مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية)
اسم الكاتب: د. طالب أحمد العلي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/580
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 10:35 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية)

د. طالب أحمد العلي

الملخص

هَدَفَ هذا البحث إلى بيان أثر اعتماد المدققين الخارجيين على إجراءات التدقيق الداخلي لتضيق فجوة التوقعات وذلك من خلال بيان دور التدقيق الداخلي المكمل لعمل المدققين الخارجيين لرفع جودة التقارير المالية المقدمة ونوعيتها لمستخدميها.

ولتحقيق أهداف البحث صُمِّمَت استبانة، ووُزِّعَتْ على عينة من المدققين الخارجيين المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بمعدل(38) استبانة استرد منها(29) استبانة ووُزِعَتْ على عينة من المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق بمعدل (30) استبانة، استرد منها(21) استبانة، ولتحليل البيانات اِستُخْدِمَ البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصل البحث إلى نتائج، أهمها: يؤثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة توقعات التدقيق، ومساعدتهم على رفع جودة التقارير المالية المقدمة من المدققين الخارجيين ونوعيتها لمستخدمي هذه التقارير، لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي البحث بأثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.

مدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق.

1-المقدمة:

إن الهدف الأساسي لمهنة التدقيق هو منح الثقة، والمصداقية للبيانات المالية من خلال إبداء رأي فني محايد من مدقق الحسابات الخارجي بمدى عدالة القوائم المالية، وتنبع أهمية تقرير المدقق الخارجي من تعدد الأطراف المستفيدة من البيانات المدققة، إذْ يهتم الملاك، والإدارة بتقرير المدقق؛ لتعرّف فعالية المنشاة وإمكانية استمراها في أعمالها الاعتيادية، في حين يهتم مستخدمو القوائم المالية من خارج المنشاة من مستثمرين ودائنين ومسهمين وجهات حكومية بالبيانات المدققة لتعرّف الوضع المالي للمنشأة وجدوى الاستثمار فيها، هذا الفهم المختلف لطبيعة التدقيق وأهدافه بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وبين ما يقدمه المدققون الخارجيون شكل ما يعرف بفجوة توقعات التدقيق.

من هنا تأتي أهمية التدقيق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي من خلال التعاون المشترك بينهما من أجل رفع جودة التدقيق وكفاءته، والإسهام في تضييق فجوة توقعات التدقيق، مع النظر إلى اختلاف أهداف التدقيق الخارجي عن تلك التي يسعى إليها التدقيق الداخلي، فالمدقق الخارجي يتحدد نطاق عمله بالمعايير المهنية، ويتحمل منفرداً مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، وتقع عليه مسؤولية الحكم على كفاية الإجراءات التي تم القيام بها، والأدلة التي تم الحصول عليها لأغراض إبداء الرأي بمدى عدالة القوائم المالية السنوية، في حين يهدف التدقيق الداخلي إلى زيادة عائد عمليات المنشأة وتحسينها، ومساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وتحسين فعاليتها. [1]

2 – مشكلة البحث:

نتيجة اتساع حجم الشركات، وتعقد عملياتها وزيادة حالات الإفلاس والإخفاق في الشركات، واعتماد المدقق الخارجي على الاختبارات الاختيارية، جعلت مهنة التدقيق تواجه تحديات ومسؤوليات كبيرة وأزمة مصداقية الثقة بالتقارير المالية وبالإدارة وفقدانها، من هنا جاء دور المدقق الداخلي لمساندة عمل المدقق الخارجي من خلال تنسيق مجهودات التدقيق، واللقاءات الدورية وتبادل تقارير التدقيق من أجل تقليص فجوة التوقعات، وزيادة ثقة المستثمرين بالتقارير المالية لأنَّ التدقيق الداخلي نشاط رقابي يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة [2].

1-ISA 610, Using the Work of Internal Auditors-p640 http://.ifac.org/clarity-center/isa-610/2016

2- معيار التدقيق الدولي الداخلي(2050) معيار التنسيق مع الجهات الأخرى Web: http://www.theiia.org

وعليه فإن مشكلة البحث تتمحور بالأسئلة الآتية:

1–هل يؤثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال المجالات الآتية:

- رفع جودة التقارير المالية.
- رفع نوعية التقارير المالية.

2– هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي البحث بأثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.

3– أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من خلال دراسة نوعية تقرير مدقق الحسابات الخارجي وجودته، وأهميته في تضييق فجوة توقعات التدقيق بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية حفاظاً على حقوقهم، وذلك من خلال إبداء رأي محايد للمدقق الخارجي في مدى عدالة القوائم المالية، وأن تكون خالية من الأخطاء والانحرافات الجوهرية.

4 – أهداف البحث:

تتجلى أهداف البحث فيما يأتي:

1– تعرّف أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق من خلال المحاور الآتية:

- رفع جودة التقارير المالية.
- كشف الأخطاء، والانحرافات الجوهرية.
- رفع نوعية التقارير.

2– تعرّف الفروق بين آراء عينتي البحث فيما يتعلق بأثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق.

5 – الدراسات السابقة:

تشكل الدراسات السابقة إطاراً فكرياً للبحث إذْ تنوعت الدراسات التي تناولت تنسيق العمل بين المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك من أجل تخفيض الوقت وتكاليف التدقيق ورفع كفاءة التدقيق وكشف

الأخطاء والانحرافات الجوهرية، وتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وعَرَضَ الباحث بعض هذه الدراسات بشيء من الإيجاز.

1-دراسة (الأحمدي،2016) بعنوان: العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظم الرقابة الداخلية في السعودية.[3]

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظم الرقابة الداخلية، ولتحقيق أهداف الدراسة وزعت (105) استبانات على عينة من المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق السعودية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المدققين الخارجيين يعتمدون عند القيام بفهم الرقابة الداخلية وتوثيقها على المدقق الداخلي والمهام المسندة إليه، كما بيّنت الدراسة أبرز تأثيرات اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي والإسهام في جمع أدلة الإثبات إلى جانب التأثيرات في الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي لتقدير المخاطر، والإسهام في تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءته.

2-دراسة (salehi , 2016) بعنوان[4]:

"Quantifying Audit Expectation Gap: A New Approach to Measuring Expectation Gap"

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد فجوة توقعات التدقيق، ثم قياس فجوة التوقعات في إيران، وتوضيح دور المدققين ومسؤوليتهم، ليكون منسجماً مع توقعات الجمهور لمهنة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة وَزَّعَ الباحث استبانة على عينة من المدققين الخارجيين، والمستثمرين، وأظهرت نتائج الدراسة وجود فجوة توقعات بين المدققين الخارجيين والمستثمرين في إيران، وقد استخدمت الدراسة منظوراً جديداً في قياس فجوة التوقعات، ودعماً للباحثين من أجل قياس فجوة توقعات التدقيق.

3-دراسة(kangarluie and Aalizadeh, 2016)[5] بعنوان:

The Expectation Gap in auditing Accounting

3- الاحمدي ، تركية (2016) :العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظم الرقابة الداخلية في السعودية رسالة ماجستير غير منشورة كلية الشرق العربي للدارسات العليا ، السعودية.

