مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية–

The extent to which the application of available means contribute to the auditing profession to reduce the gap of expectations between the external auditor and users of financial statements in the economic institution (field study)

مُحَّد رحالي[1]، عمر محي الدين محمود[2]

[1] المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي تسيمسيلت، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة

rahali.mohamed@cuniv-tissemsilt.dz

[2] المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي تسيمسيلت، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة

Mahieddinemahmoudomar@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ الاستلام: 2020/11/13 تاريخ القبول: 2021/03/04 تاريخ النشر: 2021/04/25

ملخص: تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، لذلك تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث، حيث نسعى إلى التعرف على طبيعة فجوة التوقعات وسبل معالجتها وفق مهنة التدقيق المالي.

خلصت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات مستمرة، ولا يمكن معالجتها بصفة نهائية بل يمكن تضييقها، من خلال التزام المدقق بالأداء الفعال والعدالة تجاه جميع الأطراف، وضمان التأكيد المعقول وفق معايير التدقيق الدولية لضمان الثقة لدى المستخدمين وعقلنة توقعاتهم.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، فجوة الأداء، التدقيق المالي، الأنظمة المحاسبية والرقابية، استقلالية المدقق.

تصنيف JEL: C12، M41، M42،M49.

Abstract: The study aims to identify the extent of the contribution of applying the available methods in the profession of financial auditing to reduce the gap of expectations between the external auditor and users of financial statements in economic institutions so the questionnaire was used as a research tool, as we seek to identify the nature of the expectations gap and ways to address it according to the profession of financial auditing.

The study concluded that the expectation gap is persistent, and it cannot be addressed definitively, but can be narrowed, through the auditor's commitment to effective performance and fairness towards all parties, and to ensure reasonable assurance in accordance with international auditing standards to ensure confidence among users and rationalize their expectations.

***Keys words*:** the expectations gap; Performance gap; financial audit; Accounting and control systems; Independence of the auditor

***JEL classification codes*:** M49, M42, M41, C12.

المؤلف المرسل: مُحَّد رحالي، الإيميل: rahalimohamed100@gmail.com

تمهيد:

يشهد العالم اليوم منافسة كبيرة للسيطرة على الاقتصاد العالمي، حيث نتج عن ذلك زيادة عدد وحجم المؤسسات وظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، مما تطلب فرض مهنة التدقيق المالي للرقابة على الأعمال بواسطة شخص ذا كفاءة وخبرة لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، وذلك بعد القيام بعملية الفحص والتحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية، وبالتالي توفير معلومات ملائمة ذات مصداقية تساعد على اتخاذ القرار.

إن مستخدمي القوائم المالية يأملون أن تمارس مهنة التدقيق المالي في إطار النزاهة والاستقلالية، للوصول إلى معلومات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية بصفة مطلقة، وهذا غير موجود في عملية التدقيق نتيجة استخدام أسلوب العينات والتحديات الذاتية للرقابة الداخلية، وكذلك الحكم الشخصي فيما يتعلق بجمع الأدلة، وبذلك نكون أمام حتمية الحصول على تأكيد معقول وليس مطلق، ومن هنا تظهر مشكلة فجوة التوقعات نتيجة تزايد رغبات مستخدمي القوائم المالية على الانجازات التي يقدمها المدقق الخارجي.

وحتى تحقق مهنة التدقيق المالي ثقة مستخدمي القوائم المالية، لابد من المساهمة في تضيق فجوة التوقعات من خلال التعرف على طبعتها والسبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي، من خلال ضمان جدية أداء المدقق،والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وتقديم التقرير النهائي دون أي ضغوطات، وذلك عبر تنويع إجراءات التدقيق للحصول على أدلة إثبات تؤكد صحة العمليات التي تم تدقيقها.

مشكلة الدراسة:

تلعب مهنة التدقيق المالي دورا بارزا في المؤسسات الاقتصادية، من خلال تدعيم عملية اتخاذ القرار بمعلومات يجب أن تكون ملائمة وذات مصداقية حتى يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية وبالتالي يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية:

هل يؤدي أداء المدقق دورا هاما في الحد من فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ؟

هل تساهم استقلالية المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ؟

هل تساهم تطبيق معايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ؟

هل بإمكان تقرير المدقق المعد وفق المعايير والمبادئ المتعارف عليها في الحد من فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ؟

فرضيات الدراسة:

يقوم الباحثين باختبار الفرضيات التالية:

لا يؤدي أداء المدقق أي مساهمة فما يخص الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي و مستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

لا يوجد هناك أي مساهمة لاستقلالية المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي مستخدمي القوائم المالية وفي المؤسسات الاقتصادية.

لا تساهم معايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

لا يمكن لتقرير المدقق المعد وفق المعايير والمبادئ المتعارف عليها الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدارسة إلى معرفة الأتي:

التعرف على المفاهيم العلمية لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق والآثار الناجمة عنها، وكذا مختلف السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، ومعرفة مدى مساهمة السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات و تقديم التوصيات حسب نتائج الدراسة الميدانية.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها العلمية والعملية من:

فهم طبيعة فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، والتركيز على مهنة التدقيق المالي كنموذج لتقديم السبل المتاحة في مهنة التدقيق للحد من فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية.

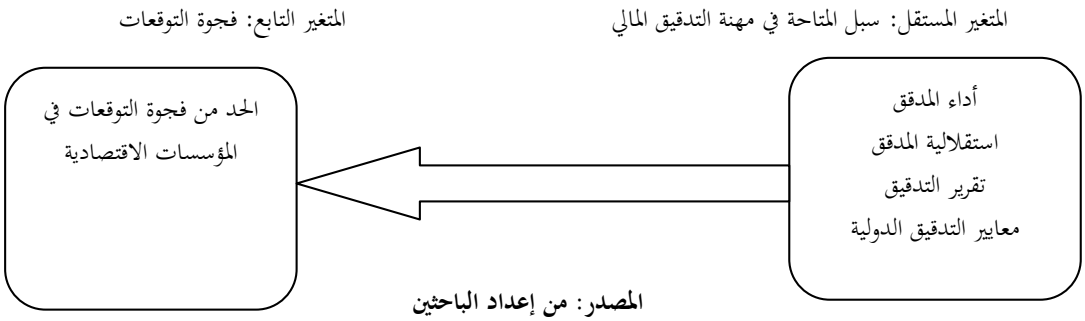
منهج الدراسة:

حتى نلم بجوانب الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي المتعلق بتقديم بعض المفاهيم، والمنهج التحليلي للوصول إلى نتائج الدراسة.

