

استقلالية المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات - دراسة تطبيقية لمجموعة من شركات المساهمة العاملة بولاية غرداية، ورقلة - الجزائر.

خيرة زقيب

طالبة دكتوراه بجامعة غرداية - الجزائر

cairotejani@gmail.com

د. الأزهر عزه

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي - الجزائر

azza.lazha@yahoo.fr

The independence of the internal auditor and its role in narrowing the gap expectations – Empirical Study of a group of state companies to contribute to the working Ghardaia, Ouargla- Algeria

Zeguieb kheira

PhD student University of ghardaia; Algeria

Dr. Azza Lazhar

University of Echahid hamma lakhdar -Eloued; Algeria

Received: 2015

Accepted: 2015

Published: 2015

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استقلالية المدقق الداخلي ودوره الفعال في تضيق فجوة التوقعات بشركات المساهمة الجزائرية بولاية غرداية وورقلة وذلك من خلال تبيان دور المدقق الداخلي ومدى استقلاليته وحياده في التقليل من تلك الفجوات الموجودة بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير المدقق الداخلي، وتم ذلك من خلال إجراء تقصي لآراء المستجوبين تم إعداد استبيان وزع على عينة محددة على مستوى شركات المساهمة محل الدراسة وتمثلت في: (رئيس دائرة التدقيق الداخلي، مدقق داخلي، رئيس لجنة التدقيق، عضو لجنة التدقيق، محاسب، مساعد محاسب)، على 12 شركة مساهمة بالإضافة إلى فروعها بولاية غرداية و09 شركات مساهمة بولاية ورقلة محل الدراسة وقد تم توزيع (65) استبيان واستعيدت كل الاستبانات وتم استبعاد استبيان واحد واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليل في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة وأساليب الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، معامل الارتباط بيرسون لاختبار الفرضيات وللإجابة على أسئلة الدراسة واختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وتم حساب معامل ألفا كرونباخ لمعرفة مدى صدق وثبات الاستبانة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، المدقق الداخلي، فجوة التوقع، الاستقلالية، الموضوعية.

Abstract:

This study aims to identify the reality of the independence of the internal auditor and its effective role in narrowing the expectations gap of Algerian contributes firms to Willaya « Ghardaia and Ouargla ». By reflecting the role of the internal auditor and the extent of its independence in reducing the gaps between the users of financial statements and the reports of the internal auditor. It was done through conduct fact-to the opinions of the respondents were prepared questionnaire distributed to specific sample at the level of joint stock companies under study consisted in: (Head of internal audit Department, internal auditor, chairman of the audit Committee, a member of the audit Committee, accountant, assistant accountant), the 09 joint-stock companies in addition to its branches the study Mahal has been distributed (62) questionnaire and recovered all the questionnaires were excluded one questionnaire study relied on the approach and descriptive method of analysis in the theoretical side of the practical side has been relying on the case study method and methods of descriptive statistics of the arithmetic mean and standard

deviation, correlation coefficient to test hypotheses and to answer the study questions were Olvakronbach coefficient calculation to determine the validity and reliability of the questionnaire.

Key Words : Audit, Internal Auditor, expectation gap , independence, objectivity.

مقدمة:

تهتم غالبية المنشآت بجودة البيانات المالية ومدى فعاليتها واستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، حيث تعتبر مهنة التدقيق أساس لنجاح هذه القرارات الإدارية من خلال خدمات يسعى المدقق الداخلي لتقديمها، في ظل تطبيق معايير تخدم المهنة واعتماده على أسس وقوانين معينة، في حين تبقى مهنة التدقيق تعاني من عدم (الثقة، المصدقية، المسؤولية، الاستقلالية والموضوعية)، ما أنتج اختلال بين ما يمكن أن يقدمه المدقق الداخلي وبين ما يتوقعه المجتمع المالي (مستخدمي القوائم المالية)، واختلاف الأهداف المنوطة لمهنة التدقيق وزيادة القيود المفروضة على عملية التدقيق هي في الأساس معروفة بصفة عامة لمدققي الحسابات ولكنها غير معروفة لمستخدمي تقرير مدقق الحسابات الداخلي لهذا فإن توقعات المجتمع المالي من عملية التدقيق تزيد كثيرا عن الإنجازات التي يقدمها مدققي الحسابات الداخلي مما يخلق فيما بعد ما يسمى بفجوة التوقعات (Expectation Gap) في بيئة الممارسة المهنية، وبالرغم من وجود تلك القيود المفروضة على المهنة فإن على المدققين عدم تجاهل تلك الفجوة أو الادعاء بأن تلك التوقعات غير واقعية، ولذلك يجب تضيق تلك الفجوة عن طريق دعم استقلال وموضوعية المدقق الداخلي وإعانتة على تنفيذ مهامه المكلف بإنجازها والأخذ بعين الاعتبار كل ما يقدمه من توصيات في شكل تقارير موجزة من قبله، لذا يسعى الباحثين إلى دراسة مدى تأثير استقلالية المدقق الداخلي ودوره الفعال في تضيق فجوة التوقعات بينه وبين مستخدمي تقرير مدقق الحسابات الداخلي.

1. مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في البحث عن مدى الحاجة إلى تضيق فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية بين مستخدمي تقرير مدقق الحسابات الداخلي وبين ما يقدمه المدقق الداخلي من خدمات في شكل تقرير نهائي فعليا، الأمر الذي زاد من زعزعة ثقة المدقق الداخلي وعدم الثقة والمصدقية مما يقدمه، والتشكيك في استقلاله وموضوعيته في إبداء الرأي الفني المحايد عند إنجاز له للمهام الموكلة إليه، راجعة لعدة أسباب (انتشار ظاهرة تعثر شركات المساهمة، عدم المعرفة التامة من طرف المجتمع المالي لواجبات ومسؤوليات المدقق وفق ما نص عليها القانون، طول علاقة العميل مع المدقق،... الخ) وهذا ما نحن بصدد دراسته من خلال دعم استقلال المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات.

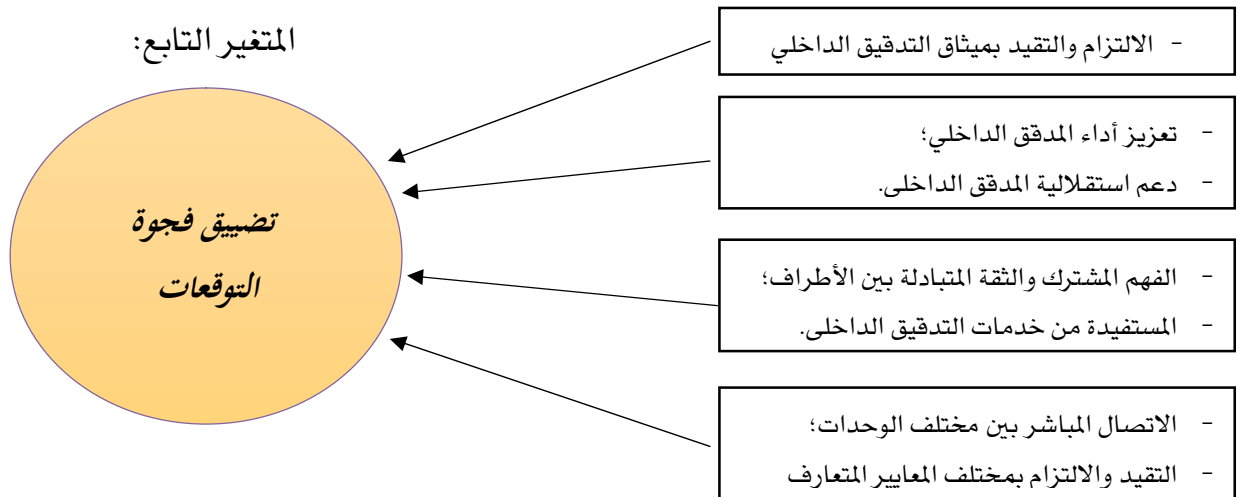
بناء على ما تقدم يمكن حصر مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