4- salehi , Mahdi, (2016) "Quantifying Audit Expectation Gap New Approach to Measuring Expectation Gap",Zagreb international Review of economics & Business, Vol ,19,No.1,pp25-44

5 –kangarluie.Saeid.,Abbas faculty of economics and Business.

Aalizadeh,(2016) the Expectation Gap in auditing Accountin3-19-22 Accounting Group, oroumieh Branch Islamic Azad university, oroumieh, Iran

هدفت الدراسة إلى القيام بدراسة تجريبية للتحقق من وجود فجوة توقعات التدقيق في بعض شركات القطاع الخاص في إيران، وشملت عينية الدراسة مجموعتين من مدققي الحسابات الرسميين، ومديري شركات القطاع الخاص، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن هناك فرقاً واضحاً بين تصورات إدارة شركات القطاع الخاص، ومدققي الحسابات من حيث أدوار مدققي الحسابات ومسؤولياتهم، كما أنه لا توجد علاقة واضحة بين إدارة الشركات، ومدققي الحسابات من حيث استقلالية المدقق الخارجي.

4–دراسة(سردوك ،2015) [6] بعنوان:" دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

هدفت الدراسة إلى رصد، مكونات فجوة توقعات التدقيق وتحليلها في بيئة الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال الوقوف على مهام المدقق الخارجي ومسؤولياته، وما ينتظره منهم المجتمع المالي من الفئات المستفيدة من خدمات التدقيق، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أنه يوجد اختلاف من وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري في مهام، المدقق الخارجي ومسؤولياته.

5– دراسة (Anila and Shila Devi , 2014) بعنوان:

" Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements " [7]

هدفت الدراسة إلى تحديد فجوة توقعات التدقيق بين المدققين، ومستخدمي القوائم المالية (المصرفيين والمستثمرين) في بيئة التدقيق الباكستانية، وقد وُزِّعَتْ (300) استبيانة على ثلاث مجموعات لكل منها(100) استبيانة، واسترجع منها(259) استبيانة صالحة للتحليل، وحُلِّلَتِ البيانات باستخدام اختبار (t-test) الإحصائي، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود فجوة توقعات بين المدقق والمستثمرين في عاملين هما: موثوقية البيانات المالية المدققة وقيمتها، وبيّنت الدراسة أن السبب وراء هذه الفجوة هو عدم وجود التعليم، والفهم الصحيح بشأن معايير التدقيق.

6– دراسة (Okafor and Otalor , 2013) بعنوان:

" Narrowing the Expectation Gap in Auditing: the Role of the Auditing Profession " [8]

6– سردوك فاتح .(2015)" دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر" مجلة رؤى الاقتصادية العدد (9)جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر،

7-- Devi, Anila , Devi, Shila ,(2014) " Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements", European Journal of Business and Management ,Vol.6, No.14.

8-- Okafor, Chinwuba and Otalor, John I ,(2013) " Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession " , Journal of Finance and Accounting, vol.4, No.2,

هدفت الدراسة إلى التأكد من دور مهنة التدقيق في تضييق فجوة التوقعات، واِسْتُخْدِمَتِ الاستبانة لتحقيق أهداف الدراسة، وحُلِّلَتِ ردود المجيبين من خلال التحليل الوصفي والإحصائي باستخدام برنامج (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى أن الجمهور جاهل بواجبات مدقق الحسابات، وهذا النقص في المعرفة هو المسؤول عن التوقعات غير المعقولة من المدققين، وأن إعادة توضيح مفهوم دور المدققين؛ ليكون منسجماً مع توقعات الجمهور يؤدي إلى تفهم المجتمع لمهنة التدقيق، ومن ثَمَّ تضييق فجوة التوقعات.

7- دراسة (محسن، 2011) بعنوان " مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة " [9]

هدفت الدراسة إلى تعرّف العلاقة التي تربط المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة ومدى قدرة المدققين الخارجيين على تقييم نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على عمل المدققين الداخليين، ولتحقيق أهداف الدراسة، وُزِّعَت (50) استبانة على عينية الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق، وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج اعتماد المدققين الخارجيين اعتماداً كبيراً على عمل المدققين الداخليين، وخاصة في مجال تقييم مخاطر، وإجراءات الرقابة الداخلية التي تمنع وتكشف الأخطاء والغش، وكذلك نوعية أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققون الداخليون الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة ومصدرها وتوقيتها.

6- فرضيات البحث:

اعتمد الباحث في إجابته عن مشكلة البحث على الفرضين الآتيين:

<u>الفرضية الأولى</u>:

لا يؤثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضييق فجوة التوقعات في المجالات الآتية:

- **رفع جودة التقارير المالية.**
- **رفع نوعية التقارير المالية.**

9 محسن، محمود عبد السلام"(2011) مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة " رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة،

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي البحث فيما يتعلق بأثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.

7- منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث ونتائجه اِعْتُمِدَ المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة والبحوث ذات الصلة بموضوع البحث، والإفادة منها في بيان أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات، وقد اختيرت الاستبانة أداة مناسبة للدراسة، أُعِدَّتْ، ووُزِّعَتْ عينتي البحث؛ لتحليلها بطريقة إحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وصولاً إلى النتائج والتوصيات.

8- متغيرات البحث:

تتمثل متغيرات البحث في متغيرين، الأول: المتغير المستقل وهو اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي، أمَّا المتغير الثاني فهو المتغير التابع ويتمثّل في فجوة توقعات التدقيق، وتتكون عناصره الفرعية من جودة التقارير المالية ونوعيتها، ليُدْرَسَ أثر عناصر المتغير المستقل في عناصر المتغير التابع.

اولاً –الإطار النظري للبحث:

1- مفهوم فجوة التوقعات وطبيعتها:

أصبح موضوع فجوة توقعات التدقيق من أهم المشكلات والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق في ظل الأزمات المالية، ومع إقرار معظم الدراسات، والبحوث التي تناولت موضوع فجوة التوقعات بصعوبة القضاء نهائياً عليها إلا أن التقليل من آثارها، ومحاولة تقليصها كان هدف الباحثين، والمنظمات المهنية.[10]

إن مفهوم فجوة التوقعات يعبّر عن التباين والاختلاف بين ما يتوقعه الجمهور من المدقق وبين أداء المدقق الفعلي في جودة، بيانات التقرير ونوعيتها بسبب الاختلاف في الأهداف الذاتية لكل منهما،

10 Mahdi salehi & al,audit expection gap ,auditor responsabilités between India and Iran ,international of business and management,vol:05

وعدم إدراك المستخدمين كلّهم لإجراءات التدقيق، وأهدافها شكل بيئة أدت إلى ظهور ما يسمى فجوة التوقعات.[11]

وفي عام 1978 صدر تقرير لجنة كوهين الذي عرّف فجوة التوقعات بأنّها الفجوة بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتوقعاتهم، وبين ما يمكن، وما يجب أن يقدمه المدقق بشكل معقول[12].

كما عرفت فجوة التوقعات بأنها فجوة الجهل، وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق [13].

نستنتج مما سبق: أنه مع تعدد التعاريف، والمفاهيم لفجوة توقعات التدقيق إلا أنها لم تصل إلى تعريف موحّد، ومحدّد، ولكن معظمها تعرّف فجوة توقعات التدقيق بأنها التباين بين الأداء الفعلي لمدقق الحسابات، وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

2- الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في التدقيق.

