

	أثر وجود فجوة التوقع في عناصر بيئة التدقيق / دراسة تحليلية
	م. خنساء ناصر حسين      أ.د. علاء فريد عبد الأحد
	الجامعة التقنية الجنوبية
	الباحث : مأمون علي طالب
	ديوان الرقابة المالية الاتحادي

### المستخلص

يهدف البحث إلى قياس أثر وجود فجوة التوقع 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 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 التنمية الاقتصادية ، وتقدم البحث بمجموعة من التوصيات من أبرزها ، ضرورة قيام المنظمات الراعية للمهنة بإصدار معايير تُحدّد من خلالها إطار واجبات ومسؤوليات مراقبي الحسابات أزاء عمليات التدقيق المنفذة .

**الكلمات المفتاحية:** فجوة التوقع ، مراقبو الحسابات ، المجتمع المالي .

## **The Impact Of The Existence Of An Expectation Gap In The Elements Of The Auditing Environment / Analytical study**

**Lecture Khansaa Nasir Husayn**

**Prof.Dr. Alaa Farid Abdul Ahad**

**Researcher Mamun Ali Talib**

### **Abstract :**

The auditing profession faces great challenges, especially those related to the continuing complexity of the business environment. More over to the increase in the volume of transactions carried out by companies in order to carry out their activities, The problem of the research was the emergence of a gap between the financial statements users on the one hand and the auditors on the other, with regard to the expectations and perceptions of each of them regarding the contents of the audit report. 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 sponsoring the profession to issue standards through which to define the framework of the duties and responsibilities of auditors regarding the audits operations carried out .

**Key words :** expectation gap, auditors, financial community

## المقدمة

أدت التغييرات الحاصلة في الشكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية والتي أصبحت بموجها 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 (Onabanjo & Adesola، 2018: 209) . 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 (Saha Etal، 2019: 32) . 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 (2019: 132) (Ghandour،) . 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 التنمية المستدامة للبيئة الاقتصادية (Salehi Etal، 2019: 201) . وهو ما أطلق عليه اصطلاحاً بـ فجوة التوقع والتي نشأت بعد الفضائح المالية التي مُنيت بها كبرى الشركات العالمية ، على الرغم من إصدار تقارير بأراء إيجابية عن مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية لتلك الشركات ، وقد أوجب ذلك على المنظمات الراعية لمهنة التدقيق وممارستها إلى السعي لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية والحيادية والموضوعية عند أداء المهام المطلوبة (Dung Etal، 2019: 1228) . مما دعا الباحثين إلى دراسة ذلك التباين على وفق المنهجية الآتية :

### المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

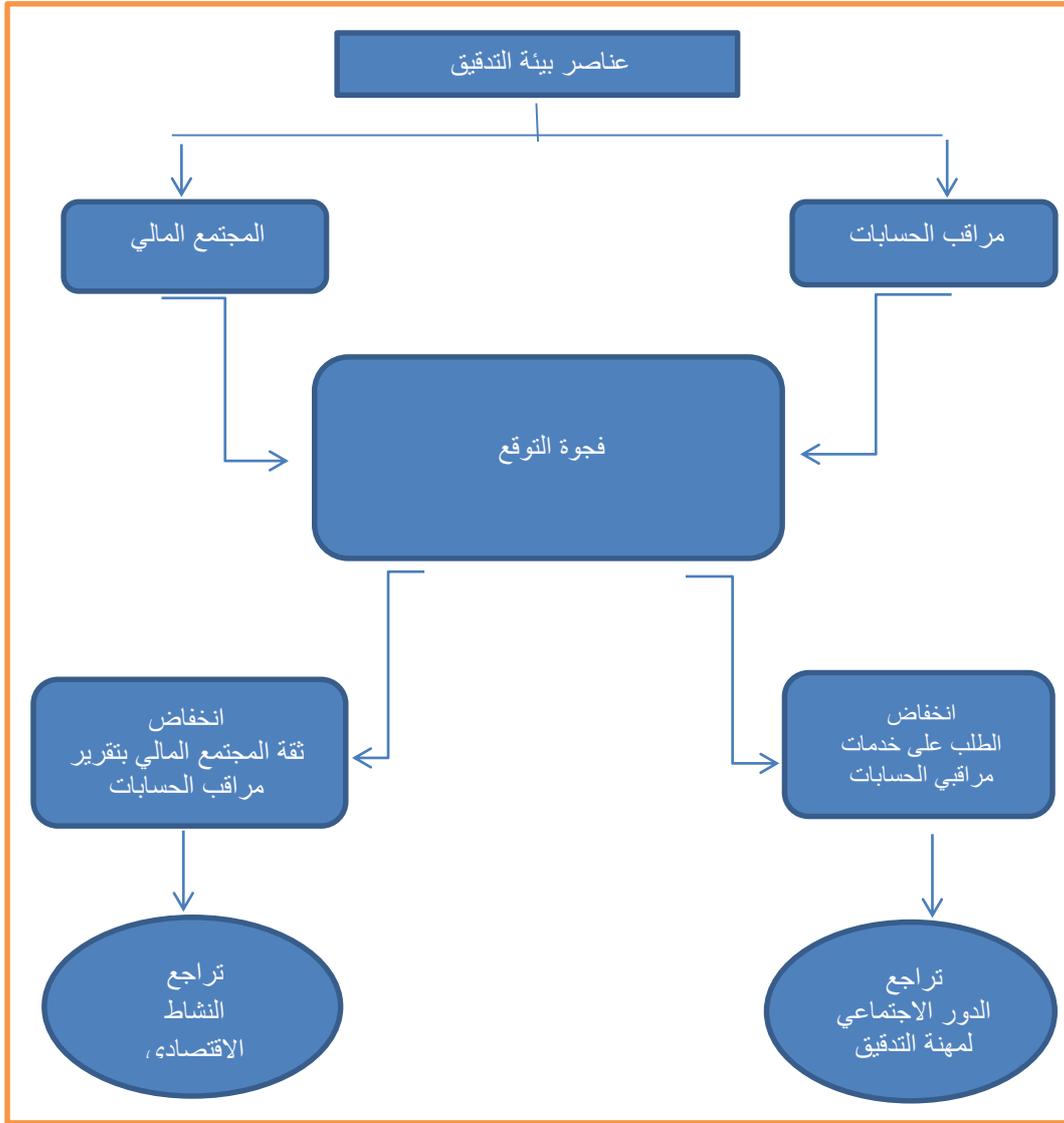
#### أولاً : منهجية البحث

مشكلة البحث : يمكن تحديد أسئلة مشكلة هذا البحث على النحو الآتي :-

- أ- ما هو أثر وجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق في الطلب على خدمات مراقبي الحسابات ؟
- ب- ما هو أثر وجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق في ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات؟
- 1- أهمية 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 للأنشطة الاقتصادية في البيئة التي تحدث بها تلك المشكلة من خلال عدم مقدرة المجتمع المالي على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .
- 2- أهداف البحث : يسعى البحث إلى إنجاز الأهداف الرئيسة الآتية :-
  - أ- التعريف بفجوة التوقع من خلال توضيح تاريخ ظهورها ومفهومها وأنواعها وأسباب نشوئها وطرق الحد من آثارها السلبية في عناصر بيئة التدقيق .
  - ب- بيان طبيعة أثر (وجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق) في كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي .
  - ج- قياس أثر وجود فجوة التوقع في كل من الطلب على خدمات مراقبي الحسابات وثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات .
  - 3- فرضيات البحث : تم بناء فرضيَّي البحث كما موضح في الآتي :

- أ- يوجد أثر لوجود (فجوة التوقع في بيئة التدقيق) في الطلب على خدمات مراقبي الحسابات .  
ب- يوجد أثر لوجود (فجوة التوقع في بيئة التدقيق) في ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات.  
4- حدود البحث : تم تحديد نطاق البحث بالآتي :  
أ- الحدود المكانية : تمثلت الحدود المكانية للبحث بدائرة تدقيق المنطقة الثانية/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، ورئاسة جامعة البصرة/ وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .  
ب- الحدود الزمانية : تمثل 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 .