نموذج الدراسة:

تمت صياغته بالاستعانة بالدراسات السابقة ومتغيرات الدراسة وهو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: نموذج توضيحي لفهم وتحديد متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

1.الإطار النظري والدراسات السابقة:

1.1الدراسات السابقة:

نركز على أهم الدراسات المشابهة لموضوعنا:

دراسة (القضاة، 2013) بعنوان: فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية، والتي استخدمت الاستبيان كأداة للدراسة على عينة مشكلة من 45 فرد وتوصلت الدارسة إلى أن هناك دور لأداء واستقلالية المدقق، وكذا نظام الرقابة الداخلية في تقليص فجوة التوقع بين وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية ومدقق الحسابات، وفي الأخير طالب بضرورة تنظيم المهنة وتطوير أداء المدققين الخارجيين وإعلامهم بكل جديد يخص مهنة التدقيق.

دراسة (عبد اللاوي، 2014) بعنوان: فجوة التوقع في بيئة المراجعة وسبل المعالجة، والتي قدمت في شكل نظري وتوصلت الدراسة لتحديد أساب فجوة التوقعات والتي تتمثل في المدقق في ذاته وأدائه المهني، وكذا التوقعات المبالغ فيها من طرف المجتمع ونقص الإلمام بمهنة المراجعة، حيث اقترح ضرورة تطوير المهنة في الجزائر وفق التطورات الدولية، وتدعيم استقلالية المدقق من خلال الهيئات المهنية المستقلة.

وانطلاقا مما سبق تعتبر الدراسة الحالية امتداد للدراسات السابقة التي اهتمت بفجوة التوقعات، ولعل ما يميزها عن الدارسات السابقة أنها من أول المواضيع التي تناولت السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي والتعرف على مساهمتها في الحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية.

2.2. طبيعة فجوة التوقعات في مهنة التدقيق المالي.

إن ممارسة مهنة التدقيق المالي من طرف المدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية، ينتج عن ذالك تقديم تقرير حول عملية التدقيق وفق متطلبات المهنة، هذا الأمر قد يتعارض مع الطموحات العالية لمستخدمي القوائم المالية خاصة في حالة وجود غش وتلاعب في الدفاتر، وبالتالي تتضح إشكالية في مهنة التدقيق تسمى بفجوة التوقعات.

1.2.2 مفهوم فجوة التوقعات:

هناك عدة جهود مبذولة لتحديد المفهوم بشكل مبسط، حيث ارتأينا تقديم الأتي:

حسب Liggio سنة 1974 عرفت فجوة التوقعات على أنها " الفرق بين مستويات الأداء المقدمة من طرف المدقق الخارجي المستقل والمستوى المتوقع منه من طرف مستخدمي القوائم المالية" (Zaidi, 2007, p. 51)،

كما عرفت على أنها " الفجوة بين احتياجات مستخدم القوائم المالية وتوقعاتهم وبين ما يمكن، وما يجب أن يقدمه المدقق بشكل معقول" (العلي، 2017، صفحة 110)،

ومن ناحية أخر عرفت فجوة التوقعات على" أنها الفرق في المعتقدات بين المدققين وجمهور مستخدمي القوائم المالية حول الواجبات والمسؤوليات وحول المضمون والرسالة التي يحملها التقرير" (الفرح، 2013، صفحة 47)

وعلية يمكن القول أنها فجوة التوقعات ذلك الفرق بين ما يريده مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات المدقق وماذا يقدم المدقق من خلال المسؤوليات الملقاة على عاتقة حسب القانون المعمول به.

2.2.2 أقسام فجوة التوقعات في مهنة التدقيق:

يمكن تقسم فجوة التوقعات إلى ما يلي : (العبيدي، 2016، صفحة 189)

– فجوة المعقولية: وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) من مراقبي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازه بصورة معقولة؛

– فجوة الأداء: وتنشا نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين)، لما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات، وتتكون من فجوة نقص المعايير وتمثل الفجوة التي تكون بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من مراقبي الحسابات والمهام المطلوبة من مراقبي الحسابات من خلال المعايير والإصدارات المهنية، و فجوة عدم الكفاية أو قصور الأداء يقصد بها الفجوة بين المعايير المتوقعة لأداء المهام الحالية لمراقبي الحسابات والأداء الفعلي لهم.

3.2.2 الأسباب المساعدة على ظهور فجوة التوقعات

هناك عدة أسباب ساهمت في ظهور فجوة التوقعات في بيئة التدقيق نذكرها كالأتي: (السقا، 1997، صفحة 426)

- الشك في حياد المدقق وانخفاض جودة التدقيق؛
- عدم فعالية الاتصال في نظام التدقيق والاختلاف في تفسير تقرير المدقق؛
- الاختلاف حول دور المدقق في المجتمع؛
- مدى كفاية مسؤولية المدقق.

4.2.2 الآثار الناتجة عن فجوة التوقعات في مهنة التدقيق المالي:

فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ينتج عنها أثار سلبية من جهة، وأثار إيجابية من جهة أخرى تتمثل في ما يلي:

1.4.2.2 الآثار السلبية:

هناك أثار سلبية نذكر منها: (صديقي، 2004، صفحة 151)

– الأثر على مستوى مهنة التدقيق: تؤدي فجوة التوقعات إلى انتزاع الثقة من مهنة التدقيق بصفة تدريجة حسب درجة اتساع الفجوة، وذلك لكونها مصدر تأكيد لمستفيدين من خدمات التدقيق، حول صدق أو عدم صدق عناصر القوائم المالية.

