Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 73, Part (2): 383-410
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.73.2.18

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
EISSN: 3006-9149
PISSN: 1813-1719

The Role of Auditor Sector Specialization in Reducing Audit Risk and Its Impact on the Expectations Gap: An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in the Kurdistan Region of Iraq

Chia Nadr Muhamad*, Rezan Salahaddin Azzat
College of Administrative and Economics/Salahaddin University

Keywords:
Auditor's sectoral specialization, audit risk, inherent risk, control risk, detection risk, expectation gap.

A R T I C L E I N F O

Article history:

Received	02 Jun. 2025
Received in revised form	15 Jul. 2025
Accepted	15 Jul. 2025
Available online	31 Mar. 2026

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Chia Nadr Muhamad
College of Administrative and Economics/Salahaddin University

Abstract: The study's problem was represented by the presence of audit risks during the audit process, which indicates the possibility of material errors in the financial statements and the possibility of mitigating them through the auditor's sectoral specialization, which may be reflected in the expectation gap. Accordingly, the study's problem can be presented through two questions: Is there a relationship and influence between the auditor's sectoral specialization and mitigating audit risk? Is there a relationship and influence between audit risk and the expectation gap? This study aims to demonstrate the role of auditor sector specialization in reducing audit risk and its impact on the expectations gap through studying the relationship and impact between auditor sector specialization and reducing audit risk; moreover, studying the relationship and impact between audit risk and the expectations gap,. To achieve the study objectives, the inductive approach was adopted by preparing a special questionnaire, which was distributed to a random sample of sixty-four auditors in the Kurdistan Region of Iraq. The results were then analyzed using both (SPSS) and the EasyFit statistical programs. A number of conclusions were reached, most notably: the existence of a relationship and an impact between the auditor's sectoral specialization and the reduction of audit risks represented by inherent, control, and detection risks. Furthermore, there is a relationship and impact between audit risks, including inherent, control, and detection risks, and the expectation gap. Based on the conclusions reached by the researchers, the study recommends several recommendations, the most important of which is the need to adopt a sectoral specialization policy in large and small audit firms, especially in sectors with high risks or complex regulations. Professional bodies must also work to update and develop professional standards to keep pace with modern challenges, address the gap between general expectations and auditing standards, and to ensure that auditing is not overly or simplistically understood.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 73, Part (2): 383-410
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.73.2.18

دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تقليل مخاطر التدقيق وانعكاسه على فجوة التوقعات: دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في إقليم كوردستان العراق

چيا نادر محمد حسن **ريزان صلاح الدين عزت**
كلية الادارة والاقتصاد/جامعة صلاح الدين

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود مخاطر تدقيق أثناء عملية التدقيق، مما يشير إلى احتمالية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية وإمكانية الحد منها من خلال التخصص القطاعي للمراجع، والذي قد ينعكس في فجوة التوقعات. وبناءً عليه، يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال سؤالين هما: هل هناك علاقة وتأثير بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتقليل مخاطر التدقيق؟ هل هناك علاقة وتأثير بين مخاطر التدقيق وفجوة التوقعات؟

تهدف الدراسة إلى بيان دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تقليل مخاطر التدقيق وإنعكاسه على فجوة التوقعات من خلال: دراسة العلاقة والأثر بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق، فضلاً عن دراسة العلاقة والأثر بين مخاطر التدقيق وفجوة التوقعات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المدخل الإستقرائي وذلك عن طريق إعداد استبانة خاصة والتي تم توزيعها على عينة عشوائية بين مجتمع مراقبي الحسابات في اقليم كوردستان العراق والذين بلغ عددهم (64) فرداً ليتم بعد ذلك تحليل نتائجها بواسطة كل من البرنامج الاحصائي (SPSS) والبرنامج الاحصائي EasyFit. وقد تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات أبرزها: وجود (علاقة) و(تأثير) بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق المتمثلة بمخاطر الملازمة، الرقابة والاكتشاف، فضلاً عن وجود العلاقة والأثر بين مخاطر التدقيق منها مخاطر الملازمة، الرقابة، الاكتشاف وفجوة التوقعات. واستناداً إلى الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثتين توصي الدراسة بعدد من التوصيات أهمها ضرورة اعتماد سياسة التخصص القطاعي في مكاتب التدقيق الكبرى والصغرى، خاصة في القطاعات ذات المخاطر العالية أو التنظيم المعقد، كما يجب على الهيئات المهنية العمل على تحديث وتطوير المعايير المهنية بما يتناسب مع التحديات الحديثة ومعالجة الفجوة بين التوقعات العامة ومعايير التدقيق، وضمان أن التدقيق لا يُفهم بشكل مفرط أو مُبسط.

الكلمات المفتاحية: التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، مخاطر التدقيق، مخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف، فجوة التوقعات.

المقدمة

مع التطور المتزايد أصبحت مخاطر التدقيق أمراً يهدد نتائج عمل مدقق الحسابات لذا استوجب الأمر دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديدها وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها وأخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق بهدف تقليل أثرها، كما تتطلب مخاطر التدقيق التي يواجهها المدققون في ممارستهم لعملهم إجراءات أكثر شمولاً لتحقيق جودة عالية تحفظ مكانة المدقق وسمعته وتحميه من المخاطر القانونية. وهذا يتطلب تقييماً مهنياً لهذه المخاطر، إذ ترتبط جودة التدقيق إلى حد كبير بمخاطر التدقيق المتعلقة بفشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والمغالطات الجوهرية في القوائم المالية أثناء عملية التدقيق. وقد يُعزى هذا الفشل إلى ضعف

معرفة المدققين وفهمهم لطبيعة النشاط ومبادئ ومعايير المحاسبة المتعلقة بمجال عمل العميل (صناعة العميل). كما يرى البعض أن المدققين الذين لديهم فهم أشمل لخصائص واتجاهات صناعة أو قطاع العميل سيكونون أكثر فعالية في تدقيق حسابات الشركات العاملة في القطاع ذي الصلة، مما يُمكّن المدقق المتخصص من اكتشاف وتقليل مخاطر التدقيق المتمثلة في المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف نتيجة معرفتهم التامة بطبيعة نشاط العميل. كما يُلاحظ أيضًا تزايد التوجه في مهنة التدقيق الخارجي نحو اعتماد مستويات أعلى من التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات نتيجةً لتنوع المعايير المحاسبية الخاصة بكل نشاط مهني. ويُعدّ التخصص المهني وفهم طبيعة أنشطة العملاء المختلفة للحد من مخاطر التدقيق وسيلةً فعّالة لتضييق فجوة التوقعات التي تركز على ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مراقبي الحسابات والمعلومات التي توفرها لهم عملية التدقيق بالفعل. وهذا ما نركز عليه في هذه الدراسة.

المحور الأول: منهجية الدراسة

إن عملية إعداد وترتيب منهجية علمية لأي دراسة تعد خارطة أساسية بحيث يمكن الاعتماد عليها في البحث عن الأساليب العلمية الممكنة لحل اشكاليات الدراسة، لذا يتناول هذا المبحث إطار منهجي للدراسة الحالية والتي تتضمن مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها وفرضياتها وأنموذج الدراسة والمنهج العلمي المعتمد عليها:

أولاً. مشكلة الدراسة: تواجه عمليات التدقيق في العراق، شأنها شأن أي عملية تدقيق في أي مكان آخر، مخاطر التدقيق التي تشير إلى احتمالية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية أو العمليات التي يتم تدقيقها، وقد تنشأ هذه المخاطر من مصادر مختلفة، مثل المخاطر الكامنة (الطبيعية في العمليات)، ومخاطر الرقابة (فشل الضوابط الداخلية في اكتشاف الأخطاء)، ومخاطر الاكتشاف (فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء). وقد يساهم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بشكل مباشر في التقليل من هذه المخاطر عند التخطيط لأنشطة التدقيق التي يمارسها وذلك لأن التخصص في قطاع معين يزوّد مراقب الحسابات بفهم أعمق لتفاصيل القطاع، تحدياته، ومتطلباته، مما يمكّنه من تحديد المخاطر المحتملة وتحليل البيانات المالية بدقة وكفاءة أكبر بحيث ينعكس ذلك على تضييق فجوة التوقعات بين ما يتوقعه (الجمهور) أو مستخدمو القوائم المالية من المدققين، وبين ما توفره لهم عملية التدقيق من معلومات فعليًا. وعليه يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال سؤالين هما:

السؤال الأول: هل هناك علاقة وتأثير بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتقليل مخاطر التدقيق؟

السؤال الثاني: هل هناك علاقة وتأثير بين مخاطر التدقيق وفجوة التوقعات؟

ثانياً. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

1. تحليل دور التخصص القطاعي لمراقب حسابات متخصص في قطاع معين لتقليل مخاطر التدقيق المتمثلة بمخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.
2. تحليل كيف يمكن للتخصص القطاعي أن يسهم في تضييق فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المستخدمون من تقارير التدقيق وما يقدمه مراقب الحسابات من معلومات.
3. تقديم توصيات بناءً على النتائج لتحسين جودة التدقيق وتضييق فجوة التوقعات من خلال تعزيز التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات.

ثالثاً. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة من خلال الربط بين متغيراتها، لاسيما خدمات التأكيد التي يقدمها التخصص القطاعي لمراقب الحسابات لما في ذلك في بث الطمأنينة في نفوس مستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة شعورهم بأنهم يحصلون على خدمات تدقيق مميزة من قبل المتخصصين في النشاط المعني يمكن الاعتماد عليها في بناء قراراتهم نتيجة تمكن المراقب المتخصص في الكشف الأخطاء بشكل مطلق الأمر الذي قد تضييق من فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية ومراقبي الحسابات.

رابعاً. فرضيات الدراسة: لغرض الوصول إلى أهداف الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية:

1. **الفرضية الأولى:** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق. وتتفرع منها الفرضيات التالية:

- **(الفرضية الفرعية الأولى):** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الملازمة.
- **(الفرضية الفرعية الثانية):** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الرقابة.
- **(الفرضية الفرعية الثالثة):** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الاكتشاف.

2. **الفرضية الثانية:** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق وتضييق فجوة التوقعات. وتتفرع منها الفرضيات الآتية:

- **(الفرضية الفرعية الأولى):** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الملازمة وفجوة التوقعات.
- **(الفرضية الفرعية الثانية):** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الرقابة وفجوة التوقعات.
- **(الفرضية الفرعية الثالثة):** توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الاكتشاف وفجوة التوقعات.

خامساً. منهج الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على منهجين هما:

المنهج المعياري: في هذا المنهج يتم الاعتماد على المدخل الإستنتاجي (الاستنباطي) الذي يتم اعتماده لصياغة فروض الدراسة والربط بين العوامل المؤثرة والمتأثرة فيه.

المنهج الوضعي: في هذا المنهج يتم الاعتماد على المدخل الاستقرائي من خلال أسلوب الوصفي التحليلي وذلك بتصميم استمارة استبانة خاصة لأغراض اختبار فرضيات الدراسة وطرح وتحليل العديد من العبارات التي تمثل الأفكار الأساسية للدراسة للوصول إلى النتائج الخاصة التي قد تؤكد أو تنفي فرضيات الدراسة والتي يمكن تعميمها على المجتمع فيما بعد.

