

دور معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA220) في تضيق فجوة التوقعات / دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان / العراق

دارشد صديق عبدالله شيخ²

دریا حربي ابراهيم¹

¹ قسم تقنيات المحاسبة، كلية التقنية الإدارية/ اربيل، جامعة أربيل التقنية، كردستان، العراق
² قسم تقنيات المحاسبة، كلية التقنية الإدارية/ اربيل، جامعة أربيل التقنية، كردستان، العراق

المستخلص

استهدفت هذه الدراسة في جانبها النظري والتطبيقي بيان وجود أسباب فجوة التوقعات في إقليم كوردستان / العراق ومدى دور الإلتزام بمعيار التدقيق الدولي (ISA 220) المتعلق برقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية في تضيقها من وجهة نظر محاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان / العراق، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها تم إعداد استمارة استبانة مكونة من ثلاثة محاور، وتم توزيعها على المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان / العراق، وبلغت عدد الاستمارة الموزوعة (70) استمارة وتم استرداد (65) استمارة وكانت (61) استمارة صالحة للتحليل، ومن ثم تم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات ومن أبرزها: أكدت الدراسة على وجود أسباب فجوة توقعات التدقيق في بيئة إقليم كوردستان / العراق، إذ تؤكد نتائج التحليل أن وجود الفجوة في الإقليم هي نتيجة وجود قصور في القوانين والتشريعات المحلية في الإقليم على وفق إجابات العينة وهذا ما يؤثر في أداء عملية التدقيق. وكما أشارت نتائج التحليل باستخدام معامل الارتباط ومعادلة الانحدار إلى وجود ارتباط خطي الإيجابي معنوي مقداره (77.6%) بين معيار (ISA 220) وتضيق فجوة التوقعات في الدراسة الحالية التي لها العلاقة وأثر معنوي عالٍ في تضيق فجوة التوقعات التي يمكن تبنيها وتطويرها بهدف تضيق فجوة التوقعات. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة قيام المنظمات المهنية بدراسة فجوة التوقعات وتحليلها في بيئة التدقيق والعمل على تطبيق أفضل المقترحات لمعالجتها أو تضيقها لحد أدنى، لأنها تعتبر من أخطر القضايا التي تواجه مهنة التدقيق في الوقت الحالي مما يؤثر بشكل المباشر على مصداقية القوائم المالية وجودتها وقرارات مستخدمي القوائم المالية. وضرورة تشكيل لجنة من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق ولا سيما من الجمعية العلمية للمحاسبين ورقابة المحاسبين والمدققين في بيئة الإقليم للإشراف على رقابة الجودة التدقيق ليكون ضماناً على أن مكاتب التدقيق تطبق نظام رقابة جودة التدقيق بهدف تضيق فجوة التوقعات.

الكلمات المفتاحية: رقابة جودة التدقيق، معيار (ISA 220)، فجوة التوقعات

1. المقدمة

أمراً ضرورياً، وإنَّ الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية في السنوات الأخيرة يرجع إلى مواجهة مهنة التدقيق للعديد من الإنتقادات، وذلك بسبب الفساد الإداري والمالي التي أدت إلى إنبهار الشركات الكبرى في سوق الأوراق المالية من جهة، وظهور شركات دولية كبرى

أصبحت عملية إصدار معايير التدقيق الدولية من قبل المنظمات المهنية في الآونة الأخيرة

حيث يتطلب من المدققين الخارجيين رعاية مصالح المستفيدين من القوائم المالية وذلك من خلال تقديم الخدمات للجمهور بالجودة العالية والرقابة على جودتها التي تنتفق مع معايير الدولي بشكل عام ومتطلبات المعيار التدقيق الدولي (ISA 220) بشكل خاص. لأن عدم إعداد القوائم المالية المدققة على وفق معايير التدقيق وعدم تحقيق أهداف التدقيق يؤدي الى عدم تطابق بين، أداء المدققين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وهذا ما يسمى بفجوة التوقعات، ويجب تضيق فجوة التوقعات لتوفير الثقة في القوائم المالية المدققة واتخاذ قرارات صحيحة وسليمة من قبل المستخدمين وبناءً على ما سبق تتحور مشكلة الدراسة حول السؤال التالي: هل لمعيار التدقيق الدولي (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220)) دور في تضيق فجوة التوقعات؟

2.1.2 أهداف الدراسة

1. بيان مفهوم معايير التدقيق الدولي وعلى وجه الخصوص معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220).
2. التعرف على مفهوم فجوة التوقعات وأنواعها وأسباب وجودها وكيفية تضيقها.
3. بيان دور معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق.

2.1.3 فرضيات الدراسة

1. يوجد إتفاق على إلزام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان العراق بتطبيق معيار (ISA 220).
2. توجد أسباب وجود فجوة التوقعات في بيئة إقليم كردستان العراق.
3. يمكن تضيق فجوة التوقعات في بيئة إقليم كردستان/ العراق من خلال معيار (ISA 220).
4. توجد علاقة وأثر إرتباط ذات دلالة معنوية احصائية بين معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية رقم (ISA 220) وأسباب فجوة التوقعات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق.
5. يوجد علاقة وأثر احصائية لمعيار (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق.

2.1.4 أهمية الدراسة

1- الأهمية العلمية: تنطلق الأهمية العلمية للدراسة من أهمية دراسة رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية على وفق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) وأهمية فجوة التوقعات وتضيقها من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA 220). لأن فجوة التوقعات تعد من أهم المحددات التي تحد مهنة التدقيق وأداء المراقب الحسابات وأن الإهتمام بالرقابة على الجودة يؤدي الى ارتفاع مستوى مهنة التدقيق وأداء المدققين.

2- الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العلمية لهذا الدراسة في بيان دور معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات من وجهة النظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، من خلال الكشف عن الأسباب التي تؤدي الى وجود فجوة التوقعات لأن هذه الفجوة تؤدي إلى تقليل ثقة مستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يقدمها المدققون التي تمثل مصدر معلومات أساسية لإتخاذ القرار. لذلك يجب الإهتمام بالرقابة على جودة التدقيق والإلتزام بمتطلبات معاييرها للحصول على خدمة جيدة وتتمثل في تقرير المدقق لتلبية رغبات المستخدمين وحاجاتهم.

2.1.5 أساليب الدراسة ومصادر جمع المعلومات

أدت إلى زيادة وتنوع المستخدمين من حيث إهتماماتهم وثقافتهم وقراراتهم المالية من جهة أخرى، لذا يجب على المدققين الخارجيين التأكد من عدالة القوائم المالية وإبداء رأيهم بشكل موثوق وموضوعي أيضاً، ومن أجل الحصول على أدلة الإثبات الكافية يعتمد المدقق على مجموعة من المعايير التدقيق الدولية لأداء المهنة وتحسين جودة عملية التدقيق ورقابته، وبناءً عليه تم تبني مجموعة من المعايير التي تتعلق برقابة جودة التدقيق مثلاً معيار (ISA 220)، التي تم إصدارها من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وفي العراق تم إصدار دليل رقم (7) من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، وغيرها من الجمعيات التي تصدر معايير التدقيق بهدف توحيد أعمال المدققين سواء أكانت من قبل جمعيات الدولية أم المحلية التي من خلال تطبيق تلك المعايير يمكنها إجراء رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية.

إن مسألة رقابة جودة التدقيق تعد من المسائل الحديثة في تطور الفكر الرقابي التي تهدف إلى ضرورة وجود قواعد ومعايير تضمن جودة الأداء وتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية المدققة، إذ تمثل رقابة جودة التدقيق مجموعة من السياسات والإجراءات التي يجب على مكاتب التدقيق أن يتبعها سواء أكانت تلك السياسات والإجراءات تتعلق بمكاتب التدقيق بشكل عام أم بمهات المدققين، ومن أجل التأكد أن مكاتب التدقيق تستخدم مستخدمي القوائم المالية بشكل مناسب وبطريقة تتوافق مع معايير التدقيق، حيث يجب على مكاتب التدقيق تنفيذ تلك السياسات والإجراءات على وفق متطلبات (ISA 220) وذلك لكسب ثقة المستخدمين على أن إجراءات التدقيق تمت بالجودة العالية.

وإن مستخدمي القوائم المالية خارج الشركة يهتمون بالقوائم المالية المدققة، وذلك لمعرفة الوضع المالي للشركة، وإن وجود الإختلاف بين طبيعة عملية التدقيق وأهداف التدقيق وما يتوقعه المستخدمون يعرف بفجوة التوقعات. نظرًا لأنه ينبغي على المدققين الإستجابة لطلب مجموعة واسعة من المستخدمين في تقديم خدماتهم، فقد أدت هذه التغييرات إلى وجود فجوة في مهنة التدقيق وكيفية إجراءات خدمات التدقيق والرقابة التي يمكن أن تكون إحدى القضايا التي تشكل جزءًا من فجوة التوقعات. ومهتم المدققون بتضيق فجوة التوقعات لأن هذه الفجوة لها آثار سلبية في مهنة التدقيق وقرارات المستخدمين، ولذلك مفهوم فجوة التوقعات حظي بإهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين وذلك لأنه لا يمكن تجاهل فجوة التوقعات بين المستخدمين ومهنة التدقيق أو الإدعاء بأن توقعات المجتمع غير صحيحة، أو القول بأن الإنتقادات الموجهة لمهنة التدقيق غير عادلة، حيث تتركز الجهود الباحثين والمنظمات المهنية دراسة الأسباب والعوامل التي أدت إلى وجود الفجوة وإيجاد مقترحات وحلول لتضيقها إلى الحد الأدنى، لأن تخلص منها بشكل نهائي أمرًا صعبًا. وتأسيساً على ذلك جاء هذا البحث لتسليط الضوء على دور معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق.

2. المبحث الاول: منهجية الدراسة ودراسات السابقة

2.1 منهجية الدراسة

2.1.1 مشكلة الدراسة

إن التدقيق المالي هو عملية منهجية منظمة تهدف إلى التأكد من عدالة القوائم المالية، لذلك تقوم مهنة التدقيق بخدمة مستخدمي القوائم المالية لأنها تعتبر ضماناً لجودة المعلومات المحاسبية. ومن أهم أهداف التدقيق هو إضافة الثقة للقوائم المالية. لذلك تسعى العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بإصدار معايير التي تؤدي الى تحسين جودة التدقيق

لدولة في تشكيلة كل من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية.	توصيات الدراسة
ضرورة قيام مجلس المهنة بدور رقابي أكبر وأكثر فاعلية على المدقق بما يفرض ضرورة إصدار أو اعتماد معايير تتعلق برقابة الجودة فضلاً عن صياغة برنامج متخصص في هذا المجال وتشكيل اللجان المنتهجة عنه من مجلس المهنة لتولي مهام توسيع أدوار مكاتب التدقيق الخاصة في العراق في مجال فحص النظراء من خلال اعتماد آلية عمل تسمح للمكاتب بتنفيذ برنامج تدقيق النظراء.	
دراسة (أمين و محمد، 2020) بعنوان: "أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق / دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق"	
دراسة أهمية الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق، ودراسة وتحليل إجراءات التدقيق التحليلية وبيان مدى مساهمة الأساليب (غير الكمية، والكمية المتقدمة، الكمية البسيطة) في تضيق فجوة التوقعات.	هدف الدراسة
هناك علاقة ذات دلالة معنوية إذ وصل معامل الارتباط بينها (0.694) بين الإجراءات التحليلية وتضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، كما وأن هناك تأثيراً ذات دلالة معنوية للإجراءات التحليلية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كردستان العراق.	استنتاجات الدراسة
ضرورة وضع مجموعة من معايير التدقيق التي ينسجم مع واقع بيئة إقليم كردستان العراق، والإهتمام بوسائل الاتصال بين المدققين والمستخدمين من خدمات التدقيق من خلال تحسين الصياغة المستخدمة في تقرير المدقق.	توصيات الدراسة
دراسات العربية	
دراسة (التيق، 2012) بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الحسابات في قطاع غزة/ دراسة الميدانية"	
التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها في مكاتب الغزة.	هدف الدراسة
يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق فضلاً عن الاهتمام والمتابعة بإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء، كما أظهرت ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بعض النواقص أهمها ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب التحقيق بعملائه.	استنتاجات الدراسة
ضرورة إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة التدقيق والنهوض بها إلى المستوي اللائق بين المهن، وأهمية قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمراريتها وملاءمتها مع الاحتياجات المجتمعية.	توصيات الدراسة
4- دراسة (عبدالله، 2017) بعنوان: "أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة/ دراسة ميدانية في بنك فيصل الإسلامي"	
بيان التزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومفاهيم جودة المعلومات في قوائمها المالية للحد من هذه الفجوة.	هدف الدراسة
وجود فجوة التوقعات بسبب الأداء المدقق ترجع الى نقص في الكفاية المهنية للمدققين وانخفاض جودة الأداء المهني ومخاطر التدقيق، فضلاً عن تضيق فجوة التوقعات في التدقيق والحد منها تقع على مسؤولية الجهات المنظمة للمهنة.	استنتاجات الدراسة
ضرورة قيام الشركات المهنية بتوفير مستخدمي القوائم المالية والعامه بمحدود عمل المدققين ومسؤولياتهم، زيادة فعالية الاعلام عن مهنة التدقيق الوفاء بمسؤولياتهم الاجتماعية التي يجب أن تفي تقرير التدقيق والقوائم المالية	توصيات الدراسة

