

انعكاس عملية الالتزام بمعيار التخطيط الدولي في إدارة فجوة توقعات التدقيق

بالتطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

Reflection of the process of compliance with the International Planning Standard in managing the audit expectations gap an Applied Study in the Federal Board of Supreme Audit

أ.م.د. علي قاسم حسن العبيدي

زينب انور فؤاد

قسم الرقابة المحاسبية والمالية

كلية اقتصاديات الاعمال – جامعة النهرين

بغداد، العراق

alialobidi633@gmail.com

zainab.hakim29@gmail.com

• بحث مستل من رسالة ماجستير في محاسبة الاعمال

المستخلص :

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل فجوة توقعات التدقيق والتي تنشأ بسبب الاختلاف مابين التوقعات المحتملة من مهنة التدقيق والاداء الفعلي بالنسبة لتلك المهنة ، وقد تبنت الدراسة فرضية رئيسية مفادها إن تبني استراتيجية تدقيق شاملة لممارسة مهنة التدقيق من خلال الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق وفهم طبيعة الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق قبل البدء بممارسة مهمة التدقيق يمكن ان يساهم في تحسين مخرجات العمل الرقابي وتقليص وادارة فجوة التدقيق بشكل فعال وبما يحقق هدف التدقيق الأساسي المتمثل بصدق وعدالة الكشوفات المالية الخاضعة للتدقيق وتعزيز الثقة بمخرجات العمل الرقابي . يقدم البحث جهوداً للمساعدة في تحسين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية بما فيها معيار التخطيط الدولي للتدقيق ومن اجل تحقيق اهداف البحث واثبات صحة فرضية الدراسة تم اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي كمجتمع للبحث ومجموعة من الدوائر التابعة للديوان والبالغ عددها ٥ دوائر كعينة للبحث . حيث اشار البحث إلى أن هناك فروقاً بين توقعات التدقيق القائمة على معايير التدقيق الدولية والتطبيق الفعلي لهذه المعايير في مجموعة من الدوائر التابعة لديوان الرقابة المالية حيث أظهرت النتائج ان هذه الفجوات قد تعود إلى عدم وجود فهم كافٍ للمعايير، أو القدرة على تطبيقها بفعالية من قبل عينة البحث .

ولقد اختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات من اهمها أن عينة البحث بحاجة إلى معالجة الفجوات المحتملة في تطبيق معايير التدقيق من خلال تعزيز العمليات التعليمية وبرامج التدريب، وتقديم الإرشادات اللازمة للموظفين، كذلك يحتاج الديوان أيضًا إلى ضمان أن السياسات والإجراءات الحالية تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، كما يجب زيادة جهود الترقب والرقابة داخل الديوان لضمان التزام مستمر بهذه المعايير تحسين الرصد للامتثال لهذه المعايير، كما اوصت الدراسة بضرورة تحديث السياسات والإجراءات بناءً على المعايير الدولية، وتنفيذ التدقيق الدوري لتقييم الامتثال للمعايير.

الكلمات المفتاحية : مهنة التدقيق ، فجوة توقعات التدقيق ، معيار التخطيط الدولي للتدقيق ، جودة اداء المدقق الخارجي ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ABSTRACT:

This paper aims to study and analyze the audit expectations gap that arises due to the difference between the potential expectations of the auditing profession and the actual performance of that profession. The study adopted a main hypothesis that state the adopting of comprehensive auditing strategy for practicing the auditing profession through adhering to the international planning standard for auditing and understanding the nature of the economic entity that subject Auditing before starting to perform the audit duty can contribute to improving the outcomes of the audit work and reducing, managing the audit gap effectively in a way that achieves the primary audit goal of the truth and fairness of the financial statements subject to audit and enhancing confidence in the outcomes of the audit work. The study provides efforts to improve compliance with international auditing standards, including the International Auditing Planning Standard. To achieve the research objectives and prove the validity of the study hypothesis, Federal Board of Supreme Audit was chosen as a research community and a group of 5 departments affiliated with the Office as a sample for the research. The research indicated that there are differences between audit expectations based on international auditing standards and the actual application of these standards in a group of departments affiliated with the Federal Board of Supreme Audit. The results showed that these gaps may be due to the lack of sufficient understanding of the standards, or the ability to apply them effectively by sample .

The study concluded with a set of recommendations, the most important of which is that the research sample needs to address potential gaps in the application of auditing standards by enhancing educational processes and training programs and providing the necessary guidance to employees. Federal Board of Supreme Audit also needs to ensure that current policies and procedures are compatible with international auditing standards, as well as Monitoring and oversight efforts must be increased within the sample to ensure continued compliance with these standards. The study also recommended the necessity of updating policies and procedures based on international standards and implementing periodic audits to evaluate compliance with the standards .

Keywords: The Audit Profession, The Audit Expectations Gap, The International Standard on Auditing 300, The Quality Of The External Auditor's Performance, The Federal Board Of Supreme Audit.

المقدمة

تعد فجوة توقعات التدقيق في ظل الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق من القضايا الهامة التي تواجهها ديوان الرقابة المالية وغيرها من الهيئات الممارسة للتدقيق. يعتبر معيار التخطيط الدولي للتدقيق (ISA ٣٠٠) إطاراً توجيهياً يهدف إلى تعزيز جودة العمل القابلة للتدقيق وتعزيز الثقة العامة في تقارير المراجعة المالية ومع ذلك، قد تظهر فجوات في توقعات التدقيق عند تطبيق معيار التخطيط الدولي في ديوان الرقابة المالية. يمكن أن تنشأ هذه الفجوات من عدة عوامل، بما في ذلك قد يواجه ديوان الرقابة المالية قيوداً في الموارد، سواء كانت مالية أو بشرية. قد يكون من الصعب تخصيص الموارد الكافية لتنفيذ التخطيط وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي، كما يعاني بعض أعضاء فرق التدقيق في ديوان الرقابة المالية من نقص في الوعي والتدريب بشأن معيار التخطيط الدولي للتدقيق لذا قد يكون من الصعب على هؤلاء الأعضاء تطبيق المعايير بشكل صحيح إذا لم يتلقوا التدريب اللازم أو يكونوا غير ملمين بالمتطلبات الدقيقة للمعيار حيث يشهد العالم المالي تعقيداً متزايداً، مما يزيد من صعوبة تطبيق معيار التخطيط الدولي لذا يكون من الصعب على فرق التدقيق في ديوان الرقابة المالية التعامل مع التغيرات السريعة في الأنظمة المحاسبية والتشريعات المالية، مما يؤثر على قدرتهم على تقييم المخاطر وتخطيط العمليات التدقيقية بشكل فعال للحد من فجوة التوقعات.

المبحث الأول : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

تلعب مهنة التدقيق دوراً حاسماً في الحفاظ على سلامة التقارير المالية وضمان الشفافية في عالم الأعمال، إذ يُعهد إلى المدققين مسؤولية فحص الكشوفات المالية لتوفير الضمانات لأصحاب المصلحة، ومع ذلك فإن توقعات أصحاب المصلحة أو المستخدمين غالباً ما تتجاوز النطاق التقليدي لأعمال التدقيق، مما يؤدي إلى ظهور ما يعرف بـ "فجوة توقعات التدقيق"، ان هذه الفجوة في الواقع العملي تمثل ما يعتقد الجمهور وأصحاب المصلحة أنه ينبغي على المدققين فعله وما يفعله المدققون فعلياً كما انها تمثل ما تطلبه مهنة التدقيق من المدقق وفق مسؤولياته المدنية والقانونية وقواعد السلوك المهني لصالح أصحاب المصلحة وفق معايير التدقيق الدولية وبين نتائج اعماله على مستوى المهام الرقابية. بالإضافة الى ذلك يمكن ان تنشأ هذه الفجوة من سوء فهم دور ومسؤوليات مهنة التدقيق، ومن الممكن أن يؤدي اتساع هذه الفجوة إلى زعزعة الثقة في مهنة التدقيق ودورها الأساسي والمهم في ابداء الرأي الفني المحايد، مما يؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي. لذلك إن الحد من فجوة توقعات التدقيق أمر ضروري لمصادقية وفعالية مهنة التدقيق لان الفجوة تتعلق بمسؤولية المدقق (المدنية والمهنية) مما يتطلب من المدققين تبني استراتيجيات تدقيق شاملة تشمل تلك الاستراتيجيات اداء الاعمال وفق اطار عام ومنهج وفق معايير دولية تحكم تصرفات المدقق ودرجة الالتزام بتلك التطبيقات والمعايير، وفق

