السنة الثالثة والعشرون/ ملحق 1 العدد 85 / لشهر حزيران/ سنة 2025

https://doi.org/10.31272/ijes.v23 i85.1308

المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية
Iraqi Journal For
Economic Sciences

PISSN : 1812-8742 EISSE ONLIN : 2791-092X Arcif : 0.375

The impact of the expectation gap on the economic development sustainability and its reflection on the elements of the audit environment / an analytical study

أثر فجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية وانعكاسها على عناصر بيئة التدقيق / دراسة تحليلية

مأمون علي طالب
Mammon ali talib
mamonali.stu1986@gmail.com
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

Abstract

This research aims to measure the impact of the expectation gap on the sustainability of economic development, and its reflection on both the demand for services provided by auditors, and the financial community's confidence in the auditor's report. In line with the importance of the research and through its problem represented by the emergence of the expectation gap between the financial community, on the one hand, and auditors on the other hand with regard to the expectations and perceptions of each of them regarding the contents of the audit report, and its impact on sustainable economic development, the research seeks to test its hypothesis. Therefore, a questionnaire was designed and distributed to the elements of the research sample. The researcher used a set of measures to summarize the answers obtained, and then analysed by the Statistical Package for Social Sciences program. In light of the practical aspect of the research, a number of conclusions were reached, the most important of which are: Low demand for the services provided by auditors in the auditing environment in which the expectation gap arises, This has a negative impact on economic development. The researcher presented a set of recommendations, the most prominent of which are: The need for organizations to sponsor the profession to issue standards, through which to define the framework of the duties and responsibilities of auditors regarding the audits operations carried out.

Keywords : expectation gap, audit environment Elements, sustainable economic development

المستخلص

يهدف البحث إلى قياس أثر فجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية وانعكاسها في كل من الطلب على الخدمات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات ، وثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات ، وإنسجاماً مع أهمية البحث ومن خلال مشكلته المتمثلة بنشوء فجوة التوقع بين المجتمع المالي من جهة ومراقبي الحسابات من جهة أخرى فيما

يتعلّق بتوقعات وتصورات كل منهم بمحتويات تقرير التدقيق وأثر ذلك في التنمية الاقتصادية المستدامة ، يسعى البحث إلى اختبار فرضيته ، لذا تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عناصر عينة البحث التي تم اختيارها باستخدام العينة العشوائية البسيطة ، وأستعان الباحث بمجموعة من المقاييس الإحصائية لتلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ومن ثم تحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS) ، وفي ضوء الجانب التطبيقي للبحث تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات كان أهمها ، انخفاض الطلب على الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات في بيئة التدقيق التي تنشأ فيها فجوة التوقع وانعكاس ذلك سلباً على استدامة التنمية الاقتصادية ، وتقدم البحث بمجموعة من التوصيات من أبرزها ، ضرورة قيام المنظمات الراعية للمهنة بإصدار معايير تُحَدد من خلالها إطار واجبات ومسؤوليات مراقبي الحسابات أزاء عمليات التدقيق المنفذة لاستدامة التنمية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية : فجوة التوقع، عناصر بيئة التدقيق، التنمية الاقتصادية المستدامة.

المقدمة

أدت التغييرات الحاصلة في الشكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية والتي أصبحت بموجبها شركات أموال ذات ملكية جماعية بعد أن كانت شركات أشخاص ذات ملكية فردية ، إلى انفصال الملكية عن الإدارة ، وقد مهّد ذلك إلى نشوء نظرية الوكالة فضلاً عن تعدد المصادر الممولة للوحدات الاقتصادية تلك . ما أدى ذلك إلى تعدد الأطراف المستخدمة لمخرجات مهنة التدقيق والمتمثلة بتقرير مراقب الحسابات من حيث تنوع الهدف من استخدام ذلك التقرير وجهة استخدامه سواء كانت داخلية ام خارجية بالنسبة للوحدة الاقتصادية مما أثر ذلك بدوره في تنفيذ إجراءات التدقيق والتحول من أسلوب التدقيق الشامل إلى أسلوب التدقيق الاختباري . الأمر الذي أدى إلى نشوء حاجة لاستصدار قانون ساربنس أوكسلي في العام/2002 الذي يهدف إلى حماية أصحاب المصالح من إصدار بيانات مالية مضللة وبعد الانهيارات المالية التي تعرضت لها شركات عالمية عدة كشركة Enron الأمريكية لإنتاج الطاقة الكهربائية وشركة Polly Peck البريطانية العاملة في قطاع الغزل والنسيج ومجموعة شركات City Group البريطانية أيضاً للخدمات المصرفية. على الرغم من قيام مراقبي حسابات تلك الشركات بإصدار بيانات مالية برأي إيجابي ، ومن ثم نشوء تباين بين توقعات وتصورات مستخدمي البيانات المالية من جهة ، ومراقبي الحسابات من جهة أخرى بخصوص كل من جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات وثقة مستخدمي البيانات المالية بمحتويات تقرير التدقيق وأثر ذلك كله في تراجع التنمية المستدامة للبيئة الاقتصادية . وهو ما أطلق عليه اصطلاحاً بـ فجوة التوقع والتي نشأت بعد الفضائح المالية التي مُنيت بها كُبرى الشركات العالمية ، على الرغم من إصدار تقارير بآراء إيجابية عن مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية للشركات تلك ، وقد أوجب ذلك على المنظمات الراعية لمهنة التدقيق وممارسيها إلى السعي لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية والحيادية والموضوعية عند أداء المهام المطلوبة . مما دعا الباحث إلى دراسة ذلك التباين على وفق المنهجية الآتية:

منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث: تتبلور مشكلة هذا البحث بنشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق والتي لها تأثيراً سلبياً على كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية بصورة تحجيم الدور الاجتماعي لمهنة التدقيق والمتمثل بعدم قدرة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة ، ومن ثم ركود في الأنشطة الفعاليات وصولاً إلى التراجع في استدامة التنمية الاقتصادية ، ويمكن صياغة مشكلة هذا البحث بالتساؤلات الآتية :-

أ- هل هنالك أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية بسبب انخفاض الطلب على خدمات مراقبي الحسابات ؟

ب- هل هنالك أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية بسبب تراجع ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات؟

ثانيا : هدف البحث: يسعى البحث إلى إنجاز الأهداف الرئيسة الآتية :-

أ- قياس أثر وجود فجوة التوقع في كل من الطلب على خدمات مراقبي الحسابات وثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات من خلال استدامة التنمية الاقتصادية .
ب- التعريف بفجوة التوقع من خلال توضيح تاريخ ظهورها ومفهومها وأنواعها وأسباب نشوئها .
ج- بيان طبيعة أثر فجوة التوقع في كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي وانعكاسها على استدامة التنمية الاقتصادية .

