

Studying and Analyzing the Audit Expectations Gap Underlying International Standard on Auditing (ISA 300): Practical Study in the Federal Board of Supreme Audit

Ali Q. Al-Obaidi¹, Zainab A. Fouad^{1*}

¹College of Business Economics, AL-Nahrain University, Baghdad, Iraq

Article information:

Received: 16–10– 2023

Revised: 21–10– 2023

Accepted: 24–10– 2023

Published: 25–12– 2023

***Corresponding author:**

Zainab A. Fouad

zainab.hakim29@gmail.com



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Abstract:

This paper aims to study and analyze the audit expectations gap that arises due to the difference between the potential expectations of the auditing profession and the actual performance of that profession. The study adopted a main hypothesis that state the adopting of comprehensive auditing strategy for practicing the auditing profession through adhering to the international planning standard for auditing and understanding the nature of the economic entity that subject Auditing before starting to perform the audit duty can contribute to improving the outcomes of the audit work and reducing, managing the audit gap effectively, the research used a mixed-methods approach. In the theoretical aspect, the research adopted the deductive approach in order to study and present the variables of the theoretical aspect and used the inductive approach to combine quantitative and qualitative research methods. The study provides efforts to improve compliance with international auditing standards, including the International Auditing Planning Standard. To achieve the research objectives and prove the validity of the study hypothesis, Federal Board of Supreme Audit was chosen as a research community and a group of 5 departments affiliated with the Office as a sample for the research. The research indicated that there are differences between audit expectations based on international auditing standards and the actual application of these standards in a group of departments affiliated with the Federal Board of Supreme Audit. The results showed that these gaps may be due to the lack of sufficient understanding of the standards, or the ability to apply them effectively by sample.

The study concluded with a set of recommendations, the most important of which is that the research sample needs to address potential gaps in the application of auditing standards by enhancing educational processes and training programs and providing the necessary guidance to employees. Federal Board of Supreme Audit also needs to ensure that current policies and procedures are compatible with international auditing standards, as well as Monitoring and oversight efforts must be increased within the sample to ensure continued compliance with these standards. The study also recommended the necessity of updating policies and procedures based on international standards and implementing periodic audits to evaluate compliance with the standards.

Keywords: The Audit Profession, The Audit Expectations Gap, The International Standard on Auditing 300, The Quality of The External Auditor's Performance, The Federal Board of Supreme Audit.

Conclusions:

1. The planning process for the audit process in accordance with the requirements of the International Auditing Standards is considered a vital requirement to accomplish the audit mission more quickly and accurately, and adopting a comprehensive audit strategy allows the audit team to evaluate the proposed audit program and the possibility of modifying it. It also contributes to alerting and guiding the less experienced audit team, as it clarifies the necessary steps to be followed and performed by each member and is considered a guide for completing the work.
2. The secret of the success of the audit plan and strategy for most regulatory bodies is that it has the flexibility of being able to continuously update, develop, and modify the plan at the beginning of the mission. Flexibility also allows the audit plan to be quickly modified when unexpected risks arise, thereby reducing the exposure to professional liability that may exist if the modifications are not made, which may lead to a significant gap in audit expectations.
3. The audit expectations gap may not be due to a misunderstanding between auditors and users of financial statements or the difference between auditors and the community about the duties and responsibilities of auditors, but it extends to include the lack of experience or knowledge or education from the users in the profession of auditing and international auditing standards and the roles and tasks of the external auditor.
4. The gap in expectations cannot only arise at the local level, but it can also occur in different parts of the world with the same level of damage to the profession of auditing and users alike, leading to a loss of trust in the providers of these professional services in their providers, and it also reflects negatively on society so that the percentage of trust in the financial and non-financial information contained in the financial statements decreases.

دراسة وتحليل فجوة توقعات التدقيق في ظل الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق (ISA300): دراسة تطبيقية على ديوان الرقابة المالية الاتحادية

علي قاسم حسن العبيدي^١، زينب انور فؤاد^{*}
قسم الرقابة المحاسبية والمالية، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهريين، بغداد، العراق

معلومات البحث:

- تاريخ استلام البحث: ٢٠٢٣-١٠-١٦
- تاريخ ارسال التعديلات: ٢٠٢٣-١٠-٢١
- تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٣-١٠-٢٤
- تاريخ النشر: ٢٠٢٣-١٠-٢٥

*المؤلف المراسل:

زينب انور فؤاد
zainab.hakim29@gmail.com



هذا العمل مرخص بموجب
المشاع الإبداعي نسب المصنف ٤.٠
دولي (CC BY 4.0)

المستخلص:
يهدف البحث إلى دراسة وتحليل فجوة توقعات التدقيق والتي تنشأ بسبب الاختلاف ما بين التوقعات المحتملة من مهنة التدقيق والاداء الفعلي بالنسبة لتلك المهنة، وقد تبني البحث فرضية رئيسية مفادها إن تبني استراتيجيات تدقيق شاملة لممارسة مهنة التدقيق من خلال الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق وفهم طبيعة الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق قبل البدء بممارسة مهمة التدقيق يمكن ان يساهم في تحسين مخرجات العمل الرقابي وتقليص وادارة فجوة التدقيق بشكل فعال. استخدم البحث منهجا مختلط الأساليب، إذ تبني البحث في الجانب النظري المنهج الاستنباطي من اجل دراسة وعرض متغيرات الجانب النظري واستخدام المنهج الاستقرائي للجمع بين أساليب البحث الكمية والنوعية. يقدم البحث جهودًا للمساعدة في تحسين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية بما فيها معيار التخطيط الدولي للتدقيق ومن اجل تحقيق اهداف البحث واثبات صحة فرضية البحث تم اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي كمجتمع للبحث ومجموعة من الدوائر التابعة للديوان والبالغ عددها ٥ دوائر كعينة للبحث. حيث اشار البحث إلى أن هناك فروقًا بين توقعات التدقيق القائمة على معايير التدقيق الدولية والتطبيق الفعلي لهذه المعايير في مجموعة من الدوائر التابعة لديوان الرقابة المالية حيث أظهرت النتائج ان هذه الفجوات قد تعود إلى عدم وجود فهم كافٍ للمعايير، أو القدرة على تطبيقها بفاعلية من قبل عينة البحث. ولقد اختتم البحث بمجموعة من الاستنتاجات من اهمها ان عملية التخطيط تعتبر من أهم المهام، ويعتبر المدقق المسؤول الأول عن تلك المهمة والتي تساهم في جعل برنامج التدقيق يظهر بصورة جيدة ومناسبة. وقد اوصى البحث بضرورة تبني ديوان الرقابة المالي الاتحادي للاستراتيجيات الخاصة بتخطيط ممارسة التدقيق وفقا لمتطلبات معيار التخطيط الدولي كونها تمثل مؤشر ارشادي يتضمن كافة التعليمات والاجراءات التي توضح الخطوات الواجب اتباعها من قبل فريق التدقيق ومنع حصول اي انحراف او خطأ جوهرى اثناء ممارسة مهمة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق، فجوة توقعات التدقيق، معيار التخطيط الدولي للتدقيق، جودة اداء المدقق الخارجي، ديوان الرقابة المالية الاتحادية.

المقدمة

تعد فجوة توقعات التدقيق في ظل الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق من القضايا الهامة التي تواجهها ديوان الرقابة المالية وغيرها من الهيئات الممارسة للتدقيق. يعتبر معيار التخطيط الدولي للتدقيق (ISA 300) إطارًا توجيهيًا يهدف إلى تعزيز جودة العمل القابلة للتدقيق وتعزيز الثقة العامة في تقارير التدقيق المالية ومع ذلك، قد تظهر فجوات في توقعات التدقيق عند تطبيق معيار التخطيط الدولي في ديوان الرقابة المالية. أجري البحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي. ويهدف البحث الى بناء إطار مفاهيمي يتناول التخطيط لعملية التدقيق وفق متطلبات معايير التخطيط الدولية وتقييم مدى فجوة توقعات التدقيق في مشهد التدقيق الحالي بهدف بيان تأثير تبني استراتيجيات التدقيق الشاملة، مسترشدة بمعيار التخطيط الدولي في تقليص فجوة توقعات التدقيق.

وتكمن مشكلة البحث على مدى اعتماد ديوان الرقابة المالية الاتحادي استراتيجيات التدقيق الشاملة وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية ومدى تأثير الاستراتيجية المعتمدة في إدارة وتقليص فجوة التوقعات، وقد تم وضع فرضيات رئيسية، تضمنت مدى وجود تأثير ذو دلالة معنوية لعمليات التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي، خطة التدقيق، الامتثال لمتطلبات معايير التدقيق الدولية و (ISA 300) في إدارة وتقليص فجوة التوقعات. وتم تقسيم البحث باعتماد اسلوب منهجي على أساس أربعة مباحث، يختص المبحث الأول بمنهجية البحث، اما المبحث الثاني يمثل الجانب النظري للبحث (الإطار المفاهيمي للبحث)، وتتناول المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث، ويتضمن المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي تم استخلاصها من البحث.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تتجسد مشكلة البحث من خلال صياغة التساؤل الآتي:

- هل يعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي استراتيجية التدقيق الشاملة وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية؟
- هل هنالك تأثير لاعتماد استراتيجية التدقيق الشاملة وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية في إدارة وتقليص فجوة التوقعات في عينة البحث؟

ثانياً: فرضية البحث

يفترض البحث فرضية مفادها (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في إدارة وتقليص فجوة التوقعات)

من خلال الفرضية الرئيسية يمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية الآتية:

- (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في الحد من فجوة توقعات التدقيق وتعيين أصحاب المصلحة).
- (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تقييم فجوة المعقولية وفجوة الاداء).
- (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد عوامل الفجوة).
- (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في مسؤولية مراقب الحسابات عن ادائه).
- (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحسين استراتيجية التدقيق في ظل فجوة التوقع).

ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية المتغيرات التي يتناولها والمتمثلة:

١. تعزيز ثقة أصحاب المصلحة: أحد الأهداف الرئيسية لاعتماد استراتيجيات تدقيق شاملة تتماشى مع معيار التدقيق الدولي هو تعزيز ثقة أصحاب المصلحة. عندما يخطط المدققون لعمليات التدقيق الخاصة بهم بشكل فعال ويبلغون نطاقها بوضوح، فمن المرجح أن يفهم أصحاب المصلحة القيود المفروضة على عملية التدقيق. ويقلل هذا الفهم من التوقعات غير الواقعية ويساهم في تكوين تصور أكثر واقعية لما يمكن أن تحققه عمليات التدقيق، لذلك يؤدي انخفاض فجوة توقعات التدقيق إلى تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية، وتشجيع الاستثمار والنمو الاقتصادي.
٢. الاستقرار المالي والاقتصادي: تساهم ممارسة ادارة وتقليص فجوة توقعات التدقيق في الاستقرار العام للأسواق المالية، مما يقلل من احتمالية حدوث أزمات اقتصادية.

رابعاً: اهداف البحث

يهدف البحث الحالي الى الآتي:

١. بناء إطار مفاهيمي يتناول معيار التدقيق الدولي ISA 300 والتركيز على أحد أهم المتغيرات التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة في ادبيات التدقيق الحديث المتمثل بفجوة توقعات التدقيق.
٢. بيان الدور الذي يمكن ان تؤديه ممارسة تبني استراتيجيات التدقيق الشاملة، مسترشدة بمعيار التدقيق الدولي ISA 300 في تقليص فجوة توقعات التدقيق، ومن خلال فهم العوامل التي تساهم في هذه الفجوة.
٣. تحليل الواقع الفعلي لعمل الديوان في تخطيط عمليات التدقيق، وذلك عبر اعداد قائمة فحص وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لتخطيط التدقيق ISA ٣٠٠.

خامساً: منهج البحث

استخدم البحث منهجاً مختلطاً الأساليب، إذ تبنى البحث المنهج الاستنباطي من اجل دراسة وعرض متغيرات الجانب النظري للدراسة والمنهج الاستقرائي من خلال الجمع بين أساليب البحث الكمية والنوعية، إذ تم إجراء دراسات حالة لجمع بيانات كمية حول فجوة توقعات التدقيق وثقة أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى ذلك، ستوفر المقابلات المتعمقة مع رؤساء العمل الرقابي في الديوان والمدققين والمنظمين رؤى نوعية وتم استخدام الأدوات الإحصائية لتقييم أهمية النتائج وثبات صحة فرضية البحث.

سادساً: حدود البحث

يتمثل مجتمع البحث بديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق كونه أهم الجهات التي تعنى بمهمة الرقابة ويتميز بامتلاكه الخبرة والكفاءة العالية وحرصه على النهوض بمهامه الرقابية بكل جدية وموضوعية وعناية مهنية عالية اما عينة البحث فتمثلت بمجموعة من الدوائر التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للدراسة

أولاً: التخطيط لعملية التدقيق:

١- مفهوم التخطيط لعملية التدقيق:

تعتبر عملية تخطيط التدقيق هي الأكثر أهمية لأن هذه العملية ستحدد كفاءة وفعالية عملية التدقيق، فعند التخطيط

لتدقيق البيانات المالية، يُطلب من المدقق فهم العمليات التجارية ونظام محاسبة الوحدة الاقتصادية، والضوابط الداخلية الرئيسية، وتحليل الإجراءات الاحتمالية المحتملة، وتحديد مستوى الأهمية النسبية، وإجراءات الاختبار التحليلي، في النهاية يُطلب من المدقق تطوير برنامج تدقيق منهجي

٢- أهمية عملية التخطيط لعملية التدقيق:

ان تخطيط التدقيق ليس عملية بسيطة، فهو يتضمن النظر في صناعة الجهة الخاضعة للتدقيق والعوامل التنظيمية، وعمليات الجهة الخاضعة للتدقيق وإدارته، وتوافر موارد الوحدة الاقتصادية وتخصيصها، وتوقيت المشاركة، وأكثر من ذلك بكثير، فقد لا يؤدي العمل الجاد المتمثل في التخطيط السليم إلى تمكين تنفيذ تدقيق أكثر كفاءة فحسب، بل يوفر أيضاً للمدققين تقنيات مهمة لإدارة المخاطر، ويساعد الامتثال لجميع المعايير المهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات في تقليل مخاطر المسؤولية المهنية، لذا يمكن ان تتبلور أهمية التخطيط لعمليات التدقيق بالاتي:

١. يعد تخطيط التدقيق أداة لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة لغرض إبداء رأيه في البيانات المالية ولتحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، كما يجب على مدير فريق التخطيط حضور عملية التخطيط قبل أن يبدأ فريقه عملية التدقيق (المطارنة، ٢٠١١: ٢٤٣)

٢. يعد الوصول إلى الأدلة الكافية أمرًا حيويًا حيث يتجنب المدقق المساءلة القانونية ويحافظ على سمعته في مجتمع الأعمال؛ ويساعد في التحكم في التكاليف المدققة للعمل بشكل تنافسي وبالتالي يحافظ على قاعدة العملاء التي يتعامل معها، ومن المهم تجنب سوء التفاهم مع الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل توفير علاقة جيدة مع الجهة الخاضعة للتدقيق وتسهيل تنفيذ العمل بشكل جيد وبتكلفة مناسبة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٢٠: ٢٦٥).

٣- أهداف عملية التخطيط لعملية التدقيق:

بما ان التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول إلى الأهداف، وبما انه وفقا لمعايير التدقيق الدولية يجب أن يتضمن تقرير المدقق نصا (فقرة مسؤولية المدقق) يشير إلى أن هذه المعايير تتطلب التخطيط للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية، لذلك لا يمكن إنكار ان التخطيط لتدقيق البيانات المالية يساعد في تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل، وتخفيض وقت التدقيق، ومواجهة المفاجآت المحتملة، ويجعل التدقيق يركز على الأهداف وليس الأتعاب (جمعة، ٢٠٠٩: ٢٥١).

وحسب معيار التدقيق الدولي (ISA 300) فإن اهداف خطة التدقيق تتمثل بالاتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٢٠: ٢٦٥)

١. التركيز على النواحي المهمة في عملية التدقيق.
٢. التعرف على مشكلات الوحدة الاقتصادية وحلها في الوقت المناسب .
٣. إدارة وتنسيق عملية التدقيق بفاعلية.
٤. اختيار فريق التدقيق بناء على خبراتهم السابقة وكفاءتهم وقيادة الفريق المخصص ومتابعة نتائج أعمالهم، مع اعطاء التوجيهات لهم .

(Apandi, et al., 2022: 74)، اذ أن فهم العمليات للوحدة الاقتصادية هو الشيء الأساسي المطلوب في عملية التدقيق، وسيكون للكيانات العاملة في الصناعة التحويلية بطبيعة الحال، عمليات تجارية مختلفة مقارنة بصناعة الخدمات المالية، مثل البنوك، لذا ينبغي فهم الاجراءات بعمق لأنها ستحدد المعاملات النقدية الواردة والصادرة للوحدة الاقتصادية، وسيؤدي التدفق المختلف للمعاملات المالية إلى اختلاف نظام المحاسبة المملوك للوحدة الاقتصادية (Abdullaeva, 2022: 32)، كما يعتمد تصميم وتنفيذ التدقيق على الثقة التي يتمتع بها رئيس التدقيق والتي يدير بها المعرفة في موظفيه، ففي هذه الظروف هناك احتمال لحدوث خطأ بشري ناتج عن الإهمال أو قلة الانتباه أو أخطاء الحكم أو الفهم الخاطئ لمهام المسؤول، وبشكل عام يتضمن مفهوم التخطيط تحديد ما يجب القيام به مسبقًا، وبهذا المعنى من أجل التخطيط لمهمة التدقيق، من الضروري تطوير استراتيجية شاملة تعتمد على فهم الوحدة الاقتصادية وبيئة عملها، اذ يتضمن نشاط التخطيط، إلى جانب بناء إستراتيجية عامة والاقتراب من طبيعتها، توقيت ومدى التدقيق المقصود تحقيقه، ويتحمل قسم التدقيق في الوحدة الاقتصادية مسؤولية تخطيط نشاط التدقيق، اذ أن التخطيط الذي سيؤدي إلى نتائج مهمة يتم تحقيقه من قبل المدققين الذين ينبغي أن يأخذوا في الاعتبار أهداف النشاط، ومخاطر الأعمال، وفعالية نظام إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الإدارية للأعمال، ولكن أيضًا إمكانيات تحسين نظام مخاطر الإدارة ونظام التحكم، وبالتالي أثناء إعداد وتطوير خطة التدقيق، قد يحدد المدققون عددًا من المشكلات التي سيتم أخذها في الاعتبار عند تخطيط التدقيق، كما أن تخطيط التدقيق يحدد بوضوح نطاق إجراءات التدقيق التي يجب إجراؤها من أجل الحصول على أدلة كافية على عدالة الأرصدة المحاسبية المبلغ عنها، أي الأهمية النسبية والمخاطر (Vitan & Mihaltan, 2015: 368)، وقد عرف (الشحنة، ٢٠١٥: ١٣٥) التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية لخطة عمل التدقيق بهدف تقليل مخاطر العمل إلى مستوى منخفض بشكل "مقبول" ، وعرف أيضا (Nyerere, 2022: 12) بأنه عملية منظمة تمكّن الوحدة الاقتصادية من اكتشاف المخاطر في الوقت المحدد والتركيز على المجالات عالية المخاطر مما يؤدي إلى زيادة المساءلة والشفافية وبالتالي تحسين أداء الوحدة الاقتصادية ، وعرفه (Anugraheni, et al., 2022: 205) جمع وتحليل البيانات الأولية والمعلومات ذات الصلة بمهمة التدقيق التي سيتم تنفيذها والتركيز بشكل أكبر على المجالات عالية المخاطر والتي تساعد المؤسسات على إجراء أنشطة التدقيق بشكل أكثر فعالية وكفاءة وتوفير قيمة مضافة من خلال تعظيم استخدام موارد التدقيق المحدودة ، ومما تقدم ترى الباحثة بان التخطيط لعملية التدقيق هو مطلب سابق وحيوي لإتمام عملية التدقيق في الوقت المحدد وبنجاح، وبدون التخطيط الملائم فان فرصة المخاطر التي ستجعل المدقق غير ملتزم بالمعايير ستزداد وسيحول ذلك على منعه من الحصول على الكمية الكافية والمناسبة من الأدلة التي تدعم رأيه الفني.