– اختلال التوصيل الفعال:تعمل فجوة التوقعات على حدوث تباعد بين المدققين وتوقعات المستخدمين، حيث ينتج عن ذلك حالة عدم الرضا،مما ينعكس على مجالات التوصيل الفعال، وذلك أن المستخدمين يعتقدون تقرير المدقق غير مجدي مما يؤثر سلبا على إعداده وصياغته، والتزام المدقق بأحسن أساليب التوصيل.

2.4.2.2 الآثار الإيجابية:

هناك أثار إيجابية نذكر منها: (كرمية، 2015، صفحة 141)

– تفعيل دور المنظمات المهنية: تؤدي فجوة التوقعات إلى زيادة تأهيل الإطار العام للمهنة التدقيق من خلال سن المعايير المناسبة والمؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المدقق، فضلا عن العمل على تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين، وذالك من أجل تحسين أداء المدقين وعقلنة التوقعات؛

– الاهتمام بالأنظمة المحاسبية والرقابية داخل المؤسسة :إن وجود تباين مستمر بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين، يجعل مختلف المنظمات تهتم بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بمهنة التدقيق، حيث يكون الاهتمام من خلال العمل على تأهيل نظام المحاسبة في المؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة و الاستفادة من توجهات عملية التدقيق.

2. مهنة التدقيق المالي آلية مضادة للحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

تعتبر مهنة التدقيق المالي أليه مضادة للحد من فجوة التوقعات، وذلك عن طريق التزم المدقق الخارجي بالقوانين والأنظمة وكذا معايير التدقيق الدولية للوصول إلى نتائج تلبي متطلبات مستخدمي القوائم المالية.

1.2.مفهوم مهنة التدقيق المالي:

هناك عدة مفاهيم نذكر الأتي:

التدقيق المالي هو" اختبار انتقادي يسمح بفحص المعلومات المعطاة من قبل المؤسسة، والذي يتم إجراءه من طرف شخص مهني مستقل يكون من خارج المؤسسة، في سبيل إعطاء رأي فني حول عدالة ومصداقية الحسابات السنوية، الأمر الذي يعكس مدى تعبير هذه الحسابات عن الصورة الصادقة للعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة السابقة، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة .(CAMARA, 2009, p. 23) .

الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة يستند على أدلة إثبات مقنعة، وأن رأي المدقق يعتمد على مدى احترام المؤسسة للإطار العام الذي أعدت البيانات المالية على أساسه. (علي عبد الصمد، 2018، صفحة 45)

2.2 مساهمة مهنة التدقيق المالي في الحد من فجوة التوقعات حسب معايير التدقيق الدولية

تساهم معايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات من محتواه الذي يهدف إلى تحديد منهجية العمل، وتوجيه مسار عملية التدقيق، وتحديد حدود ومسؤوليات وواجبات المدقق وبمجرد فهم مستخدمي القوائم المالية لهذا المحتوى تتم عقلنة توقعاتهم .

وعرفت معايير التدقيق الدولية على أنها" النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وتحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامة بالفحص". (جربوعة، 2000، صفحة 37)

وتسعى المعايير الدولية للتدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية: (الشمري، 1994، صفحة 35)

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات مصداقية و صالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون المعايير الدولية للتدقيق غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية واجتماعية.

3.2 معايير التدقيق الدولية المؤثرة على فجوة التوقعات

تأثر معايير التدقيق الدولية التي سنقدم البعض منها على فجوة التوقعات من بعض الفقرات التي لها علاقة بها، ويكون ذالك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 01: بعض معايير التدقيق الدولية المساهمة في الحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية

رقم المعيار	اسم المعيار	الفقرات المؤثرة على فجوة التوقعات
240	الغش والخطأ	- التميز بين الغش والخطأ. - مسؤولية المكلفين بالرقابة والإدارة. - مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الاحتيال. - الشك المهني. - مسؤوليات المدقق إزاء تلك المخاطر الجوهرية المتعلقة بالغش والاحتيال.
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	- مسؤولية الإدارة عن الالتزام بالقوانين والأنظمة. - نظرة المدقق حول الالتزام بالقوانين والأنظمة - الإبلاغ عن عدم الالتزام
570	استمرارية المنشأة	- منح للمدقق مسؤولية تحديد مدى استمرارية المنشاة موضع التدقيق - النظر في مدى ملائمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية فيما إذا كانت هناك مؤشرات مادية تحتاج الإفصاح بشأن الاستمرارية.
700	تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية	- شكل التقرير والمحتوى. - الرأي الفني المحايد للمدقق. - مسؤولية وواجب المدقق تجاه المستفيدين من خدمات التدقيق.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على : (الدوري، 2010، الصفحات 132 - 133)

من خلال الجدول يتبن أن الفقرات الخاصة بكل معيار توضح مسؤوليات وواجبات كل طرف، وبالتالي التعرف على ما تقدمة معايير التدقيق الدولية بشكل عام يؤدي إلى التقارب في وجهات النظر بين المدقق والمستفيدين من خدمات التدقيق ومن ثم الحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

4.2 السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي لتضيق فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

من خلال دارستنا لطبيعة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، يتجلى لنا أنه من الصعب الحد منها بصورة نهائية، ولكي يتم تقليصها لابد من معالجة مختلف العوامل المساعدة على وجودها من خلال توفر سبل تضيق فجوة التوقعات، والتي يقصد بها مجموعة الطرق الواجب إتباعها للحد من فجوة التوقعات وتتمثل في مايلي:

1.4.2 ضرورة إتباع المدقق الخارجي لمسار عملية التدقيق السليم :

ويكون ذالك من خلال كسب معرفة عامة عن المؤسسة محل الفحص، والتخطيط لعملية التدقيق وفق برنامج عمل واضح والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية مع تقديم التوصيات في حالة ضعف فعالية النظام من أجل القيام بالتصحيحات اللازمة، وبذل العناية المهنة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتقديم الرأي الفني حول عدالة وصدق القوائم المالية.