ثالثا: اهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث من كونه يركز على مشكلة ذات آثار خطيرة على مستقبل مهنة التدقيق من خلال تقويض الدور الرئيس لتلك المهنة والمتمثل بإضفاء قيمة مضافة للبيانات المالية المعروضة أمام مراقب الحسابات ، فضلاً عن حصول ضمور لاستدامة التنمية الاقتصادية في البيئة التي تحدث بها تلك المشكلة من خلال عدم مقدرة المجتمع المالي على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .

رابعا: مجتمع وعينة البحث: تم تحديد نطاق البحث بالآتي :
أ- الحدود المكانية : تمثّلت الحدود المكانية للبحث بدائرة تدقيق المنطقة الثانية/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، ورئاسة جامعة البصرة/ وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
ب- الحدود الزمانية : تُمثّل الحدود الزمانية للبحث بإعداد وتنظيم استمارة استبيان للسنة/2024.
ج- الحدود البشرية : تتضمن الحدود البشرية للبحث مراقبي الحسابات في دائرة تدقيق المنطقة الثانية، ومستخدمي البيانات المالية في رئاسة جامعة البصرة .

خامسا: فرضيات البحث: تم بناء فرضيّتي البحث كما موضح في الآتي :
أ- يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال انخفاض الطلب على خدمات مراقبي الحسابات .
ب- يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال تراجع ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات .

2. دراسات سابقة

أولا: دراسة [الحساني وحمدان، 2018] بعنوان : [برنامج مقترح لتدقيق النشاط الزراعي وتحقيق التنمية المستدامة): تمثّل هدف هذه الدراسة بإعداد برنامج تدقيق مقترح للنشاط الزراعي يحقق أبعاد التنمية المستدامة قابل للتطبيق في المؤسسات الزراعية ، وأشارت أهم نتائج هذه الدراسة إلى عدم وجود برنامج تدقيق خاص بالنشاط الزراعي معتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، في حين أوصت هذه الدراسة بضرورة تبني برنامج تدقيق النشاط الزراعي المقترح لتلبية متطلبات الأجيال الحالية والمستقبلية .

ثانيا: دراسة [عودة وسلمان، 2024] بعنوان : (تدقيق مشاريع البنية التحتية ودورها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة): تناولت هذه الدراسة ربط مشاريع البنى التحتية مع أهداف التنمية المستدامة لتحقيق الهدف السادس لها ، من أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة عدم تضمين برنامج التدقيق المعد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي إجراءات تدقيق خاصة بهدف التنمية المستدامة المتعلق بمشاريع البنى التحتية ، أما أهم توصيات هذه الدراسة فهي قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بوضع آلية معينة لتحقيق هدف التنمية المستدامة المتعلق بمشاريع البنى التحتية.

ثالثا: دراسة [Abdulahad، 2021] بعنوان :

(The ability to reduce the expectation gap between financial reporting users and auditors: an analytical study of audit offices in Iraq)

تبحث هذه الدراسة في فحص الفجوة التي تنشأ بين مراقبي الحسابات من جهة ومستخدمي البيانات المالية من جهة أخرى ، توصلت هذه الدراسة إلى إن انخفاض مستوى جودة أداء مراقبي الحسابات والافتقار إلى المعرفة الكافية بالمعايير والقواعد المهنية هي من الأسباب الرئيسة لنشوء فجوة التوقع ، في حين أوصت هذه الدراسة بإشراك مراقبي الحسابات بدورات وبرامج تطويرية لرفع مستوى الكفاءة المهنية لديهم وتعزيز الامتثال لمعايير الاستقلالية.

رابعا: دراسة(Ellul & Scicluna ، 2022) بعنوان :

(An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government)

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أنواع فجوة التوقعات التي تتضمنها بيئة التدقيق في مالطا من خلال دراسة وفحص ممارسات كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي ، توصلت هذه الدراسة إلى وجود أنواع عديدة من فجوة التوقع ، بينما توصي هذه الدراسة بأهمية دور التثقيف والتوعية حول مهام ومسؤوليات مراقبي الحسابات من أجل الحد من التوقعات غير المعقولة للمجتمع المالي .

المحور الاول

فجوة التوقع/ إطار نظري: تناول الإطار النظري لفجوة التوقع تاريخ ظهورها ومفهومها وأنواعها وأسباب نشوئها وآثارها السلبية على كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي وانعكاس ذلك في تراجع استدامة التنمية الاقتصادية ، وكما يأتي :

أولاً: تاريخ ظهور فجوة التوقع : يرجع ظهور فجوة التوقع كمفهوم في أدبيات التدقيق إلى العام/1974 بواسطة العالم(Karal D liggio) والموضحة في مقالته المعنونة بـ(فجوة التوقع هزيمة قانونية لمراقب الحسابات) (Jannat، 2022: 641) . في حين إن ظهور فجوة التوقع كمشكلة في بيئة التدقيق كان في العام/1885 عندما طلب مدير معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا و ويلز بأهمية تحديد رأي حقيقي للمجتمع المالي بخصوص طبيعة عملية التدقيق ومهام مراقبي الحسابات ، مما يعني ذلك إن توقعات المجتمع المالي تختلف عن توقعات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمحتويات تقرير التدقيق(Akther & Xu، 2020: 2) . ويرى آخرون إن فجوة التوقع ظهرت في نهايات القرن التاسع عشر- في بريطانيا ، من خلال تعظيم دور مراقب الحسابات في رصد واكتشاف الأنشطة الاحتيالية وقد منح المجتمع المالي على أثر ذلك ثقة مطلقة في كفاءة ومسؤولية مراقب الحسابات في تلبية تلك التوقعات(Quick، 2020: 6) . ومنذ ذلك الحين تطرقت العديد من الأبحاث إلى دراسة مشكلة فجوة التوقع التي تعاني مها بيئة التدقيق ، وقد توصلت تلك الأبحاث إلى وجود تلك الفجوة في العديد من مفاصل مهنة التدقيق كنطاق مهام مراقبي الحسابات وطبيعة توقعات المجتمع المالي(Coram & Wang، 2020: 2).