سادساً. حدود الدراسة:

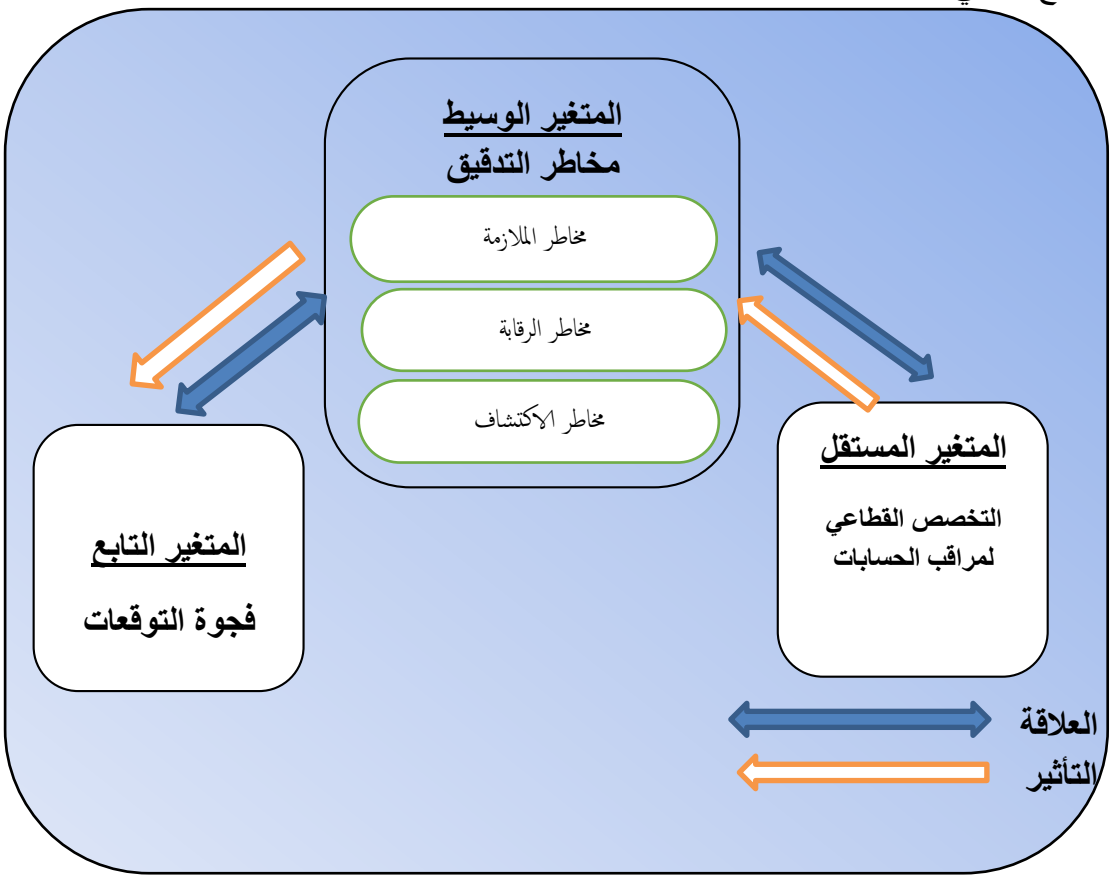
1. **الحدود الزمانية:** الجهد الميداني تم من خلال المدة الواقعة بين (2025/2/10) حتى (2025/4/17)
2. **الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على إقليم كوردستان العراق.
3. **الحدود البشرية:** تقتصر الحدود البشرية في الدراسة على عينة من مراقبي الحسابات العاملين في المدن (أربيل، السليمانية ودهوك) في إقليم كوردستان.

4. **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة في التحقق من إبراز الدور الذي يقدمه التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من مخاطر التدقيق وانعكاسه على فجوة التوقعات.

سابعاً. مصادر الحصول على البيانات: للحصول على بيانات هذه الدراسة يتم الاعتماد على المصدرين الآتيين:

1. **المصدر الأولي:** يتم الحصول على البيانات الأولية الضرورية لهذه الدراسة وذلك بتصميم استمارة استبانة يتم اعدادها وتوزيعا على عدد من مراقبي الحسابات في اقليم كوردستان التي تشكل عينة الدراسة ومن ثم جمعها وتحليلها بواسطة كل من البرنامج الاحصائي (SPSS) والبرنامج الاحصائي EasyFit. وذلك لاختبار صحة فرضيات الدراسة.
2. **المصدر الثانوي:** يتم الحصول على البيانات الثانوية التي تتعلق بهذه الدراسة من خلال الاعتماد على الأبحاث والمقالات والدراسات والرسائل العلمية والكتب التي تتناول المتغيرات الأساسية للدراسة وذلك لبناء الاطار النظري للدراسة وتحقيق أهدافها.

ثامناً. أنموذج الدراسة: لغرض تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثتان بإعداد أنموذج خاص بالدراسة الحالية، ويوضح الشكل الآتي أنموذج الدراسة لكيفية العلاقة والأثر بين المتغيرات، المتغير المستقل المتمثل بالتخصص القطاعي لمراقب الحسابات والمتغير الوسيط المتمثل بمخاطر التدقيق وابعادها والمتغير التابع بفجوة التوقعات وذلك لإظهار العلاقة غير المباشرة بين المتغير المستقل والمتغير التابع كالآتي:



شكل (1): أنموذج متغيرات الدراسة

المحور الثاني الجانب النظري لمتغيرات الدراسة

أولاً. التخصص القطاعي لمراقب الحسابات: يعد التخصص القطاعي للمراقب الحسابات أحد التوجهات الجديدة في تطوير مهنة التدقيق، ويعد من المداخل المهمة للاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المستمرة والمتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق. (فرحان وحسون، 2022: 267) ويشير التخصص القطاعي إلى الخبرة المركزة التي يطورها المدقق في قطاع اقتصادي أو صناعي محدد. ويسمح هذا التخصص للمدققين باكتساب فهم أعمق للعمليات المالية الفريدة للقطاع والمتطلبات التنظيمية والمخاطر التشغيلية ومعايير الصناعة. بالنسبة للمدققين، يعد التخصص القطاعي أمرًا بالغ الأهمية لتقديم خدمات تدقيق مصممة خصيصًا وعالية الجودة تتوافق مع الاحتياجات المحددة للعملاء داخل القطاع. إنه يتيح تقييمًا أكثر دقة للبيانات المالية والامتثال لأطر المحاسبة والتنظيم الخاصة بالقطاع. (Gul et al., 2018:15; Chi et al., 2020:25; Alzoubi, 2021:10). كما إن وجود التخصص القطاعي لمراقب الحسابات الحسابات يزداد من الثقة لدى المستفيدين مقارنة بالمراقب غير المتخصص. (شامل ونعمة،2022: 85) وفي الممارسة العملية يعزز التخصص القطاعي قدرة المدقق على تحديد المخاطر والمخالفات المحتملة الخاصة بالقطاع. على سبيل المثال، يكون المدققون المتخصصون في قطاع الطاقة مجهزين بشكل أفضل لتقييم الامتثال للوائح البيئية وفهم ممارسات الاعتراف بالإيرادات المعقدة الفريدة لهذه الصناعة. (Brown & Taylor 2020: 2) وبالمثل، يكتسب أولئك الذين يركزون على القطاع المالي نظرة ثاقبة للأنظمة المصرفية ومحافظ القروض والأصول المرجحة بالمخاطر. ومن خلال التركيز على قطاع معين، يمكن للمدققين تعزيز كفاءتهم وتقليل مخاطر التدقيق وإضافة قيمة للعملاء من خلال التوصيات المستنيرة (Wilson: 2022: 9). ونتيجة لذلك، أصبح التخصص القطاعي يُنظر إليه بشكل متزايد بعده عنصراً أساسياً في ممارسات التدقيق الحديثة في الاقتصاد العالمي المتطور (Lee & Zhang, 2021: 60).

ويمكن تعريف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بأنه المعرفة الإضافية والقدرة والمهارة المتخصصة التي تنشأ نتيجة خبرة متفوقة في مجال التدقيق. (Abubakr, 2023: 73) وهناك من يرى أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يشمل فهمه المفصل للعمليات التشغيلية وأنماط المخاطر في قطاع معين، مما يعزز قدرته على تقديم تقارير مالية دقيقة وفعّالة" (Chi et al., 2020: 90).

ويرى آخرون أن التخصص بالنسبة للمراقب بأنه قدرة مراقبي الحسابات على تكييف منهجيات التدقيق من خلال المعرفة العميقة بقطاع محدد، مما يزيد من الثقة بجودة التقارير المالية" (Alzoubi, 2021: 93). ويمكن تحديد أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من خلال النقاط الآتية (بابكر، 2023: 750) (محمود، 2019: 240) (بوقفة، 2022: 106) (التكريتي، 2022: 12-13):

- ❖ يؤدي التخصص المهني للتدقيق الى زيادة كفاءة التدقيق الخارجي والداخلي فزيادة الاعتماد على الموظفين المهنيين في عملية التدقيق ومراجعة الحسابات يساعد على تقديم المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب
- ❖ تدعيم استقلال المراقب الخارجي، يعمل التخصص المهني على تقوية درجة احتفاظ المراقب الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات عدد من العملاء التأثير السلبي على هذا الاستقلال
- ❖ توزيع تكلفة التدريب بصناعة معينة على أعداد كبيرة من العملاء من جانب المؤسسات المتخصصة.

- ❖ المعرفة الجيدة بنشاط صناعة العميل.
- ❖ يسهم التدقيق بالكشف عن الأخطاء والاحتيال في وقت مبكر، نتيجة للأثر النفسي الذي تتركه الزيارات المفاجئة لمواقع العمل، ومن ثم يخفف ذلك محاولة ارتكاب الموظفين لأي عمل احتيالي أو التورط فيه بالمستقبل، وهذا يقدم فائدة لأصحاب الشركة.
- ❖ تسهيل عمل جباة الضرائب إذ عادة ما يتم ربط الضريبة بنتائج الاعمال، إذ يعتمد على القوائم المالية المصادقة من قبل مدقق الحسابات بذلك. واعتمدت الدراسات البحثية على عدة مداخل لقياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يمكن تناولها كما يأتي:

1. **مدخل الحصة السوقية**: يعتمد هذا المدخل على تميز مراقبي الحسابات في نشاط أو قطاع معين مقارنة بمنافسيهم. ومن ثم، يمكن لمراقب الحسابات أن يبرز نفسه من خلال تحقيق حصة سوقية ملائمة له في سوق النشاط أو القطاع الذي يتم مراجعته. يُعد مراقبو الحسابات الذين يمتلكون حصة سوقية أكبر في مجال معين الأكثر دراية وخبرة في ذلك المجال، وذلك بفضل معرفتهم العميقة بالسوق. كما تسعى شركات التدقيق إلى تعزيز معرفتها في نشاط معين من خلال تكرار عمليات التدقيق في هذا المجال، مما يؤدي إلى زيادة عدد الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مكتب المراقب الحسابات. لذا يمكن القول إن الأساس في هذا المدخل لتحديد وجود تخصص من عدمه هو السيطرة والتركيز على نوع محدد من الأنشطة والقطاعات دون غيرها (فوده والآخرون، 2018: 324).

