

# أثر استخدام معيار التدقيق الدولي 220 / (رقابة جودة تدقيق القوائم المالية) في تقليص فجوة التوقعات. دراسة تحليلية لأراء عينة من مدققين الخارجين في إقليم كوردستان العراق

نيركر عبدالكريم عمر<sup>1</sup>

د. دلير موسى أحمد<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قسم المحاسبة، فاكليتي العلوم الإنسانية والاجتماعية/ جامعة كوية، كردستان، العراق  
<sup>2</sup> قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين- أربيل، كردستان، العراق

## المستخلص

تهدف الدراسة الى بيان اثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل فجوة التوقعات. اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي للحصول على المعلومات الكافية والدقيقة عن أثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل فجوة التوقعات في إقليم كردستان/العراق , وذلك من خلال الاعتماد على جانبي النظري والتطبيقي. فبالنسبة للجانب النظري, اعتمدت الباحثة على الكتب والمراجع في أدبيات المحاسبة والدراسات والبحوث والمقالات التي تعزز الدراسة الحالية. أما على صعيد التطبيقي فقد اعتمدت الباحثة على توزيع إستراتيجيات الاستبيان على عينة من المدققين الخارجين في إقليم كردستان العراق . وتتكون مجتمع الدراسة من عدد من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في إقليم كردستان/ العراق. توصلت الدراسة الى أن هناك أثر لاستخدام معيار التدقيق الدولي 220 في تقليص فجوة التوقعات, وإن الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق وبين مهنة التدقيق بشكلها الواقعي هي مشكلة حقيقية تواجه مدققي الحسابات ومهنة التدقيق بشكل عامن فترة طويلة ,وما زالت هذه المشكلة قائمة الى يومنا هذا. وقد قدمت الباحثة بعض التوصيات من أهمها, أنه يجب تحليل وتوصيف مشكلة فجوة التوقعات بشكل دقيق لإنها تعتبر من أكثر القضايا التي توجه مهنة التدقيق خطورةً وتأثيراً على قرارات مستخدمي القوائم المالية المحرص على إلزام الشركات ومكاتب التدقيق بضرورة الإلتزام بمعايير التدقيق عند تنفيذ مهام التدقيق.

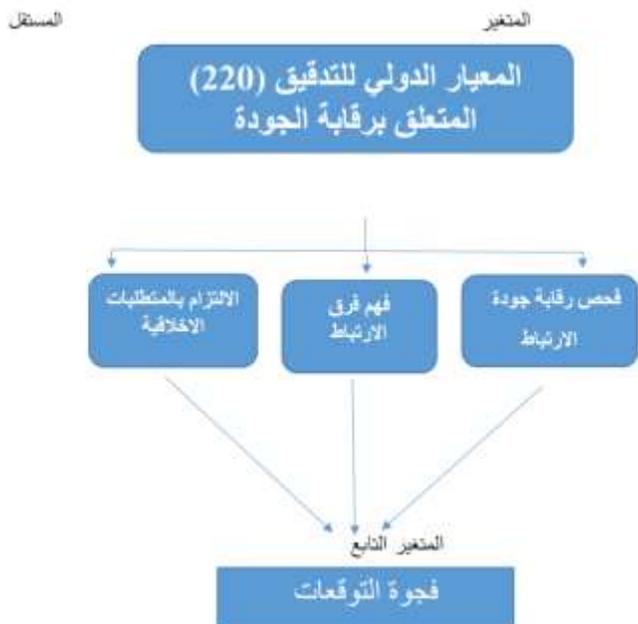
**الكلمات المفتاحية:** معيار التدقيق الدولي (220) , فجوة التوقعات

## 1. المقدمة

فبالرغم من أن الغرض الرئيسي من تدقيق الحسابات الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل حول مدى عدالة ووضوح القوائم المالية المعدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة والمدققة وفقاً لمعايير تدقيق الحسابات المعتمدة إلا أن لمدقق الحسابات دوراً جوهرياً يتركز حول توفير الثقة بالقوائم المالية المدققة وإمكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل الاطراف المستخدمة لتلك القوائم وتخفيض حالة عدم التأكد من الأحداث الاقتصادية في المستقبل, فإذا كان هناك عدم دراية أو فهم من قبل مستخدمي القوائم المالية لما ورد في التقرير، و سوء فهم من قبل مستخدمي القوائم المالية

كانت هناك حاجة متزايدة للترويج لمهنة التدقيق وتحسين أداءها , وخاصة بعد عدم التأكد من صحة الطرق المستخدمة من قبل المدققين ونظراً للدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق الخارجي في القطاعات المختلفة فقد كان من الضروري تقديم هذه الخدمات بمستوى عالي من الجودة.(Amjed et al., 2019)

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قامت الباحثة بتصميم نموذج خاص بالدراسة الحالية. والشكل التالي يوضح العلاقة بين هذه المتغيرات.