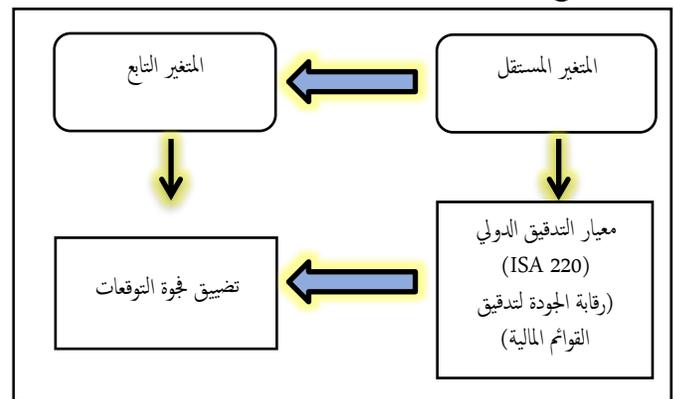
1. **الأسلوب النظري:** سيتم استخدام المنهج الإستقرائي والإستنباطي لجمع المعلومات الدقيقة لموضوع الدراسة، من خلال الإطلاع على مجموعة من الأطارح والرسائل والكتب العلمية العربية والأجنبية، والمواقع الإلكترونية التي تتعلق بموضوع الدراسة.

2. **الأسلوب التحليلي:** يتم الإعتماد على المنهج التحليلي لإجراء الدراسة الميدانية من خلال تصميم استمارة الإستبانة وتوزيعها على المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق وتحليلها من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) بهدف إختبار الفرضيات والوصول الى الإستنتاجات والتوصيات

2.1.6 حدود الدراسة

1. الحدود المكانية: إقليم كردستان العراق.
2. الحدود الزمانية: تمثل الحدود الزمانية للدراسة سنة 2022م.
3. الحدود الموضوعية: تقتصر الحدود الموضوعية للدراسة على دور معيار (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق.

2.1.7 نموذج الدراسة



الشكل 1. أتمودج الدراسة

الصدر: من اعداد الباحثان

2.2 الدراسات السابقة

فيما يأتي عرض مجموعة من الدراسات سابقة التي تمت إطلاع عليها والتي كانت متعلقة بمتغيرات الدراسة، ويتم الإشارة إلى هذه الدراسات في ثلاث مجموعات وهي الدراسات المحلية والعربية والأجنبية حسب تسلسلها الزمني كالآتي:

الجدول 1

دراسات السابقة

أولاً: دراسات العراقية	
دراسة (راهي، 2016) بعنوان: القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي (220)	
هدف الدراسة	بيان مدى توافق القوانين والنظم العراقية مع معيار (ISA220)، وبيان مدى توافق قواعد سلوك المهني في العراق مع معيار (ISA 220)، وبيان مدى توافق معيار (ISA 220) مع النظام الداخلي لنقابة المحاسبين في العراق.
استنتاجات الدراسة	عدم منح القطاع الخاص مساحة كافية ممثلاً بمكاتب التدقيق ونقابة المحاسبين والمدققين في هيكل تنظيم مهنة التدقيق، ووضع المعايير مما تسبب في تقليل دوره لتوجيه المهنة وتدعيم قواعدها ومنح المساحة الأكبر

الإهتمام لدى منظمات المهنة الأخرى أيضاً سواءً على مستوى المحلي أو الدولي، وتم إصدار أول معيار التدقيق الدولي من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وذلك في عام (1981) بعنوان دليل رقم (7) "ضبط جودة العمليات التدقيق" (حوي و طحطوح، 2020: 617) وعلى مستوى دول العربية، بدأت إهتمام برقابة جودة التدقيق بعد تلك تطورات، فمثلاً في جمهورية مصر العربية تم إصدار مجموعة من السياسات والإجراءات حول رقابة جودة التدقيق من قبل المعهد المصري للمحاسبين والمدققين وذلك في عام (1992)، وفي المملكة العربية السعودية في عام (1994) وضعت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) برنامجاً لرقابة جودة التدقيق يهدف للتأكد من إلتزام المكاتب التدقيق بالمعايير المهنية التي تقدم خدمات المحاسبة والتدقيق (سدراي، 2020: 21). وفي العراق تم الإهتمام برقابة جودة التدقيق حيث أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق دليل رقم (7) في سنة (2016) وتماشياً مع معايير التدقيق الدولية ليكون دليلاً ومرشداً للمدقق عند تأدية أعمال رقابة الجودة (دليل التدقيق العراقي رقم (7)، 2016: 1).

3.1.2 تعريف رقابة جودة التدقيق

إنها مجموعة من سياسات وإجراءات التي تنفذها مكاتب لتقديم تأكيد معقول بأن المكاتب وموظفيها يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية الصادرة، وإصدار القوائم المناسبة (Louwers et.al, 2018: 62). وفقاً لتعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) رقابة جودة التدقيق هو هيكل التنظيمي للمكاتب التدقيق وتتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات يتم صياغتها لتوفير التأكيدات المعقولة بالإلتزام بالمعايير المهنية، لذلك يتوجب أن يكون النظام شاملاً ومصمماً بطريقة تتناسب مع الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق وسياسته وطبيعته أعماله (مؤمن، 2005: 81).

3.2.2 عناصر رقابة الجودة التدقيق على وفق معيار (ISA 220)

تتضمن معيار التدقيق الدولي (ISA 220) سبع عناصر على وفق إصدار المجلس التدقيق والتوكيد الدولي (IAASB) لسنة (2020) كآلائي:

1- مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق: يجب أن يتحمل الشريك المسؤول عن العملية المسؤولية عن الجودة الشاملة لكل عملية التدقيق تم تكليفه به. وتؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن العملية والرسائل المناسبة للأعضاء الآخرين في فريق العملية، عند تحمل المسؤولية عن الجودة الشاملة في كل عملية التدقيق، على كماً يأتي (IAASB, 2020: 141):

أ- أهمية جودة التدقيق لكل من:

- أداء العمل الذي يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- الإلتزام بسياسات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب وإجراءاتها التي تتعلق برقابة الجودة.
- إصدار تقارير المدقق المناسبة للظروف.
- قدرة فريق العملية على إثارة الشكوك دون خوف من الاسترداد.
- ب- حقيقة أن الجودة ضرورية في أداء عملية التدقيق.

2- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: تتمثل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بعملية التدقيق بقواعد السلوك المهني وكما حدد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) تابع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني)، والتي يتوجب على المدقق فيها يأتي (فاضل، 2017: 69):

باحثات المجتمع وأن مسؤوليات المحاسب يجب أن تتسع لتشمل قياس وتقرير مدقق الأداء الاجتماعي للمشروعات.	
دراسات الاجنبية	
دراسة (Operu, 2015) بعنوان: Investor Perception Of Audit Expectation A Study Of The Nairobi Securities Exchange Gap تصور المستثمر لفجوة توقعات التدقيق دراسة عن سوق نيروبي للأوراق المالية	
هدف الدراسة	تحقيق تصور المستثمر بشأن فجوة توقعات التدقيق من خلال دراسة سوق نيروبي للأوراق المالية.
اسم-نتائج الدراسة	هناك فجوة التوقعات في دور المدققين الخارجيين في عمليات تدقيق الشركة. ووجود علاقة إيجابية بين فجوة توقعات التدقيق وفهم المستثمر. وأن العوامل الأخرى مثل الطبيعة الذاتية لمهنة التدقيق وعوامل السوق والتنظيم الناتي للتدقيق تكون مرتبطة بشكل سلبي بفجوة توقعات التدقيق.
توصيات الدراسة	إن الفهم الفعال لعلل المدققين الخارجيين سيمكن من فهم مستخدمي القوائم المالية بشكل أفضل لاتخاذ القرار من قبل المستخدمين جميعهم.
دراسة (AI-Aroud et.al, 2021) بعنوان: Standard Effect Of Quality Control" 220 In Audit Of Financial Statements: Evidence From Jordan" تأثير معيار مراقبة الجودة 220 في تدقيق القوائم المالية: أدلة من الأردن	
هدف الدراسة	تحديد تأثير معيار (ISA 220) في تدقيق القوائم المالية.
اسم-نتائج الدراسة	إن معيار (ISA 220) ومتطلباتها المتمثلة بمسؤوليات القيادة عن جودة التدقيق، والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، والقبول والاستمرارية، وأداء المهمة، ومراقبة والتوثيق كان فعالاً في تدقيق القوائم المالية.
توصيات الدراسة	ضرورة الإلتزام بمكاتب التدقيق بمعيار (ISA 220) والاستقلالية عن العملاء مما يعزز الثقة في القوائم المالية من قبل الأطراف المتعاملة جميعهم مع المنظمة والإدارة. فضلاً عن ضرورة التزم مكاتب التدقيق باستخدام طرق جديدة لتنفيذ التدقيق والتي لها تأثير إيجابي في إجراءات التدقيق.
موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة	غالبية الدراسات السابقة التي تناولت معيار (ISA 220) المتعلقة برقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية أوضحت مدى إمكانية إلتزام معيار (ISA 220) وتطبيقها في مكاتب التدقيق في الدول المختلفة ومدى توافقه مع قوانين البلد. وكما تناولت مع متغيرات المختلفة مثلاً جودة التدقيق وتأثيرها على تقرير المدقق وتدقيق القوائم المالية. وأغلبية الدراسات السابقة حول فجوة التوقعات تناولت أسباب فجوة التوقعات في مهنة التدقيق ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية والمدققين من فجوة التوقعات وقياس أثرها في مهنة التدقيق وكيفية تضييقها من خلال دراسة توقعات المستخدمين والإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق. واستناداً إلى ما أظهرته نتائج الدراسات السابقة والإطار الفكري لها نجد أن هناك تكاملاً وتداخلًا بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث متغيرات الدراسة وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة للدراسة الميدانية.

المصدر: من اعداد الباحثان

3. المبحث الثاني: الإطار النظري للدراسة

3.1 رقابة الجودة التدقيق وفق معيار (ISA 220)

3.1.1 التطور التاريخي لمفهوم رقابة جودة التدقيق

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية أول من أهتمت بمفهوم رقابة جودة التدقيق وذلك بسبب إبتشار عديد من الدعاوي مرفوعة ضد المدققين في العديد من مكاتب التدقيق الأمريكية، وأدت الى إلحاق الخسائر بهذه المكاتب وزيادة حالات الإفلاس، مما أدى الى تشجيع الهيئات والمنظمات المهنية بوضع السياسات والإجراءات لرقابة الجودة والزام المدققين بإتباع السياسات والإجراءات ومعاينة المخالفين اذا لم يتم تقديم الخدمة على وفق تلك السياسات والإجراءات (الغامدي و العنقري، 2005: 188). وبعد ذلك أصبحت محل

4- **حمة فريق العمليات:** يتوجب على مكاتب التدقيق العمل على امتلاك فريق عمل مؤهل مهنياً وعملياً في مجال متخصص من المحاسبة والتدقيق لأداء مهامه، ويشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء امتلاك فريق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق الذين لا يشكلون جزءاً من فريق العملية، الكفاءة والقدرات المناسبة، ويجب أن تكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن الفريق من (IAASB, 2020: 137):

أ- أداء عملية التدقيق على وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

ب- تمكن من إصدار تقرير المدقق المناسب للظروف التي سيتم إصدارها.

عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن العملية في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل (حولي وطحطوح، 2020: 619):

- فهم عملية التدقيق ذات الطبيعة ودرجة التعقيد الماثلة، والخبرة العملية فيها وذلك من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة أو التدقيق المتخصصة.

- المعرفة بالقطاع في الصلة الذي يعمل فيه العميل.

- القدرة على تطبيق الحكم المهني.

- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب وإجراءاتها.

5- **أداء عملية التدقيق:** وتتم عملية التدقيق على وفق هذا المعيار (هيئة سعودية للمحاسبين القانونيين، 2020: 103):

أ- **التوجيه والإشراف وأداء:** يتحمل الشريك المسؤول عن العملية المسؤولية عن: التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق بما يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المنطبقة.