ثانياً : مفهوم فجوة التوقع: كشفت العديد من الدراسات إن مفهوم فجوة التوقع واسع النطاق ويتعلق بالنظرة الخاطئة حول طبيعة مهنة التدقيق ومسؤوليات مراقبي الحسابات من قبل المجتمع المالي(Astolfi، 2021: 8). وهي التباين بين ما يتوقعه المجتمع المالي أن ينجزه مراقبي الحسابات خلال عملية التدقيق من جهة وبين ما ينجزه مراقبوا الحسابات فعلاً من جهة اخرى(Ellul & Scicluna، 2020: 1). بينما يرى آخرون إن فجوة التوقع هي انخفاض مستوى فهم ومعرفة المجتمع المالي بطبيعة واجبات ومهام مراقبي الحسابات أزاء عملية التدقيق المنفذة من قبلهم ، ما يؤدي ذلك إلى الفشل في تلبية تطلعات المجتمع المالي ومن ثم زعزعة الثقة بتقرير التدقيق(Bebeji Etal، 2022: 5) . **يرى الباحث** بأن فجوة التوقع هي الاختلاف في توقعات وتصورات المجتمع المالي فيما يرجون أن يحققه لهم مراقب الحسابات عند تكليفه بعملية تدقيق معينة من جهة ، والنتائج الفعلية المتحققة بعد انتهاء عملية التدقيق وتقديم مراقب الحسابات لتقريره من جهة أخرى .

ثالثاً : أنواع فجوة التوقع: يمكن تقسيم فجوة التوقع حسب التصنيف الآتي:

1- فجوة المعقولية : هي الفرق الذي ينشأ بين التوقعات والتصورات المعقولة وغير المعقولة للمجتمع المالي ، بشأن أداء مراقبي الحسابات(Budding & Wassenaar، 2020: 1) .
2- فجوة الأداء : هي الفرق الذي ينشأ بين التوقعات والتصورات المعقولة للمجتمع المالي(بشأن اداء مراقبي الحسابات) وبين الأداء الفعلي لمراقبي الحسابات(Quick، 2020: 6) ، وفجوة الأداء بدورها تنقسم إلى نوعين وهما :
أ- فجوة القصور في الأداء : هي الاختلاف الحاصل بين أداء مراقبي الحسابات وفقاً لما منصوص عليه في معايير التدقيق من جهة واداء مراقبي الحسابات الفعلي من جهة أخرى(Bryce Etal، 2020: 8) .
ب- فجوة القصور في المعايير : هي الاختلاف الحاصل بين أداء مراقبي الحسابات وفقاً لما منصوص عليه في معايير التدقيق من جهة واداء مراقبي الحسابات المتوقع من قبل المجتمع المالي من جهة أخرى(Aryanti & Adhariani، 2020: 651) .
رابعاً: أسباب نشوء فجوة التوقع: تتعدد أسباب نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق ، وندرج منها الآتي:
1- القصور في التقارير المالية : يُعد انخفاض مستوى الإفصاح في التقارير المالية من الأسباب الرئيسية لنشوء فجوة التوقع ، فتعدد الأطراف المستفيدة من التقارير المالية واختلاف غايات كل طرف من تلك الأطراف من استخدام تلك التقارير من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض مستوى الإفصاح في التقارير المالية ، ومن ثم نشوء فجوة التوقع(ALtawalbeh، 2019: 51) .
2- التضارب في مفاهيم نظريات التدقيق : تُشير نظرية الوكالة إلى وجوب الاستمرار في أداء متطلبات التدقيق لحماية مصالح المساهمين في الوحدة الاقتصادية(Artantas Etal، 2022: 48) . في حين إن الغرض من أداء متطلبات التدقيق على وفق منظور نظرية أصحاب المصالح هي لحماية مصالح أطراف عديدة لها علاقة بالوحدة الاقتصادية ، ومن ثم تتعدد التوجهات في استخدام تقرير التدقيق ، مما يؤدي ذلك إلى تعدد توقعات تلك الأطراف وهو أحد الأسباب لنشوء فجوة التوقع(Ehiedu & Toria، 2022: 21) .
3- مهام ومسؤوليات مراقبي الحسابات: تنشأ في كثير من الأحيان فجوة التوقع بسبب عدم دراية وفهم المجتمع المالي بحدود مهام ومسؤوليات مراقب الحسابات أزاء عملية التدقيق المزمع تنفيذها ، لذلك يتبنى المجتمع المالي توقعات وتصورات خارج إطار المعايير والقواعد المهنية التي يخضع لها مراقب الحسابات ، ومن ثم لا يتم تلبية تلك التوقعات فتنشأ أثر ذلك فجوة التوقع(Xu & Akther، 2019: 3).
4- مستوى الكفاءة المهنية والاستقلالية: يحدد مستوى الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات جودة عملية التدقيق المنفذة والتي تنعكس سلباً وإيجاباً على تقرير التدقيق المستخدم من قبل المجتمع المالي لذلك يمكن اعتبار سبب فشل عملية تدقيق معينة إلى انخفاض مستوى الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات والمهارة في استخدام تلك الكفاءة(Fuada & Wahyuni، 2022: 136) . في حين تُعد استقلالية مراقب الحسابات السمة الأبرز لمهنة التدقيق وبسببها تقوم المهنة بدورها الاجتماعي وإن أي إخلال ببعدي تلك السمة(الحقيقي والظاهري) من شأنه أن يؤدي إلى تراجع ثقة المجتمع المالي بتقرير التدقيق مما يساعد ذلك في نشوء فجوة التوقع(Seliamang & Tapatfeto، 2022: 824) .
خامساً: ما هية التنمية المستدامة:: 349) . تُشير التنمية لغةً إلى مصدر مشتق من الفعل نمى أي جعله نامياً في حين أن التنمية اصطلاحاً الانتقال من حالة إلى حالة أفضل ، والاستدامة لغةً فتعني الاستمرار والتجديد ، أما اصطلاحاً فهي بمعنى إطالة البقاء ، ويرجع ظهور مفهوم التنمية المستدامة إلى النصف الثاني من القرن العشرين وتزايد الاهتمام به في نهايات القرن الواحد والعشرين(مير ومحمد، 2024: 98) . وقد أورد المختصون تسميات عديدة لمفهوم التنمية المستدامة كالتنمية المتواصلة ، والتنمية المستمرة ، والتنمية القابلة للاستمرار ، ولا يعني هذا المفهوم الاقتصاد في استخدام الموارد ضمن الحدود المعقولة بل يتعدى ذلك ليشمل الاستخدام الأمثل لها(عبد ارحمن، 2024ولمفهوم التنمية المستدامة العديد من الجوانب، فهي