يتضح من الشكل السابق أن معيار التدقيق الدولي (220) يعتبر المتغير المستقل ، ولها دور في تقليل فجوة التوقعات كمتغير تابع.

### 2.6 سادساً: تعريف المصطلحات الإجرائية:

1- المعايير التدقيق الدولية: (ISA) هي معايير مهنية لأداء المراجعة المالية للمعلومات المالية. تم إصدار هذه المعايير من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأمين الدولي (IAASB)

2- التدقيق: القيام بعملية جمع الدليل حول ما يقدمه العميل من المعلومات ومن ثم تقييم هذه المعلومات بهدف الوصول الى درجة تطابقها مع معايير المحاسبة المحددة (Edler & Arens 2010).

4- فجوة التوقعات: وصفها (بورتر) على أنها فجوة معقولة في الأساس وهي عبارة عن الفرق بين ما يعتقد الجمهور بأن المدققين سوف يحققونه وما يمكن أن يكونوا عليه عملياً (porter,1991).

5- رقابة جودة التدقيق: هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تقوم بها مكاتب التدقيق ، سواء كانت تتعلق بالمنشأة على وجه العموم أو تتعلق بمهمة تدقيق بشكل خاص، أي على مستوى كل عملية تدقيق، وذلك بهدف التأكد من قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدماته للجهات ذات العلاقة على أحسن وجه وبما يتناسب مع معايير التدقيق (أساء، 2016، ص:68).

### 3. الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث

#### 3.1 المبحث الأول: المفاهيم العامة عن معيار التدقيق الدولي (220)

المقدمة:

لتقديم عمليات تدقيق عالية الجودة للتقارير المالية ، يحتاج الأفراد القائمين بمهمة التدقيق إلى أن يكون لديهم الحافز للسعي لتحقيق الجودة المطلوبة، وإدراك أنه يجب عليهم تحمل المسؤولية عندما لا يرقى مستوى العمل إلى مستوى التوقعات من جهة، ومن جهة

لوظيفة المدقق، ومسئولياته واستقلاليتها فهذا تبدأ المشكلة وتظهر فجوة التوقعات. ومع ذلك فإن المدققين أيضاً يتحملون جزءاً من أسباب نشوء هذه الفجوة. لذا تهدف هذه الدراسة إلى تقليل فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات والمجمع المالي. وذلك من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية وبالأخص معيار 220 المتعلقة برقابة الجودة، حيث تمثل معايير التدقيق إطاراً عاماً ينظم مهنة التدقيق وينظم عمل المدقق فيما يتعلق بالفحص والتقرير، كما تشكل هذه المعايير أيضاً إطاراً مرجعياً للحكم على جودة عمل المدقق في حالة المسائلة القانونية أو المهنية له.

## 2. المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

### 2.1 أولاً: هدف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على الإطار النظري لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة .
2. التعرف على مفهوم والآثار السلبية لفجوة التوقعات على مهنة التدقيق.
3. بيان أثر المعيار رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على تضيق فجوة التوقعات .

### 2.2 ثانياً: فرضية الدراسة:

تستند البحث على الفرضيات التالية:

توجد أثر لإستخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تضيق فجوة التوقعات. وتتفرع من الفرضية الرئيسة الثلاثة فرضيات الفرعية الآتية:

1. توجد أثر لفحص رقابة جودة الإرتباط حسب معيار التدقيق الدولي 220 في تقليص فجوة التوقعات.
2. توجد أثر لفهم فرق الإرتباط حسب معيار التدقيق الدولي 220 في تقليص فجوة التوقعات
3. توجد أثر للإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية حسب معيار التدقيق الدولي 220 في تقليص فجوة التوقعات.

### 2.3 ثالثاً: منهج الدراسة:

ان منهج الدراسة يعمد الى تحليل الظاهرة وكشف العلاقات بين ابعادها المختلفة، وإيجاد التفسير العلمي والاستنتاج في ضوءه، سعياً لتحسين الواقع وتطويره كما اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على المعلومات الكافية والدقيقة عن أثر إستخدام المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليص فجوة التوقعات في إقليم كردستان/العراق ومن ثم تحليلها، وتفسيرها بما يخلص الى تحديد مؤشرات معالجة المشكلة ويشمل هذا المنهج الوصفي التحليلي ما يأتي:

1- الجانب النظري: ممثلاً بالأبحاث والمقالات والدراسات والرسائل العلمية والكتب التي تناولت الموضوع في أدبيات المحاسبة وأيضاً المنشورات على الانترنت إذ سوف يتم الانتفاع بها في تحديد مفاهيم الدراسة ، ومشكلتها، وصياغة فرضياتها .