المتطلبات والمعايير الدولية وتشمل ايضا منهجاً شاملاً لعملية التدقيق يمتد الى ما هو أبعد من عمليات التدقيق التقليدية التي تركز على الامتثال لتلبية توقعات أصحاب المصلحة على نطاق أوسع وتلبية الاحتياجات والتوقعات المتطورة لهم وفق المعيار الدولي للتدقيق ISA ٣٠٠ " التخطيط لمراجعة القوائم المالية والذي يوفر إطاراً منظماً للمدققين لتخطيط عمليات التدقيق الخاصة بهم بشكل فعال على المستوى الاستراتيجي لتحقيق اهداف عادلة تساهم في الحد من فجوة توقعات التدقيق. لذلك مما تقدم يمكن تجسيد مشكلة الدراسة الحالية من خلال صياغة التساؤل الاتي :

ما هو تأثير تبني استراتيجية تدقيق شاملة وفقاً للمعيار الدولي لتخطيط التدقيق ISA ٣٠٠ على إدارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق بالنسبة لعينة البحث؟

ثانياً : فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية رئيسية مفادها "إن تبني استراتيجية تدقيق شاملة لممارسة مهنة التدقيق من خلال الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق وفهم طبيعة الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق قبل البدء بممارسة مهمة التدقيق يمكن ان يساهم في تحسين مخرجات العمل الرقابي وتقليص وادارة فجوة التدقيق بشكل فعال وبما يحقق هدف التدقيق الأساسي المتمثل بصدق وعدالة الكشوفات المالية الخاضعة للتدقيق وتعزيز الثقة بمخرجات العمل الرقابي.

من خلال الفرضية الرئيسية يمكن اشتقاق الفرضية الفرعية الآتية :

- H_1 توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين مهمة الالتزام والامتثال لمتطلبات المعيار الدولي للتخطيط (ISA 300 وادارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق).
- H_0 لا توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين مهمة الالتزام والامتثال لمتطلبات المعيار الدولي للتخطيط (ISA 300 وادارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق).

ثالثاً : اهمية البحث

يستمد البحث اهميته من اهمية المتغيرات التي يتناولها والمتمثلة :

- (١) تعزيز ثقة أصحاب المصلحة: أحد الأهداف الرئيسية لاعتماد استراتيجيات تدقيق شاملة تتماشى مع معيار التدقيق الدولي هو تعزيز ثقة أصحاب المصلحة. عندما يخطط المدققون لعمليات التدقيق الخاصة بهم بشكل فعال ويبلغون نطاقها بوضوح، فمن المرجح أن يفهم أصحاب المصلحة القيود المفروضة على عملية التدقيق. ويقلل هذا الفهم من التوقعات غير الواقعية ويساهم في تكوين تصور أكثر واقعية لما يمكن أن تحققه عمليات التدقيق، لذلك يؤدي انخفاض فجوة توقعات التدقيق إلى تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية، وتشجيع الاستثمار والنمو الاقتصادي.

٢) الامتثال التنظيمي: ويلعب المنظمون وهيئات وضع المعايير دوراً حاسماً في الحد فجوة توقعات التدقيق. غالباً ما يقومون بتحديث المعايير والمبادئ التوجيهية لتعكس التوقعات والممارسات التجارية المتغيرة. يحتاج المدققون إلى البقاء على اطلاع بهذه التغييرات ومواءمة استراتيجيات التدقيق الخاصة بهم مع المشهد التنظيمي المتطور. يوفر معيار التدقيق الدولي ISA ٣٠٠ الأساس للمدققين للقيام بذلك، لذلك فإن فهم وتنفيذ المعايير الدولية لتخطيط التدقيق يضمن امتثال المدققين للمبادئ التوجيهية واللوائح المهنية.

رابعاً : اهداف البحث

تهدف الدراسة الحالية الى تحقيق الاتي:

- ١) بناء اطار مفاهيمي يتناول معيار التخطيط الدولي للتدقيق والتركيز على احد اهم المتغيرات التي زاد الاهتمام بها في الاونة الاخيرة في ادبيات التدقيق الحديث المتمثل بفجوة توقعات التدقيق.
- ٢) بيان الدور الذي يمكن ان توديه ممارسة تبني استراتيجيات التدقيق الشاملة، مسترشدة بمعيار التدقيق الدولي ISA ٣٠٠ في تقليص فجوة توقعات التدقيق، ومن خلال فهم العوامل التي تساهم في هذه الفجوة وتأثير اعتماد استراتيجيات تدقيق قوية، يمكن للمدققين والهيئات التنظيمية العمل على إعداد تقارير مالية أكثر شفافية وخضوعاً للمساءلة، وهذا بدوره سيعزز ثقة أصحاب المصلحة.
- ٣) تحليل الواقع الفعلي لاستراتيجية التدقيق الشاملة التي يعتمد عليها الديوان كمسار وتوجه استراتيجي في عمليات التدقيق، وذلك عبر استخدام متطلبات المعيار الدولي لتخطيط التدقيق ISA ٣٠٠ ، كمعيار لتحديد مدى جودة صياغة هذه الاستراتيجية، من خلال اعداد قائمة فحص وفقاً لمتطلبات المعيار.
- ٤) تقديم توصيات للمدققين والهيئات التنظيمية بشأن آلية اعداد وصياغة استراتيجية التدقيق الشاملة وادارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق.

خامساً : منهج الدراسة

استخدمت الدراسة منهجاً مختلط الأساليب، اذ تبنت الدراسة المنهج الاستنباطي من اجل دراسة وعرض متغيرات الجانب النظري للدراسة والمنهج الاستقرائي من خلال الجمع بين أساليب البحث الكمية والنوعية، اذ تم إجراء دراسات حالة لجمع بيانات كمية حول فجوة توقعات التدقيق وثقة أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى ذلك، ستوفر المقابلات المتعمقة مع رؤساء العمل الرقابي في الديوان والمدققين والمنظمين رؤى نوعية وتم استخدام الأدوات الإحصائية لتقييم أهمية النتائج وإثبات صحة فرضية الدراسة.

سادساً : حدود الدراسة

من المهم الاعتراف بحدود هذه الدراسة على النحو الآتي:

(١) مجتمع وعينة الدراسة : يتمثل مجتمع البحث بديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق كونه أهم الجهات التي تعنى بمهمة الرقابة ويتميز بامتلاكه الخبرة والكفاءة العالية وحرصه على النهوض بمهامه الرقابية بكل جدية وموضوعية وعناية مهنية عالية اما عينة الدراسة فتمثلت بمجموعة من الدوائر التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

(٢) حجم العينة: قد يتطلب نطاق الدراسة حجم عينة محدوداً، وقد حددت الدراسة خمسة دوائر تدقيق رئيسية من دوائر التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، كما قد اختارت الدراسة الحالية خمسة من رؤساء العمل الرقابي في دوائر التدقيق المختارة أي بمجموع ٢٥ رئيس عمل رقابي وغطت هذه العينة اغلب مفاصل الدولة من وزارات وشركات وذلك لتغطية ميدان الدراسة بشكل وافي .

(٣) القابلية للتعميم: قد لا تكون نتائج هذه الدراسة قابلة للتطبيق بشكل مباشر على جميع بيئات التدقيق بسبب الاختلافات في الأطر التنظيمية والممارسات التجارية، لذا من خلال الاطلاع على تقسيمات دوائر التدقيق في ديوان الرقابة المالي الاتحادي تم تقسيم الدوائر في الديوان على أساس وظيفي، بوصفها ميداناً للدراسة الحالية ، تتمثل هذه الدوائر بالتالي:

- دائرة تدقيق نشاط الزراعة والتعمير تتولى الرقابة والتدقيق على الوزارات التالية (الزراعة ،الموارد المائية، الاعمار والاسكان ، النقل ، الاتصالات ،هيئة التعليم والاتصالات)
- دائرة تدقيق نشاط الخدمات العامة تتولى الرقابة والتدقيق على الوزارات التالية (التعليم العالي ،التربية ،العلوم والتكنولوجيا ،الصحة والبيئة، المكاتب والصناديق التعليم العالي)
- دائرة تدقيق النشاط الصناعي تتولى الرقابة والتدقيق على الوزارات التالية (الصناعة ، الكهرباء ،النفط)
- دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع تتولى الرقابة والتدقيق على الوزارات التالية (التجارة ،المالية ،والبنك المركزي ،المصرف العراقي للتجارة ،التخطيط).
- دائرة تدقيق نشاط الحكم المركزي تتولى الرقابة والتدقيق على الوزارات التالية (العدل الخارجية، الداخلية، الدفاع ،الرئاسات الثلاث، هيئة الاستثمار الوطنية)

