مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسيير دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة في إقليم كوردستان العراق
اسم الكاتب: حسين أمين حسين البامرني، د. محمد حويش علاوي الشجيري
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/library/3302
تاريخ الاسترداد: 2026/06/05 06:54 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ٩٨ مجلد ٣٢ لسنة ٢٠١٠
ص ص[٢٩١ -٣١٥]

فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسيير
دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة في إقليم كوردستان العراق

حسين أمين حسين البامرني الدكتورمحمد حويش علاوي الشجيري
قسم المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة دهوك

المستخلص

يستهدف البحث تحديد ملامح فجوة توقعات التدقيق الحاصلة بين الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يقدمها المدققون الخارجيون ومايقومون بأدائه في الواقع الفعلي طبقاً لمقتضيات المعايير المهنية والمسؤوليات الأخلاقية والقانونية، وطبقاً للعناية المبذولة من قبلهم عند أدائهم عمليات التدقيق. فضلاً عن البحث عن أسباب تلك الفجوة والعوامل التي تسهم في تضييقها في إطار بيئة إقليم كوردستان العراق. وفي هذا السياق فقد تم تناول الموضوع بإطاره النظري الخاص بتفسير متغيراته النظرية إلى جانب اعتماد استمارة الاستبانة للحصول على البيانات الخاصة لأغراض الجانب الميداني في إطار تبني التحليل الإحصائي لبرهنة طبيعة ملامح وحجم الفجوة في الإقليم وأبرز الأسباب التي تسهم في وجودها وتضخيمها من أجل المساهمة في وضع الحلول اللازمة لتضييق الفجوة. وفي هذا الإطار فقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات التي تثبت صحة فرضيات البحث المعتمدة.

Auditing Expectations Gap and Bridging Requirements
Field Study of the Views of a Sample of External Auditors and the Beneficiaries in the Iraqi Kurdistan Region

Mohammed H. Al-Shujairi (PhD)
Assistant Professor
Department of Accountancy
University of Dohuk

Hussein A. H. Bamerni
Assistant Lecturer
Department of Accountancy
University of Dohuk

Abstract

The current research aims at identifying the features of the gap expectations of auditing happened between the parties benefited from the information submitted by external auditors. The practical performance was also taken according to the requirements

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٩/٢/١٥ تأريخ قبول النشر ٢٠٠٩/٣/٢٢

of professional standards, ethical and legal responsibilities. The research sought to the main causes of the gap and the factors that contribute to reduction in an environment Kurdistan Region of Iraq. In this context, the topic has been treated within the theoretical framework of interpreting the variables. Questionnaire has been formed to obtain field aspect data through the statistical analysis, in order to demonstrate the features of the nature and magnitude of the gap in the region. It is highlighted the reasons contributed to the gap existence, in order to map out the resolutions of reduction. On this basis, the research set in conclusions to prove the validity of the hypotheses.

منهجية البحث

يتناول المحور الحالي المسائل المنهجية الآتية:

- مشكلة البحث

تعد ظاهرة فجوة التوقعات من الظواهر التي أخذت حيزاً واسعاً في البيئات العالمية المختلفة بشكل عام، ولايمكن استثناء بيئة إقليم كوردستان العراق من ذلك. ولما تشكله هذه الظاهرة من معضلة حقيقية تحد من قدرة أطراف المجتمع ذات المصلحة بأعمال التدقيق في فهم والاستفادة من المعلومات التي يقدمها المدققون الخارجيون، وهو ما ينعكس أثره في الأداء الاقتصادي للأطراف المستفيدة والوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة بشكلٍ عام. ومن جهة أخرى تحد من قدرة المدقق ومن خلاله المهنة في أداء دورها والحفاظ على مكانتها. وعلى هذا الأساس فإن فهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة بين المدقق والأطراف المستفيدة من خدماته يرتبط بأهداف التدقيق وطبيعة عمل ودور ومسؤوليات المدقق في تنفيذها وأهمية ما تقدمه هذه العملية للأطراف المستفيدة، وهو ما يعد عاملاً مهماً يساهم في إيجاد الحلول المناسبة للفجوة بغرض تجسيرها في بيئة الإقليم.

- أهمية البحث وأهدافه

يستمد البحث أهميته من الحاجة إلى فهم واضح لطبيعة واقع الفجوة ونطاقها، وهو ما يساعد في المساهمة بدعم المهنة وتطوير قدراتها على إيجاد الحلول اللازمة لتجسير الفجوة، إلى جانب العمل على المساهمة في بلورة مهنة تستند إلى أسس علمية سليمة في أداء دورها أو في معالجة المسائل التي تشكل معوقات حقيقية في سبيل ذلك. وعلى هذا الأساس فإن البحث يهدف إلى:

أ. تحديد ملامح ونطاق فجوة التوقعات الحاصلة في بيئة الإقليم.

ب. تحديد الأسباب التي تكمن وراء فجوة التوقعات الحاصلة، وتمييز أبرز الأسباب المؤثرة والمساهمة في تكوين الفجوة وادامتها وربما تعميقها.

ج. دراسة وتحديد الحلول التي تسهم في إزالة أسباب الفجوة والعوامل المكونة لها من أجل المساهمة في تطوير المهنة وأداء دورها في البيئة الاقتصادية للإقليم.

- فرضيات البحث

تم تبني خمس فرضيات بحثية وتتمثل بالآتي:

- هناك فجوة توقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان العراق ببعديها فجوة المعقولية وفجوة الأداء.
- إن طبيعة ونطاق فجوة توقعات التدقيق في الإقليم تتحكم بها أسباب رئيسة معينة مرتبطة ببيئة التدقيق.
- يمكن تضييق أو تجسير فجوة توقعات التدقيق في بيئة الإقليم من خلال مجموعة من المتطلبات الأساسية التي تتناسب والفجوة القائمة.
- هناك علاقة وأثر معنوي بين أسباب فجوة توقعات التدقيق وطبيعة ونطاق الفجوة في الإقليم.
- هناك علاقة وأثر معنوي بين أسباب فجوة توقعات التدقيق ومتطلبات التجسير المطلوبة.

- **منهج البحث**

يتبنى البحث في إطار اختبار فرضياته وتفسير متغيراته المناهج الآتية:

- المنهج النظري التحليلي في دراسة وتحليل متغيرات البحث في إطاره النظري، وذلك من أجل إيجاد التفسيرات المناسبة التي تخدم اختبارات البحث في الجانب الميداني.
- التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها في الجانب الميداني للبحث والتي تم فيه الاعتماد على استمارة الاستبانة التي صممت في أربعة محاور رئيسة هي:

أ. البيانات الشخصية الخاصة بأفراد العينة المدروسة والتي تتعلق بالتأهيل العلمي والخبرة العملية والوظيفية التي يتم ممارستها من قبل أفراد العينة.
ب. طبيعة ونطاق فجوة التوقعات في بيئة إقليم كوردستان العراق.
ج. أسباب الفجوة القائمة في تلك البيئة.
د. متطلبات تجسير أو تضييق الفجوة القائمة وتطوير مهنة التدقيق في الإقليم.

- **مجتمع وعينة البحث**

للحصول على المعلومات ودعم عملية التحليل وارتباط مشكلة الفجوة بالآراء والتوقعات الخاصة بالأطراف المستفيدة تجاه ما يؤديه المدققين، فقد تم تحديد مجتمع البحث بالأطراف ذات العلاقة بالفجوة وهي:

أ. المدققون الخارجيون من العاملين في ديوان الرقابة المالية والمدققون العاملون في المكاتب الخاصة في الإقليم.
ب. الأطراف المستفيدة من العمل التدقيقي من المستثمرين والدائنين والمهتمين من اساتذة الجامعات المتخصصين والإدارات المالية للوحدات الاقتصادية.