2- الجانب التطبيقي: سوف تعتمد الباحثة في إختبار الفرضيات. على توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المدققين الخارجين في إقليم كردستان العراق.

### 2.4 رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة:

ان مجتمع الدراسة يمثل بشكل رئيسي من مدققي الحسابات في إقليم كردستان لكونهم أكثر الناس مع واقع العمل وعلى اطلاع ودراية جيدة بالممارسات المهنية في البيئة المالية للعراق وإقليم كردستان. ويتم إختيار عينة عشوائية من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في إقليم كردستان

### 2.5 خامساً: نموذج الدراسة :

والرسائل المناسبة من قبل فريق العمل التي تؤكد على الإمتثال للمعايير المهنية خلال تأدية مهمة التدقيق وتطبيق والإمتثال للسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة ,الحرص على إصدار التقارير المناسبة من قبل مدقق الحسابات حسب ظروف العملية والأخذ بنظر الإعتبار أن الجودة في التدقيق أمر في بالغ الأهمية (الإتحاد الدولي للمحاسبين 2009, ص: 130-150).

2-متطلبات السلوك الأخلاقي:

أ-على مدى فترة إرتباط التدقيق , يجب على الشريك المسؤول عن الإرتباط أن يكون منتبهاً لمهمة التدقيق ,من خلال الملاحظة وإجراء التحقيقات حسب الضرورة, بهدف الحصول على أدلة عن عدم إمتثال أعضاء فريق المشاركة للمتطلبات الاخلاقية ذات العلاقة بالمهمة . (IAASB,2013)

ب. إذا كانت هناك مسائل تلفت إنتباه الشريك المسؤول عن الإرتباط من خلال نظام مراقبة جودة الشركة ,كأن فريق المشاركة لم تتمثل للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة, حينها يجب على شريك الإرتباط تحديد الإجراء المناسب وذلك بالتشاور مع الأعضاء الآخرين في الشركة.(IAASB,2013)

ج. على مكاتب التدقيق أن تضع السياسات والإجراءات التي من شأنها التأكد من مدى إلتزام مكتب التدقيق والعاملين فيه بالمبادئ العامة للسلوك المهني وأخلاقيات مهنة التدقيق المتمثل في السرية والنزاهة والموضوعية والكفاءة وبذل العناية المهنية (Soltani, 2007) .

د. يجب أن يتوص الشريك المسؤول عن الإرتباط الى النتائج المتعلقة بمتطلبات الإستقلالية التي تنطبق على إرتباط التدقيق ((IFAC,2017)

3-قبول العملاء والإستمرار معهم وقبول إرتباطات التدقيق:

يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الإرتباط بأنه قد تم اتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وإرتباطات التدقيق , ويجب أن يقرر الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد مناسبة إذا حصل الشريك المسؤول عن الإرتباط على معلومات كان من شأنها أن تجعل المكتب يرفض إرتباط المراجعة لو كانت تلك المعلومات متاحة في وقت سابق , فيجب على الشريك المسؤول عن الإرتباط إرسال هذه المعلومات على الفور إلى المكتب , بحيث يمكن للشركة والشريك المسؤول عن الإرتباط اتخاذ الإجراءات الضرورية (Azmat Ullah,2014) , وعلى مكتب التدقيق أن يأخذ سمعة العميل بنظر الإعتبار وذلك من خلال سمعة القائمين بإدارة المنشأة والمالكين الرئيسيين, وفي حال تم القرار على قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم يجب أن يتوفر لدى المكتب المؤهلات اللازمة والقدرات والخبرات الكافية لأداء عملية التدقيق(الإتحاد الدولي للمحاسبين, 2009).

4-تعيين فرق الإرتباط:

يجب على الشريك المسؤول عن الإرتباط أن يكون مقتنعاً بأن فريق الإرتباط أو أي من الخبراء المدققين ليسوا جزءاً من فريق الإرتباط , و جميعهم يتمتعون بالكفاءة والقدرة الكافية لأداء إرتباط التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها,و تمكن تقرير المدقق المناسب لظروف إصدارها (الإتحاد الدولي للمحاسبين, 2009).

أ-التوجيه والإشراف والأداء:

يتحمل الشريك المسؤول عن الإرتباط المسؤولية عن التوجيه والإشراف وأداء إرتباط التدقيق بما يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المنطبقة, وأن يكون تقرير المدقق مناسباً للظروف.

