

دور معيار التدقيق الدولي (520) في تقليص فجوة التوقعات في عملية التدقيق

دراسة استطلاعية من وجهة النظر مراقبي الحسابات و الأكاديميين في إقليم كردستان /العراق

بارزان حسن أحمد

قسم المحاسبة، فكلتي العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كويه، اربيل، إقليم كردستان، العراق

يسعى مراقب الحسابات فيها للحصول على الرأي المناسب بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية وتقليل التكلفة والوقت عند إجراء عملية التدقيق ، مما يتطلب من المدقق مقارنة البيانات والمؤشرات المالية التي تم الحصول عليها مع المعايير والمعلومات المتوفرة لدى المنشأة نفسها أو لدى الشركات المماثلة للكشف عن أي تغييرات أو انحرافات جوهرية الحكم على صحة وصدق وعدالة البيانات المالية، والكشف عن المخالفات في البيانات المالية لتلبية الاحتياجات والطلبات مستخدمي البيانات المالية و تعد فجوة التوقعات احدى المواضيع التي نالت اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية نظراً لتأثيراته السلبية على كافة الأطراف من داخل وخارج المهنة فهناك اختلافات بين توقعات المجتمع بشكل عام وأداء المراقب الحسابات ، فالمجتمع يتوقع ان يقدم مراقب الحسابات تقريره تأكيداً حول مصداقية القوائم والتقارير المالية والحالية من الأخطاء الجوهرية غير المضللة وضمان استمرارية المنشأة والتي لا يمكن للمراقب الحسابات بتحقيقها نظراً سوء فهم المستخدمين والتوقعات مبالغ فيها من قبل المستخدمين لأداء عملية التدقيق وسوء تفسير المستخدمين، وعدم دراية المستخدمين بمسئولياتهم وحدودها وتوقعات من المستخدمين مبالغ فيها للمعايير وتعد إجراءات التدقيق التحليلية واحدة من المحاولات التي لها دور كبير في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية برأي المراقب الحسابات. لذلك في السنوات الأخيرة أصبح موضوع فجوة التوقعات في التدقيق إحدى القضايا الحيوية في البحث المحاسبي.

وقد تم تقسيم البحث الى أربعة المحاور ، حيث خصص المحور الأول منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة بينما تضمن المحور الثاني الإطار النظري للمتغيرات البحث ، أما تضمن المحور الثالث الجانب العملي والمحور الرابع والأخير حيث خصص لاستنتاجات و التوصيات.

ولتحقيق الاهداف البحث يتضمن خطة البحث المحاور الآتية :

المستخلص - يهدف البحث إلى إبراز دور معيار التدقيق الدولي (520) في تقليص فجوة التوقعات في عملية التدقيق ،ولتحقيق هدف البحث اعتمد الباحث على المصادر الأولية وهي تصميم الإستبانة التي تم تصميمها استناداً الى دراسات سابقة وجانب النظري لبحث ، والإستبانة تتكون من جزئين، يتضمن جزء الأول فقرات تهدف الى معرفة خصائص عينة البحث وجزء الثاني يتضمن (22) فقرات تم طرقها في جمع البيانات بهدف الاختبار الفرضيات والإجابة على التساؤلات المتعلقة بمشكلة البحث ، وبلغ أفراد عينة البحث (50) الأفراد منهم (22) مراقبي الحسابات و (10) محاسباً قانونياً في مكاتب والشركات تدقيق الحسابات و(18) أستاذاً جامعياً ، وبعد تحليل البيانات باستخدام برنامج الاحصائي (SPSS) واختبار فرضيات البحث تم التوصيل إلى مجموعة النتائج أهمها : ان استخدام الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي (520) لها علاقة ارتباط و تأثير إيجابي و معنوي في تقليص فجوة التوقعات في عملية التدقيق الحسابات وكانت قيمة معامل الارتباط (**0.661) وكانت قيمة تأثير (F) المحسوبة حيث بلغت (37.240) بمعنى أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (520) يؤدي الى تقليص فجوة التوقعات في عملية التدقيق، وفي ضوء النتائج البحث يوصي الباحث بعدد من التوصيات أهمها : ضرورة التأكيد على تفعيل وإبراز دور الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي (520) في عملية التدقيق من قبل مكاتب وشركات التدقيق الحسابات وإضافة لكونها تساعد في تقليص فجوة التوقعات.

الكلمات الدالة- معايير التدقيق الدولية، معيار التدقيق الدولي (520)، فجوة التوقعات، مراقب الحسابات، محاسب القانوني، الأكاديميين.

المقدمة

لقد تأثرت مهنة تدقيق الحسابات سلباً بعدة أمور أهمها فقدان الثقة في القوائم المالية من قبل مستخدم القوائم المالية.تتطلب عملية التدقيق استخدام أدلة التدقيق لجمع المعلومات وأن الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520 هي أحد ادلة التدقيق التي

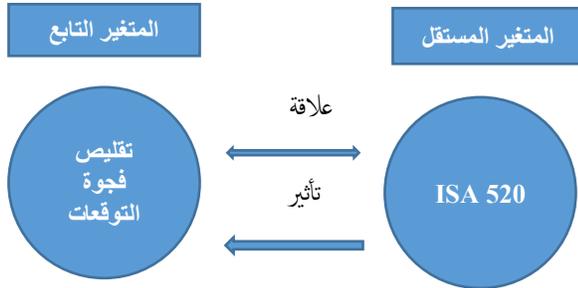
المحور الأول

منهجية البحث و بعض الدراسات السابقة

التوقعات في عملية التدقيق.

4-1/ نموذج البحث

لتحقيق اغراض البحث والحصول الى أهدافه العدة ، فقد بينى البحث في إطار عرضه الموضوع متغيرات الرئيسة من خلال الشكل الاتي :



شكل رقم (1): المخطط الفرضي للبحث

5-1/ فرضية البحث

في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث وأملاً في تحقيق أهداف يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للبحث بالشكل الآتي:
يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة التوقعات في عملية التدقيق الحسابات.

يتفرغ من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

فرضية الفرعية الاولى : توجد علاقة ارتباط معنوية بين معيار التدقيق الدولي 520 و فجوة التوقعات.
فرضية الفرعية الثانية:توجد علاقة تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة التوقعات في عملية التدقيق الحسابات.

6-1/ حدود البحث

تمثل تلك الحدود بما يأتي :

1. حدود البشرية : مراقبي الحسابات و محاسبين القانونيين والأكاديميين.
2. حدود المكانية : مكاتب و شركات التدقيق الحسابات والاقسام العلمية في الجامعات اقليم كردستان.
3. حدود الزمنية : عام 2024
4. حدود العلمية : بيان دور تطبيق المعيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة التوقعات.