سابعاً : مصادر البيانات والمعلومات

من اجل انجاز متطلبات الجانب النظري للدراسة تم الاعتماد على الاتي :

- الكتب المحلية والعربية والاجنبية .
- الوثائق والتقارير الرسمية المحلية والدولية
- اصدارات الجمعيات والمجالس المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية
- الرسائل والاطاريح الجامعية

- البحوث المنشورة في المجلات الدولية والمؤتمرات والندوات العلمية الدولية
- شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)

اما فيما يتعلق بالجانب العملي فقد سار البحث وفق الإجراءات التالية

- تم اعداد قائمة فحص بمحاورها ..
- تم التأكد من صدق مؤشرات قائمة الفحص عن طريق اعداد استمارة تحكيم تم توزيعها على مجموعة من موظفي ديوان الرقابة ذوي الخبرة على مستوى مدراء عامين ورؤساء اقسام من حملة شهادة المحاسبة القانونية .
- تم التواصل مع المدراء العامين لقطاعات عينة البحث في ديوان الرقابة المالي لترشيح رؤساء هيئات اصحاب خبرة وحاملين لشهادة المحاسب القانوني وذلك لتعزيز كفاءة البحث.
- تم اجراء مقابلات شخصية و توزيع قوائم الفحص على رؤساء الهيئات المرشحين وتم الاطلاع على اجراءات سير العمل الرقابي من حيث تنظيم التخطيط للتدقيق وتحديد اعضاء الفريق وتحديد الوقت المناسب للانجاز .
- تم جمع البيانات التي تم الحصول عليها وتطبيق ادوات الدراسة (الوسط الحسابي،الوسط الحسابي المرجح ، قياس الفجوة) وقد تم تطبيق هذه الادوات واستخراج النتائج بواسطة الباحثة.
- تحليل النتائج وعرضها ومناقشتها والخروج بالتوصيات

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي للدراسة

أولا : فجوة توقعات التدقيق من منظور المدقق الخارجي والمستخدمين

تمهيد

أدى ظهور العديد من حالات الإفلاس والأزمات المالية - التي حدثت في العديد من الشركات في دول العالم إلى تعميق مفهوم فجوة التوقعات بين مستخدمي تقارير القوائم المالية والمدققين، وأدى إلى زيادة تساؤلاتهم عن عدم إفصاح المدققين عن وجود مخاطر ستؤدي بهم إلى الإفلاس؛ ذلك لأنهم كانوا يحصلون على تقارير تعطي رأياً نظيفاً في بياناتهم المالية، بينما كانت الشركات تتعثر، وتعاني من مشاكل اختلاس، وتزوير حقائق حتى تنهار (De Feo, J. A , 2017 : p11).

ومن هنا فقد وضح (Hoyle) أن فجوة التوقعات في بيئة التدقيق هي عبارة عن سوء فهم ظهر بين المدققين وبين مستخدمي القوائم المالية؛ نتيجة لاختلاف التوقعات المرتبطة بأهداف عملية تدقيق الحسابات، وطبيعة الدور الذي يؤديه المدقق، فبعد توصل لجنة كوهين - التي شكلت من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين إلى وجود فجوة توقعات بيئة التدقيق؛ قامت العديد من الأدبيات بدراسة موضوع

الفجوة لفهمها، وتحديد نطاقها، وأسباب وجودها (Hoyle, D. , 2018 : p22) ويتناول المبحث الحالي مجموعة من الاطر الفكرية والمفاهيم المعرفية التي توضح التفسير المنطقي لمفهوم "فجوة توقعات التدقيق".

١- مفهوم وتعريف فجوة التوقعات

تشير أدبيات التدقيق إلى أن أول من وضع مفهوم فجوة التوقعات كان (Liggio) ، إذ أشار في مقال له عن المحاسبة والتدقيق بين المطلوب والإنجاز في مهنة التدقيق فأورد قائلاً (الفرق بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعه مستخدمو التقارير المالية و مستويات الأداء المهني على وفق ما يراه مدققو الحسابات، هذا الفرق يعرف بفجوة التوقعات).

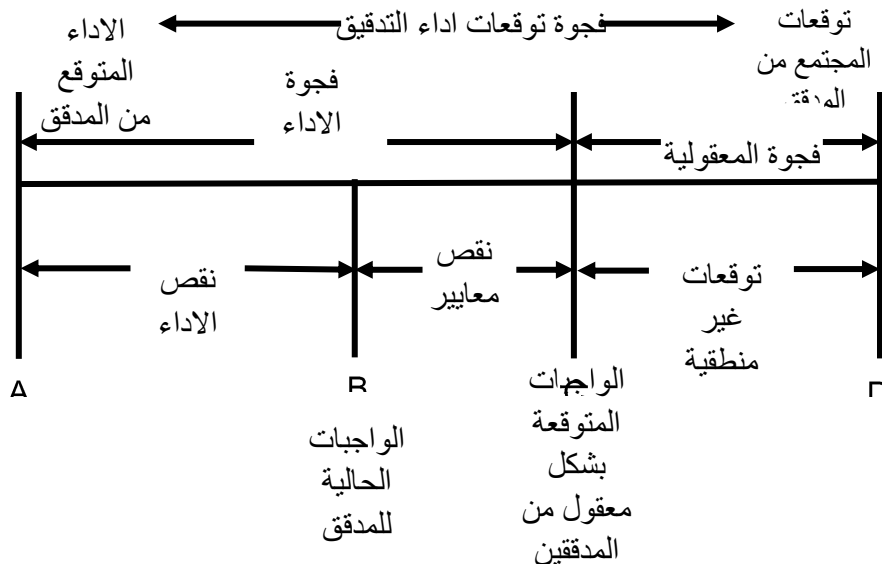
ولقد قدم (Porter , 1993 : p50)، الذي أجرى دراسة تجريبية لفجوة توقع التدقيق في نيوزيلندا، التعريف الأوسع للمصطلح، إذ حدد فجوة التوقع بأنها الفجوة بين توقعات مستخدمي البيانات المالية من المدققين وأدائهم كما يراه هؤلاء المستخدمين، إذ وضح (Porter) بأن التعريفات السابقة لفجوة توقعات التدقيق كانت مفرطة وأنها فشلت في التعرف على إمكانية الأداء دون المستوى من قبل المدققين، وقد سلط الضوء على أهمية مراعاة النطاق الكامل لفجوة توقعات التدقيق، وجادل بأن هذا لا يمكن أن يتم إلا من خلال مقارنة توقعات المجتمع من المدققين مقابل الأداء المتصور للمدققين. وترى الباحثة بأن فجوة توقعات التدقيق يمكن ان تعرف بانها (الاختلاف الذي ينشأ بسبب الفرق بين التوقعات المفرطة لمستخدمي القوائم المالية والاداء الفعلي بالنسبة للمدققين والذي يمكن ان يودئ الى زعزعة الثقة في مهنة الرقابة والتدقيق من قبل هؤلاء المستخدمين).

٢- هيكل فجوة التوقعات

تظهر الدراسات أن فجوة توقعات التدقيق تتكون من هيكليات مختلفة، إذ أفاد المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) أن الفجوة تتكون من ثلاثة مكونات رئيسية، وهي: (١) توقع غير معقول من قبل المستخدمين (٢) عدم كفاية معايير التشريعات والتدقيق والمحاسبة؛ (٣) عدم كفاية أداء المدققين (Masoud, 2017: p74)، بينما اقترحت أخرى ان الفجوة تتكون من: (١) فجوة الأداء و؛ (٢) فجوة المعقولة، واستناداً إلى التعريفات السابقة يمكن ملاحظة أن هناك احتمالين يمكن أن يكونا موجودين في فجوة المعقولة: التوقعات المعقولة والتوقعات غير المعقولة (Porter, 1990: p14-15)، فالتوقعات العامة تعتبر معقولة إذا استوفت معيار التكلفة والعائد، إذ أن توقعات الجمهور من المدققين لإبلاغ السلطات عن الأفعال غير القانونية التي يرتكبها مسؤولو الجهة الخاضعة للتدقيق وبشأن اختلاس أصول الجهة الخاضعة للتدقيق من قبل الإدارة العليا معقولة، وهذه الواجبات تفي بمعيار

التكلفة والعائد، وبالتالي فهي مؤهلة كمسؤوليات متوقعة بشكل معقول من المدققين لأدائها، ومع ذلك إذا لم يتم تلبية التوقعات المعقولة للجمهور من خلال المعايير المهنية الحالية أو إذا كان أداء المهنة أقل من معاييرها، فيجب تحسين المعيار والأداء، لذلك ينبغي تحسين معايير التدقيق وتحسين أداء المدقق (Gallagher, 2006: p4).