إن معظم الدراسات، والبحوث التي تناولت فجوة التوقعات حددت أسباباً وعواملَ عديدة أسهمت في وجودها ومع عدم اتفاق الباحثين على أسباب محددة لفجوة التوقعات إلّا أنّه يمكن تقسيم هذه الأسباب إلى:

2/1 . الأسباب الخاصة بمهنة التدقيق: [14]

1- الشك في استقلال المدقق.
2 - عدم التحديد الواضح لدور المدقق ومسؤولياته.
3- انخفاض جودة الأداء المهني.
4- الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق.
5- نقص الكفاءة المهنية.
6- قصور الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق.
7- تقرير التدقيق.
8 - مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش ،والأخطاء.

2/2 - الأسباب الخاصة بالتقارير المالية:

1- انخفاض جودة التقارير المالية.

---

11 Mahdi salehi & al,audit expection gap ,auditor responsabilités between India and Iran ,international of business and management,vol:05

12 slameny, Khalid, aljaaidi, solam, "reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007" ,ipbj,Vol:01,N:01,2009,p42

13 سعد، رائد إبراهيم، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، 2008 ، ص 353

14 الذنيبات، علي عبد القادر، (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق)، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، الأردن، 02010

2- انخفاض نوعية التقارير المالية لعدم اكتشاف الأخطاء، والانحرافات الجوهرية.

2/3–الأسباب الخاصة بمستخدمي القوائم المالية:

1– قصور الوعي والمعرفة لدى مستخدمي القوائم المالية في المحاسبة والتدقيق.
2– التغير في توقعات المجتمع.

3- العوامل المؤثرة في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

- تدعيم استقلالية المدقق.
- زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق، والإعلام عن طبيعة دور المدقق، ومسؤولياته.
- رفع الكفاءة المهنية للمدقق ورفع جودة التقارير المالية ونوعيتها.
- توسيع مسؤوليات المدقق، وترشيد توقعات المستفيدين من التدقيق.
- تفعيل دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة والرقابة عليها.

لذا رأى الباحث أن دراسة الأسباب، والعوامل المؤثرة في تقليص فجوة توقعات التدقيق، والاهتمام بجودة التقارير المالية ونوعيتها يقلل من الآثار السلبية على مهنة التدقيق، والمجتمع.

4 - مفهوم التدقيق الداخلي:

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في أمريكا عام 1941، إذْ أصدر وقتها عدة نشرات، عرّف فيها التدقيق الداخلي: بأنّه نشاط محايد يجري داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية بوصفها أساساً، لتقديم خدمات وقائية للإدارة، ونتيجة للزيادة في حالات إخفاق الشركات وإفلاسها في كثير من الدول زاد الاهتمام بالتدقيق الداخلي، للحدّ من هذه الظواهر، أَصْدَرَ معهد التدقيق الداخلي تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي ينسجم مع الظروف والأوضاع الجديدة، وعرّفها بأنها: مجموعة من النشاطات والخدمات التأكيدية والاستشارية المستقلة والموضوعية التي تهدف إلى تحسين عمليات المنظمة، وإضافة قيمة إليها، وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة العمليات المالية المحاسبية، والإدارية، والتشغيلية، تساعدها على تحقيق أهدفها من خلال منهج منظم ومنضبط، وتحسين فعالية، إدارة المخاطر وكفاءتها، ونظام الرقابة الداخلية، وحوكمة المنظمة[15].

إن الهدف من التدقيق الداخلي هو تعزيز الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، وقد تطور التدقيق الداخلي لكي يساعد الإدارة على تنفيذ مسؤوليات الرقابة بفعالية وكفاءة، وهي إحدى الطرائق التي يضيف بها

15 القاضي ، حسين وآخرون التدقيق الداخلي منشورات جامعة دمشق ص70

التدقيق الداخلي القيمة إلى الشركة وهذا ينسجم مع تعرف لجنة المنظمات الراعية لهيئة تريدواي (COSO) للرقابة الداخلية: بأنها العملية التي تنجز من قبل مجلس الإدارة، أو الإدارة، أو من الموظفين الآخرين، تُصَمَّمُ لتعطي تأكيداً معقولاً عن تحقيق المنشأة لأهدافها من النواحي الآتية: كفاءة العمليات، وفاعليتها والاعتماد على التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها[16].

5-أهمية التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق:

يمكن أن يؤدي التدقيق الداخلي دوراً مهماً، وأساسياً في تقليص فجوة التوقعات إلى أدنى مستوياتها من خلال دعم عمل المدقق الخارجي بعدما أصبحت فجوة التوقعات حقيقة مألوفة في بيئة التدقيق يصعب تجاهلها بشكل كامل إذا اعتمدنا مدخل التدقيق فقط في التعامل معها، وذلك لتعلق بعض أسبابها بمستخدمي القوائم المالية، ويبرز دور المدقق الداخلي في المنشأة من خلال الخدمات التي يقدمها، وهي خدمات تأكيدية، واستشارية، وذلك من خلال تقييم المدقق الداخلي لكفاءة العمليات التشغيلية، وتقدير المخاطر وتحليلها، وتقييم الالتزام بتوجهات الإدارة، وأداء التدقيق المالي والتشغيلي.

وفي الحالات العامة يكون دور المدقق الداخلي في المنشأة غالباً موجهاً للإدارة، ومجالس الإدارة، فالمدقق الخارجي يدقق مدى الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية التي تلائم التقارير المالية، في حين يهتم المدقق الداخلي بوجود أي نوع من عدم الالتزام الذي ينتج عنه زيادة المخاطر التي تواجه المنشأة، أو التي تؤدي إلى انخفاض كفاءة عملياتها التشغيلية وفعاليتها، وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في:[17]

- الحد من حالات الغش، والتلاعب، والاحتيال.

- تحديد كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليته.

- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط، والإجراءات الموضوعية.

- الإجراءات المحاسبية والرقابية والتشغيلية لحماية الأصول، وغيرها من السجلات المستخرجة من المنشأة.

16 هوك /بريان/ (2015) هوك انترناشونال للتدقيق الداخلي الجزء الأول ترجمة ونشر مؤسسة الجمان لاستشارات الأعمال الإدارية عمان 2015م ص34

17- معيار التدقيق ا(1000) الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات هوك انترناشونال للتدقيق الداخلي / مرجع سابق)/ ص 11/ 2015

لذلك نرى أن للتدقيق الداخلي دوراً مهماً في زيادة عائد المنشأة وتحسينها، يساعد على تحقيق أهدافها، ويسهم في رفع جودة التقارير المالية ونوعيتها وكفاءة التدقيق من خلال التعاون المشترك مع المدقق الخارجي في سبيل تضيق فجوة توقعات التدقيق.