- صدور تقرير المدقق بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

ب- فحص عمل فريق العملية

- يتحمل الشريك المسؤول عن العملية مسؤولية الفحص للعملية التي تم إجراؤها على وفق سياسات التدقيق الخاصة بالمكتب وإجراءاته.

- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن العملية، من خلال فحصه لتوثيق أعمال التدقيق والمناقشة مع فريق العملية، في تاريخ تقرير المدقق أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المدقق.

ت- **التشاور:** يجب على الشريك المسؤول عن العملية (حولي وطحطوح، 2020: 619):

- تحمل المسؤولية عن قيام فريق العملية بإجراء المشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

- أن يكون مقتنعاً بأن أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء المشاورات المناسبة أثناء مزاوله المهمة، سواء أكان داخل فريق العملية أم بين فريق العملية وأشخاص آخرين على المستوى المناسب داخل المكتب أم خارجه.

- الاقتناع بأن طبيعة هذه المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها ونطاقها متفق عليها مع الطرف الذي تمت استشارته.

- تحديد أن الاستنتاجات الناتجة عن هذه المشاورات قد تم تنفيذها.

ث- تدقيق رقابة الجودة العملية:

أ- خلال عملية التدقيق، يجب أن يظل الشريك المسؤول عن العملية في حالة تأهب، من خلال الملاحظة وإجراء الاستفسارات عند الضرورة، للحصول على أدلة يشير إلى عدم امتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من قبل أعضاء فريق العملية.

ب- إذا لفت انتباه الشريك المسؤول عن العملية من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب أو بطريقة أخرى تشير إلى أن أعضاء فريق العملية قد اختلفوا للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، فيجب على الشريك المسؤول عن العملية اتخاذ إجراءات اللازمة بالتشاور مع آخرين في المكتب.

الاستقلالية: يجب على الشريك المسؤول عن العملية صياغة استنتاج بشأن الامتثال للمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق. ولتحقيق ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يقوم بـ (IAASB, 2020: 137):

- الحصول على المعلومات ذات العلاقة من المكاتب، وعند الاقتضاء، من مكاتب المجموعة (شبكة)، لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الاستقلالية.

- تقييم المعلومات المتعلقة بالمخالفات إن وجدت التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية خاصة بالمكتب لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً لاستقلالية عملية التدقيق.

- تقييم ما إذا كانت التهديدات المحددة في مستوى مقبول.

- اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على التهديدات التي ليست عند المستوى المقبول من خلال القضاء على الظروف التي تخلق التهديدات، أو تطبيق إجراءات وقائية لتقليل التهديدات إلى مستوى مقبول، أو الانسحاب من المهمة، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون المطبق. يجب على الشريك المسؤول عن العملية إبلاغ المكتب على الفور بأي عجز عن حل المسألة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

3- **الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق:** يجب على مكتب

التدقيق إجراء تقييم للعملاء الحاليين والمحتملين ومتابعة علاقتها معهم باستمرار، على مكتب التدقيق مراعاة الاستقلالية، والقدرة على أداء الخدمة بصورة ملائمة عند قبول العميل، وكذلك الأمانة التي يتمتع بها العميل، وفيما يتعلق بالشريك فمن الواجب عليه ما يأتي (نوري، 2020: 51):

أ- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن العملية بأنه قد تم اتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق واستمراريتها، ويجب أن يحدد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص مناسبة.

ب- إذا حصل الشريك المسؤول عن العملية على معلومات كان من شأنها أن تجعل المكتب يرفض عمليات التدقيق لو كانت تلك المعلومات متاحة في وقت سابق، فيجب على الشريك المسؤول عن العملية إرسال هذه المعلومات على الفور إلى المكتب، بحيث يمكن للمكتب والشريك المسؤول عن العملية اتخاذ الإجراءات الضرورية لعمل.

كما أن وجود معلومات مسبقة، يساعد الشريك في العملية في تحديد ملاءمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق (فاضل، 2017: 63):

- نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسة وأولئك القائمين على إدارة الشركة.

- ما إذا كانت العملية تملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق، بما في ذلك الوقت والموارد.

- ما إذا كان بمقدور المكتب وفريق العملية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

- المسائل المهمة الناشئة خلال عملية التدقيق الحالية والسابقة وتوقعاتها حول إستراتيجية العلاقة.

ب- تم استكمال فحص رقابة جودة العملية في أو قبل تاريخ تقرير المدقق.
ت- الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها من شأنها أن تجعل تؤدي إلى إعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

3.1.4 العوامل المؤثرة في رقابة جودة التدقيق:

حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجموعة من العوامل التي تؤثر في سياسات رقابة جودة التدقيق ونطاقه مع إجراءاتها وهما إنتشار الموقع الجغرافي للمكاتب، واعتبارات التكلفة والمنفعة، والهيكل التنظيمي للمكتب، وحجم وطبيعة أعمال التدقيق (نظمي والعرب، 2012: 185). إن العوامل المؤثرة في رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق حصل على إهتمام كبير في معايير رقابة الجودة لأن يجب تطبيق معايير رقابة الجودة بغض النظر عن حجم المكاتب، والإعتبارات التكلفة والمنفعة، ولأهمية تلك العوامل تم إعطاء سلطة للمكاتب التدقيق لتحديد سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق في حدود الموارد المادية وحجم المكتب وعلى وفق ظروف البيئة التي يعمل بها (بركات، 2018: 11). وحدد مجموعة من الباحثين والمؤلفين مجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر في رقابة جودة التدقيق بعضهم تتعلق بمكتب التدقيق نفسه أي بيئة داخلية مثلاً شكل وهيكل وتنظيمي المكتب، والبعض الآخر تتعلق بالبيئة الخارجية مثل: البيئة الاقتصادية، والبيئة التشريعية، والبيئة الاجتماعية، والبيئة الثقافية والبيئة المهنية (حدادين، 2011: 16).

3.2 فجوة التوقعات التدقيق

3.2.1 التطور التاريخي لفجوة توقعات التدقيق:

فجوة التوقعات في مهنة التدقيق لها تاريخ طويل ومستمر، إن عمرها من تاريخ تأسيس مكاتب التدقيق نفسها (Humphrey et al, 1993: 395). مع أن التاريخ الحقيقي لظهور فجوة التوقعات في التدقيق ليست معروفة، ويرى بعض الباحثين أن تاريخها يرجع الى سنة (1885) عندما ادعى رئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بضرورة إبداء الرأي الحقيقي للمجتمع حول عملية التدقيق وطبيعة مسؤوليات المدقق (الباز، 2015: 64). وربما فكرة فجوة التوقعات بشكل مباشر ظهرت عام (1937) في اجتماع عام التي تم الاعلان عنها لتحديد كيفية احتيال التي تعرضت اليها شركة (McKesson & Robbins) (McEnroe & Martens, 2001: 345)، على الرغم من تلك الخلافات في تاريخ فجوة التوقعات، مع ذلك فجوة التوقعات كصطلح ظهرت في بداية سبعينات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة مجموعة من الإنتقادات التي تعرضت له مهنة المحاسبة والتدقيق في ذلك الوقت وقد كان السبب الرئيسي لظهورها هو انخفاض مستوى جودة تقرير المدقق، والأمر أدى إلى الشك في استمرار مهنة المحاسبة والتدقيق كونها مهنة مستقلة على المدى الطويل (تونسي وبورنان، 2016: 339). وعليه تم نشر أول مقالة التي ذكر فيها مصطلح فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بواسطة (Liggio, 1974) بعنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق" (عبدالله، 2017: 32)، ومنذ ذلك الوقت أشارت الأدلة والبحوث بشكل متزايد إلى وجود فجوة التوقعات (Dibia, 2015: 24). وأن أول إشارة لظهور فجوة التوقعات من قبل المنظمات المهنية يرجع إلى سنة (1978) من خلال التقرير الذي أصدره لجنة كوهين التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وأشارت التقرير إلى وجود خلل وقصور بين تقرير المدقق وتوقعات مستخدمي القوائم المالية (عثمان، 2017: 156).

3.2.2 تعريف فجوة التوقعات

فيما يتعلق بعمليات تدقيق القوائم المالية للمكاتب المدرجة، وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت المكاتب ضرورتها لإجراء تدقيق رقابة الجودة العملية، ويجب على الشريك المسؤول عن العملية (IAASB, 2020: 139):
- تعيين الفاحص لرقابة جودة العملية.

- مناقشة الأمور المهمة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، بما في ذلك تلك التي تم تحديدها أثناء فحص رقابة جودة العملية، مع فاحص رقابة جودة العملية.
- عدم تأريخ تقرير المدقق حتى الانتهاء من تدقيق رقابة جودة العملية.
يجب على فاحص رقابة جودة العملية إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة الصادرة عن فريق العملية والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق التي يجب أن يشمل هذا التقييم (المصدر نفسه):
- مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن العملية.
- فحص القوائم المالية وتقرير المدقق المقترح.
- فحص وثائق التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها.
- تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق والنظر فيما إذا كان تقرير المدقق المقترح مناسباً.

بالنسبة لعمليات تدقيق القوائم المالية للمكاتب المدرجة، يجب على فاحص رقابة جودة العملية، عند إجراء فحص رقابة جودة العملية، مراعاة ما يأتي:
- تقييم فريق العملية لاستقلال المكتب فيما يتعلق بعملية التدقيق.
- ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلافات في رأي أو أمور أخرى الصعبة أو المستمرة والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات.
- ما إذا كانت وثائق التدقيق المختارة للفحص تعكس العمل التي تم أدائه فيما يتعلق بأحكام المهمة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

ج- الاختلافات في الرأي: إذا حدثت اختلافات في الرأي داخل فريق العملية، أو مع أولئك الذين تمت استشارتهم أو عند الاقتضاء بين الشريك المسؤول عن العملية وفاحص رقابة جودة العملية، يجب على فريق العملية اتباع سياسات وإجراءات المكتب للتعامل مع الاختلافات في الرأي وحلها (IAASB, 2020: 138).

6- المراقبة: يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. يجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يأخذ في الاعتبار نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر المعلومات التي تم تعميمها من قبل المكتب ومكاتب المجموعة الأخرى في حالة تطبيقها، وما إذا كانت أوجه القصور المذكورة في تلك المعلومات قد تؤثر في عملية التدقيق (هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020: 104).

7- التوثيق: يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه (نوري، 2020: 66):

أ- القضايا المحددة فيما يتعلق بالالتزام للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها.
ب- الاستنتاجات بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المطبقة على عملية التدقيق، وأي مناقشات ذات صلة مع المكتب تدعم هذه الاستنتاجات.
ت- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق.

ث- طبيعة ونطاق، والاستنتاجات الناتجة عن المشاورات التي تمت أثناء عملية التدقيق. ويجب أن يوثق فاحص رقابة جودة العملية، فيما يتعلق بعملية التدقيق الذي تم فحصه، بما يأتي: (نوري، 2020: 66)

أ- تم تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب بشأن فحص رقابة جودة العملية.

مرتبطة بالمحاسبة والقوائم التي تنتج عنها وليست التدقيق (العبيدي، 2016: 189). ويرى (Rostami, 2019: 59) قد تكون فجوة التوقعات بسبب العوامل الثلاثة الآتية: أولاً التوقعات غير المنطقية لمستخدمي القوائم المالية من مدققي الحسابات، وثانياً: معايير التدقيق والمحاسبة غير الملائمة، وثالثاً: عدم كفاءة أداء المدققين. وحدد (Shaikh & Talha, 2003: 517) عدداً من عوامل التي تسهم في وجود فجوة التوقعات منها الطبيعة الاحتمالية للتدقيق والجهل وسوء الفهم، والتوقعات غير المعقولة للمستخدمين بشأن وظيفة التدقيق وتقييم أداء التدقيق بناءً على معلومات أو بيانات التي لم تكن متاحة للمدقق وقت إنهاء عملية التدقيق وأزمات الشركات التي تؤدي إلى توقعات جديدة ومتطلبات جديدة.

