

دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليص فجوة توقع أداء مراقبي الحسابات

دراسة تحليلية لآراء عينة من الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق (*)

أ.م.د. بشرى فاضل الطائي

جامعة بغداد

كلية الإدارة والاقتصاد

bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq

الباحث: حسين علي محمد

جامعة الفلوجة

كلية الإدارة والاقتصاد

Hussain.alim.m@uofallujah.edu.iq

ISSN 2709-6475

DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.2.3>

تأريخ النشر ٢٠٢٣/٨/٣٠

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/١/٢٩

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٣/١/١٧

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليص فجوة توقع أداء مراقبي الحسابات، لكسب ثقة أصحاب المصالح في مهنة التدقيق، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بعد إجراء استطلاع آراء عينة من مراقبي الحسابات في مجلس المهنة العراقي، والجمعية العراقية لمدققين وديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي، بالاعتماد على استمارة استبيان تضمنت مجموعة من الأسئلة جسدت واجبات والتزامات مراقبي الحسابات، فضلاً عن أسئلة عن فجوة الأداء لمراقبي الحسابات بهدف التعرف على أهم أسباب فجوة الأداء، استخدمت الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS بهدف تفسير علاقة التأثير بين متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات، وأكدت النتائج تحقيق الفرضيات، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت أهمها بوجود علاقة ذات دلالة معنوية بين حوكمة مهنة التدقيق وتقليص فجوة أداء مراقبي الحسابات، وقدم البحث مجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة اتباع إجراءات رقابية على أداء مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق تقوم بها الجهات المنظمة لمهنة التدقيق المتمثلة بمجلس المهنة وجمعية مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية. **الكلمات المفتاحية:** حوكمة التدقيق، فجوة التوقعات الأداء، مراقب الحسابات.



مجلة اقتصاديات الأعمال

المجلد (٥) العدد (٢) ٢٠٢٣

الصفحات: ٤٩-٧٠

(*) البحث مستل من أطروحة دكتوراه للباحث الأول.

**The role of the governance of the auditing profession in reducing
the gap in expectation of auditors' performance**

**An analytical study of the opinions of a sample of the
organizations regulating the auditing profession in Iraq^(*)**

Researcher: Hussein Ali Muhammad
Fallujah University
College of Administration and Economics
Hussain.alim.m@uofallujah.edu.iq

Asist. Prof. Dr. Bushra Fadel Al-Taie
Baghdad University
College of Administration and Economics
bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq

Abstract

The research aims to demonstrate the role of the governance of the auditing profession in reducing the gap in expectation of the performance of auditors, to gain the confidence of stakeholders in the auditing profession. Based on a questionnaire form that included a set of questions that embodied the duties and obligations of auditors, as well as questions about the performance gap for auditors in order to identify the most important causes of the performance gap. Hypotheses The results confirmed the realization of the hypotheses, and after testing the hypotheses of the research, a set of conclusions were reached, the most important of which was the existence of a significant relationship between Represented by the Council of the Profession, the Association of Auditors and the Office of Financial Supervision.

Key words: Governance of the audit profession, Performance expectations gap, external auditor.

(*) The research is extracted from a PhD thesis of the first researcher.

المقدمة:

تعرضت مهنة التدقيق إلى انتقادات كثيرة نتيجة فشل كبرى شركات ومكاتب التدقيق، والأزمات المالية التي تعرضت لها الأعمال التجارية وكان لها تأثير كبير على أنشطة الجهات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم، أدت حالات فشل مهنة التدقيق في مواجهة المخاطر وافلاس كثير من الوحدات الاقتصادية، الى تغييرات كبيرة في الاتجاه نحو تعزيز حوكمة مهنة التدقيق والبحث عن إجراءات وضوابط جديدة لكسب ثقة الجهات المستفيدة من خدمة التدقيق من حيث دور مهنة التدقيق والمسؤولية والقواعد التي تحكم عمل المهنة، وإيجاد وسائل تقلل من مخاطر وعواقب القرارات غير السليمة وترشيد قراراتهم ومن بين هذه الوسائل أداء وتقرير مراقب الحسابات لأنه شخص مستقل يمكن الاعتماد على رأيه المحاييد المدعم بأدلة إثبات وقرائن تؤكد مصداقية البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، لتحقيق هدف البحث اعتمد الباحثان على أربعة مباحث رئيسية، إذ يتضمن المبحث الأول منهجية البحث ودراسات سابقة والمبحث الثاني اختص بالجانب النظري والمبحث الثالث بالجانب التطبيقي واخيراً المبحث الرابع خصص للاستنتاجات والتوصيات.

أولاً: منهجية البحث:

١. مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بمدى اهتمام الجهات المنظمة لمهنة التدقيق بالعراق بحوكمة مهنة التدقيق في الواقع العملي لممارسات مهنة مراقب الحسابات، وبالتالي فإن وجود حوكمة لمهنة التدقيق في العراق تساعد في ضبط الرقابة على الأداء المهني لمكاتب التدقيق والتأكد من وفائها بمسؤولياتها بشكل جيد مما يضمن حقوق مستخدمي التقارير المالية، فضلاً عن تضيق فجوة توقع الأداء بين مستخدمي التقارير المالية ومهنة مراقبي الحسابات، لذا فإن تطبيق حوكمة التدقيق يمكن أن يسهم في تضيق فجوة توقع الأداء، ويمكن صياغة مشكلة البحث عبر التساؤل الرئيسي الآتي: ما هو تأثير حوكمة مهنة التدقيق في تضيق فجوة الأداء؟ ويتفرع منه مجموعة من الأسئلة الفرعية الآتية:

- أ. هل يؤثر التدقيق الداخلي على تضيق فجوة الأداء بحسب آراء العينة المستجابه؟
- ب. هل يؤثر التدقيق الخارجي على تضيق فجوة الأداء بحسب آراء العينة المستجابه؟

٢. أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في كونه يناقش مواضيع متعلقة باستمرارية مهنة التدقيق، ولاسيما مهنة التدقيق في العراق، وقدرة مراقب الحسابات على تضيق فجوة توقع الأداء بين مستخدمي التقارير المالية ومهنة مراقبي الحسابات، فضلاً عن الانعكاسات الواضحة لتطبيق حوكمة التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، إذ أن حوكمة مهنة التدقيق لاقت اهتماماً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية لتدعيم قدرتهم المهنية في اكتشاف الاحتيال مما يعزز من جودة التدقيق وتضيق فجوة توقع الأداء.