- ما مدى مساهمة استقلال المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات بشركات المساهمة بولاية غرداية وورقلة -الجزائر؟

2. الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل أن درجة استقلالية المدقق الداخلي وموضوعيته في شركات المساهمة تخوله القيام بأداء مهمته على الوجه الأكمل والعمل بعيدا عن تدخلات وضغوطات الإدارة؟
 - ✓ هل يستطيع المدقق الداخلي في شركات المساهمة القيام بالدور المنوط به في تضيق فجوة التوقعات حسبما تقتضيه الأعراف والقواعد المهنية؟
 - ✓ هل يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له علاقة بأداء أعمال المدقق الداخلي؟
- ## 3. فرضيات الدراسة:
- ✓ يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وبين قدرته على تضيق فجوة التوقعات في شركات المساهمة؛
 - ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للمدقق الداخلي وبين تضيق فجوة التوقعات بشركات المساهمة محل الدراسة؛
 - ✓ يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية المدقق الداخلي.
- ## 4. متغيرات الدراسة:

المتغيرات المستقلة: استقلالية المدقق الداخلي من خلال التقيد بهذه العوامل التي تساعد في تضيق فجوة التوقعات:



5. أهداف الدراسة:

- ✓ يهدف هذا البحث أساساً إلى دراسة مدى مساهمة المدقق الداخلي واستقلاليته في تضيق تلك الفجوة الموجودة بين الأطراف المعنية؛
- ✓ تحليل المفاهيم الخاصة بفجوة التوقعات من مختلف مداخلها والمدقق الداخلي؛
- ✓ التعرف على الوسائل المستخدمة في تضيق فجوة التوقعات.

6. أهمية الدراسة:

- ✓ تستمد هذه الدراسة أهميتها أن فجوة التوقعات تعد بمثابة التباين والاختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما أنها تعمل على نقص جودة التدقيق وأداء المدقق الداخلي؛
- ✓ نطمح من وراء هذه الدراسة إلى تقديم إضافة علمية تساعد الباحثين والممارسين في مجال التدقيق التعرف على طبيعة فجوة التوقعات وأهم الطرق والسبل الواجب إتباعها في تضيقها من خلال دعم استقلال المدقق الداخلي في أداء مهام الموكلة له.

7. المنهج المستخدم:

- للإجابة على التساؤلات المطروحة، استدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الوصفي، بالإضافة إلى استخدام الطريقة الاستقرائية الاستنباطية ومنهج دراسة الحالة في الدراسة التطبيقية.
- أما عن هيكل البحث بغرض تحصيل الهدف من الدراسة، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث تم تقسيم البحث إلى بعض العناصر سيتم سردها من خلال الفوص في البحث والتطرق لها من خلال بعض النقاط المهمة والتي لها علاقة بالموضوع.

8. أداة الدراسة:

- اعتمد في هذه الدراسة على أسلوبين لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها وهما:
- ❖ الدراسة النظرية: تضمنت الدراسة النظرية من خلال مسح للدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث "فجوة التوقعات، استقلالية التدقيق الداخلي" وذلك لغرض بناء إطار فكري للدراسة واشتقاق الفروض وإعداد استبانة لاختبار متغيرات الدراسة بعد صياغة الفرضيات.
- ❖ الدراسة التطبيقية: بعد تصميم استبانة تحتوي على كافة العناصر التي لها علاقة بموضوع البحث وسيتم توزيعها على عينة الدراسة، من أجل الوقوف على رأي أصحاب العينة المختارة في مدى قدرة المدقق الداخلي واستقلاله في تضيق فجوة التوقعات وكيفية دعم عمل المدقق الداخلي لتعزيز استقلاليته بشركات المساهمة محل الدراسة.

أولاً: الإطار النظري والدراسات السابقة:

1. الدراسات السابقة:

1.1. دراسة ل¹: Miss :Nwobu Obiamaka, 2008, The Audit Expectation Gap in Nigeria,

الغرض من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على العوامل التي تساهم في تقليص فجوة توقعات في التدقيق في نيجيريا، وأشار الباحث إلى أن كانت هناك انتقادات من المدقق من قبل الجمهور الذي أظهرت آراء على مر السنين بسبب الفشل التجاري، من خلال اختلاف آراء المستخدمين، وهذا ما أدى إلى فجوة توقعات في التدقيق. وأشار أيضاً إلى بعض العوامل المساهمة في هذه الفجوة التي هي مصدر قلق خاص للباحث في هذه الدراسة هي عدم اليقين بشأن مسؤوليات المدققين الخارجيين وسوء الفهم من تقارير، عدم اليقين حول المدى الذي يمكن أن تستخدم تقارير التدقيق في اتخاذ القرارات الاستثمارية واستقلالية مدققي الحسابات.

تم اكتشاف أن هناك دلالة إحصائية للفرق بين رأي المراجعين ومستخدمي تقارير التدقيق في نيجيريا مع احترام الدور القانوني للمراجعين الخارجيين، وأوصى الباحث يجب أن يكون تعليماً على مسؤوليات المدققين، وإلى أي مدى يمكن الاعتماد على تقرير مدقق الحسابات وطبيعة خدمات مراجعة الحسابات، لأن استقلال المدققين هو ضروري للحفاظ على ثقة الجمهور في هذه المهنة.

2.1. دراسة ل²: " Audit Expectation Gap: Concept Nature and Trace " Salehi Mahdi, 2011,

تناولت الدراسة مداخل مختلفة متعلقة بموضوع فجوة التوقعات، وتوصل الباحث إلى أن هذا النوع من الفجوة يجب أن يتقلص بواسطة المدقق نفسه بتطوير مسؤوليات المدقق، وتثقيف المستخدمين المتنوعين وإيجاد معايير جديدة، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في الأساليب الإحصائية الوصفية، واختبار t لعينة الواحدة، واختبار t للعينات المستقلة.

وترى هذه الدراسة أن تقليل هذه الفجوة يتم عن طريق تعليم وتثقيف المدققين في المعاهد والجامعات لتقليل مستوى الفضائح.

3.1. دراسة ل³: INTOSAI GOV 9140: Internal Audit Independence in the Public Sector

الغرض من هذه الدراسة معالجة موضوع استقلال التدقيق الداخلي في القطاع العام والأساليب المتعلقة بالتدقيق لتحقيق الاستقلال والموضوعية، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أن عملية تنفيذ التدقيق الداخلي تتم في بيئات متنوعة وداخل المنظمات التي تختلف في الغرض والحجم والهيكل. وبالإضافة إلى ذلك، مع اختلاف القوانين والأنظمة في مختلف البلدان. حيث تعتبر مراجعة القطاع العام معقدة ومتنوعة وذلك باختلاف الهياكل التنظيمية والعديد من أشكال الحكم التي توجد في جميع أنحاء العالم اليوم.

وأضافت الدراسة بشكل مفصل بعض المعايير الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (ISSAI) ومعهد المراجعين الداخليين (معهد المدققين الداخليين)، معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير)، والأحكام العامة الحالية، وأن يتحمل نشاط التدقيق الداخلي مسؤوليات وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها والتقييد بمعايير الدولية للتدقيق الداخلي والمقصود أن تنطبق على جميع أعضاء مهنة التدقيق الداخلي.

وفي الأخير هذه الدراسة لا تتضمن في طياتها أفضل الأدوات أو الممارسات الفعلية للتدقيق الداخلي، بل تتيح للجنة الفرعية معايير الرقابة الداخلية وكيفية التعامل بها.