   ويفترض هذا المدخل أن درجة التخصص القطاعي لمؤسسات المراجعة يمكن اكتشافها من خلال مراقبة الحصة النسبية للسوق لمؤسسات المراجعة التي تقدم خدمات متخصصة في هذا القطاع، إذ إن المؤسسات التي تمتلك حصة أكبر في السوق تتمتع بمعرفة متخصصة أعلى بشأن هذا القطاع. (Omidfar & Moradi, 2015: 401) ويتم تحديد الحصة السوقية مقاسة بنسبة مبيعات العميل في نشاط ما وذلك على نحو الآتي: التخصص في نشاط ما لمكتب المراقب الحسابات = إجمالي مبيعات العميل ÷ إجمالي مبيعات النشاط (بابكر، 2023: 9).
2. **مدخل حصة المحفظة:** إن الأساس لهذا المدخل يتم قياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بناءً على تنوع العملاء لدى مكتب التدقيق، مما يعني أن هذا المدخل يعامل كل مكتب بشكل مستقل عن باقي المكاتب الأخرى. ووفقاً لهذا الإطار، فأن استثمار مكتب المراجعة في هذه الصناعة وتخصيص معظم موارده لها يعدان المصدر الرئيس للإيرادات بالنسبة له (Neal & Riley, 2004: 171).

   وإن التخصص في نشاط يتم تحديده وفقاً لهذا المدخل بغرض أن حجم العميل مقاساً بالمبيعات كبديل عن إيرادات المراقب الحسابات ويرتبط بالعميل في صناعة معينة. التخصص في النشاط لمكتب المراقب الحسابات= (إجمالي مبيعات العميل) ÷ (إجمالي مبيعات جميع العملاء) (بابكر، 2023: 9).
3. **مدخل الحصة السوقية المرجحة:** يهدف مدخل الحصة السوقية المرجحة إلى قياس التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة من خلال دمج المدخلين السابقين في نموذج موحد، مما يؤدي إلى اشتقاق مقياس جديد يُعرف بالحصة السوقية المرجحة. وفقًا لهذا النموذج، يتم ترجيح الحصة السوقية بناءً على وزن نسبي يُمثل حصة المحفظة. ثم يتم مقارنة الحصة السوقية المرجحة بمقياس آخر، وهو الحد الأدنى الذي يجب أن تحققه مكاتب المراجعة لتصنيفها كمكاتب مراجعة متخصصة في قطاع معين. (Neal & Riley, 2004: 171).

في ضوء ما سبق تستنتج الباحثتان ما يأتي:

أ. إن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يعني امتلاك مراقب الحسابات لمجموعة من المعارف والخبرات والدراسة والتدريب نتيجة تركيزه في تدقيق الشركات التي تنتمي إلى قطاع صناعي محدد.

ب. تقدم مراقب الحسابات متخصص خدمات تدقيق متميزة وذات جودة عالية لعملائه في قطاع محدد والقيام باستثمار وتطوير المعارف والخبرات التي يمتلكها لزيادة الحصة السوقية في مجال القطاع المتخصص فيها.

ج. على مراقب الحسابات أن يكون على دراية بالتشريعات المحلية والدولية الخاصة بالقطاع وبناء الثقة مع أصحاب المصلحة في القطاع يعتبر عاملاً رئيساً في نجاح مراقب الحسابات.

د. إن أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ترجع إلى اكتساب مراقب الحسابات لمعرفة معمقة بخصائص العميل وطبيعة نشاطه ويمكن من تقديم خدمات متميزة لعملائه، كما يجعله قادراً على تلبية متطلباتهم المتنامية مما تشهده بيئة الأعمال من متغيرات الأمر الذي يصعب على المنافسين غير متخصصين مجاراته في مجال تخصصه.

ه. إن أفضل مقياس للتخصص القطاعي هو مقياس (الحصة السوقية المرجحة)، إذ يجمع هذا المقياس بين الحصة السوقية وحصة المحفظة. وقد تم إثبات أن مقياس الحصة السوقية بمفرده لا يعكس التخصص القطاعي، كما إن مقياس حصة المحفظة وحده لا يعبر عن هذا التخصص.

ثانياً. مخاطر التدقيق: إن مصطلح المخاطر ليس جديدًا على مهنة التدقيق أو على المدققين المسؤولين عن تحديد العدد المناسب من إجراءات التدقيق التي تُشكل برنامج التدقيق. وقد أُشير إلى هذا المفهوم في معايير التدقيق منذ القرن الماضي. ففي العام (1983) عرف (AICPA) خطر التدقيق ضمن بيانه رقم (47) خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق "بأنه خطر فشل المدقق دون أن يدري في إبداء رأي سليم حول بيانات مالية محرفة تحريفاً جوهرياً"، وهو مطابق لتعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين لخطر التدقيق والذي عرفه ضمن المعيار الدولي (400) في العام 1991 وأيضاً ضمن المعيار الدولي (200) للعام 2014 بأن خطر يعني أن يقدم المدقق أو (مراقب الحسابات) رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية. (الشاهين، 2015: 25) وتعرف مخاطر التدقيق حسب مجمع القانونيين الأمريكين (AICPA) بأنه تعبير المدقق (مراقب الحسابات) عن رأي غير مناسب في القوائم عندما تكون هذه القوائم محرفة تحريفاً مادياً. (حسن، 2017: 26)

تُعدّ المخاطر جانبًا بالغ الأهمية في عملية التدقيق، إذ تؤثر على تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق لضمان موثوقية ومصداقية التقارير المالية. ويُعدّ تحديد مخاطر التدقيق وتقييمها وإدارتها بفعالية أمرًا بالغ الأهمية للحفاظ على جودة عمليات التدقيق وضمان الامتثال للمعايير المهنية. ويُشدد مفهوم مخاطر التدقيق على أهمية بذل العناية الواجبة، والشك المهني، والتخطيط الفعال للتدقيق. ويتطلب تقليل خطر التدقيق فهم عمل العميل وتقييم عوامل الخطر وتصميم اختبارات التدقيق لمعالجة هذه العوامل بشكل شامل. (الياسري، 2018: 350) ويوجد إجماع كبير بين العديد من الهيئات والمنظمات القطاعية والجهات ذات العلاقة حول العالم على أن مكونات مخاطر التدقيق تتكون من ثلاثة عناصر رئيسة وتتمثل بالآتي:

1. **مخاطر الملازمة**: يطلق عليها أيضا بالمخاطر الموروثة، ويسميها الآخرون بالمخاطر الملازمة أو المتأصلة ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) المخاطر الملازمة بأنها "قابلية رصيد حساب معين أو فئة من المعاملات لخطأ جوهري، أو لخطأ جوهري بالاشتراك

مع أرصدة حسابات أو معاملات أخرى، في غياب إجراءات الرقابة الداخلية". (بوقفة، 2022: 107) وعلى ذلك المخاطر الملازمة قياس لتقدير المدقق لأرجحة أن لأخطاء التي تتجاوز الحد المقبول توجد في جزء من المعاملات قبل أن تأخذ فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الاعتبار، إذ يتم تجاهل نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الملازمة بافتراض عدم وجود نظام للرقابة الداخلية، أو وجوده بشكل غير فعال إذ يتم تجاهل نظام هذه الرقابة في تحديد المخاطر الملازمة (الياسري، 2018: 353)

وعموماً يعد المخاطر الملازمة من أهم مكونات مخاطر التدقيق بسبب طبيعته الخاصة فهو خطر موجود مسبقاً من عميل المدقق، وبالتالي فلا يستطيع المدقق التحكم فيه أو تغييره عند قيامه بعملية التدقيق، ومن ثم عليه أن يوليه اهتماماً كبيراً في عملية التقييم لعملية التدقيق لأن التقييم التدقيق والمناسب لهذا الخطر يعني الرفع من كفاءة وفعالية عملية التدقيق إلى مستويات أكبر (فرج ومحمد،2021: 228)

2. **مخاطر الرقابة:** يعرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مخاطر الرقابة بأنها المخاطر التي قد تتسبب فيها الرقابة الداخلية للعميل الخاضع للتدقيق في منع أو اكتشاف أو تصحيح خطأ جوهري في مهمة التأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، إما بشكل فردي أو بالاشتراك مع أخطاء أخرى (IAASB, 2014: 80).

ومن واجبات المدقق تقدير مخاطر الرقابة لضمان البيانات الرئيسة والمالية (موسى وعبدالله، 2022: 177). ويعتمد المدقق على حكمه المهني لفهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق وذلك بتحديد عناصر الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق وبعد ذلك يقيم المدقق تصميم تلك العناصر وتحديد فيما إذا تم تنفيذها من خلال أداء الإجراءات فضلا عن الاستفسار من موظفي العميل الخاضع للتدقيق (الشاهين، 2015: 34).

3. **مخاطر الاكتشاف:** تشير مخاطر عدم الاكتشاف إلى احتمال عدم قدرة الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية على كشف الأخطاء والتحريفات المادية. قد تكون هذه الأخطاء والتحريفات مادية بشكل فردي أو تتجمع لتصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط محدد. يمكن للمدقق التحكم في خطر الاكتشاف من خلال تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة، مما يمكّنه من تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن عبر إجراء الفحوصات التحليلية واختبارات العينة. يحدث خطر عدم الاكتشاف في الاختبارات التحليلية عندما تفشل في كشف تحريفات هامة، وذلك إما بسبب اختيار تحليل خاطئ أو تطبيقه بطريقة غير صحيحة، أو من خلال اختيار عينة غير مناسبة أو غير كافية. إذا كان المدقق متخصصًا في الصناعة، فإنه يمكنه تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى الحد الأدنى الممكن (خيرواسيا، 2021، 24).

ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين مخاطر الكشف بأنها المخاطر التي قد توفرها إجراءات التدقيق للمدقق لضمان عدم وجود خطأ في رصيد معين أو نوع من المعاملات، بينما يكون هذا الخطأ موجودًا بشكل جوهري إذا اقترن بأخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات (بوقفة، 2022: 108).

وتتكون عناصر الاكتشاف من نوعين رئيسين هما (خلف وطالب، 2023: 237):

أ. **خطر الفحص التحليلي:** هو الخطر الناتج عن فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد محدد أو مجموعة من العمليات التي لم يكتشفها نظام الرقابة الداخلية.

ب. **خطر إختبار التفاصيل:** وهو عبارة عن الخطر الناتج عن فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لا تستطيع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

بناءً على ما سبق يمكن استخلاص أن نموذج تقدير مخاطر التدقيق يجب أن يشمل العناصر الثلاثة الأساسية لمخاطر التدقيق، وهي مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، أي أن (**مخاطر التدقيق = مخاطر الملازمة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف).**

وتستنتج الباحثتان مما سبق ما يأتي:

- ❖ إن إصدار رأي غير صحيح من قبل المدقق تنتج عن عدم القدرة على تحديد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
- ❖ إن مخاطر التدقيق يسلط الضوء على التفاعل بين المخاطر المتعلقة بالعميل، مثل خصائص الصناعة والتعقيدات التشغيلية، وقدرة المدقق على تقييم هذه المخاطر بشكل فعال.
- ❖ تؤكد مخاطر التدقيق على الحاجة إلى أن يستخدم المدققون أساليب منهجية لتقييم المخاطر والاستجابة لها، وضمان جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم استنتاجاتهم.

من خلال العرض السابق لمكونات المخاطر التدقيق نلاحظ ما يأتي:

- لا يمكن التحكم على مخاطر الملازمة من قبل مراقبي الحسابات وإنما يمكن محاولة تخفيض تأثيرها من خلال مقدار الأخطاء المادية التي تكتشف أثناء عملية التدقيق لسنوات السابقة والخبرات المتراكمة التي تتمتع بها مراقبي الحسابات.
- تعد مخاطر الرقابة مخاطر على مستوى الجزئي أو الفردي التي تحدث في نوع محدد من العمليات أو أرصدة الحسابات.
- خطر الاكتشاف هو الخطر المتمثل في عدم تمكن مراقب الحسابات من اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية المحرفة حتى عندما يستخدم مراقب الحسابات إجراءات تحليلية أو اختبارات التفصيلية في الأرصدة.