3.2.5 سبل تضيق فجوة التوقعات

إن وجود فجوة التوقعات بين أداء المدققين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية واستمرارها دليل على أن مهنة التدقيق لم تواكب سرعة التغيرات التي تحدث في بيئة مستخدمي القوائم المالية (محمد وصالح، 2005: 122). ويرى (Devi & Anila, 2014: 76) لتضيق فجوة توقعات التدقيق، ومن الضروري التأكد من ثلاثة جوانب أولاً: الواجبات التي يتوقع المجتمع من المدققين القيام بها، وثانياً: الواجبات المعقولة لتوقع أداء المدققين، وثالثاً: مدى تلبية توقعات المجتمع المعقولة من قبل المدققين. فضلاً عن ذلك يرى (Ruhnke & Schmidt, 2014: 1) أن زيادة محتوى المعلومات في رأي المدقق تؤدي إلى تضيق الفجوة وحظر الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق والتغيير الإلزامي، قد تقلل الفجوة فقط إلى حد أقل، وبشكل عام يمكن إثبات أن فجوة توقعات التدقيق هي بطبيعتها ظاهرة مستمرة تشمل الجوانب الاجتماعية المعقدة والتفاعلات مع متطلبات المحاسبة المتغيرة، مثل زيادة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية. ولذلك يرى (ترزي، 2013: 67) إن القضاء المطلق على فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين المستقلين يعتبر أمراً مستحيلاً، نظراً للتوقعات غير المعقولة من جانب المستخدمين بالنسبة لدور المدقق ومسؤولياته ونقص أداء التدقيق من جانب المدققين ونقص المعايير والمحددات المفروضة على مهنة التدقيق، إلا أن المهنة تدقيق والمنظمات المهنية تعمل بشكل كبير على تنفيذ مستخدمي القوائم المالية وعلى إصدار المعايير التي تؤدي إلى تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية التي التحكم عملية التدقيق، وتشمل استقلالية المدقق وتحديد مسؤولياته عن اكتشاف الغش والأفعال غير القانونية مما يسهم في تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومهنة التدقيق.

3.3 مساهمة معيار (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات

إن فجوة التوقعات تنشأ عندما يفشل النظام البيئي في تلبية توقعات المستخدمين لتقديم معلومات مالية موثوقة وكافية وفي الوقت المناسب وإن مجلس معايير التدقيق والتأكد الكندي (AASB) يؤكد أن معايير التدقيق سواء أكانت الدولية أم المحلية يلعب دوراً مهماً في تضيق فجوة التوقعات وكما تكون هذا الدور فعالاً يجب التزام بالتنسيق المستمر لجودة التدقيق ومعايير التدقيق في بيئة المتغيرة بالاستمرار. ومع ذلك يرى المجلس أن الأطراف جميعها في النظام البيئي للتقارير المالية المسؤولة عن تقديم معلومات عالية الجودة وذات مصداقية لمستخدمي القوائم المالية (AASB, 2021: 8). واستنتجت دراسة (دوري، 2010: 135) الدليل على زيادة فجوة التوقعات هو نتيجة عن قصور المعايير المهنية لأنه إذا كانت المعايير الموجودة لأداء عملية التدقيق دون مستوى المطلوب يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات. وكما توضح هذه المعايير مخاطر ومحددات وصعوبات عملية التدقيق لمستخدمي القوائم المالية مما يخفف من تأثير العبء المستخدمين في عاتق المدققين ومن ثم تضيق فجوة التوقعات، وتعمل معايير التدقيق الدولية على تضيق فجوة

بشكل عام لا يوجد تعريف مقبول لفجوة التوقعات التدقيق، ولكنها تدور حول فكرة واحدة وهي اختلاف بين ما يقوم به المدققون أو ما يجب أن يقوم به المدققون أو يتوقع أن يقوموا به على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (Albeksh, 2017: 1588). يعتبر (Liggio) أول شخص من قام بتعريف فجوة التوقعات في عام (1974) وعرفه بأنه فجوة بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره المدقق والأفراد الذين يستخدمون القوائم المالية المدققة (Operu, 2015: 3). وبعد هذا التعريف في عام (1978) نشر لجنة كوهين تقريراً وتم توسيع تعريف فجوة التوقعات إذ إنها تمثل في الإلتباس بين ما يتوقعه أو يحتاجه مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتوقع أن يقوم به المدقق بشكل معقول (إبراهيم، 2020: 19). أو أنه الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من عملية تدقيق وبين ما يتوقعه مهنة التدقيق منهم عند إجراء عملية التدقيق، وتنشأ هذه فجوة نتيجة تناقض الحد الأدنى من اللوائح الحكومية والتنظيم الذاتي للمهنة، ولا سيما للحماية المفرطة للمصالح الذاتية، التي تؤدي إلى توسيع فجوة التوقعات (Olojede et al., 2020: 3).

ويرى الباحثان مع أن موضوع فجوة التوقعات في مهنة التدقيق أصبحت من المواضيع المعروفة لدى الباحثين والمنظمات المهنية ومع ذلك لا يوجد تعريف موحد ومقبول ومتفق عليه لدى الباحثين وينفق هذا الرأي مع تعريف (Albeksh, 2017). وكما يمكن إرجاعها للأسباب الآتية: يرى بعض أنها فرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء المدققين. أو أنها فرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية ومسؤولية المدقق وجودة التدقيق وطبيعة مهنة التدقيق. فرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء المدققين على أساس معايير التدقيق. ويمكن ارجاع هذا الاختلافات على أن كل باحث عرف فجوة التوقعات من نطاق دراسته.

3.2.3 أنواع فجوة التوقعات

تم تفصيل مكونات فجوة التوقعات من قبل جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) من خلال تقرير صادر في عام (2019) والذي يصف ثلاث أنواع لفجوة التوقعات وهما فجوة الأداء وفجوة المعرفة وفجوة التطور (Manglaris & Brewitz, 2020: 13). وكالاتي (IAASB, 2020: 4):

فجوة الأداء: عندما لا يقوم المدققون بأداء عملية بما تتطلبه المعايير أو لوائح التدقيق بسبب تعقيد معايير تدقيق معينة أو الاختلافات في تفسير معيار التدقيق أو المتطلبات التنظيمية بين الممارسين والهيئات التنظيمية.

فجوة المعرفة: الفرق بين ما يعتقد مستخدموا القوائم المالية أن المدققين يفعلونه وما يفعله المدققون بالفعل. هذا ويعترف بأن مستخدمي القوائم المالية قد يسيئون فهم دور المدققين ومتطلبات معايير التدقيق.

فجوة التطور: مجالات التدقيق حيث توجد حاجة للتطوير، مع الأخذ في الاعتبار طلب مستخدمي القوائم المالية، والتقدم التكنولوجي، وكيف يمكن تعزيز عملية التدقيق لإضافة المزيد من القيمة.

3.2.4 العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات:

هناك العديد من العوامل التي أدت إلى خلق فجوة التوقعات أو ساعدت على توسيعها، مما لا شك فيه أن تحديد هذه العوامل يعتبر أمراً ضرورياً لإيجاد الحلول المناسبة لمعالجة المشكلة وتحديد طرق لتضيق فجوة التوقعات على الأقل (ترزي، 2013: 54). وعدم وجود القوائم المحاسبية لمواكبة التغيرات في مجتمع الأعمال، فضلاً عن عدم الإفصاح في القوائم المالية عن جميع الجوانب التي يتوقعها مستخدموا القوائم المالية التي يساعد على اتساع فجوة التوقعات في عملية التدقيق، على الرغم من أن هذا العامل

4.1.2 أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

1. استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Liekert) في قياس الاجابات عن فقرات الاستبانة.
2. الوسط الحسابي، درجة الإتفاق والانحراف المعياري.
3. الأعمدة البيانية للخصائص الشخصية.
4. اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة.
5. اختبار (Shapiro-wilk) واختبار كاي-تربيع للتوزيع الطبيعي.
6. التحليل العاملي.
7. اختبار كيو وبارتليت.
8. تقدير معامل ارتباط بيرسون ومعامل التحديد.
9. تقدير نموذج الإنحدار الخطي البسيط والخطا المعياري.
10. اختبار t-معنوية التأثير والفروق بين المجموع المستقلة.

4.1.3 صدق الإستبانة وثباتها:

أولاً: صدق الإستبانة: لغرض التأكد من الصدق الظاهري للاستبانة تم عرضها على مجموعة من الخبراء والمحكمين ذوي التخصص في مجالات البحث العلمي من (المحاسبة والإحصاء) وكذلك مدققي الحسابات والبالغ عددهم (9) محكمين كما هو موضح في الملحق (2)، من أجل إبداء الملاحظات فيما يتعلق بمدى وضوح كل فقرة من الفقرات، ومدى ملاءمة كل فقرة للمحور الذي ينتمي إليه، وقد تم الأخذ بنظر الاعتبار ملاحظات أغلبية المحكمين وآرائهم حول فقرات الإستبانة، فتم تعديل بعض منها وإضافة بعض الفقرات الجديدة إليها.

ثانياً: اختبار الثبات: من العناصر الأساسية لصلاحية الإعتماد على نتائج الإستبانة اختبارها من حيث معامل الثبات التي تعني إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات الباحثين وعدم إستخدام العشوائية في إختيار الإجابة)، أي أنه يعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها. وعلى هذا الأساس تم إستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alfa) الذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثباتاً في الإجابات على فقرات الإستبانة فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر أو أقل من (0.60)، وعلى العكس إذا كان هناك ثباتاً تاماً تكون قيمة المعامل تساوي الواحد وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل أكبر من (0.60). والجدول (1-3) يوضح قيم معاملات كرونباخ ألفا لكل متغير على إفراد وللمقياس ككل.

الجدول 2

إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل كرونباخ ألفا	عدد الفقرات
الأول	ISA 220	0.817	11
الثاني	فجوة التوقعات	0.660	11
الثالث	تضييق فجوة التوقعات	0.630	11
المحاور جميعها		0.862	33

مصدر: من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

إن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل فقرات الإستبانة لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات لأنها أكبر من 60% وبالتالي يعني أن هنالك إتساق داخلي لفقرات متغيرات الإستبانة وأبعادها وفقرات الإستبانة بشكل عام.

التوقعات من خلال توضيح واجبات ومسؤوليات المدقق اتجاه الغش والإحتيال والتصرفات غير القانونية، وكما توضح أيضاً إمكانياته ومحددات مهنته وتأكد على إستقلالية المدقق عن الإدارة، وكما تقدم معايير التدقيق الدولية إرشادات وتوجيهات للمدققين لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق، فضلاً عن توضيح كمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب أن تكون كافية وملائمة وموثوقة، كما أكدت هذه المعايير على أن تقرير المدقق لا يعد ضماناً لقدرة الشركة على الإستمرار في نشاطها فالمدقق مسؤول عن توضيح وجهة نظره حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية (غنية وزهير، 2018: 190). ويرى (بولجبال، 2018: 234-235) أن المعايير التدقيق الدولية يحدد عمل المدقق ليعرف حدود عمله ومسؤولياته وواجباته، وكما أن هذه المعايير يقلل من التباعد والاختلافات والتناقضات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية المدققة مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، وكما يرى الباحث أن هناك مجموعة من المعايير تؤثر بشكل المباشر في فجوة التوقعات ومن ضمنها معيار التدقيق الدولي (ISA 220) وكما يرى أن هذا المعيار يعالج مسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة جودة التدقيق عند تدقيق القوائم المالية وكما يعالج أيضاً مسؤولية الأشخاص المكلفين برقابة الجودة من خلال وضع إجراءات رقابة الجودة أثناء أداء عملية التدقيق. ويوفر تطبيق معيار رقابة جودة التدقيق ضمناً عملياً مثل تحسين جودة التدقيق وأداء التدقيق بين مكاتب التدقيق، إن وجود جودة عالية لمهنة التدقيق في أداء المكاتب ستجعل أعمال الموظفين أسهل وتقلل من توقعاتهم للمخاطر، كما أنه يبني الاخلاص، ويؤدي إلى تكرار الأعمال، ويشجع الموظفين الحاليين على الإلتزام بمهامهم من خلال تحديد مسؤولياتهم (Sanusi, 2008: 6). وإن الإلتزام بالمعايير كافة الصادرة عن المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة التدقيق من قبل مكاتب التدقيق وتطبيق نظام ملائم لرقابة الجودة وذلك على وفق الإجراءات رقابة الجودة وسياساتها وهنا يظهر أثر ذلك على مكاتب التدقيق وعلى مهنة التدقيق بصفة عامة فيما يتعلق بالمنافع التي تعود عليها نتيجة الألتزام بهذه المعايير ومن أهمها تحسين ثقة المجتمع المالي في مهنة المحاسبة والتدقيق وزيادة الطلب على المهنة من خلال المساعدة على تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق (بركات، 2018: 20).