شكل(1) المخطط الإجرائي للبحث



المصدر : إعداد الباحثين

ثانياً: دراسات سابقة

1- دراسة (De souza Etal، 2020) بعنوان :

(Expectation gap: analysis of the social perception of the responsibilities of the independent auditor)

تمثل هدف هذه الدراسة بتحليل فجوة القصور في الأداء والمتعلقة بمسؤوليات ومهام مراقبي الحسابات في شركات التدقيق البرازيلية الفعلية مقارنةً بما منصوص عليه في المعايير والقواعد المهنية ، واستخدمت الدراسة استمارة الاستبيان واختبار مربع كاي ، وأشارت أهم نتائج هذه الدراسة إلى عدم وجود معرفة ودراية المجتمع المالي بإطار واجبات ومهام مراقبي الحسابات أزاء عمليات التدقيق المنفذة من قبلهم ، في حين أوصت هذه الدراسة بضرورة تثقيف المجتمع المالي بمهام ومسؤوليات مراقبي الحسابات .

2- دراسة (Lmeny Etal, 2021) بعنوان :

(The anti-money laundering expectations gap in Iran: auditor and judiciary perspectives)

تناولت هذه الدراسة تقييم آثار فجوة التوقعات في موثوقية وملائمة المعلومات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات فيما يتعلق بالشركات الإيرانية المخالفة للمعايير المهنية لإدراجها بالقائمة السوداء ، اعتمدت الدراسة على استمارات الاستبيان الموزعة على مراقبي الحسابات ، من أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة هو ، انخفاض مستوى التزام مراقبي الحسابات بالإبلاغ عن الشركات المخالفة للمعايير والتشريعات المهنية ، وأصت هذه الدراسة بامتنال مراقبي الحسابات لمتطلبات الإبلاغ عن الشركات غير الملتزمة بالمعايير المهنية .

3- 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 ، ولأجل ذلك تم تنظيم 140 استمارة استبيان وزعت على عدد من مراقبي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية في بيئة التدقيق العراقية ، 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 الامتنال لمعايير الاستقلالية .

4- 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 ، أجرت الدراسة عدد من المقابلات الشخصية مع مراقبي الحسابات فضلاً عن إعداد استمارة استبيان وتقديمها لعدد من أعضاء البرلمان ، 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 .

## المبحث الثاني : فجوة التوقع/ إطار نظري

تناول الإطار النظري لفجوة التوقع تاريخ ظهورها ومفهومها وأنواعها وأسباب نشوئها وطرق الحد من أثارها السلبية على كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي ، وكما يأتي :

أولاً : تاريخ ظهور فجوة التوقع :

يرجع ظهور فجوة التوقع كمفهوم في أدبيات التدقيق إلى العام/1974 بواسطة العالم (Karal D Iiggio) 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 ، 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 منها بيئة التدقيق ، وقد توصلت تلك الأبحاث إلى وجود تلك الفجوة في العديد من مفاصل مهنة التدقيق ك نطاق 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 أخرى(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 الباحثون 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 المعقولة : هي الفرق الذي ينشأ بين التوقعات والتصورات المعقولة وغير المعقولة للمجتمع المالي ، بشأن أداء مراقبي الحسابات(Budding & Wassenar، 2020: 1) .

2- فجوة الأداء : هي الفرق الذي ينشأ بين التوقعات والتصورات المعقولة للمجتمع المالي (بشأن أداء مراقبي الحسابات)

وبين الأداء الفعلي لمراقبي الحسابات(6: 2020، Quick) ، 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(8: 2020، Bryce Etal) .

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(651: 2020، Aryanti &

Adhariani) .

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(51: 2019، Altawalbeh) .

2- التضارب في مفاهيم نظريات التدقيق : تُشير نظرية الوكالة إلى وجوب الاستمرار في أداء متطلبات التدقيق

لحماية مصالح المساهمين في الوحدة الاقتصادية(48: 2022، Dongul Etal) . 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(21: 2022، Ehiedu & Toria) .

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(3: 2019، Xu & Akther) .

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(136: 2022، Wahyuni & Fuada) . 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 (824: 2022: Seliamang & Tapatfeto).