2.4.2 تفهم طبيعة مستخدمي القوائم المالية والعمل على عقلنة توقعاتهم:

ويكون ذلك من خلال تحسين عملية الاتصال بين أطراف فجوة التوقعات، وذالك عن طريق الشرح للمستعملين مسؤوليات كل من المدقق من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى، وما يجب أن يقوم به كل طرف من خلال ما تتضمنه عملية تحرير التقارير. (مسيف، 2013، صفحة 271).

3.4.2 تدعيم استقلالية المدقق:

لا شك أن تدعيم استقلالية المدقق، وكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية ،يعتبر أمر مهم في تقليص فجوة التوقعات وينتج عن ذالك زيادة مؤشر الثقة والمصداقية لتقرير المدقق، لذلك كان لازما على المدقق أن يحافظ على معيار الاستقلالية عند ممارسة عمليات التدقيق، وأن تسهر هيئات مهنة التدقيق على تكثيف الجهود للتأكيد على أن المدقق مستقل اتجاه أي طرف كان وفي سبيل تدعيم استقلالية المدقق نذكر الأتي: ((عبد اللاوي، 2013، الصفحات 172-173)

– تغيير المدقق الخارجي وذلك بتحديد حد أقصى لقيام المدقق بتدقيق إحدى الشركات وذلك بدعوى أن طول ارتباط المدقق بالشركة محل التدقيق، يمكن أن يؤثر على استقلاله؛

– تفعيل دور لجان التدقيق في تدعيم استقلال المدقق حيث يتطلب منها ترشيح و تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير التدقيق.

4.4.2. تطوير معايير التدقيق:

يجب على الجهة المخولة قانونا، تكيف المعايير الموجودة مع المستجدات الحالية والعمل على تطويرها وتحديثها والسهر على وضع المعايير المناسبة التي تساعد على إعطاء حلول للعوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق.

5.4.2. تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية:

ويمكن أن يتحقق عن طريق إعادة النظر في تقرير المدقق الخارجي بحيث: (ترازي، 2013، صفحة 70)

– يكتب بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين.

– يتضمن معلومات أكثر عن نطاق وطبيعة عمل المدقق الخارجي والنتائج التي توصل إليها فضلا عن التعليق عن القضايا الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي والموضوعات الأخرى في نطاق عملية التدقيق.

6.4.2 رفع جودة الأداء للمدقق الحسابات

يجب تفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات التنظيمية لمهنة التدقيق، بحيث يمكن اعتماد مسار واضح مبني على أسس علمية يعتمد عليه في توجيه مهنة المحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال نظام رقابة جودة الأداء، و وكذلك زيادة المساءلة القانونية للمدققين وسبل توفير الاستقلال الكافي لهم والعمل على توفير جودة التدقيق. (راضي، 2011، صفحة 41)

3.الطريقة و الإجراءات

1.3.مجتمع الدراسة وعينتها:

1.1.3 مجتمع الدراسة:

وبالنظر لموضوع الدراسة نرى أنه من الواجب أن يتكون مجتمع الدراسة من الفاعلين في مهنة التدقيق المالي ومستخدمي القوائم المالية.

2.1.3 عينة الدراسة:

نظرا لوجود صعوبات في عملية الاتصال بجميع أفرد المجتمع، بسبب تفشي فيروس كوفيد 19، وإقامة الحجر المنزلي إضافة إلى ربح الوقت وتخفيض التكلفة، تم استهداف عينة من المجتمع المدروس أين تم توزيع 90استبيان، على الفاعلين في مهنة التدقيق المالي، وكذا مستخدمي القوائم المالية،حيث كانت طريقة التوزيع إلكترونيا،حيث تم الحصول على 51 استبيان أي ما يعادل نسبة 57 بالمائة وهي نسبة مقبولة جدا في الدراسات الإحصائية.

3.1.3. متغيرات الدراسة

يمكن تقسيم الدراسة إلى متغير مستقل، ومتغير تابع كالأتي:

– المتغير المستقل: ويتمثل في السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي، حيث تمارس هذه المهنة من طرف مدقق خارجي؛

– المتغير التابع: فجوة التوقعات ويتم تضيقها من خلال أداء المدقق، تدعيم استقلالية، تقرير التدقيق معايير التدقيق الدولية.

4.1.3. أسلوب جمع البيانات الأولية:

لجمع البيانات الأولية تم إعداد الاستبيان وفق دراسات سابقة مشابهة لموضوع الدراسة، أين تم عرضه على مجموعة من المحكمين ذو الخبرة والاختصاص والكفاءة بهدف إبداء ملاحظاتهم وتقيم مدى ملائمة الاستبيان للدراسة، وبناء على توجهات المحكمون تم إجراء التعديلات اللازمة حتى يصبح الاستبيان ملائم لقياس ما وضع من أجله ويتماشى مع الأهداف المطلوب تحقيقها، ليوزع بعدها مباشرة على أفراد العينة المستهدفة،حيث تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين يتضمن القسم الأول معلومات شخصية، والقسم الثاني يتضمن أربعة محاور تحتوي على 26 عبارة وقد تم توظيفها للتعامل مع فرضيات الدراسة وتتمثل هذه المحاور في ما يلي :

– المحور الأول:مدى مساهمة أداء المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ويحتوي على سبعة عبارات.

– المحور الثاني: مدى مساهمة استقلالية المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ويحتوي على ستة عبارات.

–المحور الثالث:مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ويحتوي على ستة عبارات.

–المحور الرابع: مدى مساهمة تقرير المدقق المعد وفقا للمعايير والمبادئ المتعارف عليها في الحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية ويحتوي على سبعة عبارات.