ثالثاً. فجوة التوقعات: تعد فجوة التوقعات من أكبر القضايا التي تواجه مهنة التدقيق، حيث يعتقد مستخدمي البيانات المالية أي أطراف ذات المصلحة بصفة عامة، بأن مراقب الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع عمليات الغش والأخطاء التي من شأنها أن تؤثر على سلامة الكشوف المالية، وفي المقابل يرى مراقب الحسابات بأن الأطراف ذات المصلحة يسيئون فهم الدور الموكل لمراقب الحسابات وإن عمليات اكتشاف الاحتيال والتقرير عنه ليس الأهداف الأساسية لعملية التدقيق (بلال وشيخي، 2020: 717).

وتعرف فجوة التوقعات بأنها الفجوة التي تنشأ نتيجة سوء الفهم بين مستخدمي القوائم المالية، مثل المستثمرين وأصحاب المصلحة، حول تمكن مراقب الحسابات في الكشف الأخطاء بشكل مطلق، وبين الدور الحقيقي للمراقب الذي يعتمد على تقديم ضمان محدود بناءً على إجراءات فحص تعتمد على العينة. (التميمي، 2009: 194) وهناك من يرى إن فجوة التوقعات في المحاسبة تُعبّر عن الفرق بين ما يتوقعه المستخدمون من مراقبي الحسابات، مثل ضمان كشف جميع حالات الغش أو الأخطاء في القوائم المالية، وبين ما يؤدي المراقب عمله فعليًا بموجب المعايير المهنية، والتي تهدف بشكل رئيسي إلى تقديم تأكيد معقول حول عدالة البيانات المالية. (مزياني، 2015: 100) ومن خلال العوامل المشتركة التي ركزت عليها معظم الأبحاث والدراسات في محاولتها لتحديد مفهوم لفجوة

التوقعات وبعد الوصول الى تعاريف متعددة لفجوة التوقعات ولكنها تتمحور حول نفس العوامل، يمكن أن نحلل بناء على ذلك فجوة التوقعات ونحدد مكوناتها ويقسم على قسمين:

1. **فجوة المعقولية:** تشير إلى الفارق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين وما يمكن أن يحققه المدققون بشكل معقول. وهذه الفجوة تنشأ نتيجة لمبالغة المجتمع في توقعاته، سواء بسبب عدم فهمه لطبيعة التدقيق وحدوده، أو بسبب رغبته في الحصول أعلى استفادة من المراقبي الحسابات مقابل ما يدفعه من أجر مقابل خدماتهم (مزياني، 2015: 101).
2. **فجوة الأداء:** تشير إلى الفارق بين الأداء المتوقع من المدقق وفقًا لتوقعات المجتمع والأداء الفعلي الذي يقدمه المدقق. وقد تم تحليل فجوة الأداء لاحقًا إلى قسمين هما (بلال وشيخي، 2020: 718):

أ. الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، ويطلق عليها فجوة عدم الكفاية أو القصور في معايير التدقيق. وتمثل هذه الفجوة من جهة أخرى الفجوة بين مسؤوليات المدقق التي تراعي جانب الربحية للمدقق في التنفيذ والأداء ومسؤوليات المدقق وفق التشريعات والمعايير المهنية.

ب. الفجوة بين واجبات المدقق على وفق معايير التدقيق وبين الأداء الفعلي له، ويطلق على تلك الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في الأداء.

وبناءً على ما سبق من فجوة التوقعات ترى الباحثتان ما يأتي:

- ❖ إن فجوة التوقعات في التدقيق تُعبر عن سوء فهم عام لقدرة المدققين على تقديم تأكيد مطلق على عدالة البيانات المالية، في حين أن المدققين يعملون ضمن حدود مهنية تضع قيودًا على نطاق عملهم.
- ❖ إن وجود تباين بين توقعات كل من المدققين ومستخدمي التقارير المالية ومن ضروري دراسة توقعات مستخدمي التقارير المالية حول عمل المدقق والتعرف على مدى معقوليتها من أجل تضييق هذه الفجوة في التدقيق مما يؤدي إلى تحسين عملية الاتصال بين المدققين ومستخدمين التقارير المالية والتي تساعد المستخدمين في مجالات كثيرة.

رابعاً. دور التخصص القطاعي لمراقب الحاسبات في تقليل مخاطر التدقيق وانعكاسة على فجوة التوقعات: يساعد التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات على تطوير فهم أعمق للفروق الدقيقة الاقتصادية والمالية والتشغيلية لصناعات معينة. وفقًا ل DeAngelo يميل المراقبون المتخصصون إلى امتلاك مستوى أعلى من الخبرة، مما يؤدي إلى عمليات تدقيق أكثر فعالية (Deangelo, 1981: 187). ومن خلال التركيز على قطاع معين، يكتسب المراقبون رؤى حول اللوائح الخاصة بالقطاع، وممارسات إعداد التقارير المالية الشائعة، ومخاطر الصناعة التي قد يتجاهلها المراقبون غير المتخصصون. وعليه يمكن أن تلعب هذه الخبرة دوراً حاسماً في إدارة المخاطر المرتبطة بالتدقيق. (Wines, 2005: 376).

وعلاوة على ذلك، يمكن القول إن التخصص القطاعي يؤثر بشكل مباشر على مخاطر التدقيق والتي تشمل خطر الخطأ الجوهري وخطر الاحتيال كما هو محدد في معايير التدقيق الدولية (ISA)، بفهم المدقق لسياق الصناعة التي تعمل فيها الشركة. على سبيل المثال، في القطاعات الخاضعة للتنظيم الشديد مثل البنوك أو الرعاية الصحية، يكون المدققون الذين يتمتعون بمعرفة خاصة بالقطاع في وضع أفضل لتحديد المجالات التي قد تنشأ فيها أخطاء جوهرية بسبب المخاطر الخاصة بالصناعة. وهم أكثر مهارة في تفسير البيانات المالية والتعرف على الانحرافات عن معايير الصناعة (Wines, 2005: 380).

ومن خلال إدارة هذه المخاطر بشكل أكثر فعالية، يعمل المتخصصون القطاعيون على تقليل مخاطر التدقيق الإجمالية، مما يوفر تقييمًا أكثر موثوقية وثقة للموقف المالي للشركة، ويمكن للمدققين المتخصصين أيضًا تحسين جودة أحكامهم وقراراتهم في التدقيق. وكما حدده (Knechel & van Staden) فإن المدققين الذين يتمتعون بمعرفة خاصة بالقطاع هم أكثر عرضة لإجراء تقييمات دقيقة للمخاطر وتطبيق إجراءات التدقيق المناسبة (Knechel & vanStaden, 2012: 115).

كما يرى (Akther & Xu) إن الخبرة القطاعية تعمل على تقليل من مخاطر التدقيق من خلال تزويد المدققين بتقدير أعمق للفروق الدقيقة والتعقيدات في قطاعات محددة. وبفضل هذه الخبرة، يمكن للمدققين تطوير استراتيجيات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق المصممة خصيصًا والتي تكون أكثر فعالية في تحديد وتخفيف المخاطر الخاصة بالقطاعات (Akther & Xu, 2020: 16-18).

أما فيما يتعلق بدور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتضييق فجوة التوقعات فأن توقعات الجمهور من المدققين غالباً ما تتجاوز الدور الفعلي ونطاق إجراءات التدقيق، وخاصة عندما يتعلق الأمر باكتشاف الاحتيال أو تقديم ضمانات بشأن الجدوى المستقبلية للشركة. ووفقاً (Humphrey & Woods) فأن الفجوة تنشأ بسبب سوء فهم دور المدقق حيث يتوقع الجمهور من المدققين إجراء إجراءات أكثر شمولاً مما تتطلبه معايير التدقيق. (Humphrey & Woods, 1993: 183) ويمكن للمدققين المتخصصين من خلال إظهار خبرتهم في صناعات محددة إدارة توقعات العملاء والجمهور بشكل أفضل وتوضيح مسؤولياتهم بشكل فعال، ويساعد هذا الوضوح في تقليل عدم التوافق بين توقعات الجمهور ونتائج التدقيق. (Wines, 2005, 376)

كما إن تضييق فجوة التوقعات يتطلب أيضاً مواءمة فهم أصحاب المصلحة لعملية التدقيق مع قدراتها. ويمكن للمدققين المتخصصين تقديم آراء أكثر دقة وموثوقية، وهو ما يساعد في سد الفجوة بين ما يتوقعه الجمهور من التدقيق والعمل الفعلي الذي يتم تنفيذه. ويمكن أن يؤدي هذا إلى رؤية أكثر واقعية لدور المدقق والقيود المفروضة على عمليات التدقيق في تحديد جميع القضايا المحتملة، ومن ثم تقليل احتمالات سوء الفهم أو التوقعات الخاطئة. ان التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تلعب دوراً حيوياً في تقليل مخاطر التدقيق بحيث ينعكس إيجابياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث من خلال التركيز على صناعات محددة، يكتسب المدققون فهمًا عميقًا للمخاطر والممارسات الخاصة بالقطاع، مما يسمح لهم بإجراء عمليات تدقيق أكثر فعالية. ولا يضمن هذا التخصص أن يلبي المدققون توقعات الجمهور بدقة أكبر فحسب، بل يقلل أيضًا من احتمالية فشل التدقيق من خلال التخفيف من مخاطر التدقيق. لذلك، فأن التخصص القطاعي جزء لا يتجزأ من تحسين الجودة الشاملة وموثوقية عملية التدقيق (Toumeh and others, 2018: 84-88).

