------|-----------------------|-----------|-------|-------|--------------|
| الدرجة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ |

٤/٥ التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الإستقصاء :

أولاً : المؤهلات العلمية : جدول يوضح التوزيع التكراري و النسبي للعينة حسب المؤهلات العلمية

| المؤهل | التكرار | النسبة |
|-------------------|---------|--------|
| بكالوريوس | ٥٥ | %٣٢,٧٣ |
| دبلوم دراسات عليا | ٤٠ | %٢٣,٨٠ |
| ماجستير | ٣٦ | %٢١,٤٢ |
| دكتوراه | ٣٧ | %٢٢,٠٥ |
| الإجمالي | ١٦٨ | % ١٠٠ |

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الإعتماد على نتائج الدراسة .

ثانياً : الوظيفة : جدول يوضح التوزيع التكراري و النسبي للعينة حسب الوظيفة

| الوظيفة | التكرار | النسبة |
|--------------------|---------|--------|
| مراجع حسابات خارجي | ٦١ | %٣٦,٣٢ |
| محلل مالي | ٣٥ | %٢٠,٨٣ |
| أكاديمي | ٧٢ | %٤٢,٨٥ |
| الإجمالي | ١٦٨ | % ١٠٠ |

ثالثاً : جهة العمل : جدول يوضح التوزيع التكراري و النسبي للعينة حسب جهة العمل

| جهة العمل | التكرار | النسبة |
|-----------|---------|--------|
| جامعة | ٦٤ | %٣٨,٠٩ |

| | | |
|---------------------|-----|---------|
| معهد | ٢٤ | ١٤,٢٨ % |
| شركة او مكتب محاسبة | ٦٠ | ٣٥,٧٣ % |
| بنك | ٢٠ | ١١,٩٠ % |
| الإجمالي | ١٦٨ | ١٠٠ % |

رابعاً : مدة الخبرة : جدول يوضح التوزيع التكراري و النسبي للعينة حسب مدة الخبرة

| الوظيفة | التكرار | النسبة |
|------------------------------------|---------|---------|
| أقل من عشر سنوات | ٥٢ | ٣٠,٩٥ % |
| عشر سنوات إلى أقل من خمسة عشرة سنة | ٥٠ | ٢٩,٧٦ % |
| خمس عشرة سنة إلى أقل من عشرين سنة | ٤٦ | ٢٧,٣٨ % |
| عشرين سنة فأكثر | ٢٠ | ١١,٩١ % |
| الإجمالي | ١٦٨ | ١٠٠ % |

٥/٥ التحليل الإحصائي للبيانات و إختبار فروض الدراسة :

جدول نتائج صلاحية وإعتمادية بيعد تطبيق المراجعة المستمرة

| م | عناصر بُعد تطبيق المراجعة المستمرة | معامل الاتساق الداخلي | المعنوية |
|---|---|-----------------------|-------------|
| ١ | يساعد مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي في توفير خاصية إمكانية الإعتماد على المعلومات المنشورة إلكترونياً في إتخاذ القرارات. | ٥٩٢. ** | أقل من ٠.٠١ |
| ٢ | يعمل مدخل المراجعة المستمرة على خفض تكاليف أعمال المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي. | ٧٤٤. ** | أقل من ٠.٠١ |
| ٣ | يعمل مدخل المراجعة المستمرة على كشف أي معاملة مشكوك في صحتها فور حدوثها أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة. | ٧١٢. ** | أقل من ٠.٠١ |
| ٤ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على برامج تعمل وفقاً للمبادئ و الأصول و المفاهيم المحاسبية التي تحكم حركة العمليات. | ٧٦٤. ** | أقل من ٠.٠١ |
| ٥ | يُمكن مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي من إتاحة المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب وبذلك يكون أفضل من المراجعة التقليدية. | ٧١٦. ** | أقل من ٠.٠١ |
| ٦ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على لغة تقرير الأعمال الموسعة XBRL و التي تساعد في توفير تقارير مالية يمكن فهمها. | ٨٢٩. ** | أقل من ٠.٠١ |

| | | | |
|---|---|---------|-------------|
| ٧ | تحسين جودة التقارير المالية الإلكترونية | ** .٦٣٤ | أقل من ٠.٠١ |
|---|---|---------|-------------|

** تشير إلي معنوية معامل الارتباط عند مستوي معنوية ٠.٠١

الصدق الداخلي لعناصر المجموعة الاولى بُعد تطبيق المراجعة المستمرة: أكدت نتائج الجدول على صلاحية جميع العناصر الخاصة ببعده نتائج تطبيق المراجعة المستمرة وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوي ٠.٠٠١.