٣. الأهداف:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

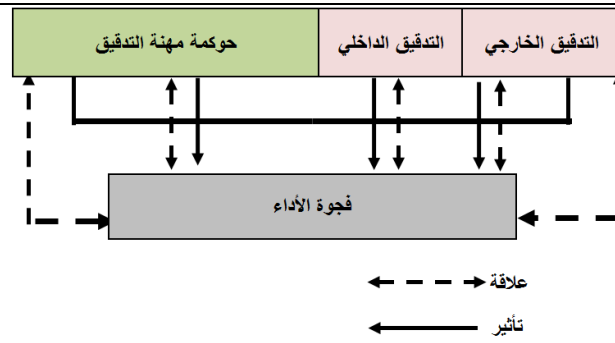
- التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة مهنة التدقيق في العراق والأسس النظرية التي تستند إليها في مهنة التدقيق.
- عرض أهم ممارسات التدقيق وتوضيحها ومن ثم مناقشة أهم أبعاد حوكمة مهنة التدقيق.
- بيان مفهوم فجوة توقع الأداء وتأثير حوكمة مهنة التدقيق على تضيق هذه الفجوة.
- قياس تأثير حوكمة التدقيق ومساهمته في تضيق فجوة التوقعات في البيئة العراقية.
- تقديم مقترحات يمكن أن تسهم في تحسين خدمات مكاتب التدقيق في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين حوكمة مهنة التدقيق وبين فجوة الأداء.

وتتفرع منها:

- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي وبين فجوة الأداء.
- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين التدقيق الخارجي وفجوة الأداء.



الشكل (1) المخطط الافتراضي للبحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

٥. مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المهنة وجمعية المدققين بالعراق لكونهم العينة التي تنظم عمل مهنة التدقيق وتمثل الدراسة، إذ تم توزيع 60 استمارة بشكل إجمالي وتم استلام 57 استمارة كانت 20 منها لمجلس المهنة وتم استلام 19 منها وكان نصيب ديوان الرقابة المالية 20 وتم استلامها كاملة وتم توزيع 20 استمارة الى جمعية مراقبي الحسابات وتم استلام 18.

الجدول (1) العدد والنسب للاستمارات الموزعة والمستلمة

مجتمع الدراسة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستلام من التوزيع
مجلس المهنة	20	19	95%
ديوان الرقابة المالية	20	20	100%
جمعية المدققين	20	18	90%
المجموع	60	57	95%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان استناداً إلى نتائج الاستبيان.

ثانياً: الدراسات السابقة:

١. دراسة عبدالعزيز (٢٠١٩):

حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية

هدفت الدراسة الى بيان دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليل مخاطر التدقيق وتأکید دور مراقب الحسابات في تقليل مخاطر التدقيق وتوضيح دور الرقابة على الأداء المهني في تحسين جودة التقارير المالية بهدف الوصول الى النتائج المرجوة حسب المنهج الاستقرائي والوصفي، وتم التوصل الى بيانات بعد استجابة عينة من الخبراء ومراقبي الحسابات التابعين لمجتمع الدراسة ولتحقيق أغراض الدراسة اختبر الفرضيات وتم اثباتها، توصلت الدراسة الى أن مراقب الحسابات يسهم في تخفيض خطر المعلومات مما يؤدي الى جودة التقارير المالية التي يستخدمها متخذي القرارات من الأخطاء وان حوكمة مهنة التدقيق يؤدي الى خفض مخاطر مهنة التدقيق بالحد الممكن، وهذا يساعد على كسب ثقة أصحاب المصالح ويوجه المستثمرين للاستثمار، ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق المتعارف عليها لتقليل احتماليات التلاعب من قبل مراقبين الحسابات لتجنب المسائلة والعقوبات القانونية التي تشكل خطراً على مهنة التدقيق.

٢. دراسة احمد (٢٠١٧):

دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة

هدفت الدراسة الى التعرف بمفهوم حوكمة مهنة التدقيق ومعرفة دور حوكمة مهنة التدقيق في الحد من فجوة المسؤولية ودراسة العلاقة بين الحوكمة وفجوة الأداء وبيان تأثير حوكمة المهنة على فجوة التقرير، وتم اختبار فرضيات الدراسة، وقد حصلت الدراسة على البيانات من خلال استمارة استبيان اعدت لهذا الغرض وتم توزيعها على مجتمع الدراسة توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها، ان التزام مراقبين الحسابات بمبادئ حوكمة مهنة التدقيق عند مراجعتهم للقوائم المالية يساهم ويؤثر بشكل إيجابي في الحد من فجوة التوقعات، وعند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للتدقيق عند اجراء عمليات المراجعة للقوائم المالية يساهم في تضيق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق ويؤدي الى الإفصاح عن كافة الاخطاء في القوائم المالية الصادرة عن الوحدات الاقتصادية والتي تضيق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها على المنظمات المهنية تفعيل عمل الرقابة على أداء مراقبي الحسابات، تأهيل وتدريب المهنيين بشكل جيد وتوفير كافة الإمكانيات التي تساعد في عمل التدقيق، دراسات توقعات المجتمع ومحاولة تلبية احتياجاتهم من خلال تحديد من المستفيد من القوائم المالية.