وعلى هذا الأساس فقد تم اختيار عينة طبقية تناسبية مع الأخذ بنظر الاعتبار حداثة البيئة اقتصادياً، فضلاً عن حداثة ديوان الرقابة والمكاتب الخاصة في الإقليم. وفي ظل ذلك يمكن تمثيل بيانات العينة كما يأتي:

الجدول ١
عينة البحث والاستمارات الموزعة والمستردة

مجتمع البحث	حجم العينة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستردة	نسبة الاسترداد
المدققون الخارجيون / ديوان الرقابة المالية	٣٥	٣٥	٢٨	٨٠
المدققون الخارجيون / مكاتب خاصة	٥	٥	٤	٨٠
الأطراف المستفيدة	٨٠	٨٠	٦٦	٧٤
المجموع	١٢٠	١٢٠	٩٨	٧١

الإطار النظري للبحث

فجوة توقعات التدقيق

أولاً - الأبعاد الاجتماعية للتدقيق وفجوة التوقعات

تعود جذور التدقيق أساساً إلى ارتباطه بفحص السلوك غير المناسب الحاصل في العمل المحاسبي، كالأخطاء والتلاعبات سواء كانت المقصودة منها أو غير المقصودة، وقد تحول التركيز لاحقاً إلى التحقق من المعلومات المالية المعروضة من قبل الوحدات الاقتصادية، وأصبح دوره هذا يوصف على أنه عملية إضفاء الموثوقية على القوائم المالية لتلك الوحدات، وهو ما يعد من أبرز المظاهر الاجتماعية للتدقيق (Flint, 1988, 6). فيما يؤكد Lee على أن التدقيق يمكن فهمه بإطار اجتماعي أوسع على "أنه نشاط إنساني تنظيمي من خلال الهيكل الاقتصادي العام، وأنه جزء حيوي من هذا التنظيم الاقتصادي وأن نجاحه أو فشله مشروط بقيود ومحددات مختلفة، يغلب على الكثير منها المصالح الذاتية المتعارضة للأطراف ذات المصلحة بكل من التدقيق والنشاط الاقتصادي الخاضع له، وتشكل تلك الأطراف في حقيقتها خليطاً معقداً من منتجي المعلومات المالية والمنظمين والمستخدمين للمعلومات، فضلاً عن اختلاف متطلباتهم من المعلومات نفسها (Lee, 1993, 4) من هنا فإن التدقيق في ظل المفهوم الاجتماعي يعد نوعاً خاصاً من الفحص من قبل شخص معين نيابة عن الأطراف التي يهمها إجراء عملية مقارنة نتائج الأداء بالتوقعات، لذا فهو وظيفة حيوية مهمة في إطار آلية الرقابة العامة والخاصة بإطار مراقبة وإجراء عملية المساءلة (Flint, 1988, 15). وعلى هذا الأساس فإن التدقيق وظيفة فنية معقدة يتم من خلالها التحقق والإبلاغ حول جودة الرسالة المالية التي تفصح الإدارة عنها بعمومية للأطراف الخارجية كجزء من

مساءلتها المالية تجاه الطرف الآخر. ويتوسع Lee في ذلك الفهم، ويؤكد على امتلاك التدقيق لمضامين اقتصادية وسياسية إلى جانب مضامينه الاجتماعية في إطار المجتمعات المختلفة التي يعمل فيها، وعلى وجه الخصوص فإنه يؤدي دوراً مهماً في صياغة وتتبع القرارات الاقتصادية وأنماط الرقابة التنظيمية والتفاعل بين الدولة ومنشآت الأعمال. كما يعد مكوناً مهماً من آلية الدولة في السيطرة السياسية لتقييد أو السيطرة على الشركات، وبشكل أكثر دقة لمساءلة مدراء الشركات تجاه المالكين والأطراف الأخرى المستفيدة (Lee,1993, 3). أي أنه يساعد على امتلاك إمكانية تنظيم وتعديل سلوك الشركات كأداة اجتماعية لحماية المصالح المالية وغير المالية لمختلف الأطراف من الأضرار التي تنتج عن نشاط تلك الشركات (Giridharan, 2004, 623). ويؤكد Mautz - ١٩٧٥ عند وصفه لدور المدقق في إطار المحتوى الاجتماعي لتلك الوظيفة " بأن المجتمع قد يقبل أو يرفض الدور الذي تفترضه المجموعات المهنية لنفسها، وفي هذه الحال فإن تلك المجموعات إما أن تجد لنفسها دوراً مقبولاً من قبل المجتمع أو تنتهي وتختفي، على أساس أن الظروف والحاجات تتغير، وبالتالي فإن المجتمع يمكن أن يرفض الدور الذي عُدّ سابقاً مقبولاً، وهذا يتطلب من المجموعات المهنية أن تكون متجاوبة وباستمرار مع دور قابل للتغيير والقبول أو حتى الرفض (Flint, 1988, 6). لذا فإن التوسع في دور وواجبات ومسؤوليات المدققين أصبح أمراً قائماً بسبب وجود ضغوط اجتماعية، فضلاً عن الضغوط التنظيمية القانونية التي يتجسد تأثيرها في وضع حدود قد يكون لها تأثير في دور ومسؤوليات المدقق، وإن تحديد تلك المسؤوليات بوضوح قد ينظر لها من باب معقولية المسؤوليات الجديدة والتي تلبي التوقعات المعقولة للأطراف المستفيدة، وإن ضعف تلبية التوقعات وعدم الرضا بتعديل الدور وأداء واجبات يتطلبها المجتمع نتج عنها ما يطلق عليه بفجوة التوقعات.

ثانياً - فجوة توقعات التدقيق

يستخدم مصطلح فجوة توقعات التدقيق لوصف الاختلافات بين توقعات الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق بخصوص ما يجب أن يقوم به المدققون الخارجيون وبين تصوراتهم لما يقوم به المدققون في الواقع الفعلي (Singh, 2004, 1202). وعلى هذا الأساس فإن الفجوة ناتج الاختلاف في توقعات الأطراف ذات المصلحة بما يقوم به المدقق والتي تعكس معظمها متطلبات اجتماعية لما يجب أن يقوم به المدقق من دور وواجبات لضمان الإيفاء بحاجاتهم المرتبطة بالوحدات الاقتصادية التي يقوم بتدقيقها. ونظراً للاختلاف الحاصل فيما يؤديه فعلاً المدقق في الواقع الفعلي عن توقعات تلك الأطراف، حدثت تلك الفجوة وأخذت أبعاداً مهمة في التأثير. وقد تناولت بحوث كثيرة ودراسات عملية تحليل تلك الفجوة وكان من أبرزها دراسة Porter التي حددت فيها العناصر الرئيسة المكونة للفجوة بالآتي (Porter, 1993, 6):

١. فجوة المعقولية

وتنشأ بسبب أن الأفراد المستخدمين للمعلومات المحاسبية والذين يعتمدون في ذلك على تقارير التدقيق يتوقعون دوراً أكبر للتدقيق مقارنة بما يتم أداؤه من الناحية الفعلية. أي يسود اعتقاد بان المدقق يقوم بفحص كل العمليات المالية وأرصدة الحسابات. في حين أن ما يجري في الواقع العملي هو ان المدققين يقومون بفحص عينات اختبارية من العمليات والأرصدة، فليس من المعقول بديهياً أن يتم فحص شامل لكل العمليات والأرصدة خصوصاً في ظل تعقد بيئة الأعمال وفي ضوء محددات الزمن والكلفة.

٢. فجوة الأداء

وهي الفجوة الناشئة بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول ومشروع عن طريق الأطراف المستفيدة من أعمالهم وبين تصورات هؤلاء لما يجري أداؤه من قبل المدققين فعلاً. أي هو التباين بين أداء المدقق على وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين أدائه الفعلي، فقد يتصور المستخدمون أن دور المدقق وواجباته أكبر بكثير مما يتم تأديته فعلاً. وينتج في كثير من الاحيان عن ذلك تباين في التصورات نتيجة لنوعين من الفجوات في إطار فجوة الأداء هذه وهي:

أ. **فجوة المعايير الناقصة:** وهي الفجوة فيما بين توقعات المستخدمين لما يجب أن يفعلوه أو يؤدونه من واجبات بشكل معقول وبين متطلبات المهنة والمعايير الموضوعة من قبلها لما يجب أن يؤديه المدققون. لذلك فقد يتوقع المستفيدون أن يقوم المدقق بإعداد تقرير للمالكين عن مواقف اختلاس أصول الشركة بواسطة موظفيها الكبار، فيما لا تفرض المعايير ذلك على المدقق. وفي مثل هذه الحالة نجد أن هناك ولادة فجوة معايير ناقصة لا تغطي توقعات الأطراف المستفيدة، أي أن الأداء الناقص هنا ناتج من النقص في المعايير التي تضعها الجهات المهنية والتي لاتلبي توقعات الأطراف المستفيدة.

ب. **فجوة الأداء الناقص:** وهي الفجوة الناتجة والحاصلة بين مسؤوليات وواجبات المدققين وفقاً للمعايير المهنية وبين الأداء الفعلي للمدققين في الواقع العملي. فإذا ما تطلبت المعايير المهنية من المدققين الملاحظة والإشراف على عمليات جرد البضاعة في المخازن مثلاً، ولم يقم المدققون بذلك واقعاً، فعند ذاك يوصف أداء عملية التدقيق بالأداء المعيب أو الناقص بسبب كونه لم يلتزم بما تفرضه المعايير المهنية التي تعكس متطلبات العمل ذي الجودة المهنية.

مما تقدم يمكن وصف عناصر فجوة التوقع في التدقيق من خلال الآتي:

١. الفجوة بين ما يقوم به المدقق فعلاً وبين معايير التدقيق المقررة التي تحدد واجبات ومسؤوليات المدقق.
٢. الفجوة بين ما يقوم به المدقق فعلاً وبين توقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بشكل عام لما يجب أن يقوم به المدقق.