4.1. دراسة لـ: The Institute of Internal Auditors 2010: International Standards for the Professional Practice of internal Auditing (Standards),

أشارت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يتم في بيئات قانونية وثقافية متنوعة، ضمن المنظمات التي تختلف من ناحية الهدف، الحجم، الهيكل، حيث أشارت الدراسة إلى معظم الخلافات التي قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة، والتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير) وباعتبارها تعد أمر أساسي في مواجهة مسؤوليات المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي، حيث أكدت الدراسة بضرورة استخدام معايير بالتزامن مع المعايير الصادرة عن الهيئات الرسمية الأخرى، ويمكن أيضا الاسترشاد بمعايير أخرى والعمل بها في نشاط التدقيق الداخلي، وأكدت أيضا أن المدققين الداخليين ونشاط المراجعة الداخلية يجب أن تتوافق مع المعايير، ويمكن أن تتوافق مع المعايير الأخرى إذا كانت أكثر تقييدا، وأشارت الدراسة إلى الغرض من هذه المعايير هو:

✓ أن تحدد المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة التدقيق الداخلي؛

✓ توفير إطار للأداء وتعزيز مجموعة واسعة من المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة؛

✓ وضع أساس لتقييم أداء المراجعة الداخلية؛

✓ تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: يتضح ما تتميز به الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة، كما هو مبين بالجدول رقم (1) التالي:

الجدول (1): مميزات الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة.

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
	هدفت الدراسات السابقة إلى تسليط الضوء على العوامل التي من شأنها تقليص فجوة التوقعات بإحدى الدول كنيجريا، وتم أخذ مداخل مختلفة متعددة لفجوة التوقعات ومدى التقليل منها من خلال تثقيف وتعليم المدققين في	التعرف أكثر على إمكانية تأثير استقلالية المدقق الداخلي على تضيق فجوة التوقعات وإعطاء صورة مجسدة حول خصوصية حياد واستقلال المدقق الداخلي خلال عمله والطرق التي يستخدمها في تضيق تلك

الهدف	الجامعات والمعاهد في دراسة أخرى، ومعالجة دراسة موضوع استقلال التدقيق الداخلي في القطاع العام والأساليب المتعلقة بالتدقيق لتحقيق الاستقلال والموضوعية. وأشارت دراسة أخرى إلى معظم الخلافات التي قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة.	الفجوات.
المجتمع	اقتصرت الدراسة على مجموعة من المدققين وأيضا على بعض المؤسسات وبعضها كان من خلال الاعتماد على تقارير المدققين وبعضها تحليل نظري.	اشتملت الدراسة على رئيس وحدة التدقيق الداخلي، مدقق داخلي، رئيس لجنة التدقيق، عضو لجنة التدقيق، محاسب، مساعد محاسب.
المنهجية	استخدمت منهجية البحث الميداني والوصفي لمكاتب التدقيق ولبعض المؤسسات في الدول التي أجريت فيها.	دراسة تطبيقية على مجموعة من شركات المساهمة العاملة بولاية غرداية، ورقلة والتي تهدف إلى التعرف على واقع استقلالية المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات على مستوى شركات المساهمة محل الدراسة.
أسلوب التحليل	استخدمت طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض الآخر دراسة ميدانية، واستخدام طرق لجمع المعلومات واستخدام بعض الأساليب الإحصائية في معالجة الموضوع.	اعتمدت على مصادر جمع المعلومات الثانوية والأولية التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على مستوى دائرة التدقيق الداخلي بشركات المساهمة العاملة بولاية غرداية، ورقلة إضافة إلى إجراء مقابلة بإحدى شركات المساهمة العاملة بولاية غرداية قبل توزيع الاستبيان.

المصدر: من إعداد الباحثين.

2. الإطار النظري:

1.2. طبيعة فجوة التوقعات: لقد اهتمت أدبيات التدقيق وخاصة خلال العقدين الأخيرين بإجراء محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين المدقق من جهة والأطراف المستخدمة لخدماته من جهة أخرى بخصوص التوقعات المرتبطة بأهداف أداء مهمة مدقق الحسابات وطبيعة عمل ودور ومسؤوليات المدقق في تنفيذها وأهمية ما تقدمه هذه العملية للأطراف المستخدمة ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لتلك المعضلة.

1.1.2. تعريف فجوة التوقعات في التدقيق:

فجوة التوقعات : يعد (Iggio 1974) أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في الدراسات الأدبية حيث أرجع سبب تلك الفجوة إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن المتوقع من أن يحققه، وقد تم توسيع هذا المفهوم من قبل لجنة كوهين في تقريرها عن مسؤوليات المراجعين حيث أوضحت أن الفجوة يمكن أن توجد بين ما

يتوقعه الجمهور أو يحتاجه وبين ما يمكن أو ما ينبغي أن يقدمه المدققون⁵، كما عرفها 1988 على أنها "عبارة عن اختلاف بين ما يراه مستخدمو القوائم المالية من واجبات ومسؤوليات للمدققين وما يراه المدققين أنفسهم لمسؤولياتهم"، كما تعرف على أنها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق. وتعرف أيضا: الفجوة أو الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة مدقق الحسابات وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية إزاء ما يقدمه المدقق⁶.

2.1.2. مكونات فجوة التوقعات في التدقيق:

وتشير فجوة التوقعات بشكل عام إلى الاختلاف فيما بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدققي الحسابات أو ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مدققي الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وهو ما يؤكد (Porter, 1993) في دراسته التي حددت مكونات فجوة التوقعات⁷:

❖ **فجوة المعقولة** reasonableness gab : تمثل فجوة المعقولة الاختلاف بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة المراجعة، وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة، أي أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية.

❖ **فجوة الأداء** performance gab : تعبر فجوة الأداء عن التباين بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المدققين من أدائهم الفعلي، ويمكن تحليل هذه الفجوة إلى عنصرين:

- **فجوة المعايير الناقصة** deficient standards gab : هي عبارة عن التباين في الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفق المعايير التدقيق، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق.

- **فجوة الأداء الناقص** deficient performance : وتعرف على أنها الفجوة بين واجبات المدقق وفق معايير التدقيق وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.

- **فجوة الاستقلالية**: يقصد بالاستقلال والحياد لمدقق الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، أو ما يعرف بأنها لقدرة على العمل بنزاهة وموضوعية فيجب أن يتصف المدقق بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات⁸.

3.1.2. الأسباب (العوامل) المؤدية لوجود فجوة التوقعات:

لقد ظهر العديد من الأسباب لوجود فجوة التوقعات في التدقيق على مر السنين، حيث يرى أن سبب فجوة التوقعات يعود إلى التأخر الطبيعي لدى مهنة التدقيق في تحديد والاستجابة باستمرار للتغير في بيئة التدقيق وإلى

التطور والتوسع في توقعات جمهور مستخدمي القوائم المالية، من جانب آخر فقد تبين أن فجوة التوقعات كانت كنتيجة رئيسية للعبة سياسية بين المدققين وبين جميع مستخدمي القوائم المالية. وقد أيد هذا الرأي، حيث أكدوا بأن التدقيق كممارسة اجتماعية يتعرض وباستمرار لمعاني التحول لأن السياق الاجتماعي للتدقيق يتغير باستمرار من خلال التفاعل والتفاوض وبالتالي فإن وجهة النظر هذه تشير إلى أن فجوة التوقعات سوف تستمر في الوجود⁹.

ويمكن حصرها وإيجازها في النقاط التالية:

- ✓ تعدد التوقعات للمجتمع المالي فيما يتعلق بطبيعة التدقيق وأهدافه ومسؤوليات المدقق ومعايير التدقيق والاستقلالية وتقرير المدقق؛
- ✓ التصورات المختلفة للأداء الفعلي للمدققين؛
- ✓ معقولية وعدم معقولية التصورات المختلفة للمجتمع المالي؛
- ✓ نقص الأداء الفعلي للمدققين؛
- ✓ التوقعات المختلفة للمجتمع المالي مرتبط بميول أصحاب هذه التوقعات والميول التي قد يكون بعضها واقعي والبعض الآخر غير واقعي؛
- ✓ طول مدة تولي المدقق لعملية التدقيق بالمنشأة¹⁰؛
- ✓ قلة المعرفة العلمية لدى المجتمع ومستخدمي القوائم المالية بمهنة التدقيق¹¹.