٣. دراسة علي (٢٠١٦):

تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة التدقيق

هدفت الدراسة إلى بيان مستوى اهتمام مراقبي الحسابات بأبعاد حوكمة مهنة التدقيق وبيان دور الأبعاد في موثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة الى مستخدمي القوائم المالية، ولن يتحقق للمدقق أداء هذه الوظيفة، إلا إذا توفر التزام مراقبي الحسابات بالبُعد الرقابي والبُعد الاشرافي والبُعد الاستراتيجي باكتشاف الانحرافات والتحريفات عند وقوعها مع احتمال قيام المدقق بالالتزام بالبُعد الأخلاقي عند تنفيذ عمليات التدقيق وإظهار حالات الغش والتضليل في القوائم المالية، استخدمت الدراسة استبانة في جمع المعلومات بعد توزيع 31 استمارة استبيان على مكاتب المراجعة بالسودان، (٥٣)

وتم اختبار الفرضيات توصلت الدراسة من نتائج البحث الى أن أبعاد حوكمة التدقيق تؤدي الى التأكيد البيانات الواردة في التقارير المالية، وبالتالي تزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية ويمكن من تقويم الأداء في الوقت المناسب، وتساهم أبعاد حوكمة التدقيق في تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق، وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني، ومن أهم توصيات الدراسة بضرورة اهتمام القائمين على المهنة بالتزام مراقبي الحسابات بأبعاد حوكمة مهنة التدقيق، وضرورة تفعيل عمل الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق من قبل المنظمات المهنية.

تحليل الدراسات السابقة والاسهامات المتوقعة للدراسة الحالية:

١. كشفت الدراسات السابقة التي عرضها الباحثان في أعلاه علاقة الحوكمة بجودة التقارير المالية كما اشارت الى علاقة حوكمة مهنة التدقيق بتقليل مخاطر التدقيق ومدى التزام مراقبي الحسابات بأبعاد حوكمة مهنة التدقيق وانعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية ودور حوكمة التدقيق في توجيه القوائم المالية وجذب المستثمرين والمساهمين ودور حوكمة التدقيق في موثوقية وملائمة المعلومات المالية.

٢. من خلال ما سبق يمكن أن تتمثل إسهام البحث الحالي في مجالين، الأول المجال الفكري والفلسفي الذي سيركز على عرض ومناقشة مفهوم حوكمة التدقيق وأبعاده المتمثل بحوكمة التدقيق الخارجي وحوكمة التدقيق الداخلي ومفهوم فجوة توقع الأداء، في حين يتمثل المجال الثاني في اختبار أهمية تطبيق حوكمة مهنة التدقيق في البيئة العراقية وما يمكن أن ينتج عن ذلك التطبيق من نتائج ايجابية تنعكس في تعزيز تحسين الأداء المهني لتضيق فجوة توقع الأداء.

الإطار النظري:

أولاً: حوكمة مهنة التدقيق:

تمهيد:

تعاظم الاهتمام بالتدقيق خلال السنوات الماضية نظراً للانهيئات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والشركات، وبدأ مفهوم حوكمة مهنة التدقيق بالظهور، إذ أن التطبيق الجيد لحوكمة التدقيق يمثل سبيل التقدم لكل من الأفراد والوحدات الاقتصادية والمجتمع ككل، لأن ذلك يضمن للأفراد قدراً مناسباً من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، كما تضمن قوة وسلامة أداء الوحدات الاقتصادية ومن ثم تدعيم واستقرار تقدم الأسواق المالية والاقتصاديات والمجتمعات ولغرض إلقاء الضوء على طبيعة وإطار حوكمة مهنة التدقيق، فقد خصص هذا المبحث ليتناول الفقرات الرئيسية الآتية:

١. مفهوم حوكمة مهنة التدقيق:

عرفت حوكمة مهنة التدقيق بأنها "إجراءات وعمليات يحددها القائمون على مهنة التدقيق تهدف الى تقديم تأكيدات معقولة حول تحقيق أهداف أصحاب المصالح والوحدات الاقتصادية فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات المالية والغير المالية والامتثال مع القوانين واللوائح المعمول بها وضوابط تحديد أجور مراقب الحسابات" (Ratsla,2010:10)، وعرفت بأنها "مجموعة من القواعد والمبادئ الرسمية وشبه رسمية التي تستهدف رقابة وضبط الأداء المهني للقائمين على تطبيق أحكام الرقابة على الأداء المالي وغير المالي لعملاء مراقبي الحسابات" (علي، ٢٠٠٩: ٣٥)، وكما عرفت بأنها "ضبط ومراقبة أداء مكاتب مراقبي الحسابات والتأكد بوفائها

بمسؤولياتها بشكل جيد مما يضمن حقوق ومصالح مستخدمي التقارير المالية المدققة من خلال استخدام مجموعة من الآليات والأدوات والمبادئ والأساليب" (عبدالعزيز، ٢٠١٨: ٦٠). ومما سبق ويمكن تعريف حوكمة مهنة التدقيق بأنها "إجراءات وضوابط رسمية وشبه رسمية لتطبيق احكام رقابية على أداء مراقبي الحسابات تهدف الى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لتحقيق مصالح الأطراف المتعاملة مع الوحدة الاقتصادية ومراعات مصلحة الوحدة وتحقيق الرفاهة الاجتماعية".