قد يقرر المدقق مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة الوحدة الاقتصادية لتسهيل أداء وإدارة ارتباط التدقيق، وفي حين أن هذه المناقشات قد تكون متكررة، لا يزال المدقق مسؤولاً عن استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق خلال المناقشات المتعلقة بالجوانب المدرجة في استراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، إذ ينبغي الحرص على عدم المساومة على فاعلية التدقيق (الشراري، ٢٠١٦، ٩٣)، فعلى سبيل المثال قد تؤدي المناقشة مع الإدارة حول طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التفصيلية إلى الإضرار بفاعلية التدقيق من خلال جعل إجراءات التدقيق قابلة للتنبؤ بها بشكل غير ملائم، كما أن أول شيء يجب تحديده عندما نتحدث عن التخطيط هو استراتيجية التدقيق الشاملة التي يقدمها المدقق، إذ تحدد استراتيجية التدقيق الشاملة نطاق التدقيق وتوقيته واتجاهه وتوجه تطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلاً (Owolabi & Joshua, 2020: 212)، كما يجب أن تتضمن الإستراتيجية ثلاثة جوانب أساسية هي (Saleem, 2018: 23):

١. تعريف خصائص المهمة ومداها، وتحديد الإطار التنظيمي للتقارير المالية المطبقة وعلى أي التزامات معلومات قطاعية، وأخيراً، موقع مكونات الوحدة الاقتصادية أو المجموعة.
٢. تحديد أهداف المهمة فيما يتعلق بإعداد التقارير، لتخطيط توقيت العمل وطبيعة الاتصالات المتوقعة، بما في ذلك تواريخ الاستحقاق لأي تقارير مؤقتة ونهائية، بالإضافة إلى تواريخ الاجتماعات الرئيسية المجدولة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
٣. مراعاة العوامل ذات الصلة التي تحدد تركيز عمل فريق الارتباط، مثل تحديد المستوى المناسب للأهمية النسبية، وتحديد المناطق التي قد يكون فيها خطر التحريف الجوهرية أعلى، وتحديد المكونات وأرصدة الحسابات الهامة مسبقاً، مع الأخذ في الاعتبار ما إذا كان خطة للحصول على أدلة تدقيق حول فعالية الرقابة الداخلية، وتحديد أي تطورات مهمة فيما يتعلق بالبيئة التنظيمية للوحدة الاقتصادية أو الصناعة أو التقارير المالية أو الأمور الأخرى ذات الصلة بالفحص.

إن المعيار الدولي للتدقيق (ISA) 300، "التخطيط لتدقيق القوائم المالية"، هو معيار وضعه مجلس معايير التدقيق والتأمين الدولي (IAASB) في إطار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويوفر المعيار ISA 300 إرشادات للمدققين حول عملية التخطيط لمراجعة البيانات المالية، والأهداف الرئيسية لمعيار ISA 300 هي (ISA 300, 2009):

١. التخطيط للتدقيق: يؤكد معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ على أهمية التخطيط الشامل قبل إجراء التدقيق، إذ يتطلب من المدقق تطوير استراتيجية مراجعة شاملة تحدد نطاق وتوقيت واتجاه ارتباط المراجعة.
٢. تقييم المخاطر: يؤكد المعيار على حاجة المدقق لفهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، ويساعد هذا الفهم في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في البيانات المالية.

٥. استخدام استراتيجية تدقيق شاملة للعمل على تقليل مخاطر التدقيق لمستوى مقبول مع السعي المستمر لتطوير خطة التدقيق.

٤- وصف معيار التدقيق الدولي (ISA300)

إن (ISA 300) هو معيار التدقيق الذي يتناول مسؤولية المدقق عن التخطيط لتدقيق البيانات المالية، والغرض من هذا المعيار هو وضع قواعد السلوك وتقديم التوجيه لفهم الوحدة الاقتصادية والسياق الذي يعمل فيه، بما في ذلك الرقابة الداخلية، وكذلك لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في تدقيق البيانات المالية (Owolabi & Joshua, 2020: 211)، فقد دخل هذا المعيار الدولي حيز التنفيذ لعمليات تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالفترات الإدارية التي بدأت في أو بعد (١) كانون الثاني (يناير) ٢٠١٥، إذ يتطلب التخطيط وضع استراتيجية تدقيق شاملة للمشاركة ووضع خطة تدقيق، ويساعد التخطيط المناسب في التدقيق المالي بعدة طرق (Ili, 2021: 26)، بما في ذلك:

١. يساعد المدقق على إيلاء الاهتمام الواجب لمجالات التدقيق الهامة.
٢. يسمح للمدقق بتحديد وحل أي مشاكل على وجه السرعة.
٣. يتأكد من أن المدقق قادر على تنظيم وإدارة ارتباط التدقيق بشكل مناسب بحيث يتم تنفيذه بفعالية وكفاءة.
٤. تقديم الدعم في اختيار أعضاء فريق التدقيق مع المستوى المناسب من المهارات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، وفي تكليفهم بالعمل المناسب.
٥. تسهيل التوجيه والإشراف على أعضاء فريق الارتباط وتدقيق عملهم.
٦. يقدم الدعم، عند الضرورة، في تنسيق العمل الذي يؤديه المدققون والخبراء.

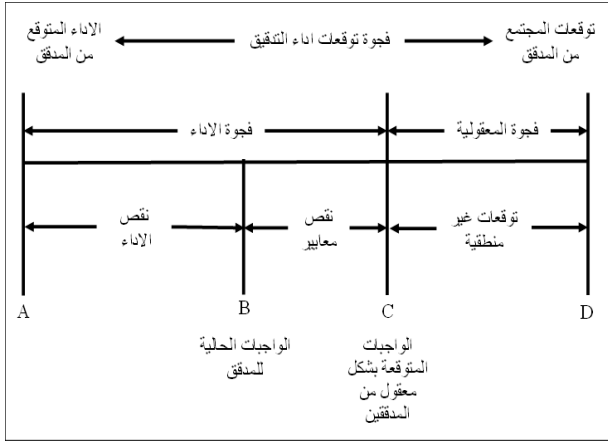
ستختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط بسبب حجم وتعقيد الوحدة الاقتصادية، وخبرة الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط في أدوارهم السابقة في الوحدة الاقتصادية، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء أداء ارتباط التدقيق، فالتخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً فور انتهاء التدقيق السابق أو بالتزامن معه، ثم يستمر حتى الانتهاء من ارتباط التدقيق، ومع ذلك فإن التخطيط لا يشمل النظر في توقيت بعض أنشطة التدقيق والإجراءات التي يجب استكمالها قبل الشروع في أنشطة التدقيق الأخرى (Jawad, 2019: 8-9)، فعلى سبيل المثال، يتضمن التخطيط اعتبارات، قبل تحديد المدقق وتقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية، مثل (Turcanu, et al., 2008: 139-140):

١. إجراءات القياس التي ستستخدم كإجراءات لتقييم المخاطر.
٢. الأنشطة التي يتعين القيام بها لاكتساب فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على الوحدة الاقتصادية وكيفية امتثال الوحدة الاقتصادية له
٣. تحديد الأهمية.
٤. إشراك الخبراء.
٥. القيام بإجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

وترى الباحثة بان فجوة توقعات التدقيق يمكن ان تعرف بانها (الاختلاف الذي ينشأ بسبب الفرق بين التوقعات المفترضة لمستخدمي القوائم المالية والاداء الفعلي بالنسبة للمدققين والذي يمكن ان يؤدي الى زعزعة الثقة في مهنة الرقابة والتدقيق من قبل هؤلاء المستخدمين).

٢- هيكل فجوة التوقعات

تظهر الدراسات أن فجوة توقعات التدقيق تتكون من هيكليات مختلفة، إذ أفاد المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) أن الفجوة تتكون من ثلاثة مكونات رئيسية، وهي: (١) توقع غير معقول من قبل المستخدمين (٢) عدم كفاية معايير التدقيق والمحاسبة؛ (٣) عدم كفاية أداء المدققين (Masoud, 2017: 74).، بينما اقترحت اخرى ان الفجوة تتكون من: (١) فجوة الأداء؛ و (٢) فجوة المعقولية، ويوضح الشكل (١) هيكل فجوة التوقعات واهم الفجوات التي تناولها المفهوم في الفقرة (٢) أنفا حيث يتضح من الشكل (١) هيكل فجوة توقعات التدقيق، التي تتكون من المكونات الاساسية والمكونات الفرعية التي اقترحها، إذ يتضح أنه تتراوح فجوة توقعات التدقيق من اليسار إلى اليمين (من A إلى D)، ويمثل هذا الاختلاف بين ما يتم إدراكه من أداء المدققين وبين ما يتوقعه المجتمع من المدققين، بينما تمثل النقطة B واجبات المدققين الحالية، وتمثل النقطة C أداء المدققين كما هو مطلوب بموجب المعايير الحالية، كذلك يمثل النطاق من C إلى D التوقعات العامة التي تتجاوز المعايير الحالية المستخدمة من قبل المدققين، وتُعرف هذه الفجوة باسم فجوة اللامعقولية، إذ يمثل النطاق من A إلى C أداء المدققين.



الشكل (١): هيكل فجوة توقعات التدقيق

Source: Porter, B, 1993: p50

٣- مكونات فجوة توقعات التدقيق (الابعاد):

ذكرت احدي الدراسات إن الفجوة كانت بسبب عدم معقولية توقعات المجتمع، بينما ذكرت اخرى أن الفجوة تتكون من عنصرين رئيسيين: (١) فجوة المعقولية، و (٢) فجوة الأداء، وهنا يمكن توضيح هاذين العنصرين على النحو الاتي: (١) فجوة المعقولية (او اللامعقولية):

٣. الأهمية النسبية: يتطلب المعيار ISA 300 من المراجع تحديد مستوى الأهمية النسبية للتدقيق، وتشير الأهمية النسبية إلى أهمية الخطأ أو الإغفال الذي قد يؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية، ويوجه تقييم المدقق للأهمية النسبية طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق.

٤. خطة التدقيق: يتطلب المعيار من المدقق تطوير خطة تدقيق مفصلة بناءً على استراتيجية التدقيق، وتحدد خطة التدقيق الإجراءات المحددة التي يتعين القيام بها لمعالجة المخاطر المقدرة وتحقيق أهداف التدقيق.

٥. التوظيف والإشراف: يسلط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الضوء على أهمية تعيين موظفين مناسبين يتمتعون بالكفاءة اللازمة لارتباط التدقيق، ويؤكد على الحاجة إلى الإشراف والتدقيق والتواصل داخل فريق التدقيق.