6- أثر التكامل بين التدقيق الداخلي، والخارجي:

أبرز معيار التدقيق الداخلي رقم (2050) تنسيق مجهودات المدققين الداخليين مع الآخرين، وكذلك معيار التدقيق الدولي رقم (610) واستخدام عمل المدققين الداخليين، وأهمية التكامل والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك بهدف تحقيق زيادة كفاءة التدقيق، وتقليل الازدواج في الجهود والتكاليف في سبيل تقليص فجوة توقعات التدقيق إلى أقل حد ممكن، هذا كلّه يمكن أن يؤثر في الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي شرط أن يبذل المدقق الداخلي الكفاءة المهنية والموضوعية، والالتزام بقواعد المهنة وأدبها، وتنفيذ الأعمال الملقاة على عاتقه[18]، علماً بأن درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي تختلف من منشأة إلى أخرى، ويعتمد على عوامل أخرى منها: موضوعية المدقق الداخلي وكفاءته واستقلاليته، وأثر هذا التكامل يبرز في: [19]

- بث الثقة في المعلومات التي تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الفعالة في الوقت، والمكان المناسبين.
- متانة نظم الرقابة الداخلية المعتمدة، وتأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية، والقضاء على مواطن الخلل.
- تكوين بنك معلومات عن طريق أوراق عمل المدقق.
- تقارير، وملف التدقيق.
- خفض التكاليف عن طريق التكامل بين النوعين، واستبعاد ازدواجية العمل.

ويجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي الاتصال، والتنسيق مع المدققين الخارجيين بعدة أمور أهمها:

أ- اللقاءات الدورية لمناقشة الأمور ذات الاهتمام المشترك.

ب- الاطلاع على برامج التدقيق وأوراق العمل لكل منهما.

ج- تبادل تقارير المراجعة وخطابات الإدارة.

د- الفهم المشترك لأساليب التدقيق، وطرائقها، ومصطلحاتها.

18 1 International Federation of Accountants (IFAC) ," Handbook of International Quality Control, Auditing, Review Other Assurance and Related Services Pronouncements ",Volume,1,2013p157-200

-19- CIA(610) " Using the working internal Auditor" International Federation Accounting 2013 p643

ومن خلال ما سبق: نجد أن المنظمات المهنية اهتمت بالعلاقة بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وأصدرت العديد من المعايير التي تبين أثر التكامل بين عمل المدققين، وتعزيز العلاقة التكاملية بين الطرفين، لرفع جودة التقارير المالية ونوعيتها بهدف تقليص فجوة توقعات التدقيق.

ثانياً: الإطار العملي للبحث:

1- مجتمع البحث وعينته:

وزعت استبانة على عينة من مجتمع البحث المتمثل بمدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام(2016)، البالغ عددهم (29) مدققاً معتمداً، مقسمين إلى(23) مكتباً فردياً للتدقيق، و(6) شركات تدقيق وفقاً للبيانات المنشورة على موقع الهيئة http://scfms.sy/auditors/ar/6/

وعلى عينة من المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، البالغ عددها (24) شركة مساهمة http:// dse.sy/user/company، انتقيت عينة عشوائية من المدققين المعتمدين لدى هيئة الأوراق، والأسواق المالية الذين يتخذون مدينة دمشق مقراً رئيسياً لأعمالهم، ووُزِّعَتْ (38) استبانة على (18) مكتباً فردياً، و(6) شركات تدقيق معتمدة اِسْتُرِدَ(29) استبانة، كما وُزِّعَتْ (30) استبانة على مديريات التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية اِسْتُرِدَ(21) استبانة، كما هو مبيّن في الجدول الآتي:

جدول رقم /1/ العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية

عينة الدراسة	عدد أفراد عينتي الدراسة		نسبة الاستجابة الفعلية
	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	
مدقق خارجي معتمد	38	29	76%
مدقق داخلي	30	21	70%
المجموع	68	50	74%

2- أداة البحث:

استخدم الباحث الاستبانة أداةً للدراسة الميدانية، ووسيلة لجمع البيانات الأولية ذات الصلة بموضوع البحث، وقد صُمِّمَتْ في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية، والعملية السابقة.

وتتكون الاستبانة من قسمين:

- **القسم الأول:** البيانات الشخصية للمستجوبين، ويحتوي على 3 فقرات وهي: المؤهل العلمي، ومجال العمل، والخبرة المهنية .

– القسم الثاني: ويتكون من سؤال رئيسي. قسم إلى ثلاثة مجالات أدرج تحت كل مجال مجموعة من الفقرات

ولتحليل البيانات، وتحويلها إلى صيغ كمية استخدم مقياس ليكرت الخماسي وفق ما هو موضّح في الجدول رقم (2)

جدول رقم /2/ سلم الإجابة ومستوى الأهمية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1
النسبة المئوية	أكبر من 80%	80%–60 %	60 %–40%	40 %–20 %	أقل من 20%
الدلالة الإحصائية	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	معدومة

3– صدق أداة الدراسة وثباتها:

لقياس صدق الاتساق الداخلي، وللتحقّق من ثبات الاستبانة اِسْتُخْدِمَ معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha coefficient ويكون هذا المقياس مقبولاً عندما تكون قيمة معامل ألفا أكبر، أو تساوي 60% ويعرّف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس، وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقه على العينةً نفسها، أمّا معامل الصدق فيقصد به أن المقياس صادق لما وضع لقياسه، ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات[20] ، وقد بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور الاستبانةً % 75.20 وهي أعلى من النسبة 60% المقبولة إحصائياً لهذا المعامل، وجاءت قيم معامل الصدق مقتربة من الواحد الصحيح (0.867) لمحاور الاستبانة؛ ممّا يدلُّ على الثبات الداخلي، وصدق استبانة البحث.

4– الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

اِسْتُخْدِمَتْ الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Packages for Social Sciences لتحليل بيانات العينة واختبار فرضيات البحث، فضلاً عن استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية، وهي:

1– المتوسط الحسابي Arithmetic Mean:

وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، ويستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة.

2– الانحراف المعياري Standard Deviation:

3– اختبار T للعينات المستقلة Independent Samples T-test:

يستخدم لاختبار عينتين مستقلتين، والمقارنة بينهما، ولمعرفة هل هناك فروق معنوية أم لا ؟

20–عبيدات، ذوقان، عدس، عبد الرحمن، عبد الخالق، كايد: البحث العلمي، مفهومه وأساليبه، عمان ، دار الفكر (2001)

4- اختبار ANOVA:

5- اختبار Regression: لدراسة الأثر بين المتغيرات

5-تحليل البيانات الشخصية:

وهي الخصائص الرئيسية للمستجيبين من أفراد عينة البحث التي استخلصت من فقرة البيانات الشخصية التي تضمنتها الاستبانة، ويوضّح الجدول رقم (3) توزيع المستجيبين من العينة بحسب المؤهل العلمي.

يوضح الجدول(3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المدققون الخارجيون		المدققون الداخليون		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
إجازة	**21**	**72.42 %**	**16**	**76.19 %**	**37**	**74 %**
ماجستير	**6**	**20.68 %**	**4**	**19.05 %**	**10**	**20 %**
دكتوراه	**2**	**6.90 %**	**1**	**4.76 %**	**3**	**6 %**
المجموع	**29**	**100 %**	**21**	**100 %**	**50**	**100%**

يبيّن الجدول (3) أن الغالبية العظمى من أفراد العينة من حملة الإجازات الجامعية، وقد جاءت نسبتهم لفئة المدققين الخارجيين % 72.42، في حين نسبتهم لفئة المدققين الداخليين 76.19 %، وكان نسبة حملة درجة الماجستير 20.68% من المدققين الخارجيين، ونسبة 19.05% من المدققين الداخليين، وحملة درجة الدكتوراه لفئة المدققين الخارجيين 6.90%، في حين نسبتهم لفئة للمدققين الداخليين 4.76%، وهذا يدلُّ على المؤهل العلمي الكافي، والملائم لأفراد العينة، الذي يمكّنهم من فهم أسئلة الاستبانة، والإجابة عنها.