٢. أسباب الحاجة إلى حوكمة مهنة التدقيق الخارجي:

تعد الممارسات المهنية لمراقبي الحسابات التي لم تنال رضا أصحاب المصالح والتي وجدت فجوات التوقع وخاصة أداء مكاتب مراقبي الحسابات باعتبارهم الحلقة الأخيرة التي تربط الجهات المستفيدة من خدمات التدقيق، من اهم الأسباب منها: (صحاح، 2014:101-102)

أ. قامت بعض من شركات التدقيق بإصدار تقارير نظيفة في حين ان التقارير المالية تحتوي على تحريفات تم كشفها فيما بعد.

ب. تم اثبات أن بعض شركات التدقيق تخلصت من أوراق الرقابة بهدف إخفاء الحقائق الجوهرية عن العدالة.

ت. أداء بعض شركات التدقيق سلوك غير أخلاقي واتفاقيات مع الإدارة غير ملائمة للمهن.

ث. قيام بعض الشركات بأبعاد بعض مراقبي الحسابات بسبب اعتراضهم على بعض المعالجات المالية والتمويل خارج الميزانية.

٣. أسباب الحاجة الى حوكمة التدقيق الداخلي:

على غرار مهنة مراقب الحسابات، يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً في القيام بواجباته ودوره المهم في كشف التلاعب في البيانات وتقييم جميع الأنشطة، ودفعت الحاجة الى تنظيم مهنة التدقيق الداخلي لانها مهمة جداً لتوفير ودعم جميع المعلومات الإدارية لاتخاذ القرارات (Suyono & Hariyanto, 2009:1238). ومن العوامل التي أدت الى ضرورة حوكمة مهنة التدقيق الداخلي: (Tusek & Ivana, 2016: 153)

أ. الدور التقليدي لمهنة التدقيق الداخلي يقتصر على تقييم الأنشطة.

ب. معظم الوحدات الاقتصادية لا تهتم بالخصائص الحديثة لمهنة التدقيق الداخلي.

ت. لا يوجد دور استشاري للتدقيق الداخلي فيما يخص المخاطر.

ث. لا يضيف التدقيق الداخلي قيمة مضافة للوحدات الاقتصادية حسب الهيكل التنظيمي.

ج. عدم قدرة المدققين على تحديد مدى إمكانية استمرار الوحدات الاقتصادية يربك قرارات أصحاب المصالح.

٤. أهمية حوكمة مهنة التدقيق:

زاد الاهتمام بحوكمة مهنة التدقيق من خلال دورها في العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية وتفعيل الرقابة وتحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق لتقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها في ضمان حقوق أصحاب المصالح، مما يؤدي الى رفع مستوى الطمأنينة لدى متخذي القرارات وخاصة المستثمرين في سوق الأوراق المالية ، وتضييق فجوة التوقع بأداء وبتقرير مراقب الحسابات عن مدى خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية من خلال الالتزام بقواعد وأداب السوك المهني والمعايير المهنية (حامد، 2018:63-64).

٥. أهداف حوكمة مهنة التدقيق:

تسعى حوكمة مهنة التدقيق الى تحقيق الأهداف التي توفر رقابة فعالة على مهنة التدقيق وهي جزء من آليات حوكمة الشركات وتهدف الحوكمة بشكل عام الى تحقيق الشفافية والعدالة ومن هذه الأهداف:

أ. توفير مرجعية رسمية للأشراف والحكم على أداء مكاتب التدقيق: يعتبر الهدف الرئيسي لحوكمة مهنة التدقيق هو وجود مرجعية لوضع سياسات وإجراءات تنظم عملية التدقيق لتجنب العقوبات المهنية على مكاتب التدقيق (أدم، 2018:31).

ب. تأكيد الالتزام بالمعايير والارشادات والقوانين التي تنظم المهنة: تعد المعايير بمثابة المرشد لمراقب الحسابات تحدد معايير التدقيق كيف يجب على مكاتب التدقيق هيكلة ممارساتها (Knechel, 2013:2).

ت. تأكيد الالتزام الاخلاقي لمراقب الحسابات: تلعب الأخلاق دوراً حاسماً في حياد قرارات مراقب الحسابات واستقلاليتهم وعدم إضعاف حكمهم المهني بأي ضغط أو حافز من قبل إدارة الوحدات الاقتصادية (Ardelean, 2013:56).

ث. زيادة مستوى الإفصاح والشفافية: تؤكد آليات حوكمة مهنة التدقيق وحسب معايير مهنة التدقيق الصادرة عن الجهات المعنية برقابة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، في حالة امتناع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في حالات معينة في القوائم المالية يجب أن يفصح عن الأسباب التي أدت الى عدم إبداء الرأي في تقريره (أسماء، 2016:28).

ج. فتح باب الحوار الموثوق به بين مكاتب التدقيق والمساهمين: يعتبر الحوار المفتوح والمبني على الثقة بين أي طرفين هو بحد ذاته هدفاً للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين للقوائم المالية بطمأنينة (بهاء الدين، 2008:9).

ح. تحسين جودة عمليات التدقيق: تهدف حوكمة مهنة التدقيق الى تحسين جودة عمليات التدقيق ويمكن تحديد جودة الأداء لعمليات التدقيق بشكل عام من خلال استقلالية مراقب الحسابات وكفائته العلمية والعملية (Xiao, et.al., 2020:112).

خ. دعم مصداقية تقارير التدقيق: يعتبر تقرير مراقب الحسابات احد أهداف حوكمة مهنة التدقيق، ويمكن وصفه بالمنتج النهائي لعمليات التدقيق (Skaerbaek, 2009:974).

د. تحسين سمعة مكاتب التدقيق: تدهورت سمعة الكثير من مكاتب التدقيق بعد الأزمات المالية المتعاقبة، لاسيما بعد تواطؤ الكثير من مراقبي الحسابات مع إدارة الشركات عند تدقيق قوائمها المالية، وأثبت بشكل قانوني مسؤولية مراقبي الحسابات عند اعداد تقاريرهم بعدم الإشارة الى التضليل في القوائم المالية (Moizer, 2003:65).