جدول نتائج صلاحية وإعتمادية ببعده المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية

| م | عناصر بُعد | معامل الانساق الداخلي | المعنوية |
|----|--|-----------------------|-------------|
| ١ | المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية | ** .٧٢٥ | أقل من ٠.٠١ |
| ٢ | تساعد المراجعة المستمرة الإدارة على تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة | ** .٧٨٢ | أقل من ٠.٠١ |
| ٣ | توفر المراجعة المستمرة عدد من وسائل الأمن للمعلومات التي تمنع دخول غير المصرح لهم إلى قاعدة بيانات العملاء | ** .٧٩٨ | أقل من ٠.٠١ |
| ٤ | تساعد برامج المراجعة المستمرة في مراقبة القوائم والتقارير المالية على موقع العميل الأمر الذي يعمل على كشف أي تلاعب أو تحريف في موقع العميل | ** .٧٧٢ | أقل من ٠.٠١ |
| ٥ | يساعد مدخل المراجعة المستمرة في تغطية مجال أكبر من المعلومات المالية وغير المالية و التي يتم نشرها عبر المواقع الإلكترونية | ** .٧٦١ | أقل من ٠.٠١ |
| ٦ | يعتبر مدخل المراجعة المستمرة من المداخل التي تعمل على توفير المعلومات بشكل لحظي وفوري عن العوامل التي تؤثر في قدرة المنشأة على الإستمرار | ** .٦٩٨ | أقل من ٠.٠١ |
| ٧ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على ردع عمليات الإحتيال و توفير نظام إنذار مبكر عن أي تحريفات قد تحدث | ** .٧٥١ | أقل من ٠.٠١ |
| ٨ | تتكامل خدمات المراجعة المستمرة مع خدمات الثقة في النظام SysTrust، وخدمات الثقة في الموقع WebTrust | ** .٧٢١ | أقل من ٠.٠١ |
| ٩ | يساهم مدخل المراجعة المستمرة في تفعيل إستخدام لغة التقارير المالية الموسعة XBRL | ** .٨٣١ | أقل من ٠.٠١ |
| ١٠ | يقدم مدخل المراجعة المستمرة تأكيداً إيجابياً عن مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة | ** .٨٠٤ | أقل من ٠.٠١ |
| ١١ | يعتبر تقرير المراجعة المستمرة أداة إتصال فعالة تفي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية | ** .٨٠٥ | أقل من ٠.٠١ |
| | تضييق فجوة التوقعات | | |

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠.٠١

الصدق الداخلي لعناصر المجموعة الثانية بعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية: أكدت نتائج الجدول على صلاحية جميع العناصر الخاصة بعدد المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوى ٠.٠٠١.

ثانياً : معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لأبعاد الدراسة:

| معامل ألفا كرونباخ | عدد العناصر | المجموعة |
|--------------------|-------------|---|
| ٠.٨٥٦ | ٧ | المجموعة الأولى : تطبيق المراجعة المستمرة |
| ٠.٩٥٤ | ١١ | المجموعة الثانية : المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية |
| ٠.٩٦٨ | ٣١ | المقياس |

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- بالنسبة للمجموعة الأولى معامل كرونباخ ألفا ($\alpha = 0.856$) أي أن عناصر بُعد نتائج تطبيق المراجعة المستمرة يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير في قياس المحور.
- ٢- بالنسبة للمجموعة الثانية معامل كرونباخ ألفا ($\alpha = 0.954$) أي أن عناصر بُعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير في قياس المحور.
- ٣- بالنسبة للمقياس ككل فإن معامل ألفا كرونباخ ($\alpha = 0.968$) أي أن عناصر المقياس ككل يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير في قياس ما صممت من أجله.

١٦/٥ الإحصاءات الوصفية والأهمية النسبية لعبارات وأبعاد الدراسة :

أولاً : الأهمية النسبية لعناصر المجموعة الأولى : بُعد تطبيق المراجعة المستمرة :

و يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الخاصة ببُعد تطبيق المراجعة المستمرة.

جدول نتائج الأهمية النسبية ببُعد تطبيق المراجعة المستمرة

| م | عناصر بُعد تطبيق المراجعة المستمرة | متوسط الرتب | الترتيب | ك ^أ | المعنوية |
|---|---|-------------|---------|----------------|----------|
| ١ | يساعد مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي في توفير خاصية إمكانية الإعتماد على المعلومات المنشورة إلكترونياً في إتخاذ القرارات. | ٣.٥٨ | ١ | ١٢.٠٨٢ | ٠.٠٣٤ |
| ٢ | يعمل مدخل المراجعة المستمرة على | ٣.٥٥ | ٢ | | |

| | | | |
|---|------|---|---|
| | | | كشفت أي معاملة مشكوك في صحتها فور حدوثها أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة. |
| ٣ | ٣.٥٥ | ٣ | يُمكن مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي من إتاحة المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب وبذلك يكون أفضل من المراجعة التقليدية. |
| ٤ | ٣.٥٠ | ٤ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على برامج تعمل وفقاً للمبادئ و الأصول و المفاهيم المحاسبية التي تحكم حركة العمليات. |
| ٥ | ٣.٤٤ | ٥ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على لغة تقرير الأعمال الموسعة XBRL و التي تساعد في توفير تقارير مالية يمكن فهمها. |
| ٦ | ٣.٣٩ | ٦ | يعمل مدخل المراجعة المستمرة على خفض تكاليف أعمال المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي. |