٣. الفجوة بين معايير التدقيق المقررة وتوقعات الأطراف المستفيدة والجمهور بشكل عام.

ثالثاً - الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق وفجوة التوقعات

تفترض دراسة (Humphrey, 1992) أن العنصر الشائع في التعريفات المختلفة للفجوة هو قيام المدققين بأداء عملية التدقيق بطريقة معينة من شأنها أن تتم بشكل يختلف ويتباين مع معتقدات ورغبات الآخرين الذين يمثلون الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (لطفي، ٢٠٠٣، ٧٨٨). لذلك يعد من المفيد دراسة طبيعة ونوع الأطراف المستفيدة لتحديد فجوة توقعات التدقيق التي تتكون في هذه الحالة من عدد من الفجوات بين المدققين وبين كل طرف من الأطراف المستفيدة أو بين المدققين وبين الجمهور بشكلٍ عام. لذا فإن أحد أبرز معايير التمييز بين الأطراف المستفيدة يتمثل في أساس امتلاك بعض الأطراف للقوة والتأثير في الحصول على المعلومات المالية وتقارير المدققين، مثل حاملي الأسهم والمقرضين من المؤسسات والزبائن الكبار والموردين، فضلاً عن أطراف أخرى حكومية لها قدرة الضغط من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة. إذ أن مثل هؤلاء الأطراف يرجح امتلاكهم المعرفة والدراية الجيدة بطبيعة التدقيق ودور ومسؤوليات المدقق. وتبعاً لذلك فمن المؤكد ستختلف توقعات التدقيق بشكل واضح، وبالتالي فإن فجوة المعقولية ستكون شبه معدومة على عكس أطراف أخرى تعد ضعيفة وينقصها القوة الاقتصادية المؤثرة للضغط على الشركة وإدارتها، وهم في الغالب صغار المساهمين والعاملين والزبائن والموردين الصغار والمجتمع بشكل عام على أساس أنه يتكون من عدد ضخم من الأفراد والمجموعات الواسعة الانتشار والتي تتميز أحياناً كثيرة بالتشتت (Singh, 2004, 1203) من هنا تؤكد معظم الدراسات والبحوث على أهمية الأخذ بنظر الاعتبار عند دراسة فجوة التوقعات أن لا يتم الجزم القاطع باشتراط فهم جميع المستخدمين لتقرير المدقق على اختلاف خلفياتهم الاجتماعية والثقافية لطبيعة ودور ونطاق عمل المدقق، فضلاً عن اشتراطهم المامهم بأساليب المعالجة المحاسبية لعناصر ومكونات القوائم المالية (السديري والعنقري، ٢٠٠٥، ١٢). إن مثل ذلك التحديد يسهم في تأطير دقيق للفجوة وطبيعتها ونطاقها والأطراف التي يجب الاهتمام بفجوة المعقولية لديها أكثر من الأطراف الأخرى.

رابعاً - أسباب فجوة توقعات التدقيق

إن تحديد أسباب الفجوة يدعو إلى الأخذ بنظر الاعتبار ديناميكية الفجوة وعدم استقراريتها لأن احتمالية التغير ناتجة عن التغير في أسبابها خلال الوقت، وحتى المكان نتيجة اختلاف التوقعات والحاجات من بيئة إلى أخرى، وقد يمتد زمن الفجوة أو جزء منها نتيجة لضعف إجراءات المواجهة عن طريق التنظيمات المهنية والأطراف الحكومية والأطراف الأخرى التي لها القدرة من الحد من الفجوة، وقد

يسهم في امتدادها أيضا التغييرات الديناميكية الحاصلة في الظروف المحيطة (Singh, 2004, 1205). وفي هذا الإطار يمكن إيضاح أسباب الفجوة من خلال أنواعها المعتمدة في البحث الحالي وكالآتي:

١. **فجوة الأداء الناقص:** يرى كثير من الباحثين أن هناك سببين محتملين لهذه الفجوة وهما (لطفي، ٢٠٠٥، ٧٩١):

أ. نقص الكفاية المهنية: أي الأداء المعيب للمدققين إزاء واجباتهم، والذي يعود إلى نقص العناية المهنية أو نقص المعرفة أو الخبرة، كما أن الضغط على أجور المدقق قد يؤدي إلى إنفاق وقت أقل يسهم في نقص الأداء المهني المطلوب لتغطية ذلك.

ب. افتقار المدقق للاستقلالية: إن خضوع المدقق للضغوط والتأثيرات التي تحد من حياديته يعد من الأسباب المهمة لحدوث فجوة الأداء في العمل التدقيقي.

٢. **فجوة المعايير الناقصة:** إن السبب الرئيس وراء حدوث مثل هذه الفجوة يتمثل في كون المعايير المهنية أو القانونية التي يلتزم المدققون بها ليست دقيقة أو لا تلبي توقعات الأطراف المستفيدة بشكل كافٍ، وهذا يمكن أن يتجلى في أسباب فرعية منها (Singh, 2004, 1205-1206):

أ. النقص في استقلال المهنة: من الطبيعي أن يصعب على المهنة أن تقوم بحماية أعضائها وتتأكد من خدمة المجتمع بشكل جيد عن طريق أعضائها أنفسهم، لذلك يؤكد الكثير على أهمية إدخال معايير مهنية صارمة تحدد مسؤولية اعضائها وتؤكد على استقلالية المهنة، وهو ما يؤدي إلى الاعتماد أو الثقة بالمعلومات الناتجة عنها، وإن غياب مثل هذه المعايير ربما يشير إلى وجود فجوة معايير ناقصة.

ب. التلاعب أو الغش: هناك كثير من الانتقادات التي توجه إلى مهنة التدقيق التي ترتكز على أن إيضاحات معايير التدقيق الخاصة بالتلاعب تعد ناقصة بسبب وجود مشكلة واضحة في اكتشاف هذه التلاعبات التي يتم إخفاؤها بعناية على الرغم من وجود توقعات عامة من جانب الأطراف المستفيدة والجمهور بشكل عام المدقق يجب أن يكون قادراً على اكتشافها لتفعيل هدف التدقيق في توفير صورة عادلة وحقيقية عما تمثله القوائم والتقارير المالية. ويؤكد (Humphrey, 1997, 21) على أن العنصر الأساس في هذه الفجوة هو إن على المهنة الاعتراف بتوقعات الجمهور حول دور المدققين في مجال اكتشاف التلاعبات الجوهرية وعليهم قبول هذا الدور. إلى جانب هذه المشكلة هناك أيضاً مسألة الإبلاغ عن التلاعب تجاه أطراف أخرى ثالثة يعد من المسائل المهمة جداً، وتواجه المهنة هنا نقصاً في المعايير على الرغم من إعطاء الحق للمدقق للابلاغ عن التلاعبات إلاّ أنهُ ليس هناك جهة منظمة وحيدة حالياً يمكن أن يقدم المدقق تقريره إليها حول هذا النوع من التلاعب، لذا يمكن القول بأن الإطار التنظيمي في هذا المجال معيباً أو ناقصاً.

ج. الإبلاغ عن قدرة المنشأة على الاستمرار: إن من أبرز الانتقادات الموجهة للمهنة أنها لم تحدد في معاييرها أو إيضاحاتها وحتى سنة ١٩٩٤ عالمياً قواعد البحث الفاعلة عن دليل اثبات يفيد بأن المنشأة قادرة على الاستمرار في نشاطها، ولازال هناك غموض كبير إلى جانب استمرار المدققين في استخدامهم للحكم الشخصي في هذا الجانب، وذلك يمكن إرجاعه إلى النقص في المعايير.

٣. **فجوة المعقولية**: يقترح Porter بأن التوقعات المعقولة للأطراف المستفيدة لا تعد معقولة إلا إذا توافقت مع دور المدقق في المجتمع وكان اداء المدقق يتناسب ومعيار الكلفة– المنفعة (Porter, 1993, 8). يؤكد (Humphrey, 1997, 27) على أهمية التمييز بين فجوة الدور وفجوة الجودة حيث تشير الجودة إلى الكفاية الفنية للمدقق والمعايير التي يتطلب المدقق الالتزام بها، إلاّ أن العنصر المهم، كما يبدو في فجوة التوقعات يتمثل في نقص التعريف الواضح لدور المدقق، الأمر الذي يساهم في نقص وعي المجتمع تجاه المهنة. لذلك يوصي بالتوسع في مسؤوليات المدقق بحيث تتضمن فضلاً عن ذلك المستثمرين والدائنين المتوقعين. ويؤكد McEnroe أن هناك ارتفاعاً في مستوى توقعات الأطراف المستفيدة من المدققين، إذ يتوقعون تقديم ضمان فيما يتعلق بكشف التلاعب وعمليات الاحتيال وكشف العمليات غير القانونية، كما أنهم يتوقعون من المدقق تقييم وضع التنظيم الداخلي والرقابة الداخلية للمنشأة موضع التدقيق (MacEnroe, *et. al.*, 2001,86).