- يُشير الباحثون بأن أسباب نشوء فجوة التوقع تقع على عاتق طرفي تلك الفجوة ، وكما موضح في الآتي :
- 1- المجتمع المالي : بسبب التطورات المستمرة في بيئة الأعمال وانعكاسها بصورة تغيير مستمر في متطلبات المجتمع المالي لزيادة الاطمئنان على استثماراتهم ونموها ، والذي يُلقي بظلاله على التغييرات المستمرة في توقعاتهم بما يتضمنه تقرير مراقب الحسابات من رصد واكتشاف للمخالفات والتحريفات التي تتضمنها البيانات المالية .
  - 2- مراقبي الحسابات : يُمكن أن تنشأ فجوة التوقع بسبب انخفاض مستوى الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات والتي تنعكس سلباً على جودة مخرجات عملية التدقيق ، ومن جانب آخر قد يصل مراقب الحسابات للكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لكن تبقى ضمن إطار المعايير والقواعد المهنية والتي تحكم عمل مهنة التدقيق مؤدية بذلك إلى نشوء فجوة القصور في المعايير .
- خامساً : آثار فجوة التوقع في بيئة التدقيق :

ترك فجوة التوقع عند وجودها في أي بيئة تدقيق آثاراً سلبية على كل من مراقبي الحسابات والمجتمع المالي ، وفيما يأتي توضيح لتلك الآثار :

- 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 (9: Nicolas Etal، 2022:). 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 (5: Ferry & Ahrens، 2022:). وبدل 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 (312: Deepal & Jayamaha، 2022:).
- 2- آثار فجوة التوقع في المجتمع المالي : يتمثل 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 (165: Devi & Khan، 2020:). 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 (116: Vasilev Etal، 2019:). 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).

سادساً: طرق الحد من الآثار السلبية لفجوة التوقع :

نستنتج مما سبق بأن القضاء على فجوة التوقع من الصعوبة بمكان ، لذلك يتم توجيه الجهود نحو تضيقها بدلاً من إزالتها نهائياً من بيئة التدقيق لتخفيف آثارها السلبية في بيئة التدقيق ، من خلال معالجة الأسباب المؤدية لنشوء فجوة التوقع(Hieu & Hoai، 2022: 367) ، وفيما يأتي البعض من تلك الطرق :

1- تحديد مسؤوليات ومهام مراقبي الحسابات : يقع على عاتق المنظمات المهنية مسؤولية التحديد وبدقة واجبات ومهام مراقبي الحسابات أزاء عملية التدقيق واستصدار معايير وقواعد مهنية بذلك ، لكي يكون عملهم ضمن إطار قانوني وبعيداً عن المسائلة المهنية والقانونية(Deb Etal، 2020: 3) . فهناك إعتقاد سائد بكون مهمة إعداد وتنظيم البيانات المالية من مسؤولية مراقب الحسابات ، ويساعد ذلك الاعتقاد في انحراف اتجاه التوقعات إلى توقعات غير معقولة ، ومن ثم تنشأ فجوة التوقع(Uket، 2022: 47) .

2- معالجة عناصر تقرير التدقيق : لتضيق فجوة التوقع إشتراك كل من مجلس معايير التدقيق ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بإصدار المعيار الدولي للتدقيق(ISA No.701) ، والقاضي بإجراء تغييرات في عناصر تقرير التدقيق(Perez، 2021: 50) . من حيث وجوب أن يتضمن على كل من(الرأي ، الأساس المعتمد في الرأي ، معلومات أخرى) والتي تعني إجمالاً مسائل التدقيق الرئيسية (KAM) (Sakin & Yildirim، 2022: 552) . والتي تساعد المجتمع المالي بالوصول إلى نتيجة التدقيق ورأي مراقب الحسابات مباشرة دون قراءة كامل تقرير التدقيق ، من خلال وضع مسائل التدقيق الرئيسية في بداية التقرير والتي تتطلب الحكم المهني والشك المهني من مراقبي الحسابات(2021: 556) Meza، . مما يسهم ذلك في رفع فاعلية محتويات التقرير بالنسبة لمستخدميه ومن ثم تعزيز التواصل بين مراقبي الحسابات والمجتمع المالي من خلال الفائدة المتحققة من استخدام تقرير التدقيق(Fossung Etal، 2020: 4) .

3- تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات : الاستقلالية بشكل عام هي موقف موضوعي عند الحكم على عمل معين ، أما الاستقلالية في التدقيق فهي رفض الانحياز لأي طرف له علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية ، الأمر الذي يعكس وبشكل كبير ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات ، لذا يتمكن مراقب الحسابات من إبداء رأيه بالبيانات المالية عن مدى عدالتها وصدق العرض فيها ، فعند اختيار مراقب الحسابات من قبل لجنة التدقيق من شأن ذلك أن يؤدي إلى تدعيم استقلاليته(Afrizal Etal، 2022: 2324) .

### المبحث الثالث : قياس أثر وجود فجوة التوقع في عناصر بيئة التدقيق

لتحقيق الهدف الثالث من أهداف البحث والخاص بقياس أثر وجود فجوة التوقع في كل من الطلب على الخدمات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات وثقة مستخدمي البيانات المالية بمحتويات تقرير التدقيق ، فقد تم إجراء الآتي :

#### 1- مجتمع وعينة البحث

تمثل مجتمع البحث بكل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، أما عينة البحث فقد تمثلت بمجموعة من مراقبي حسابات دائرة تدقيق المنطقة الثانية في البصرة ومستخدمي البيانات المالية في رئاسة جامعة البصرة ، ويهدف التوصل إلى نتائج أقرب ما تكون إلى الدقة ومن ثم إيجاد أساس للاستقرار والتعميم ، ولأغراض معالجة الجوانب التطبيقية لموضوع البحث لجأ الباحثون إلى جمع البيانات المطلوبة من خلال إعداد استمارة استبيان بشكل أولي 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 (Google form) ومن ثم وُزعت بشكل الكتروني وتم الحصول على (60) رداً بالنسبة لمراقبي الحسابات و(51) رداً بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية وهي ردود كافية .

#### 2- المناقشة واختبار الفرضيات :

أ- لإثبات أو نفي الفرضية الأولى والتي نصت على (يوجد أثر لوجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق في الطلب على خدمات مراقبي الحسابات) ، تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين للمحور 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 لأسئلة 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 أداء 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 أداء مراقبي الحسابات .	3.73	0.88	0.775
9	تُساهم المنظمات المهنية في تضيق 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 تضيق فجوة التوقع .	4.05	0.746	0.557
11	لتحجيم فجوة التوقع يقوم مراقبي الحسابات برصد واكتشاف الأنشطة الاحتمالية للوحدات الاقتصادية .	3.98	0.676	0.457
12	تعد استقلالية مراقبي الحسابات أحد العوامل الرئيسة في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق .	3.98	0.982	0.796
13	لتضيق 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) (علمياً 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 مراقبي الحسابات .
- 2- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثاني (4.03) (علمياً 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) (علماء 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) (علماء 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) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.932) ، ويُدلّل ذلك على إن عناصر العينة يتفوقون على رجوع أسباب نشوء فجوة التوقع إلى انخفاض مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة .
- 6- بلغ الوسط الحسابي للمتغير السادس (3.8) (علماء 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) (علماء 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) (علماء 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 أداء مراقبي الحسابات .
- 9- بلغ الوسط الحسابي للمتغير التاسع (3.93) (علماء 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) (علماء 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 بالعباية المهنية الواجبة يؤدي إلى تضييق فجوة التوقع .
- 11- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الحادي عشر (3.98) (علماء 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 الاحتمالية 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 المذكورة آنفاً يتأيد بأن استقلالية مراقبي الحسابات هي أحد العوامل الرئيسة في تضيق 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 تضيق فجوة التوقع يقوم مراقب الحسابات بتوسيع نطاق اختبارات التدقيق .