٦. توثيق التدقيق: يحدد المعيار متطلبات توثيق التدقيق، والتي تشمل سجلات مناقشات التخطيط، والأمور الهامة التي تمت مناقشتها مع الإدارة، وإجراءات التدقيق المنفذة، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويدعم التوثيق المناسب جودة وشفافية عملية التدقيق.

٧. توقيت التدقيق: يؤكد معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ على الحاجة إلى مراعاة توقيت إجراءات التدقيق، وهي تتطلب من المدقق أن يقيم متى ينبغي تنفيذ إجراءات محددة، مع الأخذ في الاعتبار توقيت السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية وتوافر الأدلة ذات الصلة.

ترى الباحثة بان معيار ISA 300 يوفر إطار عمل للمدققين لتخطيط وتنفيذ عمليات تدقيق عالية الجودة، إذ أنه يضمن أن المدققين لديهم منهج منظم لفهم الوحدة الاقتصادية، وتقييم المخاطر، ووضع إجراءات تدقيق مناسبة، ويساعد الامتثال لـ ISA 300 في الحفاظ على الاتساق والجودة في مهنة التدقيق من خلال تعزيز الحكم المهني والاجتهاد والتواصل الفعال خلال مهمة التدقيق.

ثانياً: فجوة توقعات التدقيق

١- مفهوم وتعريف فجوة التوقعات

تشير أدبيات التدقيق إلى أن أول من وضع مفهوم فجوة التوقعات كان (Liggio)، إذ أشار في مقال له عن المحاسبة والتدقيق بين المطلوب والإنجاز في مهنة التدقيق فأورد قائلاً (الفرق بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعه مستخدمو التقارير المالية ومستويات الأداء المهني على وفق ما يراه مدققو الحسابات، هذا الفرق يعرف بفجوة التوقعات).

ويرى (الهوري، ٢٠٢٠: ١٩٩) بان فجوة توقعات التدقيق هي التباين والاختلاف في فهم أهداف التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية، وقد عرفها (Kidane & Younan, 2022: 11) بانها الفرق بين المدققين والمجتمع حول الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها المدققون والرسالة التي ينقلها التدقيق، وعرفها (زيد، ٢٠٢٢: ص٩٤٩) بانها الفرق بين ما يقوم به المراقب أو ما يمكن أن يقوم به على أساس معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به وتوقعات المجتمع المطلوبة من المدققين.

(Institutions) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، شرحاً حيويًا لأدوار ومسؤوليات المدققين فيما يتعلق بالمبادئ العامة للتدقيق، إذ يحدد المفهوم الأساسي للتدقيق ثمانية مبادئ عامة ضرورية، وتوضح هذه المبادئ العامة التزامات وتكليفات المدققين فيما يتعلق بالغرض النهائي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية، وهذه المبادئ العامة بمثابة حجر الزاوية في الرقابة، ومن أجل فهم أفضل لأعمال المدققين، يتم في أدناه توضيح هذه الأدوار والمسؤوليات للمدققين على النحو الآتي:

١. الأخلاقيات والاستقلالية: يتحمل المدققون مسؤولية أن يكونوا غير متحيزين ومراعاة جميع المعايير الأخلاقية ذات الصلة، ومن ناحية أخرى، فإن مسؤولية المدقق عن الاستقلال عنصر حاسم في بناء الثقة والمساءلة الفعالة، فلتحسين الوعي العام والثقة في نتائج التدقيق، ينبغي أن يكون المدقق قادرًا على إظهار المسؤولية عن ممارسة الاستقلال في مواجهة التوقعات المتضاربة، لذلك ينبغي أن يخضع السلوك المهني للمدقق للمبادئ الأخلاقية، وينبغي على المدققين الحفاظ على استقلاليتهم حتى تكون تقاريرهم محايدة وينظر إليها الزبائن المستهدفون على هذا النحو (Barrett, 2012: 133-134).

٢. الحكم المهني، والعناية الواجبة، والتشكيك: خلال عملية التدقيق، ينبغي على المدققين ممارسة المهنية الكافية من خلال ممارسة الشك المهني، وممارسة الحكم المهني، وبذل العناية الواجبة، فالشك المهني في سياق التدقيق يتطلب عقلًا متفتحًا ووعيًا ناقدة، بالإضافة إلى القدرة على الحفاظ على مسافة مهنية وحالة دائمة من اليقظة والاستجواب أثناء عملية التدقيق، إذ يعني الحكم المهني أن عملية التدقيق تتم من خلال الجمع بين المعرفة والمهارات والخبرة من مجموعة من الأشخاص، كما يعد الحكم المهني أحد أدوار المدققين، لكن المدققين يعتبرونه غير كافٍ لأنه يتضمن الذاتية؛ ومن ثم تظهر الدراسات أن فجوة توقعات التدقيق موجودة في الحكم الذي يستخدمه المدققون أثناء التدقيق، أخيرًا، لكي يمارس المدقق العناية الواجبة، يجب عليه تخطيط عمليات التدقيق وتنفيذها بدقة (Ellul & Scicluna, 2022: 264-265).

٣. مراقبة الجودة: يجب على المدققين إتباع معايير مراقبة الجودة المهنية أثناء إجراء عمليات التدقيق، إذ ينبغي أن تشمل عمليات مراقبة الجودة توجيه وتقييم ومراقبة عملية التدقيق وضرورة التعاون للتوصل إلى استنتاجات حول القضايا المعقدة أو المتنازع عليها (Colley & Gaye, 2020: 27-28).

٤. إدارة ومهارات فريق التدقيق: ينبغي أن يكون المدققون قادرين على إثبات أن لديهم القدرات المناسبة أو لديهم إمكانية الوصول إلى المهارات اللازمة، كما إن الأفراد في فريق التدقيق ينبغي أن يمتلكوا القدرة على استخدام الحكم المهني، والمعرفة بالمعايير والقوانين ذات الصلة، والمعرفة بعمليات الأعمال التجارية، والخبرة العملية مع

تعرف فجوة المعقولة على أنها نتيجة للاختلاف فيما يتوقع المجتمع أن يحققه المدققون وما يمكن أن يتوقع المدققون تحقيقه بشكل معقول (Jannat, 2022: 641)، إذ يتضح في الشكل (1) أن أحد الأسباب الرئيسية لفجوة المعقولة هو التوقعات غير المعقولة من المستخدمين، فالأسباب المحتملة لفجوة المعقولة على النحو التالي: سوء الفهم وسوء التفسير من قبل المستخدمين، وتوقعات المستخدمين المفرطة لأداء المدققين، والمعرفة غير الكافية من قبل المستخدمين لمسؤوليات المدققين (Kittur & Samniashvili, 2022: 18).

٢. فجوة الأداء: تعرف فجوة الأداء على أنها الفرق بين ما يتوقع المجتمع أن يحققه المدققون وما يتصورون أنهم قد أنجزوه (Hieu & Hoai, 2022: 368)، كما تُعرّف على أنها الفرق بين ما يتوقعه المجتمع بشكل معقول، وما يُتصور تحقيقه (Kamau, 2022: 3)، وقد أكد بورتير (1993) على هذه الفجوة، حيث قام بتضييقها إلى مكونين: (١) فجوة قصور أو عدم كفاية المعايير (٢) فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء (كما موضح في الشكل (1))، والتي نوضحها على النحو الآتي:

١. فجوة قصور أو عدم كفاية المعايير: فجوة قصور أو عدم كفاية المعايير هي الفرق بين ما يُتوقع من المجتمع أن يفعله المدققون بشكل معقول وما تنص عليه القوانين والمعايير واللوائح (Shbeilat, et al., 2017: p. 84).

٢. فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء: يشار إلى فشل المدققين في أداء المسؤوليات المعقولة التي يتوقعها المجتمع على أنها فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء (Prawanth & Perera, 2022: 72)، وقد أطلق عليها "فجوة التدقيق الفاسدة (rotten auditing gap)" الوصف "ضعف أداء المدققين من قبل المستخدمين، وهو أداء لا يتوافق مع المعايير المهنية" (Al qtaish, 2014: 168).

٤- طرق وأساليب تقليص فجوة توقعات التدقيق إن طبيعة مكونات فجوة التوقعات تجعل من الصعب القضاء عليها، إذ يعد الأداء المتصور للمدقق عنصرًا يصعب قياسه ويتغير باستمرار، ومع ذلك فمن الممكن تقليلها بشكل كبير ولكن ليس القضاء عليها تمامًا، لذا يجري طرح عدد من الاقتراحات كوسيلة لتضييق فجوة التوقعات، والتي تشمل الآتي: (Tabone, 2018: 37)، (Shikdar, et al., 2018: 172).

- ١) تعزيز مراقبة أداء المدققين.
 - ٢) تحسين مراقبة الجودة في شركات التدقيق.
 - ٣) تعزيز تعليم ممارسي التدقيق.
 - ٤) إدخال معايير جديدة للتدقيق.
 - ٥) توعية المجتمع بوظيفة التدقيق وعمل المدقق.
- ٥- ادوار ومسؤوليات المدقق في تقليص فجوة توقعات التدقيق:

يوفر الدليل الذي طوره الإنتوساي (INTOSAI) (International Organization of Supreme Audit

تحت إشراف المؤسسات التي يحكمها قانونه رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل، ويدير المالية العامة في كل مكان ويعتبر مؤسسة رائدة في حماية الخزينة وكشف الاحتيال، وهو تأخذ زمام المبادرة في بناء عراق جديد قائم على الإدارة المالية والاقتصادية الأساسية، ويشارك في القضاء على الفساد المالي والإداري ودعم الاقتصاد الوطني. منذ تأسيسه في عام ١٩٢٧، كانت هناك العديد من الصعوبات. لم يكن الأمر دائماً سلساً، ولكن بفضل الرؤية المركزة والطموحة للإدارات السابقة، بنى الديوان على نقاط قوته، واطلع على أحدث أساليب التدقيق والمعايير الدولية، وحسن مهارات وخبرات وكفاءات موظفيه، مما ساهم في إنتاج تقارير مهنية عالية الجودة والتخطيط الاستراتيجي. إطار للتعاون والتنسيق المستمر مع الجهات المعنية. قدرة الاتحادات المهنية الدولية والإقليمية والأقران على الانخراط في القطاع التنظيمي وقد اكتسب ثقة معظم الأطراف على مستوى الحكومة، والتي تُعرف الآن كواحدة من مؤسساتنا الرئيسية على مستوى الحكومة العراقية والمنطقة العربية.