وفي هذا السياق يمكن القول بأن الفجوة ترتبط بثلاثة عوامل رئيسة هي (السديري والعنقري، ٢٠٠٥، ١١):

١. مسؤولية المدققين والتزامهم أمام مصالح الجمهور والوقت الذي يحدد للمدقق لاتمام أعماله.
٢. وسائل الاتصال التي يعتمد عليها خلال القيام بالعمل.
٣. درجة استقلالية المدقق التي يتمتع بها أمام إدارة المنشأة موضع التدقيق.

خامساً - تجسيير فجوة توقعات التدقيق

يمكن تحديد متطلبات ردم الفجوة أو تجسيرها في إطار أسبابها، على الرغم من أهمية القول إن أسباب الفجوة متغيرة ومتجددة، وإن ذلك يتطلب البحث الدائم والتوسع في الحلول اللازمة للتجسير. وفي هذا السياق ومن خلال الاستفادة من الدراسات السابقة (Porter, 1993)، (McEnroe *et. al.*, 2001) (السديري والعنقري، ٢٠٠٥) (Singh, 2004) (McEnroe, 2002) (Humphrey, 1997) التي جرت في هذا المجال في بيئات دولية مختلفة عديدة يمكن وضع حلول للتضييق من الفجوة على وفق محاورها الآتية:

١. **الأداء المعيب ومتطلبات المواجهة**: وفي هذا السياق فإن الاستجابة تتحدد وفق الأسباب التي تم عرضها في المحور السابق وكالآتي:

أ. تجسير نقص الكفاية المهنية للمدققين من قبل المهنة والتي تتم من خلال:
١. وضع القواعد الخاصة بمنح شهادات مزاولة المهنة عن طريق المهنة نفسها.
٢. الأخذ بمتطلبات التعليم المستمر ووضع قواعد ملزمة من أجل رفع مستوى التأهيل المهني للممارسين.
٣. مراجعة ومتابعة نشاط التنظيمات المهنية عن طريق المهنة أو التنظيمات فيما بينها (مراجعة النظير) طبقاً لقواعد أو معايير واضحة وملزمة.
٤. وضع إجراءات وقواعد تأديبية ملزمة من قبل المهنة على أعضائها في ضوء فحص جوانب الفشل في أعمال الممارسين.

ب. تجسير نقص استقلال المدقق: وفي هذا السياق فإن التجسير يتطلب من المهنة العمل إلى جانب الجهات الحكومية المعنية من أجل ردم الفجوة والتي يمكن أن تتخذ المعالجات الآتية:
١. إيجاد نظم تختص بتنظيم ومتابعة أعمال التدقيق من خلال التأكيد على مكاتب التدقيق المستقلة ودورها في الإشراف على ارتباطات التدقيق وعملية تحديد الأجور والممارسات التي تجري أثناء عملية التدقيق.
٢. بناء القواعد السلوكية الخاصة بأعضاء المهنة وتحديد متطلبات الالتزام بها والعقوبات المفروضة عند الإخلال بها.
٣. تفعيل دور المهنة في مجال الاتصال بأعضائها والمستفيدين منها وإجراء الندوات والمؤتمرات للتعرف على احتياجات وتوقعات وآراء تلك الأطراف بدور المهنة وأعضائها.

٢. **المعايير الناقصة ومتطلبات النضوج**: إن عملية إنضاج المعايير المهنية لمواجهة جميع الأسباب المطروحة في هذا المجال تلتقي جميعها على أهمية مايأتي لتجاوزها:
أ. تحديد الهيئة المختصة بوضع المعايير وإيضاحاتها اللازمة للعمل في إطار التأكيد على أهمية تلبية المعايير الموضوعة لمتطلبات العمل في هذه البيئة، ولا يمنع ذلك من الاستفادة من المعايير الدولية في وضع المعايير المحلية.
ب. تفعيل دور المجتمع بشكلٍ عام والأطراف المستفيدة ذات العلاقة بنتائج أعمال المدققين في عملية صياغة المعايير.
ج. التأكيد على أهمية وضع قواعد السلوك المهني المنظمة لسلوك أعضاء المهنة والإلزام بها.
د. المساهمة الفعالة في التطوير المستمر للمعايير وإصدار الإيضاحات الخاصة بها، وبما يتناسب وتوسيع فهم المدققين وتسهيل الالتزام بها إلى جانب توسيع فهم المجتمع لها أيضاً، للتعرف على واجبات المدقق ودوره ومسؤولياته، لرفع وعيهم بها والتقليل من فجوة المعقولية.

٣. **فجوة المعقولية وردم الفجوة:** تأخذ تلك الفجوة دوراً مهماً في البيئات النامية نتيجة ضعف المعرفة المتخصصة للمجتمع بدور ومسؤوليات المدقق، لذا يقع الدور المشترك على المهنة والمدققين أنفسهم في تجسير هذه الفجوة من خلال:

أ. المساهمة الفاعلة في رفع معرفة وإدراك المجتمع بدور وواجبات المدققين ومسؤولياتهم المهنية والأخلاقية من خلال التأكيد المستمر والواضح في تقارير المدققين ولقاءاتهم وأعمالهم على طبيعة وحدود تلك الواجبات وأسبابها وأهدافها.

ب. مساهمة المدققين الأكاديميين في تفعيل وتوجيه وعي المجتمع والممارسين على حدٍ سواء والدفع نحو الالتزام بمسؤولياتهم المحددة من خلال الدورات التي تقيمها مراكز التعليم المستمر في الجامعات.

ج. التأكيد على مرونة الدور الاجتماعي للمدقق من خلال توسيع دوره ومسؤولياته تجاه متطلبات المجتمع المعقولة والمشروعة.

د. اعتماد وتبني الأساليب المهنية والأدوات التكنولوجية في عمل المدقق، وهو ما يساعده على الوفاء بدوره وتوسيع نطاق عمله وخفض تكاليف الأعمال.

هـ. تفعيل دور التنظيمات المهنية في المساهمة في توسيع قنوات الاتصال بأطراف المجتمع المستفيدة، والتعرف على توقعاتها والمشاكل التي تواجهها في مجال المهنة من خلال المؤتمرات والندوات والنشرات وغيرها.

الإطار الميداني للبحث

ملامح الفجوة وأسبابها ومتطلبات التجسير في بيئة إقليم كوردستان العراق

أولاً - التحليل الإحصائي لخصائص العينة: يتناول المحور الحالي دراسة أبرز خصائص عينة البحث المؤثرة في دراسة وتحليل فجوة توقعات التدقيق في إقليم كوردستان العراق، وذلك ضمن المتغيرات الرئيسة للموضوع وعلى النحو الآتي:

١. **المؤهل الأكاديمي للعينة المدروسة:** يظهر الجدول ٢ المؤهل الأكاديمي لأفراد العينة وكالآتي:

الجدول ٢

المؤهل الاكاديمي لافراد العينة

العينة المدروسة	المؤهل الاكاديمي					
	دكتوراه	ماجستير	محاسب قانوني	بكلوريوس	اخرى	الاجمالي
مستفيد ومهتم بما يقدمه المدقق الخارجي	١	٣	٢	٤٥	١٥	٦٦
العدد	%٢	%٤	%٣	%٦٨	%٢٣	%١٠٠
النسبة						

العينة المدروسة	المؤهل الاكاديمي					
	دكتوراه	ماجستير	محاسب قانوني	بكلوريوس	اخرى	الاجمالي
مدقق خارجي/ ديوان الرقابة المالية العدد النسبة	- %٠	- %٠	١ %٤	٢٢ %٧٩	٥ %١٨	٢٨ %١٠٠
مدقق خارجي/ مكاتب خاصة	%٠	%٠	٣ %٧٥	١ %٢٥		٤ %١٠٠
الإجمالي العدد النسبة	١ %١	٣ %٣	٥ %٥	٦٧ %٦٨	٢٢ %٢٣	٩٨ %١٠٠

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أفراد العينة بشكل عام هم من حملة شهادة البكلوريوس وبنسبة ٦٨%، فيما كان المؤهل الاكاديمي دون البكلوريوس بنسبة ٢٣%، وكان أفراد العينة من حملة مؤهل المحاسبة القانونية والماجستير والدكتوراه يشكلون ما نسبتة ٩%. ويشير هذا التحليل إلى انخفاض المؤهل الأكاديمي للمجتمع الذي يشكل بيئة التدقيق في الإقليم، وهو ما يمكن عدّه عاملاً أساسياً يسهم في خلق فجوة التدقيق بشكل عام.