7-1/ بعض الدراسات السابقة

يمكن عرض بعض الدراسات السابقة الذي يتناول موضوع البحث :

1-7-1/الدراسات العربية

1-دراسة (الدلمي ، 2023) بعنوان (دور استخدام الاجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية التدقيق): يهدف البحث الى تسليط الضوء على الاجراءات التحليلية واساليبها واهمية استخدامها وتطبيقها من قبل المدقق الخارجي مراقب الحسابات في مختلف مراحل عملية التدقيق ودورها في تحسين جودة عملية التدقيق، ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استارة استبانة تم توزيعها على عينة من مراقبي الحسابات والعاملين معهم في شركات ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق من الصنف الأول بواقع

1-1/ مشكلة البحث

محنة التدقيق الحسابات تخدم مستخدمي القوائم المالية حيث أنها تعتبر ضمانة جودة المعلومات المحاسبية. أحد أهم أهداف التدقيق هو إضافة الثقة إلى البيانات المالية. ولذلك تسعى العديد من المنظمات والجمعيات المهنية إلى إصدار معايير تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الحسابات، لأن الفشل في إعداد القوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير التدقيق والفشل في تحقيق أهداف التدقيق يؤدي إلى عدم التطابق بين أداء مراقبي الحسابات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية . وهذا ما يسمى بفجوة التوقعات ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تطبيق المعيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة التوقعات في عملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات .

الأسئلة الرئيسة للبحث :

هل يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة التوقعات في عملية التدقيق الحسابات ؟.

من السؤال الرئيسي يتفرغ الاسئلة الفرعية الآتية:

1. هل توجد علاقة بين المعيار التدقيق الدولي 520 و فجوة التوقعات ؟.
2. هل توجد تأثير معنوي لتطبيق المعيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة التوقعات في عملية التدقيق ؟

2-1/ أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الاتي:

1-2-1/الأهمية العلمية : يعد أهمية هذه البحث في أنها تتناول موضوع مهم ألا هو معيار التدقيق الدولي 520 الاجراءات التحليلية ، يساهم هذه البحث في جوانب كثيرة عن معيار التدقيق الدولي (520) في تقليل فجوة التوقعات من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية، كما تتبين أهميتها في أهمية تعزيز وزيادة ثقة بين عمل مراقب الحسابات والآخرين من مستخدمي القوائم المالية لزيادة الفاعلية لعملية التدقيق و تقليل فجوة التوقعات.

2-2-1/ الأهمية العملية : من الناحية العلمية والتطبيقية فان أهميتها تتجلى من خلال ترجمة نتائج التحليل الآراء المبحوثين والاستنتاجات إلى مقترحات يمكن ان تسهم في تطوير العمل الجهات المهتمة مثل مكاتب وشركات التدقيق الحسابات ، أنواع الوحدات الاقتصادية ، والباحثين في نتائج البحث في مجال الواقع المهني للتدقيق الخارجي في إقليم كردستان عبر إرشادات معيار التدقيق الدولي رقم (520)، لأنه محنة التدقيق باعتباره ضرورة أساسية للوحدات الاقتصادية ، ومعايير التدقيق الدولية ، تضبط محنة مراقب الحسابات و عملية التدقيق.

3-1/ اهداف البحث

يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- التعرف على معيار التدقيق الدولي 520 و متطلباتها وأهمية تطبيقها من قبل مراقب الحسابات في عملية التدقيق .
- 2- التعرف على مفهوم الإجراءات التحليلية وأهمية استخدامها في عملية التدقيق الحسابات.
- 3- التعرف على فجوة التوقعات و أنواعها و أسباب ظهورها.
- 4- محاولة بيان علاقة و تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 520 في تقليل فجوة

فجوة التوقعات في بيئة التدقيق): يهدف هذا البحث إلى بيان أهمية الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي النظري في جمع المعلومات الخاصة بالبحث وتم توزيع الاستبانة على عينة البحث في إقليم كردستان العراق والتي تتكون من مجموعتين مدققون خارجيون مجازون يمارسون مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات والأكاديميون مختصون بالحاسبة والتدقيق العاملين في مؤسسات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كردستان جامعات حكومية وأهلية ومعاهد الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه، ووزعت الباحثة (150) استبانة على الفئتين بواقع (75) استبانة لكل فئة و بطريقة عشوائية. وقد تم استرداد (61) استبانة من الفئة الأولى و (68) من الفئة الثانية وكانت صالحة للتحليل والاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج (spss)، تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها إن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الإجراءات التحليلية وتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق إذ بلغ معامل الارتباط بينها (0.694)، كما وأن هناك تأثيراً ذا دلالة معنوية للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كردستان العراق.

1-2/ دراسات الاجنبية

1-دراسة (Al-Hajaja , 2022) بعنوان (مدى تطبيق الإجراءات التحليلية المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 في الشركات ذات المسؤولية المحدودة): تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية (المعيار الدولي للتدقيق-ISA رقم 520) في الشركات ذات المسؤولية المحدودة و يتكون مجتمع الدراسة من مدققين خارجيين من 4 شركات كبيرة. ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) ومن أهم نتائج الدراسة أن يدرك المدقق الخارجي تنفيذ المتطلبات الأساسية للمعيار الدولي رقم 520 للإجراءات التحليلية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة. يواجه المدقق صعوبات خارجية عند القيام بالإجراءات التحليلية مثل التدريب والدورات، وضعف الأنظمة المحاسبية، واستخدام البيانات غير المالية وصعوبة فهم متطلبات تطبيق المعيار الدولي رقم 520 في ظل جائحة كورونا والتدقيق عن بعد. أهم توصيات الدراسة هي حث المدققين الخارجيين على اعتماد التدريب والتطوير المستمر لمواجهة الظروف الطارئة ووضع خطة بديلة مثل وضع خطة للتدقيق عن بعد.

2-دراسة (Saha and et al , 2019) بعنوان (فجوة التوقعات في التدقيق): يهدف هذا بحث إلى إيجاد فجوة توقعات التدقيق بين المجموعات الأربع، وهي المدققين، والمستثمرين، والمستخدمين العامين لتقارير التدقيق، وأكاديمي المحاسبة، حول سمات المدقق المستقل في بنغلاديش. وهو بحث أولي يعتمد على الاستبيان. وتوصلت إلى أن الحد الأدنى من فجوة توقعات التدقيق موجود بين مستخدمي البيانات المالية والمدققين المستقلين فيما يتعلق بميزات المدقق، كما أثبتت نتيجة تحليل التباين (ANOVA) كما يتم إثبات الصلاحية الداخلية للأسئلة من خلال الاختبار الذي يتم إجراؤه. يتم التحقق من صحة النتائج من خلال برنامج Excel الإحصائي القياسي. إنه يعني وعي مستخدمي التقارير المحاسبية التي يدققها مدققون مستقلون وميزات مدققي الحسابات المستقلين. لقد وجد أن المستخدمين والمدققين المستقلين متشابهون في تصورهم لميزات المدققين المستقلين.