أ- حسب الخبرة المهنية

يوضّح الجدول (4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	المدققون الخارجيون		المدققون الداخليون		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
أقل من 5 سنوات	14	48.27 %	8	38.10 %	22	44 %
من5 إلى أقل من 10 سنوات	5	17.24%	6	28.57 %	11	22 %
من 10 إلى أقل من 15 سنه	7	24.14 %	5	23.81 %	12	24 %
من15 سنة وأكثر	3	10.35 %	2	9.52 %	5	10 %
المجموع	**29**	**100%**	**21**	**100 %**	**50**	**100%**

يبيّن الجدول (4) أن نسبة % 48.27 من المدققين الخارجيين، ونسبة % 38.10 من المدققين الداخليين بلغت سنوات الخبرة لديهم أقّل من 5 سنوات، وبنسبة إجمالية %44 من أفراد العينة، في حين نسبة %17.24 من المدققين الخارجيين، ونسبة % 28.57 من المدققين الداخليين تراوح سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، في حين نسبة % 24.14 من المدققين الخارجيين، ونسبة %23.18 من المدققين الداخليين تراوح سنوات الخبرة لديهم سنوات من 10 إلى أقل من15 سنة، ونجد أن % 10.35 من المدققين الخارجيين، و%9.52 من المدققين الداخليين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة في مجال عملهم.

ب– مجال العمل:

يوضّح الجدول (5) توزيع أفراد العينة حسب مجال العمل.

مجال العمل	التكرار	النسبة
المدققون الخارجيون	29	58 %
المدققون الداخليون	21	42 %
المجموع	50	100 %

يظهر الجدول رقم (5) أن نسبة % 58 من أفراد العينة ينتمون إلى فئة المدققين الخارجيين، و% 42 من أفراد العينة ينتمون إلى فئة المدققين الداخليين.

4– تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

حُلِّلَتِ البيانات من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينتي البحث بشأن بيان أثر

اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضييق فجوة التوقعات في المجالات الآتية:

1– رفع جودة التقارير المالية.

2– رفع نوعية التقارير المالية.

1–تحليل بيانات المجال الأول: أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع جودة التقارير المالية:

يبيّن الجدول رقم(6) نتائج تحليل إجابات أفراد عينتي البحث في أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع جودة التقارير المالية في سبيل تقليص فجوة توقعات التدقيق.

الجدول رقم (6) نتائج تحليل إجابات أفراد عينتي البحث في أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي برفع جودة التقارير المالية

جدول رقم (6) نتائج تحليل البيانات لأفراد عينتي البحث في المجال الأول:

الرقم	الفقرة	المدققون الخارجيون			المدققون الداخليون		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	خطأ فى الانحراف معياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	خطأ فى الانحراف معياري
1	يسهم التدقيق الداخلي بتقديم معلومات تفصيلية تساعد المدقق الخارجي على القيام بمهامه ويرفع جودة التقارير المالية.	4.24	.318	.059	4.00	.707	.053
2	تتأثر جودة التقارير المالية بالتكامل بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين من خلال استبعاد الازدواجية بالعمل.	3.80	0860	.126	4.24	.244	.154
3	التزام المدققين الخارجيين والداخليين بالمعايير الدولية يساعد على رفع جودة التقارير وتقليص فجوة توقعات التدقيق	4.17	.759	1.884	3.81	.602	.0660
4	إلزام التدقيق الداخلي للأشخاص الذين يمتلكون الخبرة والكفاءة المهنية للقيام بمهام التدقيق يسهم برفع جودة التقارير المالية.	3.83	.711	.141	3.67	1.017	.131
5	عند وجود ضوابط رقابية داخلية قوية بالمنشأة تساعد المدقق الخارجي في إعداد تقريره المالي بجودة عالية.	3.79	.620	.115	3.48	.512	.112
6	ترتفع جودة التقارير المالية عندما يعتمد المدقق الخارجي بتقييم مدى موضوعية أدلة التدقيق على علاقة المدقق الداخلي بباقي أقسام المنشأة.	3.59	.907	.168	3.57	.598	.130
7	التزام المدقق الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة يزيد الثقة بالتقارير المالية من قبل مستخدميها، وبتقليص فجوة التوقعات.	3.93	.759	.148	3.86	.655	.143
8	تزداد جودة التقارير المالية عندما يعتقد المدقق الخارجي أن المدقق الداخلي يستطيع الوصول إلى السجلات جميعها للقيام بواجباته المهنية.	3.90	.860	.160	3.81	.814	178
9	تزداد جودة التقارير المالية عندما يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة.	4.14	.138	1.667	3.81	.602	.131
10	يمكن للمدقق الداخلي الوصول إلى السجلات والدفاتر المحاسبية والأشخاص دون قيود أو شروط تساعد على رفع كفاءة التدقيق وجودته وتقليص فجوة التوقعات.	3.90	.863	..160	3.76	.831	.181
11	يسهم التدقيق الداخلي برفع كفاءة وجودة التقارير المالية. عندما يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والصلاحيات الكاملة.	3.75	.636	.118	3.90	.944	.206
12	عندما يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة لفريق التدقيق تساعد برفع جودة التدقيق وبتقليص فجوة توقعات التدقيق.	3.79	.675	.125	3.81	.981	.214
13	إن التزام المدقق بمعايير الإبلاغ المالي يسهم في زيادة الثقة بالتقارير المالية ويرفع من جودتها ويسهم بتقليص فجوة التوقعات.	3.86	.963	.129	3.67	1.017	.222
14	تتأثر جودة التقارير المالية باستقلالية المدقق الخارجي وموضوعيته.	4.17	.759	.141	3.81	.602	.131
15	عند وجود نظام رقابة داخلية فعال ومتين يساعد المدقق الخارجي إلى تقليل الإجراءات التحليلية ويسهم برفع جودة التقارير المالية وبتقليص فجوة توقعات التدقيق.	3.90	.860	.160	3.76	0.831	.181
	الإجمالي	3.93	.318	.591	3.79	.246	.0537

يلاحظ من الجدول رقم (6) السابق ما يأتي:

1) بالنسبة إلى المدققين الخارجيين بلغ إجمالي الوسط الحسابي للإجابات (3.93) وهو أكبر من(3) الوسط المعياري، وبانحراف معياري إجمالي (0.318)، وكانت الفقرة رقم (1) صاحبة الدور الأكبر من خلال أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي برفع جودة التقارير المالية في سبيل تقليص فجوة التوقعات، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.24)، والانحراف المعياري(318.) في حين حصلت الفقرة رقم (6)على أقل نسبة من الوسط الحسابي إذ بلغ (3.59)، وانحرف معياري (907)، وقد كانت آراء المدققين الخارجيين أكثر اتفاقاً على المجال الأول بالفقرات رقم (8) و(10)،(15) بوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري لهما (860)