من الجدول السابق يتضح الآتي: مستوى المعنوية لإختبار كا^٢ أقل من ٥% مما يؤكد وجود إختلاف في الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات البعد من وجهة نظر العينة ، و تأتي العبارة (يساعد مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي في توفير خاصية إمكانية الإعتماد على المعلومات المنشورة إلكترونياً في إتخاذ القرارات .) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من بين عبارات هذا البعد حيث سجل متوسط الرتب لهذه العبارة ٣.٥٨ بينما تأتي العبارة (يعمل مدخل المراجعة المستمرة على خفض تكاليف أعمال المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي .) في المرتبة الأخيرة بمتوسط رتب ٣.٣٩.

ثانياً : الأهمية النسبية لعناصر المجموعة الثانية : بُعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية :

و يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الخاصة ببُعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية.

جدول نتائج الأهمية النسبية ببُعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية

| م | عناصر بُعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية | متوسط الرتب | الترتيب | كا ^٢ | المعنوية |
|---|--|-------------|---------|-----------------|----------|
| ١ | يساهم مدخل المراجعة المستمرة في تفعيل استخدام لغة التقارير المالية الموسعة XBRL | ٥.٥٧ | ١ | ٥.٨٦٨ | ٠.٧٥٣ |
| ٢ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على ردع عمليات الإحتيال و توفير نظام إنذار مبكر عن أي تحريفات قد تحدث | ٥.٥٦ | ٢ | | |
| ٣ | تساعد المراجعة المستمرة الإدارة على تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة | ٥.٥٤ | ٣ | | |
| ٤ | يساعد مدخل المراجعة المستمرة في تغطية مجال أكبر من المعلومات المالية وغير المالية و التي يتم نشرها عبر المواقع الإلكترونية | ٥.٥٤ | ٤ | | |
| ٥ | تتكامل خدمات المراجعة المستمرة مع خدمات الثقة في النظام SysTrust، وخدمات الثقة في الموقع WebTrust | ٥.٥٢ | ٥ | | |
| ٦ | يعتبر تقرير المراجعة المستمرة أداة إتصال فعالة تقي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية | ٥.٤٩ | ٦ | | |
| ٧ | يعتبر مدخل المراجعة المستمرة من المداخل التي تعمل على توفير المعلومات بشكل لحظي وفوري عن العوامل التي تؤثر في قدرة المنشأة على الإستمرار | ٥.٤٨ | ٧ | | |
| ٨ | توفر المراجعة المستمرة عدد من وسائل الأمن للمعلومات التي تمنع دخول غير المصرح لهم إلى قاعدة بيانات العملاء | ٥.٤٤ | ٨ | | |
| ٩ | تساعد برامج المراجعة المستمرة في مراقبة القوائم والتقارير المالية على موقع العميل الأمر الذي يعمل على كشف أي تلاعب أو تحريف في موقع العميل | ٥.٤٤ | ٩ | | |

| | | | |
|----|--|------|----|
| ١٠ | يقدم مدخل المراجعة المستمرة تأكيداً إيجابياً عن مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة | ٥.٤٢ | ١٠ |
|----|--|------|----|

من الجدول السابق يتضح الآتي: مستوى المعنوية لإختبار كا^٢ أكبر من ٥% مما يؤكد عدم وجود إختلاف في الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات البعد من وجهة نظر العينة ، و تأتي العبارة (يساهم مدخل المراجعة المستمرة في تفعيل إستخدام لغة التقارير المالية الموسعة XBRL) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من بين عبارات هذا البعد حيث سجل متوسط الرتب لهذه العبارة ٥.٥٧ بينما تأتي العبارة (يقدم مدخل المراجعة المستمرة تأكيداً إيجابياً عن مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة) في المرتبة الأخيرة بمتوسط رتب ٥.٤٢.

خامساً : الأهمية النسبية لأبعاد الدراسة:

جدول يوضح الأهمية النسبية لأبعاد الدراسة

| م | البُعد | متوسط الرتب | الترتيب | كا ^٢ | المعنوية |
|---|--|-------------|---------|-----------------|----------|
| ١ | المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية | ٢.٥٠ | ٢ | ٢.٧٢٩ | ٠.٤٣٥ |
| ٢ | تطبيق المراجعة المستمرة | ٢.٤٥ | ٤ | | |

من الجدول السابق يتضح الآتي: مستوى المعنوية لإختبار كا^٢ أكبر من ٥% مما يؤكد عدم وجود إختلاف في الأهمية النسبية لهذه الأبعاد من وجهة نظر العينة ، و يأتي بُعد (المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من بين جميع الأبعاد حيث سجل متوسط الرتب لهذه البُعد ٢.٥٠ بينما يأتي بُعد (تطبيق المراجعة المستمرة) في المرتبة الثانية بمتوسط رتب ٢.٤٥.