ذ. رفع مستوى الطمأنينة والثقة في مهنة التدقيق: تعتبر الطمأنينة السند الذي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، فكلما زادت نسبة الطمأنينة والثقة بعد الاطلاع على رأي وتقرير مراقب الحسابات تكون القرارات الاستثمارية سهلة وسريعة (حسنين وقطب، 2006:7-8).

يرى الباحثان ان أهداف حوكمة مهنة التدقيق هي الأساس في وضع اليات حوكمة مهنة التدقيق وتتمثل الأهداف بفرض الرقابة على المهنة بشكل عام ومكاتب التدقيق بشكل خاص والتأكيد على ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق، والعمل بأحكام القوانين و القواعد وضمان مراقبة وتقييم وتحسين الأداء المهني وكسب ثقة أصحاب المصالح بالمهنة.

٦. أبعاد حوكمة مهنة التدقيق:

لا يوجد مفهوم متفق عليه من قبل الباحثين متفق عليه حيث يتميز مفهوم الحوكمة بشموله العديد من الأبعاد المختلفة، وأهم أبعاد حوكمة مهنة التدقيق هي:
أ. البعد الرقابي: يشير ذلك الى مدى إمكانية توفير نظم رقابية، على أداء مراقبي الحسابات والمسائلة المستمرة (عبدالعزیز، ٢٠١٩: ٥٩).
ب. البعد الأخلاقي: تعتمد فلسفة البعد الأخلاقي في اطار حوكمة مهنة التدقيق على مستوى نزاهة وصدق تقرير مراقب الحسابات ورأيه في الاعتماد على الاحكام ومعايير السلوك المهني (Ismail,et.al.,2016:188).

ت. بُعد الإفصاح والاتصال: على مراقب الحسابات ان يولي اهتماماً، بالإفصاح والايضاحات عن الحالات التي اغفلت عنها الوحدات الاقتصادية وان يشير الى ذلك في تقريره (أسماء، 2016: 82).
ث. البعد الاستراتيجي: يركز هذا البعد على مستوى اهتمام مكاتب التدقيق التشجيع على التفكير الاستراتيجي، وصياغة استراتيجيات الأعمال في جميع عمليات التدقيق على سبيل المثال الخدمات الاستشارية والضريبية الاستراتيجية (Broberg & Uman,2018:4).

٧. آليات حوكمة مهنة التدقيق:

أ. التدقيق الداخلي:

- مفهوم التدقيق الداخلي:

تطور مفهوم التدقيق الداخلي نتيجة التطورات الاقتصادية، لم يعد مجرد وسيلة للمحافظة على الأصول من السرقة والفحص والتأكد من صحة المعاملات المالية، أصبح الوسيلة الرئيسية لضمان تحقيق الأهداف (Tamimi,2021:116)، كما تغير من نظام فحص البيانات المحاسبية الى نظام تقييم فاعلية المحاسبة وتقييم الموارد والامتثال الى سياسات الإدارة والإجراءات والعمليات الأخرى والضوابط كعامل مساعد نحو تحقيق أهداف الإدارة (Hassen,2020:2)، تعددت الجوانب التي يتطرق لها تعريف التدقيق وبحسب اختلاف الهيئات الصادرة عنها، ورغم الاختلاف بالجانب الشكلي إلا أنها تصب في نفس الهدف، للتدقيق الداخلي عدة مفاهيم منها: وعرف معهد المدققين الداخليين عام ١٩٩٩ التدقيق الداخلي "بأنه" نشاط استشاري يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية الأنشطة وإدارة المخاطر والرقابة على العمليات" (Olaladiza & Harmany,2020:81). يرى الباحثان ان تعريف التدقيق الداخلي (وظيفة مستقلة لتقييم وفحص أنشطة الوحدات الاقتصادية وتأكيد الالتزام بالضوابط الداخلية للشركة والامتثال للقوانين واللوائح وأن جميع البيانات الواردة في القوائم المالية دقيقة، كما تزود عمليات التدقيق الداخلي الإدارة بالمعلومات والأدلة الموضوعية اللازمة للقيام بواجباتها بكفاءة وإدارة المخاطر والايفاء بمسؤولياتها اتجاه أصحاب المصالح لتحقيق الكفاءة التشغيلية من خلال تحديد المشكلات وتصحيح الثغرات قبل اكتشافها من قبل مراقب الحسابات).

- أهمية التدقيق الداخلي:

ترجع أهمية التدقيق الداخلي بأنه يضيف قيمة للمعلومات التي تنتج عن النظام المحاسبي لمستخدمي هذه المعلومات لترشيد قراراتهم والقيمة هي الرقابة والثقة وتتضح من خلال الآتي: (بعوج، ٢٠١٥: ٧)

- (١) تخفيض مستوى عدم التأكد لدى مستخدمي البيانات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وتجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
- (٢) يستلزم اتخاذ قرار متعلق بتحقيق الأهداف وذلك بالاستناد الى المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المدقق الداخلي.
- (٣) تكون باعثاً ودافعاً الى اتخاذ موقف مناسب يؤدي الى تجنب إجراءات ذات نتائج غير مرغوب بها.

- أهداف التدقيق الداخلي:

- الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو الفحص والتقييم لجميع الأنشطة لمساعدة الإدارة في تنفيذ واجباتها وأداء مسؤولياتها، وإبداء رأي محايد ونصائح للإدارة حول العمليات التي تم تدقيقها، ويسعى التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف الآتية: (لمين، ٢٠١٦: ٢٠)
- (١) فحص وتقييم كفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية وكافة العمليات الأخرى داخل المؤسسة لرفع كفاءتها وتخفيض كلفتها.
 - (٢) التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لجميع أصول المؤسسة من السرقة والخسائر.
 - (٣) الحكم على مصداقية البيانات الإحصائية والمحاسبية التي تعتمد عليها الإدارة في قراراتها.
 - (٤) التحقق وتأكيد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة ومقدار تحملهم للمسؤولية اتجاه الأطراف الأخرى.

التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة مهنة التدقيق:

- مفهوم التدقيق الخارجي:

تطور مفهوم التدقيق الخارجي مع تطور الأعمال والتوسع في الوحدات الاقتصادية الذي أدى تشعب أعمالها وتفرعا وتعقدها، الامر الذي جعل وجود صعوبات في فرض الرقابة من قبل الملاك على إدارة التدفقات المالية وغيرها من الأعمال، وعليه يعرف التدقيق الخارجي بأنه "فحص ناقد يسمح بالتأكد من ان المعلومات التي تنتجها وتنتشرها الشركات صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفوء خارجي ومستقل بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية" (Alsammarræe & Alshareeda, 2021: 187)، وعرف على أنه "خدمة فحص يقوم بها شخص مستقل من خارج الوحدات الاقتصادية للتحقق من سلامة المعلومات الواردة في التقارير المالية، والوصول الى تقرير حول عدالة المعلومات وإبلاغ النتائج التي توصل اليها الى أصحاب المصالح، يعزز ثقتهم بالمعلومات ويؤكد صحتها ومصداقيتها، (Alabede, 2012: 144)، ويعرف بأنه عمليات منهجية ومنظمة لفحص معلومات الأطراف الخاضعة للتدقيق وتأكيد مدى خلو البيانات من الغش وانها تعكس بأمانة وانصاف المركز المالي ونتيجة النشاط، ويقوم بعملية التدقيق مختصون ومستقلون وفقاً لمعايير التدقيق الدولي (Dalabih, 2018: 6). ويعرف على أنه "عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص الوحدات الاقتصادية وتوصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام" (العابدي، ٢٠١٦: ١٦٤).

ومن التعاريف أعلاه توصل الباحثان الى تعريف شامل، "التدقيق الخارجي هو عمليات منظمة لفحص ومراجعة المعلومات في القوائم المالية، والوصول الى تقرير يؤكد مصداقية وعدالة المعلومات، بهدف تعظيم منفعتها وتوصيلها الى المستخدمين بأمانة وتعزيز ثقتهم بها، لاتخاذ

قرارات مناسبة ويقوم بعمليات التدقيق شخص خارجي مستقل ومختص وفقاً لمعايير التدقيق العالمية".

- أهمية التدقيق الخارجي:

يعد التدقيق الخارجي بمثابة الإنذار المبكر للوحدات الاقتصادية والمستثمرين وكافة أصحاب المصالح، والتدقيق الخارجي عنصر مهم في هيكل التقارير المالية لأنه يفحص المعلومات المالية والإدارية، ويحدد الانحرافات في العمل وتقييم ما إذا كان هناك بيانات مالية خاطئة في القوائم المالية، وإنها غير متوافقة مع المعايير المحاسبية من خلال التقرير الذي يتم إعداده (Edaily,2020:69-70).

وتظهر أهمية التدقيق الخارجي في كونها وسيلة تخدم فئات مختلفة من أصحاب المصالح يعتمدون اعتماداً كبيراً على المعلومات المالية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي، وذلك لتلبية احتياجاتهم المختلفة تبعاً لاختلاف مصالحهم وأهدافهم وتتمثل هذه الفئات بما يأتي: (ALdalabih,2018:10)

(١) الإدارة: الإدارة هي المسؤولة عن سلامة القوائم المالية وعرضها على الجمهور، وضرورة الالتزام الكامل في معايير ومبادئ المحاسبة العالمية المتفق عليها.

(٢) المساهمون: يعد المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي، باعتبارهم يستعينون بتقرير المدقق الخارجي ليساعدهم على مسألة العاملين والإدارة.

(٣) المستثمرون: يعد تقرير المدقق الخارجي أداة الأمان لأموالهم، ويعتمدون على تقرير المدقق الخارجي.

(٤) المقرضون: تعتمد المصارف على القوائم المالية المدققة لمنح قروض ومنح اعتمادات مالية.

(٥) الجهات الحكومية: تحتاج جهات الاشراف والحكومة على المعلومات في تقرير المدقق الخارجي المرفق مع القوائم المالية.

- أهداف التدقيق الخارجي:

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق أهداف أساسية من أهمها ابداء رأي فني محايد عن سلامة وصحة المعلومات في القوائم المالية، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، امداد أصحاب المصالح، المتمثلين بكل من المساهمين والمستثمرين والدائنون والجهات الحكومية والبنوك والجهات المقرضة بالمعلومات الموثوقة، تساعدهم في اتخاذ قرارات مناسبة، تزويد مدراء المؤسسات بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور من خلال تقريره لتحسين أداء الرقابة الداخلية (محمود، 2018:6-7).

- دور التدقيق الداخلي والخارجي في تقليص فجوة توقع الأداء:

تؤدي مهنة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في اطار جودة الأداء المهني، ويتضح ذلك من الدور التوكيدي، ويعني عملية الفحص الموضوعي لتقديم تأكيد مستقل عن عمليات الرقابة، وإدارة المخاطر، التي تسهل عملية التدقيق الخارجي وإصدار تقرير ذو جودة بالاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي ومثال ذلك (تدقيق المالي، تدقيق الالتزام، تدقيق الأداء، الالتزام القانوني وامن النظام)، فضلاً عن الدور الاستشاري الذي يقدمه المدقق الداخلي للإدارة، يظهر دور المدقق الخارجي بتضيق فجوة الأداء من خلال تعزيز ثقة أصحاب المصالح بجودة المعلومات في القوائم المالية لاتخاذ قرارات صائبة ويفعل مبدأ الافصاح وتفعيل مبدأ الشفافية والمسائلة المحاسبية، يقوم بالآتي: (عبدالعزیز، ٢٠١٦: ٧٢)