ب- فحص أعمال أعضاء الفريق :

أخرى يحتاج الأفراد العاملون في مهنة التدقيق إلى فهم مستوى الجودة المطلوب لتقديم نتائج التدقيق التي يمكن للمستخدمين أن يتقوا بها , والسعي لتحقيق جودة التدقيق هذه بإستمرار, ومن الضروري معرفة أن نظام مراقبة الجودة في الشركة هو الأساس لتمكين الأفراد من تحقيق نتائج تدقيق الجودة.( Claire & Amir:2019)

يتناول معيارالتدقيق الدولي 220 مسؤوليات المدقق التي تتعلق بجميع الإجراءات التي تتعلق برقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية, والمسؤوليات التي تقع على عاتق المسؤول عن فحص رقابة جودة الإرتباط

**3.1.1 أولاً: التعريفات: Definitions**

لأغراض معايير التدقيق الدولية , تحمل المصطلحات التالية المعاني التالية:

I-الشريك المسؤول عن الإرتباط Engagement partner :

هو الشريك أو شخص مسؤول عن إرتباط التدقيق وأدائه, والمسؤول عن تقرير المدقق الذي يتم إصداره نيابة عن الشركة, والشخص المطلوب يجب أن يتمتع بالسلطة المهنية والقانونية الكافية. (IAASB, 2014)

2-مراجعة مراقبة جودة الإرتباطEngagement quality control review :

عملية تم تصميمها لتقديم تقييم موضوعي عند أو قبل تاريخ تقرير المدقق للأحكام الهامة التي تصدر عن فريق الإرتباط والنتائج التي توصلت إليها في صياغة تقرير المدقق. إن عملية مراجعة مراقبة جودة الإرتباط هي لتدقيق القوائم المالية التي تخص الشركات المدرجة وإرتباطات التدقيق الأخرى إن وجدت, وذلك عندما تكون الشركة المعنية بحاجة الى مراجعة مراقبة جودة الإرتباط . (IAASB, 2013)

3-فاحص رقابة جودة الإرتباطEngagement quality control reviewer :

وتمثل في الشريك أو شخص آخر ضمن المكتب أو خارج المكتب يكون مؤهلاً بشكل كافي, أو ربما يكون فاحص رقابة الجودة عبارة عن فريق يشمل كل هؤلاء المذكورين مسبقاً, ولا أحد منهم يكون جزءاً من فريق الإرتباط, يتمتعون بالصلاحيه والخبرة الكافية التي تمكنهم من تقويم الأحكام الصادرة من فريق الإرتباط بشكل موضوعي, وكذلك تقويم الإستنتاجات التي توصل اليها الفريق عند صياغة تقرير المراجع.(IAASB, 2014)

4-فريق الإرتباط Engagement team :

يشمل جميع الموظفين والشركاء المنفذين للإرتباط, وأي فرد يقوم المكتب بتكليفه' أو يتم تكليفه من قبل شبكة تنفيذ إجراءات التدقيق التي تخص الإرتباط بإستثناء الخبير الخارجي للتدقيق الذي يتم تكليفه من قبل المكتب أو الشبكة , ويستثنى من فريق الإرتباط أيضاً , المدققين الداخليين الذين يعملون لدى العميل والذين يقدمون المساعدة المباشرة بشأن إرتباط مراجعة ما حين يلتزم المدقق الخارجي بمتطلبات معيار (610) , (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين,2021).

**3.1.2 ثانياً: أهداف المعيار:(ISA 220:2022)**

يهدف المدقق الخارجي الى تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى الإرتباطات بحيث توفر له تأكيداً بخصوص ما يلي:-

1-إلتزام المكاتب والعاملين فيها بالمعايير المهنية والتنظيمية المنطبقة.

2-أن تكون التقارير التي تصدرعن المكاتب أو الشركاء المسؤولين عن الإرتباط تناسب الظروف التي تصدر فيها.

**3.1.3 ثالثاً: متطلبات تطبيق معيار التدقيق الدولي 220:**

1-مسؤولية القيادة عن جودة أداء عملية التدقيق:

إن تحمل المسؤولية عن جودة التدقيق الشاملة تقع على عاتق الشريك الذي تم تعيينه لإنجاز هذه المهمة, وخلال مراحل إنجاز العملية يجب عليه أن يكون القدوة الحسنة لزملائه في العمل فيما يتعلق بجودة التدقيق, وينعكس هذا من خلال أسلوب الشريك

الخضوع لمتطلبات الإستقلالية المطبقة ونتائج الإتفاق على الإستمرار مع العملاء وتعيين عملاء جدد، وتوثيق المشاورات التي أجريت أثناء الإرتباط.

#### 4. الفصل الثالث: أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة وتحليل النتائج الاستنباتة

##### 4.1 المبحث الأول: وصف عينة الدراسة

عينة الدراسة تتضمن مجموعة من الأكاديميين و مراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين حيث بلغ مجموعهم (97) شخصاً و سنستعرض في هذه الفقرة الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة المتمثلة في (المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، جهة العمل) وعلى النحو الآتي:

##### 1. توزيع أفراد العينة على وفق المؤهل العلمي

تم توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي (محاسب قانوني، ماجستير، دكتوراه) ويلاحظ من الجدول (1) أن أكثرية نسبة أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي (محاسب قانوني) بنسبة (85.57%)، وهذا يدل على أن أكثرية أفراد عينة الدراسة هم من لديهم معلومات قيمة في التدقيق .