تعني بالنسبة للجانب الاقتصادي ، تحسين مستويات الإنتاج والدخل القومي، في حين تعني بالنسبة للجانب الاجتماعي، تغييرات اجتماعية مخططة تستهدف التأثير بسلوكيات وثقافات مجتمع معين لتحويلها بعد ذلك إلى ثقافات مرنة وإيجابية(أبو سعدة، 2024: 434). وقد أوردت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية(WCED) التابعة لهيئة الأمم المتحدة تعريفاً للتنمية المستدامة والذي نص على(تلبية احتياجات ومتطلبات الجيل الحالي دون المماس والإخلال بالقدرة على الاستجابة لمتطلبات الأجيال القادمة)(صقر، 2024: 125). وتستهدف التنمية المستدامة تحقيق توازناً بين عناصر عدة(الاقتصادي، والاجتماعي، والتكنلوجي، والبيئي) فضلاً عن كونها وسيلة لضمان تكامل جهود الدولة وأفراد المجتمع بهدف تحسين الواقع الاقتصادي ورفع مستوى الرفاهية الاجتماعية مع التأكيد على ترشيد استخدام الموارد الطبيعية لتأمين احتياجات الأجيال القادمة(القاسمي، 2021: 262).

سادساً: انعكاسات فجوة التوقع على التنمية المستدامة من خلال عناصر بيئة التدقيق: تترك فجوة التوقع آثاراً سلبية في كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي من خلال التراجع الحاصل في استدامة التنمية الاقتصادية(طالب، 2021: 23) . مما يعني ذلك الإخلال بتحقيق التوازن بين الحاضر والمستقبل في استغلال الموارد الطبيعية والتمتع بالرفاهية المتحققة عن استهلاك الموارد تلك ، بالاعتماد على مؤشرات(التحول الاقتصادي ، وكفاءة الموارد ، والتقدم والرفاهية ، ومؤشرات أخرى) والمرتكزة على مستويات عدة(المستوى الكلي ، والمستوى المتوسط ، والمستوى الجزئي)(حنفي، 2024: 41) . فعلى سبيل المثال يتضمن المستوى الكلي حجم الاستثمار من الناتج المحلي ، وينتقل بعد ذلك إلى المستوى المتوسط ليشمل براءات الاختراع المتعلقة بالنمو الأخضر، ومن ثم تتجه إلى المستوى الجزئي ليحدد نسبة الطاقة المتجددة(عبد وآخرون، 2024: 354) . وتتمثل آثار فجوة التوقع على عناصر بيئة التدقيق بالآتي :

1- آثار فجوة التوقع في مراقبي الحسابات : يعني نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق أن هناك مستوى من عدم تماثل المعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق بين طرفي الفجوة ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تراجع الدور الاجتماعي لمهنة التدقيق ، ومن ثم انخفاض مستوى الثقة بمخرجات تلك المهنة والمتمثلة بتقرير مراقب الحسابات(Nicolas Etal، 2022: 9) . والذي يُعطي قيمة مضافة للبيانات المالية في كونها لغة رقمية تعكس الأحداث الاقتصادية والعمليات التجارية التي قامت بها مؤسسة ما ، عند استخدام تلك البيانات كمؤشر لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ، مما يعني ذلك انخفاض الطلب على الخدمات المقدمة من قبل مراقب الحسابات لكونها إجراء روتيني ليس إلا(Ferry & Ahrens، 2022: 5) ويدل وجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق على انخفاض مستوى جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات ويطلق على هذا النوع بفجوة القصور في الأداء والتي تنشأ عند عدم بلوغ مراقب الحسابات للمتطلبات الواردة في المعايير والقواعد المهنية التي ستند عليها عند اداء اختبارات التدقيق(Deepal & Jayamaha، 2022: 312) .

2- آثار فجوة التوقع في المجتمع المالي : يتمثّل أثر وجود فجوة التوقع في المجتمع المالي ، بصورة ركود في النشاط الاقتصادي في البيئة التي تنشأ بها تلك المشكلة ، من خلال عدم ثقة المجتمع المالي بمحتويات ورأي مراقب الحسابات الذي يُضمّنه في تقريره(Devi & Khan، 2020: 165) والمستخدم لاتخاذ قرارات اقتصادية متنوعة كالقرارات التمويلية المتخذة من قبل المؤسسات المالية والبنكية عند منح القروض والائتمان ، والقرارات الاستثمارية المتعلقة باستثمار الأفراد والشركات في الشركات المساهمة(Vasilev Etal، 2019: 116) . وغيرها من القرارات التي تعتمد في اتخاذها على ما يحتويه تقرير مراقب الحسابات من معلومات تعكس مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار ، فضلاً عن القدرة على تحقيق الأرباح(Olojede Etal، 2020: 4).

المحور الثاني: قياس أثر فجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية

لتحقيق الهدف الأول من أهداف البحث والخاص بقياس أثر وجود فجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال انخفاض الطلب على الخدمات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات وتراجع ثقة مستخدمي البيانات المالية بمحتويات تقرير التدقيق ، فقد تم إجراء الآتي:

1- مجتمع وعينة البحث: تمثّل مجتمع البحث بكل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي، أما عينة البحث فقد تمثّلت بمجموعة من مراقبي حسابات دائرة تدقيق المنطقة الثانية في البصرة ومستخدمي البيانات المالية في رئاسة جامعة البصرة ، وبهدف التوصل إلى نتائج أقرب ما تكون إلى الدقة ومن ثم إيجاد أساس للاستقراء والتعميم ، ولأغراض معالجة الجوانب التطبيقية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات المطلوبة من خلال إعداد استمارة استبيان والمتكونة من محورين ، وعرضها بعد ذلك على مجموعة من المحكمين المتمثلين بالملاكات التدريسية في الكلية التقنية الإدارية/الجامعة التقنية الجنوبية ، وكلية الإدارة والاقتصاد/جامعة البصرة ومهنيين لغرض إجراء تعديلات على ما ورد فيها من فقرات ، وتوجيهها بعد ذلك إلى عناصر العينة التي تم اختيارها باستخدام العينة العشوائية البسيطة ، وتم تصميمها بشكلها النهائي بواسطة(Googleform) ومن ثم وُزّعت بشكل الكتروني وتم الحصول على(60) رداً بالنسبة لمراقبي الحسابات و(51) رداً بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية وهي ردود كافية .