3-دراسة (Matrood and et al , 2019) بعنوان (أثر تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520 في تحسين أداء التدقيق): يهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520 في تحسين أداء التدقيق وتوصلت الدراسة

(70) استبانة، وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (18). SPSS v) لتحليل بيانات الاستبانة واختبار الفرضيات، وقد توصلت البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها أن لتعدد وتعدد الإجراءات التحليلية وأساليبها المختلفة ما بين التقليدية والحديثة منها دور مهم في مساعدة المدقق على فهم طبيعة ونشاط المصرف المراد تدقيقه وتحديد مدى قدرته على الاستمرار، وتقليل الاختبارات الجوهرية والإشارة فيما إذا كان هناك تحريفات محتملة في القوائم المالية وبما يسهم ذلك في تحسين مستوى جودة عملية التدقيق، كذلك هناك قصور في استخدام الإجراءات التحليلية وأساليبها المختلفة من قبل المدقق الخارجي خلال مراحل عملية التدقيق حيث أن أعلى نسبة استخدام للإجراءات التحليلية وكما أظهرته إجابات عينة البحث هي من (25% إلى 50%) في ضوء الاستنتاجات التي طرحت أوصى البحث بضرورة التأكيد على دور الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار التعليمات والتوجيهات والنشرات العلمية ذات العلاقة بمهنة التدقيق والتي تؤكد على ضرورة اعتماد الإجراءات التحليلية وأساليبها المتنوعة وتعميم استخدامها باعتبارها أحد الوسائل والأدوات المهمة التي تسهم في زيادة مستوى جودة عملية التدقيق.

2-دراسة (إبراهيم و عبدالله شيخ ، 2023) بعنوان (دور معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA220) في تضييق فجوة التوقعات: استهدفت هذه الدراسة بيان وجود أسباب فجوة التوقعات في إقليم كردستان العراق ومدى دور الإلتزام بمعيار التدقيق الدولي (ISA 220) المتعلق برقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية في تضييقها من وجهة نظر محاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها تم إعداد استبانة مكونة من ثلاثة محاور، وتم توزيعها على المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، وبلغت عدد الاستبانة الموزعة (70) استبانة وتم استرداد (65) استبانة وكانت (61) استبانة صالحة للتحليل، ومن ثم تم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات ومن أبرزها: أكدت الدراسة على وجود أسباب الفجوة توقعات التدقيق في بيئة إقليم كردستان العراق، إذ تؤكد نتائج التحليل أن وجود الفجوة في الإقليم هي نتيجة وجود قصور في القوانين والتشريعات المحلية في الإقليم على وفق إجابات العينة وهذا ما يؤثر في أداء عملية التدقيق. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة قيام المنظمات المهنية بدراسة فجوة التوقعات وتحليلها في بيئة التدقيق والعمل على تطبيق أفضل المقترحات لمعالجتها أو تضييقها لحد أدنى، لأنها تعتبر من أخطر القضايا التي تواجه مهنة التدقيق في الوقت الحالي مما يؤثر بشكل مباشر على مصداقية القوائم المالية وجودتها وقرارات مستخدمي القوائم المالية.

3-دراسة (حسون و زين ، 2021) بعنوان (أثر التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات): الهدف الرئيسي من هذا البحث هو دراسة تأثير تطبيق أسلوب التدقيق المشترك في تقليل وتضييق ظهور فجوة التوقعات من وجهة نظر مراقبي الحسابات. وبرز لتأثير الأسلوب في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق حيث أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود فناعة تامة من جانب مكاتب التدقيق الخارجي بأهمية التدقيق المشترك. واستخلصت نتائج الدراسة الميدانية مع فرضية الدراسة النظرية التي أشارت إلى وجود تأثير للتدقيق المشترك تجاه الحد من ظهور فجوة توقعات من وجهة نظر مراقبي الحسابات وأوصى البحث بضرورة اتباع مكاتب التدقيق الخارجي لأسلوب التدقيق المشترك كونه معززاً للاستقلالية والحياد ويرفع مستوى الكفاءة المهنية للعمل التدقيقي في ظل الظروف البيئة المحلية والتي لم تعد تتناسب مع طبيعة بعض المشاريع الاقتصادية.

4-دراسة (حمه أمين و محمد ، 2020) بعنوان (أثر الإجراءات التحليلية على تقليص

3. يستطيع مراقب الحسابات من خلال الإجراءات التحليلية تقييم أداء مساعديه وكشف أوجه القصور في عملهم والبحث عن أسبابها وتصحيحها .
4. زيادة قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء .
(5) له أهمية كبيرة في إدارة الوحدة، حيث يساعده على اكتشاف أوجه القصور الموجودة داخل الوحدة، ومن ثم تصحيحها.

3-2/ أهداف الإجراءات التحليلية: من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف الإجراءات التحليلية، تلك المحاولة التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي (520)، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، أن استخدام إجراءات التدقيق التحليلية من قبل مراقب الحسابات ومكتب التدقيق يساعد في تحقيق الأهداف الآتية: (الزيدي، 2023 :

أ- عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية يتم الحصول على أدلة تدقيق موثوقة.
ب- مساعدة مراقب الحسابات في التخطيط وطبيعة توقيت ومدى الإجراءات الأخرى المستخدمة في عملية التدقيق.
ج- كإجراءات جوهرية عندما يكون؛ استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر من الإختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الإكتشاف لتأكيدات خاصة للقوائم المالية.

4-2/ متطلبات معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية: من أهم المتطلبات كما يلي:

الأول: الإجراءات التحليلية الموضوعية: عند تصميم وتنفيذ إجراءات التحليل التحقيقي، سواء بمفردها أو بالاشتراك مع اختبارات التفاصيل، كإجراءات تحقيق وفقاً لمعيار التدقيق 330 يجب على مراقب الحسابات ، (464 : IAASB,2017) :

1- تحديد مدى ملاءمة إجراءات تحليلية موضوعية معينة لتأكيدات معينة ، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لهذه التأكيدات.

2- تقييم مدى موثوقية البيانات التي يتم من خلالها تطوير توقعات المدقق للمبالغ أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الاعتبار المصدر ، وقابلية المقارنة، وطبيعة المعلومات المتاحة وأهميتها، والضوابط على الإعداد.

3- وضع توقع للمبالغ أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كان التوقع دقيقاً بدرجة كافية لتحديد التحريف الذي قد يؤدي، منفرداً أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى، إلى جعل البيانات المالية محرفة بشكل جوهري.

4- تحديد مقدار أي فرق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة دون مزيد من التحقيق.

ثانياً: الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج شامل (IAASB,2021:326):

يجب على مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق تساعده عند تكوين استنتاج شامل حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم مراقب الحسابات للمنشأة.

ثالثاً: التحقيق في نتائج الإجراءات التحليلية: إذا كانت الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية هذه تحدد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، يجب على مراقب الحسابات التحقيق في هذه الاختلافات عن طريق (IAASB,2022:402):

إلى بعض الاستنتاجات أهمها: (1) استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يساعد المدقق في تخطيط وتوقيت المراجعة لما لها من أثر كبير في اكتشاف التلاعب والتحريف في البيانات المالية، و (2) يمثل عدم عقد الدورات التدريبية عائناً يمنع المدقق العراقي من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية. وأخيراً انتهت الدراسة إلى بعض التوصيات المهمة أهمها: (1) ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين بتنظيم ورش عمل ودورات وندوات للمحاسبين القانونيين العراقيين حول استخدام الإجراءات التحليلية. (2) الإشراف على شركات التدقيق ومن ضمنها الجمعية العراقية للمراجعين القانونيين يجب على المحاسبين أن يطلبوا من مكاتب التدقيق تطوير إجراءات مراقبة الأداء.