##### الجدول (1)

توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
محاسب قانوني	83	85.57%
ماجستير	10	10.31%
دكتوراه	4	4.12%
المجموع	97	100.00%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

##### 2. توزيع أفراد العينة وفق عدد سنوات الخبرة

تم تبويب عدد سنوات خبرة عينة الدراسة ضمن عدة فئات ويلاحظ من الجدول (2) أن أكثرية أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة هم من الفئات (11-15) و (10-6) و (16-20) سنة و قد بلغت نسبتهم (35.05%) و (23.71%) و (16.49%) على التوالي والنسب هذه يمثلان أعلى النسب مقارنة بالفئات الأخرى، وهذه النسب تؤكد بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة لهم خبرة وظيفية جيدة مما يدل على خبرتهم في التدقيق.

##### الجدول (2) توزيع أفراد العينة على وفق عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	%
1-5	11	11.34%
6-10	23	23.71%

يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية عمليات الفحص التي يتم إجراؤها وفقاً لسياسات وإجراءات التدقيق الخاصة بالمكتب، وفي تاريخ تقرير المدقق أو قبله، يجب أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والمناقشة مع فريق الارتباط، مقتنعاً بأنه قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها و سيصدر التقرير لصالح المدقق .

(IAAS,2013):

ج-التشاور

يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق الإرتباط بإجراء المشاورات المناسبة حول الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل. وأن يكون مقتنعاً بأن أعضاء فريق الارتباط قد أجروا المشاورات المناسبة أثناء تنفيذ المهمة، سواء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وآخرين على المستوى المناسب داخل أو خارج المكتب، وأن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناتجة عنها متفق عليها مع الطرف الذي تمت استشارته، وتحديد أن الاستنتاجات الناتجة عن هذه المشاورات قد تم تنفيذها .

د-مراجعة رقابة جودة الارتباط :

يجب على فاحص رقابة جودة المهمة إجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة الصادرة عن فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع، ويجب أن يشمل هذا التقييم، مناقشة الأمور الهامة مع الشريك المسؤول عن الارتباط ومراجعة القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات المقترح. (ISQC1, 2020)

6-المراقبة: (IAASB.,2014)

إن أي نظام فعال لمراقبة جودة عملية المراقبة، تكون مصممة لتزويد الشركة بتأكيد معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الإعتبار نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمكتب كما هو موضح في أحدث المعلومات التي تم تعميمها من قبل الشركة، وإذا أمكن، شركات الشبكة الأخرى وما إذا كانت أوجه القصور المذكورة في تلك المعلومات قد تؤثر على ارتباط التدقيق. (IAASB.,2014)

7-التوثيق:

على مدقق الحسابات إدراج المسائل والقضايا التي تتعلق بالخضوع للمتطلبات الأخلاقية وسبل معالجتها والإستنتاجات حول درجة الخضوع لمقتضيات الإستقلالية التي يتم تطبيقها على إجراءات التدقيق والإستنتاجات حول الإتفاق على عقد العلاقات مع العملاء والمواصلة على الإستمرار في العلاقة، وطبيعة ونطاق والاستنتاجات الناتجة عن المشاورات التي أجريت ثناء ارتباط التدقيق. ضمن وثائق التدقيق (ISA (Ireland),2017).

✓ وترى الباحثة بأن تطبيق معيار التدقيق الدولي 220 يتطلب أيضاً قبول العملاء الجدد والإستمرار مع العملاء السابقين وإتباع الإجراءات المناسبة بهذا الصدد، وعند تعيين فريق الإرتباط يجب أن يكون لدى الشريك المسؤول المعرفة الكافية عن مدى الكفاءة المهنية التي تتحلل بها أعضاء الفريق، وعند تنفيذ الإرتباط يجب على الشريك المسؤول أن يتحمل مسؤولية التوجيه والإشراف والأداء وفقاً للمعايير المهنية، وعليه أن يتأكد من أن جميع الفحص قد تم بحسب السياسات الخاصة بالمكتب، وعليه أن يراجع وثائق التدقيق قبل وبعد تاريخ التدقيق للتأكد من جمع الأدلة الكافية التي تدعم النتائج، والتأكد من أن العمل قد أنجز من خلال مشاورة أعضاء فريق الإرتباط، وإن على المدقق أن يوثق المسائل المتعلقة بالمتطلبات الأخلاقية وسبل معالجتها، وتوثيق مستوى

التحديد (R2) ما نسبته (8.2%) من التباين الحاصل في تقليل فجوة التوقعات ، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.316) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل في المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تقليل فجوة التوقعات بمقدار (0.316)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.920) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) (p<0.05) ، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل فجوة التوقعات بمقدار (2.884) حتى لو كانت قيمة المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة صفراً. بموجب ذلك تم قبول الفرضية الرئيسة الثانية.