ثانياً: الية تطبيق والتزام التقارير الرقابية بمتطلبات معيار التخطيط الدولي للتدقيق ISA 300 باتجاه ادارة وتقليص فجوة توقعات

تم تحليل بيانات قائمة الفحص الخاصة بـ(التخطيط الدولي للتدقيق وفق المعيار ISA 300 في إدارة وتقليص فجوى توقعات التدقيق) لمجموعة من الدوائر الرقابية في ديوان الرقابة المالية (دائرة تدقيق نشاط الخدمات العامة، دائرة تدقيق النشاط الصناعي، دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع، دائرة تدقيق نشاط الحكم المركزي، دائرة تدقيق نشاط الزراعة والتعمير) بهدف التعرف على نقاط القوة والضعف فيها، وقد تم استخدام المقياس الثلاثي لقياس قائمة الفحص، تم اعطاء وزن لكل فقرة من المقياس، فالرقم (٢) يمثل أعلى وزن في المقياس والذي يعطى للفقرة التي تحقق التطبيق التام والكلي ويمثل الرقم (١) الذي يعطى للفقرة التي تحقق التطبيق الجزئي ما وليس بشكل تام أما الرقم (٠) فيمثل أقل وزن في المقياس والذي يعطى للفقرة التي تحقق عدم التطبيق.

أ-المحور الأول: الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300)

ان الامتثال لمتطلبات معيار ISA 300 يساهم في تحسين جودة العمليات التدقيقية، وتعزيز مصداقية النتائج، وتعزيز الثقة بين المدقق والعميل، وتحقيق التوازن بين الكفاءة والفعالية في عمليات التدقيق، فيما يلي مدى تطبيق محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) في دوائر ديوان الرقابة المالية: يشير الجدول (١) الى ان الوسط الحسابي لمحور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300) التدقيق بلغ (١,٦٩) ودرجة تطبيق (٨٤,٥)٪ وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (١) فيما بلغت حجم فجوة (٠,٣١) أي بنسبة عدم مطابقة (١٥,٣٣)٪ مما يدل على وجود اهتمام لدى هيئات عينة البحث للامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300)، فيما حصل المؤشر الرابع الذي ينص على درجة تطبيق والبالغة (٩٨)٪ وبوسط حسابي والبالغ (١,٩٦) مما يدل على ان عملية

نوع التدقيق الذي يتم إجراؤه، بالإضافة إلى ذلك ينبغي أن يستمر المدققون في زيادة كفاءاتهم المهنية من خلال المشاركة في فرص التطوير المهني المستمرة (Olagunju & Leyira, 2012: 200-201).
٥. مخاطر التدقيق: تشير مخاطر التدقيق إلى احتمالية عدم كفاية تقرير التدقيق، وعند إجراء عمليات التدقيق ينبغي أن يكون المدققون على دراية بمخاطر إعداد تقرير غير مناسب لظروف التدقيق، وبالنظر إلى أنه لا يوجد تدقيق يمكن أن يضمن اليقين المطلق بشأن حالة موضوع ما بسبب قيود متأصلة، يتخذ المدقق خطوات للتخفيف أو التحكم في مخاطر الحصول على نتائج غير صحيحة (Kidane & Younan, 2022: 18).

٦. الأهمية النسبية (المادية): أثناء التدقيق ينبغي على المدققين الانتباه إلى الأمور ذات الأهمية النسبية، إذ يمكن اعتبار المعرفة بموضوع ما مادية إذا كان لديها القدرة على التأثير على خيارات أولئك الذين سيتعرضون للموضوع.
٧. التوثيق: ينبغي إعداد وثائق تدقيق شاملة من قبل المدققين من أجل تقديم شرح واضح للعمل المنجز، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وهذا يعني أن المدقق المتمرس الذي لم يطلع على التدقيق من قبل يجب أن يكون قادرًا على معرفة طبيعة ونطاق ونتائج ما تم القيام به، بالإضافة إلى الأدلة المستخدمة لدعم هذه النتائج، والأسباب الكامنة وراء أي قرارات حاسمة الحكم المهني المطلوب، ونتائج تلك القرارات (Colley & Gaye, 2020: 29).

٨. الاتصال: ينبغي على المدققين إنشاء قنوات اتصال فعالة طوال عملية التدقيق من خلال علاقة عمل بناءة، ويشمل ذلك جمع المعلومات الضرورية وتسليمها إلى الإدارة والآخرين المسؤولين عن الحوكمة في الوقت المناسب طوال فترة التدقيق، بالإضافة إلى ذلك قد يُتوقع من هيئات أخرى، مثل الهيئات التشريعية والرقابية، أن تتلقى معلومات متعلقة بالتدقيق من المدقق (Andersson & Manglaris & Brewitz, 2020: 23).

وهنا ترى الباحثة بأنه جزء من الجانب الأساسي لدراسات فجوة توقع التدقيق في كيفية فهم عامة الجمهور لواجبات ومسؤوليات المدقق، وكذلك كيف ينظر المدققون إلى أنفسهم أثناء أداء المهام الأساسية في مهنة التدقيق، بهذه الطريقة يوضح الشرح أن المدققين لديهم تفويض شامل ومحدد جيدًا فيما يتعلق بالمعايير المطلوب منهم اتباعها.

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية

أولاً: نبذة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي:

ديوان الرقابة المالية الاتحادية هو هيئة مالية وإدارية مستقلة ذات شخصية اعتبارية. بموجب المادة ١٠٣ من دستور عام ٢٠٠٥ لجمهورية العراق، فهو أعلى سلطة مالية تنظيمية فيما يتعلق بمجلس النواب العراقي. الممثل هو رئيس الديوان أو من يفوضه. تدير هذه المؤسسة المالية العامة على مدار العام

تنتمي اليه اذ بلغت قيمتها (٦٦٪) وبوسط حسابي (١,٣٢) مما يدل على انه ينبغي زيادة الاهتمام بمناقشة خطة التدقيق والاجراءات التي تتضمنها خطط التدقيق مع اعضاء فريق التدقيق وكوادر العاملة التدقيق الداخلي.

التخطيط يأخذ بالنظر حجم وطبيعة الوحدة الاقتصادية والقوانين والتعليمات المعتمدة لدى الوحدة الاقتصادية، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (يتم مناقشة خطة التدقيق والاجراءات المتعلقة بها مع فريق التدقيق ووحدة التدقيق الداخلي) على اقل درجة تطبيق مقارنة مؤشرات محور الذي

الجدول (١): قائمة فحص لمطابقة محور الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)

الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA 300)

درجة التطبيق	الوسط الحسابي المرجح	قطاع الاجتماعي						مؤشرات
		مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	مطبق (%)	
78	1.56	0	0	44	11	56	14	يشارك كل من المدقق وأعضاء الفريق في التخطيط لعملية التدقيق
66	1.32	16	4	36	9	48	12	يتم مناقشة خطة التدقيق والاجراءات المتعلقة بها مع فريق التدقيق ووحدة التدقيق الداخلي
90	1.8	0	0	20	5	80	20	يتم تحديد متطلبات الأفراد وفريق التدقيق عن التمهيد للتخطيط.
98	1.96	0	0	4	1	96	24	يتم الأخذ بعين الاعتبار حجم الوحدة محل التدقيق والقوانين التنظيمية والأظمة المالية لها عند التمهيد لعملية التخطيط
90	1.8	0	0	20	5	80	20	يقوم المدقق بوضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح توقيت ونطاق واتجاه التدقيق وتوفر اشرادات في وضع خطة التدقيق
84	1.68	0	0	32	8	68	17	يضع المدقق في الاعتبار أن استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المنفصلة عمليتين متصلتين
84	1.68	0	0	32	8	68	17	يراعي المدقق عند وضع خطة التدقيق الشاملة خصائص العملية التي تبين نطاقها
82	1.64	0	0	36	9	64	16	يراعي مدقق الحسابات ان تكون الخطة الموضوعية مزنة تستجيب لأي احداث غير متوقعة او تغيرات في الظروف يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق
84	1.68	0	0	32	8	68	17	يقوم المدقق بتعديل استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بسبب أحداث غير متوقعة او تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق
90	1.8	0	0	20	5	80	20	توثيق أي تغيرات تطرأ على استراتيجية التدقيق القائمة وخطة التدقيق
88	1.76	0	0	24	6	76	19	توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وابلغ الأمور المهمة لفريق العملية
82	1.64	0	0	36	9	64	16	تلخيص استراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالتوقيت والنطاق والأداء الشامل لعملية التدقيق
الوسط الحسابي المرجح								1.69
درجة تطبيق (النسبة المئوية لمدى المطابقة)								84.67
حجم فجوة								0.31
درجة عدم التطبيق (النسبة المئوية لعدم المطابقة)								15.33

حيث تنشأ فجوة التوقعات نتيجة لاختلاف الآراء والتوقعات بين أصحاب المصلحة المختلفين، فكل فرد أو كيان لديه أهداف واحتياجات محددة يتوقع تلبيةها من عملية التدقيق وفيما يلي مدى تطبيق ابعاد فجوة التوقعات في دوائر ديوان الرقابة المالية:
١. البعد الأول والذي ينص على (تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة)

ب- المحور الثاني: فجوة توقعات التدقيق:

ان تحديد فجوة توقعات التدقيق هو عنصر أساسي في عملية التدقيق، حيث يساعد في تحديد التوقعات والتوجهات المختلفة للأطراف المعنية وضمان تلبية تلك التوقعات بشكل مناسب. تعتبر فجوة التوقعات هي الفرق بين ما يتوقعه أصحاب المصلحة من عملية التدقيق وما يقدمه المدقق الخارجي أو فريق التدقيق

الجدول (٢): قائمة فحص لمطابقة البعد الاول (تحديد فجوة التدقيق وأصحاب المصلحة).

تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة								
درجة التطبيق	الوسط الحسابي المرجح	قطاع الاجتماعي					المؤشرات	
		مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	مطبق (%)		
56	1.12	12	3	64	16	24	6	تحديد مفهوم فجوة توقعات التدقيق وأهميتها بوضوح لدى الأطراف المختلفة
54	1.08	20	5	52	13	28	7	فهم وتفسير الأبعاد المختلفة لفجوة التوقعات، مثل فجوة المعقولية وفجوة الأداء لدى الأطراف المختلفة
74	1.48	4	1	44	11	52	13	تحديد أصحاب المصلحة المعنيين المشاركين في عملية التدقيق، بما في ذلك المدققون والعملاء والمساهمون والمنظرون وعامة الجمهور
52	1.04	32	8	32	8	36	9	القيام بإجراء مقابلات أو صياغة قائمة استبيان لجمع وجهات نظر أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتوقعاتهم من عملية التدقيق
48	0.96	36	9	32	8	32	8	القيام باستقصاء أصحاب المصلحة عن تصوراتهم لأداء التدقيق، ومعقولية التوقعات، والمجالات التي قد توجد فيها فجوات
		1.14					الوسط الحسابي المرجح	
		56.80					درجة التطبيق (النسبة المئوية لمدى المطابقة)	
		0.86					حجم الفجوة	
		43.20					درجة عدم التطبيق (النسبة المئوية لعدم المطابقة)	

أصحاب المصلحة، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (القيام باستقصاء أصحاب المصلحة عن تصوراتهم لأداء التدقيق، ومعقولية التوقعات، والمجالات التي قد توجد فيها فجوات) على أقل درجة تطبيق مقارنة مؤشرات محور الذي تنتمي إليه إذ بلغت قيمتها (٤٨٪) وبوسط حسابي (٩٦،٠) مما يدل على وجود ضعف وقلة اهتمام لدى هيئات ديوان الرقابة عينة البحث عن استقصاء ومسح آراء أصحاب المصلحة عن توقعاتهم من برامج التدقيق.

٢. البعد الثاني والذي ينص على (تقييم فجوة المعقولية وفجوة الاداء)

يشير الجدول (٢) الى ان الوسط الحسابي للبعد الأول تحديد توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة بلغ (١،١٤) ودرجة تطبيق (٥٦،٨٪) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (١) فيما بلغت حجم فجوة (٠،٨٦) أي بنسبة عدم مطابقة (٤٣،٢٪) مما يدل على وجود اهتمام نوعا ما لدى هيئات عينة البحث لتحديد فجوة التدقيق وأصحاب المصلحة، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تحديد أصحاب المصلحة المعنيين المشاركين في عملية التدقيق، بما في ذلك المدققون والعملاء والمساهمون والمنظرون وعامة الجمهور) على اعلى درجة تطبيق والبالغة (٧٤٪) وبوسط حسابي والبالغ (١،٤٨) مما يدل على اهتمام هيئات ديوان الرقابة المالية بتحديد

الجدول (٣): قائمة فحص لمطابقة البعد الثاني (تقييم فجوة المعقولية وفجوة الاداء).

تقييم فجوة المعقولية و فجوة الاداء								
درجة التطبيق	الوسط الحسابي المرجح	قطاع الاجتماعي					المؤشرات	
		مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	غير مطبق (%)	مطبق جزئي (%)	مطبق (%)		
58	1.16	16	4	52	13	32	8	تقييم مدى معقولية توقعات أصحاب المصلحة من خلال مقارنتها بمعايير التدقيق المعمول بها والمتطلبات القانونية وقواعد المهنة
56	1.12	20	5	48	12	32	8	تحليل مدى توافق توقعات أصحاب المصلحة مع ما يمكن تحقيقه بشكل واقعي من ممارسة التدقيق
80	1.6	4	1	32	8	64	16	تقييم أداء المدققين من خلال تحليل مدى التزامهم بمعايير التدقيق وأخلاقيات المهنة وجودة أعمال التدقيق
72	1.44	8	2	40	10	52	13	مقارنة أداء التدقيق الفعلي بتوقعات أصحاب المصلحة وتحديد أي فجوات قد تحدث بين الاثنين
		1.33					الوسط الحسابي المرجح	
		66.50					درجة التطبيق (النسبة المئوية لمدى المطابقة)	
		0.67					حجم الفجوة	
		33.50					درجة عدم التطبيق (النسبة المئوية لعدم المطابقة)	

(٣٣،٥٠٪) مما يدل على وجود اهتمام نوعا ما لدى هيئات عينة البحث بتقييم فجوة المعقولية وفجوة الاداء، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تقييم أداء المدققين من خلال تحليل مدى التزامهم بمعايير التدقيق وأخلاقيات المهنة وجودة أعمال

يشير الجدول (٣) الى ان الوسط الحسابي لمحور تقييم فجوة المعقولية وفجوة الاداء بلغ (١،٣٣) ودرجة تطبيق (٦٦،٥٠٪) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (١) فيما بلغت حجم فجوة (٠،٦٧) أي بنسبة عدم مطابقة

على اقل درجة تطبيق مقارنة مؤشرات محاور الذي تنتمي اليه اذ بلغت قيمتها (٥٦٪) وبوسط حسابي (١,١٢) مما يدل على وجود ضعف وقلة اهتمام لدى هيئات ديوان الرقابة عينة البحث في تحليل مدى توافق توقعات اصحاب مع ما يمكن تحقيقه بشكل واقعي من ممارسة التدقيق.

٣. البعد الثالث والذي ينص على (تحديد عوامل الفجوة)

التدقيق) على اعلى درجة تطبيق والبالغة (٨٠٪) وبوسط حسابي والبالغ (١,٦) مما يدل على ان هيئات تعمل على تقييم اداء المدققين ومتابعة مدى التزامهم بمعايير التدقيق المعتمدة في ومستوى تمتع المدققين بأخلاقيات المهنة، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تحليل مدى توافق توقعات أصحاب المصلحة مع ما يمكن تحقيقه بشكل واقعي من ممارسة التدقيق)

الجدول (٤): قائمة فحص لمطابقة البعد الثالث (تحديد عوامل الفجوة).

تحديد عوامل الفجوة								المؤشرات
درجة التطبيق	الوسط الحسابي المرجح	قطاع الاجتماعي						
		(%)	غير مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	مطبق	
72	1.44	12	3	32	8	56	14	تحديد سوء الفهم حول دور المدققين
66	1.32	16	4	36	9	48	12	تحديد الافتقار إلى الشفافية في ممارسة المهنة
68	1.36	16	4	32	8	52	13	تحديد عدم كفاية الاتصالات
62	1.24	20	5	36	9	44	11	تحديد توقعات أصحاب المصلحة غير الواقعية
1.34								الوسط الحسابي المرجح
67.00								درجة لتطبيق (النسبة المئوية لمدى المطابقة)
0.66								حجم الفجوة
33.00								درجة عدم التطبيق (النسبة المئوية لعدم مطابقة)

الإجراءات اللازمة لمعالجة سوء الفهم الحاصل، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تحديد توقعات أصحاب المصلحة غير الواقعية) على اقل درجة تطبيق مقارنة مؤشرات محاور الذي تنتمي اليه اذ بلغت قيمتها (٦٢٪) وبوسط حسابي (١,٢٤) مما يدل على وجود قلة اهتمام لدى هيئات ديوان الرقابة عينة البحث في تحديد التوقعات للأطراف ذات العلاقة والتي تتسم بكونها غير واقعية.

٤. البعد الرابع والذي ينص على (مسؤولية مراقب الحسابات):

يشير الجدول (٤) الى ان الوسط الحسابي لمحور تحديد عوامل الفجوة بلغ (١,٣٤) ودرجة تطبيق (٦٧٪) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (١) فيما بلغت حجم فجوة (٠,٦٦) أي بنسبة عدم مطابقة (٣٣٪) مما يدل على وجود اهتمام لدى هيئات عينة البحث بتحديد عوامل الفجوة ، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تحديد سوء الفهم حول دور المدققين) على اعلى درجة تطبيق والبالغة (٧٢٪) وبوسط حسابي والبالغ (١,٤٤) مما يدل على ان هيئات تعمل على تحديد سوء الفهم حول دور المدققين والعمل على اتخاذ

الجدول (٥): قائمة فحص لمطابقة البعد الرابع (مسؤولية مراقب الحسابات).

مسؤولية مراقب الحسابات								المؤشرات
درجة التطبيق	الوسط الحسابي المرجح	قطاع الاجتماعي						
		(%)	غير مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	مطبق	
98	1.96	0	0	4	1	96	24	المدقق مستقل عن الوحدة الخاضعة للتدقيق، مما يضمن الحكم غير المتحيز والحيادي
92	1.84	0	0	16	4	84	21	يحافظ المدقق على اتصال مفتوح وفعال مع لجنة التدقيق والإدارة وأصحاب المصلحة الآخرين
96	1.92	0	0	8	2	92	23	يمارس المدقق شكاً مهنيًا طوال عملية التدقيق، في قرارات الإدارة وتقييم مدى معقولية المعلومات المالية
96	1.92	0	0	8	2	92	23	يمثل المدقق لجميع المتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة المطبقة على ارتباط التدقيق
1.91								الوسط الحسابي المرجح
95.50								درجة لتطبيق (النسبة المئوية لمدى المطابقة)
0.09								حجم الفجوة
4.50								درجة عدم التطبيق (النسبة المئوية لعدم مطابقة)

تحقق الحيادية والحكم غير المتحيز لإدراكها بأن التدقيق الحيادي هو احد مبادئ عملية التدقيق، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (يحافظ المدقق على اتصال مفتوح وفعال مع لجنة التدقيق والإدارة وأصحاب المصلحة الآخرين) على اقل درجة تطبيق مقارنة مؤشرات محور الذي تنتمي اليه اذ بلغت قيمتها (٩٢٪) وبوسط حسابي (١,٨٤) مما ينبغي زيادة الاهتمام بتفعيل الاتصال الفاعل والمستمر مع فريق التدقيق بالتدقيق.

٥. البعد الخامس والذي ينص على (تحسين استراتيجية التدقيق في ظل فجوة التوقع)

يشير الجدول (٥) الى ان الوسط الحسابي لمحور مسؤولية مراقب الحسابات بلغ (١,٩١) ودرجة تطبيق (٩٥,٥٪) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (١) فيما بلغت حجم فجوة (٠,٠٩) أي بنسبة عدم مطابقة (٥,٥٪) مما يدل على وجود اهتمام عال المستوى من هيئات عينة البحث بمسؤولية مراقب الحسابات ، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (المدقق مستقل عن الوحدة الخاضعة للتدقيق، مما يضمن الحكم غير المتحيز والحيادي) على اعلى درجة تطبيق والبالغة (٩٨٪) وبوسط حسابي والبالغ (١,٩٦) مما يدل على ان هيئات

الجدول (٦): قائمة فحص لمطابقة البعد الرابع (تحسين استراتيجية التدقيق في ظل فجوة التوقع).