5.1.3. أساليب تحليل البيانات:

للوصول إلى أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم الاستعانة ببرنامج spss19 في عملية تفريغ البيانات واستخدام الأساليب الإحصائية التالية: مقياس الإحصاء الوصف، التكرارات والنسب المؤوية، معامل ألف كرونباخ للتحقق من صدق وثبات الاستبيان والانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية و اختبار (T) لعينة واحدة.

.6.1.3 نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

قام الباحثين بتحليل الدراسة والتعليق على النتائج المستخرجة كالأتي:

1.6.1.3.صدق وثبات الاستبيان:

حتى يؤدي الاستبيان دوره بفعالية لابد أن يتصف بالصدق والثبات،حيث تم التحقق من صدق الاستبيان من خلال عرضه على أساتذة مختصين لتقيم مدى ملائمة الاستبيان لموضوع الدراسة،كما أبدو بملاحظات قمنا بتعديله، وقمنا بحساب معامل ألف كرونباخ لمختلف عبارة الاستبيان بعد توزيعه على عينة الدراسة ويكون كالأتي:

الجدول رقم 02: يوضح معامل ألف كرونباخ الخاص بكل محاور الاستبيان

المحاور	الفقرات	كرونباخ
المحور الأول	7	77.5%
المحور الثاني	6	76.7%
المحور الثالث	6	83.8%
المحور الرابع	7	72.5%
إجمالي المحاور	26	91%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمجموع فقرات الاستبيان يساوي (0.91) وهي أكبر من القيمة المقبولة التي تساوي (0.6) وهي نسبة تدل على الاقتراب من الثبات، بينما فقرات الاستبيان تتراوح بين (0.725،0.838) وهذا ما يدل على أن المقياس يتسم بدرجة جيدة ومقبولة من الثبات.

لذالك سوف يستخدم الباحث في تحليل المعلومات المجمعة ميدانيا مقياس لكرت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير التالية:موافق بشدة ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير مواف بشدة.

2.6.1.3 عرض البيانات الشخصية للعينة المستهدفة

الجدول رقم 03: تبيان موصفات أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة المؤوية
المؤهل العلمي	تقني سامي	1	2%
	ليسانس	5	9.8%
	دراسات عليا	44	86.3%
	غير ذلك	1	2%
التخصص العلمي	علوم تجارية	1	2%
	علوم اقتصادية	2	3.9%
	علوم التسيير	4	7.8%
	علوم المحاسبة والمالية	36	70.6%
	غير ذالك	8	%15.7
الخبرة	اقل من 5 سنوات	28	54.9%
	من 5وأقل من 10 سنوات	12	23.5%
	من 10 وأقل من 15 سنة	6	11.8%
	من 15 وأقل من 20 سنة	2	3.9%
	أكثر من 20 سنة	3	5.9%
الوظيفة	مدقق حسابات (خبير، محافظ)	9	%17.6

	عضو مجلس إدارة	2	%3.9
	إدارة بنك	2	%3.9
	إدارة الضرائب	3	%5.9
	أستاذ جامعي في التخصص	25	49%
	مسير مؤسسة اقتصادية	10	%19.6

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن الفئة المستهدفة تملك مؤهلات علمية ذات دراسات عليا تتمثل في (44) فردا، أي بنسبة (86.3%) و(05) أفراد مستوى ليسانس أي ما نسبة (9.8%) وهو ما يؤكد أن عينة الدراسة لها مستوى علمي جيد.أما فيما يخص التخصص العلمي نجد (36) فرد يتعلق باختصاص المحاسبة والمالية أي ما يعادل (70.6%)، ويدل ذلك على قدرة أفراد العينة على الفهم الجيد للدراسة المقدمة، وفما يتعلق بالوظيفة الممارسة فتمثلت في(17.6%) تخص مدقق الحسابات و(49%) تمثل أستاذ جامعي في التخصص و(21.6%)تخص مستخدمي القوائم المالية، أما الخبرة المهنية في مقبولة باعتبار أن أكثر(45.1%) تفوق خمس سنوات خدمة فعلية.

3.6.1.3. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات أفراد العينة

نقدم تحليل حول إجابات أفرد العينة حول مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية قي المؤسسات الاقتصادية.

1.3.6.1.3 تحليل نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الأول.

الجدول رقم04: نتائج إجابات أفراد العينة حول مساهمة أداء المدقق في الحد من فجوة التوقعات.

رقم	محتوى الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
01	يقوم المدقق الخارجي بالتدقيق المالي والإداري للمؤسسة والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة	4.74	0.644	موافق بشدة
02	يلتزم المدقق الخارجي بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للتأكد من قدرتها على التسيير الجيد والتحكم في أعمالها.	4.41	0.804	موافق بشدة
03	يفحص المدقق موجودات المؤسسة والتحقق من ملكيتها والتأكد من كفاءة العمليات التشغيلية	4.12	0.952	موافق
04	يقوم المدقق الخارجي بفحص جميع مفردات العينة والتأكد من مدى سلامتها	3.82	0.910	موافق
05	يقوم المدقق بتوفير التأكيد المعقول التزام المؤسسة بمسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض	4.25	0.560	موافق بشدة
06	يقوم المدقق الخارجي بالمصادقة على صحة القوائم المالية	4.43	0.755	موافق بشدة
07	يطلع المدقق على مخرجات اجتماع مجلس الإدارة	4.08	0.935	موافق
نتيجة المحور	أداء لمدقق	4.3	0.79	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة، موافقة وبشدة على عبارة المحور الأول، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات مجتمعة (4.3) فيما بلغ الانحراف المعياري (0.79)، وجاءت العبارة رقم (1) في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي حيث بلغ (4.74) وبانحراف معياري بلغ (0.644) و التي تؤكد على" قيام المدقق الخارجي بالتدقيق المالي والإداري للمؤسسة والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة"، أما العبارة (06) فاحتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي بلغ (4.43) وبانحراف معياري قدره (0.755)، والتي تنص على" قيام المدقق الخارجي بالمصادقة على صحة القوائم المالية"، وجاءت العبارة (03) في المرتبة الخامسة بوسط حسابي بلغ (4.12) وانحراف معياري (0.952) وهي التي تؤكد على أن "يفحص المدقق موجودات المؤسسة والتحقق من ملكيتها والتأكد من كفاءة العمليات التشغيلية"، وفي الأخير جاءت العبارة رقم (04) بأقل وسط حسابي بلغ (3.82) وانحراف معياري (0.910) متضمنة عبارة "قيام المدقق الخارجي بفحص جميع مفردات العينة والتأكد من مدى سلامتها"، وتدعم هذه النتائج الفرضية البديلة التي تؤكد على أن هناك دور للأداء المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية .

2.3.6.1.3 تحليل نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الثاني .

الجدول رقم05: نتائج إجابات أفراد العينة حول مساهمة استقلالية المدقق في الحد من فجوة التوقعات

رقم	محتوى الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
01	يلتزم المدقق بتقديم خدمات التدقيق لزبائنه دون أي خدمة أخرى	3.53	1.155	موافق
02	يلتزم المدقق بتحقيق العدالة اتجاه مستخدمي القوائم المالية	4.27	0.850	موافق بشدة
03	قيام المدقق الخارجي بعملية التدقيق بكل استقلالية دون الاهتمام بالضغوطات التي قد تمارس عليه من طرف مدراء المؤسسات الاقتصادية	4.18	1.014	موافق
04	عدم وجود مصالح شخصية للمدقق في المؤسسة محل الفحص	4.47	0.809	موافق بشدة
05	يسهر المدقق الخارجي على معرفة التطورات المتعلقة بمهنة التدقيق	4.37	0.848	موافق بشدة
06	أتعاب المدقق الخارجي محددة في بداية مهمته ولا تحسب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة للمؤسسة ولا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته وذالك وفقا لمادة 37 من القانون 01/10	4.29	0.756	موافق بشدة
نتيجة المحور	استقلالية المدقق	4.18	0.91	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة، كانت بين درجة الموافقة بشدة والموافقة على عبارة المحور الثاني، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات مجتمعة (4.18) فيما بلغ الانحراف المعياري (0.91)، وقد جاءت العبارة رقم (4) في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي حيث بلغ (4.47) و بانحراف معياري يساوي (0.809)، و التي تؤكد على" عدم وجود

مصالح شخصية للمدقق في المؤسسة محل الفحص"، أما العبارة (05) فاحتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي قدره (4.37) وبانحراف معياري بلغ (0.848)، والتي تنص على أن "يسهر المدقق الخارجي على معرفة التطورات المتعلقة بمهنة التدقيق"وجاءت العبارة (03) في المرتبة الخامسة بوسط حسابي بلغ (4.18) وانحراف معياري بلغ (1.014) وهي التي تؤكد على "قيام المدقق الخارجي بعملية التدقيق بكل استقلالية دون الاهتمام بالضغوطات التي قد تمارس عليه من طرف مدراء المؤسسات الاقتصادية "وفي الأخير جاءت العبارة رقم (01) بأقل وسط حسابي (3.53) وانحراف معياري بلغ (1.155) مؤكدة على أن" يلتزم المدقق بتقديم خدمات التدقيق لزبائنه دون أي خدمة أخرى"، وتدعم هذه النتائج الفرضية البديلة التي تؤكد على أن هناك مساهمة لاستقلالية المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية .

3.3.6.1.3 تحليل نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الثالث.

الجدول رقم 06: نتائج إجابات أفراد العينة حول مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات

رقم	محتوى الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
01	يسهر المدقق الخارجي على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤولياته	3.92	0.956	موافق
02	تتضمن معايير التدقيق الدولية مسؤوليات المدقق الخارجي وبالتالي هناك حدود لتوقعات مستخدمي القوائم المالية.	3.84	1.007	موافق
03	المدقق الخارجي يقدم تأكيد معقول وفق إجراء تدقيق واضحة حيث يؤكد أن القوائم المالية لا تتضمن على أخطا جوهرية وفقا للمعيار IAS240 مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطاء عند تدقيق البيانات المالية .	4.08	0.821	موافق
04	مسؤولية المدقق الخارجي تكمن في حصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التصرفات العير قانونية حسب المعيارIAS250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	4.27	0.666	موافق بشدة
05	يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية وفق وسائل التدقيق حول فرضية الاستمرار المؤسسة حسب المعيار IAS520 استمرارية المنشأة.	4.24	0.710	موافق بشدة
7	حسب المعيار IAS 700 تقرير المدقق حول البيانات المالية يجب على المدقق تقديم التقرير وفق الشكل والمحتوى الواضح لتسهيل عملية الإطلاع على البيانات المالية	4.18	0.793	موافق
نتيجة المحور	معايير التدقيق الدولية	4.09	0.82	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة، موافقة بشدة على عبارة المحور الثالث، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات مجتمعة (4.09) فيما بلغ الانحراف المعياري (0.82)، وقد جاءت العبارة رقم (4) في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي حيث بلغ (4.27) وانحراف معياري (0.666)،و التي تؤكد على" مسؤولية المدقق الخارجي تكمن في حصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التصرفات الغير قانونية حسب المعيار IAS250 "مراعاة القوانين والأنظمة عند

تدقيق البيانات المالية"، أما العبارة (05) فاحتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي قدره (4.24) وانحراف معياري بلغ (0.710) والتي تنص على أنه "يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية وفق وسائل التدقيق حول فرضية الاستمرار المؤسسة حسب المعيار IAS520 "استمرارية المنشأة"، وجاءت العبارة (01) في المرتبة الخامسة بوسط حسابي بلغ (3.92) وانحراف معياري (0.952) وهي التي تؤكد على" يسهر المدقق الخارجي على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية في إطار مسؤولياته" وفي الأخير جاءت العبارة رقم (02) بأقل وسط حسابي بلغ (3.84) وانحراف معياري (1.007) وتدل على أن "تتضمن معايير التدقيق الدولية مسؤوليات المدقق الخارجي وبالتالي هناك حدود لتوقعات مستخدمي القوائم المالية" . وتدعم هذه النتائج الفرضية البديلة التي تؤكد على مساهمة معايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

4.3.6.1.3 تحليل نتائج إجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الرابع.