الجدول (4) تحليل الأثر لأبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة مجتمعة في تقليل فجوة التوقعات

تقليل فجوة التوقعات				المتغير التابع
R <sup>2</sup>	F	β	الثابت-C	المتغير المستقل
8.2%	8.527 p-value (0.004)**	0.316 t (2.920) p-value (0.004)**	2.884 t (5.954) p-value (0.000)**	المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة

(p-value ≤ معنوي عند مستوى المعنوية ≤ 0.05)

n= 97

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

وتتفرع من الفرضية الرئيسة الثانية فرضيات فرعية، تنص على وجود تأثير معنوي بين كل بعد من أبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة والمتمثلة في (فحص رقابة جودة الارتباط - فهم فرق الارتباط- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية) ويهدف إعطاء مؤشرات تفصيلية عن التأثير بين متغيرات الدراسة وفي ضوء الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسة الثانية فقد تم تحليل تأثير كل بعد من أبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل فجوة التوقعات على أفراد وعلى النحو الآتي :

1. تأثير فحص رقابة جودة الارتباط في تقليل فجوة التوقعات تشير معطيات الجدول (5) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً محورياً لفحص رقابة جودة الارتباط في تقليل فجوة التوقعات، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (12.483) وهي قيمة معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) (p<0.05) ، وقد فسر معامل التحديد (R2) ما نسبته (11.6%) من التباين الحاصل في تقليل فجوة التوقعات، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.370) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل في فحص رقابة جودة الارتباط بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تقليل فجوة التوقعات بمقدار (0.370)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (3.533) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل فجوة التوقعات بمقدار (2.660) حتى لو كانت قيمة فحص رقابة جودة الارتباط صفراً.

بموجب ذلك تم قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسة الثانية.

الجدول (5) تحليل أثر فحص رقابة جودة الارتباط في تقليل فجوة التوقعات

تقليل فجوة التوقعات				المتغير المعتمد
R <sup>2</sup>	F	β	الثابت-C	المتغير المستقل

35.05%	34	11-15
16.49%	16	16-20
13.40%	13	>20
100.00%	97	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

3. أفراد العينة على وفق حجم العمل

تبين من الجدول (3) بأن أكثرية أفراد عينة الدراسة حجم عملهم (مكتب تدقيق الحسابات) إذ بلغت نسبتهم (72.16%) وتأتي بالمرتبة الثانية (ديوان الرقابة المالية) بنسبة (22.68%) وهذه إشارة إلى أن أغلبية أفراد العينة تخصصهم جيدة و ملائمة لإجابة فقرات استمارة الاستبيان .

الجدول (3) توزيع أفراد العينة وفق حجم العمل

حجم العمل	العدد	%
المؤسسة العلمية	5	5.15%
مكتب تدقيق الحسابات	70	72.16%
ديوان الرقابة المالية	22	22.68%
المجموع	97	100.00%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)

## 5. البحث الثالث: اختبار نموذج الدراسة وفرضياتها

يهدف هذا البحث إلى اختبار فرضيات الدراسة للتعرف على التأثير بين المتغيرات الرئيسة والفرعية، وسوف يتم التحقق من مدى صحة الإفتراضات من خلال استخدام عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية التي أختيرت لإجراء التحليل على متغيرات الدراسة التي تشمل الآتي:

تحليل التأثير بين متغيرات الدراسة .

استكمالاً للمعالجات المنهجية لفرضيات الدراسة سوف نتناول في هذا المحور تحليل التأثير بين متغيرات الدراسة وهو ما نصت عليه الفرضية الرئيسة الثانية وفرضياتها الفرعية حيث تم إختبار هذا التأثير باستخدام (أنموذج الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression

5.1 أولاً: - تأثير المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل فجوة التوقعات.

يمثل مضمون هذا التأثير اختباراً للفرضية الرئيسة الثانية والتي تنص على (وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لأبعاد المعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة مجتمعة في تقليل فجوة التوقعات) وكما موضح أدناه .