4.1.2. السبل (الطرق) الواجب إتباعها لتضييق فجوة التوقعات: قدمت دراسة (راضي، 1999) إطاراً استراتيجياً شاملاً لتضييق فجوة التوقعات ينطوي على أربعة عوامل متداخلة ومتكاملة هي: (دراسة توقعات المستفيدين من خدمات التدقيق، وتوسيع مسؤوليات مراقب الحسابات؛ زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مراقب الحسابات ومسؤولياته؛ العمل على دعم استقلال المدقق من خلال تشريعات وقوانين تحكم العلاقة بين المدقق والعميل؛ تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة وعلى جودة أداء المدقق؛ زيادة وعي المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته)¹².

2.2. خصوصية استقلال وحياد المدقق الداخلي:

- الاستقلالية: هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من تأدية مسؤوليات التدقيق بطريقة غير متحيزة.

- الموضوعية: الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمدققين الداخليين بتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة يكون لديهم فيها إيمان صادق بنتائج عملهم، وأن جودة عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الأشكال¹³.

وينقسم الاستقلال والحيادية إلى المعايير الفرعية التالية¹⁴:

- الاستقلال التنظيمي : ينبغي أن يكون لإدارة التدقيق الداخلي وضع في التنظيم يسمح لها القيام بواجبات وظيفتها.
- موضوعية المدققين : يجب أن يكون موقف المدققين الداخليين متجرداً وغير متحيز، وأن يتجنبوا تعارض المصالح.
- وقد عرف معهد المدققين الداخليين الموضوعية على أنها "موقف نفسي وأخلاقي غير متميز يحتم على المدققين الداخليين أن يقوموا بعملية التدقيق بالأسلوب الذي يقتنعون معه بصدق وسلامة النتائج التي يتوصلون إليها وبعدم قيامهم بما يعارض جودة التدقيق لشبهات جوهرية هامة، وتقتضي موضوعية المدقق الداخلي ألا يجعل حكمه على مواضع التدقيق الداخلي تابعة أو خاضعة لأحكام الآخرين".
- الإفصاح عن حالات الإخلال بالاستقلالية والموضوعية: يجب على المدققين الداخليين، إذا ما حدث أي إخلال جوهري أو ظاهري بالاستقلالية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي أو بالموضوعية الفردية للمدققين الداخليين، أن يرفعوا تقارير تفصيلية عن هذه الحالات إلى المختصين في المستويات الإدارية الملائمة، وأن يحافظوا على الاستقلالية والموضوعية من خلال تجنب القيام بتقييم العمليات التي سبق لهم أن كانوا مسؤولين عن تنفيذها، كما يجب أن يتولى أشخاص من خارج دائرة التدقيق الداخلي فحص وتقييم العمليات التي تقع تحت مسؤولية مدير التدقيق الداخلي.

3.2. لتعزيز ودعم استقلالية المدقق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات:

- لتعزيز ودعم استقلال المدقق الداخلي :

ينبغي أن تكون إدارة التدقيق الداخلي مستقلة عن الإدارة العليا للشركة سواء من حيث الإشراف أو صلاحية تعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه وعزله، ويجب أن توجه جميع تقاريرها إلى لجنة التدقيق، وأن تكون مسؤولة فقط أمام هذه اللجنة¹⁵، بصفة أن إحدى مهام لجنة التدقيق الرئيسية تتمثل في تنسيق أعمال التدقيق الداخلي معاً عمال التدقيق الخارجي حتى تكون اللجنة مطلعة على كافة الجوانب المحيطة بأعمال الرقابة، ومعالجة ما يتم اكتشافه من حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية، وبالتالي تحسين فاعلية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، والعمل على ضمان استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، هذا ومن الضروري أن يكون تنظيم دائرة التدقيق الداخلي داخل المنشأة يسمح بالقيام بواجباتها ووظائفها، كما ويترتب على المدقق أن يتمتع بالحيادية عند إبداء الرأي في عملية ما أو نشاط معين، ودوره الفاعل في تقليص فجوة التوقعات بين الأطراف المستفيدة.

وأيضاً يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المدقق، فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المدققين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المدققين.

وتتبعكس جودة خدمات المدقق الداخلي على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

كما تحدثت معايير التدقيق الداخلي عن محددات جودة التدقيق الداخلي، من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي، ففي المعيار 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلا، وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضا المعيار 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته¹⁶.

وأكدت لجنة الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (Accounting Oversight Board (PCAOB (Public Company على أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل وظيفة التدقيق الداخلي قد شجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة تلك الوظيفة (PCAOB) ومن ثم فإنه يمكن القول أن زيادة أهلية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة شمولية اختباره، يؤدي إلى زيادة إمكانية اعتماد المدقق الخارجي عليها¹⁷. حيث أن جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المدققين الداخليين، العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضا كبر حجم التدقيق الداخلي ومدقيقه، ويضيف الباحثين أيضا التقيد بمعايير التدقيق الدولية والتدقيق الداخلي، والتقيد بميثاق التدقيق الداخلي؛

ثانيا. الجانب العملي للدراسة:

يتناول هذا الجزء وصفا لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي تمت في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لتحليل الإجابات والوصول إلى النتائج:

- الإحصاء الوصفي: حيث تم إيجاد بعض النسب والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف على خصائص عينة الدراسة.

- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس صدق الفقرات ولقياس قوة الارتباط والعلاقة بين المتغيرين: فإذا كان المعامل قريب من (+1) فإن الارتباط قوي وموجب (طردى)، وإذا كان قريب من (-1) فإن الارتباط قوي وسالب (عكسي)، وكلما قرب من (0) يضعف إلى أن ينعدم.

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

1. مجتمع الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد حدد مجتمع الدراسة مجموعة من شركات المساهمة العاملة بولاية غرداية، ورقلة - الجزائر، وتم تحديد عينة الدراسة من خلال تناسبها وموضوع الدراسة والتي تتكون من: (رئيس وحدة التدقيق الداخلي- مدقق داخلي - رئيس لجنة التدقيق - عضو لجنة التدقيق - محاسب-مساعد المحاسب).

2. أداة الدراسة: تم إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات، وتوزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، إذ أن مجتمع الدراسة عبارة عن عينة قمنا بتوزيع 65 استبانة شملت جميع أفراد العينة المدروسة، حيث اعتمدنا عن طريق التسليم المباشر لاستمارة الاستبيان للمستجيب بشركات المساهمة بولاية غرداية ورقلة، وقد تم استرجاع كامل الاستبانات.

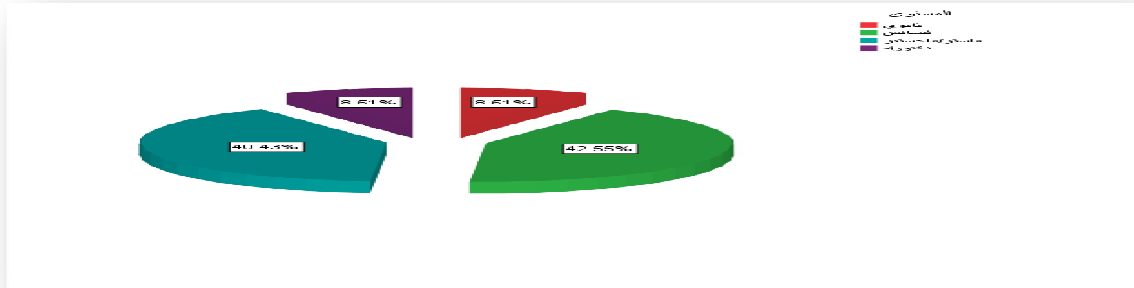
إجابات كل فقرة كانت وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert) كما هو موضح في الجدول أدناه

الجدول رقم (2): قائمة التقطيع حسب ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	معارض	معارض بشدة
النقاط	5	4	3	2	1

التحليل: سنحاول من خلال المعالجة الإحصائية التطرق للبيانات الخاصة وتحليلها المتعلقة بالمجيب والبيانات الخاصة بمحاور الدراسة ومعالجتها إحصائياً.