الجدول رقم 07: نتائج إجابات أفراد العينة حول مساهمة تقرير المدقق في الحد من فجوة التوقعات .

رقم	محتوى الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
01	إرسال التقرير إلى الجهة التي منحت التعين.	4.16	0.758	موافق
02	انجاز التقرير حسب مسؤولية المدقق اتجاه البيانات المالية التي تكون محل الفحص.	4.24	0.790	موافق بشدة
03	يتضمن التقرير مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية وعرضه	4.06	0.858	موافق
04	يتضمن التقرير بأن عملية التدقيق كانت حسب المعايير التدقيق الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	4.06	1.156	موافق
05	يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي فني المحايد للمدقق حول المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية	4	1.039	موافق
06	يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي فني محايد حول قائمة الدخل للمؤسسة الاقتصادية يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي فني محايد حول قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الاقتصادية.	3.98	1.029	موافق
07	يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي فني محايد حول قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الاقتصادية	4.04	0.958	موافق
نتيجة المحور	تقرير المدقق	4.08	0.94	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة على عبارة المحور الرابع، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات مجتمعة (4.08) فيما بلغ الانحراف المعياري (0.94)، وقد جاءت العبارة رقم (2) في المرتبة الأولى بأعلى وسط حسابي حيث بلغ (4.24) وبانحراف معياري (0.790)، و التي تؤكد على" انجاز التقرير حسب مسؤولية المدقق اتجاه البيانات المالية التي تكون محل الفحص"، أما العبارة (01) فاحتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي قدره (4.16) وبانحراف معياري

(0.758)، والي تنص على "إرسال التقرير إلى الجهة التي منحت التعين"، وجاءت العبارة (05) في المرتبة السادسة بوسط حسابي بلغ (4) وانحراف معياري (1.039) وهي التي تؤكد على أن "يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأي الفني المحايد للمدقق حول المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية"، وفي الأخير جاءت العبارة رقم (06) بأقل وسط حسابي بلغ (3.98) وانحراف معياري (1.029) والتي تؤكد على أن يتضمن "تقرير المدقق الخارجي رأي فني محايد حول قائمة الدخل للمؤسسة الاقتصادية" وتدعم هذه النتائج الفرضية البديلة التي تؤكد على أن هماك مساهمة لتقرير المدقق المعد وفق المعايير والمبادئ المتعارف عليها في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

4.اختبار الفرضيات:

ولتأكيد النتائج أعلاه يتم اختبار الفرضيات، وذالك باستخدام اختبار (T-test) لعينة واحدة.

الجدول رقم08: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضيات	قيمة (T)	درجات الحريات	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig	نتجه الفرضية العدمية
الأولى	16.651	50	3	4.23	0.526	0.000	**الرفض**
الثانية	13.611	50		4.19	0.622	0.000	**الرفض**
الثالثة	12.528	50		4.09	0.620	0.000	**الرفض**
الرابعة	13.145	50		4.08	0.584	0.000	**الرفض**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات spss19

بناء على المعلومات الواردة في الجدول أعلاه نقوم باختبار فرضيات الدراسة كالأتي:

1.4 الفرضية الأولى:

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار-T -لعينة واحدة عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط افتراضي قيمته(3) وكانت صياغة الفرضية الأولى على أساس:

-H0الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة لأداء المدقق في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؛

-H1الفرضية البديلة: لأداء المدقق مساهمة في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

بما أن مستوى الدلالة (sig) تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية(H0) و نقبل الفرضية البديلة (H1) وهو ما يعني أن هناك مساهمة لأداء المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية وتأكد ذالك قيمة (T) المحسوبة التي تساوي (16.651) و هي أكبر من قيمة (T)المجدولة التي تساوي(2.008).

2.4 الفرضية الثانية:

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار-T -لعينة واحدة عند مستوى معنوي(0.05) ومتوسط افترضي قيمته(3) وكانت صياغة الفرضية الأولى على أساس:

– H0الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة لاستقلالية المدقق في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؛

– **H1 الفرضية البديلة:** هناك مساهمة لاستقلالية المدقق في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

بما أن مستوى الدلالة (sig) تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) و نقبل الفرضية البديلة (H1) وهو ما يعني أن هناك مساهمة لاستقلالية المدقق في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية و تأكد ذالك قيمة (T) المحسوبة التي تساوي (13.611) و هي أكبر من قيمة (T) المجدولة التي تساوي(2.008).

3.4 الفرضية الثالثة:

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار لعينة واحدة -T- عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط افتراضي قيمته (3) وكانت صياغة الفرضية الثانية على أساس:

–H0 الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة لمعايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

–H1 الفرضية البديلة: هناك مساهمة لمعايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

بما أن مستوى الدلالة(sig) تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) و نقبل الفرضية البديلة (H1) وهو ما يعني أن هناك مساهمة لمعايير التدقيق الدولية في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية وتأكد ذالك قيمة (T) المحسوبة التي تساوي (12.528) و هي أكبر من قيمة (T)المجدولة التي تساوي(2.008).

4.4 الفرضية الربعة:

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدامي اختبار لعينة واحدة-T- عند مستوى معنوي (0.05) ومتوسط افتراضي قيمته (3) وكانت صياغة الفرضية الثانية على أساس:

–H0 الفرضية العدمية: ليس هناك مساهمة لتقرير المدقق في تقليص فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؛

–H1 الفرضية البديلة: هناك مساهمة لتقرير المدقق في تقليص فجوة التوقعات فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

بما أن مستوى الدلالة (sig) تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) وهو ما يعني أن هناك مساهمة لتقرير المدقق المعد وفق المعايير والمبادئ المتعارف عليها في الحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية وتأكد ذالك قيمة (T)المحسوبة التي تساوي (13.145) و هي أكبر من قيمة (T)المجدولة التي تساوي(2.008).