تشير معطيات الجدول (4) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً للمعيار الدولي للتدقيق (220) المتعلق برقابة الجودة في تقليل فجوة التوقعات، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (8.527) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) (p<0.05) ، وقد فسر معامل

الجدول (7) تحليل أثر الإلتزام بالمطلبات الأخلاقية في تقليل فجوة التوقعات

تقليل فجوة التوقعات				المتغير المعتمد	6 %	12.483 p-value (0.000) **	0.370 t (3.533) p-value (0.000) **	2.660 t (5.733) p-value (0.000) **	رقابة جودة الارتباط
R <sup>2</sup>	F	β	الثابت-C	المتغير المستقل					
6.2%	6.120 p-value (0.015) *	0.212 t (2.474) p-value (0.015) *	3.329 t (8.491) p-value (0.000) **	بالمطلبات الإلتزام الأخلاقية	p-value ≤ (0.01)				* معنوي عند مستوى المعنوية (p-value)

\* معنوي عند مستوى المعنوية (p-value)

n= 97 ≤0.05

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

## 6. الفصل الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

### 6.1 المبحث الأول: الإستنتاجات

#### 6.1.1 أولاً: نتائج الدراسة النظرية:

1-إن الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق وبين مهنة التدقيق بشكلها الواقعي هي مشكلة حقيقية تواجه مدققي الحسابات ومهنة التدقيق بشكل عامين فترة طويلة، وما زالت هذه المشكلة قائمة الى يومنا هذا.

2-إن معيار التدقيق الدولي رقم 220 له دور بارز في إسترشاد مستخدمي القوائم المالية بدور مدققي الحسابات ومسؤولياته، مما يساعد في تقليص الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية وبين ما ينجزه مدقق الحسابات من مهام.

3-يؤكد معيار التدقيق الدولي رقم 220 على دعم إستقلالية المدقق والفصل بين ما تقوم مكاتب التدقيق بتقديمه من خدمات وبين عملية التدقيق، وهذا بدوره يساعد على تفادي تأثير المصالح الشخصية للمدقق على الارائه الختامية والتي تؤدي في النهاية الى تقليص فجوة التوقعات.

#### 6.1.2 ثانياً: نتائج الدراسة الميدانية:

1-على الرغم من وجود تفاوت ملحوظ في آراء أفراد العينة، إلا أن النتائج أكدت على أن هناك تأثيراً معنوياً لفحص رقابة جودة الارتباط في تقليل فجوة التوقعات، وتدعمه قيمة (F) المحسوبة (12.483) وهي قيمة معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) (p<0.05).

2-على الرغم من وجود تفاوت ملحوظ في آراء أفراد العينة، إلا أن النتائج أكدت على أن هناك تأثير معنوي لمحور الإلتزام بالمطلبات الأخلاقية في تقليل فجوة التوقعات، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (6.120) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05).

#### 6.2 المبحث الثاني: التوصيات

من خلال ما تم تداولها في الجانب النظري لهذه الدراسة وتحليل الدراسات السابقة، وما تم الوصول اليها الجانب العملي وتحليل آراء المختصين في مهنة التدقيق، فترى الباحثة بأن تقدم التوصيات التالية:

1-يجب تحليل وتوصيف مشكلة فجوة التوقعات بشكل دقيق لأنها تعتبر من أكثر القضايا التي توجه مهنة التدقيق خطورةً وتأثيراً على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

2-الحرص على إلزام الشركات ومكاتب التدقيق بضرورة الإلتزام بمعايير التدقيق عند تنفيذ مهام التدقيق.

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

2. تأثير فهم فرق الارتباط في تقليل فجوة التوقعات

تشير معطيات الجدول (6) إلى أنه لا يوجد تأثيراً معنوياً لمحور فهم فرق الارتباط في تقليل فجوة التوقعات، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (2.752) وهي قيمة غير معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) (p>0.05). وقد فسر معامل التحديد (R2) ما نسبته (2.8%) من التباين الحاصل في تقليل فجوة التوقعات وهي نسبة ضئيلة، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.155) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل في فهم فرق الارتباط بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تقليل فجوة التوقعات بمقدار (0.155)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (1.659) بأنها قيمة غير معنوية عند مستوى معنوي (0.05) (p>0.05)، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل فجوة التوقعات بمقدار (3.613) حتى لو كانت قيمة فهم فرق الارتباط صفراً. بموجب ذلك تم رفض الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسة الثانية.

الجدول (6) تحليل فهم فرق الارتباط في في تقليل فجوة التوقعات

تقليل فجوة التوقعات				المتغير المعتمد
R <sup>2</sup>	F	β	الثابت-C	المتغير المستقل
2.8%	2.752 p-value (0.100)	0.155 t (1.659) p-value (0.100)	3.613 t (8.767) p-value (0.000) **	فهم فرق الارتباط

\*\* معنوي عند مستوى المعنوية (p-value ≤0.01) n= 97

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

3. تأثير الإلتزام بالمطلبات الأخلاقية في تقليل فجوة التوقعات

تشير معطيات الجدول (7) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لمحور الإلتزام بالمطلبات الأخلاقية في تقليل فجوة التوقعات، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (6.120) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، وقد فسر معامل التحديد (R2) ما نسبته (6.1%) من التباين الحاصل في تقليل فجوة التوقعات، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.212) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل في الإلتزام بالمطلبات الأخلاقية لإدارية بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تقليل فجوة التوقعات بمقدار (0.212)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.474) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) (p<0.05)، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود تقليل فجوة التوقعات بمقدار (3.329) حتى لو كانت قيمة الإلتزام بالمطلبات الأخلاقية صفراً. بموجب ذلك تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسة الثانية.