2- صدق وثبات الاستبيان: تأكد الباحث من صدق استمارة الاستبيان ظاهرياً من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين المتمثلين بالملاكات التدريسية في الكلية التقنية الإدارية/الجامعة التقنية الجنوبية ، وكلية الإدارة والاقتصاد/جامعة البصرة ، ومراقبي الحسابات في دائرة تدقيق المنطقة الثانية لغرض إجراء تعديلات على ما ورد فيها من فقرات ، في حين تم التأكد من ثبات استمارة الاستبيان باستخدام طريقة(معامل الفا كرونباخ) ، إذ يُظهر الجدول الآتي نتائج صلاحية استمارة الاستبيان وقدرتها في الحصول على نفس النتائج عند إعادة توزيعها مرة أخرى :

جدول(1) يوضح نتائج ثبات استمارة الاستبيان

فرضيتي البحث	مضمون الفرضية	عدد أسئلةالفرضية	معامل الفا كرونباخ
الأولى	يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال انخفاض الطلب على خدمات مراقبي الحسابات	13	0.643
الثانية	يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال تراجع ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات	13	0.739

المصدر: نتائج برنامج الـــSPSS

3- المناقشة واختبار الفرضيات:

أ- لإثبات أو نفي الفرضية الأولى والتي نصت على (يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال انخفاض الطلب على خدمات مراقبي الحسابات) ، تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامِل التباين لمتغيرات المحور الأول من الاستبانة ، بعد تحويل البيانات الوصفية التي تضمنتها استمارات الاستبيان إلى بيانات كمية من خلال تصنيف إجابات عناصر العينة إلى خمسة أنواع وحسب ما ورد بمقياس ليكرت (Likert Scale) وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS)، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول(1) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الأول

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين
1	تؤدي فجوة التوقع إلى انخفاض الطلب على الخدمات المقدمة من قبل مراقب الحسابات .	3.6	0.942	0.888
2	نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق من شأنه أن يؤدي إلى مضاعفة الجهد المبذول من قبل مراقبي الحسابات .	4.03	0.61	0.372
3	تنشأ فجوة التوقع بسبب طبيعة خدمات مهنة التدقيق فضلاً عن حجم مسؤوليات ومهام مراقبي الحسابات المتوقعة من المجتمع المالي .	3.72	0.885	0.783
4	سبب نشوء فجوة التوقع هو انخفاض مستوى الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات .	3.2	1.038	1.078
5	ترجع أحد أسباب نشوء فجوة التوقع إلى انخفاض مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة .	3.75	0.932	0.869
6	من أسباب نشوء فجوة المعقولية هي التباين بين التوقعات المعقولة وغير المعقولة للمجتمع المالي بشأن اداء مراقبي الحسابات .	3.8	0.684	0.468
7	يمكن أن تنشأ فجوة الأداء بسبب الاختلاف بين التوقعات المعقولة للمجتمع المالي والأداء الفعلي لمراقبي الحسابات بخصوص طبيعة عملية التدقيق المنفذة .	3.83	0.785	0.616
8	يعزى أحد أسباب نشوء فجوة القصور في الأداء هو انخفاض مستوى اداء مراقبي الحسابات .	3.73	0.88	0.775
9	تُساهم المنظمات المهنية في تضييق فجوة التوقعات بعد إصدارها لمعايير وقواعد مهنية خاصة بتحديد مهام ومسؤوليات مراقبي الحسابات .	3.93	0.821	0.673
10	يؤدي التزام مراقب الحسابات بالعناية المهنية الواجبة إلى تضييق فجوة التوقع .	4.05	0.746	0.557
11	لتحجيم فجوة التوقع يقوم مراقبي الحسابات برصد واكتشاف الأنشطة الاحتيالية للوحدات الاقتصادية .	3.98	0.676	0.457
12	تعد استقلالية مراقبي الحسابات أحد العوامل الرئيسة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق .	3.98	0.982	0.796
13	لتضييق فجوة التوقع يقوم مراقب الحسابات بتوسيع نطاق اختبارات التدقيق.	4.08	0.645	0.417

المصدر: من إعداد الباحثين

من الجدول أعلاه يتضح الآتي :

1- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الأول (3.6) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.942) ، مما يدل ذلك على وجود إجماع من قبل عناصر العينة على إن فجوة التوقع تؤدي إلى انخفاض الطلب على الخدمات المقدمة من قبل مراقب الحسابات .

2- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثاني (4.03) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.61) ، وهذا يُدلل على الاتفاق الكبير لعناصر العينة على إن نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق يؤدي إلى مضاعفة الجهد المبذول من قبل مراقبي الحسابات .

3- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثالث (3.72) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.885) ، ويعني ذلك تأييد معظم عناصر العينة على إن سبب نشوء فجوة التوقع بسبب طبيعة خدمات مهنة التدقيق وما يتوقعه المجتمع المالي من مسؤوليات ومهام لمراقبي الحسابات .

4- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الرابع (3.2) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (1.038) ، من تلك القيم الظاهرة يتولد دليل على إن غالبية أفراد العينة يؤيدون انخفاض مستوى الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات هو من أحد أسباب نشوء فجوة التوقع .

5- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الخامس (3.75) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.932) ، ويُدلّل ذلك على إن عناصر العينة يتفقون على رجوع أسباب نشوء فجوة التوقع إلى انخفاض مستوى الافصاح في التقارير المالية المنشورة .

6- بلغ الوسط الحسابي للمتغير السادس (3.8) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.684) ، نستنتج من ذلك إن معظم عناصر العينة يرون إن سبب نشوء فجوة المعقولية هي التباين الحاصل بين التوقعات المعقولة وغير المعقولة للمجتمع المالي بشأن أداء مراقبي الحسابات .