درجة التطبيق	الوسط الحسابي المرجح	قطاع الاجتماعي					المؤشرات	
		(%)	غير مطبق	(%)	مطبق جزئي	(%)	مطبق	
76	1.52	4	1	40	10	56	14	تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات وإجراءات التدقيق في تلبية توقعات أصحاب المصلحة
84	1.68	4	1	24	6	72	18	تقييم مدى وضوح وشفافية تقارير التدقيق والاتصالات للتأكد من أنها تتناول شكاوى ومخاوف أصحاب المصلحة
76	1.52	4	1	40	10	56	14	تحديد الإجراءات والاستراتيجيات الكفيلة للحد من فجوة التوقعات
80	1.6	8	2	24	6	68	17	التركيز على تحسين الاتصال والشفافية، وتعزيز كفاءة المدقق، ومواءمة توقعات أصحاب المصلحة مع نتائج تدقيق واقعية
84	1.68	4	1	24	6	72	18	تنفيذ الاستراتيجيات المحددة ومراقبة فعاليتها بمرور الوقت
82	1.64	4	1	28	7	68	17	تقييم وتعديل عملية التدقيق باستمرار بناءً على ملاحظات أصحاب المصلحة والتغيرات في البيئة التنظيمية والتجارية
الوسط الحسابي المرجح								1.61
درجة التطبيق (النسبة المئوية لمدى المطابقة)								80.33
حجم الفجوة								0.39
درجة عدم التطبيق (النسبة المئوية لعدم المطابقة)								19.67

مراقبة تنفيذ الاستراتيجية، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات وإجراءات التدقيق في تلبية توقعات أصحاب المصلحة) والمؤشر الذي ينص على (تحديد الإجراءات والاستراتيجيات الكفيلة للحد من الفجوة) على اقل درجة تطبيق مقارنة مؤشرات محور الذي تنتمي اليه اذ بلغت قيمتها (٧٦٪) وبوسط حسابي (١,٥٢) مما ينبغي زيادة الاهتمام للتأكد من مدى كفاية العمليات والاجراءات الخاصة بالتدقيق في تلبية توقعات اصحاب المصلحة بالإضافة الى الحد من الفجوة من خلال تحديد الاجراءات والاستراتيجيات الخاصة بذلك.

اختبار فرضيات البحث وتحليل ومناقشة النتائج

لاختبار الفرضية الرئيسية التي تنص: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في إدارة وتقليص فجوة التوقعات)

يشير الجدول (٦) الى ان الوسط الحسابي للبعد تحسين استراتيجية التدقيق في ظل فجوة التوقع بلغ (١,٦١) ودرجة تطبيق (٨٠,٥٪) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (١) فيما بلغت حجم فجوة (٠,٣٩) أي بنسبة عدم مطابقة (١٩,٥٪) مما يدل على وجود اهتمام من هيئات عينة البحث بتحسين استراتيجية التدقيق في ظل فجوة التوقع ، فيما حصل المؤشر الذي ينص على (تقييم مدى وضوح وشفافية تقارير التدقيق والاتصالات للتأكد من أنها تتناول شكاوى ومخاوف أصحاب المصلحة) والمؤشر الذي ينص على (تنفيذ الاستراتيجيات المحددة ومراقبة فعاليتها بمرور الوقت) على اعلى درجة تطبيق والبالغة (٨٤٪) وبوسط حسابي والبالغ (١,٦٨) مما يدل على ان هيئات تعمل على تقييم مستوى الشفافية في تقارير التدقيق واتخاذ الاجراءات اللازمة للتأكد من الشكاوى ومخاوف اصحاب المصلحة بالإضافة الى انها تعمل على تنفيذ الاستراتيجيات المحددة للتدقيق وتعمل على

جدول (٧) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في إدارة وتقليص فجوة التوقعات

المحور المستقل	المحور المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)	إدارة وتقليص فجوة التوقعات	-0.69	0.95	0.90	204.48	وجود تأثير

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

بلغت قيمة معامل بيتا (٠,٩٥) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٩٥٪) في إدارة وتقليص فجوة التوقعات ومن خلال هذه النتائج تم اثبات الفرضية الرئيسية.

١- لاختبار الفرضية الفرعية الاولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة).

من خلال الجدول (٧) نلاحظ: بلغت قيمة F المحسوبة (٢٠٤,٤٨) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٣,١) والبالغة (٤,٢٨) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في إدارة وتقليص فجوة التوقعات، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٩٥) وهذا يعني بان (٩٥٪) من التغيرات الحاصلة في إدارة وتقليص فجوة التوقعات يمكن تفسيره من خلال الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)، وقد

جدول (٨) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة

المحور المستقل	المحور المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)	تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة	-1.28	0.88	0.78	80.48	وجود تأثير

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

قيمة معامل بيتا (٠,٨٨) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٨٨٪) في تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة ومن خلال هذه النتائج تم اثبات الفرضية الفرعية الاولى.

٢- لاختبار الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تقييم فجوة المعقولة وفجوة الاداء).

من خلال الجدول (٨) نلاحظ: بلغت قيمة F المحسوبة (٨٠,٤٨) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٣,١) والبالغة (٤,٢٨) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٧٨) وهذا يعني بان (٧٨٪) من التغيرات الحاصلة في تحديد فجوة توقعات التدقيق وأصحاب المصلحة يمكن تفسيره من خلال الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)، وقد بلغت

جدول (٩) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تقييم فجوة المعقولة وفجوة الاداء

المحور المستقل	المحور المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)	تقييم فجوة المعقولة وفجوة الاداء	-0.99	0.92	0.85	126.03	وجود تأثير

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

(ISA ٣٠٠) في تقييم فجوة المعقولة و فجوة الاداء ، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٨٥) وهذا يعني بان (٨٥٪) من التغيرات الحاصلة في تقييم فجوة المعقولة و فجوة

من خلال الجدول (٩) نلاحظ: بلغت قيمة F المحسوبة (١٢٦,٠٣) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٣,١) والبالغة (٤,٢٨) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار

في تقييم فجوة المعقولية و فجوة الاداء ومن خلال هذه النتائج تم اثبات الفرضية الفرعية الثانية .
٣- لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد عوامل الفجوة).

الاداء يمكن تفسيره من خلال الامتثال لمتطلبات المعيار (٣٠٠) ISA، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠,٩٢) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٩٢٪).

جدول (١٠) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد عوامل الفجوة

المحور المستقل	المحور المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)	تحديد عوامل الفجوة	-1.47	0.93	0.87	157.04	وجود تأثير

معامل بيتا (٠,٩٣) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٩٣٪) في تحديد عوامل الفجوة ومن خلال هذه النتائج تم اثبات الفرضية الفرعية الثالثة.
٤- لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في مسؤولية مراقب الحسابات).

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS. من خلال الجدول (١٠) نلاحظ: بلغت قيمة F المحسوبة (١٥٧,٠٤) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٣,١) والبالغة (٤,٢٨) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحديد عوامل الفجوة ، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٨٧) وهذا يعني بان (٨٧٪) من التغيرات الحاصلة في تحديد عوامل الفجوة يمكن تفسيره من خلال الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)، وقد بلغت قيمة

جدول (١١) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في مسؤولية مراقب الحسابات

المحور المستقل	المحور المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)	مسؤولية مراقب الحسابات	1.21	0.68	0.46	19.46	وجود تأثير

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS .

قيمة معامل بيتا (٠,٦٨) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٦٨٪) في مسؤولية مراقب الحسابات ومن خلال هذه النتائج تم اثبات الفرضية الفرعية الرابعة.
٥- لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص: (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحسين استراتيجيات التدقيق في ضل فجوة التوقع).

نلاحظ من خلال الجدول (١١): بلغت قيمة F المحسوبة (١٩,٤٦) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٣,١) والبالغة (٤,٢٨) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في مسؤولية مراقب الحسابات ، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٤٦) وهذا يعني بان (٤٦٪) من التغيرات الحاصلة في مسؤولية مراقب الحسابات يمكن تفسيره من خلال الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)، وقد بلغت

جدول (١٢) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحسين استراتيجيات التدقيق في ضل فجوة التوقع

المحور المستقل	المحور المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)	تحسين استراتيجيات التدقيق في ضل فجوة التوقع	-0.57	0.95	0.90	206.68	وجود تأثير

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS .

ثانياً: التوصيات

العمل على تنفيذ هذه التوصيات سيساعد في تقليل أي فجوات قد تكون موجودة بين توقعات التدقيق والواقع على الأرض، وبالتالي تعزيز العمليات التدقيق الواقعية حيث تشمل النظر في الجوانب الرئيسية التالية:

١. يجب الأخذ بنظر الاعتبار أهمية وجود استراتيجية تدقيق شاملة بالنسبة للجهات التي تمارس التدقيق كونها تمثل دليل ارشادي يتضمن كافة التعليمات والاجراءات التي توضح الخطوات الواجب اتباعها من قبل فريق التدقيق ومنع حصول اي انحراف او خطأ جوهري اثناء ممارسة مهمة التدقيق.
٢. ينبغي تحديد العناصر والبنود الأكثر أهمية اثناء ممارسة التدقيق بالنسبة للكشوفات المالية وتحديد وتقييم المخاطر المتوقعة من ممارسة التدقيق بالشكل الذي يساهم في الحد من ظهور توقعات بالنسبة لأصحاب المصالح تتعارض مع النتائج المتوخاة من مهنة التدقيق.
٣. يجب الا تقتصر استراتيجية التدقيق الناجحة على دراسة وتحليل متغيرات البيئة الداخلية بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق بل تمتد لتشمل دراسة كافة متغيرات البيئة الخارجية بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق بما فيها طبيعة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتكنولوجية المحيطة بتلك الجهات قبل الشروع بمهمة التدقيق الفعال.
٤. يجب العمل على تثقيف اصحاب المصالح المهتمين بممارسات التدقيق بالدور الفعلي والحقيقي الذي يمكن ان يؤديه المدقق والواجبات والمسؤوليات التي يجب ان يتحملها المدقق عند تدقيق الكشوفات المالية من اجل تجنب المبالغة في التوقعات من قبل اصحاب المصالح بالنسبة لتلك الخدمات اضافة الى ضرورة نشر ثقافة التعاون المشترك بين تلك الاطراف بالشكل الذي يساهم في تقليل التصورات المفرطة بالنسبة لأصحاب المصالح الى اقل قدر ممكن.
٥. ينبغي العمل على تطوير ثقافة التواصل بين اعضاء فريق التدقيق بالنسبة لكافة دوائر وهيئات ديوان الرقابة المالية (مجتمع البحث) والعمل على اقامة الدورات والورش التدريبية الخاصة بتلك المهمة من اجل تعزيز قنوات تبادل المعلومات بين المدققين والادارة العليا اثناء مهمة التدقيق.

توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

تضارب المصالح:

يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

موارد التمويل:

لم يتم تلقي اي دعم مالي.

من خلال الجدول (١٢) نلاحظ: بلغت قيمة F المحسوبة (٢٠٦,٦٨) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٣,١) والبالغة (٤,٢٨) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لـ الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) في تحسين استراتيجية التدقيق في ضل فجوة التوقع، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٩٠) وهذا يعني بان (٩٠٪) من التغيرات الحاصلة في تحسين استراتيجية التدقيق في ضل فجوة التوقع يمكن تفسيره من خلال الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠)، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠,٩٥) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في الامتثال لمتطلبات المعيار (ISA ٣٠٠) سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٩٥٪) في تحسين استراتيجية التدقيق في ضل فجوة التوقع ومن خلال هذه النتائج تم اثبات الفرضية الفرعية الخامسة

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١. ان عملية التخطيط لعملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الدولية تعتبر مطلب حيوي لإنجاز مهمة التدقيق بصورة أكثر سرعة ودقة وان تبني استراتيجية تدقيق شاملة تسمح لفريق التدقيق بتقييم برنامج التدقيق المقترح وامكانية تعديله كما انها تساهم في تنبيه وارشاد فريق عمل التدقيق الأقل خبرة، حيث توضح الخطوات اللازمة الواجب اتباعها والتي يقوم بها كل عضو وتعتبر دليل لإنجاز العمل.
٢. ان سر نجاح خطة واستراتيجية التدقيق لمعظم الجهات الرقابية هي ان تمتلك تلك الخطة خاصية المرونة اي القدرة على تحديث تلك الخطة باستمرار وتطويرها وتعديلها في بداية المهمة كما تسمح المرونة أيضاً بتعديل خطة التدقيق بسرعة عند ظهور مخاطر غير متوقعة، وبالتالي تقليل التعرض للمسؤولية المهنية التي قد تكون موجودة إذا لم يتم إجراء التعديلات والتي قد تتسبب في ظهور فجوة توقعات التدقيق بشكل كبير.
٣. ان فجوة توقعات التدقيق قد لا تكون ناشئة بسبب سوء الفهم بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية او الفرق بين المدققين والمجتمع حول الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها المدققون بل تمتد لتشمل النقص في الخبرة او المعرفة والتعليم من جانب المستخدمين في مهنة التدقيق ومعايير التدقيق الدولية وادوار ومهام المدقق الخارجي.
٤. لا يمكن ان تنشأ فجوة التوقعات على المستوى المحلي فقط بل يمكن حدوثها في مختلف انحاء العالم وبنفس مستوى الضرر على مهنة التدقيق والمستخدمين مما يؤدي إلى فقدان ثقة المستفيدين لهذه الخدمات المهنية في مقدميها، وأيضاً ينعكس بشكل سلبي على المجتمع بحيث تقل نسبة الثقة بالمعلومات المالية وغير المالية التي تحتويها الكشوفات المالية.

8. Al qtaish. H.F. (2014). The Factors Affecting in Narrowing the Audit Expectations Gap from the Viewpoint of the Investors in Jordan. Research journal of finance and accounting. Vo l.5, No.12.
9. Anugraheni, E. P., Setiawati, E., & Trisnawati, R. (2022). Analysis of Risk-based Internal Audit Planning Implementation and Its Impact on Audit Quality: Case Study at the Inspectorate of Surakarta, Indonesia. Economics and Business Quarterly Reviews, 5(3), 202-217.
10. Apandi, R. N. N., Sofia, A., & Zulhaimi, H. (2022). Good Audit Planning Practices in the Digital Era. In 6th Global Conference on Business, Management, and Entrepreneurship (GCBME 2021) (pp. 72-80). Atlantis Press.
11. Barrett, P. (2012). Performance auditing—addressing real or perceived expectation gaps in the public sector. Public Money & Management, 32(2), 129-136.
12. Ellul, L., & Scicluna, A. (2022). An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government. Public Money & Management, 42(4), 262-273.
13. Hieu, P., & Hoai, N. (2022). A new method for measuring audit expectation gap. Accounting, VOL 8, Issue 3, 367-374.
14. Jannat, T. (2022). Investigation of Expectation Gap between Auditors and Investors in Bangladesh. International Journal of Current Science Research and Review. Volume 05 Issue 03 March 2022.
15. Jawad, M. A. (2019). the extent to which auditors can audit intangible assets in accordance with the objectives of the economic units. Transylvanian Review, VOL.27, issue (42).
16. Kamau, C. G. (2022). Considerations for bridging the Audit Expectation Gap: A Desk Review. African Journal of Commercial Studies, VOL 1, Issue1, p. 1-8.
17. Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. Accounting and business research, Vol :24, Issue :93, p.49-68.

شكر وتقدير:
لا أحد.

Reference

1. International Federation of Accountants, (2020), International Standards on Quality Assurance, Auditing, Review, Other Assurance Engagements, and Related Services, Translated by the International Arab Federation of Certified Public Accountants.
2. Jumaa, Ahmed Helmi, (2009), Modern Auditing and Assurance, Problems and Responsibilities, Tools and Services, First Edition, Dar Safaa for Publishing and Distribution, Jordan.
3. Ziad, Hala Ziad Nassar, (2022), The extent of commitment of auditors to professional ethics in narrowing the expectations gap in the review environment, Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research, Volume 13, Issue 2, pp. 938-952.
4. Al-Sharari, Jamal Adel, (2016), The impact of applying the requirements of planning the auditing process under International Auditing Standard No. (300) on the effectiveness of time management, Arab Journal of Administration, Volume 36, Issue 1, pp. 89-105.
5. Al-Matran, Ghassan Falah, (2014), The impact of electronic commerce on auditing planning procedures from the perspective of Jordanian external auditors, Arab Journal of Administration, Volume 34, Issue (1), pp. 235-255.
6. Al-Huwairi, Mohammed Abdulaziz, (2020), The impact of companies' application of governance rules on the relationship between the quality of internal review and the expectations gap - a field study, Scientific Journal of Financial and Commercial Studies and Research, Volume 1, Issue 2, pp. 193-242.
7. Abdullaeva, N. J. (2022). features of audit planning in the republic of Uzbekistan. in international conferences, Vol. 1, No. 17, pp. 29-35.

- expectation gap: A model for Bangladesh perspective. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 5(3), 169-180.
27. Ţurcanu, V., Bostan, I., Mateş, D., Socoliuc, M., & Grosu, V. (2008). The planification of an audit of annual financial situations from the viewpoint of the international standard of audit 300. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 8(1), 136-141.
 28. Vitan, D., & MIHĂLŢAN, D. C. (2015). aspects regarding internal audit planning in the nonprofit organizations. *Annals of Constantin Brancusi, University of Targu-Jiu. Economy Series*, (2).
 29. Andersson Manglaris, A., & Brewitz, T. (2020). *The Audit Expectation Gap: Exploring the auditor's roles and responsibilities from knowledge, performance, and evolution gap perspectives*
 30. Colley, L., & Gaye, T. T. (2020). *An investigation of Audit Expectation Gap in the Public Sector in Sub-Saharan Africa: The Case of The Gambia. (master's thesis, Kristianstad University).*
 31. Kidane, F., & Younan, C. (2022). *Audit Expectations Gap in the Swedish National Audit Office. (Master's thesis, Letterkenny Institute of Technology).*
 32. Kittur, A. H., & Samniashvili, S. (2022). *The impact of the pandemic of Covid-19 on the Audit Expectation Gap The case of India. (Master's thesis, Lund University).*
 33. Lucarelli, M. (2021). *ISA 300: pianificazione della revisione contabile del bilancio. (Master's thesis, Marche Polytechnic University).*
 34. Tabone, N. (2018). *The financial statements expectations gap in a small state economy: a Maltese perspective (Doctoral dissertation, Loughborough University).*
 18. Masoud, N. (2017). *Audit expectation gap among undergraduate accounting students at Jordanian universities. The Journal of Private Equity*, 20(2), 73-89.
 19. Porter, B. A. (1990). *The audit expectation-performance gap and the role of external auditors in society (Doctoral dissertation, Massey University, NZ).*
 20. Nyerere, J. K., Njeru, D. M., & Mugo, D. M. (2021). *Risk-Based Internal Audit and Corporate Governance on the Financial Performance of Deposit Taking Cooperatives in Nairobi Metropolis, Kenya. Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry*, 12(8).
 21. Olagunju, A., & Leyira, M. C. (2012). *Audit expectation gap: Perspectives of auditors and audited account users. International Journal of Development and Management Review*, 7(1).
 22. Owolabi, S. A., & Joshua, A. A. (2020). *application of isa 300 and audit quality in the covid-19 pandemic era: standpoints of accounting practitioners. Am. J. Humanity. Soc. Sci. Res*, 4(11), 210-222.
 23. Prawanth, S., & Perera, K. H. (2022). *Stakeholders' Perception on Auditors' Role and Its Impact on Audit Expectation Gap with Special Reference to Licensed Commercial Banks in Sri Lanka. South Asian Journal of Finance*, 2(1).
 24. Saleem, K. A. (2018). *The Impact of the Requirements of International Audit Standard No (300): Planning for Auditing Financial Statements on the Quality of the Audit Report. International Journal of Economics and Finance*, 10(12), 19-36.
 25. Shbeilat, M., Abdel-Qader, W., & Ross, D. (2017). *The Audit expectation gap: does accountability matter. In Proceedings of ISERD International Conference, Stockholm, Sweden (pp. 7-16).*
 26. Shikdar, M. A., Faruk, O., & Chowdhury, M. M. H. (2018). *Reducing the audit*