تعلق عن دراسات سابقة و ما يميز هذه الدراسة عن دراسات السابقة : من خلال قراءتنا للدراسات السابقة يتضح الدراسات إن أغلبها تطرق إلى بيان تقليص فجوة التوقعات من خلال الاستخدام تدقيق المشترك و تطبيق معيار التدقيق الدولي 220 و بعض دراسات أخرى يهدف إلى بيان أهمية الاستخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق و ليس وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 ولكن الدراسة الحالية تهدف إلى تحليل علاقة وتأثير تطبيق المعيار التدقيق الدولي 520 في تقليص فجوة التوقعات و بيان أهمية تطبيق متطلبات ISA520 في عملية التدقيق الحسابات من خلال آراء عينة من مراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين والأكاديميين بإقليم كردستان العراق.

المحور الثاني الجانب النظري للبحث

1-2/ تعريف الإجراءات التحليلية: عرفت salem makhlof and et al الإجراءات التحليلية هي مقارنة البيانات التي تم الحصول عليها لنفس السنة المالية مع السنوات المالية السابقة للكشف عن أي تغييرات جوهرية للحكم على عدالة وصدق القوائم المالية (4 : Salem makhlof and et al , 2022) ، وتعرف (هداب و جاسم) بأنها الإختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات مراقب الحسابات للعلاقات والأرصدة المتوقعة وغض التغييرات الجوهرية(هداب و جاسم، 2020: 492) ، الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي (520) هي " تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية. تشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحقيق اللازم للتقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير (IAASB , 2022: 401)

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة ان الاجراءات التحليلية تُعتبر من الأساليب المتقدمة المستخدمة في تقييم المعلومات المالية، حيث تعتمد على دراسة ومقارنة وتحليل العلاقات المهمة بين البيانات المالية وغير المالية. يهدف هذا الأسلوب إلى تسهيل مراحل عملية التدقيق وتوفير أدلة تدعم رأي مراقب الحسابات في تقريره النهائي.

2-2/ أهمية الإجراءات التحليلية : للإجراءات التحليلية أهمية كبيرة في عملية التدقيق، وتبرز أهميتها فيما يلي (jassim and abdulhad, 2022:3) :

1. تعتبر إجراءات التدقيق التحليلية إحدى الوسائل التي قد يلجأ إليها مراقب الحسابات من أجل التعرف على نقاط الضعف والقوة في الجهة الخاضعة للتدقيق
2. مساعدة مراقب الحسابات ومكاتب التدقيق الحسابات في تحسين جودة عملية التدقيق .

7-2/ أنواع فجوة التوقعات: (Adebayo and christian, 2012: 204)

- 1- فجوة الأداء - يحدث هذا بسبب الفشل للتوافق مع المتطلبات القانونية والمعايير المهنية من قبل مراقبي الحسابات .
- 2- الفجوة القياسية - توجد عندما تفشل القوانين والمعايير المهنية في ذلك تعكس بشكل صحيح مستوى الأداء المناسب الذي يعتبره مناسبا لمحكم القانون .
- 3- فجوة الجدوى - يحدث هذا بسبب مطالب المجتمع المتزايدة، وغير الواقعية في كثير من الأحيان ، بالمساءلة.
- 4- فجوة الاتصال - يحدث هذا نتيجة لعدم كفاية التقرير الصادرة عن مدققي الحسابات أو عند الانتهاء من عملية التدقيق القانونية وغير المعقولة توقعات المستخدمين المقصودين.

8-2 أسباب فجوة توقعات التدقيق: (olojede and et al , 2020 : 4)

ترجع فجوة توقعات التدقيق إلى عوامل عديدة ، والتي أصبحت تشكل تهديداً للمهنة التدقيق. . أن فجوة توقعات التدقيق تنجم عن الفارق الزمني في مهنة التدقيق في تحديد التوقعات العامة المتطورة والآخذة في التوسع والاستجابة لها. فجوة توقعات التدقيق إلى الافتقار إلى الاستقلال المنصور وجادلوا أن تقرير التدقيق يصبح وثيقة تعزز صورة الشركة. الأسباب إلى الفهم الخاطئ، والجهل من قبل المستخدمين، وتوقعات الجمهور غير المعقولة، والتشريعات الضعيفة، وضعف جودة العمل من قبل المدققين العيب في طبيعة التدقيق ، نتيجة التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق مع القليل أو التدخل من قبل الحكومة والجهل . الفهم والتوقعات غير المعقولة للمستخدمين حول وظائف التدقيق فضلاً عن ذلك. أن أسباب فجوة توقعات التدقيق تشمل إخفاقات الشركات التي جعلت الجمهور يفقد الثقة في عملية التدقيق، واسترجاع الأحداث الماضية ، وتقييم أداء التدقيق، وتأخر الاستجابة بسبب التطور التطوري في دور مراقب الحسابات. يعزو أسباب توقعات التدقيق إلى المبالغة في فجوة توقعات التدقيق من قبل الجمهور ، وعدم قدرة الجمهور على تقييم أداء مراقبي الحسابات بدقة، والقصور في أداء مراقبي الحسابات، وعدم إدراك مراقبي الحسابات تماماً لمسؤولياتهم.

9-2 مدى فاعلية تطبيق معيار التدقيق الدولي 520 في تضيق فجوة التوقعات: ان

المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA 520) والمعني بـ"إجراءات التحليلية" يلعب دوراً مهماً في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة. باستخدام إجراءات التحليل كأداة لتدقيق الحسابات ، يمكن للمراقب الحسابات الكشف عن التناقضات أو الأنماط غير العادية التي قد تشير إلى وجود أخطاء أو الغش. هذا يعزز من دقة وموثوقية عملية التدقيق، مما يرفع من مستوى الثقة لدى المستخدمين. يعزز المعيار من مستوى الشفافية بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية حيث يساعد في تقديم تقارير مالية مدعومة بأدلة تحليلية قوية، مما يقلل من الفجوة بين توقعات المستخدمين والواقع العملي لعملية التدقيق. أيضاً إن الإجراءات التحليلية لها دوراً مهماً للمراقب الحسابات وأن استخدامها ضروري ويساعده في حل العديد من المشكلات، وأيضاً تعد إجراءات التدقيق التحليلية مهمة لمستخدمي التقارير المالية حيث إنها تساعدهم في فهم القوائم والتقارير المالية بشكل أكثر وضوحاً وأكثر تفصيلاً. (حمه أمين و محمد، 2020: 202)

يرى الباحث بأن استخدام إجراءات التدقيق التحليلية يقرب وجهات النظر والتوقعات بين مراقب الحسابات و مستخدمي التقارير المالية ، مما يساعد ذلك في تقليص الفجوة الموجودة بين مراقب الحسابات ومستخدمي التقارير المالية والتي هي تسمى فجوة التوقعات " في التدقيق . أيضاً ان من الطرق تقليص فجوة التوقعات في

أ- الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة المراجعة المناسبة ذات الصلة بردود الإدارة.

ب- القيام بإجراءات المراجعة الأخرى حسب الضرورة في ظل الظروف. يرى الباحث ان متطلبات معيار التدقيق الدولي 520 تسهم بشكل كبير في تحقيق جودة عالية في عملية التدقيق وتحسين مستوى الثقة في المعلومات المالية، وهو ما يصب في مصلحة جميع الأطراف المعنية وبالتالي تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراقبي الحسابات في عملية التدقيق .