كما توجد التوقعات غير المعقولة عندما تكون التوقعات العامة أعلى من المعايير المطلوبة من قبل المدققين وعندما تكون تلك التوقعات غير قابلة للتطبيق، إذ أن مسؤولية الفحص والإبلاغ (في تقرير التدقيق) عن كفاءة وفعالية إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق وإدارتها غير معقولة، فإذا كان لدى الجمهور توقعات غير معقولة أو كانت تصوراتهم خاطئة، يجب على المهنة محاولة تحسين فهم الجمهور، حيث يمكن لهيئات التدقيق المهنية الحد من هذه الفجوة من خلال توعية المستخدمين بما يمكن توقعه بشكل معقول من التدقيق، كما توجد التوقعات غير المعقولة عندما تكون التوقعات العامة أعلى من المعايير المطلوبة من قبل المدققين وعندما تكون تلك التوقعات غير قابلة للتطبيق (Füredi-Fülöp, 2015: P7)، وهكذا فإن الشكل (١) يوضح هيكل فجوة التوقعات وأهم الفجوات التي تناولها المفهوم في الفقرة (٢) أنفاً حيث يتضح من الشكل (١) هيكل فجوة توقعات التدقيق، التي تتكون من المكونات الأساسية والمكونات الفرعية التي اقترحها، إذ يتضح أنه تتراوح فجوة توقعات التدقيق من اليسار إلى اليمين (من A إلى D)، ويمثل هذا الاختلاف بين ما يتم إدراكه من أداء المدققين وبين ما يتوقعه المجتمع من المدققين، بينما تمثل النقطة B واجبات المدققين الحالية، وتمثل النقطة C أداء المدققين كما هو مطلوب بموجب المعايير الحالية، كذلك يمثل النطاق من C إلى D التوقعات العامة التي تتجاوز المعايير الحالية المستخدمة من قبل المدققين، وتُعرف هذه الفجوة باسم فجوة اللامعقولية، إذ يمثل النطاق من A إلى C أداء المعايير الفرعية المتصور للمدققين من قبل الجمهور، كما سيتم تناول هذه الهيكلية بشكل تفصيلي في الفقرة القادمة من هذا المبحث، ذلك لكونها تمثل البعدي النظري الذي ستستند عليه الدراسة في قياس مستوى فجوة توقعات التدقيق من المكاتب ميدان الدراسة.



الشكل (١) : هيكل فجوة توقعات التدقيق، (Source: (Porter, B, 1993 : p50)

٣- طرق وأساليب تقليص فجوة توقعات التدقيق

إن طبيعة مكونات فجوة التوقعات تجعل من الصعب القضاء عليها، إذ يعد الأداء المتصور للمدقق عنصراً يصعب قياسه ويتغير باستمرار، ومع ذلك فمن الممكن تقليلها بشكل كبير ولكن ليس القضاء عليها تماماً، لذا يجري طرح عدد من الاقتراحات كوسيلة لتضييق فجوة التوقعات، والتي تشمل الآتي:

(١) تعزيز مراقبة أداء المدققين: يشير النجاح الواضح في مراقبة أداء المدققين في إحداث تحسن في الأداء، إلى وجوب استمرار هذا النشاط وتعزيزه، فعلى سبيل المثال من خلال منح قدر أقل من التساهل عند العثور على انتهاكات للتدقيق أو المعايير المهنية الأخرى، وفرض عقوبات أكثر صرامة عند مواجهة أداء دون المستوى (Tabone, 2018: p.37)

(٢) تحسين مراقبة الجودة في شركات التدقيق: ساعدت مراقبة أداء المدققين في التأثير على الأداء المحسن والتأكد من أن جميع ممارسي التدقيق يؤدون عملهم بمستوى مرضٍ في كل عملية تدقيق؛ وهناك حاجة لأنظمة مراقبة الجودة الفعالة داخل شركات التدقيق (Colley & Gaye, 2020: p.٣١-٣٢).

(٣) تعزيز تعليم ممارسي التدقيق: أن التعليم المعزز للمدققين ضروري ومطلوب، إذ أن المدققين لديهم فجوة معرفية فيما يتعلق بمسؤولياتهم الحالية، لذلك يُقترح أن يكون التعليم الإضافي، ربما من خلال جلسات التطوير المهني الإلزامي، مطلوباً من جميع المدققين الحاليين والمتدربين حول

مسؤولياتهم بموجب القانون الأساسي والسوابق القضائية واللوائح شبه الحكومية والتشريعات المهنية، وكذلك حول معيار العمل (Ntow, et al., 2012: p.14).

٤) إدخال معايير جديدة للتدقيق: من أجل تضيق فجوة المعايير الضعيفة، تحتاج معايير التدقيق إلى تبني المسؤوليات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدققين، كما لوحظ أن معظم هؤلاء المدققين المتورطين يقومون بالإبلاغ إما في تقارير التدقيق أو إلى سلطة مناسبة، عن الأمور المثيرة للقلق مثل الاحتيال و/ أو الأفعال غير القانونية الأخرى التي تمت مواجهتها أثناء عملية التدقيق، وتشمل المجالات الأخرى التي يجب مراعاتها ما يلي: فحص والإبلاغ عن فعالية الضوابط المالية الداخلية للمدققين، ومدى معقولية التوقعات المالية المدرجة في التقارير السنوية؛ كفاية إجراءات إدارة المخاطر؛ وفي حالة مدققي حسابات الشركات المدرجة، الالتزام بكافة متطلبات حوكمة الشركات، فإذا كانت مهنة التدقيق على استعداد لتوسيع مسؤولياتها من خلال إصدار معايير تدقيق جديدة و/ أو منقحة لاحتضان هذه الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدققين، فسيتم تضيق فجوة الأداء والتوقع في التدقيق بشكل كبير، ومع ذلك يبدو أن رغبة المهنة في قبول أي مسؤوليات ممتدة تعيقها مخاوف بشأن الزيادة المحتملة المتصورة في التعرض للمسؤولية القانونية بدلاً من تشجيعها بالفوائد المحتملة التي يمكن جنيها من تلبية توقعات المجتمع بشكل أفضل وبالتالي تعزيز القيمة لوظيفة التدقيق في المجتمع (Shikdar, et al., 2018: p.172).

٥) توعية المجتمع بوظيفة التدقيق وعمل المدقق: تم اقتراح تنفيذ تعليم التدقيق كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات، ومن المؤكد أن تعليم التدقيق سيساعد بالتأكيد في تقليل فجوة التوقعات ولكنه لن يكون كافياً من تلقاء نفسه لحل مشكلة جميع مكونات فجوة التوقعات، إذ أن تعليم التدقيق من شأنه أن يحل مشكلة التوقعات غير المعقولة جزئياً ولكنه لا يعالج المعايير المعيبة والأداء المتدني، ومن أجل أن يكون التنقيف في مجال التدقيق فعالاً، ينبغي توعية المجتمع بالواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدققين، إذ تحتاج المجتمعات إلى التنقيف بشأن وظيفة التدقيق وماذا يمكن توقع تحقيق المدققين بشكل معقول، ومع ذلك نظراً لعدم الفعالية الواضحة لتقرير التدقيق المطول الذي يتم تقديمه لتنقيف مستخدمي البيانات المالية حول المسؤوليات الخاصة بمديري ومراجعي الحسابات عن بياناته المالية، فإن مستوى التأكيد المقدم من قبل في تقرير التدقيق والعناصر الأساسية لعملية التدقيق، لن يكون من السهل تحديد الوسائل التي يمكن من خلالها تحقيق تنقيف المجتمع ككل (Jayasena, et al., 2017: p.8-9).

٤ - الأهمية النسبية ودورها في تقليص فجوة توقعات التدقيق

تشير الأهمية النسبية في التدقيق إلى مفهوم تحديد أهمية أو دلالة بند أو معاملة أو خطأ في البيانات المالية، إنها اعتبار رئيسي للمدققين عند تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق، إذ تساعد الأهمية النسبية المدققين على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى تقييم نتائج التدقيق (Miah, 2020: p.188)، كما يقر مفهوم الأهمية النسبية بأنه لن يكون لجميع الأخطاء أو السهو في البيانات المالية تأثير على قرارات مستخدمي البيانات المالية، ويركز المدققون جهودهم على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية، وهي أخطاء أو سهو يمكن توقعه بشكل معقول للتأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بناءً على البيانات المالية (Gacheru, M, 2020, P.23)، وهنا يمكن توضيح أهم النقاط الرئيسية المتعلقة بالأهمية النسبية في التدقيق (Eilifsen & Messier Jr, 2015: p.5-7) (Chong, 2015: p18-21).