4. دراسة الميدانية

4.1 الإطار المنهجي وإجراءات الدراسة

4.1.1 وصف مجتمع الدراسة وعينها:

اختبرت الدراسة فرضياتها في إقليم كردستان العراق، وتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق، وعدّ مجتمعاً للدراسة البالغ عددهم (87) مراقباً الحسابات على وفق لبيانات التي تم الحصول عليها من الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان إذ إن (69) مراقب الحسابات في محافظة أربيل و(12) مراقب الحسابات في محافظة سلجانية و(6) مراقبين الحسابات في محافظة دهوك. ومجموعة من المحاسبين القانونيين، استخدم الباحثان طريقة العينة العشوائية إذ تم توزيع (70) استمارة واسترد منها (65) إستمارة وكانت (61) إستمارة منها صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS)، والسبب وراء اختيار المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات كونهم مجتمع الدراسة لأنهم الجهة التي تقوم بعملية التدقيق ويجب عليهم الإلتزام بمعايير التدقيق، وإن فجوة التوقعات متعلق بعملية التدقيق.

4.1.4 الوصف الاحصائي لخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

تم تصنيف خصائص الخصائص الديموغرافية بحسب المتغيرات متعددة: سنوات الخبرة، الشهادة المهنية، والمهنة، ودورات التدريبية التي شارك بها المدقق، وكان التوزيع كما يلي:

الجدول 3

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

الخاصية	البيان	التكرار	نسبة مئوية
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	15	24.59
	سنوات 5 إلى 10	27	44.26
	من 11 إلى 15 سنوات	5	8.20
	أكثر من 15 سنة	14	22.95
المجموع			100%
الشهادة المهنية	المعهد العربي للمحاسبين القانونيين	37	60.66
	المعهد العالي للمحاسبين القانونيين / كوردستان	24	39.34
	المجموع		
الوظيفة	محاسب قانوني	16	26.23
	مراقب حسابات	45	73.77
المجموع			100
هل شاركت في الدورات التدريبية بخصوص معايير التدقيق الدولية	نعم	40	65.57
	لا	21	34.43
المجموع			100

مصدر: من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

أولاً: بخصوص سنوات الخبرة: نلاحظ أن عدد سنوات الخبرة جاءت بنسب مختلفة، بحيث أن هنالك (27) فرداً من غالبية المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات قيد الدراسة يجوزون على خبرة تتراوح ما بين (5 إلى 10) سنوات وبنسبة (44.26%) وهنا يكون المهنيون لديهم خبرة جيدة ومقبولة. وتليها أقل من (5) سنة وكانت (15) فرداً وبنسبة (34.59%). وبالتالي أن هناك (14) فرداً كانت لديهم خبرة أكثر من (15) سنة وبنسبة (22.95%) وهذا ما يؤكد أقدميتهم في المهنة. وتليها من (11 إلى 15) سنوات بنسبة (8.20%) وهي أقل نسبة في العينة وكانت عددهم (5) فرداً. ولاحظنا بأن أغلبية المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات يمتلكون الخبرة في مجال عملهم، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة المعرفة جيدة بالموضوع وأنهم قدموا لنا آراءهم بطريقة صحيحة بحكم خبرتهم وأقدميتهم.

ثانياً: بخصوص الشهادة المهنية: نلاحظ أن عدد الحاصلين على شهادة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين (37) فرداً الذين يشكلون نسبة (60.66%) من اجمالي العينة. وتليها في المرتبة الثانية الحاصلين على شهادة المهنية في المعهد العالي للمحاسبين القانونيين / كوردستان (24) فرداً بنسبة (39.34%) من العينة.

ثالثاً: بخصوص المهنة: يتضح في الجدول أن وظيفة مراقبي الحسابات جاءت في المرتبة الأولى بعدد (45) فرداً وبنسبة (73.77%). أما وظيفة المحاسب القانوني جاءت في المرتبة الثانية بعدد (16) وبنسبة (26.23%).

رابعاً: بخصوص الدورات التدريبية لمعايير التدقيق الدولية: بين الجدول أن أغلبية المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات قد شاركوا في الدورات التدريبية بخصوص معايير التدقيق الدولية وكانوا (40) فرداً وبنسبة (65.57%) و مثل هذه الدورات بخصوص معايير التدقيق الدولية فإنها يعزز من مصداقية الدراسة من حيث موثوقية استجاباتهم. ويلها (21) فرداً وبنسبة (34.43%) الذين لم يشاركوا في الدورات التدريبية.

4.2 التحليل الوصفي لبيانات الدراسة

4.2.1 عرض النتائج المتعلقة بالفقرات الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220): وتفترض الدراسة أن المحور الاول له (11) فقرة لخصت حسب تسلسل درجة الإتفاق في الجدول الآتي:

الجدول 4

الإحصاء الوصفي لفقرات المحور الأول

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الانحراف المعياري
X 2	يجب على المدقق المسؤول عن عملية التدقيق أن يقوم بالتأكد وتقييم مدى التزام فريق عملية التدقيق باستقلالية العمل والمتطلبات الأخلاقية التي تمثل في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني).	4.4426	88.85	0.50082
X 3	إذا وجد المدقق المسؤول المخالفات بشأن المتطلبات الاخلاقية والاستقلالية يقوم بتقييمها، إذا وجد أن تلك المخالفات تشكل تهديداً على عملية التدقيق يقوم بإتخاذ الاجراءات اللازمة للقضاء على تلك المخالفات أو تخفيضها إلى المستوى المقبول أو الإنسحاب من العملية.	4.3934	87.87	0.52532
X 5	يجب على المدقق المسؤول أن يقوم بتعيين فريق عمل يتمتع بالقدرات والكفاءات المهنية ليتكمن من انجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المهنية المطلوبة على وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	4.1803	83.61	0.56297
X 9	يقوم المكتب بتطبيق نظام رقابة جودة التدقيق على أعمال مكتب التدقيق على وفق المتطلبات معيار (ISA 220) وذلك للتأكد من التزام فريق العملية بأداء العمل على وفق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وإصدار تقرير التدقيق على وفق الظروف المناسبة لعملية التدقيق	4.1639	83.28	0.66283
X 6	يجب على المدقق المسؤول عن العملية أن يتحمل مسؤولياته من أجل توجيهه والإشراف على أداء عملية التدقيق بما يتناسب مع المعايير المهنية وعليه إبلاغ فريق عملية التدقيق بمسؤولياتهم وطبيعة عمل	4.1639	83.28	0.55318

الاخلاقية والاستقلالية يقوم بتقييمها، إذا وجد أن تلك المخالفات تشكل تهديداً على عملية التدقيق يقوم باتخاذ الاجراءات اللازمة للقضاء على تلك المخالفات أو تخفيضها إلى المستوى المقبول أو الانسحاب من العملية " بمتوسط بلغ (4.3934) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.3934) مع درجة إتفاق بلغ (87.87%) وانحراف معياري بلغ (0.52532) على حين كان السؤال الحادي عشر " يقوم المدقق بتوثيق الإجراءات والفحوصات والمعلومات كافة التي توصل إليها فيما يتعلق بقبول العملاء واستمراريتها والاستشارات التي تمت أثناء عملية التدقيق وكيفية معالجة أوجه المخالفات الناتجة خلال عملية التدقيق " في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.5410) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.5410) مع درجة إتفاق بلغت (70.82%) وانحراف معياري بمقدار (1.61837)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينها.

4.2.2 عرض النتائج المتعلقة بالفقرات الخاصة بقوة التوقعات. وتفترض الدراسة أن المحور الثاني له (11) فقرة لخصت حسب تسلسل درجة الإتفاق في الجدول الاتي:

الجدول 5

الإحصاء الوصفي للمحور الثاني

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإحراف المعياري
y7	إن وجود الفصور في القوانين والتشريعات والمعايير المحلية للمحاسبة والتدقيق بصيغتها الحالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات	4.2131	84.26	0.45147
y8	ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية في الشركات محل التدقيق لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات	4.1803	83.61	0.67102
y9	عدم توفير نظام رقابة الجودة في المكاتب يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني في التدقيق وبالتالي يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات	4.1639	83.28	0.55318
y4	ضعف الخبرة العملية للمدققين بطبيعة معايير المحاسبة والتدقيق وأهدافها وكيفية تطبيقها، وعدم الإهتمام بالتعليم والتطوير المستمر سوف يسهم في زيادة الإنتقاد الموجه إلى المدقق من قبل مستخدمي القوائم المالية	4.0820	81.64	0.61360
y11	عدم مسايرة القوائم المالية وتقرير المدقق للتغيرات المستمرة في بيئة التدقيق يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات	3.9508	79.02	0.49753
Y6	يؤدي نقص الثقافة لمستخدمي القوائم المالية في المصطلحات المذكورة في تقرير المدقق إلى زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق	3.8689	77.38	0.64486
Y10	عدم التزام المنظمات المهنية بنشرات معايير التدقيق بهدف توعية مستخدمي القوائم المالية وحماية المدققين من المسائل القانونية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات	3.8197	76.39	0.67102

X8	الشركة والقضايا ذات العلاقة بالمخاطر والمشاكل التي يتوقع مواجهتها خلال أداء عملية التدقيق والطريقة التفصيلية لأداء العملية	4.1311	82.62	0.64486
X4	يقوم مدقق رقابة جودة التدقيق بالتقييم الموضوعي للأحكام المهمة عن فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق وذلك من خلال التشاور مع المدقق المسؤول وفحص التقرير المدقق وفحص وثائق التدقيق	4.1311	82.62	0.46459
X1	يلتزم المدقق بسياسات رقابة الجودة واجراءاتها في عمليات التدقيق بهدف أداء عملية التدقيق على وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة	4.0164	80.33	0.80606
X7	على وفق المعيار (ISA 220) يسمح المكتب لجهات التدقيق الخارجية برقابة جودة التدقيق في الخدمات التي يقدمها المكتب	3.7541	75.08	0.78858
X10	يقوم المدقق بالإطلاع على نتائج تقييم نظام رقابة جودة التدقيق باستمرار وذلك بهدف معالجة أوجه الفصور والضعف في نظام رقابة الجودة إن وجدت وذلك من خلال توفير نظام المراقبة (التفتيش)	3.6230	72.46	1.12789
X11	يقوم المدقق بتوثيق الإجراءات والفحوصات والمعلومات كافة التي تم توصل إليها فيما يتعلق بقبول العملاء واستمراريتها والاستشارات التي تمت أثناء عملية التدقيق وكيفية معالجة أوجه المخالفات الناتجة خلال عملية التدقيق	3.5410	70.82	1.61837
	المتوسط العام	4.0492	80.98	0.7505

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

الجدول (4) يبين أن المتوسط العام للمحور الاول (معياري (ISA 220)) بلغ (4.0492) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.0492) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختبار (أتفق) مع درجة إتفاق بلغت (80.98%) وانحراف معياري محدود بلغ (0.7505) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل. وحصل السؤال الثاني " يجب على المدقق المسؤول عن عملية التدقيق أن يقوم بالتأكد وتقييم مدى التزام فريق عملية التدقيق بإستقلالية العمل والمتطلبات الأخلاقية التي تمثل في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني)" على أكبر متوسط بلغ (4.4426) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.4426) مع درجة إتفاق بلغ (88.85%) وانحراف معياري بلغ (0.50082)، يليه السؤال الثالث "إذا وجد المدقق المسؤول المخالفات بشأن المتطلبات

0.60236	86.89	4.3443	إن وجود الفريق المؤهل الذي يتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية للقيام بعملية التدقيق يساعد في رفع جودة القوائم المالية المدققة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات	Z4
0.50136	86.23	4.3115	إن الإهتمام بأساليب رقابة جودة التدقيق وإجراءاتها بهدف تضييق فجوة التوقعات يسهم في تحسين الإتصالات والفهم الأفضل لمستخدمي القوائم المالية	Z1
0.55810	85.90	4.2951	إن التزام بأداء عملية التدقيق على وفق المعيار التدقيق الدولي (220) تزيد من جودة الأداء المهني وبذلك يؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية بشكل خاص، وفي محنة التدقيق والمحاسبة بشكل العام	Z9
0.43419	84.92	4.2459	إن وجود توجيه والإشراف الكافي على أعمال فريق عملية التدقيق على المستويات جميعها التي توفر الضمان المعقول على أن العمل الذي أنجزه الفريق يعنى الالتزام بالمتطلبات المهنية ويسهم في تضييق فجوة التوقعات	Z5
0.54221	83.93	4.1967	إن تدعيم استقلالية المدقق على وفق المعيار التدقيق الدولي (220) بهدف تقليل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية التي يسهم في تضييق فجوة التوقعات	Z2
0.71822	82.62	4.1311	اعتماد مختلف أشكال التوثيق مثل الأدلة الخطية أو الإلكترونية أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول شركة محل التدقيق يؤدي إلى إبداء الرأي الملائم حول القوائم المالية بهدف تضييق فجوة التوقعات	Z8
0.74107	82.62	4.1311	إن إعادة النظر في تقرير المدقق من حيث محتويات التقرير وصياغته من قبل الجهة المختصة خارج مكتب التدقيق يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية برأي المدقق وبالتالي تضييق فجوة التوقعات	Z3
0.37838	81.64	4.0820	توفير السياسات والإجراءات لمكاتب التدقيق التي تقدم تأكيداً معقولاً بأن أفراد فريق عملية التدقيق ملتزمون بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات	Z11
0.54672	79.34	3.9672	إن وجود فريق عملية التدقيق يتمتعون بالقدرة وإثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الإنتقادية يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات	Z10
0.69227	68.20	3.4098	إن إجراء تقييم للتعامل الجديد ومراجعة علاقتهم مع العملاء الحاليين على وفق المعيار التدقيق الدولي (220) يسهم في تضييق فجوة التوقعات	Z6
0.5743	82.65	4.1326	المتوسط العام	