المحور الثالث: الجانب العملي: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبانة:

لأجل استكمال الجانب العملي وتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على تحليل إحصائي تطبيقي لآراء عينة من مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كوردستان العراق، وذلك من خلال تصميم استبانة والمحكمة من قبل عدد من المختصين، وتضمنت الاستبانة مجموعة من الفقرات التي تقيس أبعاد التخصص القطاعي ومخاطر التدقيق وفجوة التوقعات. وقد تم اختبار معنوية الفرضيات باستخدام أدوات التحليل الإحصائي الملائمة لطبيعة البيانات، بما في ذلك اختبار (t) لعينه واحدة وتحليل المتوسطات والانحرافات المعيارية، بما يوفر نتائج كمية تسهم في تفسير طبيعة العلاقة بين المتغيرات موضوع الدراسة، ودعم التوصيات العملية الموجهة إلى الهيئات المهنية والرقابية.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 73, Part (2): 383-410
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.73.2.18

واعتمدت الباحثتان في التحليل على البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS إصدار (26) والبرنامج EasyFit إصدار (5.5) إذ تم من خلالهم استقصاء وتحليل أثر تخصص المدقق القطاعي في التقليل من مخاطر التدقيق، ومدى انعكاس ذلك على فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين. ولتحقيق ذلك، جرى توزيع (75) استبانة على أفراد العينة، استُرد منها (69) استبانة، وتبين أن (64) استبانة منها صالحة للتحليل الإحصائي وفيما يأتي تحليل البيانات وتفسير النتائج:

أولاً. الوصف الديموغرافي لعينة البحث والقياس الكمي لمتغيرات الاستبانة: يمكن الوصف الديموغرافي لعينة البحث وفقًا للجدول الآتي:

جدول (1): الوصف الديموغرافي لعينة البحث

الوصف الدموغرافي	الشركات	العدد	النسبة
النشاط الذي يمارسه المبحوث	صناعية	9	%14.06
	تجارية	4	%6.25
	خدمية	12	%18.75
	جميع الشركات	39	%60.94
سنوات الخدمة في المهنة	5-1	8	%12.50
	10-6	13	%20.31
	15-11	12	%18.75
	أكثر من 16 سنة	31	%48.44
المشاركة في دورات تدريبية حول الإجراءات التدقيقية	نعم	37	%57.81
	كلا	27	%42.19
المشاركة في دورات تدريبية حول مخاطر التدقيق المتمثلة بمخاطر الملازمة	نعم	35	%54.69
	كلا	29	%45.31
المجموع		64	%100

الجدول رقم (1) يوضح الوصف الديموغرافي لعينة البحث حيث كان للنشاط الذي يعمل فيه أكبر نسبة من فئة (جميع الشركات) والتي بلغت 60.94%، فئة (شركات خدمية) بنسبة 18.75%، فئة (شركات صناعية) بنسبة 14.06% وأخيراً فئة (شركات تجارية) بنسبة 6.25%. سنوات الخدمة في المهنة توزعت بين الفئة الأكثر تمثيلًا ضمن عينة الدراسة وهي فئة ذوي الخبرة التي تزيد عن (16 سنة)، والتي بلغت نسبتهم 48.44%، مما يشير إلى أن شريحة واسعة من المبحوثين يتمتعون بخبرة مهنية طويلة في مجال عملهم. تلتها فئة (6-10) سنوات بنسبة 20.31%، كذلك فئة (11-15) سنة بنسبة 18.75%. أما الفئة الأقل تمثيلًا فكانت فئة (1-5) سنوات، بنسبة بلغت 12.5%. تضمنت الاستبانة على السؤال الآتي: هل شاركت في دورات تدريبية بخصوص الإجراءات التدقيقية في قطاع معين وكانت النسبة الأكبر من عينة المبحوثين من الأفراد الذين سبق لهم المشاركة في دورات تدريبية متعلقة بالإجراءات التدقيقية، إذ بلغت نسبتهم 57.81% من إجمالي العينة. في المقابل، شكّل المبحوثون الذين لم يسبق لهم المشاركة في مثل هذه الدورات 42.19%. تضمنت الاستبانة على السؤال الآتي: هل شاركت في دورات تدريبية بخصوص مخاطر التدقيق المتمثلة بمخاطر الملازمة، وكانت النسبة الأكبر من المبحوثين تعود إلى الفئة التي لديها مشاركة في

دورات تدريبية لمخاطر التدقيق، والمخاطر الملازمة، إذ بلغت نسبتهم 54.69%. في حين بلغت نسبة المبحوثين الذين لم يسبق لهم الالتحاق بمثل هذه الدورات 45.31%.

ثانياً. القياس الكمي لمتغيرات الدراسة: تم قياس المتغيرات الكمية اعتماداً على المتوسطات لعدد محدد من الفقرات التي تخص كل متغير. بالنسبة للمتغير المستقل، وهو "التخصص القطاعي لمراقب الحسابات"، فقد استند القياس إلى متوسط الردود على ثماني فقرات. أما المتغير الوسيط "مخاطر التدقيق"، فتم تقييمه عبر متوسط الإجابات على أربعة وعشرين فقرة موزعة على ثلاثة محاور، حيث يحتوي كل محور على ثماني فقرات. وأخيرًا، تم قياس المتغير التابع "فجوة التوقعات" بناءً على متوسط الردود على ثماني فقرات.

اعتمدت الاستبانة على مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة الاتفاق، الذي تراوح بين "لا أتفق تمامًا" (1) و"أتفق تمامًا" (5). واستُخدمت هذه القيم كأساس لتحليل البيانات والإجابة عن أسئلة البحث.

1. **التخصص القطاعي لمراقب الحسابات (المتغير المستقل):** تفترض الدراسة أن متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يُقاس من خلال (8) فقرات. وتوضح هذه الفقرات في الجدول رقم (2)، حيث تم تصميمها لقياس الأبعاد المختلفة التي يعكسها هذا المتغير ضمن سياق الدراسة.

جدول (2): القياس الكمي للمتغير المستقل

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الانحراف المعياري
X1	امتلاك مهارات تقنية عالية في أداء خدمات التدقيق ومسايرة التطورات التي تحدث في المهنة باستمرار	4.6250	92.50	0.57735
X2	المعالجة الآنية للحالات والمشاكل التي تحدث أثناء عملية التدقيق	4.1719	83.44	0.76749
X3	الدراية بنشاط العميل من خلال فهم طبيعة المعاملات وتسهيل تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق في القطاع المعني.	4.5469	90.94	0.61540
X4	استثمار الطاقات لتطوير وتحديث المعرفة العلمية والمهنية في تدقيق الحسابات وفقاً لتطورات القطاع المعني	4.4063	88.13	0.63543
X5	المعرفة بالتشريعات والقوانين ومعايير التدقيق المرتبطة بالقطاع المعني.	4.7031	94.06	0.46049
X6	الدراية بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بكفاءة عالية.	4.3906	87.81	0.68120
X7	التخطيط السليم لإجراء عملية تدقيق القوائم المالية بكفاءة وفاعلية عالية مقارنة بالمراقب غير المتخصص.	4.5781	91.56	0.49776
X8	قدرة مراقب الحسابات على إيجاد وتحديد التلاعب في القوائم المالية	4.1719	83.44	0.67975
	المتوسط العام	4.4492	%88.98	0.6144

يشير الجدول رقم (2) أن متوسط المتغير "التخصص القطاعي لمراقب الحسابات" بلغ (4.4492)، وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بفارق (1.4492)، ما يعكس اتفاقًا واضحًا بين أفراد العينة على فقرات هذا المتغير بنسبة توافق بلغت 88.98%. كما يشير الانحراف المعياري المحدود (0.6144) إلى تقارب آراء المبحوثين وقلة تشتت مواقفهم تجاه عناصر القياس.

وقد سجل السؤال الخامس، المتعلق بـ "المعرفة بالتشريعات والقوانين ومعايير التدقيق المرتبطة بالقطاع المعني"، أعلى متوسط حيث بلغ (4.7031)، متجاوزًا المتوسط الافتراضي بمقدار (1.7031)، مع نسبة اتفاق بلغت 94.06% وانحراف معياري قدره (0.46049). تلاه السؤال الأول الخاص بـ "امتلاك مهارات تقنية عالية في أداء خدمات التدقيق ومواكبة التطورات المستمرة في المهنة"، إذ بلغ متوسطه (4.6250)، أي أعلى من المتوسط الافتراضي بمقدار (1.6250)، ونسبة اتفاق 92.5%، وانحراف معياري (0.57735). أما باقي الفقرات فقد حققت متوسطات ونسب اتفاق أقل، لكنها لا تزال تعكس درجة مقبولة من الاتفاق.

2. **مخاطر التدقيق (المتغير الوسيط):** تضمن متغير مخاطر التدقيق ثلاثة أبعاد وهي مخاطر الملازمة، الرقابة والاكتشاف ولكل منها ثمان فقرات وضحت في الجدول الآتي:

جدول (3): القياس الكمي للمتغير الوسيط

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الإنحراف المعياري
البعد الأول: مخاطر الملازمة				
Y1	التخطيط السليم لعملية التدقيق.	4.6719	93.44	0.50567
Y2	التنبؤ بمخاطر الملازمة مسبقاً في جميع الحالات.	4.0937	81.87	0.81101
Y3	التأكد من توافق النتائج مع المعايير المهنية العالية نتيجة الخبرة والكفاءة المهنية.	4.2969	85.94	0.46049
Y4	إكتشاف المخاطر المرتبطة ببنود أو معاملات معينة في القوائم المالية.	4.2813	85.63	0.51851
Y5	معرفة البنود والحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها.	4.2969	85.94	0.68266
Y6	المعرفة الخاصة بطبيعة العمل لنطاق التقييم والفحص.	4.3750	87.50	0.74536
Y7	معرفة طبيعة عمليات الشركة (محل التدقيق) وطبيعة الأخطاء المحتملة.	4.5156	90.31	0.75576
Y8	معرفة درجة تعرض الحسابات للغش والتلاعب وفرص حدوثها.	4.1562	83.12	0.67185
	المتوسط	4.3359	86.72	0.6439

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الإنحراف المعياري
البعد الثاني: مخاطر الرقابة				
Y9	تحديد الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق وسبل معالجتها.	4.4531	89.06	0.56145
Y10	تقديم إرشادات وتوجيهات للعاملين في الشركة محل التدقيق لتقليل هذا النوع من المخاطرة.	4.4531	89.06	0.61540
Y11	دراسة المخاطر السابقة التي تعرضت لها الشركة وذلك بهدف منع حدوثها في المستقبل.	4.2969	85.94	0.77007
Y12	دقة تقييم خطر الرقابة بسبب تكرار عملية التدقيق في نشاط محدد.	4.4688	89.38	0.56256
Y13	تحديد وإكتشاف إنتهاكات الإدارة لنظم الرقابة الداخلية.	4.0469	80.94	0.78538
Y14	تحديد حجم وكمية وتوقيت ونطاق الإختبارات الازمة والملائمة للحكم على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.	4.2813	85.63	1.03078
Y15	القدرة على منع وإكتشاف الأخطاء والتلاعب من خلال نظام رقابي سليم.	4.3437	86.87	0.69508
Y16	معرفة أماكن تكرار الأخطاء.	4.3750	87.50	0.67847
المتوسط		4.3357	%86.71	0.7124
البعد الثالث: مخاطر الإكتشاف				
Y17	زيادة فرص إكتشاف التحريفات أو أخطاء التي قد تغفل عنها زاوية نظر واحدة.	4.1250	82.50	0.78680
Y18	قدرة المراقب على إكتشاف وجود تحريف مادي في القوائم المالية.	4.4062	88.12	0.55546
Y19	المعرفة في إتباع إجراءات تدقيق سليمة.	4.6094	92.19	0.65749
Y20	المعرفة والمهارة اللازمة في تحديد نطاق عملية التدقيق بشكل دقيق.	4.4375	88.75	0.55990
Y21	تحديد أماكن تأثير المخاطر في بعض الحسابات أو المعاملات.	4.2656	85.31	0.84030
Y22	معرفة تواقيت حدوث هذه المخاطر وحجم النطاق المتأثر بها.	4.0625	81.25	0.79433
Y23	دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي.	4.2812	85.62	0.57649
Y24	معرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة.	4.2813	85.63	0.60340
المتوسط		4.3086	%86.17	0.6718
المتوسط العام		4.3281	%86.56	0.6760

يشير الجدول رقم (3) أن متوسط المتغير الوسيط "مخاطر التدقيق" بلغ (4.3281)، وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بفارق (1.3281)، مما يشير إلى توافق واضح بين أفراد العينة على فقرات هذا المتغير بنسبة اتفاق بلغت 86.56%. كما يعكس الانحراف المعياري المحدود (0.6760) تقارب آراء المبحوثين وقلة تشتت مواقفهم تجاه عناصر القياس.