- (١) يضمن جودة المعلومات المقدمة من قبل مجلس الإدارة الى الجمعية العمومية كونها الممثل القانوني في القطاع العام للدولة يفعل المسائلة والرقابة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.
- (٢) يفعل دور لجنة التدقيق: حيث توجد بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي اهتمامات مشتركة أهمها تقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعة الإجراءات تصحيحية والتوصيات، ومنع الإدارة والحد من قدرتها على إدارة الأرباح.
- (٣) يراقب مدى قيام مجلس الإدارة بتنفيذ قرارات وتوصيات الجمعية العمومية (رقابة عامودية).
إن التباين بين توقعات المجتمع من مستخدمي القوائم المالية والأداء الفعلي لمراقبي الحسابات أدى الى اتساع فجوة توقعات أصحاب المصالح في مهنة التدقيق، فقد انتشرت الدعاوي الإدارية والمدنية والاندازات القضائية، فضلاً عن الإجراءات التأديبية الصادرة بحق مراقبي الحسابات، وأن تضيق هذه الفجوة يقع على عاتق المهنيين ممن يزاولون مهنة التدقيق سواء داخليين أو خارجيين وليس مستخدمي القوائم المالية، وإدراك أهمية الرقابة الداخلية ودعم استقلالهم عن الإدارة والعمل على تأهيلهم بشكل جيد وتنمية خبراتهم ومهاراتهم (يعقوب، ٢٠١٩: ٩٩)، كما بادر مجلس الرقابة (PCAOB) وضع برنامج التفتيش على جودة الأداء المهني واكد المجلس على وضع آليات تحدد فاعلية الاشراف الكامل والرقابة على جودة التدقيق وبموضوعية ونزاهة واستقلالية وإيجاد علاقة متوازنة بين أجور التدقيق وجودة التدقيق (Aobdia, 2019: 5)، وفي العراق يمكن لمكاتب التدقيق تعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والمساهمة في تضيق فجوة توقع الأداء من خلال التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق (الأدلة الرقابية) العراقية المؤثرة على فجوة التوقعات (مجلس المعايير المحاسبية والرقابة في العراق ٢٠٠٥) وكما يأتي: (الدوري، ٢٠١٠: ٢٢)
 - دليل التدقيق العراقي رقم (١) مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة؛ ويؤثر هذا المعيار أو الدليل على فجوة التوقعات من خلال تحديده لمسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة وهي الأحداث المهمة التي تقع بعد تاريخ الميزانية وتاريخ تقريره فضلاً عن الحقائق المكتشفة بعد تأريخ تقرير مراقب الحسابات.
 - دليل التدقيق العراقي رقم (٢) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية، إذ يؤثر هذا المعيار أو الدليل على فجوة التوقعات من خلال تحديده وبيانه لمسؤولية وواجب مراقب الحسابات تجاه المستفيدين من عمله ضمن التقرير الذي يقدمه لهم والذي يتضمن رأيه النهائي بشأن البيانات المالية المدققة من قبله.
 - دليل التدقيق العراقي رقم (٣) المعايير الأساسية للتدقيق، ويؤثر هذا المعيار أو الدليل على فجوة التوقعات من خلال إعطائه وصفاً كاملاً للمعايير الأساسية (العامة والأخلاقية والعمل الميداني وإعداد التقرير) التي ينبغي على مراقب الحسابات أن يلتزم بها لضمان تحقيق أعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة ولتحديد مسؤولياته المهنية.
 - دليل التدقيق العراقي رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، إذ يؤثر هذا المعيار أو الدليل على فجوة التوقعات من خلال تحديده لأحد الواجبات المهمة لمراقب الحسابات والمتعلقة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موضع التدقيق لبناء إجراءات تدقيقية سليمة وفعالة، فضلاً عن تحديد هذا المعيار لمخاطر التدقيق واثرها على التدقيق وعلى نتائجه.
- يرى الباحثان أن وجود فجوة التوقع في أداء مراقب الحسابات يرتبط بحجم الاضرار المادية التي أصابت مستخدمي القوائم المالية نتيجة إهمال مراقبي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم والتزاماتهم المهنية، وتوقعاتهم بأن مراقبي الحسابات يصدرن تقارير تضمن الكفاية المهنية الفنية

والاستقلال في الرأي والمصداقية والنزاهة والموضوعية، كما يتوقعون من التقرير القدرة على كشف التحريفات الجوهرية من القوائم المالية ومع التضليل الذي يجعل قراراتهم غير صائبة.

ثالثاً: فجوة توقع الأداء:

تعد فجوة توقع الأداء جزء من فجوة التوقعات (فجوة الأداء، فجوة المسؤولية، فجوة التقرير) وتسبب مشكلة كبيرة لمهنة المراجعة لأنها تمس بسمعة مراقب الحسابات وتزيد من خطر تقاضي المهنة (Cohen, et.al., 2017:637). هناك العديد من التفسيرات المرتبطة بحدوث فجوة الأداء وينظر إليها من زوايا متعددة فالبعض يعبر عن الاختلاف بين مراقب الحسابات والمجتمع المالي في نطاق مسؤوليات مراقب الحسابات ويستخدمها الآخر في الإشارة إلى التباين في جودة الأداء المهني ومستوى تطبيق معايير التدقيق الدولية، كما تظهر بعض الدراسات أن فجوة التوقعات قد لا تقتصر على مسؤولية وأداء مراقب الحسابات في تقديم خدمات التدقيق عن التقارير المالية وقد لوحظ وجود فجوة توقعات ينطبق على البيانات الغير مالية في التقارير المتكاملة نتيجة اختلاف في الإدراك بين الأهمية المتصورة لتكامل التقارير (Salehi & Mahadeva, 2020:136)، وعرفت فجوة التوقعات بأنها "الاختلاف في المعتقدات بين الجمهور المالي ومرا حول الوجبات والمسؤوليات والمعلومات التي يوصلها تقرير مراقبي الحسابات والفرق بين ما يتوقعه الجمهور المالي من أداء مراقبي الحسابات وما يقدمه مراقبي الحسابات من أداء فعلي" (Okafor, et.al., 2013:44)، ومن التعريف السابقة يمكن تعريفها من قبل الباحث على أنها (الاختلاف بين توقعات أصحاب المصالح بما يقدمه مراقب الحسابات أداء مهني ينتج عنه تقرير ذو جودة يلبي حاجاتهم من المعلومات الصادقة تساعدهم باتخاذ قرارات سليمة وما يقدمه مراقب الحسابات بشكل فعلي).