٢. **سنوات الخبرة لأفراد العينة:** يشير الجدول ٣ إلى عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول ٣
سنوات الخبرة لافراد العينة

العينة المدروسة	عدد سنوات الخبرة					
	أقل من ٥	٥ – ١٠	١٠ -١٥	١٥ -٢٠	أكثر من٢٠	الاجمالي
مستفيد ومهتم بعمل المدقق **العدد** **النسبة**	٢٦ %٣٩	٢٣ %٣٥	٥ %٨	٢ %٣	١٠ %١٥	٦٦ %١٠٠
مدقق خارجي **العدد** **النسبة**	٢ %٦	٤ %١٣	٩ %٢٨	٤ %١٣	١٣ %٤٠	٣٢ %١٠٠
الإجمالي العدد **النسبة**	٢٨ %٢٩	٢٧ %٢٨	١٤ %١٤	٦ %٦	٢٣ %٢٣	٩٨ %١٠٠

ويتضح من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الخبرة العملية للعينة منخفض بالنسبة للأطراف المستفيدة والمهتمة بعمل المدقق بشكل عام، فيما يعد مستوى الخبرة مرتفعاً نسبياً لدى العينة من فئة المدققين الخارجيين، وهو ما يؤشر حالة إيجابية بهذا الخصوص. وتتوزع النسب المتبقية على مستويات مختلفة من الخبرة، وهو ما يؤشر مستوى خبرة جيد وخصوصاً لدى المدققين.

ثانياً - التحليل الإحصائي لآراء العينة حول طبيعة ونطاق فجوة توقعات التدقيق في إقليم كوردستان العراق باستخدام الوسط الحسابي والنسبة المئوية: يتمثل هذا المتغير الرئيس من خلال (٦) متغيرات فرعية تم طرحها من خلال (٦) أسئلة، وكانت النتائج الإحصائية لها كما موضحة بالجدول الآتي:

الجدول ٤
الوسط الحسابي والنسبة المئوية لمتغير طبيعة ونطاق فجوة توقعات التدقيق

متغيرات طبيعة ونطاق فجوة توقعات التدقيق	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
١. يتوقع الأفراد المستفيدون أن عملية التدقيق تكشف عن كافة الأخطاء والتلاعبات.	٣,٥١٠٢	٧٠
٢. يتوقع الأفراد المستفيدون أن المدقق يقوم بفحص كل العمليات وبشكل شامل.	٢,٩٧٩٦	٦٠
٣. ليس هناك معايير للتدقيق واضحة أو ملزمة للمدقق تحدد واجبات ومسؤولية المدقق في الإقليم.	٣,٩٧٩٦	٨٠
٤. ليس هناك تعليمات أو أنظمة قانونية تحدد واجبات المدقق أو دوره أو مسؤوليته.	٣,٥٥١٠	٧١
٥. لا يؤدي المدققون دورهم وواجباتهم بشكل دقيق.	٣,٧١٤٣	٧٤
٦. إن نتائج التدقيق لاتتوافق مع الواقع الفعلي ومايكتشف لاحقا".	٣,٥٤٠٨	٧١
متوسط المتوسطات	٣,٥٤٥٩	٧١

تظهر نتائج التحليل أعلاه أن متغيرات طبيعة ونطاق فجوة توقعات التدقيق تشير إلى وجود فجوة توقعات مهمة، إذ بلغت قيمة متوسط المتوسطات لطبيعة ونطاق الفجوة (٣,٥٤٥٩)، أي بنسبة مئوية بلغت (٧١%)، وتشير المتغيرات الفرعية للجدول إلى أن العينة تتفق على وجود فجوة توقعات بأشكالها المختلفة في بيئة الإقليم (فجوة معقولية وفجوة أداء)، وكان متغير عدم وجود معايير للتدقيق واضحة وملزمة تحدد واجباته ومسؤولياته أبرز ملامح الفجوة التي تم تأشيرها، وهو ما يدعم قبول فرضية البحث الأولى.

ثالثاً– متغيرات طبيعة فجوة توقعات التدقيق باستخدام التحليل العاملي

لقد تم اعتماد التحليل العاملي لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل طبيعة الفجوة ونطاقها في الإقليم على وفق نسبة تفسير كل متغير من هذه المتغيرات لمجمل التوليفة موضع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات الواقع في ثلاثة عوامل رئيسة، بلغت القيمة الذاتية التفسيرية لمجمل هذه العوامل (٤,٢٩٣) وبنسبة تفسير إجمالية بلغت (٧١,٥٣٦%)، ويدل ذلك على أن المتغيرات المطروحة تصور بشكل كبير طبيعة ملامح الفجوة الحاصلة في الإقليم من وجهة نظر العينة المدروسة، وكما موضح بالجدول ٥.

الجدول ٥
مصفوفة الارتباط المختزله للمتغيرات البيئية

العامل	القيمة الذاتية	نسبة تباين المتغير إلى المتغير الكلي للعوامل	النسبة التراكمية
الاول	١,٨٢٣	%٣٠,٣٨١	%٣٠,٣٨١
الثاني	١,٣٣٠	%٢٢,١٥٩	%٥٢,٥٤٠
الثالث	١,١٤٠	%١٩,٩٩٦	%٧١,٥٣٦
المجموع	٤,٢٩٣		

وفيما يتعلق بالعامل الاول، والمتمثل بمتغير (توقعات الأفراد المستفيدين لطبيعة عمل المدقق) فقد احتل المرتبة الاولى في مقدار تفسيره لطبيعة ونطاق الفجوة في الإقليم والتي بلغت (١,٨٢٣) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٣٠,٣٨١%)، وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الاخرى. ويبين الجدول ٦ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وإبراز أهميته، حيث تترتب تلك المتغيرات تنازلياً بحسب مقدار التشبع في هذا العامل.

الجدول ٦
مقدار التشبع لمتغير توقعات الافراد المستفيدون لطبيعة عمل المدقق

المتغيرات	مقدار التشبع
لايؤدي المدققون دورهم وواجباتهم بشكل دقيق.	٠,٨٠٥
إن نتائج التدقيق لاتتوافق مع الواقع الفعلي ومايكتشف لاحقاً.	٠,٨٠٠
يتوقع الأفراد المستفيدون أن المدقق يقوم بفحص كل العمليات وبشكل شامل.	٠,٥٥٤

وفيما يتعلق بالعامل الثاني، والمتمثل بمتغير (واجبات المدقق ومسؤولياته)، فقد احتل المرتبة الثانية في مقدار تفسيره لفجوة توقعات التدقيق والتي بلغت ١,٣٣٠ من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٢٢,١٥٩%). وإن أبرز

المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل مرتبة تنازلياً حسب مقدار التشبع في هذا العامل هي (**يتوقع الأفراد المستفيدون أن عملية التدقيق تكشف عن كافة الأخطاء والتلاعبات**) بنسبة تشبع بلغت ٠,٧٥٤، (**ليس هناك تعليمات أو أنظمة قانونية تحدد واجبات المدقق أو دوره أو مسؤوليته**) بنسبة تشبع بلغت ٠,٦٧٣.

وفيما يتعلق بالعامل الثالث، والمتمثل بمتغير (**المعايير التي تحدد واجبات المدقق ومسؤولياته**) فقد أحتل المرتبة الثالثة في مقدار تفسيره للفجوة والتي بلغت ١,١٤٠ من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير ١٩,٩٩٦%. وإن أبرز متغير أسهم في تشكيل هذا العامل هو (**ليس هناك معايير للتدقيق واضحة أو ملزمة للمدقق تحدد واجبات ومسؤولية المدقق في الإقليم**).

رابعاً - أسباب فجوة توقعات التدقيق في إقليم كوردستان العراق باستخدام الوسط الحسابي والنسبة المئوية: تم تمثيل هذا المتغير الرئيس من خلال (٦) متغيرات فرعية تم طرحها من خلال (٦) أسئلة، وكانت نتائج التحليل الإحصائي لها كما موضحة بالجدول الآتي:

الجدول ٧
الوسط الحسابي والنسبة المئوية لمتغير معوقات الإبلاغ المالي

متغيرات أسباب الفجوة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
١. لا يتوفر للأطراف المستفيدة معرفة كافية بأهداف وعمل المدققين وواجباتهم.	٣,٨٧٧٦	٧٨
٢. هناك ضعف في مستوى التأهيل العلمي للمدققين الممارسين.	٤,٠١٠٢	٨٠
٣. لا توجد في مكاتب التدقيق نظم لرقابة جودة العمل في تلك المكاتب.	٤,١١٢٢	٨٢
٤. عدم وجود معايير مهنية أو قانونية تحدد مسؤولية المدققين المهنية والاخلاقية.	٣,٨٧٧٦	٧٨
٥. يتعرض المدققون لتأثيرات وضغوط تحد من استقلاليتهم وتؤثر على نتائج أعمالهم.	٣,٩١٨٤	٧٨
٦. ضعف الخبرة العملية إلى جانب عدم الاهتمام بالتعليم والتطوير المستمر.	٤,٢١٤٣	٨٤
متوسط المتوسطات	٤,٠٠١٧	٨٠

تؤشر نتائج التحليل الموضحة بالجدول أعلاه أن الأسباب المعروضة على العينة هي أسباب رئيسة لفجوة توقعات التدقيق القائمة في الإقليم من وجهة نظر العينة، إذ توضح قيمة متوسط المتوسطات التي بلغت (٤,٠٠١٧) وبنسبة مئوية بلغت (٨%) أن تلك الأسباب هي أسباب حقيقية ومحورية في وجود ونطاق الفجوة

السائد، وهذا يؤكد وجود الفجوة الحقيقية ونطاقها الكبير. وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثانية.