٥/١٧ الإحصاءات الوصفية و إختبار والد: ومن خلالها يتم إستجابات أفراد العينة بشأن أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة في تضيق فجوة توقعات المراجعة ، حيث كانت الإستجابات مرتفعة ، و بهدف التحقق من هذا الفرض تم إستخدام إختبار " والد " لعينة واحدة وهو إختبار لا معلمي وقد أعطى نتائج موثوق فيها .

أولاً : بُعد تطبيق المراجعة المستمرة :

جدول نتائج إختبار "والد" لبُعد تطبيق المراجعة المستمرة

| مستوى المعنوية | قيمة إحصاء الاختبار | عدد الحالات الكلية | عدد الحالات اكبر من أو تساوى الوسيط | عدد الحالات اقل من الوسيط | الوسيط | المتوسط | |
|----------------|---------------------|--------------------|-------------------------------------|---------------------------|--------|---------|--|
| أقل من ٠.٠١ | -٢.٩٥٦ | ٢٠٠ | ١٨٢ | ١٨ | ٥.٠٠٠ | ٤.٩١٠٠ | يساعد مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي في توفير خاصية إمكانية الإعتماد على المعلومات المنشورة إلكترونياً في إتخاذ القرارات . |
| أقل من ٠.٠١ | -٧.٠٩٥ | ٢٠٠ | ١٧٥ | ٢٥ | ٥.٠٠٠ | ٤.٧٧٥٠ | يعمل مدخل المراجعة المستمرة على خفض تكاليف أعمال المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي . |
| أقل من ٠.٠١ | -٥.٥٦٤ | ٢٠٠ | ١٨٠ | ٢٠ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٨٠٠ | يعمل مدخل المراجعة المستمرة على كشف أي معاملة مشكوك في صحتها فور حدوثها أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة . |
| أقل من ٠.٠١ | -٤.٨١٣ | ٢٠٠ | ١٧٦ | ٢٤ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٦٥٠ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على برامج تعمل وفقاً للمبادئ و الأصول و المفاهيم المحاسبية التي تحكم حركة العمليات . |
| أقل من ٠.٠١ | -٢.٨٨٧ | ٢٠٠ | ١٧٩ | ٢١ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٧٥٠ | يُمكن مدخل المراجعة المستمرة المراجع الخارجي من إتاحة المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب وبذلك يكون أفضل من المراجعة التقليدية . |
| أقل من ٠.٠١ | -٦.٥٥٩ | ٢٠٠ | ١٧٢ | ٢٨ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٤٠٠ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة على لغة تقرير الأعمال الموسعة XBRL و التي تساعد في توفير تقارير مالية يمكن فهمها . |
| أقل من ٠.٠١ | -٤.٣٢٥ | ٢٠٠ | ١٨١ | ١٩ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٩٠٠ | تحسين جودة التقارير المالية الإلكترونية |
| أقل من ٠.٠١ | -٩.٠٧٣ | ٢٠٠ | ١٥٨ | ٤٢ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٥٧٥ | تطبيق المراجعة المستمرة |

من خلال الجدول السابق نستطيع إستنتاج ما يلي: عدد الحالات أقل من الوسيط أقل من عدد الحالات أكبر من أو تساوى الوسيط وذلك لجميع العبارات ، و نلاحظ من إختبار والد أن مستوى المعنوية لجميع

العبارات أقل من ١%، وهذا يدل على أن إستجابات أفراد العينة إستجابات مرتفعة أي أنها أكبر من الوسيط لجميع العبارات وهو ٣.

ثانياً: بُعد نتائج المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية:

جدول نتائج إختبار "والد" لبُعد المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية

| مستوى المعنوية | قيمة إحصاء الاختبار | عدد الحالات الكلية | عدد الحالات اكبر من أو تساوى الوسيط | عدد الحالات اقل من الوسيط | الوسيط | المتوسط | |
|----------------|---------------------|--------------------|-------------------------------------|---------------------------|--------|---------|--|
| أقل من ٠.٠١ | -٦.٣٥٩ | ٢٠٠ | ١٨٠ | ٢٠ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٧٥٠ | تساعد المراجعة المستمرة الإدارة على تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة |
| أقل من ٠.٠١ | -٥.٤٨٩ | ٢٠٠ | ١٧٦ | ٢٤ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٦٠٠ | توفر المراجعة المستمرة عدد من وسائل الأمن للمعلومات التي تمنع دخول غير المصرح لهم إلى قاعدة بيانات العملاء |
| أقل من ٠.٠١ | -٧.٥١٩ | ٢٠٠ | ١٧٦ | ٢٤ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٦٠٠ | تساعد برامج المراجعة المستمرة في مراقبة القوائم والتقارير المالية على موقع العميل الأمر الذي يعمل على كشف أي تلاعب أو تحريف في موقع العميل |
| أقل من ٠.٠١ | -٥.١٦١ | ٢٠٠ | ١٧٧ | ٢٣ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٨٥٠ | يساعد مدخل المراجعة المستمرة في تغطية مجال أكبر من المعلومات المالية وغير المالية و التي يتم نشرها عبر المواقع الإلكترونية |
| أقل من ٠.٠١ | -٤.٠٧٣ | ٢٠٠ | ١٧٨ | ٢٢ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٧٠٠ | يعتبر مدخل المراجعة المستمرة من المداخل التي تعمل على توفير المعلومات بشكل لحظي وفوري عن العوامل التي تؤثر في قدرة المنشأة على الإستمرار |
| أقل من ٠.٠١ | -٢.٩٥٦ | ٢٠٠ | ١٨٢ | ١٨ | ٥.٠٠٠ | ٤.٨٧٥٠ | يعتمد مدخل المراجعة المستمرة |