من الفقرات المذكورة آنفاً يتبين ارتفاع قيم الوسط الحسابي للمحور الأول من استمارة الاستبيان وهي تُمثّل الفرضية الأولى من البحث والتي مفادها (يوجد أثر لوجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق في الطلب على خدمات مراقبي الحسابات) ، مما أدى ذلك إلى ارتفاع الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ ما نسبته 76.4% ، وبدل ذلك إن عناصر العينة متفقين على تأثر مستوى الطلب على الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات عند نشوء فجوة التوقع في بيئة التدقيق ، 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 إلى 1.087 وهي قيم منخفضة وهذا دليل آخر على مدى تقارب ردود عناصر العينة على ما ورد من عبارات في المحور الأول ، وطبقاً لما تم عرضه آنفاً يمكن إثبات فرضية البحث الأولى.

ب- لإثبات أو نفي الفرضية الثانية من البحث والتي مفادها (يوجد أثر لوجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق في ثقة المجتمع المالي بتقرير مراقب الحسابات) ، تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لأسئلة المحور الثاني من استمارة الاستبيان وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (2) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لأسئلة 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 إذا ما تم زعزعة ثقة المجتمع المالي بمخرجات تلك المهنة .	4.25	0.688	0.474
7	انخفاض كمية أدلة 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 ، أدلة 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 كما 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 تضيق 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) (علماء 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) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (1.155) ، نتوصل من ذلك وباتفاق غالبية عناصر العينة إن القضاء على فجوة التوقع في بيئة التدقيق بشكل نهائي أمراً صعباً ومستحيلاً .
- 6- الوسط الحسابي للمتغير السادس هو (4.25) (علماء 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) (علماء 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) (علماء 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 ، أدلة تدقيق كافية ومناسبة) من شأنه أن يؤدي إلى نشوء فجوة التوقع
- 9- الوسط الحسابي للمتغير التاسع هو (3.76) (علماء 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) (علماء 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) (علماء 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) (علماء 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) (علماء 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 لوجود فجوة التوقع في بيئة التدقيق في 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 تأثير على ثقة المجتمع المالي 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 ، وبموجب الأسباب الواردة في أعلاه يمكن إثبات فرضية البحث الثانية .

#### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء النتائج التي أثبتتها فرضيات البحث يمكن للباحثون من التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات بشأنها وكالاتي :

##### 1- الاستنتاجات

- أ- يؤدي نشوء فجوة التوقع إلى التأثير السلبي على عناصر بيئة التدقيق والمتمثلة بعنصر مراقبي الحسابات بصورة انخفاض الطلب على الخدمات المقدمة من قبلهم مما ينعكس ذلك سلباً على التنمية الاقتصادية .
- ب- يضاعف مراقبي الحسابات جهودهم المبذولة عند القيام بأعمال الرقابة والتدقيق لتلافي وتحجيم الآثار السلبية لوجود فجوة التوقع في بيئات التدقيق .
- ج- يتخذ المجتمع المالي قرارات اقتصادية غير رشيدة في بيئة التدقيق التي تنشأ بها فجوة التوقع بسبب تراجع الدور الاجتماعي لمهنة التدقيق .

##### 2- التوصيات

- أ- الاهتمام برفع مستوى الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات من خلال إشراكهم بدورات تطويرية ومهنية وبشكل مستمر ، فضلاً عن العمل لتدعيم استقلاليتهم .
- ب- تلبية التوقعات والتصورات المعقولة للمجتمع المالي من خلال عكسها بصورة معايير وقواعد مهنية والعناية بالجانب الإعلامي والتثقيفي للمجتمع المالي بشأن توقعاتهم غير المعقولة .
- ج- ضرورة قيام المنظمات الراعية للمهنة بإصدار معايير تحدد من خلالها إطار واجبات ومسؤوليات مراقبي الحسابات أزاء عمليات التدقيق المنفذة .