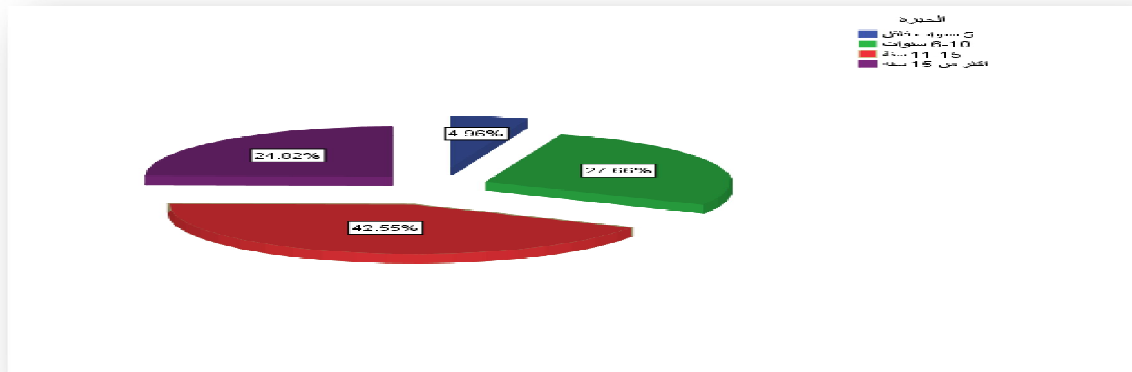
الشكل رقم (2): يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق رقم (3) أن جل أفراد العينة المبحوثة حسب المستوى التعليمي بلغت ما نسبته 42.55% التي تمثل مستوى ليسانس وتليها النسبة 40.43% التي مثلت باللون الأزرق والمتمثلة في مستوى الماستر أما الفئتين التاليتين والأقل نسبتيْن مثلت في نفس النسبة بالنسبة لمستوى الثانوي والدكتوراه ما يعادل نسبته 8.51% من عينة الدراسة.

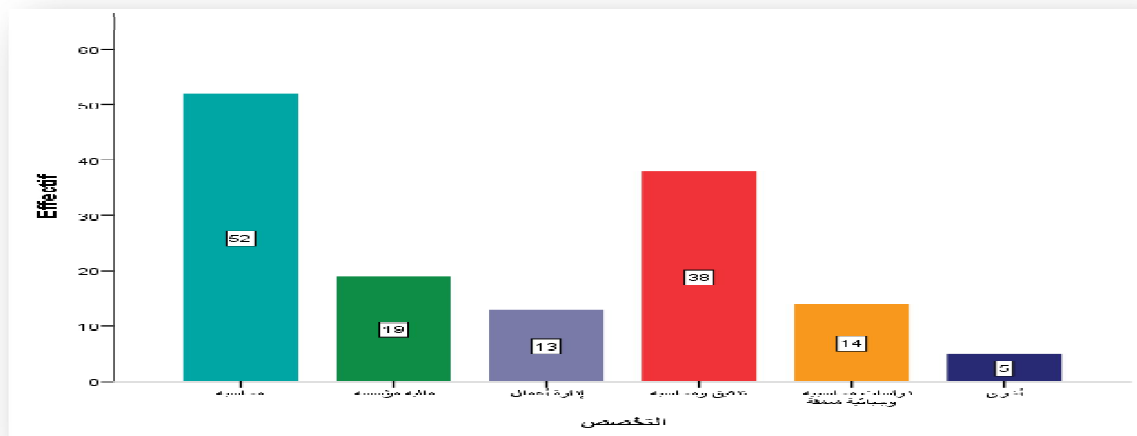
الشكل رقم (3): يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق رقم (4) الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية، حيث مثلت أعلى نسبة باللون الأحمر والبالغ قيمتها 42.55% التي تعادل السنوات من 11 سنة إلى 15 سنة، وتليها النسبة الممثلة بمعدل يقارب 27.67% التي تمثل من 6 إلى 10 سنوات وفي نفس المستوى النسبة التي تليها بـ 24.8% والتي مثلت باللون البنفسجي أكثر من 15 سنة، أما النسبة الأخيرة الممثلة في 5 سنوات فأقل والتي تعادل 4.96% بالتقريب 5% من العينة المبحوثة.

الشكل رقم (4): يوضح التوزيع حسب التخصص الأكاديمي

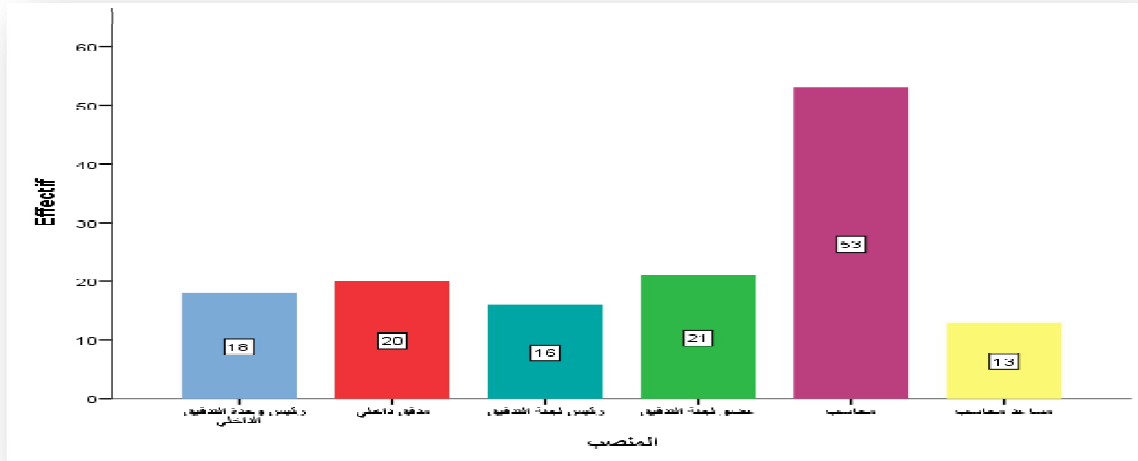


المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS

بالاعتماد على الشكل السابق وجدول مستخرج من نظام SPSS أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي أن أعلى نسبة مثلت باللون الأزرق والبالغ قيمتها 36.9% أما التخصص الذي يليها تدقيق ومحاسبة بلغ ما قيمته 38 أي ما نسبته 27.0% أما النسب الأخرى فمثلت على التوالي حسب التخصصات التالية

مالية مؤسسة بـ 13.5% ودراسات محاسبية وجبائية بمعدل 9.9%، إدارة أعمال بـ 9.2%، وتخصص آخر مثل في أقل نسبة من أفراد العينة والذي مثل بمعدل 3.5%.

الجدول رقم (5): يوضح التوزيع حسب المسمى الوظيفي:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق أن جل أفراد عينة الدراسة تمثلت في أعلى نسبة في المسمى الوظيفي حاز عليها محاسب بمعدل يقارب 37.6% أي 53 محاسب وتليها 21 عضو لجنة تدقيق بمعدل 14.9%. و20 مدقق داخلي أي ما يعادل 14.2%، وتليهم النسب التالية والممثلة في رئيس وحدة التدقيق الداخلي بـ 18 فرد أي يعادل نسبة 12.8%، أما منصب رئيس لجنة التدقيق فبلغ نسبته ما يقارب 11.3% أي 16 فرد، أما المنصب الأخير فمثل في مساعد المحاسب والممثل بأقل نسبة والتي بلغت 9.2% أي 13 مساعد محاسب.