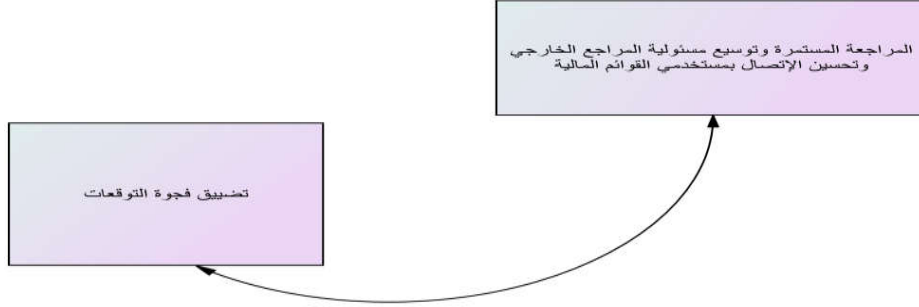
| | | | | | | | |
|----------------|---------|-----|-----|----|------|---------|--|
| ٠.٠١ | | | | | | | على ردع عمليات الإحتيال و توفير نظام إنذار مبكر عن أي تحريفات قد تحدث |
| أقل من ٠.٠١ | -٤.٠٧٣ | ٢٠٠ | ١٧٨ | ٢٢ | ٥.٠٠ | ٤.٨٨٠.٠ | تتكامل خدمات المراجعة المستمرة مع خدمات الثقة في النظام SysTrust ، وخدمات الثقة في الموقع WebTrust |
| أقل من ٠.٠١ | -٦.٣٥٩ | ٢٠٠ | ١٨٠ | ٢٠ | ٥.٠٠ | ٤.٨٩٠.٠ | يساهم مدخل المراجعة المستمرة في تفعيل إستخدام لغة التقارير المالية الموسعة XBRL |
| أقل من ٠.٠١ | -٧.٥٤٤ | ٢٠٠ | ١٧٣ | ٢٧ | ٥.٠٠ | ٤.٨٥٠.٠ | يقدم مدخل المراجعة المستمرة تأكيداً إيجابياً عن مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة |
| أقل من ٠.٠١ | -٦.٤٤٢ | ٢٠٠ | ١٧٥ | ٢٥ | ٥.٠٠ | ٤.٨٧٥.٠ | يعتبر تقرير المراجعة المستمرة أداة إتصال فعالة تفي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية |
| أقل من ٠.٠١ | -٦.٤٤٢ | ٢٠٠ | ١٧٥ | ٢٥ | ٥.٠٠ | ٤.٨٧٥.٠ | تضييق فجوة التوقعات |
| أقل من ٠.٠١ | -١٠.٢١٩ | ٢٠٠ | ١٦٠ | ٤٠ | ٥.٠٠ | ٤.٨٧٢.٠ | المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية |

من خلال الجدول السابق نستطيع إستنتاج ما يلي : عدد الحالات أقل من الوسيط أقل من عدد الحالات أكبر من أو تساوى الوسيط وذلك لجميع العبارات ، و نلاحظ من إختبار والد أن مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من ١%، وهذا يدل على أن إستجابات أفراد العينة إستجابات مرتفعة أي أنها أكبر من الوسيط لجميع العبارات وهو ٣ .

٨/٥ إختبارات الفروض الإحصائية :

أولاً : الفرض الرئيسي :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة وتوسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات و لدراسة هذا الفرض تم إستخدام تحليل المسار بإستخدام البرنامج الإحصائي AMOS والمعبر عنه كما بالشكل التالي:



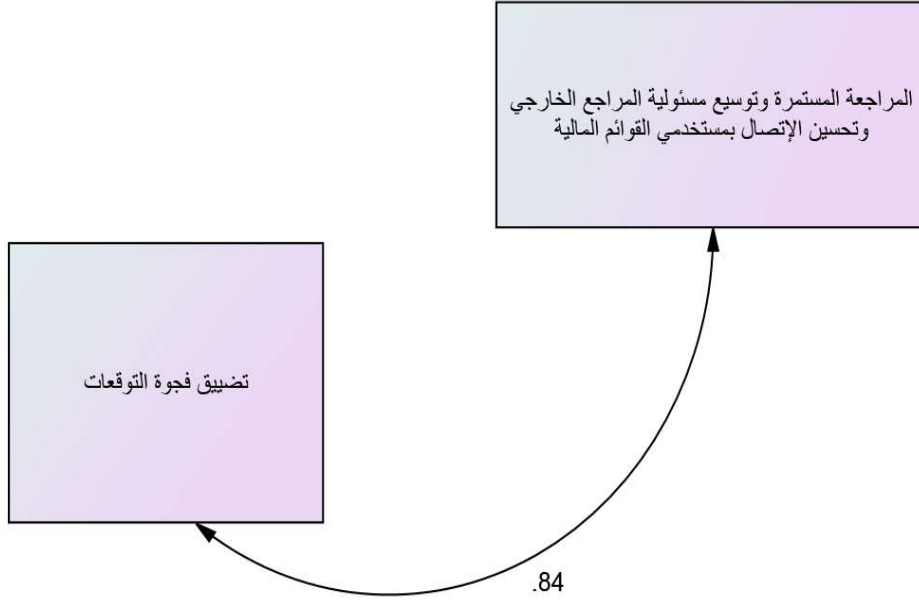
شكل يوضح العلاقة بين استخدام المراجعة المستمرة في توسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية على تضييق فجوة التوقعات

و بإستخدام العلاقات الموضحة في الشكل السابق ، فإنه يمكن إستخراج النتائج التالية :

جدول العلاقة بين تطبيق المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات

| المتغير الأول | المتغير الثاني | قيمة الارتباط | المعنوية |
|--|---------------------|---------------|-------------|
| تطبيق المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية | تضييق فجوة التوقعات | ٠.٨٤ | أقل من ٠.٠١ |

يوضح الجدول السابق وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٨٤ تقريبا وهي معنوية عند مستوى ٠.٠٠٥ ، الأمر الذي يعنى وجود علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، كما أن النموذج كان جيد حيث بلغت قيمة جودة النموذج GFI ١.٠٠، بينما كانت الجودة المطابقة للنموذج CFI ١.٠٠ وكانت قيمة NFI للنموذج ١.٠٠ الأمر الذي يعنى أن جميع القيم مساوية للواحد الصحيح وبالتالي كانت جودة الحكم على النموذج عالية مما يعنى قبول الفرض البديل والذي ينص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة وتوسيع مسؤولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات وذلك كما هو موضح بالشكل التالي بعد تطبيق النموذج السابق .



شكل يوضح العلاقة بين إستخدام المراجعة المستمرة في توسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية على تضييق فجوة التوقعات بعد تطبيق النموذج

٦/ خلاصة البحث ونتائج وتوصياته ومجالات البحث المستقبلية :

١/٦ خلاصة البحث ونتائج وتوصياته :

إستهدف هذا البحث دراسة أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة في تضييق فجوة التوقعات ، وذلك من خلال توضيح أثر إستخدام مدخل المراجعة المستمرة في توسيع مسئولية المراجع الخارجي وتحسين الإتصال بمستخدمي القوائم المالية للحد من فجوة التوقعات .

وقد خلص الباحث من هذا البحث إلى النتائج التالية :

- يعتبر مدخل المراجعة المستمرة من المداخل التي تعمل على توسيع مسئولية المراجع الخارجي وذلك من خلال إكتشاف الغش و الأخطاء و التبليغ عنها مبكراً ، والتوضيح لمستخدمي المعلومات مدى قدرة المنشأة على الإستمرار من عدمه عن طريق الأدوات و الأساليب المختلفة لمدخل المراجعة المستمرة ، الأمر الذي يؤدي إلي زيادة الثقة و المصدقية في معلومات التقارير المالية ، مما يقلل من فجوة التوقعات (فجوة المسئولية) .

- تعتبر لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL وتقارير الإدارة وتقارير المراجعة المستمرة أدوات إتصال هامة و فعالة فى بيئة التكنولوجيا الحديثة والتي توفر إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من فجوة توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية الأمر الذى يؤدي إلى الحد من فجوة التوقعات .

توصيات البحث :

- ١ . ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبى فى مرحلة البكالوريوس بكليات التجارة بالجامعات المصرية بصورة تضمن تكامل المعرفة المطلوبة للحصول على محاسب مؤهل بقدر معقول للتدريب على المراجعة فى بيئة التجارة الإلكترونية و التى تتضمن خدمات التاكيد و المراجعة المستمرة .
- ٢ . ضرورة تأهيل كل من مراجعى الحسابات الخارجيين و المراجعين الداخليين فى مجال نظم المعلومات المبنية على الحسابات الإلكترونية التى تعمل بنظم المعالجة الفورية فى الوقت الحقيقى من أجل القيام بتحقيق فعالية المراجعة المستمرة للتقارير المالية الإلكترونية .
- ٣ . ينبغى أن تقوم الجهات المشرفة على المهنة فى مصر بالتعاون مع المسئولين عن بورصة الأوراق المالية و المحللين الماليين بدور فعال فى تنمية وعى أصحاب المصالح و إدارات الشركات بأهمية المراجعة المستمرة وأثارها الإيجابية على الشركات وأصحاب المصالح و المجتمع وذلك حتى يمكن زيادة الطلب على المراجعة المستمرة فى مصر .