7- بلغ الوسط الحسابي للمتغير السابع (3.83) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.785) ، نتوصل من ذلك إلى إن غالبية عناصر العينة متفقين على إن الاختلاف بين التوقعات المعقولة للمجتمع المالي والأداء الفعلي لمراقبي الحسابات بخصوص طبيعة عملية التدقيق المنفذة هي سبب نشوء فجوة الأداء .

8- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثامن (3.73) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.88) ، ويشير ذلك إلى إن معظم عناصر العينة يؤيدون إن سبب نشوء فجوة القصور في الأداء هو انخفاض مستوى اداء مراقبي الحسابات .

9- بلغ الوسط الحسابي للمتغير التاسع (3.93) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.821) ، بالاستناد إلى تلك القيم يمكن اعتبار إن هناك إجماع من قبل عناصر عينة البحث بمساهمة المنظمات المهنية في تضييق فجوة التوقعات بعد إصدارها لمعايير وقواعد مهنية خاصة بتحديد مهام ومسؤوليات مراقبي الحسابات .

10- بلغ الوسط الحسابي للمتغير العاشر (4.05) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.746) ، من خلال ما تم التوصل إليه من قيم يمكن القول بأن هناك اتفاق لعناصر العينة على إن التزام مراقبي الحسابات بالعناية المهنية الواجبة يؤدي إلى تضييق فجوة التوقع .

11- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الحادي عشر (3.98) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.676) ، بالاعتماد على القيم التي تم استخراجها يمكن القول إن عناصر عينة البحث توصلوا إلى رأي مفاده لتحجيم فجوة التوقع يقوم مراقبي الحسابات برصد واكتشاف الأنشطة الاحتيالية للوحدات الاقتصادية .

12- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثاني عشر (3.98) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.892)، من تلك القيم المذكرة آنفاً يتأيد بأن استقلالية مراقبي الحسابات هي أحد العوامل الرئيسة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق .

13- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثالث عشر (4.08) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5)في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.645) ، مما يدل ذلك على وجود إجماع من عناصر عينة البحث إنه لأغراض تضييق فجوة التوقع يقوم مراقب الحسابات بتوسيع نطاق اختبارات التدقيق .

من الفقرات المذكورة آنفاً يتّبيّن ارتفاع قيم الوسط الحسابي لمتغيرات المحور الأول من استمارة الاستبيان وهي تُمثّل الفرضية الأولى من البحث والتي مفادها(يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال انخفاض الطلب على خدمات مراقبي الحسابات) ، مما أدى ذلك إلى ارتفاع الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ ما نسبته 76.4% ، ويدل ذلك إن عناصر العينة متفقين على تأثر مستوى الطلب على الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات عند نشوء

فجوة التوقع في بيئة التدقيق مما يؤثر ذلك سلباً في استدامة التنمية الاقتصادية ، وعند النظر إلى قيم الانحراف المعياري نرى انخفاض قيمها وهذا يشير إلى تقارب إجابات عناصر العينة حول متغيرات المحور الأول ، في حين إن مُعامل التباين تتراوح ما بين 0.372 إلى1.087 وهي قيم منخفضة وهذا دليل آخر على مدى تقارب ردود عناصر العينة على ما ورد من عبارات في المحور الأول .

ب- لإثبات أو نفي الفرضية الثانية من البحث والتي مفادها (يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال تراجع ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات) ، تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامِل التباين لمتغيرات المحور الثاني من استمارة الاستبيان وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول(2) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الثاني

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين
1	وجود فجوة التوقع له أثر سلبي على الدور الاجتماعي لمهنة التدقيق .	4	0.775	0.6
2	قد يؤدي نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق إلى قيام المجتمع المالي باتخاذ قرارات اقتصادية غير سليمة .	4.25	0.717	0.514
3	يؤدي نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق إلى إبعاد مهنة التدقيق من دورها في إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات المالية .	4.04	0.692	0.478
4	تؤدي فجوة التوقع إلى فائض عرض في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات دون وجود طلب من المجتمع المالي على تلك الخدمات .	3.82	0.953	0.908
5	يُعد القضاء على فجوة التوقع في بيئة التدقيق بشكل نهائي أمراً صعباً ومستحيلاً .	3.51	1.155	1.335
6	قد تصبح مهنة التدقيق غير ذات جدوى اذا ما تم زعزعة ثقة المجتمع المالي بمخرجات تلك المهنة .	4.25	0.688	0.474
7	انخفاض كمية ادلة التدقيق الواجب الحصول عليها هي أحد الأسباب الرئيسية لنشوء فجوة التوقع .	4.18	0.623	0.388
8	استخدام مصطلحات فنية في تقرير مراقب الحسابات مثل(منح تأكيد معقول ، الأهمية النسبية ، أدالة تدقيق كافية ومناسبة) من شأنه أن يؤدي إلى نشوء فجوة التوقع .	3.8	0.8	0.641
9	يعني وجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مراقبي الحسابات كماً ونوعاً .	3.76	0.815	0.664
10	تعدد أهداف استخدام البيانات المالية من قبل أطراف المجتمع المالي وتباين توقعاتهم هي أحد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء فجوة التوقع .	3.75	0.913	0.834
11	هناك استجابة للمنظمات المهنية لتلافي الآثار السلبية لفجوة التوقع في ثقة المجتمع المالي بمخرجات مهنة التدقيق.	3.86	0.722	0.521
12	توعية وتثقيف المجتمع المالي بشأن طبيعة التدقيق له أثر كبير في الحد من نشوء فجوة التوقعات .	4.27	0.568	0.323
13	تنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات .	3.9	0.9	0.81

المصدر : من إعداد الباحثين

من الجدول أعلاه يتّضح الآتي :

1- الوسط الحسابي للمتغير الأول هو (4) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.775) ، نستنتج من ذلك إن معظم عناصر العينة يرون بوجود أثر سلبي لفجوة التوقع على الدور الاجتماعي لمهنة التدقيق .

2- الوسط الحسابي للمتغير الثاني هو (4.25) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.717) ، ويشير ذلك إن غالبية عناصر العينة متفقين على قيام المجتمع المالي باتخاذ قرارات اقتصادية غير سليمة في حالة نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق .

3- الوسط الحسابي للمتغير الثالث هو (4.04) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.692) ، وهذا دليل على إن عناصر العينة يؤيدون إن نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق يؤدي إلى إبعاد مهنة التدقيق من دورها في إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات المالية

4- الوسط الحسابي للمتغير الرابع هو (3.82) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.953) ، ويعني ذلك اتفاق معظم عناصر العينة على إن فجوة التوقع تؤدي إلى فائض عرض في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات دون وجود طلب من المجتمع المالي على تلك الخدمات .