(١) أهمية المعلومات: تستند الأهمية النسبية على المبدأ القائل بأن المعلومات المالية الواردة في البيانات يجب أن تكون ذات صلة وهامة للمستخدمين، ويدرس الجوانب النوعية والكمية لتأثير المعلومات على صنع القرار.

(٢) الحكم المهني: تحديد الأهمية النسبية ينطوي على ممارسة الحكم المهني من قبل المدققين، إذ أنها ليست عتبة قابلة للقياس الكمي بدقة ولكنها تتطلب النظر في الظروف المحددة وطبيعة الكيان ووجهات نظر المستخدم.

(٣) التخطيط والأداء: تؤخذ الأهمية النسبية في الاعتبار طوال عملية التدقيق، من التخطيط الأولي إلى تقييم نتائج التدقيق، وهو يوجه المدقق في تخصيص الموارد واختيار إجراءات التدقيق المناسبة وتقييم العرض العام للبيان المالي.

(٤) القياس المعياري: غالبًا ما يضع المدققون معيارًا أو عتبة للأهمية النسبية، مثل النسبة المئوية لبند بيان مالي معين (على سبيل المثال، صافي الدخل، إجمالي الأصول، الإيرادات) أو معيار متعلق بالظروف الخاصة بالمنشأة، ويوفر المعيار نقطة مرجعية لتقييم أهمية الأخطاء أو السهو.

(٥) الأثر التراكمي: يمكن تقييم الأهمية النسبية على كل من مستوى بند البيان المالي الفردي والمستوى الإجمالي، في حين أن الخطأ أو الإغفال قد لا يكون جوهريًا بشكل فردي، لذا يجب أيضًا مراعاة تأثيره التراكمي مع العناصر الأخرى.

(٦) الاتصال: الأهمية النسبية هي اعتبار مهم في إبلاغ نتائج التدقيق، لذا يقوم المدقق بإبلاغ الإدارة بالأمور الهامة، وفي بعض الحالات، إلى المكلفين بالحوكمة، كما يتم الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية التي تم تحديدها أثناء التدقيق في تقرير المدقق.

المبحث الثالث: الجانب العملي

تعد التقارير الرقابية واحدة من الأدوات الرئيسية التي يستخدمها المدققون للتواصل مع العملاء وإبلاغهم بنتائج عمليات التدقيق. واحترام والتزام هذه التقارير بمتطلبات معيار التخطيط الدولي للتدقيق (ISA ٣٠٠) هو أمر بالغ الأهمية. يهدف معيار ISA ٣٠٠ إلى تعزيز جودة التدقيق والتأكد من أن العمليات التدقيقية تتم بشكل منهجي وشامل بموجب ISA ٣٠٠ ، يتعين على المدققين وضع خطة تدقيق ملائمة ومناسبة لكل مهمة تدقيق. يتطلب ذلك فهماً عميقاً للكيان المدقق وبيئته وعملياته وأنشطته المالية. يشتمل معيار التخطيط الدولي للتدقيق على عدة متطلبات تتعلق بتحديد وتقييم المخاطر وإعداد استراتيجية التدقيق وتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ المهمة لتحقيق الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق وتقليص فجوة توقعات التدقيق.

المحور الاول: الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)

ان الامتثال لمتطلبات معيار ISA ٣٠٠ يساهم في تحسين جودة العمليات التدقيقية، وتعزيز مصداقية النتائج، وتعزيز الثقة بين المدقق والعميل، وتحقيق التوازن بين الكفاءة والفعالية في عمليات التدقيق، فيما يلي مدى تطبيق مؤشرات محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في دوائر التدقيق عينة البحث:

١. المؤشر الاول والذي ينص على (يشارك كل من المدقق وأعضاء الفريق في التخطيط لعملية التدقيق)

الجدول (١): درجة تطبيق المؤشر الاول ضمن محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	4	1	0	1.8	90	0.2	10
الصناعي	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الحكم المركزي	2	3	0	1.4	70	0.6	30
الزراعة والتعمير	4	1	0	1.8	90	0.2	10

40	0.8	60	1.2	0	4	1	الخدمات العامة
1.56							الوسط الحسابي المرجح
78.00							درجة التطبيق
0.44							حجم الفجوة
22.00							درجة عدم التطبيق

تشير نتائج الجدول (١) الى حصول قطاعي التمويل والزراعة والتعمير على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (يشارك كل من المدقق وأعضاء الفريق في التخطيط لعملية التدقيق) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٩٠%) وبوسط حسابي (١.٨) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٢) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (١٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاعي التمويل والزراعة والتعمير تعتمد سياسة عمل تضمن مشاركة جميع أعضاء فريق التدقيق في التخطيط لبرنامج التدقيق بغرض ضمان جودة التخطيط وضمان جودة التدقيق المنجز، فيما حصل قطاع الصناعة على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٨٠%) وبوسط حسابي (١.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٢٠%)، فيما حصل قطاع الحكم المركزي على المرتبة الثالثة وبدرجة تطبيق بلغت (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٣٠%)، اما قطاع الخدمات فقد حصل على المرتبة الرابعة والاخيرة في تطبيق المؤشر موضوع البحث وبدرجة تطبيق (٦٠%) وبوسط حسابي (١.٢) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٨) وبدرجة عدم مطابقة (٤٠%)، مما ينبغي مشاركة أعضاء فريق التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق و الاخذ بأرائهم ومقترحاتهم عند اعداد خطة التدقيق بما يساهم في التخطيط السليم لعملية التدقيق.

٢. المؤشر الثاني والذي ينص على (يتم مناقشة خطة التدقيق والاجراءات المتعلقة بها مع فريق التدقيق ووحدة التدقيق الداخلي)

الجدول (٢): درجة تطبيق المؤشر الثاني ضمن محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	4	1	0	1.8	90	0.2	10

50	1	50	1	2	1	2	الصناعي
30	0.6	70	1.4	0	3	2	الحكم المركزي
30	0.6	70	1.4	1	1	3	الزراعة والتعمير
50	1	50	1	1	3	1	الخدمات العامة
1.32							الوسط الحسابي المرجح
66.00							درجة التطبيق
0.68							حجم الفجوة
34.00							درجة عدم التطبيق

تشير نتائج الجدول (٢) الى حصول قطاع التمويل على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (يتم مناقشة خطة التدقيق والاجراءات المتعلقة بها مع فريق التدقيق ووحدة التدقيق الداخلي) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٩٠%) وبوسط حسابي (١.٨) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٢) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (١٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع التمويل تعتمد مناقشة خطط التدقيق وكافة الأنشطة والإجراءات المتعلقة بالتدقيق مع قائد وأعضاء فريق التدقيق وكادر التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية ، فيما حصل قطاعي الحكم المركزي والزراعة والتعمير على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٣٠%)، فيما حصل قطاع الخدمات والصناعة على المرتبة الثالثة وبدرجة تطبيق بلغت (٥٠%) وبوسط حسابي (١) فيما بلغت حجم الفجوة (١) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٥٠%)، مما ينبغي اجراء مناقشة خطط التدقيق بمشاركة فريق التدقيق والكوادر العاملة في التدقيق الداخلي بالإضافة الى الأطراف ذات العلاقة بالتدقيق.

٣. المؤشر الثالث والذي ينص على (يتم تحديد متطلبات الأفراد وفريق التدقيق عن التمهيد للتخطيط).
الجدول (٣): درجة تطبيق المؤشر الثالث ضمن محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				



0	0	100	2	0	0	5	التمويل والتوزيع
10	0.2	90	1.8	0	1	4	الصناعي
10	0.2	90	1.8	0	1	4	الحكم المركزي
20	0.4	80	1.6	0	2	3	الزراعة والتعمير
10	0.2	90	1.8	0	1	4	الخدمات العامة
1.800							الوسط الحسابي المرجح
90.00							درجة التطبيق
0.200							حجم الفجوة
10.00							درجة عدم التطبيق

تشير نتائج الجدول (٣) الى حصول قطاع التمويل على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (يتم تحديد متطلبات الأفراد وفريق التدقيق عن التمهيد للتخطيط) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (١٠٠%) وبوسط حسابي (٢) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع التمويل تعمل على توفير كافة متطلبات أعضاء فريق التدقيق والافراد ذات العلاقة بهدف التخطيط للتدقيق بجودة عالية، فيما حصلت قطاعات الصناعة والحكم المركزي والخدمات على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٩٠%) وبوسط حسابي (١.٨) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٢) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (١٠%)، فيما حصل قطاع الزراعة والتعمير على المرتبة الثالثة والاخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٨٠%) وبوسط حسابي (١.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٢٠%) مما ينبغي اعتماد نظام عمل يتكفل بتلبية متطلبات الافراد وفريق التدقيق لضمان جودة التخطيط للتدقيق.