2) بالنسبة إلى المدققين الداخليين بلغ إجمالي الوسط الحسابي للإجابات (3.79) وهو أكبر من (3) الوسط المعياري وبانحراف معياري إجمالي (246.)، وكانت الفقرة رقم (2) صاحبة الدور الأكبر من خلال أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي برفع جودة التقارير المالية إذ بلغ الوسط الحسابي (4.24) ،والانحراف المعياري(244.) في حين حصلت الفقرة رقم (5) على أقل نسبة من الوسط الحسابي، إذ بلغ (3.48) وانحراف معياري (0.512)، وقد كانت آراء المدققين الداخليين أكثر اتفاقاً على المجال الأول بالفقرات رقم (3) و(8) ،(9)، (12) ,(14) بوسط حسابي (3.81) وبانحراف معياري لهما (602)

الجدول رقم (7) Independent Samples Test

المجال الأول: اثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلى فى رفع جودة التقارير المالية من أجل تقليص فجوة التوقعات			t-test for Equality of Means				
	F	مستوى Sig الدلالة.	T	درجة الحرية	Sig. (2-tailed)	اختلاف المتوسطات	الخطأ فى الانحراف المعياري
تساوي التباين	1.631	0.208	1.639	48	.108	1.365	.08331
عدم تساوي التباين			1.707	47.756	.094	1.365	.07995

ولتحليل الفروق بين آراء عينتي البحث اِستُخْدِمَ اختبار Independent Samples Test

من خلال الجدول السابق رقم (7) لاختبار الفروقات وتحليلها لعينتي البحث على المحور الأول نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية المعنوية Sig (0.208) وهي أكبر من الدلالة الإحصائية القياسية (0.05) عند درجة حرية(48) وعند قيمة F المحسوبة (1.631) وقيمة t (1.639)، ومن خلال تحليل البيانات للجدولين السابقين نجد أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الداخليين،

والخارجيين في أثر اعتماد للمدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في رفع جودة التقارير المالية من أجل تقليص فجوة التوقعات.

المجال الثاني: أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية

يبيّن الجدول (8) تحليل إجابات أفراد عينتي الدراسة في بيان أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية من أجل تقليص فجوة التوقعات.

جدول رقم (8) نتائج تحليل البيانات لأفراد عينتي البحث على المجال الثاني

الرقم	الفقرة	المدققون الخارجيون			المدققون الداخليون		
		الوسط الحسابي	انحراف معياري	خطأ في الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	انحراف معياري	خطأ في الانحراف المعياري
1	يتوقف نوع التقرير المالي عندما يقيم المدقق الخارجي مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية بالاعتماد على خبرة المدقق الداخلي وكفاءته.	3.62	.979	.182	3.29	1.007	.220
2	تقلص فجوة التوقعات التدقيق بنوعية التقارير المالية المقدمة من المدقق الخارجي عند اعتماده على التدقيق الداخلي.	4.21	.520	.115	3.81	.602	.131
3	يتوقف نوع التقرير المالي بالتزام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية عند قيامة بالإجراءات التحليلية. للقضاء على مواطن الخلل من وجه نظر المدقق الخارجي.	3.79	.724	.135	3.75	.889	.194
4	المسؤولية الأساسية في اكتشاف التصرفات غير القانونية تقع على عاتق الإدارة من وجهة المدقق الداخلي والخارجي.	4.03	.724	.153	3.82	.680	.148
5	يعتمد المدقق الخارجي عند القيام بإجراءات التدقيق على عمل المدقق الداخلي لكشف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في البيانات والسجلات المحاسبية.	3.55	.823	.169	3.14	.910	..199
6	تقلص فجوة توقعات التدقيق. عندما يأخذ المدقق الخارجي خطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بعمليات محددة وإلا فصاحات المقدمة من التدقيق الداخلي بالحسبان.	3.72	.910	.164	3.52	1.030	.225
7	يتوقف نوع التقرير المالي عندما يعتمد المدقق الخارجي في إعداد تقريره على التدقيق الداخلي في حماية السجلات المحاسبية والمعاملات المالية للمنشأة.	3.72	.751	.139	3.52	.750	.164
8	يقبل المدقق الخارجي بخطر تدقيق أقل في حال كان التدقيق الداخلي منجزاً بمعرفة الإدارة.	4.07	.842	..156	3.67	.730	.159
9	يتوقف نوع التقرير المالي . عندما يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة.	3.62	.903.	.168	3.38	.805	.175
10	يتوقف نوع التقرير المالي عندما يعتمد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تجميع أدلة الإثبات للحدّ من حالات الغش والاحتيال بهدف تقليص فجوة توقعات التدقيق.	3.72	.804	..156	3.57	.575	.148
	الإجمالي	3.80	.441	.819	3.54	.433	.945

يلاحظ من الجدول رقم (8) السابق ما يأتي:

1) **بالنسبة إلى المدققين الخارجيين:** بلغ إجمالي الوسط الحسابي للإجابات (3.80)، وهو أكبر من (3) الوسط المعياري، وبانحراف معياري إجمالي (441)، وكانت الفقرة رقم (2) صاحبة الدور الأكبر في المحور الثاني إذ بلغ الوسط الحسابي (4.21)، والانحراف المعياري(520.) في حين حصلت الفقرة رقم (5) على أقل نسبة من الوسط الحسابي إذ بلغ (3.55) وانحراف معياري (823)، وقد كانت أراء المدققين الخارجيين أكثر اتفاقاً على المجال الثاني في أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية من أجل تقليص فجوة التوقعات بالفقرات رقم (6) و(7) و(10) بوسط حسابي (3.72) وبانحراف معياري(910) (751) (804) على التوالي.

2) **بالنسبة إلى المدققين الداخليين:** بلغ إجمالي الوسط الحسابي للإجابات (3.54)، وهو أكبر من (3) الوسط المعياري وبانحراف معياري إجمالي (433)، وكانت الفقرة رقم (4) صاحبة الدور الأكبر في المحور الثاني إذ بلغ الوسط الحسابي (3.82)، والانحراف المعياري (680) في حين حصلت الفقرة رقم (5) على أقل نسبة من الوسط الحسابي إذ بلغ (314) وانحراف معياري (0.910)، وقد كانت آراء المدققين الداخليين أكثر اتفاقاً في المجال الثاني بالفقرتين رقم (6) و(7) بوسط حسابي (3.52) وانحراف معياري(1.030) (750) على التوالي.

ولتحليل الفروق بين آراء عينتي البحث اِستُخْدِمَ اختبار **Independent Samples Test**

الجدول رقم (9) (Independent Samples Test)

المحور الثاني: أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية			t-test for Equality of Means				
	F	Sig مستوى الدلالة.	t	درجة الحرية	Sig. (2-tailed)	اختلاف المتوسطات	الخطأ في الانحراف المعياري
تساوي التباين	.316	0.577	2.066	48	.044	.25928	.12552
عدم تساوي التباين			2.072	43.734	.044	.25928	.12513

من خلال الجدول السابق رقم (9) لاختبار الفروقات وتحليلها لعينتي البحث على المحور الثاني نجد قيمة الدلالة الإحصائية Sig (0.577) أكبر من الدلالة الإحصائية القياسية (0.05) عند درجة حرية(48) وعند قيمة F المحسوبة (316) وقيمة t (2.066)، ومن خلال تحليل البيانات للجدولين

السابقين نجد أنَّه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي البحث في أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية من أجل تقليص فجوة التوقعات.