5-2 نشأة التاريخية لنجوة التوقعات في التدقيق : فجوة التوقعات في مهنة التدقيق لها

تاريخ طويل ومستمر، إن عمرها من تاريخ تأسيس مكاتب التدقيق نفسها . مع أن التاريخ الحقيقي لظهور فجوة التوقعات في التدقيق ليست معروفة، ويرى بعض الباحثين أن تاريخها يرجع الى سنة (1885) عندما ادعى رئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ضرورة إيداء الرأي الحقيقي للمجتمع حول عملية التدقيق وطبيعة مسؤوليات مراقب الحسابات . وربما فكرة فجوة التوقعات بشكل مباشر ظهرت عام (1937) في اجتماع عام التي تم الاعلان عنها لتحديد كيفية احتيال التي تعرضت اليها شركة McKesson على الرغم من تلك الخلافات في تاريخ فجوة التوقعات، مع ذلك فجوة التوقعات كمصطلح ظهرت في بداية سبعينات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة مجموعة من الإنتقادات التي تعرضت له مهنة المحاسبة والتدقيق في ذلك الوقت وقد كان السبب الرئيسي لظهورها هو انخفاض مستوى جودة تقرير مراقب الحسابات، والأمر أدى إلى الشك في استمرار مهنة المحاسبة والتدقيق كونه مهنة مستقلة على المدى الطويل. وعليه تم نشر أول مقالة التي ذكر فيها مصطلح فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بواسطة (Liggio 1974) بعنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية لمراقب الحسابات" ، ومنذ ذلك الوقت أشارت الأدلة والبحوث بشكل متزايد إلى وجود فجوة التوقعات.

6-2 مفهوم وتعريف فجوة التوقعات : تم استخدام مصطلح فجوة التوقعات من قبل

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) في عام 1974 . أن مفهوم فجوة توقعات التدقيق كان موجوداً قبل وقت طويل من ظهور العبارة لأول مرة في الولايات المتحدة في ثلاثينيات القرن العشرين، كانت هناك حالات كشفت عن عيوب من جانب المدققين. تلقى المدققون انتقادات لأنهم لم يتمكنوا من اكتشاف القيود المزورة في مسك الدفاتر ولأنهم لم يعبروا بوضوح عن نطاق تحقيقاتهم. يختلف تعريف فجوة توقعات التدقيق بين الباحثين عرفت (koh and woo) فجوة توقعات التدقيق بأنها الفرق في المعتقدات بين مراقب الحسابات والجمهور حول الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها مراقبو الحسابات والرسائل التي تنقلها تقارير التدقيق: (Koh and woo , 1998) . (198)، وكما عرفت Manglaris and brewitz فجوة توقعات التدقيق بأنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقع "كما يتصورها المحاسب المستقل ومستخدم المعلومات المالية (12: 2020) (manglaris and brewitz , 2020)، عرفت (Olojede and et al) فجوة توقعات التدقيق بأنها "الفرق بين ما يراه مستخدمو القوائم المالية لعملية التدقيق ما يجب أن تكون عليه وما توقعه مهنة التدقيق معهم في إجراء عملية التدقيق. (Olojede and et al , 2020:3)

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن فجوة التوقعات تشير إلى الاختلاف في تصورات توقعات مستخدمي القوائم والتقارير المالية مقارنةً بنطاق عمل مراقب الحسابات.

الأفراد العينة من (المهنيين و الأكاديميين) من حملة شهادة الدكتوراه قد بلغت عددهم (18) وبنسبة (47%) ، في حين علماً بأن (12) من المهنيين (مراقب الحسابات و محاسبين قانونيين ليست لديهم شهادات أكاديمية (ماجستير، دكتورا).

الجدول رقم (3)

توزيع العينة حسب التحصيل العلمي

الشهادة العلمية	مراقب الحسابات	محاسب القانوني	الأكاديمي	المجموع	نسبة %
ماجستير	10	4	6	20	53%
دكتورا	4	2	12	18	47%
المجموع	14	6	18	38	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

4- اللقب العلمي: ظهر من نتائج وصف العينة في الجدول (4) وبموجب اللقب العلمي أن أغلبية الأفراد من الأكاديميين فقط والبالغ عددهم (18) فرداً في العينة هم من يحملون لقب استاذ مساعد وبنسبة (44%) ، وأن (34%) كان لديهم لقب مدرس ، أما حملة اللقب العلمي أستاذ فقد بلغت نسبتهم (22%).

الجدول رقم (4)

توزيع العينة من الأكاديميين فقط حسب اللقب العلمي

اللقب العلمي	العدد	النسبة %
مدرس مساعد	0	0%
مدرس	6	34%
أستاذ مساعد	8	44%
أستاذ	4	22%
المجموع	18	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

6- عدد سنوات الخدمة: تشير نتائج الوصف في الجدول (5) وبموجب سمة عدد سنوات الخدمة أن ما نسبته (32%) من الباحثين يمتلكون خبرة تبلغ (من 16-20 سنوات)، بينما جاءت فئات الخبرة (من 6 - 10 سنوات)، (من 11 - 15 سنة)، (أقل من 5 سنوات) ، (من 21 سنة وأكثر) بنسب متقاربة بلغت (28%)، (16%)، (12%) ، (12%) على التوالي.

الجدول رقم (5)

توزيع العينة حسب عدد سنوات الخدمة

الفئات	مراقب الحسابات	محاسب القانوني	أكاديمي	المجموع	النسبة %
أقل من 5 سنوات	1	4	1	6	12%
من 6 - 10	8	3	3	14	28%
من 11 - 15	2	2	4	8	16%
من 16 - 20	10	1	5	16	32%
من 21 سنة وأكثر	1	0	5	6	12%
المجموع	22	10	18	50	100.0

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

3-2 // ثبات أداة البحث : تم استخراج معامل الثبات للاتساق الداخلي لكافة

التدقيق بين المراقب الحسابات و مستخدمي التقارير المالية هي تحسين التقارير، لأن يقوم المدقق بأداء رأي الفني المحايد على القوائم المالية والشركة في تقريره، فإذا كانت التقرير المدقق تم اعدادها حسب المعايير التدقيق الدولية، وكانت واضحة و ركز على المتطلبات مستخدمي التقارير المالية، فهذا يساهم في تقليص الفجوة في التدقيق. وكذلك يجب أن يكون هناك تأكيد على تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق من قبل مراقب الحسابات لحل كثير من مشاكل موجودة في و من بينهم فجوة التوقعات كالأحد من مشاكل معاصرة في مهنة التدقيق.

المحور الثالث

جانِبِ العَمَلِي للَبَحْث

1-3/ وصف السمات الشخصية للأفراد العينة

1-الوظيفة : يشكل فئة (مراقب حسابات) نسبة (44%) من المجموع الكلي لأفراد العينة في حين شكلت الفئة (محاسب القانوني) نسبة (20%) من المجموع الكلي لأفراد العينة ، في حين شكلت فئة (الأكاديمي) نسبة (36%) من المجموع الكلي لأفراد العينة.