٤. المؤشر الرابع والذي ينص على (يتم الأخذ بعين الاعتبار حجم الوحدة محل التدقيق والقوانين التنظيمية والأنظمة المالية لها عند التمهيد لعملية للتخطيط).

الجدول (٤): درجة تطبيق المؤشر الرابع ضمن محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				



0	0	100	2	0	0	5	التمويل والتوزيع
0	0	100	2	0	0	5	الصناعي
0	0	100	2	0	0	5	الحكم المركزي
10	0.2	90	1.8	0	1	4	الزراعة والتعمير
0	0	100	2	0	0	5	الخدمات العامة
1.960							الوسط الحسابي المرجح
98.00							درجة التطبيق
0.040							حجم الفجوة
2.00							درجة عدم التطبيق

تشير نتائج الجدول (٤) الى حصول قطاعات التمويل والصناعة والحكم المركزي والخدمات على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (يتم الأخذ بعين الاعتبار حجم الوحدة محل التدقيق والقوانين التنظيمية والأنظمة المالية لها عند التمهيد لعملية للتخطيط) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (١٠٠%) وبوسط حسابي (٢) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاعات التمويل والصناعة والحكم المركزي والخدمات تأخذ بالنظر طبيعة وحجم الوحدات الاقتصادية عند التمهيد للتخطيط بغرض وضع تخطيط يتوافق مع طبيعة وحجم الوحدات الاقتصادية، فيما حصل قطاع الزراعة والتعمير على المرتبة الثانية والاخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٩٠%) وبوسط حسابي (١.٨) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٢) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (١٠%) مما ينبغي عند التمهيد للتخطيط الاخذ بالنظر حجم الوحدة الاقتصادية وطبيعة عملها وعدد الأنشطة والإجراءات التي تقع ضمن مهام عملها.

٥. المؤشر الخامس والذي ينص على (يقوم المدقق بوضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح توقيت ونطاق واتجاه التدقيق وتوفر ارشادات في وضع خطة التدقيق).

الجدول (٥): درجة تطبيق المؤشر الخامس ضمن محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس	الوسط	درجة	حجم	درجة
--------	---------	-------	------	-----	------

مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق	الحسابي المرجح	التطبيق	الفجوة	عدم التطبيق	
4	1	0	1.8	90	0.2	10	التمويل والتوزيع
4	1	0	1.8	90	0.2	10	الصناعي
3	2	0	1.6	80	0.4	20	الحكم المركزي
4	1	0	1.8	90	0.2	10	الزراعة والتعمير
5	0	0	2	100	0	0	الخدمات العامة
1.800							الوسط الحسابي المرجح
90.00							درجة التطبيق
0.200							حجم الفجوة
10.00							درجة عدم التطبيق

تشير نتائج الجدول (٥) الى حصول قطاع الخدمات على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (يقوم المدقق بوضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح توقيت و نطاق واتجاه التدقيق وتوفر ارشادات في وضع خطة التدقيق) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (١٠٠%) وبوسط حسابي (٢) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع الخدمات تمتلك مدققين ذو كفاءة وخبرة في وضع استراتيجية شاملة للتدقيق تضم توجه التدقيق ونطاقه وتشتمل على إرشادات وضع خطط التدقيق، فيما حصلت قطاع التمويل والزراعة والتعمير والصناعة على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٩٠%) وبوسط حسابي (١.٨) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٢) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (١٠%)، فيما حصل قطاع الحكم المركزي على المرتبة الثالثة والاحيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٨٠%) وبوسط حسابي (١.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٢٠%) مما ينبغي ان تشتمل إستراتيجية التدقيق على نطاق التدقيق والارشادات المتعلقة بوضع خطة التدقيق مما ينبغي الاعتماد على مدققين من ذوي الخبرة والكفاءة العالية.

٦. المؤشر السادس والذي ينص على (يضع المدقق في الاعتبار أن استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المنفصلة عمليتين متصلتين).

الجدول (٦): درجة تطبيق المؤشر السادس ضمن محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الصناعي	4	1	0	1.8	90	0.2	10
الحكم المركزي	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الزراعة والتعمير	4	1	0	1.8	90	0.2	10
الخدمات العامة	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الوسط الحسابي المرجح	1.680						
درجة التطبيق	84.00						
حجم الفجوة	0.320						
درجة عدم التطبيق	16.00						

تشير نتائج الجدول (٦) الى حصول قطاعي الصناعة والزراعة والتعمير على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (يضع المدقق في الاعتبار أن استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المنفصلة عمليتين متصلتين) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٩٠%) وبوسط حسابي (١.٨) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٢) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (١٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاعي الصناعة والزراعة والتعمير الخدمات تمتلك مدققين ذو كفاءة وخبرة تمكنهم من التمييز بين الاستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق، فيما حصلت قطاعات التمويل والخدمات والحكم المركزي على المرتبة الثانية والاخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٨٠%) وبوسط حسابي (١.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٢٠%) مما ينبغي ان يكون المدققين مدركين بين إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بانهما منفصلتان ومتسقتان.

المحور الثاني: تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة

ان تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة هو عنصر أساسي في عملية التدقيق، حيث يساعد في تحديد التوقعات والتوجهات المختلفة للأطراف المعنية وضمان تلبية تلك التوقعات بشكل مناسب. تعتبر فجوة التوقعات هي الفرق بين ما يتوقعه أصحاب المصلحة من عملية التدقيق وما يقدمه المدقق

الخارجي أو فريق التدقيق حيث تنشأ فجوة التوقعات نتيجة لاختلاف الآراء والتوقعات بين أصحاب المصلحة المختلفين، فكل فرد أو كيان لديه أهداف واحتياجات محددة يتوقع تلبيتها من عملية التدقيق، وفيما يلي مدى تطبيق مؤشرات تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة في دوائر التدقيق عينة البحث

١. المؤشر الاول والذي ينص على (تحديد مفهوم فجوة توقعات التدقيق وأهميتها بوضوح لدى الأطراف المختلفة).

الجدول (٧): درجة تطبيق المؤشر الاول ضمن تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	2	2	1	1.2	60	0.8	40
الصناعي	2	3	0	1.4	70	0.6	30
الحكم المركزي	1	3	1	1	50	1	50
الزراعة والتعمير	1	3	1	1	50	1	50
الخدمات العامة	0	5	0	1	50	1	50
الوسط الحسابي المرجح	1.120						
درجة التطبيق	56.00						
حجم الفجوة	0.880						
درجة عدم التطبيق	44.00						

تشير نتائج الجدول (٧) الى حصول قطاع الصناعة على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (تحديد مفهوم فجوة توقعات التدقيق وأهميتها بوضوح لدى الأطراف المختلفة) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٣٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع الصناعة تعمل باستمرار على ترسيخ مفهوم فجوة التوقعات لدى الكوادر العاملة لديها وأهميتها لدى الأطراف ذات العلاقة لما لها من دور فاعل في جودة التدقيق، فيما حصل قطاع التمويل على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٦٠%)

وبوسط حسابي (١.٢) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٨) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٤٠%)، فيما حصل قطاع الحكم المركزي والزراعة والتعمير والخدمات على المرتبة الثالثة والأخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٥٠%) وبوسط حسابي (١) فيما بلغت حجم الفجوة (١) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٥٠%) مما ينبغي ادراك ومعرفة مفهوم فجوة التوقعات وأهميتها لدى الأطراف ذات العلاقة.

٢. المؤشر الثاني والذي ينص على (فهم وتفسير الأبعاد المختلفة لفجوة التوقعات، مثل فجوة المعقولية وفجوة الأداء لدى الأطراف المختلفة).