عند تفصيل الفقرات، حصل السؤال الأول من البعد الأول، والمتمثل في "التخطيط السليم لعملية التدقيق"، على أعلى متوسط بلغ (4.6719)، متجاوزًا المتوسط الافتراضي بمقدار (1.6719)، مع نسبة اتفاق بلغت 93.44%، وانحراف معياري قدره (0.50567). يليه السؤال التاسع عشر من البعد الثالث، وهو "المعرفة في اتباع إجراءات تدقيق سليمة"، إذ بلغ متوسطه (4.6094)، بفارق (1.6094) عن المتوسط الافتراضي، ونسبة اتفاق 92.19%، وانحراف معياري (0.65749). في حين جاءت باقي الفقرات بمتوسطات ونسب اتفاق أقل قليلاً لكنها ما تزال ضمن مستويات عالية من التوافق.

كما يبيّن الجدول رقم (3) أن البعد الأول "مخاطر التدقيق" حقق أعلى متوسط بين الأبعاد الثلاثة حيث بلغ (4.3359)، متفوقًا على المتوسط الافتراضي بفارق (1.3359) وبنسبة اتفاق بلغت 86.72%. يليه البعد الثاني "مخاطر الرقابة" بمتوسط (4.3357) ونسبة اتفاق 86.71%. أما البعد الثالث فكان في المرتبة الأخيرة بمتوسط (4.3086) ونسبة اتفاق 86.17%. تجدر الإشارة إلى أن الفروق بين قياسات الأبعاد الثلاثة كانت ضئيلة، مما يعكس تقاربًا واضحًا في تقييم مخاطر التدقيق ضمن العينة.

3. **فجوة التوقعات (المتغير التابع):** متغير فجوة التوقعات يتكون من (8) فقرات تهدف إلى قياس مدى قدرة مراقب الحسابات المتخصص على تقليل مخاطر التدقيق، مما يسهم في تضييق فجوة التوقعات. وتوضح هذه الفقرات في الجدول رقم (4)، إذ تم تصميمها بعناية لتعكس جوانب مختلفة من هذا المتغير في سياق الدراسة.

جدول (4): القياس الكمي للمتغير التابع

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الإنحراف المعياري
Z1	الاعتماد على الخبرة المهنية التي يمتلكها في القطاع المعني وتحديثها بشكل مستمر.	4.5312	90.62	0.59010
Z2	الالتزام بتنفيذ الإجراءات التدقيقية وفقاً لمعايير التدقيق.	4.5000	90.00	0.61721
Z3	اكتشاف الأخطاء والمشكلات وتحليلها في جميع النواحي.	4.1250	82.50	0.65465
Z4	الإجراءات التي يتبعها من وقوع الغش والأخطاء في الوقت المناسب.	4.0938	81.88	0.68357
Z5	زيادة الموثوقية والمصداقية لمستخدمي المعلومات المالية بالقوائم المالية المدققة.	4.3281	86.56	0.77776
Z6	التخطيط الجيد والاستراتيجيات المتبعة لعملية التدقيق في القطاع المعني	4.3281	86.56	0.59240

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الإنحراف المعياري
Z7	ارتفاع مستوى الشك المهني و رفع كفاءة الأداء للمراقب المتخصص.	4.1875	83.75	0.95743
Z8	استخدام الإجراءات التحليلية الدقيقة في مختلف مراحل التدقيق (التخطيط والفحص أو مرحلة اختبارات ومرحلة الانتهاء).	4.2500	85.00	0.66667
	المتوسط العام	4.2930	%85.86	0.6925

يشير الجدول رقم (4) أن متوسط "فجوة التوقعات" بلغ (4.2930)، متجاوزًا المتوسط الافتراضي (3) بفارق (1.2930)، مما يعبر عن اتفاق العينة حول اتجاه فقرات هذا المتغير بنسبة اتفاق بلغت 85.86%. كما يشير الانحراف المعياري المحدود (0.6925) إلى تقارب آراء المبحوثين وقلة التشتت في مواقفهم.

وقد حصل السؤال الأول، الذي ينص على "الاعتماد على الخبرة المهنية المتوفرة في القطاع المعني وتحديثها بشكل مستمر"، على أعلى متوسط بواقع (4.5312)، متجاوزًا المتوسط الافتراضي بمقدار (1.5312)، مع نسبة اتفاق بلغت 90.62% وانحراف معياري (0.59010). يليه السؤال الثاني، الخاص بـ "الالتزام بتنفيذ الإجراءات التدقيقية وفقًا لمعايير التدقيق"، بمتوسط بلغ (4.5000)، وهو أعلى من المتوسط الافتراضي بفارق (1.5000)، مع نسبة اتفاق بلغت 90% وانحراف معياري (0.61721). أما بقية الفقرات فحققت متوسطات ونسب اتفاق أقل، لكنها تظل ضمن نطاق الاتفاق المرتفع.

ثالثاً. اختبارات صلاحية البيانات: تعد صلاحية البيانات من الشروط الواجب توفرها للحصول على دقة نتائج التحليل الإحصائي واعتماديتها في تعميم الاستنتاجات. إذ يتوقف صدق نتائج أي دراسة ميدانية على مدى ملاءمة أداة جمع البيانات، وقدرتها على تقديم قياس كمي دقيق، فضلاً عن اتساق إجابات المبحوثين على فقرات الاستبانة بما يعكس ثبات الأداة وعدم تأثرها بعوامل طارئة. لذلك اهتمت الدراسة الحالية بإجراء اختبارات احصائية عدة للتأكد من صلاحية البيانات ومدى موثوقيتها قبل البدء في اختبار الفرضيات، وذلك بهدف للتحقق من جودة البيانات المستخلصة وملاءمتها لأغراض التحليل. فقد تم اختبار صدق المحتوى من خلال تقديم الاستبانة لعدد من المحكمين المتخصصين في الإحصاء والتدقيق المالي. أما فيما يتعلق بموثوقية البيانات، فقد تم قياسها اعتماداً على كرونباخ ألفا وهو من أكثر الاختبارات شيوعًا في الدراسات الاجتماعية والميدانية لقياس الاتساق الداخلي لفقرات الأداة. ويُعد الحصول على قيم معامل كرونباخ المقبولة مؤشرًا على ثبات الأداة وصلاحية البيانات المستخلصة منها للاعتماد عليها في اختبار الفرضيات.

رابعاً. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: يمكن اختبار الفرضية المتعلقة بتوزيع بيانات متغيرات الدراسة، والتي تنص على أن هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أو لا تتبعه، من خلال الاختبار الذي قدمه كولموغوروف-سميرنوف المعروف اختصارًا بـ (K.S.)، فضلا عن اختبار كاي-تربيع (Ali et al., 2022). وبناءً على النتائج التي تقدمها هذان الاختباران، يُمكن تحديد الطريقة الإحصائية الأنسب التي تناسب طبيعة البيانات، وذلك لاختيار الأدوات الملائمة لاختبار فرضيات

الدراسة وتحليلها بدقة. تم الاعتماد على البرنامج الجاهز (EasyFit) لإجراء هذه الاختبارات عند مستوى دلالة (0.05). فيما يأتي تلخيص لأهم نتائج الاختبارين، موضحة في الجدول رقم (5):

جدول (5): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبانة

المتغير	إختبار كولمكروف-سميرنوف			إختبار كاي-تربيع		
	إحصاءة الإختبار	القيمة الاحتمالية	القيمة الجدولية	إحصاءة الإختبار	القيمة الاحتمالية	القيمة الجدولية
المتغير المستقل	0.1269	0.234	0.1669	7.8182	0.098	9.4877
المتغير الوسيط	0.1274	0.230	0.1669	8.1488	0.086	9.4877
المتغير التابع	0.1589	0.070	0.1669	8.0617	0.089	9.4877

الجدول رقم (5) يتضمن قيم اختبار كولمكروف-سميرنوف التي تؤكد على دعم فرضية أن بيانات كل المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت قيم إحصائية الاختبار (0.1269، 0.1274، و0.1589)، وهي أقل من القيمة الجدولية (0.1669). كما تؤكد قيم الـ p المقابلة (0.234، 0.230، و0.070) على تجاوزها لمستوى الدلالة (0.05)، مما يشير إلى عدم رفض فرضية التوزيع الطبيعي. وبالمثل، يؤكد اختبار كاي-تربيع أن متوسطات بيانات الدراسة لها التوزيع الطبيعي، إذ سجلت إحصائيات الاختبار (7.8182، 8.1488، و8.0617) وهي أقل من القيمة الجدولية (9.4877)، كما أن قيم الـ p ذات الصلة (0.098، 0.086، و0.089) تجاوزت أيضًا مستوى الدلالة (0.05).

خامساً. اختبار الثبات الداخلي للاستبانة (الاتساق الداخلي): يشكل اختبار الثبات الداخلي أحد المتطلبات الجوهرية لضمان موثوقية نتائج الاستبانة، إذ يعبر عن مدى استقرار أداة القياس واتساقها مع نفسها. بعبارة أخرى، يُقصد به تحقق درجة من الاتساق في إجابات أفراد العينة بحيث لا تكون عشوائية، مما يسمح بقبول نتائج التحليل. ويشير الثبات إلى قدرة الأداة على تكرار النتائج نفسها عند تطبيقها في نفس الظروف وعلى نفس العينة (Omer et al., 2020).

على هذا الأساس تم استخدام معامل كرونباخ ألفا لقياس مستوى الثبات الداخلي لمتغيرات الدراسة. تتراوح قيم هذا المعامل بين (0) و(1)، حيث تدل القيم المنخفضة على ضعف الثبات، في حين تعكس القيم العالية درجة كبيرة من الاتساق الداخلي. وفقًا للمعايير الإحصائية المتعارف عليها، يُعتبر معامل كرونباخ ألفا مقبولًا إذا تجاوزت قيمته (0.60)، بينما تشير القيم الأقل من ذلك إلى ضعف في الاتساق الداخلي لفقرات المقياس. بناءً على ذلك، معامل كرونباخ ألفا تم حسابة لتقييم مستوى الثبات الداخلي لكل متغير على حدى ومن ثم متغيرات الدراسة ككل. وقد تم عرض نتائج هذه الحسابات في الجدول رقم (6)، الذي يتضمن معاملات كرونباخ ألفا المحسوبة لكل محور ولكل الاستبانة بشكل شامل.

جدول (6): إختبار كرونباخ ألفا

فقرات الإستمارة	معامل كرونباخ ألفا	عدد الفقرات
التخصص القطاعي لمراقب الحسابات	0.739	8
مخاطر التدقيق	0.923	24
فجوة التوقعات	0.877	8
فقرات الاستبانة	0.961	40

يبين الجدول رقم (6) أن معامل كرونباخ ألفا التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وصل إلى 73.9%، فيما بلغ 92.3% لخاطر التدقيق، و87.7% لفجوة التوقعات. وتعكس هذه القيم أن جميع فقرات أدوات القياس المتعلقة بمتغيرات الدراسة لها درجة عالية ومقبولة من الثبات، حيث تجاوزت جميعها الحد الأدنى المقبول وهو 60%. هذا يشير إلى وجود اتساق داخلي قوي بين فقرات الاستبانة، كما يعكس معامل الثبات العام للاستبانة ككل الذي بلغ 96.1%.