٢/٦ مجالات البحث المستقبلية :

- ١ . دراسة تأثير مدخل المراجعة المستمرة على كفاءة المراجعين الداخليين لرفع جودة التقارير المالية الداخلية .
- ٢ . دراسة دور المراجعة المستمرة فى تدعيم وتفعيل الحوكمة الفورية للشركات .
- ٣ . دراسة و إختبار المحتوى المعلوماتى لتقارير المراجعة المستمرة و أثرها على سلوك أصحاب المصالح عند إتخاذ القرارات المرتبطة بالأوراق المالية .

٧/ المراجع :

أولاً : المراجع باللغة العربية :

أ) الدوريات :

- ١ . د/ إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادى ، " تحديات المراجعة تجاه تنمية صفقات التجارة الإلكترونية وتبادل البيانات إلكترونياً من خلال تأكيدات الثقة فى النظم الإلكترونية و الثقة فى المواقع لجمهور العملاء المتعاملين فيها - دراسة نظرية ميدانية إستكشافية ، " مجلة الدراسات المالية و التجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة فرع بنى سويف ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ .

٢. د/ أحمد على غازى و آخرون " أثر الممارسات الإحتيالية فى المحاسبة على فجوة التوقعات فى المراجعة "، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، العدد الثانى، ٢٠١٦ .
٣. د/ سمير كامل عيسى ، " دور المراجع الخارجى فى تدنية فجوة الثقة فى بيئة التجارة الإلكترونية - دراسة إستكشافية " ، **المجلة العلمية للتجارة و التمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٦ .
٤. د/ طارق عبد العظيم يوسف الرشيدى ، " تطوير أنظمة المراجعة المباشرة المستمرة لدعم قرارات المراجعين فى ضوء متطلبات البيئة الإلكترونية المعاصرة :دراسة ميدانية " ،**المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثامن و العشرون ، العدد الثالث ، ٢٠٠٤ .
٥. د/ عادل عبد الرحمن أحمد محمد ، " دراسة تحليلية لأثر النشر الإلكتروني للبيانات و التجارة الإلكترونية على طبيعة عمل المراجعة ومسئولية المراجع مع دراسة إختبارية للنشر الإلكتروني للبيانات فى المملكة العربية السعودية "، **مجلة الدراسات و البحوث التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة الثالثة و العشرون ، العدد الثانى ، ٢٠٠٣ .
٦. د/ عبد الوهاب نصر على ، " الآثار الحتمية لنظم المعلومات المحاسبية الفورية على الدور التوكيدى لمراقب الحسابات - خلاصة الدراسات السابقة وفرص البحث المستقبلية " **مجلة الفكر المحاسبى** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد السابع عشر ، العدد الثالث ، ٢٠١٣ .
٧. د/ على سليمان النعامى ، "حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة فى المعلومات المالية على الإنترنت "، **مجلة تنمية الرافدين** ، العراق ، المجلد الواحد و الثلاثون ، العدد الخامس و التسعون ، ٢٠٠٩ .
٨. د/ على محمد على الصياد ، " دور المراجع الخارجى فى التأكيد على خدمات الثقة بإستخدام مدخل المراجعة المستمرة " ، **مجلة التجارة و التمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الرابع ، ٢٠١٢ .
٩. _____ ، " أثر الإفصاح المحاسبى الإلكتروني بإستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على تحسين جودة التقارير المالية : دراسة إستطلاعية "، **مجلة البحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثانى ، ٢٠١٥ .
١٠. د/ غادة أحمد نبيل ، " تحسين فاعلية المراجعة المستمرة بإستخدام خدمات الثقة "، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الثالث ، الجزء الثانى ، ٢٠١٢ .
١١. د/ فيان عبد الرحمن ياسين ، " خدمات التأكيد و التدقيق المستمر ومتطلبات تجسير فجوة التوقعات فى بيئة التجارة الإلكترونية ، **مجلة الإدارة و الإقتصاد** ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العراق ، السنة التاسعة و الثلاثون ، العدد مائة وسبعة ، ٢٠١٦ .