5- الوسط الحسابي للمتغير الخامس هو (3.51) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (1.155) ، نتوصل من ذلك إن القضاء على فجوة التوقع في بيئة التدقيق بشكل نهائي أمراً صعباً ومستحيلاً .

6- الوسط الحسابي للمتغير السادس هو (4.25) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.688) ، يتأيد لنا من ذلك على إن عناصر العينة يرون إنه قد تصبح مهنة التدقيق غير ذات جدوى اذا ما تم زعزعة ثقة المجتمع المالي بمخرجات تلك المهنة .

7- الوسط الحسابي للمتغير السابع هو (4.18) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.623) ، من خلال ما تم التوصل إليه من قيم يمكن استنتاج وباتفاق معظم عناصر العينة على إن انخفاض كمية ادلة التدقيق الواجب الحصول عليها هي أحد الأسباب الرئيسية لنشوء فجوة التوقع .

8- الوسط الحسابي للمتغير الثامن هو (3.8) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.8)، بالاستناد إلى القيم الظاهرة في أعلاه يمكن التوصل إلى إن معظم عناصر العينة متفقين على إن استخدام

مصطلحات فنية في تقرير مراقب الحسابات مثل(منح تأكيد معقول ، الأهمية النسبية ، أدالة تدقيق كافية ومناسبة) من شأنه أن يؤدي إلى نشوء فجوة التوقع .

9- الوسط الحسابي للمتغير التاسع هو (3.76) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.815) ، عند النظر إلى القيم المثبتة في أعلاه يتأيد لنا إن العدد الأكبر من عناصر العينة يرون بوجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق يعني قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مراقبي الحسابات كماً ونوعاً .

10- الوسط الحسابي للمتغير العاشر هو (3.75) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.913) ، نستنتج من ذلك بأن عناصر العينة يؤيدون إن تعدد أهداف استخدام البيانات المالية من قبل أطراف المجتمع المالي وتباين توقعاتهم هي أحد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء فجوة التوقع .

11- الوسط الحسابي للمتغير الحادي عشر.هو (3.86) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.722) ، وهذا دليل على إن عناصر العينة يؤيدون بأن هناك استجابة للمنظمات المهنية لتلافي الآثار السلبية لفجوة التوقع في ثقة المجتمع المالي بمخرجات مهنة التدقيق .

12- الوسط الحسابي للمتغير الثاني عشر.هو (4.27) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.568) ، ويعني ذلك اتفاق معظم عناصر العينة على إن توعية وتثقيف المجتمع المالي بشأن طبيعة التدقيق له أثر كبير في الحد من نشوء فجوة التوقعات .

13- الوسط الحسابي للمتغير الثالث عشر.هو (3.9) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.9) ، نتوصل من ذلك وباتفاق غالبية عناصر العينة على إن تنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات .

استناداً لم تم عرضه سابقاً يتضح ارتفاع قيم الوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان والتي تمثل الفرضية الثانية للبحث التي مفادها(يوجد أثر لفجوة التوقع في استدامة التنمية الاقتصادية من خلال تراجع ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات) ، وقد أدى ذلك إلى ارتفاع قيمة الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ 79% ، ونستنتج من ذلك إن عناصر عينة البحث متفقين بوجود تراجع بثقة المجتمع المالي بتقرير التدقيق مما ينعكس ذلك سلباً في استدامة التمية الاقتصادية في حالة نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق ، وتدل قيم الانحراف المعياري المنخفضة إلى تقارب إجابات عناصر العينة حول متغيرات المحور الثاني ، بينما تراوحت قيم مُعامل التباين لنفس المحور ما بين 0.388 إلى 1.335 وهي قيم منخفضة لذا يُعد هذا دليل إضافي على مدى تقارب إجابات عناصر العينة على عبارات المحور الثاني .

الاستنتاجات والتوصيات :

في ضوء النتائج التي أثبتتها فرضيات البحث تمكّن الباحث من التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات بشأنها وكالآتي :

اولا : الاستنتاجات:

1- لفجوة التوقع آثار في عناصر بيئة التدقيق والمتمثلة بعنصر-مراقبي الحسابات بصورة انخفاض في الطلب على الخدمات المقدمة من قبلهم مما ينعكس ذلك سلباً على التنمية الاقتصادية المستدامة.

2- يضاعف مراقبي الحسابات جهودهم المبذولة عند القيام بأعمال الرقابة والتدقيق لتلافي وتحجيم الآثار السلبية لوجود فجوة التوقع في بيئات التدقيق .

3- يتخذ المجتمع المالي قرارات اقتصادية غير رشيدة في بيئة التدقيق التي تنشأ بها فجوة التوقع بسبب ضمور الدور الاجتماعي لمهنة التدقيق ومن ثم التراجع في استدامة التنمية الاقتصادية.

ثانيا: التوصيات

1- الاهتمام برفع مستوى الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات من خلال إشراكهم بدورات تطويرية ومهنية وبشكل مستمر ، فضلاً عن العمل لتدعيم استقلاليتهم .

2- تلبية التوقعات والتصورات المعقولة للمجتمع المالي من خلال عكسها بصورة معايير وقواعد مهنية والعناية بالجانب التثقيفي للمجتمع المالي بشأن توقعاتهم غير المعقولة ما يؤثر ذلك إيجاباً في استدامة التنمية الاقتصادية

3- ضرورة قيام المنظمات الراعية للمهنة بإصدار معايير تحدد من خلالها إطار واجبات ومسؤوليات مراقبي الحسابات أزاء عمليات التدقيق المنفذة لاستدامة التنمية الاقتصادية.

Reference المصادر

1- أباظة ، يسرى أحمد فؤاد سليمان . اسماعيل ، عبد الحكيم محمد . عبد الغني ، أحمد جمعة (2018) . أثر جودة التعليم على التنمية الاقتصادية المستدامة في تايوان دراسة مقارنة مصر ، مجلة العلوم الاقتصادية والزراعية والاجتماعية ، المجلد(51) العدد(6) ، مصر .

2- أبو سعدة ، أمير صابر أحمد (2024) ، دور حوافز الاستثمار في التنمية المستدامة ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية المجلد(60) العدد(4) ، مصر .