3. قياس ثبات الاستبانة: فيما يخص ثبات أداة الدراسة فقد تم استخدام معامل لثبات وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم

الجدول رقم (3): يوضح قياس ثبات الاستبانة.

المحاور	عدد العبارات	الثبات
قياس مستوى دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.	11	0,703
دور المدقق الداخلي حسب ما تقتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لتضيق تلك الفجوة	10	0,750
مدى مساهمة استقلالية المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات انطلاقا من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به.	07	0,760
الاستبانة ككل.	27	0,655

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم أن معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل بلغ 0.655 وهي قيمة جيدة من الناحية الإحصائية في مثل هذه الدراسات وكذلك فإن معاملات ألفا كرونباخ لجميع المحاور مقبولة إحصائياً حيث تمثلت هذه النسب حسب ترتيب محاور الدراسة في أن: (المحور الأول كانت نسبة معامل ألفا كرونباخ 0.703 والمحور الثاني بلغ 0,750 أما المحور الأخير فبلغ ما قيمته 0.760) .

وبذلك تكون قد تأكد الباحثان من صدق وثبات استبانة الدراسة والمتعلقة بمدى مساهمة استقلالية المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات مما يجعلهما على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

الجدول الموالي رقم (4): يوضح استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس صدق الفقرات ولقياس قوة الارتباط والعلاقة بين المتغيرين.

Corrélations					
		مج1	مج2	مج3	المجموع
مج1	Corrélation de Pearson	1	265.	.214	.672**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	141	141	141	141
مج2	Corrélation de Pearson	319.	1	0.180-	.672**
	Sig. (bilatérale)	,001		,001	,000
	N	141	141	141	141
مج3	Corrélation de Pearson	.387	.668	1	.753**
	Sig. (bilatérale)	.000	.111,		,000
	N	141	141	141	141
المجموع	Corrélation de Pearson	.672**	.672**	.753**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	,000	,000	
	N	141	141	141	141

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق: على وجود ارتباط قوي موجب يقدر بمعامل بيرسون بـ 0.265 وبقيمة معنوية Sig (0.00) بين عبارات المحور الأول وبين عبارات المحور الثاني حيث يدل هذا الارتباط على وجود علاقة طردية موجبة بين المتغيرين، حيث يقدر معامل بيرسون بـ 0.214 وبقيمة معنوية بـ Sig (0.00) بين فقرات المحور الأول وفقرات المحور الثالث وهذا يدل أيضاً على وجود ارتباط موجب بين المتغيرين الأول والثالث أما معامل بيرسون للمتغير الأول وعلاقته بالمتغيرين الثاني والثالث فقدرت بـ **.672**** وقيمة معنوية بـ 0.00، أما بالنسبة للمتغير الثاني وعلاقته بالمتغير الثاني والثالث، فنجد أن معامل بيرسون للمتغير الثاني وعلاقته بالمتغير الأول قدر بـ 0.319 و0.001 معنوية وهذا يدل على وجود ارتباط قوي موجب بين المتغيرين، أما بالنسبة للمتغير الثاني وعلاقته بالمتغير

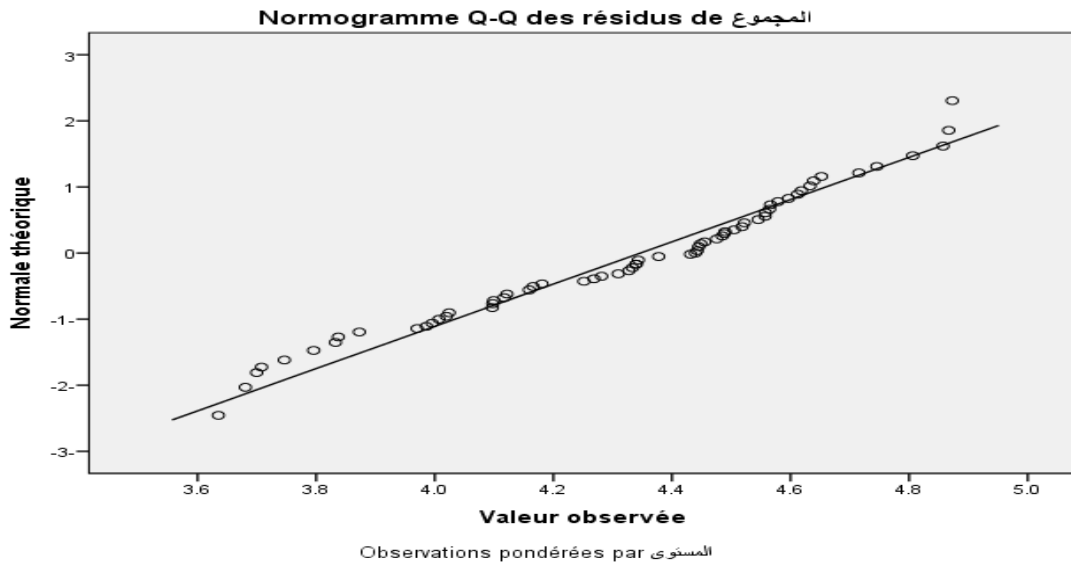
الثالث فقد ب -0.180 و 0.001 معنوية وهذا يدل على وجود ارتباط عكسي سالب بين المتغيرين الثاني والثالث، أما مجموع معامل بيرسون بالنسبة للمتغير الثاني وعلاقته بالمتغيرين الأول والثالث يقدر ب 0.672^{**} وقيمة معنوية 0.000 أما بالنسبة للمتغير الأخير الثالث وعلاقته بالمتغير الأول والثاني، فنجد أن قيمة معامل الارتباط تقدر ب 0.387 وقيمة معنوية مقدر ب 0.000. وهذا دال على وجود علاقة موجبة بين المتغير الثالث والمتغير الأول أما بالنسبة للمتغير الثالث وعلاقته بالمتغير الثاني فيقدر معامل بيرسون ب 0.668 وبمعنوية تقدر ب 0.111 وهذا يدل على وجود علاقة طردية موجبة قوية بين المتغيرين في حين قدر المجموع المتغير الثالث وعلاقته بالمتغيرين الأول والثاني ب 0.753^{**} وقيمة معنوية قدرت ب 0.000.

الجدول رقم (5): يوضح اختبار كولومجروف - سمرنوف (1- Sample K-S)

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	Ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
المجموع	.120	141	.000	.960	141	.000

a. Correction de signification de Lilliefors



نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابق: استخدام معامل اختبار كولومجروف - سمرنوف (Sample K-S)

Shapiro-Wilk، (1- K-S)، حيث اتضح أن مجموع البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

4. تحليل الاستبيان: (تحليل فقرات الاستبيان)

الجدول الموالي رقم (6): يوضح تحليل فقرات الدراسة بالنسبة لثلاث محاور حسب الاستبيان.