الجدول رقم (1)

توزيع العينة حسب الفئة أو الوظيفة

الفئة	العدد	نسبة %
مراقب الحسابات	22	44%
محاسب القانوني	10	20%
الأكاديمي	18	36%
المجموع	50	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

2- الشهادة المهنية : توزع أفراد العينة بموجب الشهادة المهنية التي تبلغ عددهم (34) إلى نسبة (88%) ممن لديهم شهادة المحاسبة القانونية ، ونسبة (12%) لديهم شهادة دبلوم مراقب الحسابات ، وتشير نتائج ان عدد(2) من افراد فئة الأكاديميين لديهم شهادة المهنية وياقي عدد (16) من افراد فئة الأكاديميين ليس لديهم الشهادات المهنية، وتشير نتائج أيضاً إلى ان معظم المستجيبين يحملون شهادات مهنية ويمكن تفسير ذلك بان أفراد العينة المستهدفة من مستويات عليا متخصصة (مراقب الحسابات ، محاسب القانوني) وهذا يعتبر معززاً قوياً للبحث ، وكما موضح النتائج في الجدول(2).

الجدول رقم (2)

توزيع العينة حسب الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	مراقب الحسابات	محاسب القانوني	أكاديمي	المجموع	نسبة %
محاسبة القانونية	20	8	2	30	88%
دبلوم مراقب الحسابات	2	2	0	4	12%
المجموع	22	10	2	34	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

3- الشهادة العلمية: بينت نتائج وصف العينة من حيث التحصيل العلمي كما في جدول رقم (3) ان أغلبية أفراد العينة من (المهنيين والأكاديميين) من حملة شهادة الماجستير في تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم (20) وبنسبة (53%) ، بينما كانت نسبة

وبأنحراف معياري (1.066). وعلى صعيد العبارات فإن العبارة (Y8) و الذي ينص على (إن الاستقلالية مراقب الحسابات في الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي يسهم في تقليص فجوة التوقعات) حققت أعلى مستوى إذ بلغ الوسط الحسابي (3.96) وبأنحراف معياري (1.228)، أما العبارة (Y9) و الذي ينص على أن (يتحمل مراقب الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن جميع حالات الغش و الاحتيال المكتشفة و السرقات إلى الجهات المتخصصة بالتالي يؤثر على تقليص فجوة التوقعات). فحققت أقل مستوى إذ أن الوسط الحسابي بلغ (2.78) وبأنحراف معياري (1.250).

جدول (8)

التكرارات و الاوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات فجوة التوقعات

العبارات	موافق بشدة		لا موافق		محايد		موافق		لا موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
	%		%		%		%		%				
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
Y1	1	2	11	22	17	34	19	38	2	4	3.20	.904	
Y2	3	6	4	8	16	32	21	42	6	12	3.46	1.014	
Y3	1	2	10	20	20	40	17	34	2	4	3.18	.873	
Y4	6	12	18	36	11	22	11	22	4	8	3.78	1.166	
Y5	2	4	12	24	15	30	12	24	9	18	3.28	1.144	
Y6	2	4	9	18	19	38	18	36	2	4	3.18	.919	
Y7	3	6	6	12	21	42	14	28	6	12	3.28	1.031	
Y8	7	14	11	22	15	30	11	22	6	12	3.96	1.228	
Y9	7	14	17	34	13	26	6	12	7	14	2.78	1.250	
Y10	1	2	13	26	14	28	16	32	6	12	3.26	1.046	
Y11	4	8	10	20	18	36	13	26	5	10	3.10	1.093	
المعدل العام لعبارات فجوة التوقعات												3.125	1.066

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

4-3 اختبار فرضيات البحث

1- تحليل علاقة الارتباط بين متغيرات البحث

ينص الفرضية الأولى "توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين معيار التدقيق الدولي (520) وتقليص فجوة التوقعات." للإجابة على هذه الفرضية تم استخراج معاملات ارتباط بين معيار التدقيق الدولي (520) وفجوة التوقعات باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) و كما في الجدول (9) والذي يشير الى وجود علاقة ارتباط معنوية ما فوق المتوسط و موجبة بين معيار التدقيق الدولي (520) وفجوة التوقعات حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (**.661). عند مستوى معنوية (0.01) و بالتالي قبول الفرضية الأولى.

الجدول (9)

معامل الارتباط بين معيار التدقيق الدولي (520) وفجوة التوقعات

مستوى المعنوية (Sig)	تقليص فجوة التوقعات	معيار التدقيق الدولي (520)
.000	.661**	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

2- تحليل علاقات التأثير بين متغيرات البحث

ينص الفرضية الثانية بأنه "توجد تأثير ذو دلالة احصائية للمعيار التدقيق الدولي (520) في توضيح فجوة التوقعات". ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل

فقرات الاستبانة طبقا لمعامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) حيث بلغت قيمة ألفا لجميع الفقرات (0.854)، ولفقرات معيار التدقيق الدولي (520) (0.766)، و فجوة التوقعات (0.760). وتعد قيمة معامل ألفا كرونباخ مقبولة إحصائياً ودقة إجابات أفراد عينة البحث، خاصة عندما تكون هذه القيم مساوية أو أكبر من (0.60)، وعلى وجهه التحديد في البحوث الانسانية و الاجتماعية .

جدول رقم (6)

معامل ألفا كرونباخ

المحور	الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
معيار التدقيق الدولي	11	.766
فجوة التوقعات	11	.760
الاستبانة ككل	22	.854

المصدر: من أعداد الباحث

3-3 // وصف متغيرات البحث وتشخيصها:

1- وصف وتشخيص عبارات معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية: اظهر الجدول (7) مستوى عالياً لعبارات معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية (X1-X10) حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (3.336) وبأنحراف معياري (1.0185). وعلى صعيد العبارات فإن العبارة (X1) و الذي ينص على أن (إن تطبيق مفهوم الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الحسابات يتطلب الإلمام بمتطلبات المعيار التدقيق الدولي (520) حققت أعلى مستوى إذ بلغ الوسط الحسابي (3.66) وبأنحراف معياري (0.917)، أما العبارة (X7) و الذي ينص على أن (عند تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 يساعد على التغلب على مخاطر عدم معقولة الأرقام في القوائم المالية للعمل محل التدقيق) فحققت أقل مستوى إذ أن الوسط الحسابي بلغ (3.08) وبأنحراف معياري (1.209).

جدول رقم (7)

التكرارات و الاوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية

العبارات	موافق بشدة		لا موافق		محايد		موافق		لا موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
	%		%		%		%		%					
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%				
X1	3	6	2	4	8	16	8	16	33	66	4	8	3.66	.917
X2	1	2	6	12	12	24	26	52	5	10	3.56	.907		
X3	2	4	10	20	8	16	21	42	9	18	3.50	1.129		
X4	4	8	7	14	15	30	21	42	3	6	3.24	1.041		
X5	2	4	6	12	15	30	17	34	10	20	3.54	1.073		
X6	2	4	4	8	9	18	18	36	6	12	3.22	1.130		
X7	7	14	8	16	14	28	16	32	5	10	3.08	1.209		
X8	1	2	9	18	17	34	16	32	7	14	3.38	1.008		
X9	1	2	10	20	18	36	20	40	1	2	3.20	.857		
X10	2	4	14	28	13	26	15	30	6	12	3.18	1.101		
X11	2	4	7	14	19	38	20	40	2	4	3.26	.899		
المعدل العام لعبارات معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية												3.336	1.0185	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

2- وصف وتشخيص عبارات فجوة التوقعات: اظهر الجدول (8) مستوى عالياً لعبارات فجوة التوقعات (Y1-Y10) حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (3.125)

1-4/2 الاستنتاجات الجانب العملي: كانت أهم الاستنتاجات التي بينت في واقع نتائج العملي الاتي:

- 1- من خلال نتائج جانب العملي للبحث أظهرت ان وجود علاقة ارتباط معنوية ما فوق المتوسط و موجبة بين معيار التدقيق الدولي (520) و تقليص فجوة التوقعات حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (**0.661).
- 2- من خلال نتائج جانب العملي للبحث أظهرت أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (520) يؤثر في تقليص فجوة التوقعات في عملية التدقيق ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة حيث بلغت (37.240) والتي هي أكبر من قيمتها الجدولية (3.235) وعند مستوى معنوية (0.001).
- 3- ان الاستخدام الإجراءات التحليلية حسب متطلبات معيار التدقيق الدولي (520) يزيد دقة و وضوح البيانات والعلوم المتعلقة بعملية التدقيق الحسابات و بالتالي تقليص فجوة التوقعات.