5. خلاصة

حاول الباحثين تقديم هذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، وقام بتقديم السبل المتاحة في بيئة التدقيق كحلول نموذجية للحد من أثرها ومواصلة السير الحسن للمؤسسات الاقتصادية،حيث تم تأكيد ذلك من خلال دراسة ميدانية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

– إشكالية فجوة التوقعات مستمرة، ولا يمكن معالجتها بصفة نهائية، بل يمكن تقليصها إلى حدود معينة؛

– تنشأ فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، نتجه المساس بمبدأ الاستقلالية وسوء التخطيط لعملية التدقيق وعدم فهم المدقق لأداء المطلوب منه، وتفويض مسؤولياته للغير أثناء عملية التدقيق؛

– دعم استقلالية المدقق الخارجي، يساهم في الحد من إشكالية فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية من خلال الالتزام بالعدالة تجاه مختلف المستخدمين للقوائم المالية، مع ضرورة الإطلاع على المستجدات فما يخص مهنة التدقيق؛

– التحديد الجديد للمهام والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق وحسن الأداء يساهم في الحد من إشكالية فجوة التوقعات من خلال الالتزام بمسار عملية التدقيق للتعرف على النظام المالي والإداري للمؤسسة محل الفحص والتأكد من مدى تطبيقها للقوانين المتعارف عليها؛

– إعداد التقرير النهائي من طرف المدقق الخارجي يساهم في الحد من فجوة التوقعات من خلال احتواء التقرير على فقرة تحدد الرأي الفني المحايد، مع توضيح الوضعية المالية للمؤسسة وأن عملية إنجاز التدقيق كانت وفقا لأصول ونظريات مهنة التدقيق والمعايير الدولية للتدقيق؛

– تساهم معايير التدقيق الدولية في تقلص فجوة التوقعات من خلال التعريف بمخاطر التدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية وتحديد مسؤوليات المدقق اتجاه الغش والأخطاء وكذا فرضية الاستمرار، مع تبيان حدود الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة.

وعليه يمكن تقديم بعض التوصيات التالية:

– ضرورة التزام المنظمات المهنة بمرافقة المدقق الخارجي لضمان أن معيار الاستقلالية مطبق خلال عملية التدقيق؛

– تطوير مهنة التدقيق المالي من خلال إقامة ملتقيات دولية ووطنية تناقش فيها مدى ملائمة المعايير للحد من فجوة التوقعات؛

– ضرورة فتح مدارس خاصة تسهر على التكوين الجيد،وتعمل على تنظيم العلاقة بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية من خلال تنظيم أيام مفتوحة تشرح فيها ممارسات مهنة التدقيق؛

– القيام بدراسة ميدانية لمعرفة تطلعات مستخدمي القوائم المالية، والعمل على عقلتنها وفق نصوص قانونية صادرة عن الجهات الرسمية في الدولة، يلتزم بها جميع الأطراف الفاعلة (الإدارة، المدقق، المستخدمين)، وبالتالي الوصول إلى تضيق فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية؛

وبناء على ما سبق يمكن أن تكون دارسات في المستقبل حول:

– فعالية الحوكمة للحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية؛

– دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات.

6.الهوامش والمراجع

1. MOUSSA CAMARA ‘.(2009) .*L’essentiel de l’audit comptable et financier* .paris: l’Harmatta.
2. Zaidi, M. D. (2007, Septembe). , the study of the audit expectation gap in the public sector of Malaysia,thesis of the requirement for the degree of doctor. 51. university of stirling.

3. السيد أحمد السقا. (1997). فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. *مجلة البحوث المحاسبية ، 01* (03)، 426.
4. المنتصر بالله سهيل نقولا ترازي. (2013). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات – دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في المحاسة والتمويل. *70* . فلسطين: الجامعة الاسلامية.
5. خالد مسيف. (2013). المعايير الدولية للتدقيق وأفاق تطبيقها في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم المالية. 271. الجزائر: جامعة باجي مختار.
6. صبيحة برزان العبيدي. (2016). العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجين وطرق تضيق تلك الفجوة . *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة* (48)، 189.
7. طالب أحمد العلي. (2017). أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات التدقيق : دراسة ميدانية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 33* (01)، ص 110.
8. عبد الرزاق مُحَّد الفرح. (2013). العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن. *المجلة العربية للحاسبة ، 16* (01)، ص47.
9. عمر علي عبد الصمد. (2018). *التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العلمي* (الإصدار الطبعة الأولى). الجزائر: دار الهومة.
10. عمر علي كامل الدوري. (2010). دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع،. *مجلة المنصور* ، 132-133.
11. عيد حامد معيوف الشمري. (1994). معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية. *الطبعة الأولى*، 35. المملكة العربية السعودية: الادارة العامة للبحوث.
12. مُحَّد سامي راضي. (2011). *موسوعة المراجعة المتقدمة* . مصر: دار التعليم الجامعي.
13. مُحَّد عبد الرحمان حسن القضاة. (2013). فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجين ووحدات الإستثمار في البنوك التجارية الأردنية،دراسة ميدانية. مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في علوم المحاسبة . الأردن، جامعة جيرش.
14. مسعود صديقي. (2004). نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ،أطروحة نيل شهادة دكتوراه العلوم الاقتصادية. 152. الجزائر: جامعة الجزائر03.
15. مفيد عبد اللاوي. (2014). *فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات وسبل المعالجة .مجلة الدرسات المحاسبية والمالية* (05).
16. مفيد عبد اللاوي. (2013). أليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص إدارة الأعمال. 173-172. الجزائر: جامعة الجزائر03.
17. نسرين كرمية. (2015). دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ، أطروحة نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير. 141. الجزائر: جامعة الجزائر03.
18. يوسف مُحَّد جربوعة. (2000). *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق* (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: مؤسسة الوراق للنشر.