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

الجدول (3-6) يبين أن المتوسط العام للمحور الثالث بلغ (4.1326) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.1326) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت (82.65%) وإختراف معياري محدود بلغ (0.5743) ويدل

0.75059	74.75	3.7377	الضغوط والتداخل من العميل في الدور الذي يقوم به المدقق يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات وذلك بسبب تأثيرها في استقلالية المدقق	y2
1.20109	72.13	3.6066	إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون أن المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات غير القانونية أثناء أداء عملية التدقيق	y3
1.04698	66.89	3.3443	فجوة التوقعات في التدقيق أصبحت مشكلة تحد بقاء مكاتب التدقيق لعدم رضا مستخدمي القوائم المالية من خدماتهم	y1
0.78302	64.59	3.2295	إن الاعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق مسؤول عن استمرارية الشركة عن نشاطها ونجاحها يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق	y5
0.7168	76.72	3.8361	المتوسط العام	

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

الجدول (5) يبين أن المتوسط العام للمحور الثاني (فجوة التوقعات) بلغ (3.8361) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.8361) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت (76.72%) وإختراف معياري محدود بلغ (0.7168) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم نشأتها حول فقرات قياس المتغير التابع الأول. وحصل السؤال السابع " إن وجود القصور في القوانين والتشريعات والمعايير المحلية للمحاسبة والتدقيق بصيغتها الحالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات " على أكبر متوسط بلغ (4.2131) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.2131) مع درجة إتفاق بلغ (84.26%) وإختراف معياري بلغ (0.45147)، يليه السؤال الثامن " ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية في الشركات محل التدقيق لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات " بمتوسط بلغ (4.1803) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.1803) مع درجة إتفاق بلغ (83.61%) وإختراف معياري بلغ (0.67102) على حين كان السؤال الخامس " إن الاعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق مسؤول عن استمرارية الشركة عن نشاطها ونجاحها يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق " في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.2295) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.2295) مع درجة إتفاق بلغت (64.59%) وإختراف معياري بمقدار (0.78302)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينها.

4.2.3 عرض النتائج المتعلقة بالفقرات مساهمة معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220) في تضييق فجوة التوقعات: وتفترض الدراسة أن المحور الثالث له (11) فقرة لخصت حسب تسلسل درجة الإتفاق في الجدول (3-6): الجدول الاتي:

جدول 6

الإحصاء الوصفي للفقرات المحور الثالث

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإختراف المعياري
Z7	يجب توفير المراقبة المستمرة على سياسات خاصة بنظام رقابة الجودة وإجراءاته والمحافظة على تطويرها بهدف تقليل الأخطاء العملية وكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية	4.3443	86.89	0.60236

رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود اتفاق على الزام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان/ العراق بتطبيق معيار (ISA 220).

4.3.2 اختبار الفرضية الثانية

فرضية العدم: لا يوجد أسباب وجود فجوة التوقعات في بيئة إقليم كردستان/ العراق الفرضية البديلة: يوجد أسباب وجود فجوة التوقعات في بيئة إقليم كردستان/ العراق سيتم هنا اختبار وجود اتفاق حول فقرات المحور (فجوة التوقعات) الذي تضمن (11) فقرة بالإعتماد على مدى إتفاقهم مع فرضية الدراسة وبالتحديد اختبار متوسط العينة يساوي المتوسط الإفتراضي (3) لإجابات الباحثين مقابل أكبر من المتوسط الإفتراضي (3). وعلى هذا الأساس تم استخدام اختبار t-المعلمي (لأن بياناتها لها توزيع طبيعي) ولخصت النتائج في الجدول الآتي:

الجدول 8

إختبار أسباب وجود فجوة التوقعات في بيئة إقليم كردستان/ العراق

قيمة المتوسط الإفتراضي يساوي 3					
المحور الثاني	الوسط الحسابي	فرق المتوسطين	متوسط الخطأ المعياري	إحصاءة الإختبار t	قيمة p
فجوة التوقعات	3.8361	0.8361	0.03789	22.068	0.000

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

من خلال الجدول (8) نلاحظ أن متوسط إجابات الإفتاق مع فرضية فقرات المتغير التابع الأول (فجوة التوقعات) تساوي (3.8361) وهو أكبر من متوسط مقياس ليكرت الحماسي الإفتراضي (3) ugn حين كانت قيمة p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وإحصاءة الإختبار t = المحسوبة تساوي (22.068) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية (60) التي بلغت (1.671) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أسباب وجود فجوة التوقعات في بيئة إقليم كردستان/ العراق والتي تم إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

4.3.3 اختبار الفرضية الثالثة:

فرضية العدم: لا يمكن تضيق فجوة التوقعات وأسباب وجودها من خلال معيار (ISA 220).
الفرضية البديلة: يمكن تضيق فجوة التوقعات وأسباب وجودها من خلال معيار (ISA 220).

سيتم هنا اختبار وجود اتفاق حول فقرات المحور الثالث الذي تضمن (11) فقرة بالإعتماد على مدى إتفاقهم مع فرضية الدراسة وبالتحديد اختبار وسيط العينة يساوي الوسيط الإفتراضي (3) لإجابات الباحثين مقابل أكبر من الوسيط الإفتراضي (3). وعلى هذا الأساس تم استخدام اختبار (Wilcoxon Signed Rank) للمعلمي الذي يكتب إختصاراً (WSR) المخصص للبيانات التي ليس لها توزيع طبيعي ولخصت النتائج في الجدول التالي:

الجدول 9

إختبار تضيق فجوة التوقعات وأسباب وجودها من خلال معيار (ISA 220)

على تقارب آراء العينة المبسوثة وعدم نشأتها حول فقرات قياس المتغير التابع الثاني. وحصل السؤال السابع " يجب توفير المراقبة المستمرة على سياسات خاصة بنظام رقابة الجودة وإجراءاته والمحافظة على تطويرها بهدف تقليل الأخطاء عملية وكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية " والسؤال الرابع " إن وجود الفريق المؤهل الذي يتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية للقيام بعملية التدقيق يساعد في رفع جودة القوائم المالية المدققة وبالتالي تضيق فجوة التوقعات " على أكبر متوسط بلغ (4.3443) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.3443) مع درجة إتفاق بلغ 86.89% وإخلاف معياري بلغ (0.60236)، يليه السؤال الأول "إن الإهتمام بأساليب رقابة جودة التدقيق وإجراءاتها بهدف تضيق فجوة التوقعات يسهم في تحسين الإصلاات والفهم الأفضل لمستخدمي القوائم المالية " بمتوسط بلغ (4.3115) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.3115) مع درجة إتفاق بلغ (86.23%) وإخلاف معياري بلغ (0.50136) في حين كان السؤال السادس " إن إجراء تقييم للمعمل الجديد ومراجعة علاقتهم مع العملاء الحاليين على وفق المعيار التدقيق الدولي (220) يسهم في تضيق فجوة التوقعات " في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.4098) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.4098) مع درجة إتفاق بلغت (68.2%) وإخلاف معياري بمقدار (0.69227)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينها.

4.3 اختبار فرضيات الدراسة

4.3.1 اختبار الفرضية الأولى

فرضية العدم: لا يوجد اتفاق على الزام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان/ العراق بتطبيق معيار (ISA 220).

الفرضية البديلة: يوجد وجود اتفاق على الزام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان/ العراق بتطبيق معيار (ISA 220).

سيتم هنا اختبار وجود اتفاق حول الزام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان/ العراق بتطبيق معيار (ISA 220) الذي تضمن (11) فقرة بالإعتماد على مدى إتفاقهم مع فرضية الدراسة وبالتحديد اختبار متوسط العينة يساوي المتوسط الإفتراضي (3) لإجابات الباحثين مقابل أكبر من المتوسط الإفتراضي (3). وعلى هذا الأساس تم استخدام اختبار t-المعلمي (لأن بياناتها لها توزيع طبيعي) ولخصت النتائج في الجدول الآتي:

الجدول 7

إختبار اتفاق على الزام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان/ العراق بتطبيق معيار (ISA 220)

قيمة المتوسط الإفتراضي يساوي 3					
المحور الأول	الوسط الحسابي	فرق المتوسطين	متوسط الخطأ المعياري	إحصاءة الإختبار t	قيمة p
(ISA 220)	4.0492	1.0492	0.0624	16.820	0.000

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

من خلال الجدول (7) نلاحظ أن متوسط إجابات الإفتاق مع فرضية فقرات لمعيار (ISA 220) تساوي (4.0492) وهو أكبر من متوسط مقياس ليكرت الحماسي الإفتراضي (3) على حين كانت قيمة p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وإحصاءة الإختبار t = المحسوبة تساوي (16.820) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية (60) التي بلغت (1.671) مما يعني

توقعات	معاملات الإندار	قيم P	F	قيمة p	الارتباط	R ²
ISA (220)	القيمة الثابتة	0.000	166.81	0.000	0.859	0.739
	ميل الإندار	0.522				

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

من خلال الجدول (10) نلاحظ أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) يفسر 73.9% من التغيرات الحاصلة في فجوة التوقعات، وقيمة p الخاصة بإختبار ميل الإندار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهميتها وجود متغير تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في النموذج المقدر، كما نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تساوي (166.81) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و 59) التي بلغت (4.005) وهذا يعني أن نموذج مقدر والملائم للبيانات وهذا ما تؤكد قيمة p التي تساوي صفرًا وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير معنوي لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في فجوة التوقعات، التي تم إختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل مع وجود ارتباط خطي إيجابي معنوي مقداره 85.9%، وأتمودج الإندار الخطي البسيط هو كما يلي:

$$\hat{y}_i = 1.722 + 0.522x_i$$

4.3.5 الفرضية الخامسة:

فرضية العدم: لا يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في تضييق فجوة التوقعات
الفرضية البديلة: يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في تضييق فجوة التوقعات

تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) الذي يمثل المتغير المستقل على حين يمثل تضييق فجوة التوقعات المتغير التابع وعلى هذا الأساس سيتم إختبار الفرضية من خلال تقدير الإندار الخطي البسيط ومعامل التحديد ومعامل ارتباط بيرسون وإختباراتهم تحت مستوى المعنوية (0.05). ولخصت النتائج في الجدول التالي:

الجدول 11

إختبار تأثير (فضلاً عن العلاقة) لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في تضييق فجوة التوقعات

تضييق فجوة التوقعات	معاملات الإندار	قيم P	F	قيمة p	الارتباط	R ²
ISA (220)	القيمة الثابتة	0.000	89.413	0.000	0.776	0.602
	ميل الإندار	0.342				

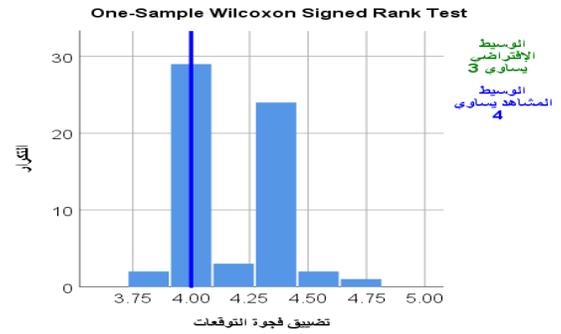
من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

من خلال الجدول (11) نلاحظ أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) يفسر 60.2% من التغيرات الحاصلة في تضييق فجوة التوقعات، وقيمة p الخاصة بإختبار ميل

قيمة الوسيط الإفتراضي يساوي 3						
المحور الثالث	الوسط الحسابي	الوسيط	فرق الوسيطين	الخطأ المعياري	إحصاءة الإختبار (المعيارية)	قيمة p
تضييق فجوة التوقعات	4.1326	4.000	1.000	138.42	6.831	0.000

من اعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية لسنة 2022

من خلال الجدول (9) نلاحظ أن متوسط إجابات الإفتراق مع فرضية وجود إفتراق حول فقرات المحور الثالث (تضييق فجوة التوقعات) تساوي (4.1326) ووسيط يساوي (4.000) وهو أكبر من وسيط مقياس ليكرت الخماسي الإفتراضي (3) بمقدار (1.000) على حين كانت قيمة p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وإحصاءة الإختبار المعيارية المحسوبة تساوي (6.831) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) التي بلغت (1.64) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على إمكانية تضييق فجوة التوقعات وأسباب وجودها من خلال معيار (ISA 220). التي تم إختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل. والشكل (2) يوضح هذا الإختبار:



الشكل 2. إختبار (WSR) للمحور الثالث

4.3.4 إختبار الفرضية الرابعة:

فرضية العدم: لا يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) معنوي لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في فجوة التوقعات
الفرضية البديلة: يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) معنوي لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في فجوة التوقعات

تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) الذي يمثل المتغير المستقل، على حين يمثل فجوة التوقعات المتغير التابع وعلى هذا الأساس سيتم إختبار الفرضية من خلال تقدير الإندار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) ومعامل التحديد ومعامل ارتباط بيرسون وإختباراتهم تحت مستوى المعنوية (0.05). ولخصت النتائج في الجدول التالي:

الجدول 10

إختبار تأثير (فضلاً عن العلاقة) لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في فجوة التوقعات

2- تؤكد نتائج التحليل في إطار الدراسة الميدانية للدراسة على وجود أسباب فجوة توقعات التدقيق في بيئة إقليم كردستان/ العراق، إذ تؤكد نتائج التحليل أن وجود الفجوة في الإقليم هي وجود قصور في القوانين والتشريعات المحلية في إقليم وذلك على وفق إجابات العينة وهذا ما يؤثر في أداء عملية التدقيق وضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية في شركات محل التدقيق بهدف اكتشاف الاخطاء أو الإحتيال وعدم توفير نظام لرقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق وهي من أهم أسباب وجود فجوة التوقعات. 3- أكدت نتائج الدراسة الإستطلاعية لعينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات أن الإلتزام بمعايير رقابة جودة التدقيق (ISA 220) من شأنه أن يسهم في تضيق فجوة التوقعات، وذلك من خلال توفير المراقبة المستمرة على سياسات خاصة بنظام رقابة الجودة وتطويرها بهدف كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية ووجود فريق مؤهل يتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية .

4- أكدت نتائج التحليل باستخدام معامل الارتباط ومعادلة الانحدار أن معيار (ISA 220) يفسر (73.9%) من التغيرات الحاصلة في فجوة التوقعات وهذا يدل على أن أسباب وجود فجوة التوقعات هي أسباب حقيقية ومؤثرة في الإقليم والتي يجب العمل لتضييقها.

5- تشير نتائج التحليل باستخدام معامل الارتباط ومعادلة الانحدار إلى وجود ارتباط خطي إيجابي معنوي مقداره (77.6%) بين معيار (ISA 220) وتضيق فجوة التوقعات في البحث الحالي ذات علاقة وأثر معنوي عالٍ لتضيق فجوة التوقعات التي يمكن تبنيها وتطويرها بهدف تضيق فجوة التوقعات.

5.2 التوصيات والمقترحات

5.2.1 التوصيات

1. نوصي بالالتزام المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات بتطبيق معيار (ISA 220) ومتطلباتها وتبنيها لأنها ملائمة ومناسبة لبيئة إقليم كردستان/ العراق وذلك بسبب اتفاق متطلباتها مع دليل التدقيق العراقي رقم (7).
2. تفعيل دور الجامعات ووسائل الاعلام وذلك بهدف توعية مستخدمي القوائم المالية بدور المدقق وأهداف التدقيق لتقليل حجم التوقعات غير المقبولة بهدف تضيق فجوة التوقعات.
3. تطوير مهنة التدقيق وتحسين أداء المدققين وذلك من خلال إلزام المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات بالمشاركة في الدورات التدريبية والندوات العلمية وخاصة تلك التي تتعلق بمعايير التدقيق الدولية .
4. الإهتمام بأساليب رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق سواء أكانت داخلية أو خارجية وتفعيل برنامج التدقيق النظير من قبل مكاتب التدقيق.
5. ضرورة قيام المنظمات المهنية بدراسة فجوة التوقعات وتحليلها في بيئة التدقيق والعمل على تطبيق أفضل المقترحات لمعالجتها أو تضيقها لحد أدنى لأنها تعتبر من أخطر القضايا التي تواجه مهنة التدقيق في الوقت الحالي مما يؤثر بشكل مباشر في مصداقية القوائم المالية وجودتها وقرارات مستخدمي القوائم المالية.
6. ضرورة تشكيل لجنة من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق ولا سيما من جمعية العلمية للمحاسبين و رقابة المحاسبين والمدققين في بيئة إقليم كردستان/ العراق للإشراف على رقابة جودة التدقيق ليكون ضماناً على أن مكاتب التدقيق يطبق نظام رقابة جودة التدقيق بهدف تضيق فجوة التوقعات.

6. المصادر

الانحدار تساوي صفراً مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في الأ نموذج المقدر، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (89.413) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و 59) التي بلغت (4.005) وهذا يعني أن نموذج المقدر الملائم للبيانات وهذا ما يؤكد قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير معنوي لتطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 220) في تضيق فجوة التوقعات، التي تم إختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل مع وجود ارتباط خطي إيجابي معنوي مقداره 77.6%، وأ نموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يلي:

$$\hat{y}_i = 2.747 + 0.342x_i$$

5.5 الاستنتاجات والتوصيات

5.1.1 الاستنتاجات

5.1.1.1 الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري

1- ظهرت فجوة التوقعات نتيجة مجموعة من الإنتقادات التي تعرضت لها مهنة المحاسبة والتدقيق وعدم الثقة بتقرير المدقق وزيادة الدعاوي القضائية، ولذلك سعت المنظمات المهنية بارجاع ثقة المجتمع مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إصدار مجموعة من المعايير التدقيق ومنها معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220).

2- إن موضوع رقابة الجودة التدقيق يعد من المواضيع الأساسية في مواجهة مشاكل المعاصرة للتدقيق منها فجوة التوقعات لأن لها أثراً فعالاً في التأكد على أن المدقق ومساعديه ملتزمون بمعايير التدقيق سواء أكانت محلية أو دولية.

3- تطبيق سياسات رقابة الجودة التدقيق وإجراءاتها في مكاتب التدقيق أو شركاتها من خلال تصميم نظام رقابة جودة التدقيق والتأكد من مدى كفاءتها وملاءمة هذا النظام من خلال إتباع أساليب رقابة جودة التدقيق منها التدقيق النظير وغيرها وذلك بهدف تحديد أوجه القصور وعيوب هذا النظام وتقديم الاقتراحات لمعالجتها.

4- إن تطبيق متطلبات رقابة جودة التدقيق وتصميم نظامها في مكاتب التدقيق بهدف تضيق فجوة التوقعات ليس شيئاً صعباً لأن أغلبية متطلباتها لا تحتاج إلى التكاليف العالية مثل استقلالية المدقق والإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية وغيرها.

5- تلعب الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق دوراً أساسياً في تضيق فجوة التوقعات وذلك من خلال تطوير معايير التدقيق المحلية أو الدولية من جهة وتعليم الجمهور وتثقيفه حول موضوع التدقيق ودور المدققين ومسؤولياتهم والاستجابة لمتطلباتهم من جهة أخرى.

6- من الأسباب والعوامل الأساسية لحدوث فجوة التوقعات صعوبة الاتصال بين المدققين الخارجين ومستخدمي القوائم المالية الذي يعني ان معظم مستخدمي القوائم المالية ليسوا على علم وإدراك بالمبادئ المحاسبية والمعايير التدقيقية، الامر الذي أدى الى صعوبة فهمهم لواجبات المدققين وحقوقهم ومسؤولياتهم.

5.1.1.2 الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني

1- تبين نتائج التحليل أن هناك فهم وإدراك على المحور الأول بشكل عام لتطبيق المعيار (ISA 220) مما يدل على أن هناك تأثير إيجابي للإلتزام بمعايير رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان/ العراق.

6.1 المصادر باللغة العربية

6.1.1 الوثائق

أداة التدقيق العراقية رقم (7). أقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بمجلسه المنعقدة بتاريخ 2016/12/22.

6.1.2 الرسائل والأطاريح

الباز، علاء الجواد. (2015). مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية/ دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة. رسالة الماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة.

بولجال، فريد. (2018). أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات/ دراسة حالة مجموعة شركات. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.

ترزي، المنتصر بالله سهيل نقولا. (2013). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات/ دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة - فلسطين. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

حدادين، أسامة راجي ميري. (2011). مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

سدراقي، ريان. (2020). مدى تطبيق رقابة الجودة وفقاً لمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) في مكاتب التدقيق بالجزائر/ دراسة استطلاعية لعينة من مكاتب التدقيق في ولايات أم البواقي - بجاية - الجزائر العاصمة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

عبدالله، منى عوض ادم. (2017). أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة/ دراسة الميدانية في بنك فيصل الاسلامي. رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.

عثمان، أحمد سيد أحمد عبد. (2017). دور آليات وقواعد حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة/ دراسة ميدانية على القطاع المصرفي في السودان. أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

فاضل محمد توفيق مالك . (2017). مدى تلبية مكاتب تدقيق الحسابات بمتطلبات رقابة جودة التدقيق طبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 (IFAC) - دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدققي الحسابات العاملين في إقليم كوردستان العراق. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة صلاح الدين- أربيل، إقليم كوردستان العراق.

مؤمن، شريف محمد لطفي. (2005). مدخل المراجعة اللاحقة للنظير بهدف تقييم الأداء الحدي لمراجعي الحسابات/ دراسة تحليلية ميدانية. رسالة ماجستير في محاسبة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بورسعيد.

نوري، يونس محمد. (2020). تقييم جودة أداء المدقق الخارجي وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الدولية (ISA220- ISA700)/ بحث تطبيقي في عدد من مكاتب مراقبة و تدقيق الحسابات العاملة في مدينة أربيل/ إقليم كوردستان- العراق. شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للمحاسبين القانونيين، أربيل.

6.1.3 المجلات والدوريات

ابراهيم، احمد كمال مطاوع. (2020). أثر تنبي مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد (4) عدد (3)، 1-69.

الدوري، عمر علي كامل. (2010). دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع. عدد 14، الجزء 1، المؤتمر العلمي العاشر. مجلة المنصور، عدد (14)، 123-138.

العبيدي، صبيحة برزان. (2016). العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدعي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضيق تلك الفجوة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (48)، 183-204.

الغامدي، سالم بن علي والعنقري، حسام بن عبدالمحسن. (2005). اثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة، المجلد (19)، عدد (2)، 187-224.

أمين، عثمان عبدالقادر حمة ومحمد، كولاية عاصي. (2020). أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كوردستان/ العراق. المجلة العلمية لجامعة جيبان-السليمانية، مجلد (4)، عدد (2)، 195-215.

بركات، محمد متولى محمد ابراهيم. (2018). اثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (9) عدد (2)، 1-25.

تونس، أمينة وبورنان، ابراهيم. (2016). المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن مسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن مسؤولية الاجتماعية. مجلة دراسات العدد الاقتصادي، مجلد (7) عدد (3)، 333-360.

حولي، محمد وطحطوح مسعود. (2020). تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر/ دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، مجلد (21)، العدد (2)، 611-632.

راهي، احمد. (2016). قوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220. مجلة الادارة والاقتصاد، مجلد (5)، عدد (17)، 262-284.

غنية، بن حركو وزهير، زواش. (2018). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات. مجلة علوم الانسانية، المجلد (ب)، عدد (49)، 179-192.

محمد، عبدالمهدي عباس وصالح، جليل ابراهيم. (2005). دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدعي التقارير المالية/ دراسة ميدانية لعينة من مدققي الحسابات ومستخدعي التقارير المالية في عدد من محافظات العراق الرئيسية. مجلة العلوم الاقتصادية، العدد (15)، 105-136.

6.1.4 الكتب

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2020). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. نظمي، ايهاب والعزب، هاني. (2012). تدقيق الحسابات/ الإطار النظري. دار وائل للنشر والتوزيع: طبعة اولى، عمان، الاردن.

6.2 المصادر باللغة الاجنبية

6.2.1 DOCUMENT

AASB. (2021). , AASB Canada response to IAASB Discussion Paper-Fraud and Going Concern, Financial Reporting and Assurance Standards Canada. Retrieved from <https://www.frascanada.ca/>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). Narrowing the Gap. Retrieved from <https://www.iaasb.org/>

6.2.2 SCIENTIFIC THESIS

Manglaris, Anton Andersson & Brewitz, Tor. (2020). The Audit Expectation Gap/ Exploring the auditor's roles and responsibilities from knowledge, performance, and evolution gap perspectives. Master Thesis, JÖNKÖPING University.