7- اختبار فرضيات البحث:

بعد تحليل النتائج بين آراء عينتي البحث من خلال المجالات الفرعية السابقة اِخْتُبِرَتْ فرضيات البحث على النحو الآتي:

1- اختبارالفرضية الأولى: لا يؤثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضييق فجوة التوقعات.

لقياس أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع اِسْتُخْدِمَ اختبار الانحدار الخطي بطريقة **Enter** إذْ أُدْخِلَتِ المتغيرات جميعها لبيان أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضييق فجوة التوقعات حسب الجدول الآتي:

جدول رقم (10) دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل والمتغير التابع

Model Summary

Model	الارتباطR	R Square معامل التحديد (التفسير)	Adjusted R Square معامل المصحح	Std. Error of the Estimate الخطأ المعياري
1	.41[a]	0.091	0.072	.31358

من خلال الجدول السابق نجد أن المقياس (R) وهو معامل الارتباط، قيمته 41%، و مقياس معامل (التفسير) قيمته (91%)؛ وهذا يعني أن المتغير المستقل (اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي) في هذا النموذج له تأثير بمقدار (91%) في المتغير التابع (فجوة التوقعات)، أي أن المتغير المستقل استطاع أن يفسر (91%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع وعناصره (جودة التقارير المالية ونوعيتها)، كما يبيّن الجدول رقم (11) تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي بين المتغيرات المستقلة والتابعة من خلال استخدام تحليل ANOVA كما يأتي :

الجدول رقم (11) تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي بين المتغير المستقل والتابع

ANOVA

Model		مربع المجموع	درجة الحرية	مربع المتوسط	F	معنوية Sig. الدلالة
المصحح	الانحدار	.471	1	.471	24.795	0.00
	البواقي	4.720	48	.098		
	المجموع	5.191	49			

يظهر الجدول رقم (11) قيم مجموع المربعات، ودرجات الحرية لكل مجموعة، والذي يمثل تحليل التباين لمعرفة القوة التفسيرية لمتغيرات البحث عند قيمة الدالة f المحسوبة**f=24.795** وهي أكبر من قيمتها الجدولية وعند مستوى الدلالة المعنوية الحسابية **Sig=0.00**، وهي أصغر من الدلالة الإحصائية القياسية **Sig=0.05**؛ ممَّا يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية.

ويبيّن الجدول رقم (12) قيمة معامل الانحدار والدلالة الإحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع

Coefficients[a]						
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
Model		B	Std. Error الخطأ المعياري	Beta قيمة	t قيمة	Sig.
1	المقطع	4.066	.135		30.099	.000
	الميل	-.197-	.090	-.301-	-2.190-	.033

نستنتج من الجدول السابق رقم (12) معادلة مستقيم الانحدار وهي: **Y=4.066+(-0.197) x**

إذْ تبيّن معادلة مستقيم الانحدار مدى تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (Y) زيادةً أو نقصاناً، فعندما يزداد المتغير المستقل (x) (اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي) وحدة واحدة فإنَّ المتغير التابع(فجوة توقعات التدقيق) ينقص بالمتوسط (4.066).عند مستوى الدلالة المعنوية **Sig=0.00**

وبناء عليه نرفض الفرضية الرئيسية الأولى فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص: يؤثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.

2–اختبار الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي البحث بأثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة التوقعات.

لاختبار الفرضية الثانية فرضية الفروق بين المتغيرات نستخدم الاختبار Independent Samples Test **حسب الجدول(13)**

اختبار الفروق بين المتغيرات جدول (13) Independent Samples Test

الاختلاف بين المجالات الفرعية		قيمة f	t-test for Equality of Means					
			Sig. الدلالة المعنوية	قيمة t	درجة الحرية df	الخطأ في الانحراف المعياري	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
المجال الأول	تساوي التباين	1.631	0.208	1.926	48	0.08331	-.03099-	0.30401
المجال الثاني	تساوي التباين	0.316	0.577	2.066	48	0.12552	.00690	0.51165
اجمالي المجالات الفرعية	تساوي التباين	0.814	0.371	2.190	48	0.08985	0.01608	0.37740

يلاحظ من الجدول السابق رقم (13) لاختبار الفروق بين المتغيرات لمجالات البحث للفرضية الرئيسية، أن قيمة f الإجمالية المحسوبة (0.814)، هي أصغر من قيمة f الجدولية عند درجة الحرية 48، وعند قيمة(t) (2.190)، وأن مستوى الدلالة المعنوية الإجمالية (319. 0= Sig) هي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية القياسية Sig = 0.05، وبذلك نقبل فرضية العدم: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي البحث بأثر اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقليص فجوة التوقعات.

النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والعملية في بيان أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تقليص فجوة توقعات التدقيق نستنتج ما يأتي:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في رفع جودة التقارير المالية

2-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية.

3– يسهم التكامل والتعاون المشترك بين عمل المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في رفع كفاءة التدقيق وتقليل الاختبارات التفصيلية، وكشف الأخطاء والانحرافات الجوهرية. وتخفيض التكاليف والوقت في سبيل تقليص فجوة التوقعات.

التوصيات:

1–رفع كفاءة المدققين الداخليين وتدريبهم تدريباً مستمراً وتطوير مهاراتهم بما يتلاءم مع المستجدات من معايير التدقيق الدولية، لما تحققه هذه الوظيفة من فوائد لأطراف مختلفة، ولاسيَّما مدقق الحسابات الخارجي من أجل تحسين جودة التقارير المالية ونوعيتها.

2–تدعيم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي للقيام بأعمالهم بحرية وكفاءة مهنية عالية من أجل تحسين جودة التقارير المالية ونوعيتها، والقدرة على كشف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في سبيل تضييق فجوة توقعات التدقيق.

3–ضرورة اهتمام مهنة التدقيق بدراسة ظاهرة فجوة التوقعات، والعمل على تضييقها، لأنها تهم شريحة كبيرة من المستثمرين.

جامعة دمشق. الملاحق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الاستبانة

السادة مدققو الحسابات

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان:" أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق "، ولتحقيق الأهداف المرجوة من البحث يأمل الباحث منكم التكرم بإبداء الرأي على العبارات التي تحويها هذه الاستبانة، لما لآرائكم من أهمية في تحقيق أهداف البحث، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة التي تسهم في خدمة المجتمع، والمهتمين في مجال التدقيق.

ويؤكد الباحث لكم أن المعلومات التي يتم الحصول عليها محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلاَّ لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

لجزء الأول : البيانات الشخصية :

الرجاء وضع إشارة (√) أمام الخانة المناسبة لإجابتك :

1- المؤهل العلمي ☐ **إجازة** ☐ **ماجستير** ☐

☐ **دكتوراه**

3- مجال العمل : مدقق حسابات خارجي ☐ **مدقق داخلي** ☐

4- الخبرة المهنية ☐ **أقل من 5 سنوات** ☐ **من 5 إلى 10 سنوات**

☐ **من 11 إلى 15 سنة** ☐ **أكثر من 15 سنة**

المجال الأول: أثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع جودة التقارير المالية.