- 4- ان الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي (520) في كافة مراحل التدقيق (التخطيط ، التنفيذ ، التقرير) يقلص فجوة التوقعات.
- 5- ان تطبيق معيار التدقيق الدولي (520) من قبل مرافقي الحسابات يزيد ثقة لمستخدمي القوائم المالية بمخرجات عملية التدقيق بالتالي تقليص فجوة التوقعات.

2-4/ التوصيات: بناءً على الاستنتاجات المذكورة أعلاه يوصي الباحث بما يلي :

- 1- ضرورة التأكيد على تفعيل وإبراز دور الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي (520) في عملية التدقيق من قبل مكاتب وشركات التدقيق الحسابات وإضافة لكونها تساعد في تقليص فجوة التوقعات.
- 2- ضرورة على مراقب الحسابات أن يتابع باستمرار المعايير التدقيق الدولية علاوة على ذلك، يجب عليهم الحصول على شهادات مهنية من شأنها أن تزيد من معارفهم ومهاراتهم الفنية.
- 3- ضرورة مشاركة مراقبي الحسابات في دورات وندوات المعرفة داخلية وخارجية تتناول المستجدات ذات الصلة بالمعايير الدولية للتدقيق .
- 4- من ضروري على الجامعات إقليم كردستان والباحثين أن تبقى مواكبة لعملية تحديث وتطوير معايير التدقيق الدولية و ذلك عن طريق الاستخدام النسخ الحديثة من المراجع والكتب .
- 5- ضرورة على الباحثين إجراء المزيد من البحوث حوله معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي (520) لأنه المعايير التدقيق الدولية بمثابة إرشادات للمراقب الحسابات و تضبط مهنة مراقب الحسابات و عملية التدقيق .

قائمة المصادر

المصادر العربية:

الوريات و البحوث الأكاديمية:

- ابراهيم ، دري الحربي و عبدالله شيخ ، ارشد صديق ، (2023)، دور معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA220) في تضييق فجوة التوقعات، مجلة بوليتكنيك العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 4، العدد 1.
- حسون ، أحمد فاضل و زين ، حيد عطا ، (2021)، أثر التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 2، العدد 4.
- حمه أمين ، عثمان عبدالقادر و محمد ، كوالاه عاصي ، (2020)، أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، المجلة العلمية لجامعة جيهان، المجلد 4، العدد 2.

الإخضرار المتعدد (Multiple Regression)، وذلك من أجل التعرف على وجود تأثير بين المتغيرات المذكورة. إذ تشير نتائج الجدول (10) وجود تأثير للمعيار التدقيق الدولي (520) في تقليص فجوة التوقعات، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة حيث بلغت (37.240) والتي هي أكبر من قيمتها الجدولية (3.235) وعند مستوى معنوية (0.001) وبلغ معامل التحديد (2) (437) والذي يشير الى قدرة المعيار التدقيق الدولي (520) في تفسير التغيرات التي تطرأ على تقليص فجوة التوقعات بنحو (43.7%)، وتشير قيمة (B) التي بلغت (0.644) الى ان التغير في المعيار التدقيق الدولي (520) بوحدة واحدة سوف تؤدي الى التغير في تقليص فجوة التوقعات بمقدار (0.644). وهذه النتائج تدعم صحة الفرضية الثانية والتي تشير الى وجود اثر ذو دلالة احصائية للمعيار التدقيق الدولي (520) في تقليص فجوة التوقعات.

الجدول (10)

تحليل تأثير المعيار التدقيق الدولي (520) في تضييق فجوة التوقعات

فجوة التوقعات					
Sig.	R2	T	F	Beta	B
.000	.437	6.102	37.240	.661	.644

(df1,df2=1,48) (N=50)

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

وبالتأسيس على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية ومن نتائج الارتباط والتأثير يتأكد لدينا بصحة فرضية البحث الرئيسية والتي تنص على أنه "يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات"، و بالتالي تحققت فرضيات البحث.

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

1-4/ الاستنتاجات : لقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات وقام الباحث بعرضها كما يأتي :

1-4/1 الاستنتاجات النظرية : بعد عرض جانب النظري للبحث وصلت الباحث الى هذه الاستنتاجات:

- 1- أن استخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي (520) يزيد كفاءة اداء عملية التدقيق الحسابات.
- 2- ظهرت فجوة التوقعات نتيجة سلسلة من الانتقادات التي تعرضت لها مهنة محاسبة و التدقيق و عدم الثقة بتقرير مراقب الحسابات و لذلك سعت الجهات المهنية استعادة الثقة الجمهور لمهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إصدار و نشر مجموعة من المعايير التدقيق الدولي و منها معيار رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية.
- 3- الاجراءات التحليلية تعد إحدى الوسائل الرئيسة التي يقوم من خلالها مراقب الحسابات بتحديد وتشخيص المسائل المهمة نسبياً في عملية التدقيق.
- 4- معايير التدقيق الدولية هي مبادئ توجيهية صادرة عن الجهات المهنية لتقليل حجم التفاوت في ممارسات عملية التدقيق الحسابات.
- 5- تنشأ فجوة التوقعات نتيجة عدم ثقة بين مراقب الحسابات و مستخدمي القوائم المالية.

- IAASB, (2017), "Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements", International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.
- IAASB, (2018), "Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements", International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.
- IAASB, (2021), "Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements", International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.
- IAASB, (2022), "Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements", International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.

إستارة الاستبانة المعدة لغرض البحث العلمي

تحية طيبة:

تمثل هذه الاستارة جزءاً من مشروع بحث بعنوان (دور معيار التدقيق الدولي (520) في تقليص فجوة التوقعات-دراسة استطلاعية من وجهة النظر مراقبي الحسابات والأكاديميين في إقليم كردستان /العراق)، وتعد مشاركتكم في تقديم الصورة الحقيقية ذات أثر إيجابي في إخراج هذا البحث بالمستوى المطلوب، لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال، علماً بأن البيانات المدونة تتسم بطابع السرية والأمانة العلمية، ولا داعي لتثبيت الاسم، نشكركم على حسن استجابتكم. مع الشكر الجزيل لتعاونكم.