### المراجع والمصادر

- 1- 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.
- 2- 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.
- 3- Astolfi, P. (2021). Did the international financial reporting standards increase the audit expectation gap? an exploratory study. *Accounting in Europe*, 18(2), 166-195.
- 4- Aminu, B., Joshua, O., Terzungwe, N., & Mohammed, N. A. (2022). Independence factors influencing audit expectation gap in listed deposit money Banks in Nigeria. *Journal of Accounting and Taxation*, 14(1), 1-12.
- 5- Artantas ,E., Gursory, 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*.
- 6- 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.
- 7- 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.
- 8- Bryce, M., Ali, M. J., & Mather, P. R. (2021). Director expectations gap and hindsight bias. *Accounting & Finance*, 61(2), 2965-2996.
- 9- Budding, T., & Wassenaar, M. (2021). New development: Is there a management accountants' expectation gap?. *Public Money & Management*, 41(4), 346-350.
- 10- 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.
- 11- Deb, R., Debnath, P., & Pal, A. M. (2021). Expectation gap analysis in corporate financial reporting practices in India. *Management and Labour Studies*, 46(1), 38-58.
- 12- Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation gap: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research*, (ahead-of-print).
- 13- de Souza, D. M. S., de Sousa, R. G., & Jácome, M. A. R. Expectation gap: analysis of the social perception of the responsibilities of the independent auditor.
- 14- 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).
- 15- Dung, N. N. K., & Dang, A. T. (2019). The study of audit expectation gap: The auditor's responsibilities in a financial statement audit in Vietnam. *Asian Economic and Financial Review*, 9(11), 1227.

- 16- Ehiedu, V. C., & Toria, G. (2022). Audit indicators and financial performance of manufacturing firms in Nigeria. *Linguistics and Culture Review*, 6, 14-41.
- 17- Ellul, L., & Scicluna, A. (2022). An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government. *Public Money & Management*, 42(4), 262-273.
- 18- 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.
- 19- 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.
- 20- Fossung, M. F., Fotoh, L. E., & Lorentzon, J. (2020). Determinants of audit expectation gap: the case of Cameroon. *Accounting Research Journal*, 33(4/5), 561-576.
- 21- Gambetta, N., Sierra García, L., García Benau, M. A., & Novejarque Civera, J. (2022). The informative value of Key Audit Matters in the audit report.
- 22- Gao, M. The Cause of Auditing Expectation Gap, *Journal of Finance Research*, Volume 04, Issue 02, October 2020.
- 23- Ghandour, D. A. M. (2019). Evaluation of Audit Expectation Gap in Sudan: Existence, Causes, and Subsequent Effects. *International Journal of Business Administration*, 10(3), 132-151.
- 24- Hieu, P., & Hoai, N. (2022). A new method for measuring audit expectation gap. *Accounting*, 8(3), 367-374.
- 25- Jannat, T. Investigation of Expectation Gap between Auditors and Investors in Bangladesh.
- 26- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548-581.
- 27- Molla Imeny, V., Norton, S. D., Moradi, M., & Salehi, M. (2021). The anti-money laundering expectations gap in Iran: auditor and judiciary perspectives. *Journal of Money Laundering Control*, 24(4), 681-692.
- 28- Olojede, P., Erin, O., Asiriwuwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(1), 1-12.
- 29- Oluyombo, O. O., & Okunola, A. O. (2018). Audit expectation gap in the public sector: a conceptual analysis. *LAPAI International Journal of Administration*, 7(2), 205-215.
- 30- Pérez, Y. P., Miñano, M. D. M. C., & Segovia-Vargas, M. J. (2021). Risk on financial reporting in the context of the new audit report in Spain: Riesgo en la información financiera en el contexto del nuevo informe de auditoría en España. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(1), 48-61.
- 31- Putra, W. E. (2022). Audit Quality as Intervening Variable of the Relationship between Competency, Independence, and Professionalism on the Ability to Detect Fraud (A Case Study on the Bungo and Tebo Regencies Inspectorate Auditors). *Webology*, 19(1).

- 32- Quick, R. (2020). The audit expectation gap: A review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94, 5.
- 33- Sabuj, S., Arif, A., & Momotaz, B. (2019). Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Bangladesh, SSRG. *International Journal of Economics and Management Studies*, 6(5), 32-36.
- 34- Sakin, T., & Yildirim, S. K. (2022). The effect of key audit matters on audit report lag and determinants of the audit report lag: Turkish evidence. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 549-566.
- 35- Salehi, M., Jahanbin, F., & Adibian, M. S. (2020). The relationship between audit components and audit expectation gap in listed companies on the Tehran stock exchange. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 199-222.
- 36- 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.
- 37- Uket, E. (2022). Stakeholders Perception of Public Sector Performance Audit. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 14(2), 45-57
- 38- 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.
- 39- 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.