سادساً. فرضيات الدراسة: في إطار تحقيق أهداف الدراسة والوقوف على طبيعة العلاقات بين متغيراتها، تم بناء مجموعة من الفرضيات التي تدعم الإطار النظري للعلاقات المتوقعة بين المتغيرات الرئيسة والفرعية. إذ يمثل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات أحد العوامل المهنية المهمة التي يُتوقع أن تسهم في تعزيز جودة خدمات التدقيق من خلال تقليل المخاطر التي قد تصاحب عملية التدقيق الخارجي، بما في ذلك مخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف. كما تكتسب فجوة التوقعات أهمية خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة، لِما تسببه من تداعيات على الثقة المتبادلة بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات. ومن هذا المنطلق، سعت الدراسة إلى استقصاء الأثر الذي يمكن أن تتركه مخاطر التدقيق بمختلف أنواعها في توسيع أو تضييق فجوة التوقعات. وكانت الفرضيات كما يأتي:

الفرضية الرئيسة الأولى: هنالك علاقة (فضلاً عن التأثير) بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق.

تم تقدير دالة الانحدار البسيط بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق (الذي يُمثل هنا المتغير التابع في الدالة الخطية)، فضلا عن حساب معامل الارتباط البسيط بين المتغيرين (Hayawi et al. 2025). كما تم حساب معامل التحديد (R^2) الذي يوضح نسبة التغير في المتغير التابع التي يمكن تفسيرها اعتماداً على المتغير المستقل. بعد ذلك، تم اختبار الفرضية المتعلقة بالعلاقة بين المتغيرين عند مستوى دلالة (0.05). وقد لخصت أهم نتائج هذا التحليل في الجدول رقم (7).

جدول (7): أنموذج انحدار التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.617-	3.008-	0.004	0.205	585.05	0.000	0.904	0.951
ميل الإنحدار	1.111	24.188	0.000	0.046				

يبين الجدول رقم (7) أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يسهم بشكل كبير في تفسير نسبة تصل إلى 90.4% من التغيرات الحاصلة في مخاطر التدقيق. وقد بلغت قيمة إحصائية (t) لاختبار ميل الانحدار (24.188)، وهي تفوق القيمة الجدولية البالغة (2.00) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجات حرية (62). ويعزز هذا ما أظهرته القيمة الاحتمالية المصاحبة، التي سجلت (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، مما يدل بوضوح على وجود أثر إحصائي معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في النموذج المقدر، مع خطأ معياري محدود قدره (0.046).

كذلك أظهرت نتائج تحليل التباين أن قيمة إحصائية (F) للموديل بلغت (585.05)، متجاوزة القيمة الجدولية البالغة (4.00) عند نفس مستوى الدلالة ودرجات الحرية (1 و62)، وهو ما يشير إلى ملاءمة النموذج للبيانات المستخدمة. وتؤكد ذلك القيمة الاحتمالية المصاحبة التي جاءت (0.000). وبناءً على هذه النتائج، يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تفترض وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من مخاطر التدقيق. وأخيرًا، أوضحت النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية وذات دلالة معنوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتقليل مخاطر التدقيق، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (95.1%). وتتفرع منها ما يأتي:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الملازمة.

تم تقدير نموذج انحدار خطي بسيط لتحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الملازمة. كما حُسب معامل الارتباط ومعامل التحديد (R^2) لقياس قوة العلاقة وتفسير النموذج للبيانات، مع اختبار الفرضية عند مستوى دلالة (0.05). وتلخص النتائج في الجدول رقم (8):

جدول (8): أنموذج انحدار التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر الملازمة

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.730-	2.548-	0.013	0.287	314.71	0.000	0.835	0.914
ميل الإنحدار	1.139	17.740	0.000	0.064				

تشير نتائج الجدول رقم (8) إلى أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 83.5% من التغيرات في مخاطر الملازمة، وفقًا لمعامل التحديد (R^2). كما بلغت قيمة t لاختبار معنوية الميل 17.740، متجاوزة القيمة الجدولية (2.00) عند مستوى دلالة 0.05 ودرجات حرية 62، مع قيمة احتمالية (0.000) تدل على معنوية إحصائية واضحة. وأظهرت نتائج اختبار F أن القيمة المحسوبة (314.71) تفوق القيمة الجدولية (4.00)، مما يعكس ملاءمة النموذج للبيانات. وبناءً على ذلك، تُرفض فرضية العدم وتُقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي في خفض مخاطر الملازمة. كما كشفت النتائج عن علاقة ارتباط طردية قوية بلغت 91.4%.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الرقابة.

تم تقدير نموذج انحدار خطي بسيط لدراسة العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات كمتحول مستقل، ومخاطر الرقابة كمتحول وسيط. كما جرى احتساب معامل الارتباط ومعامل التحديد (R^2) لقياس نسبة التغير المفسَّر في مخاطر الرقابة. وتم اختبار الفرضية ذات الصلة عند مستوى دلالة 0.05، وأُدرجت النتائج الأساسية في الجدول رقم (9):

جدول (9): أنموذج انحدار التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر الرقابة

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	1.072-	3.334-	0.001	0.321	285.39	0.000	0.822	0.906
ميل الإنحدار	1.216	16.894	0.000	0.072				

أوضحت نتائج الجدول رقم (9) أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 82.2% من التغيرات في مخاطر الرقابة، حسب قيمة معامل التحديد (R^2). وبلغت قيمة t المحسوبة 16.894، متجاوزةً القيمة الجدولية (2.00) عند مستوى دلالة 0.05 ودرجات حرية 62، مع قيمة احتمالية (0.000) تدل على معنوية التأثير. كما بيّنت نتائج اختبار F أن القيمة المحسوبة (285.39) تفوق القيمة الجدولية (4.00)، مؤكدةً ملاءمة النموذج، وهو ما تدعمه القيمة الاحتمالية (0.000). وبناءً عليه، تُرفض فرض

ية العدم وتُقبل الفرضية البديلة التي تفيد بوجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تقليل مخاطر الرقابة. كذلك كشفت النتائج عن علاقة ارتباط طردية قوية بلغت 90.6%.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الاكتشاف.

جرى تقدير نموذج انحدار خطي بسيط لتحليل أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في مخاطر الاكتشاف، واختبار الفرضية عند مستوى 0.05. النتائج موضحة في الجدول رقم (10).

جدول (10): أنموذج انحدار التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر الاكتشاف

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.050-	0.122-	0.903	0.409	114.41	0.000	0.649	0.805
ميل الإنحدار	0.980	10.696	0.000	0.092				

أظهرت نتائج الجدول رقم (10) أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 64.9% من التغيرات في مخاطر الاكتشاف، وفقًا لمعامل التحديد (R^2). وبلغت قيمة t المحسوبة 10.696، متجاوزة القيمة الجدولية (2.00) عند مستوى دلالة 0.05، مع قيمة احتمالية (0.000) تؤكد معنوية هذا التأثير. كما بيّن اختبار F أن القيمة المحسوبة (114.41) تفوق القيمة الجدولية (4.00)، بما يدل على ملاءمة النموذج للبيانات، وهو ما تدعمه القيمة الاحتمالية (0.000). وبناءً على ذلك، تُرفض فرضية العدم وتُقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي في تقليل مخاطر الاكتشاف. كما كشفت النتائج عن علاقة ارتباط طردية قوية بلغت 80.5%.

الفرضية الرئيسة الثانية: فرضية العدم: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) بين مخاطر التدقيق وتضييق فجوة التوقعات.

تم تقدير نموذج انحدار خطي بسيط لدراسة العلاقة بين مخاطر التدقيق كمتغير مستقل (وسيط) وتضييق فجوة التوقعات كمتغير تابع. كما تم حساب معامل الارتباط البسيط ومعامل التحديد (R^2) لقياس نسبة التغير المفسر في المتغير التابع. وبعد ذلك، أُجري اختبار الفرضية عند مستوى دلالة 0.05. وتلخص النتائج الرئيسية في الجدول رقم (11).

جدول (11): أنموذج انحدار مخاطر التدقيق وتضييق فجوة التوقعات

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.381-	1.380-	0.173	0.276	289.86	0.000	0.824	0.908
ميل الإنحدار	1.080	17.025	0.000	0.063				

أظهرت نتائج الجدول رقم (11) أن مخاطر التدقيق تفسر 90.8% من التغيرات في تضييق فجوة التوقعات، حسب معامل التحديد (R^2). وبلغت قيمة t لاختبار معنوية الميل 17.025، متجاوزة القيمة الجدولية (2.00) عند مستوى دلالة 0.05 ودرجات حرية 62، مع قيمة احتمالية (0.000) تؤكد معنوية التأثير، وخطأ معياري قدره 0.063. كما بلغت قيمة F المحسوبة 289.86، متجاوزة القيمة الجدولية (4.00)، مما يدل على ملاءمة النموذج، وهو ما تدعمه القيمة الاحتمالية المصاحبة (0.000). بناءً على ذلك، تُرفض فرضية العدم وتُقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير معنوي لمخاطر التدقيق في تضييق فجوة التوقعات. كما كشفت النتائج عن علاقة ارتباط طردية قوية بلغت 90.8%، مما يدعم تعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة. تتفرع منها ما يأتي:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الملازمة وتضييق فجوة التوقعات.

تم بناء نموذج انحدار خطي بسيط لتحليل العلاقة بين مخاطر الملازمة، كمتغير مستقل (البعد الأول للمتغير الوسيط)، وتضييق فجوة التوقعات كمتغير تابع. كما تم حساب معامل التحديد (R^2) لقياس نسبة التغير المفسر في المتغير التابع، وأُجري اختبار الفرضية عند مستوى دلالة 0.05. وتلخص أهم النتائج في الجدول رقم (12).

جدول (12): أنموذج انحدار مخاطر الملازمة وتضييق فجوة التوقعات

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.468	1.236	0.221	0.379	103.07	0.000	0.624	0.790
ميل الإنحدار	0.882	10.152	0.000	0.087				

تشير نتائج الجدول رقم (12) إلى أن مخاطر الملازمة تفسر نحو 62.4% من التغيرات في تضييق فجوة التوقعات، حسب معامل التحديد (R^2). وبلغت قيمة t لاختبار معنوية ميل الانحدار 10.152، متجاوزة القيمة الجدولية (2.00) عند مستوى دلالة 0.05 ودرجات حرية 62، مع قيمة احتمالية 0.000 تؤكد معنوية التأثير وخطأ معياري قدره 0.087. كما سجل اختبار F قيمة 103.07، متجاوزًا القيمة الجدولية (4.00)، مما يدل على ملاءمة النموذج للبيانات، وهو ما تدعمه القيمة الاحتمالية المصاحبة (0.000). بناءً على ذلك، يُرفض فرض العدم وتُقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى تأثير معنوي لمخاطر الملازمة في تضييق فجوة التوقعات. وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية قوية بلغت 79%، مما يدعم تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) بين مخاطر الرقابة وتضييق فجوة التوقعات.

تم تقدير نموذج انحدار خطي بسيط لدراسة العلاقة بين مخاطر الرقابة، كمتغير مستقل (البعد الثاني للمتغير الوسيط)، وتضييق فجوة التوقعات كمتغير تابع. كما تم حساب معامل الارتباط البسيط ومعامل التحديد (R^2) لتقييم نسبة التغير المفسر في المتغير التابع. ثم أُجري اختبار الفرضية عند مستوى دلالة 0.05. وتُعرض النتائج الرئيسية في الجدول رقم (13).

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 73, Part (2): 383-410
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.73.2.18

جدول (13): أنموذج انحدار مخاطر الرقابة وتضييق فجوة التوقعات

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.533	1.690	0.096	0.316	143.82	0.000	0.699	0.836
ميل الإنحدار	0.866	11.992	0.000	0.072				

نتائج الجدول رقم (13) تشير إلى أن مخاطر الرقابة تفسر نحو 69.9% من التغيرات في تضييق فجوة التوقعات، كما يتضح من قيمة معامل التحديد (R^2). وبلغت قيمة اختبار t لميل الانحدار 11.992، متجاوزة القيمة الجدولية البالغة 2.00 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجات حرية 62، مع قيمة احتمالية 0.000 تؤكد دلالة الأثر، وخطأ معياري محدود قدره 0.072.