ملاحظة:

يرجى الإجابة على جميع الأسئلة لأن ترك أي سؤال دون الإجابة عليه يعني عدم صلاحية الاستارة.

للتحليل والقياس. يرجى وضع علامة (√) في الحقل الذي تراه مناسباً وبمثل وجهة نظرك الخاصة .

القسم الأول

البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استارة الاستبان

ت	الخاصية	توزيع الخاصية
1	الهيئة (الوظيفة)	محاسب قانوني <input type="checkbox"/> مراقب حسابات <input type="checkbox"/> الأكاديمي <input type="checkbox"/>
2	الشهادة المهنية	شهادة محاسبة القانونية <input type="checkbox"/> دبلوم مراقب الحسابات <input type="checkbox"/>
3	المؤهل العلمي	ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>
4	اللقب العلمي	مدرس مساعد <input type="checkbox"/> مدرس <input type="checkbox"/> استاذ مساعد <input type="checkbox"/> استاذ <input type="checkbox"/>
5	سنوات الخدمة	أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> 6-10 سنوات <input type="checkbox"/> 11-15 سنة <input type="checkbox"/> 16-20 سنة <input type="checkbox"/> 21 سنة وأكثر <input type="checkbox"/>

خضير ، محمد حسن و الزبيدي ، سارة راجي ناجي ، (2023) ، أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (معيار التدقيق ٥٢٠) ، مجلة الكلية الاسلامية الجامعية ، المجلد 2 ، العدد 71.

الدلبي ، محمد هادي هاشم ، (2023)، دور استخدام الاجراءات التحليلية في تحسين جودة عملية التدقيق ، مجلة العلوم التربوية والإنسانية ، العدد 27.

هداب ، فاطمة فرع و جاسم ، ليلى عبد ، (2020)، أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، مجلة الاقتصاد و العلوم الادارية ، المجلد 8 ، العدد 121.

English Reasons:

Al-Hajaia, M. E. (2022). The Extent of Analytical Procedures Implementation (International Standard on Auditing No. 520) in Limited Liability Companies. International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences, Vol 12, No 3.

Adebayo, O. And Christian, L., M., (2012), AUDIT EXPECTATION GAP: PERSPECTIVES OF AUDITORS AND AUDITED ACCOUNT USERS, International Journal of Development and Management Review (INJODEMAR), Vol. 7.

Al qatish, H., F., Makhlof, M., H. And Joudeh, A., M., (2022), The Effect of Auditors' Use of Analytical Procedures in the Light of ISA 520 on Audit Quality: Evidence from Jordan, Studies of Applied Economics, Vol 40 , No 1.

Koh, H., C. And Woo, E., (1998), The expectation gap in auditing, Managerial Auditing Journal.

Matrood , A.,K. , Abd alrazaq , D., N. And Khilkhil , N.,S., (2019) , The Impact Of Applying Analytical Procedures By External Auditor In Accordance With ISA 520 on Audit Performance Improvement: An Exploratory Study in The Iraqi Audit Firms And Companies , Academy of Accounting and Financial Studies Journal , Vol 23 , No 1.

Olejede, P. , Erin, O. , Asiriwuwa ,O. And Usma, M., (2020), Audit expectation gap: an empirical analysis, Future Business Journal, Vol 6, No 1.

Saha, S., Ahammad, A. And Begun, M., (2019), Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Bangladesh, International Journal of Economics and Management Studies, Vol 6, No 5.

Conferences:

Jassim, S., F. And Abdulahad A., F., (2022), Analytical Procedures and Their Impact on Reducing Audit Risks in the Auditor's Report, Proceedings of 2nd International Multi-Disciplinary Conference Theme: Integrated Sciences and Technologies, IMDC-IST 2021, 7-9 September 2021, Sakarya, Turkey.

Master Thesis and Phd :

Manglaris, A., A. And Brewitz, T., (2020), The Audit Expectation Gap, Master Thesis, JÖNKÖPING university.

Books:

محور الثاني:- تقليص فجوة التوقعات

قسم الثاني
محاور الاستبانة

محور الأول:- معيار التدقيق الدولي 520

ت	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا موافق	لا موافق بشدة
1	فجوة التوقعات في التدقيق أصبحت مشكلة تحدد بقاء مكاتب التدقيق لعدم رضا مستخدمي القوائم المالية من خدماتهم.					
2	زيادة الأداء المهني للمراقب الحسابات يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات.					
3	أن تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل مراقبي الحسابات يزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية بمخرجات عملية التدقيق و بالتالي تقليص فجوة التوقعات.					
4	ان استخدام الإجراءات التحليلية يساهم في الإصدار التقريري مراقب الحسابات في وقت المناسب و ينعكس ذلك في تقليص فجوة التوقعات .					
5	أن الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 يساعد على توفير المعلومات و تقارير المالية قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة بعملية التدقيق و بالتالي تقليص فجوة التوقعات.					
6	عدم تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 في عملية مراقب الحسابات و مستخدمي القوائم المالية.					
7	إن وجود فريق عملية التدقيق يتمتعون بتأهيل و القدرة و الخبرة في عملية التدقيق تؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات.					
8	إن الاستقلالية مراقب الحسابات في استخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي يساهم في تقليص فجوة التوقعات.					
9	يتحمل مراقب الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن جميع حالات الغش و الاحتيال المكتشفة و السرقات إلى الجهات المختصة بالتالي يؤثر على تقليص فجوة التوقعات.					
10	تساهم الاجراءات التحليلية ان تكون المعلومات التي يحتويها التقرير أكثر فائدة لمتخذي القرار و بالتالي ينعكس في تقليص فجوة التوقعات .					
11	زيادة الأداء المهني للمراقب الحسابات يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات.					

ت	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا موافق	لا موافق بشدة
1	إن تطبيق مفهوم الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق يتطلب الإلمام بمتطلبات المعيار التدقيق الدولي 520.					
2	إن استخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 يزيد من دقة و وضوح البيانات و المعلومات المتعلقة بعملية التدقيق.					
3	يساعد الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 على منع تسجيل إي معاملات غير القانونية.					
4	يزيد ثقة بين مراقبي الحسابات و مستخدمي القوائم المالية من خلال الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 من قبل مراقبي الحسابات.					
5	إن الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 في كافة المراحل التدقيق (التخطيط، التنفيذ، التقرير) يقلص من فجوة التوقعات.					
6	تساعد الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 في تطوير وزيادة كفاءة مراقب الحسابات تقديمه لخدمات تدقيق ذات جودة عالية					
7	عند تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 يساعد على التغلب على مخاطر عدم معقولية الأرقام في القوائم المالية للعميل محل التدقيق.					
8	يساعد الاعتماد على الاجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 مراقبي الحسابات للحصول على أدلة إضافية و أكثر موضوعية في عملية التدقيق.					
9	تعد الاستخدام الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 جانباً مهماً في أداة عمليات التدقيق الحسابات و بالتالي ينعكس في تقليص فجوة التوقعات.					
10	وجود نقص و الخبرة الكافية للمراقب الحسابات يحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً معيار التدقيق الدولي 520 بشكل مناسب و المطلوب.					
11	إن الاستخدام الإجراءات التحليلية تؤدي إلى تحديد الانحرافات و الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية محل التدقيق.					