Statistiques

	Moyenne	Ecart-type
تمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والشفافية يساعد على تضيق فجوة التوقعات.	4.5035	.66143
تتمتع الجهات الإشرافية على وحدة التدقيق الداخلي بالنزاهة والشفافية.	4.4184	.69853
تتمتع الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالنزاهة والموضوعية.	4.3901	.70481
تكوين لجان للتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي من أجل تضيق تلك الفجوة.	4.6454	.57489
التغيير الإلزامي للمدققين هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وتساعد على تقليص فجوة التوقع.	4.7163	.53886
حظر تقديم خدمات استشارية هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وزيادة الثقة بأدائه.	3.7021	1.15105
فحص معايير المحاسبة والتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وتقليص لفجوة الجهل لدى المستفيدين من خدمات التدقيق.	4.0355	.93665
يعد نشاط التدقيق الداخلي دون قيود أي حر من أي تدخل أو ضغط من الشركة يساهم في تقليص فجوة التوقع في بيئة التدقيق.	4.2128	1.06776
عدم السماح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عليها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.	4.3404	1.00591
يعتبر شرط استقلالية المدقق الداخلي "عدم وجود مصالح مادية للمدقق" ضروري في تقليص فجوة التوقعات.	4.7943	.45541
يعتبر شرط الاستقلال الذاتي والذهني مهم في تضيق فجوة التوقعات لدى الأطراف ذات العلاقة (عدم وجود أي تدخل أو ضغط من جانب آخر).	4.5745	.61219
تحسين الاتصال من خلال وسائل الإعلام والندوات.	3.6454	.94215
تؤثر البيئة بالقدر الكافي على أداء المدقق الداخلي واستقلاليته.	4.1631	.73314
يجب أن يملك المدقق الداخلي حق الوصول المباشر وغير مقيد إلى تلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة.	4.0567	.88457
الفهم المشترك بين رؤساء أو مدراء الوحدات.	3.8156	.82465
الاتصال الفعال والمباشر بين جميع الموظفين دون قيود.	3.9858	.88629
الالتزام أساس لتشجيع لجنة التدقيق والمدققين الداخليين على تحقيق أسس التعاون والتسويق الناجح من أجل تقليص فجوة التوقعات.	4.5887	.65543
الاتصال المنتظم والمفتوح بين مختلف الأجهزة يساعد على تحقيق التعاون والتسويق وبالتالي دعم استقلال المدقق وموضوعيته.	4.3404	.86874
الفهم المشترك بين جميع المدققين يسهل عليهم اعتماد أحدهم على عمل الآخر والعمل على تقليل التباين الموجود في بيئة التدقيق.	4.1773	1.07759
يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق الداخلي.	4.4894	.71331
يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين الأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الداخلي.	4.3688	.68046
مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للتدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق تساهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات.	4.6312	.66988

الفصل الوظيفي والشخصي للتدقيق الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية، أساس لتقليل التباين الموجود بين الأطراف ذات العلاقة.	4.6028	.69570
حرية كافية للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في وضع خطط التدقيق الداخلي، تساعد في تضيق فجوة التوقع للأطراف المستفيدة.	4.1702	1.18898
الدفع الكافي ومنح الدرجات المناسبة ضمن جدول المرتبات وفق المسؤوليات التدقيق الداخلي وأهميته إشراك ومشاركة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في تعيين موظفي التدقيق الداخلي.	4.6950	.52021
تتحقق الاستقلالية من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.	4.3759	.70243
الالتزام بمعايير المهنة والعمل يساعد المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات.	4.4397	.61376
مج 1: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.	4.4681	.61590
مج 2: دور المدقق الداخلي حسبما تقتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لتضيق تلك الفجوة	4.3939	.39977
مج 3: مدى مساهمة استقلالية المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به.	4.1631	.46359
المجموع	4.4833	.47585
	4.3468	.31283

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج المستخرجة من برنامج Spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق: أن الأوساط الحسائية لأغلبية الفقرات تدل على وجود شبه اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، ويزداد الاتفاق بين الفقرات رقم (1، 4، 5، 2، 10، 11، 22، 23، 25-، 17) ذات الأوساط الحسائية التالية (4.64، 4.71، 4.50، 4.41، 4.79، 4.57، 4.63، 4.60، 4.58)، وبانحراف معياري يقدر بـ (0.57، 0.53، 0.66، 0.69، 0.45، 0.61، 0.66، 0.69، 0.65) وهذا يدل على أن شرط استقلال وموضوعية المدقق الداخلي يساعد في تضيق فجوة التوقع لدى مستخدمي القوائم المالية مما يزيد الثقة لديهم وهذا على أساس الشفافية والنزاهة التي يتمتع بها المدقق الداخلي إضافة إلى ذلك تكوين لجان التدقيق هي أيضاً دعم لاستقلال المدقق الداخلي وبالتالي الالتزام بتحقيق الاستقلالية لدى المدققين الداخليين ولجان التدقيق تساعد على تقليص تلك الفجوات بين المجتمع المالي والمدققين الداخليين،

وبصفة عامة يمكن القول أن جميع آراء أفراد عينة الدراسة حول المحاور الثلاث هي إيجابية، كما هو مشار له في الجدول أعلاه، حيث يفوق الوسط الحسابي الإجمالي (4.34) وبانحراف معياري قدر بـ (0.31)، وهذا يدل على حالة شبه اتفاق بين أفراد عينة الدراسة المبحوثة بشأن وعيها وإدراكها لأهمية استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات.

وتم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس صدق الفقرات وقياس قوة الارتباط والعلاقة بين المتغيرين.

5. اختبار فرضيات الدراسة: عمل الباحثين على استخدام معامل اختبار (One-Sample-T Test) فرضيات الدراسة والوقوف على نتائجها.

1.5. الفرضية الأولى: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وبين قدرته على تضيق فجوة التوقعات في شركات المساهمة محل الدراسة.

هدفت هذه الفرضية إلى دراسة مدى استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وقدرته على تضيق فجوة التوقع، ويظهر الجدول (7) الخاص بهذه الفرضية قيمة (T) التي بلغت (67.2) عند مستوى معنوية (0.0)، وهذا يعني أن كل ما يتمتع به المدقق الداخلي من نزاهة وشفافية يساعد على تضيق فجوة التوقع وزيادة قدرته واستقلاله من خلال عدم تدخل أو ضغط من جهات أخرى، حيث يعتبر تحقيق شرط استقلال المدقق من خلال عدم وجود مصالح مادية للمدقق نفسه.

ولهذه النتائج نقبل الفرضية الأولى والتي تنص على أن قدرة المدقق الداخلي على تضيق فجوة التوقعات تتمثل في استقلاله وموضوعيته.

الجدول (7): نتيجة اختبار الفرضية الأولى

قيمة T	قيمة المعنوية
67.2	0.000

2.5. الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للمدقق الداخلي وبين تضيق فجوة التوقعات بشركات المساهمة محل الدراسة.

اختصت هذه الفرضية بالتعرف على أن هناك تأثير إيجابي واضح وعلاقة وطيدة بين واجبات ومسؤوليات المدقق الداخلي وتضيق فجوة التوقعات، وتظهر نتائج اختبار (T) الخاص بهذه الفرضية في الجدول (8)، حيث تشير قيمة البالغة (66.8) عند مستوى معنوية مقداره (صفر)، مما يقود إلى استنتاج أن ضرورة وضوح واجبات ومسؤوليات المدقق الداخلي تساهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات وزيادة الثقة لدى مستخدمي تقارير المدقق الداخلي وبالتالي يمكن النظر إلى هذه النتيجة من خلال فترة الدراسة تبين أن هناك تأثير إيجابي بين واجبات ومسؤوليات المدقق الداخلي وبين تضيق فجوة التوقعات وهذا ما أكدته قيمة (T) المحسوبة.

ولهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية الثانية من خلال ما سبق والتي تنص على أنه هناك تأثير إيجابي بين واجبات ومسؤوليات المدقق الداخلي وتضيق فجوة التوقعات.

الجدول (8): نتيجة اختبار الفرضية الثانية.

قيمة T	قيمة المعنوية
66.8	0.000

3.5. الفرضية الثالثة: يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية المدقق الداخلي.

سعت هذه الفرضية إلى اختبار استقلال المدقق الداخلي يتحدد من خلال وجود ميثاق التدقيق الداخلي في الجدول (6)، وقد بينت نتائج اختبار T في الجدول (9)، حيث بلغت قيمة (75.3) عند مستوى معنوية مقداره (صفر)، وهذا يعني أن مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي لما تكون واضحة ومحددة رسمياً في ميثاق التدقيق تساهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات محل الدراسة والفصل الوظيفي والشخصي للتدقيق الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية، أساس لتقليل التباين الموجود بين الأطراف ذات العلاقة، وهذا الأثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.0)، خلال فترة الدراسة تبين أن ضرورة وجود ميثاق التدقيق الداخلي والتقيد والالتزام به ضروري للمدقق الداخلي في زيادة استقلاله وبالتالي تضيق فجوة التوقع، وهذا ما أكدته قيمة T المحسوبة.

ولهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه هناك تأثير إيجابي بين وجود ميثاق التدقيق الداخلي واستقلالية المدقق الداخلي.

الجدول (9): نتيجة اختبار الفرضية الثالثة

قيمة T	قيمة المعنوية
75.3	0.000

خاتمة:

من خلال دراستنا للموضوع ومعالجة إشكالية البحث التي تدور حول ماهية استقلالية المدقق الداخلي وفيما تتمثل خدمات المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات، حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق إلى بعض النقاط المتمثلة في طبيعة فجوة التوقعات (تعريفها، مكوناتها، الأسباب المؤدية لوجود فجوة التوقعات، السبل الواجب إتباعها لتضييق تلك الفجوة)، وتطرقنا أيضاً إلى خصوصية المدقق الداخلي التي تضمنت مفهومه وأهميته، وإلى خصوصية استقلال وحياد المدقق الداخلي والذي بدوره تطرقنا فيه إلى الاستقلالية، الموضوعية، الإفصاح عن حالات الإخلال بالاستقلالية والموضوعية، وأخيراً تم التطرق إلى تعزيز ودعم استقلالية المدقق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات الذي هو محور دراستنا بهذه الورقة البحثية وتم الإشارة فيه إلى "الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي للإدارة لمساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها، وانعكاس جودة خدماته على بعض الخصائص" حيث افترضنا هذه الدراسة بمقدمة وختمنا بخاتمة تتضمن أهم النتائج المتحصل عليها في الدراسة هذا مما مكننا التعمق أكثر في هذه الدراسة والخروج بالنتائج والتوصيات التالية:

- ✓ إن التدقيق الداخلي أصبح أهم وسيلة في يد المؤسسة من أجل البقاء في بيئة دائمة التغير (ديناميكية)، حيث يلعب المدقق الداخلي دور مهم في كشف المشاكل والعراقيل التي تعاني منها شركات المساهمة بصفة خاصة واقتراح الحلول المناسبة لها في شكل تقارير، ويمكن تحقيقه من خلال توفير مجموعة من المتطلبات، ويمكن لأي شركة أن توفر هذه المتطلبات إذا أردت ذلك؛
- ✓ يعتبر استقلال وحياد المدقق الداخلي هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، وقدرته على العمل بنزاهة وموضوعية في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات؛
- ✓ إن جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المدققين الداخليين، العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضا كبر حجم التدقيق الداخلي ومدقيقه، ويضيف الباحثين أيضا التقيد بمعايير التدقيق الدولية والتدقيق الداخلي، والتقيد بميثاق التدقيق الداخلي؛
- ✓ ضرورة التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي والتقيد بها وخاصة المتعلقة بإدارة المخاطر وكيفية التحكم فيها والتخفيض منها إلى مستويات معينة وضرورة الإبلاغ عنها لمسؤولي الإدارة العليا وذلك في شكل تقارير مصدرة من قبلهم؛
- ✓ ينبغي أن يستعرض مدير التدقيق الداخلي /الرقابة الداخلية، محتوى ميثاق التدقيق الداخلي والنظام المالي والقواعد المالية المتصلة بالتدقيق الداخلي للامتثال للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وأن يقدم نتائج هذا الاستعراض إلى الرئيس التنفيذي ولجنة التدقيق، وينبغي أن يعرض أي تغيير مقترح على الهيئة التشريعية/ مجلس الإدارة للموافقة عليه، بغية تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي ودورها ومركزها وفعاليتها الوظيفية وذلك بغية لتقليص فجوة التوقعات؛
- ✓ ينبغي أن يؤكد مديرو التدقيق الداخلي في مختلف المنشآت سنوياً للجنة التدقيق استقلالية نشاط التدقيق الداخلي، وينبغي أن تعلم هذه اللجنة الهيئة التشريعية أو مجلس الإدارة بأي تهديد لاستقلالية نشاط التدقيق الداخلي أو تدخل فيه وأن تقترح التدابير التصحيحية بغية تعزيز فعالية هذا النشاط؛
- ✓ ينبغي أن تمنح الهيئات التشريعية أو مجالس الإدارة إلى الرؤساء التنفيذيين للمؤسسات بتيسير تقديم خطط التدقيق الداخلي ونتائج المراجعة إلى لجان التدقيق، عند الاقتضاء، لاستعراضها؛
- ✓ ينبغي على المديرون التنفيذيون اختيار موظفي التدقيق وفق نظام الموظفين والأساسي واستنادا إلى المؤهلات والخبرات في مجال التدقيق، بما يضمن الاستقلالية والموضوعية والشفافية وزيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي بما يمنح جودة في خدمات التدقيق الداخلي وبالتالي سيطرة على وجود فجوة التوقع؛
- ✓ ضرورة رصد ومتابعة توصيات المدقق الداخلي؛

✓ على المدقق الداخلي متابعة تنفيذ الخطط والسياسات ومدى مطابقة التنفيذ لأنظمة المنظمة ومدى تحقيق التنفيذ لأهداف المنظمة السنوية؛

✓ يجب على شركات المساهمة تعيين عدد كافٍ من المدققين الداخليين المؤهلين وإعادة تأهيل المدققين باستمرار لمواكبة آخر المستجدات في معايير التدقيق الداخلي ورفع من مستوى الكفاءة المهنية بما يضمن جودة أداء التدقيق وبالتالي التقليل من وجود مثل هذه الفجوة الموجودة بين مستخدمي تقارير المدقق والمدقق نفسه؛

الهوامش والإحالات:

¹ Miss :Nwobu Obiamaka, The Audit Expectation Gap in Nigeria, Matriculation, no.cu 0210100930, Nigeria, 2008, p7 .

² Salehi Mahdi, "Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", African Journal of Business Management, Vol.5(21), pp: 8376-8392, 23 september 2011, p 1.

³ INTOSAI GOV 9140 : Internal Audit Independence in the Public, Intosai Standards committee, (Austrian Court of Audit), A-1033 Vienna, Austria .

⁴ The Institute of Internal Auditors 2010 : International Standards for the Professional Practice of internal Auditing (Standards), Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA, Issued: October 2008, Revised: October 2010.

⁵ أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، 2013-2014، ص 67.

⁶ محمد عبد الرحمن حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضييقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية "دراسة ميدانية"، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2013، ص 6.

⁷ هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، في فلسطين، "دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين"، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص 44.

⁸ محمد عبد الرحمن حسن القضاة، مرجع سابق، ص 30 (بتصرف).

⁹ عبد الرزاق محمد الفرح، العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الأول، جامعة البلقاء التطبيقية، المملكة الأردنية الهاشمية، الأردن، 2013، ص 48.

¹⁰ محمود شعبان حسين أحمد، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها -دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة، فلسطين"، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة - فلسطين، 2007، ص 30.

¹¹ مصطفى محمود مصطفى، دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات، بحث مقدم لاستكمال متطلبات نيل درجة ماجستير مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2007/2006، ص 11 (بتصرف).

¹² إبراهيم السيد المليجي شحاته، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، مدرس - قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مصر، ص 13 (بتصرف).

¹³ استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، الصادر عن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ص 4 (بتصرف).

¹⁴ نبيه توفيق المرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية : دراسة ميدانية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 49 (بتصرف).

¹⁵ المرجع السابق، ص 67.

¹⁶ محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 34.

¹⁷ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45، العدد الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 12 (بتصرف).