خامساً - أسباب فجوة توقعات التدقيق باستخدام التحليل العاملي

لقد تم اعتماد التحليل العاملي لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل الأسباب الرئيسة لوجود الفجوة في بيئة الإقليم على وفق نسبة تفسير كل متغير من هذه المتغيرات لمجمل موضوع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات الأسباب على عاملين رئيسين، بلغت القيمة الذاتية التفسيرية لمجمل هذين العاملين ٣,٥٣٤ وبنسبة تفسير اجمالية بلغت ٥٨,٨٩٦%، وهذا يعني أن الأسباب المعروضة على العينة تفسر ما نسبته ٦٠% تقريباً من أسباب الفجوة القائمة في الإقليم، وكما موضح بالجدول ٨.

الجدول ٨

مصفوفة الارتباط المختزله لمتغيرات أسباب الفجوة

العامل	القيمة الذاتية	نسبة تباين المتغير إلى المتغير الكلي للعوامل	النسبة التراكمية
الاول	٢,٣٩٨	٣٩,٩٦٧	٣٩,٩٦٧
الثاني	١,١٣٦	١٨,٩٢٩	٥٨,٨٩٦
المجموع	٣,٥٣٤		

وفيما يتعلق بالعامل الأول، والمتمثل بمتغير (عدم توافر بعض العوامل الرئيسة المرتبطة بنجاح مهمة المدقق) فقد احتل المرتبة الأولى في مقدار تفسيره لأسباب الفجوة والتي بلغت ٢,٣٩٨ من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير ٣٩,٩٧٦%، وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الأخرى. ويبين الجدول ٩ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وإبراز أهميته، حيث تترتب تلك المتغيرات تنازلياً بحسب مقدار التشبع في هذا العامل.

الجدول ٩

مقدار التشبع لمتغير عدم توفرعوامل نجاح مهمة المدقق

المتغيرات	مقدار التشبع
عدم وجود معايير مهنية أو قانونية تحدد مسؤولية المدققين المهنية والاخلاقية.	٠,٨٠٩
لا توجد في مكاتب التدقيق نظم لرقابة جودة العمل في تلك المكاتب.	٠,٧٥٥
هناك ضعف في مستوى التأهيل العلمي للمدققين الممارسين .	٠,٦٧٧
لا يتوافر للأطراف المستفيدة معرفة كافية بأهداف وعمل المدققين وواجباتهم.	٠,٦٢٩
ضعف الخبرة العملية إلى جانب عدم الاهتمام بالتعليم والتطوير المستمر.	٠,٥٤٠

وفيما يتعلق بالعامل الثاني والمتمثل بمتغير (التأثيرات على استقلالية المدقق) فقد بلغت قيمته ١,١٣٦ من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير ١٨,٩٢٩% وإن أبرز متغير أسهم في تشكيل هذا العامل وإبراز أهميته هو **(يتعرض المدققون لتأثيرات وضغوط تحد من استقلاليتهم وتؤثر على نتائج أعمالهم)** بنسبة تشبع بلغت ٠,٨٤٦.

سادساً - متطلبات تجسيير فجوة توقعات التدقيق في إقليم كوردستان العراق باستخدام الوسط الحسابي والنسبة المئوية: تم تمثيل هذا المتغير الرئيس من خلال (١٠) متغيرات فرعية تم طرحها من خلال (١٠) أسئلة، وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما موضحة في الجدول الآتي:

الجدول ١٠
الوسط الحسابي والنسبة المئوية لمتغير متطلبات التجسير

متغيرات متطلبات التجسير	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
إن التأهيل العلمي اللازم والالمام بالتطورات الحاصلة في مجال المهنة ضروري لتطوير أداء المدققين .	٤,٤٤٩٠	٨٩
وجوب من يمارس المهنة امتلاكة للخبرة العملية الطويلة والمهارة المهنية الكافية لأداء مهمته .	٤,٥١٠٢	٩٠
ضرورة وجود معايير مهنية تحدد واجبات المدقق ومسؤولياته المهنية والاخلاقية تجاه الأطراف المستفيدة من عمله.	٤,٥٢٠٤	٩٠
ضرورة توافر عنصر الوضوح والألزام في معايير التدقيق المهنية.	٤,٥٠٢٤	٩٠
ضرورة صياغة وتوفير معايير للسلوك الاخلاقي لممارسي المهنة وتوفر عنصر الألزام بها .	٤,٤٢٨٦	٨٩
تفعيل دور المهنة في متابعة التطورات الحاصلة في مجال المهنة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات وعقد برامج التعليم المستمر لأعضائها .	٤,٣٣٦٧	٨٧
الزام مكاتب التدقيق بضرورة وجود نظم رقابة فاعلة على جودة اعمالهم.	٤,٤٢٨٦	٨٩
ضرورة عمل المهنة على وضع نظم سليمة لتوزيع أعمال التدقيق ووسائل ارتباط المدققين باعمال التدقيق.	٤,٧٥٥	٨٦
العمل على تحديد اصدار الاحكام والتقديرات الشخصية المهنية من قبل المهنة والمدققين على حد سواء.	٣,٨٤٦٩	٧٧
تفعيل رقابة المهنة على أعضائها وأدائهم لأعمالهم ومسؤولياتهم تجاه المستفيدين من خدماتهم.	٤,٢٨٥٧	٨٦
متوسط المتوسطات	٤,٣٦٠٢	٨٧

توضح نتائج التحليل أن المتغير الرئيس الثالث والمتعلق بمتطلبات التجسيير قد حصل على أعلى وسط حسابي من بين المتغيرات الرئيسة، إذ بلغت قيمة متوسط المتوسطات لهذا المتغير ٤,٣٦٠٢ وبنسبة مئوية بلغت ٨٧%. وهذا يدل على إدراك العينة لطبيعة الفجوة القائمة وتأثيراتها وأهمية العمل على وضع متطلبات التجسير من أجل تضييق الفجوة القائمة للمساهمة في رفع سمعة ومكانة المهنة. والمتغيرات المطروحة في هذا المتغير تعد متغيرات رئيسة ومهمة يمكن أن تستخدم في علاج الفجوة القائمة. وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة.

سابعاً - متطلبات تجسير الفجوة باستخدام التحليل العاملي

لقد تم اعتماد التحليل العاملي لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل متطلبات تجسير وردم الفجوة في الإقليم على وفق نسبة تفسير كل متغير من هذه المتغيرات لمجمل التوليفة موضع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات المتطلبات في عاملين رئيسين، بلغت القيمة الذاتية التفسيرية لمجمل هذه العوامل ٦,٣٢٢ وبنسبة تفسير إجمالية بلغت ٦٣,٢٢٠%، وهذا يدل على أن تلك المتغيرات تفسر بحدود ثلثي المتطلبات الحقيقية لتجسير الفجوة الحاصلة في الإقليم، وهي نسبة تفسير عالية، وكما موضح بالجدول ١١.

الجدول ١١
مصفوفة الارتباط المختزله لمتغيرات متطلبات التجسير

العامل	القيمة الذاتية	نسبة تباين المتغير إلى المتغير الكلي للعوامل	النسبة التراكمية
الاول	٥,٢٤١	٥٢,٤١٢	٥٢,٤١٢
الثاني	١,٠٨١	١٠,٨٠٨	٦٣,٢٢٠
المجموع	٦,٣٢٢		

وفيما يتعلق بالعامل الأول، والمتمثل بمتغير (متطلبات تجسير وردم الفجوة) والذي احتل المرتبة الأولى في مقدار تفسيره لمتطلبات ردم الفجوة والتي بلغت ٥,٢٤١ من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير ٥٢,٤١٢% وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الأخرى. ويبين الجدول ١٢ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وإبراز أهميته، حيث تترتب تلك المتغيرات تنازلياً حسب مقدار التشبع في هذا العامل.