الجدول (٨): درجة تطبيق المؤشر الثاني ضمن تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	2	2	1	1.2	60	0.8	40
الصناعي	2	3	0	1.4	70	0.6	30
الحكم المركزي	1	3	1	1	50	1	50
الزراعة والتعمير	2	2	1	1.2	60	0.8	40
الخدمات العامة	0	3	2	0.6	30	1.4	70
الوسط الحسابي المرجح	1.080						
درجة التطبيق	54.00						
حجم الفجوة	0.920						
درجة عدم التطبيق	46.00						

تشير نتائج الجدول (٨) الى حصول قطاع الصناعة على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (فهم وتفسير الأبعاد المختلفة لفجوة التوقعات، مثل فجوة المعقولية وفجوة الأداء لدى الأطراف المختلفة) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٣٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع الصناعة لديها ادراك وفهم لفجوة التوقعات وابعادها كفجوة المعقولية وفجوة الأداء لدى الأطراف ذات العلاقة، فيما حصل قطاع التمويل والزراعة والتعمير على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٦٠%) وبوسط حسابي

(١.٢) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٨) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٤٠%)، فيما حصل قطاع الحكم المركزي على المرتبة الثالثة وبدرجة تطبيق بلغت (٥٠%) وبوسط حسابي (١) فيما بلغت حجم الفجوة (١) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٥٠%) مما ينبغي ادراك ومعرفة ابعاد فجوة التوقعات كفجوة المعقولة وفجوة الأداء لدى الأطراف ذات العلاقة، و حصل قطاع الخدمات على المرتبة الرابعة وبدرجة تطبيق بلغت (٣٠%) وبوسط حسابي (٠.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (١.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٧٠%) مما يتطلب ارشاد قسم الخدمات لادراك ومعرفة ابعاد فجوة التوقعات كفجوة المعقولة وفجوة الأداء لدى الأطراف ذات العلاقة. في عملية التدقيق، بما في ذلك المدققون والعملاء والمساهمون والمنظمون وعامة الجمهور).

الجدول (٩): درجة تطبيق المؤشر الثالث ضمن تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الصناعي	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الحكم المركزي	2	2	1	1.2	60	0.8	40
الزراعة والتعمير	3	2	0	1.6	80	0.4	20
الخدمات العامة	2	3	0	1.4	70	0.6	30
الوسط الحسابي المرجح	1.480						
درجة التطبيق	74.00						
حجم الفجوة	0.520						
درجة عدم التطبيق	26.00						

تشير نتائج الجدول (٩) الى حصول قطاعات التمويل والصناعة والزراعة والتعمير على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (تحديد أصحاب المصلحة المعنيين المشاركين في عملية التدقيق، بما في ذلك المدققون والعملاء والمساهمون والمنظمون وعامة الجمهور) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٨٠%) وبوسط حسابي (١.٦) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٤) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٢٠%) مما

يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاعات التمويل والصناعة والزراعة والخدمات نظام فاعل لتحديد جميع الأطراف ذات العلاقة من المدققون وزبائن ومساهمون ومنظمون وجمهور لانها تدرك ان جودة التدقيق تتأثر بالأطراف ذات العلاقة، فيما حصل قطاع الخدمات على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٣٠%)، فيما حصل قطاع الحكم المركزي على المرتبة الثالثة والأخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٦٠%) وبوسط حسابي (١.٢) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٨) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٤٠%) مما ينبغي تحديد جميع الأطراف ذات العلاقة في برنامج التدقيق من مدققون وزبائن ومساهمون وجمهور وغيرهم.

٣. المؤشر الرابع والذي ينص على (تحديد أصحاب المصلحة المعنيين المشاركين في عملية التدقيق، بما في ذلك المدققون والعملاء والمساهمون والمنظمون وعامة الجمهور).

الجدول (١٠): درجة تطبيق المؤشر الرابع ضمن تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	1	1	3	0.6	30	1.4	70
الصناعي	2	2	1	1.2	60	0.8	40
الحكم المركزي	2	1	2	1	50	1	50
الزراعة والتعمير	3	1	1	1.4	70	0.6	30
الخدمات العامة	1	3	1	1	50	1	50
الوسط الحسابي المرجح	1.040						
درجة التطبيق	52.00						
حجم الفجوة	0.960						
درجة عدم التطبيق	48.00						

تشير نتائج الجدول (١٠) الى حصول قطاع الزراعة والتعمير على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (القيام بإجراء مقابلات أو صياغة قائمة استبيان لجمع وجهات نظر أصحاب المصلحة فيما يتعلق

بتوقعاتهم من عملية التدقيق) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٣٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع الزراعة والتعمير لديها نظام فاعل لتحديد توقعات جميع الأطراف ذات العلاقة يتضمن اجراء المقابلات والاعتماد على أداة جمع وجهات النظر الاستبانة ، فيما حصل قطاع الصناعة على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٦٠%) وبوسط حسابي (١.٢) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٨) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٤٠%)، فيما حصل قطاع الحكم المركزي والخدمات على المرتبة الثالثة وبدرجة تطبيق بلغت (٥٠%) وبوسط حسابي (١) فيما بلغت حجم الفجوة (١) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٥٠%)، فيما حصل قطاع التمويل على المرتبة الرابعة والأخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٣٠%) وبوسط حسابي (٠.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (١.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٧٠%) مما ينبغي تحديد توقعات الأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق من خلال الاعتماد على استبيان وجهات النظر لهم او اجراء المقابلات لهم للتعرف على وجهات نظرهم.

٤. المؤشر الخامس والذي ينص على (القيام باستقصاء أصحاب المصلحة عن تصوراتهم لأداء التدقيق، ومعقولية التوقعات، والمجالات التي قد توجد فيها فجوات).

الجدول (١١): درجة تطبيق المؤشر الخامس ضمن تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة على مستوى القطاعات عينة الدراسة.

القطاع	المقياس			الوسط الحسابي المرجح	درجة التطبيق	حجم الفجوة	درجة عدم التطبيق
	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق				
التمويل والتوزيع	1	1	3	0.6	30	1.4	70
الصناعي	2	2	1	1.2	60	0.8	40
الحكم المركزي	1	1	3	0.6	30	1.4	70
الزراعة والتعمير	3	1	1	1.4	70	0.6	30
الخدمات العامة	1	3	1	1	50	1	50
الوسط الحسابي المرجح	0.960						
درجة التطبيق	48.00						
حجم الفجوة	1.040						

تشير نتائج الجدول (١١) الى حصول قطاع الزراعة والتعمير على المرتبة الأولى في تطبيق مؤشر (القيام باستقصاء أصحاب المصلحة عن تصوراتهم لأداء التدقيق، ومعقولية التوقعات، والمجالات التي قد توجد فيها فجوات) اذ بلغت درجة تطبيق المؤشر (٧٠%) وبوسط حسابي (١.٤) لكل منهم فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٦) وبدرجة عدم تطبيق بلغت (٣٠%) مما يدل على ان هيئات ديوان الرقابة المالية في قطاع الزراعة والتعمير لديها نظام فاعل لاستقصاء توقعات أصحاب المصلحة عن أداء التدقيق ومجال التدقيق وفجوة التوقعات، فيما حصل قطاع الصناعة على المرتبة الثانية وبدرجة تطبيق بلغت (٦٠%) وبوسط حسابي (١.٢) فيما بلغت حجم الفجوة (٠.٨) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٤٠%)، فيما حصل قطاع الخدمات على المرتبة الثالثة وبدرجة تطبيق بلغت (٥٠%) وبوسط حسابي (١) فيما بلغت حجم الفجوة (١) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٥٠%)، فيما حصل قطاعي التمويل والحكم المركزي على المرتبة الرابعة والأخيرة وبدرجة تطبيق بلغت (٣٠%) وبوسط حسابي (٠.٦) فيما بلغت حجم الفجوة (١.٤) وبدرجة عدم مطابقة بلغت (٧٠%) مما ينبغي تبني نظام لاستقصاء توقعات أصحاب المصلحة عن أداء التدقيق ومجاله وفجوة التوقعات .

جدول رقم (١٢) نتائج الارتباط بين الامتثال لمتطلبات المعيار الدولي للتخطيط ISA ٣٠٠ وإدارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق				
قيمة معامل الارتباط	قيمة t لاختبار معامل الارتباط	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	الدلالة
0.75	11.62	105	1.97	وجود ارتباط طردي

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول (١٢) بلغت قيمة t المحسوبة (١١.٦٢) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٠٥) والبالغة (١.٩٧) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي انه "توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين الامتثال لمتطلبات المعيار الدولي للتخطيط ISA 300 وإدارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق" وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٧٥) وهي قيمة موجبة اي ان العلاقة طردية بين المتغيرين.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولا : الاستنتاجات

١. نظرا للتطورات الكبيرة التي حدثت في بيئة الاعمال وانفتاح العالم الخارجي وتعدد احتياجات ومتطلبات مستخدمي القوائم المالية وظهور الشركات الكبيرة والعلاقة وتوسع مستوى مسؤوليات المدقق كل هذه التطورات اقلت بفعاليتها على عملية تخطيط التدقيق اذ تعتبر عملية التخطيط اثناء اعداد برنامج التدقيق من اهم المهام، ويعتبر المدقق المسؤول الأول عن تلك المهمة والتي تساهم في جعل برنامج التدقيق يظهر بصورة جيدة ومناسبة والتي تتطلب من المدقق فهم طبيعة النظام المحاسبي وهيكل الرقابة الداخلية المطبق قبل البدء بمهام ممارسة التدقيق .