3- الحساني ، وعد هادي عبد . حمدان ، خولة حسين (2018) . برنامج مقترح لتدقيق النشاط الزراعي وتحقيق التنمية المستدامة ، مجلة كلية التراث الجامعة ، العدد(24) ، العراق.

4- حنفي ، طه سيد أحمد(2024) . أثر التحكيم التجاري الدولي عنصر جذب للاستثمار الأجنبي لتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة ، مجلة حقوق دمياط للدراسات القانونية والاقتصادية ، العدد(10) ، مصر .

5- صقر ، محمد ابراهيم الشربيني (2024) ، الباحث العلمي ودوره في التنمية المستدامة ، مجلة الصرلط ، المجلد(24) العدد(2) ، الجزائر .

6- طالب ، مأمون علي(2021) . فجوة التوقع في بيئة التدقيق وانعكاسها في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة حالة في شركة مصافي الجنوب- شركة عامة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة التقنية الجنوبية/ كلية الدراسات العليا ، العراق .

7- عبد ، ابتهال رحيم . جابر ، مروة ماجد . عكض ، صدام حمدان (2024) . الآفاق المستقبلية لصناعة الهندسة المالية ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، المجلد(16) ، العدد(2) ، العراق.

8- عبد الرحمن ، بان قدس يوسف (2024) ، دور الطاقة المتجددة في تحقيق التنمية المستدامة ، عدد خاص ببحوث مؤتمر كلية العلوم السياسية/ الجامعة المستنصرية ، المجلد(6) العدد(3) ، الملحق(3) ، العراق .

9- عودة ، كريم حاتم محسن . سلمان ، عامر محمد (2024) . تدقيق مشاريع البنية التحتية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد(19) ، العدد(67) ، العراق .

10- القاسمي ، رائدأحمد (2021) ، أثر التعلم عن بعد في تحقيق التنمية المستدامة في العملية التعليمية ، المجلة العربية للآداب والدراسات الانسانية ، المجلد(5) العدد(16) ، فلسطين .

11- مير ، اخلاص جودا علي . محمد ، عمر سعدون حمود (2024) ، التنمية المستدامة أبعادها ومؤشراتها رؤية مستقبلية لتطوير بعض الامكانات التنموية ، عدد خاص ببحوث مؤتمر كلية العلوم السياسية/ الجامعة المستنصرية ، المجلد(6) العدد(3) ، الملحق(3) ، العراق.

12- Abdulahad, A. F. (2021). The ability to reduce the expectation gap between financial reporting users and auditors: an analytical study of audit offices in Iraq. Економічний часопис-XXI, 188(3-4), 174-181.

13- Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the audit expectation gap and its impact on stakeholders' confidence: The moderating role of the financial reporting council. International Journal of Financial Studies, 8(1), 4.

14- Astolfi, P. (2021). Did the international financial reporting standards increase the audit expectation gap? an exploratory study. Accounting in Europe, 18(2), 166-195.

15- Artantas, E., GURSOY, H., & DONGUL, E. S. (2022). FOOD SUPPLEMENT USE IN SOCIETIES, AWARENESS OF USE AND MARKET SITUATION. Theory and Research in Social, Human and Administrative Sciences.

16- Altawalbeh, M., & Alhajaya, M. (2019). The investors reaction to the disclosure of key audit matters: empirical evidence from jordan. International Business Research, 12(3), 50-57.

17- Aryanti, C., & Adhariani, D. (2020). Students' perceptions and expectation gap on the skills and knowledge of accounting graduates. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 7(9), 649-657.

18- Bebeji, A., Okpanachi, J., Nyor, T., & Ahmed, M. N. (2022). Independence factors influencing audit expectation gap in listed deposit money Banks in Nigeria. Journal of Accounting and Taxation, 14(1), 1-12.

19- Bryce, M., Ali, M. J., & Mather, P. R. (2021). Director expectations gap and hindsight bias. Accounting & Finance, 61(2), 2965-2996.

20- Budding, T., & Wassenaar, M. (2021). New development: Is there a management accountants' expectation gap?. Public Money & Management, 41(4), 346-350.
21- Coram, P. J., & Wang, L. (2021). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. International Journal of Auditing, 25(2), 270-282.
22- Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation gap: a comprehensive literature review. Asian Journal of Accounting Research, (ahead-of-print).
23-Devi, A., & Khan, M. A. (2020). Effect of Audit Committee on Audit Expectation Gap.. Mediating Role Audit Quality. Journal of Mechanic of Continua and Mathematical Sciences, Special Issue, (6).
24- Ehiedu, V. C., & Toria, G. (2022). Audit indicators and financial performance of manufacturing firms in Nigeria. Linguistics and Culture Review, 6, 14-41.
25- Ellul, L., & Scicluna, A. (2022). An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government. Public Money & Management, 42(4), 262-273.
26- Ferry, L., & Ahrens, T. (2022). The future of the regulatory space in local government audit: A comparative study of the four countries of the United Kingdom. Financial Accountability & Management, 38(3), 376-393.
27- Fuada, N. (2022). The effect of auditor competence and independence on the quality of audit results. Point of View Research Accounting and Auditing, 3(2), 134-145.
28- Gambetta, N., Sierra García, L., García Benau, M. A., & Novejarque Civera, J. (2022). The informative value of Key Audit Matters in the audit report.
29- Jannat, T. Investigation of Expectation Gap between Auditors and Investors in Bangladesh.
30- Olojede, P., Erin, O., Asiriuwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. Future Business Journal, 6(1), 1-12.
31- Quick, R. (2020). The audit expectation gap: A review of the academic literature. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 94, 5.
32- Seliamang, Y. M., & Tapatfeto, J. D. (2022, March). The Effect of Competence and Independence on Audit Quality with Auditor's Ethics as a Moderating Variable. In International Conference on Applied Science and Technology on Social Science 2021 (iCAST-SS 2021) (pp. 823-828). Atlantis Press.
33- Vasilev, D., Cvetković, D., & Grgur, A. (2019). Detection of fraudulent actions in the financial statements with particular emphasis on hotel companies. Менаџмент у хотелијерству и туризму, 7(1), 115-125.
34- Xu, F., & Akther, T. (2019). A partial least-squares structural equation modeling approach to investigate the audit expectation gap and its impact on investor confidence: perspectives from a developing country. Sustainability, 11(20), 5798.