الجدول ١٢
مقدار التشبع لمتغير التاهيل العلمي والتطويرالمستمرللمدققين

المتغيرات	مقدار التشبع
تفعيل رقابة المهنة على أعضائها وأدائهم لأعمالهم ومسؤولياتهم تجاه المستفيدين من خدماتهم.	٠,٨٠٩
إلزام مكاتب التدقيق بضرورة وجود نظم رقابة فاعلة على جودة أعمالهم.	٠,٧٨٣
ضرورة توفر عنصر الوضوح والإلزام في معايير التدقيق المهنية.	٠,٧٧٠
ضرورة صياغة وتوفير معايير للسلوك الاخلاقي لممارسي المهنة وتوفر عنصر الألزام بها.	٠,٧٦٤
ضرورة وجود معايير مهنية تحدد واجبات المقق ومسؤولياته المهنية والاخلاقية تجاه الأطراف المستفيدة من عمله.	٠,٧٤٦
تفعيل دور المهنة في متابعة التطورات الحاصلة في مجال المهنة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات وعقد برامج التعليم المستمر لأعضائها.	٠,٧٤٠
ضرورة عمل المهنة على وضع نظم سليمة لتوزيع أعمال التدقيق ووسائل ارتباط المدققين باعمال التدقيق.	٠,٧٢٣
إن التأهيل العلمي اللازم والالمام بالتطورات الحاصلة في مجال المهنة ضروري لتطوير أداء المدققين.	٠,٦٥٨
العمل على تحديد اصدار الاحكام والتقديرات الشخصية المهنية من قبل المهنة والمدققين على حد سواء.	٠,٦٢٩
ضرورة امتلاك ممارس المهنة للخبرة العملية الطويلة والمهارة المهنية الكافية لأداء مهمه.	٠,٥٨٣

وفيما يتعلق بالعامل الثاني والمتمثل بمتغير (**ضرورة امتلاك ممارسة المهنة العملية الطويلة والمهارة المهنية الكافية لأداء مهامه**) والتي بلغت قيمته ١,٠٨١ من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير ١٠,٨٠٨%.

ثامناً - علاقة وأثر أسباب فجوة التوقع في طبيعة ونطاق الفجوة في الإقليم

١. **معامل الارتباط:** تم استخدام معامل الارتباط لاختبار العلاقة بين أسباب الفجوة وطبيعة ونطاق الفجوة القائمة في الإقليم. ويتضح من خلال هذا التحليل وجود علاقة موجبة متوسطة القوة نسبياً، حيث بلغت قيمتها ٠,٤٦١. وعند اختبار معنوية هذه العلاقة عن طريق اختبار t بلغت قيمته ٣,٢٤٧ وقيمة P كانت ٠,٠٠٢، وهو ما يدلل على وجود علاقة معنوية عالية بين المتغيرين. والجدول أدناه يوضح ذلك:

الجدول ١٣
العلاقة بين أسباب الفجوة وطبيعة ونطاق الفجوة

أسباب الفجوة	R	t	P
طبيعة ونطاق الفجوة	٠,٤٦١	٣,٢٤٧	٠,٠٠٢

٢. يبين الجدول ١٣، أن قيمة F المحسوبة قد بلغت ٤,١٠١ بدرجة حرية ٩١,٦ وبمستوى معنوية ٠,٠٠١.

الجدول ١٤
تحليل التباين للانحدار الخطي لمعوقات الإبلاغ المالي وواقع الإبلاغ المالي

تحليل التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	المحسوبة F
الانحدار	٦	٨,٦٦٥	١,٤٤٤	٤,١٠١
البواقي	٩١	٣٢,٠٤٥	٠,٣٥٢	

وعند مقارنة قيمة F المحسوبة مع مثيلتها الجدولية التي بلغت ٢,١٧ يمكن القول إن متغيرات أسباب الفجوة عند هذا المستوى لها تأثير معنوي عالٍ في طبيعة ونطاق الفجوة الحالي في إقليم كوردستان العراق، وهو ما يدعم قبول الفرضية الرابعة بدرجة ثقة ٩٥%. وبالاعتماد على قيمة t المحسوبة مقارنة بقيمة t الجدولية التي بلغت ١,٦٦٢ عند مستوى معنوية ٠,٠٥ يظهر أن المتغير (**ضعف الخبرة العملية إلى جانب عدم الاهتمام بالتعليم والتطوير المستمر**) يمثل السبب المعنوي المؤثر في طبيعة ونطاق الفجوة القائمة. وأن المتغيرات الأخرى لها تأثير ولكن بنسب متفاوتة الدرجة ولكنها ليست معنوية التأثير.

تاسعاً - أثر متطلبات التجسير في أسباب الفجوة القائمة في الإقليم

١. **معامل الارتباط:** تم استخدام معامل الارتباط لاختبار العلاقة بين متطلبات تجسير الفجوة القائمة وأسباب الفجوة الحالية في الإقليم التي يتطلب الحد منها للتخلص من الفجوة القائمة. ويتضح من خلال هذا التحليل وجود علاقة موجبة متوسطة القوة حيث بلغت قيمتها ٠,٥٢٤. وعند اختبار معنوية هذه العلاقة عن طريق اختبار t الذي كانت قيمته ٥,٨٥٦ وقيمة P كانت (٠,٠٠٠) وهو ما يدلل على وجود علاقة معنوية عالية جداً بين المتغيرين، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول ١٥
العلاقة بين أسباب الفجوة وطبيعة ونطاق الفجوة

أسباب الفجوة	R	t	P
طبيعة ونطاق الفجوة	٠,٥٢٤	٥,٨٥٦	٠,٠٠٠

٢. **معادلة الانحدار الخطي المتعدد:** يتضح من خلال جدول تحليل التباين ١٦، أن قيمة F المحسوبة قد بلغت ٣,٣٠١ بدرجة حرية ٨٧,١٠ وبمستوى معنوية ٠,٠٠١. وهو ما يدل على أن هناك تأثيراً معنوياً وبشكل عالٍ لمتغيرات متطلبات التجسير في أسباب الفجوة القائمة في الإقليم.

الجدول ١٦
تحليل التباين للانحدار الخطي لمتطلبات التجسير في أسباب الفجوة القائمة

تحليل التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	المحسوبة F
الانحدار	١٠	٩,١٣١	٠,٩١٣	٣,٣٠١
البواقي	٨٧	٢٤,٠٦٣	٠,٢٧٧	

وعند مقارنة قيمة F المحسوبة مع مثيلتها الجدولية التي بلغت ١,٩١ عند مستوى معنوية ٠,٠٥، يمكن القول إن متغيرات متطلبات التجسير ذات تاثير معنوي عالٍ في متغيرات أسباب الفجوة القائمة عند هذا المستوى، وهو ما يدعم قبول الفرضية الخامسة بدرجة ثقه ٩٥%. وبالاعتماد على قيمة t المحسوبة، كما يظهرها الجدول ١٧ مقارنة بقيمة t الجدولية التي بلغت ١,٦٦٠٢ عند مستوى معنوية ٠,٠٥ يمكن ترتيب المتغيرات المعنوية كما في الجدول أدناه:

الجدول ١٧
المتغيرات المعنوية لمتطلبات التجسير المؤثرة في أسباب الفجوة

المتغيرات	قيمة t	المعنوية
ضرورة عمل المهنة على وضع نظم سليمة لتوزيع أعمال التدقيق ووسائل ارتباط المدققين باعمال التدقيق.	٤,١٤١	٠,٠٠٠
ضرورة توافر عنصر الوضوح والإلزام في معايير التدقيق المهنية.	٢,٨٦٨	٠,٠٠٥
ضرورة وجود معايير مهنية تحدد واجبات المقق ومسؤولياته المهنية والاخلاقية تجاه الأطراف المستفيدة من عمله.	٢,٦٩٠	٠,٠٠٩

يشير الجدول ١٧ إلى أن المتغيرات الثلاثة أعلاه من مجمل المتغيرات التي تمثل متطلبات التجسير المعروضة على العينة هي أكثر المتغيرات ذات التأثير المعنوي في أسباب الفجوة القائمة والتي يمكن أن تسهم في ردم الفجوة. فضلاً عن المتغيرات الأخرى التي تسهم في التأثير، ولكن بشكل غير كبير في تلك الأسباب المكونة للفجوة.

ويشير المتغير الأول المعنوي التأثير على ضرورة إيجاد النظم السليمة التي تحدد توزيع أعمال التدقيق والأساليب اللازمة التي تحدد ارتباطات المدققين ومدى سلامتها وكفايتها. وهو من الأساليب المهمة التي تعتمدها كثير من التنظيمات المهنية في العالم لتنظيم المهنة وتفعيل دورها والمحافظة على كيانها. أما المتغير الثاني في قوة التاثير فقد تمثل في أهمية وجود المعايير المهنية والايضاحات الخاصة بها والتي تسهم في التنفيذ السليم لها من قبل المدققين إلى جانب أهمية توفر عنصر الإلزام المهني والقانوني بها لضمان التمسك بها. أما المتغير الثالث فيشير إلى ضرورة وجود المعايير المهنية الخاصة بتحديد واجبات ومسؤوليات المدقق المهنية والأخلاقية تجاه الأطراف المستفيدة، وهي حلقة مهمة سعت إليها كل التنظيمات المهنية في العالم للمحافظة على التزام أعضائها بالسلوكيات المهنية والادبية للمهنة ولضمان تزويد الأطراف المستفيدة بالخدمات المطلوبة وبالجودة العالية للمحافظة على مكانة المهنة وسمعتها.