- Elder, R.J, Beasley, M.S & Arens A.A, (2010). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 13th edition, Pearson Education Inc.
- Ghali, George Daniel (2001), the development of the audit profession to confront contemporary problems and challenges of the third millennium, Cairo University House.
- Guy, D., and Sullivan, J. (1988), "The Expectation Gap Auditing standards". Journal of Accountancy, pp. 36-46.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. International Federation of Accountants .
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. International Federation of Accountants .Edition1.
- International Federation of Accountants. (2017). Handbook of International Quality Control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. International Federation of Accountants .
- ISA (Ireland) 230, (2017). Audit Documentation, paragraphs 8-11, and paragraph A6.
- ISA 220(REVISED). (2022) QUALITY MANAGEMENT FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS.
- ISQC1 (Ireland) (November 2020). Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.
- Mc Enroe, J.E. and Martens, S.C., (2001), "Auditors' and investors' perceptions of the expectation gap", Accounting Horizons, Vol. 15 No. 4, pp. 345-58.
- Porter, Brenda. (1991). Narrowing the Audit Expectation-Performance Gap: A Contemporary Approach. Pacific Accounting Review 3: 1-36.
- Richard, C.: L'indépendance de l'auditeur: pairs et manques, Revue Française de Gestion, № 147, Paris, (2003/6), p. 119.
- Shaikh JM, Talha M (2003). Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties. Manage. Audit. J., 118(6/7): 517-529.
- Soltani, B. (2007). Auditing: An international approach. Pearson education .
- Azmat Ulla, (2014). ISA 220 Summary, Quality Control for an Audit of Financial, <https://leaccountant.com/isa-220-summary>
- 3- على الهيئات المسؤولة عن مهنة التدقيق أن تعمل على الإهتمام بالعوامل المؤدية الى نشوء فجوة التوقعات، والتي تتلخص في الشك في إستقلال مدقق الحسابات. النقص في الكفاءة المهنية للمدقق، وجود النقص في تقرير المدقق، والعمل على إيجاد الحلول المعقولة والمناسبة لتفادي هذه المشكلة.
7. المصادر
- 7.1 قائمة المصادر العربية:
- أساء، بوندت، 2016، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، جامعة محمد خضير-مسكرة-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.
- جربوع، يوسف محمود (2004)، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية بغزة ، المجلد 12 ، العدد 2، فلسطين، ص.ص. 367 – 389
- راضي، محمد سامي، (( 2001 . موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية-مراجعة الأداء البيئي-مراجعة حوكمة الشركات-جودة المراجعة"، الطبعة رقم 1، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية
- الصبان، محمد سمير (2008)، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.
- فرحات، ناصيف، 2009، فجوة التوقعات في المراجعة 'مجلة المحاسب المجاز، الفصل الثالث 2009-24، 22 ، العدد 3.
- فودة، شوقي السيد (2002)، حدود مسؤولية المراجع الخارجي في مصداقية نشر القوائم المالية على شبكة الإنترنت وأثر ذلك على سلوك أسعار الأوراق المالية، القاهرة، المجلة العلمية للتجارة والتحويل، العدد (2) كلية التجارة، جامعة طنطا.
- مزياي، نورالدين(2015)، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، جامعة 20 أوت 1955، سكديدة،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، عدد:14
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2021، ص:100
- يوسف ، إسلام عبدالفتاح (٢٠١١)، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر – دراسة ميدانية. كلية التجارة ، جامعة بنها
- 7.2 قائمة المصادر الأجنبية:
- Al-Tamimi, Hadi (2006) Introduction to Audit, Amman, Dar Wael publishing House
- Amjed, K.G., Ghadhab, K.M., & Hameed, A.M. (2019). Factors affecting the quality of external auditor performance: An analytical study of the opinions of auditors working in Iraqi audit firms and companies. Academy of Strategic Management Journal, 18(1) .( Arens, A.A. and Loebbecke.J. K, (2000). Auditing An Integrated Approach, Practice Hall, New jersey
- Claire G., Amir G. (2019). An External Auditor's Guide to Improving Audit Quality Using an Individual Recognition and Accountability Framework, Edition1.
- Cohen, M. F. (1978). Commission on Auditors' Responsibilities: Report, conclusions, and recommendations; Cohen Commission Report.