٢. ان تبني استراتيجية تدقيق شاملة تسمح لفريق التدقيق بتقييم برنامج التدقيق المقترح وامكانية تعديله كما انها تساهم في تنبيه وارشاد فريق عمل التدقيق الأقل خبرة، حيث توضح الخطوات اللازمة الواجب اتباعها والتي يقوم بها كل عضو وتعتبر دليل لإنجاز العمل، اذ يجب ان يوقع كل عضو في الفريق على خطوة معينة او اجراء معين والذي قام بتنفيذه والقيام به بشكل كامل كما انها تعتبر دليل لمراعاة المخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية، وتتضمن نبذة مختصرة عن الإجراءات الهامة والمتعلقة بالمجال الذي سيتم اختباره وتحقيقه.

٣. ان تبني استراتيجية تدقيق شاملة قبل الشروع بمهمة ممارسة التدقيق يساهم في تطوير توقعات التدقيق حول احتمال حدوث اي خطأ في الكشوفات المالية بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق، كما انه يساهم في تحديد مستوى الاهمية النسبية بالنسبة للبنود المراد تدقيقها وتقييم المخاطر المترتبة على تلك البنود بالشكل الذي يخدم متطلبات الجهات التي تعتمد على نتائج التدقيق.

٤. ان تبني استراتيجية تدقيق شاملة وفقا لمتطلبات معايير التدقيق الدولية بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق ينعكس وبصورة ايجابية على عملية التدقيق من ناحية التقليل من حجم وكلفة ادلة الاثبات المطلوب جمعها وتعزيز مستوى قدرة المدققين على اتخاذ قرارات مناسبة في ظل ظروف اقتصادية مختلفة.

٥. ان التخطيط لعملية التدقيق وفقا لمتطلبات معايير التدقيق الدولية يعتبر مطلب حيوي لإنجاز مهمة التدقيق بصورة اكثر سرعة ودقة لان الشروع بممارسات التدقيق دون التخطيط المسبق سيحول دون حصول المدقق على الادلة والقرائن التي تدعم تقرير مراقب الحسابات بصورة اكثر موضوعية.

ثانيا :التوصيات

إن تنفيذ هذه التوصيات سيساعد في تقليل أي فجوات قد تكون موجودة بين توقعات التدقيق والواقع على الأرض، وبالتالي تعزيز العمليات التدقيق الواقعية حيث تشمل النظر في الجوانب الرئيسية التالية:

١. ضرورة ان يعمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي على زيادة الوعي بالمعايير الدولية للتدقيق والتأكيد على أهميتها تعزيز رصد الامتثال بتلك المعايير.

٢. الضوابط الداخلية بالنسبة لديوان الرقابة المالية يجب أن تتضمن آليات لضمان أن عمليات التدقيق تطابق المعايير الدولية كما يمكن زيادة مستوى المعرفة بالنسبة لجميع الموظفين من خلال برامج التدريب وورش العمل.

٣. ان استراتيجية التدقيق الناجحة والفعالة يجب ان لا تقتصر على دراسة وتحليل متغيرات البيئة الداخلية بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق بل تمتد لتشمل دراسة كافة متغيرات البيئة الخارجية بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق بما فيها طبيعة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتكنولوجية المحيطة بتلك الجهات قبل الشروع بمهمة التدقيق الفعال.

٤. ينبغي ان تمتلك استراتيجية التدقيق الشاملة خاصية المرونة بمعنى ان تكون قادرة على الاستجابة لكافة المتغيرات التي تحدث في بيئة التدقيق الحديثة من اجل تحديثها باستمرار وفقا لمتطلبات المستخدمين وتجنب اي مخاطر يمكن ان تنشأ اثناء ممارسة مهنة التدقيق والتي قد تتسبب في ظهور فجوة التوقعات السلبية.

٥. ضرورة العمل على تثقيف اصحاب المصالح المهتمين بممارسات التدقيق بالدور الفعلي والحقيقي الذي يمكن ان يؤديه المدقق والواجبات والمسؤوليات التي يجب ان يتحملها المدقق عند تدقيق الكشوفات المالية من اجل تجنب المبالغة في التوقعات من قبل اصحاب المصالح بالنسبة لتلك الخدمات اضافة الى ضرورة نشر ثقافة التعاون المشترك بين تلك الاطراف بالشكل الذي يساهم في تقليل التصورات المفرطة بالنسبة لأصحاب المصالح الى اقل قدر ممكن.

المصادر والمراجع العلمية :

1. Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. Accounting and business research, Vol :24, Issue :93, p.49-68.
2. Masoud, N. (2017). Audit expectation gap among undergraduate accounting students at Jordanian universities. The Journal of Private Equity, 20(2), 73-89.
3. Porter, B. A. (1990). The audit expectation-performance gap and the role of external auditors in society (Doctoral dissertation, Massey University, NZ).
4. Gallagher, M. (2006). The nature of the audit expectation gap, its existence in the Irish context and the views of the Irish accountancy profession on bridging the gap. (master's thesis, Letterkenny Institute of Technology).
5. Füredi-Fülöp, J. (2015). Theory of Assessment and Practical Aspects of Audit Expectation Gap in Hungary (Doctoral dissertation, UNIVERSITY OF MISKOLC).



6. Tabone, N. (2018). The financial statements expectations gap in a small state economy: a Maltese perspective (Doctoral dissertation, Loughborough University).
7. Colley, L., & Gaye, T. T. (2020). An investigation of Audit Expectation Gap in the Public Sector in Sub-Saharan Africa: The Case of The Gambia. (master's thesis, Kristianstad University).
8. NTOW, P., Osei Darkoah, E. L. M. A., NTOW ADJEKUM, H. E. N. R. Y., SARPONG, J., & MANU, B. (2012). Auditing and the expectation gap (bachelor's thesis, Christian Service University College).
9. Shikdar, M. A., Faruk, O., & Chowdhury, M. M. H. (2018). Reducing the audit expectation gap: A model for Bangladesh perspective. International Journal of Management, Accounting and Economics, 5(3), 169-180.
10. Jayasena, S., Ajward, R., & Dissabandara, H. (2017). The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: Evidence from Sri Lanka. Vidyodaya Journal of Management, 3(1), 01-26.
11. Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W. (2020). Audit effort, materiality, and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in Australia. Accounting Research Journal, 33(1), 186-216.
12. Chong, H. G. (2015). A review on the evolution of the definitions of materiality. International Journal of Economics and Accounting, 6(1), 15-32.
13. De Feo, J. A. (2017). Juran's quality handbook: The complete guide to performance excellence. McGraw-Hill Education.
14. Hoyle, D. (2018). ISO 9001 Quality Systems Handbook-Increasing the Quality of an Organization's Outputs. Routledge.
15. Gacheru, M. M. (2020). Effect of Audit Committee Characteristics on the Audit Expectation Gap: Evidence from Gacher State Corporations in Kenya (Doctoral dissertation, JKUAT-COHRED).
16. Smith, J. B. (2016). The art of integrating strategic planning, process metrics, risk mitigation, and auditing. Quality Press.
17. Rouhi, S., & Delgosha Khadar, S. (2021). The Relationship between Auditor's Narcissism and Expectation Gap with Audit Fees: Evidence from an Emerging Market. Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance, 5(1), 79-97.
18. Basten, M., Tiemeier, H., Althoff, R. R., van de Schoot, R., Jaddoe, V. W., Hofman, A., ... & van der Ende, J. (2016). The stability of problem behavior across



the preschool years: An empirical approach in the general population. Journal of abnormal child psychology, 44, 393-404.

19. Mohs, James (2017). Financial Reporting and the Accounting Expectations Gap. Review of Contemporary Business Research, 6(1):25-34

20. Wright, R. M. (2009). Internal audit, internal control, and organizational culture (Doctoral dissertation, Victoria University).

21. Al qtaish. H.F. (2014). The Factors Affecting in Narrowing the Audit Expectations Gap from the Viewpoint of the Investors in Jordan. Research journal of finance and accounting. Vo 1.5, No.12.