- Olojede, Paul & Olayinka Erin & Osariemen Asiriwa & Momoh Usman. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, Vol.6, No 1, 1-12.
- Rostami, Vahab. (2019). Audit Expectation Gap in Islamic Countries. *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 55-72.
- Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*.
- Sanusi, Zuraidah Mohd. (2008). Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Checklist for Small and Medium Audit Practices in Malaysia. *International Accounting and Business Conference*, (pp. 1-8). Malaysia.
- Shaikh, J.M. and Talha, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 No. 6/7, 517-529.

6.2.4 BOOKS

- IAASB. (2020). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Volume1.
- Louwers, T., Allen D. Blay , & David H. (2018). *Auditing & Assurance Services*. , editon 7, Published by McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York.

- Operu, Winnie Zesiro. (2015). *Investor Perception of Audit Expectation Gap A Study Of The Nairobi Securities Exchange*. Master Theses, University Of Nairobi.

6.2.3 PERIODICALS AND JOURNALS

- Al- Aroud, S. F., Al- Sayyed, S. M., & Alawawdeh, H. A. (2021). Effect Of Quality Control Standard 220 In Audit Of Financial Statements: Evidence From Jordan. *Academy of Strategic Management Journal*, Vol. 20, No 2, 1-8.
- Albeksh, Hasen Mohamed. A. (2017). The Role of Auditing Quality in Narrowing the Expectations Gap in Auditing Profession. *International Journal Of Advanced Research (IJAR)*, Vol.5, No.1, 1585-1597.
- Anila, Devi & Shila Devi. (2014). Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial. *European Journal of Business and Management*, Vol.6, No14, 75-82.
- Dibia, N. (2015). Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)*, Vol. 3, No 3, 23-31.
- Humphrey, Christopher & Peter Moizer & Stuart Turley. (1993). *The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation*. *Accounting and Business Research*, Vol. 23, No. 91, 395-411.
- McEnroe, John E. & Martens, Stanley C. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap". *American Accounting Association Accounting Horizons*, Vol. 15 No. 4, 345-358.

7. الملاحق

7.1 استمارة الاستبانة



حكومة اقليم كردستان / العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة اربيل التقنية
الكلية التقنية الادارية / اربيل
قسم التقنيات المحاسبية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

استمارة الاستبانة

يجري الباحثان دراسة استطلاعية للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة بعنوان (دور معيار التدقيق الدولي "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA220)" في تضييق فجوة التوقعات / دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق)

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220) في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق. وقد تم اختياركم ضمن المجموعة التي تجيب عن هذه الإستبانة، لأهمية رأيكم حول موضوع البحث، علماً بأن الإجابة عن أسئلتها قد تستغرق بعضاً من وقتكم الثمين، إلا أننا نتطلع إلى تعاونكم معنا، وثق بأنكم ستدركون أهمية الإجابة عن فقراتها بدقة وعناية، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة وخدمة المجتمع، مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكين لكم تعاونكم
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

إشراف الدكتور
أرشد صديق عبدالله شيخ

طالبة الماجستير
دريا حربي ابراهيم

أولاً: البيانات الشخصية	
سنوات الخبرة:	أقل من 5 سنة <input type="checkbox"/> من 5 إلى 10 سنة <input type="checkbox"/>
	من 11 إلى 15 سنة <input type="checkbox"/> أكثر من 15 سنة <input type="checkbox"/>
التخصص العلمي (الشهادة المهنية):	المعهد العربي للمحاسبين القانونيين <input type="checkbox"/> المعهد العالي للمحاسبين القانونيين / كردستان <input type="checkbox"/> اخرى (حددها).....
المهنة:	محاسب قانوني <input type="checkbox"/> مراقب الحسابات <input type="checkbox"/>
هل شاركت في الورقات التدريبية بخصوص معايير التدقيق الدولية	نعم <input type="checkbox"/> لا <input type="checkbox"/>

ثانياً: البيانات الخاصة بموضوع الدراسة					
رقم	العبارات	أففق تماماً	أففق	محايد	لا أففق تماماً
المحور الاول: معيار التدقيق الدولي (ISA 220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية: يقصد بمعيار التدقيق الدولي رقم 220 وهو بعنوان (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) بيان المسؤوليات والمتطلبات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية التدقيق القوائم المالية.					
1	يلتزم المدقق بسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها في عمليات التدقيق بهدف أداء عملية التدقيق على وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.				
2	يجب على المدقق المسؤول عن عملية التدقيق أن يقوم بالتأكد وتقييم مدى التزام فريق عملية التدقيق باستقلالية العمل والمتطلبات الأخلاقية التي تمثل في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني).				
3	إذا وجد المدقق المسؤول المخالفات بشأن المتطلبات الاخلاقية والاستقلالية يقوم بتقييمها، إذا وجد أن تلك المخالفات تشكل تهديداً على عملية التدقيق يقوم بإتخاذ الاجراءات اللازمة للقضاء على تلك المخالفات أو تخفيضها إلى المستوى المقبول أو الإنسحاب من العملية.				
4	يجب على مكاتب التدقيق عندما يريد قبول العميل أو الاستمرار في علاقته معه أن يأخذ بالاعتبار عوامل مثل: الاستقلالية، وقدرته على تقديم خدماته للعميل بشكل ملائم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل لأداء عمل بشكل سليم.				
5	يجب على المدقق المسؤول ان يقوم بتعيين فريق عمل يتمتع بالقدرات والكفاءات المهنية ليتمكن من انجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المهنية المطلوبة على وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.				

6					يجب على المدقق المسؤول عن العملية أن يتحمل مسؤولياته من أجل توجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق بما يتناسب مع المعايير المهنية وعليه إبلاغ فريق عملية التدقيق بمسؤولياتهم وطبيعة عمل الشركة والتضايقات ذات العلاقة بالخطأ والمشاكل التي يتوقع مواجهتها خلال أداء عملية التدقيق والطريقة التفصيلية لأداء العملية.
7					على وفق المعيار التدقيق الدولي (ISA 220) يسمح المكتب لجهات التدقيق الخارجية برقابة جودة التدقيق في الخدمات التي يقدمها المكتب.
8					يقوم المدقق برقابة جودة التدقيق بالتقييم الموضوعي للأحكام المهمة عن فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق وذلك من خلال التشاور مع المدقق المسؤول وفحص التقرير المدقق وفحص وثائق التدقيق.
9					يقوم المكتب بتطبيق نظام رقابة جودة التدقيق على أعمال مكتب التدقيق على وفق المتطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 220) وذلك للتأكد من التزام فريق العملية بأداء العمل على وفق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وإصدار تقرير التدقيق على وفق الظروف المناسبة لعملية التدقيق.
10					يقوم المدقق بإبلاغ على نتائج تقييم نظام رقابة جودة التدقيق باستمرار وذلك بهدف معالجة أوجه القصور والضعف في نظام رقابة الجودة إن وجدت وذلك من خلال توفير نظام المراقبة (التفتيش).
11					يقوم المدقق بتوثيق الإجراءات والفحوصات والمعلومات كافة التي توصل إليها فيما يتعلق بقبول العملاء واستمراريتها والاستشارات التي تمت أثناء عملية التدقيق وكيفية معالجة أوجه المخالفات الناتجة خلال عملية التدقيق.
المحور الثاني: فجوة التوقعات: وهي بيان الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق وبين ما يتوقعه عمدة التدقيق منهم عند إجراء عملية التدقيق.					
1					فجوة التوقعات في التدقيق أصبحت مشكلة تحدد بقاء مكاتب التدقيق لعدم رضا مستخدمي القوائم المالية من خدماتهم.
2					الضغوط والتداخل من العميل في الدور الذي يقوم به المدقق يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات وذلك بسبب تأثيرها في استقلالية المدقق.
3					إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون أن المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات غير القانونية أثناء أداء عملية التدقيق.
4					ضعف الخبرة العملية للمدققين بطبيعة معايير المحاسبة والتدقيق وأهدافها وكيفية تطبيقها، وعدم الإهتمام بالتعليم والتطوير المستمر سوف يسهم في زيادة الإنتقاد الموجه إلى المدقق من قبل مستخدمي القوائم المالية.
5					إن الاعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق مسؤول عن استمرارية الشركة عن نشاطها ونجاحها يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق.
6					يؤدي نقص الثقافة لمستخدمي القوائم المالية في المصطلحات المذكورة في تقرير المدقق إلى زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق.
7					إن وجود القصور في القوانين والنشريات والمعايير المحلية للمحاسبة والتدقيق بصيغتها الحالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات.
8					ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية في الشركات محل التدقيق لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات.
9					عدم توفير نظام رقابة الجودة في المكاتب يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني في التدقيق وبالتالي يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات.
10					عدم التزام المنظمات المهنية بنشرات معايير التدقيق بهدف توعية مستخدمي القوائم المالية وحماية المدققين من المسائل القانونية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات.
11					عدم مساهمة القوائم المالية وتقرير المدقق للتغيرات المستمرة في بيئة التدقيق يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات.
المحور الثالث: مساهمة معيار التدقيق الدولي (ISA 220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية في تضييق فجوة التوقعات					
1					إن الإهتمام بأساليب رقابة جودة التدقيق وإجراءاتها بهدف تضييق فجوة التوقعات يسهم في تحسين الإتصالات والفهم الأفضل لمستخدمي القوائم المالية.
2					إن دعم استقلالية المدقق على وفق المعيار التدقيق الدولي (220) بهدف تقليل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية يسهم في تضييق فجوة التوقعات.
3					إن إعادة النظر في تقرير المدقق من حيث محتويات التقرير وصياغته من قبل الجهة المختصة خارج مكتب التدقيق يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية برأي المدقق وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.
4					إن وجود الفريق المؤهل الذي يتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية للقيام بعملية التدقيق يساعد في رفع جودة القوائم المالية المدققة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.
5					إن وجود توجيه والإشراف الكافي على أعمال فريق عملية التدقيق على المستويات جميعها التي توفر الضمان المعقول على أن العمل الذي أنجزه الفريق يعني الالتزام بمتطلبات المهنية ويسهم في تضييق فجوة التوقعات.
6					إن إجراء تقييم للعميل الجديد ومراجعة علاقتهم مع العملاء الحاليين وفقاً للمعيار التدقيق الدولي (220) يسهم في تضييق فجوة التوقعات.

					7	يجب توفير المراقبة المستمرة على سياسات خاصة بنظام رقابة الجودة وإجراءاته والمحافظة على تطويرها بهدف تقليل الأخطاء عملية وكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية.
					8	اعتماد مختلف أشكال التوثيق مثل الأدلة الخطية أو الإلكترونية أو أدوات البرمجيات أو غيرها من مواد إرشادية حول شركة محل التدقيق يؤدي إلى إبداء الرأي الملائم حول القوائم المالية بهدف تضيق فجوة التوقعات.
					9	إن التزام بأداء عملية التدقيق على وفق المعيار التدقيق الدولي (220) تزيد من جودة الأداء المهني وبذلك يؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية بشكل خاص، وفي مهنة التدقيق والمحاسبة بشكل العام.
					10	إن وجود فريق عملية التدقيق يتمتعون بالقدرة وإثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الانتقادية يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.
					11	توفير سياسات وإجراءات لمكاتب التدقيق التي تقدم تأكيداً معقولاً بأن أفراد فريق عملية التدقيق ملتزمون بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.

7.2 أسماء المحكمين

اسم المحكم	التخصص	الدرجة العلمية	مكان العمل
سيروان كريم عيسى	المحاسبة	استاذ	جامعة صلاح الدين
فاضل نبي عثمان	المحاسبة	استاذ	جامعة اربيل التقنية
غازي عثمان محمود	المحاسبة	استاذ	جامعة صلاح الدين
أحمد محمد خليل	المحاسبة	استاذ مساعد	جامعة صلاح الدين
محمد عبدالعزيز	المحاسبة	استاذ مساعد	جامعة اربيل التقنية
برزين شيوخ محمد	المحاسبة	استاذ	جامعة اربيل التقنية
لقمان محمد سعيد	المحاسبة	مدرس مساعد	جامعة اربيل التقنية
طه حسين علي زيدي	الاحصاء	استاذ	جامعة صلاح الدين
وصفي طاهر فهوجي	الاحصاء	استاذ	جامعة تيشك
عبدالستار صالح البناء	اللغة العربية	استاذ	جامعة صلاح الدين