أما اختبار F فبلغت قيمته 143.82، متجاوزًا القيمة الجدولية 4.00، مما يعكس ملاءمة النموذج للبيانات، وتدعمه القيمة الاحتمالية المصاحبة التي بلغت 0.000. وبناءً على ذلك، يُرفض فرض العدم ويُقبل فرض البديل الذي يشير إلى تأثير معنوي لمخاطر الرقابة في تضييق فجوة التوقعات.

كما كشفت النتائج عن علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين متغير مخاطر الرقابة وتضييق فجوة التوقعات، إذ بلغت نسبة الارتباط 83.6%.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة (فضلاً عن التأثير) بين مخاطر الاكتشاف وتضييق فجوة التوقعات.

تم بناء نموذج انحدار خطي بسيط لدراسة العلاقة بين مخاطر الاكتشاف (البعد الثالث للمتغير المستقل) وتضييق فجوة التوقعات كمتغير تابع. كما تم حساب معامل الارتباط البسيط ومعامل التحديد (R^2) لتحديد مدى تفسير المتغير المستقل للتغيرات في المتغير التابع. بعد ذلك، أُجري اختبار الفرضية عند مستوى دلالة 0.05. وقد تم تلخيص النتائج الرئيسة في الجدول رقم (14):

جدول (14): أنموذج انحدار مخاطر الاكتشاف وتضييق فجوة التوقعات

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار	قيم-t	القيمة الاحتمالية	الخطأ المعياري للمعاملات	F	القيمة الاحتمالية	R^2	معامل الارتباط
القيمة الثابتة	0.067-	0.229-	0.819	0.293	224.37	0.000	0.784	0.885
ميل الإنحدار	1.012	14.979	0.000	0.068				

تشير نتائج الجدول رقم (14) إلى أن مخاطر الاكتشاف تفسر نحو 78.4% من التغيرات في تضييق فجوة التوقعات، كما يظهر من قيمة معامل التحديد (R^2). وبلغت قيمة اختبار t لميل الانحدار 14.979، متجاوزة القيمة الجدولية البالغة 2.00 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجات حرية 62، مع قيمة احتمالية 0.000 تدل على دلالة إحصائية قوية للمتغير المستقل (مخاطر الاكتشاف) في النموذج، مع خطأ معياري محدود قدره 0.068. كما سجل اختبار F قيمة 224.37، وهي أعلى من القيمة الجدولية 4.00، مما يؤكد ملاءمة النموذج للبيانات، وتدعمه كذلك القيمة الاحتمالية 0.000. بناءً على ذلك، تم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود تأثير معنوي لمخاطر الاكتشاف في تضييق فجوة التوقعات. وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الاكتشاف وتضييق فجوة التوقعات، إذ بلغ معامل الارتباط 88.5%،

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً. الاستنتاجات: من خلال التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية لاختبار دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تقليل مخاطر التدقيق وانعكاسه على فجوة التوقعات أظهرت النتائج ما يأتي:

أ. الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري:

1. يسهم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تحسين جودة التخطيط والإجراءات التدقيقية من خلال فهم العمليات التشغيلية والمالية المتخصصة داخل القطاع، مما يحدّ من مخاطر الفهم الخاطئ أو التقدير غير الواقعي.
2. يمكن أن تُعزى المخاطر العالية للتدقيق إلى سوء الفهم من قبل الجمهور لدور المدققين وقيودهم، مما تؤدي إلى رفع الضغط على مهنة التدقيق.
3. تُظهر الفجوة بين التوقعات العامة والدور الفعلي لمراقب الحسابات تأثيراً كبيراً على سمعة مهنة التدقيق، حيث غالباً ما يُتوقع من المدققين ضمان دقة البيانات المالية والكشف عن المخاطر كافة، وهو ما لا يمكن تحقيقه بسبب القيود على إجراءات التدقيق.

ب. الاستنتاجات المتعلقة بالجانب العملي:

1. أثبتت نتائج الدراسة بأن هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتقليل من مخاطر التدقيق كالآتي:
   - ❖ هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الملازمة.
   - ❖ هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الرقابة.
   - ❖ هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومخاطر الاكتشاف.
2. أثبتت نتائج الدراسة بأن هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق وتضييق فجوة التوقعات كالآتي:
   - ❖ هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الملازمة وتضييق فجوة التوقعات.
   - ❖ هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الرقابة وتضييق فجوة التوقعات.
   - ❖ هناك علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الاكتشاف وتضييق فجوة التوقعات.

ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات السابقة توصي الدراسة بما يأتي:

1. ضرورة اعتماد سياسة التخصص القطاعي في مكاتب التدقيق الكبرى والصغرى، خاصة في القطاعات ذات المخاطر العالية أو التنظيم المعقد.
2. توفير برامج تدريب وتأهيل مستمر تركز على المعايير والتحديات الخاصة بكل قطاع، لرفع كفاءة مراقبي الحسابات وتحديث معارفهم بشكل دوري.
3. تشجيع الجهات المختصة منها الجهات الرقابية والتنظيمية على إصدار أدلة ومعايير تدقيقية متخصصة لكل قطاع، لتوجيه المراقبين وتوحيد جودة الأداء المهني.
4. تعزيز التواصل بين مراقبي الحسابات والمستفيدين من التقارير المالية، لشرح دور التخصص وأثره على نتائج التدقيق وبالتالي تقليل فجوة التوقعات.
5. ضرورة اعتماد نموذج التخصص القطاعي داخل فرق التدقيق، خصوصاً في القطاعات عالية المخاطر كالبنوك والطاقة وغيرها.
6. إدراج مسار التخصص في المناهج الأكاديمية والمهنية لتأهيل المراقبين مبكراً في مسارات قطاعية.

7. توفير أدلة إرشادية وتحليل مخاطر متخصصة لكل قطاع من قِبل الهيئات المهنية، لتدعيم ممارسة التخصص في بيئة التدقيق.
8. يجب تحسين التوعية العامة حول دور المدققين من خلال برامج تعليمية تهدف إلى توضيح مهام المدققين وحدود المسؤولية الخاصة بهم، مما يسهم في تقليل الفجوة بين التوقعات العامة والمعايير المهنية.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

أ. **الرسائل الجامعية**

1. التكريتي، كامل ممدوح كامل (2022): دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة: من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير.
2. حسن، علي ميري (2017): مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد.
3. خيروأسيا، خديجة ودرارجة (2021): دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق- دراسة ميدانية بولاية برج بوعريريج، رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد البشير الإبراهيمي.
4. الشاهين، عصام تركي (2015): أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية. أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

ب. المجلات والبحوث

1. بابكر، بشير عجيب (2023): دور التخصص الصناعي لمراجع لدعم الميزة التنافسية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 2.
2. بوقفة، علاء (2022): التخصص القطاعي للمراجع الخارج وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهنى- دراسة واستطلاعية الأراء عينة في المهنيين والأكاديمين في الجزائر، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسبير، المجله ٩، العدد ١.
3. التميمي، هاشم حسن (2009): فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين - دراسة ميدانية في البيئة العراقية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (22).
4. خلف، قيس مكي وطالب، عباس صباح (2023): أثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة البيانات والمعلومات المالية وفق المواصفة الدولية إيزو 19011، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 71.
5. بلال شيخي (2020): دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليل فحوة التوقعات - دراسة ميدانيه لعنية من المراجعين الخارجين لولاية سطيف، الجزائر، جامعه بومرداس، مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية، مجله ١٣، عدد ٣ ٠
6. شامل، رغد عبد الخالق ونعمة، عماد صالح (2022): تأثير التخصص القطاعي كأحد ابعاد خصائص المدقق الخارجي في جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 60.

7. فرج، عبد النبي ومحمد، حسام الزروق عامر (2021): التأثير التخصص القطاعي لمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغير الدوري للمراجع الخارجي، ليبيا، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، مجلد ٨، عدد ا.
8. فرحان، مهند ياسين وحسون، ليث نعمان (2022): العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وكفاءة الاستثمار بتوسيط حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 57.
9. فودة والاخرون، شوقي السيد وهديرعاطف، وأيمن محمد صبري (2018): أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، مجلد، 4، العدد 4.
10. محمود، وائل حسين محمد (2019): دور التخصص الصناعي في الحد من ممارسات الفساد المالية- دراسة نظرية وميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 3، المجلد 23.
11. مزياني، نورالدين (2015): أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد (9)، العدد (14).
12. موسى، اوراس جرجيس وعبدالله، علي مال الله (2022): حوكمة تقنية المعلومات ودورها في الحد من مخاطر التدقيق المتعارف عليها في ظل تقنية الحوسبة السحابية دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين - والمهنيين في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 60.
13. الياسري، محمد فاضل نعمة (2018): أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 3.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Scientific journals and research (refereed articles):

1. Abubakr, Z. A. (2023). The Role of Sectoral Specialization of the Auditor in Limiting Creative Accounting Practices in the Financial Statements An analytical study of the opinions of a sample of auditors in the Kurdistan Region. Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, 19(62 part 2).
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.
3. .Alzoubi, E.S.S. (2021). The effect of audit specialization on the quality of financial reporting. International Journal of Auditing, 25(4).
4. Brown, A. & Taylor, L. (2020). Economic advantages of sectoral specialization in emerging markets. Economic Development Quarterly, 24(3).
5. Chi, H.Y., Chen, Y.M. & Chern, C.C. (2020). Industry expertise of auditors and its impact on financial statement reliability. Journal of Accounting Research, 58(3),.
6. Deangelo, L. E. (1981). Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts. The Accounting Review, 56(3).
7. Gul, F.A., Wu, D. & Yang, Z. (2018). Sector specialization and audit quality: Evidence from emerging markets. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 37(1).
8. Humphrey, C., & Woods, M. (1993). Audit expectations and the audit process. Accounting and Business Research, 23(91A).

9. Knechel, W. R., & Van Staden, C. (2012). Assurance services and the integrity of financial reporting: A comparison of assurance providers. Contemporary Accounting Research, 29(4).
10. Neal, T.L. & Riley, R.R. (2004). Auditor industry specialization: Research design. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(2),.
11. Omidfar, M. & Moradi, M. (2015). The effect of industry specialization on auditor's opinion in Iran. Mediterranean Journal of Social Sciences, 6(1).
12. Omar, C., Ali, T. H., & Hassn, K. (2020). Using Bayes weights to remedy the heterogeneity problem of random error variance in linear models. Iraqi Journal of Statistical Sciences, 17(2), 58–67. https://www.researc hgate.net/publication/353034184
13. Toumeh, A.A., Khaleel, F. & Al-Jarrah, M. (2018). Expectations gap between auditors and users of financial statements in the audit process: An auditors' perspective. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 13(3),.
14. Wilson, D. (2022). Exploring the impacts of sectoral specialization on organizational performance. Industrial Economics Review, 45(1), pp.33–48.
15. Wines, G. (2005). Financial accounting and the disqualification of auditors: A regulatory perspective. Accounting Forum, 29(4).

B. Books:

1. IAASB (2014). Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. International Auditing and Assurance Standards Board, Volume I.