١٢. فيحاء عبد الخالق البكوع ، وآخرون " مساهمات تقنيات ونماذج المراجعة المستمرة في تحقيق جودة المراجعة وتحسين أداء المراجع : دراسة تحليلية " ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة الموصل ، العراق ، المجلد ٤ ، العدد ٤٤ ، الجزء الأول ، ٢٠١٨ .
١٣. د/ محمد إبراهيم الجاك حسب الله ، " دور المراجع الخارجي والمنظمات المهنية في الحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة لدعم مصداقية التقارير والقوائم المالية " ، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الثالث ، الجزء الثاني ، ٢٠١١ .
١٤. د/ محمود رجب يس غنيم ، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية في البيئة السعودية " **مجلة الدراسات و البحوث التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة الثانية و الثلاثون ، العدد الثاني ، ٢٠١٢ .
١٥. د/ مصطفى راشد العبادي ، " إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة " ، **مجلة الدراسات و البحوث التجارية** ، كلية التجارة بينها ، السنة السادسة و العشرون ، العدد الثاني ، ٢٠٠٦ .
١٦. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، " إطار مقترح لخدمة التأكيد على الثقة في النظم الإلكترونية - مع دراسة تطبيقية " ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني ، ٢٠٠٨ .
١٧. د/ ناظم حسن رشيد ، " دورمراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الإنترنت في بيئة التجارة الإلكترونية " ، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية** ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة تكريت ، الأردن ، المجلد السابع ، العدد الثالث و العشرون ، ٢٠١١ .
١٨. د/ هانى خليل فرج ، " مدى وفاء مراقبي الحسابات في مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى في حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية : دراسة تجريبية " ، **مجلة البحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٢٠١٩ .
١٩. د/ هدى محمد محمد الشيخ ، " تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية " ، **مجلة الفكر المحاسبى** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الواحد و العشرون ، العدد الثالث ، ٢٠١٧ .
٢٠. د/ وفاء يوسف أحمد ، " أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة " ، **مجلة الفكر المحاسبى** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الواحد و العشرون ، العدد الأول ، ٢٠١٧ .
٢١. د/ يوسف محمود جريوع وعلى شاهين ، " العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجية في قطاع غزة " ، **مجلة المحاسبة والإدارة و التأمين** ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة الخمسون ، العدد الثامن و الخمسون ، ٢٠١١ .

٢٢. _____، "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الثاني، العدد الأول، ٢٠٠٧.

ب) الرسائل العلمية :

١. إبراهيم حسن إبراهيم، " المراجعة المستمرة كمدخل لمراجعة الحسابات في ظل بيئة التجارة الإلكترونية مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٩.
٢. فاطمة مفتاح خليل الفلاح، " دور مراجعة الأداء كمدخل لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الحكومية مع التطبيق على المنظمات الحكومية في البيئة الليبية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٥.

ثانياً المراجع الأجنبية :

A)Periodicals:

1. [Ahmed Aboumoussa](#) , " Auditing E- Business : New challenges for External Auditors " **Journal of American Academy of Business**, Vol . 4 , Issu. 1, 2004 .
2. Amirhossein Noghondari& Soon Foong , " Antecedents and Consequences of Audit Expectation Gap Evidence From The Banking Sector In Malaysia " , **Managerial Auditing Journal** , Vol. 28 No. 5, 2013 .
3. Eija Koskivaara , " Integrating Analytical Procedures Into The Continuous Audit Environment " , **Journal of Information Systems and Technology Management** , Vol. 3, No. 3, 2007.
4. Hala Amin& Ehab Mohamed , "Auditors' perceptions of the impact of continuous auditing on the quality of Internet reported financial information in Egypt " **Managerial Auditing Journal**,Vol.31 Iss.1, 2016 .
5. _____, "Internet financial reporting, quality of information and auditor's responsibility in Egypt", **International Journal of Economics and Accounting** , Volume 3, Issue 3-4 2012 .
6. Harold Hassink , et .al, " Corporate Fraud and The Audit Expection Gap ,Stady Among Businss Managers", **journal of international accounting auditing and taxation** ,Vol.18 , 2009 .
7. Mahdi Salehi , "Quantifying Audit Expectation Gap : A New approach to Measuring Expectation Gap" **Zagreb International Review of Economics & Business**, Vol. 19, No. 1, 2016 .
8. Najeb Masoud, " An Empirical Study of Audit Expectation-Performance Gap: The Case of Libya" **Research in International Business and Finance** ,Volume 41, 2017 .
9. Stephen Flowerday , et al., " Continuous auditing technologies and models: A discussion" ,**Computers & Security** ,Volume 25, Issue 5, July 2006 .

B)Accounting Standards:

1. International Financial Reporting Standard , IFRS , Financial Accounting Standard Board , FASB, **Conceptual Frame work – Elements and Recognition**, 2010 .

C)Internet Sources:

1. George Gonzalez&Vicky Hoffman , "Continuous Auditing's Effectiveness as a Fraud Deterrent" : A Journal of Practice & Theory In-Press, :**https://www.iasplus.com** ,2017 .
2. Ivan Cantu , et al., "Continuous Auditing," Papers Presented at the SWDSI Meeting , Houston, Texas, : **www.swdsi.org** , 2008
3. Marc Eulerich & Adi Masli," The Use of Technology based Audit Techniques in the Internal Audit Function – Is there an improvement in efficiency and effectiveness?", : **https://ssrn.com** , 2019 .
4. Zabihollah Rezaee ,et al., " Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability1" In Continuous Auditing . Published online , : **https://www.emerald insight.com** , 2018 .