	الفقرات	موفق بشدة	موافق	محايد	عير موافق	غير موافق بشدة
1	يسهم التدقيق الداخلي بتقديم معلومات تفصيلية تساعد المدقق الخارجي على القيام بمهامه وبرفع جودة التقارير المالية.					
2	تتأثر جودة التقارير المالية بالتكامل بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين من خلال استبعاد الازدواجية بالعمل.					
3	التزام المدققين الخارجيين والداخليين بالمعايير الدولية يساعد على رفع جودة التقارير وتقليص فجوة توقعات التدقيق					
4	إلزام التدقيق الداخلي للأشخاص الذين يمتلكون الخبرة والكفاءة المهنية للقيام بمهام التدقيق يسهم برفع جودة التقارير المالية.					
5	عند وجود ضوابط رقابية داخلية قوية بالمنشأة تساعد المدقق الخارجي على إعداد تقريره المالي بجودة عالية.					
6	ترتفع جودة التقارير المالية عندما يعتمد المدقق الخارجي بتقييم مدى موضوعية أدلة التدقيق على علاقة المدقق الداخلي بباقي الأقسام المنشأة.					

7	التزام المدقق الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة يزيد الثقة بالتقارير المالية من قبل مستخدميها، وبتقليص فجوة التوقعات.					
8	تزداد جودة التقارير المالية عندما يعتقد المدقق الخارجي أنّ المدقق الداخلي يستطيع الوصول إلى السجلات جميعها للقيام بواجباته المهنية.					
9	تزداد جودة التقارير المالية عندما يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة.					.
10	يمكن للمدقق الداخلي الوصول إلى جميع السجلات والدفاتر المحاسبية والأشخاص دون قيود أو شروط يساعد برفع كفاءة التدقيق وجودته وبتقليص فجوة التوقعات					.
11	يسهم التدقيق الداخلي برفع كفاءة وجودة التقارير المالية. عندما يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والصلاحيات الكاملة.					
12	عندما يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة لفريق التدقيق تساعد برفع جودة التدقيق وبتقليص فجوة توقعات التدقيق.					
13	إنّ التزام المدقق بمعايير الإبلاغ المالي يسهم في زيادة الثقة بالتقارير المالية ورفع جودتها ويسهم بتقليص فجوة التوقعات.					
14	تتأثر جودة التقارير المالية باستقلالية المدقق الخارجي وموضويته.					
15	عند وجود نظام رقابة داخلية فعال ومتين يساعد المدقق الخارجي على تقليل الإجراءات التحليلية ويسهم برفع جودة التقارير المالية وبتقليص فجوة توقعات التدقيق.					

المجال الثاني: اثر اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في رفع نوعية التقارير المالية

الفقرات	موفق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يتوقف نوع التقرير المالي عندما يقيم المدقق الخارجي مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية بالاعتماد على خبرة المدقق الداخلي وكفاءته.					
تقلص فجوة التوقعات التدقيق بنوعية التقارير المالية المقدمة من المدقق الخارجي عند اعتماده على التدقيق الداخلي.					
يتوقف نوع التقرير المالي بالتزام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية عند قيامة بالإجراءات التحليلية. للقضاء على مواطن الخلل من وجه نظر المدقق الخارجي.					
المسؤولية الأساسية في اكتشاف التصرفات غير القانونية تقع على عاتق الإدارة من وجهة المدقق الداخلي والخارجي.					
يعتمد المدقق الخارجي عند القيام بإجراءات التدقيق على عمل المدقق الداخلي لكشف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في البيانات والسجلات المحاسبية.					
تقلص فجوة توقعات التدقيق. عندما يأخذ المدقق الخارجي خطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بعمليات محددة والا فصاحات المقدمة من التدقيق الداخلي بالحسبان.					
يتوقف نوع التقرير المالي عندما يعتمد المدقق الخارجي في إعداد تقريره على التدقيق الداخلي في حماية السجلات المحاسبية والمعاملات المالية للمنشأة.					
يقبل المدقق الخارجي بخطر تدقيق أقل في حال كان التدقيق الداخلي منجزاً بمعرفة الإدارة.					
يتوقف نوع التقرير المالي. عندما يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بالإبلاغ عن عدم التزام المنشأة الخاضعة للتدقيق بالقوانين والأنظمة.					
يتوقف نوع التقرير المالي عندما يعتمد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تجميع أدلة الإثبات للحد من حالات الغش والاحتيال بهدف تقليص فجوة توقعات التدقيق.					

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

1- الأحمدي، تركية (2016) "العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظم الرقابة الداخلية في السعودية" رسالة ماجستير غير منشورة كلية الشرق العربي للدارسات العليا، السعودية.

2- خليل، هاني، (2009)" مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين" ، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة،

3- الذنيبات، علي عبد القادر (2010)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق"، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، الأردن،

4- سردوك. فاتح.،"(2015) "دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر". مجلة رؤى الاقتصادية العدد (9) جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي الجزائر،

5- سعد، رائد إبراهيم، (2008)" فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14 ،.

6- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط ، عصام، " التدقيق الداخلي "، منشورات جامعة دمشق، 2008.

7- عبيدات، ذوقان، عدس، عبد الرحمن، عبد الخالق، كايد: البحث العلمي، مفهومه وأساليبه، عمان، دار الفكر (2001)

8- محسن، محمود عبد السلام(2011")" مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة " رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة،.

9- هوك /بريان/ (2015) هوك انترناشونال للتدقيق الداخلي الجزء الأول ترجمة ونشر مؤسسة الجمان لاستشارات الأعمال الإدارية عمان. http://www. joconcuitancy.com

المراجع الاجنبية

1- **Devi, Anila , Devi, Shila ,(2014) '' Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements'', European Journal of Business and Management ,Vol.6, No.14.**

2- **International Federation of Accountants (IFAC) ,'' Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements '' ,Volume I,2013**

3- **ISA 610,(2016) Using the Work of Internal Auditors International Federation Accounting p640 http://www.ifac.org/clarity-center/isa-610/2016.**

4- **kangarluie.Saeid.,Abbas Aalizadeh, (2016) the Expectation Gap in auditing Accountin3-19-22 Accounting Group, oroumieh Branch Islamic Azad university , oroumieh,Iran..**

5- **Mahdi salehi & al,audit expection gap ,auditor responsabilités between India and Iran ,international of business and management,vol:05**

6- **Mahdi salehi & al ,audit expection gap ,auditor responsabilités between India and Iran ,international of business and management,vol:05**

7- **Okafor, Chinwuba and Otalor, John I (2013) '' Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession', Journal of Finance and Accounting, vol.4, No.2,.**

8- **slameny, Khalid, aljaaidi, solam, ''reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007'' ,ipbj,Vol:01,N:01,2009,p42**

9- **salehi Mahdi(2016) ''Quantifying Audit Expectation Gap New Approach to Measuring Expectation Gap'',Zagreb international Review of economics & Business, Vol ,19,No.1,pp25-44 faculty of economics and Business.**

10- **Web: http://www.theiia.org**

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق2016/8/11