الاستنتاجات

١. تؤكد نتائج التحليل في إطار الجانب الميداني للبحث على وجود فجوة توقعات التدقيق في بيئة إقليم كوردستان العراق بنوعيها فجوة المعقولية وفجوة الأداء، إذ تؤكد نتائج التحليل باستخدام التحليل العاملي أن الفجوة في الإقليم هي فجوة أداء بالدرجة الأساس نتيجة لضعف وقصور أداء المدققين في دورهم، إذ تؤكد نتائج التحليل أن المدققين لا يؤدون دورهم بشكل دقيق وأن نتائج التدقيق لا تتوافق مع الواقع الفعلي وما يتم اكتشافه لاحقاً. وتعد فجوة المعقولية فجوة أساسية ناتجة عن ضعف إدراك وفهم نسبة عالية من الأطراف المستفيدة لواجبات ودور المدقق ومسؤولياته، وهو ما تثبته نتائج التحليل السابقة، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الأولى.
٢. تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن هناك أسباب رئيسة تقف بشكل كبير وراء وجود الفجوة القائمة، إذ تشير النتائج إلى أن العينة تتفق بنسبة عالية على أن تلك الأسباب هي أسباب رئيسة للفجوة القائمة في الإقليم. كما توضح نتائج التحليل العاملي أن أبرز الأسباب التي تقف خلف وجود الفجوة واستمرارها تتمثل في الافتقار للمعايير المهنية إلى جانب غياب نظم رقابة الجودة وتدني مستوى التأهيل العلمي ومتطلبات التطوير المستمر مع ضعف الخبرة العملية للمدققين، يترافق ذلك مع ضعف ثقافة وإدراك الأطراف المستفيدة لدور ومسؤوليات المدقق. وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثانية.

٣. تؤكد آراء العينة أن متطلبات التجسيير لازمة لتدارك الفجوة القائمة، حيث حصلت تلك المتطلبات على أعلى اتفاق لآراء العينة حولها من بين محاور البحث الحالي الأخرى، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة. وقد كانت المتطلبات الآتية هي أبرز المتطلبات وفقا للتحليل العاملي المعتمد:

أ. تفعيل رقابة المهنة على أعضائها وأدائهم لأعمالهم ومسؤولياتهم تجاه المستفيدين من خدماتهم.

ب. إلزام مكاتب التدقيق بضرورة وجود نظم رقابة فاعلة على جودة أعمالهم.

ج. ضرورة توافر عنصر الوضوح والإلزام في معايير التدقيق المهنية.

د. ضرورة صياغة وتوفير معايير للسلوك الاخلاقي لممارسي المهنة وتوافر عنصر الإلزام بها.

هـ. ضرورة وجود معايير مهنية تحدد واجبات المدقق ومسؤولياته المهنية والأخلاقية تجاه الأطراف المستفيدة من عمله.

و. تفعيل دور المهنة في متابعة التطورات الحاصلة في مجال المهنة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات وعقد برامج التعليم المستمر لأعضائها .

ز. ضرورة عمل المهنة على وضع نظم سليمة لتوزيع أعمال التدقيق ووسائل ارتباط المدققين باعمال التدقيق.

ح. إن التأهيل العلمي اللازم والالمام بالتطورات الحاصلة في مجال المهنة ضروري لتطوير اداء المدققين.

خ. العمل على تحديد إصدار الأحكام والتقديرات الشخصية المهنية من قبل المهنة والمدققين على حد سواء.

ر. ضرورة توافر الخبرة العملية الطويلة والمهارة المهنية الكافية في من يمارس المهنة لأداء مهمته.

٤. تبين نتائج التحليل باستخدام معامل الارتباط ومعادلة الانحدار الخطي المتعدد أن متغيرات أسباب الفجوة ذات علاقة وأثر عالي المعنوية في طبيعة ونطاق فجوة التوقعات القائمة في الإقليم. وهذا يدل على أن تلك الأسباب هي أسباب حقيقية ومؤثرة في وجود الفجوة في الإقليم والتي يجب العمل على إزالتها. وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الرابعة.

٥. تشير نتائج التحليل باستخدام معامل الارتباط ومعادلة الانحدار الخطي المتعدد إلى أن متطلبات التجسير المقترحة والمختبرة في البحث الحالي ذات علاقة وأثر معنوي عالٍ في الأسباب التي تقف وراء فجوة توقعات التدقيق القائمة في الإقليم، والتي يمكن تبنيها وتطويرها للحد من الفجوة وردمها. وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الخامسة.

التوصيات

١. العمل على تبني متطلبات التجسيير من قبل المهنة في الإقليم والتي يعرضها البحث الحالي من أجل المساهمة الفعلية في الحد من تنامي الفجوة وتعقيداتها والاستفادة من الأطراف الآتية في تطبيقها:

أ. الحكومة: من خلال المساهمة في وضع بعض التشريعات المناسبة التي تدعم تنظيم مهنة التدقيق وتطويرها والالتزام بما تضعه من ضوابط في هذا المجال.

ب. أساتذة الجامعات: من خلال الاستفادة في تقديم الاستشارات والمساهمة في وضع المعايير والايضاحات والقواعد العلمية والندوات والمؤتمرات العلمية.

ج. المدققين: وخصوصا من ذوي الخبرة والممارسة الطويلة والاستفادة منهم في وضع خبراتهم في هذا المجال.

د. الأطراف المستفيدة: دعوة أبرز الأطراف المستفيدة من أصحاب الشركات والإدارات والمصارف وغيرهم والتعرف على متطلباتهم وتوقعاتهم وحاجاتهم وأخذ ذلك بنظر الاعتبار كأحد أبرز عناصر الفجوة.

٢. العمل على دراسة وتحليل أسباب الفجوة ومحاولة وضع الحلول المناسبة وفقاً لمتطلبات كل سبب مع أهمية الأخذ بنظر الاعتبار التطورات الحاصلة في بيئة المهنة، فضلاً عن التطورات التكنولوجية الحاصلة ومتطلبات الأطراف المستفيدة في ضوء ذلك.

٣. ضرورة عمل المهنة الجاد على:

أ. الاستفادة من تجارب المنظمات المهنية الأخرى في مجال وضع وتبني معايير مهنية ووضع الأدلة المرشدة والإيضاحات التي تسهم في كفاءة أداء العمل التدقيقي.

ب. عقد الندوات والمؤتمرات التي تجمع المدققين المهنيين وأساتذة الجامعات والأطراف المستفيدة لمناقشة مشاكل المهنة وامكانيات تطويرها والذي يسهم في الحد من فجوة المعقولية والتعرف على متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة.

ج. العمل على وضع قواعد للسلوك المهني لأعضائها ووضع القواعد الملزمة للحد من السلوك غير المرغوب والضار بالمهنة وسمعتها.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. السديري، فهدة بنت سلطان والعنقري، حسام بن عبد المحسن، ٢٠٠٥، فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة فيلادلفيا، الاردن.

٢. لطفي، أمين السيد احمد، ٢٠٠٣، المراجعة الدولية وعولمة أسـواق رأس المـال، الـدار الجامعية، الإسكندرية.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية

1. Flint, David, 1988, Philosophy And Principles Of Auditing: An Introduction, first edition, Macmillan Education Publishing LTD., London.
2. Giridharan, P. T. 2004, The Audit Committee: A Global Perspective, The Chartered Accountant journal , Nov.
3. Humphrey, C. 1997, Debating Audit Expectations, published in Sherer, M. and Turley, S., Current Issues in Auditing , 3th .ed., Chapman Publishing Ltd., London .
4. Lee,Tom 1993, Corporate Audit Theory, Chapman & Hall .
5. McEnroe,J.E. 2002, An Analysis of Post – Expectation Gap Voting Behavior by the ASB, ABACUS, Vol.38 , No. 3 .
6. McEnroe,J.E.and Martens,S.C. 2001, Auditors And Investors Perceptions of the Expectation Gap , Accounting Horizons, Vol.15 , Issue 4.
7. Porter ,B. 1993, An Empirical Study of The Audit Expectation – Performance gap, Accounting and Business research, Vol. 24 , No. 93 .
8. Singh, Rajiv Kumar, 2004, Bridging All The Expectation Gap: The Changing Role of Concurrent Auditors, The Chartered Accountant , UK., May .