تظهر فجوة الأداء عندما يكون هناك تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات الواجب الالتزام، وتقسّم إلى نوعين فجوة بين الواجبات المتوقعة من مراقب الحسابات وفقاً لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، وفجوة أداء مراقب الحسابات وفقاً لمعايير الأداء المهني والأداء الفعلي الذي يقوم به مراقب الحسابات، ترجع إلى عدة أسباب أهمها: (يعقوب، 2019: 92-93)

١. نقص الكفاءة المهنية:

تشير الكفاءة المهنية إلى امتلاك المهارات والمعرفة المطلوبة لمن يمتحن مهنة التدقيق وتكتسب من التدريب والخبرة العملية، وتعد أحد أبعاد جودة الأداء المهني الرئيسية (Jachi & Yona, 2019:149)، يتم انتقاد كفاءة أداء وتقرير مراقبي الحسابات بانتظام عندما تفشل مكاتب التدقيق بعد فترة وجيزة من إصدار رأي غير كفوء أو عندما يفشل التدقيق في اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية، غالباً ما تكون هذه الادعاءات مدفوعة بحقيقة أن الجمهور المالي لديه توقعات محددة لنطاق التدقيق القانوني وخدمات مراقبي الحسابات التي تتجاوز أداء مهنة التدقيق كما يراها الجمهور وبالتالي، قد تنشأ فجوة توقع من خلال تصورات متنوعة تشير إلى نقص لكفاءة المهنية (Quik, 2020:5-6)، تضيق فجوة توقع الجمهور اتجاه نقص الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات أمر مطلوب يمكن تعويضه في التدريب الكافي وتوفر الخبرة في جميع جوانب عمل المدقق، ومهنة وضعت أيضاً تأكيدات باتباع برامج التعليم المهني للتدقيق والمحاسبة لمراقبي الحسابات للتأكد من مواكبة أحدث الأفكار والتقنيات في التدقيق والمحاسبة، أن يجتازوا امتحان CPA، يجب أن يواكبوا التطورات الحالية في المحاسبة والتدقيق والضرائب، عادة ما يتم تفسير الكفاءة المهنية على أنها

تعليم جامعي في المحاسبة والتدقيق وهذا لا يكفي دون توفر الخبرة (MansourI & Salehi, 2009:18).

٢. انخفاض جودة الأداء المهني:

تتكون فجوة التوقعات في أداء مراقبي الحسابات نتيجة الأداء المعيب وانخفاض الجودة في مهام مراقب الحسابات تتمثل الفجوة بتصورات المجتمع المالي بمدى التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية والمتوقع من أداء ومسؤوليات اتجاه المصلحة العامة، وهناك نقص في الأداء المهني ومسؤوليات دون المستوى يمكن توضيحها بالآتي: (Porter, et.al., 2009:100)

أ. قصور مراقب الحسابات بكشف السرقات النقدية التي تحدث بسبب تقصير (الموظفون، وأعضاء مجلس الإدارة / الإدارة العليا).

ب. مسؤولية الكشف في تقرير مراقب الحسابات عن اختلاس أي نوع من أصول الشركة من قبل أعضاء مجلس الإدارة / الإدارة العليا.

ت. مسؤولية الكشف والإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن الأفعال غير القانونية من قبل أعضاء مجلس الإدارة / كبار المسؤولين.

ث. أن يكون مراقبي الحسابات الذين يعملون بشركات التدقيق ملتزمين بمبادئ وقواعد الاستقلالية والموضوعية والنزاهة والأخلاقيات المهنية.

ج. يتعين على شركات التدقيق أن تستعين بمن لديهم الكفاءة والمهارة التي تسهم في أداء الأعمال المكلفين بها بعناية مهنية كافية.

ح. أسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حصلوا على التأهيل العلمي والعملية والتدريب الكافي على مواكبة التطورات والتغيرات في الظروف المحيطة بالمهنة.

خ. أن يكون هناك إشراف وتوجيه مباشر وعمليات الفحص المستمر عند كافة المستويات لغرض توفير تأكيد معقول بأن الأداء يفي بمعايير الجودة.

د. إجراء تقييم للزبائن المرتقبين وفحص الزبائن القائمين على أساس دوري وعند اتخاذ قرارات قبول أو عدم قبول الاحتفاظ بالزبائن يجب مراعاة مدى استقلالية شركات التدقيق ومدى قدرتهم على تقديم الخدمات للزبائن على نحو ملائم وتوفير الإمكانيات التي تؤهل لذلك العمل.

وتناولت معايير التدقيق ضرورة فرض الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات لكشف ومنع عمليات التلاعب والاختلاس كما جاء في الفقرة السادسة من معيار (رقم ٢٢٠) على شركات التدقيق أن تضع سياسات لرقابة مستوى أداء مراقبي الحسابات تحتوي على أهداف محددة (الحداد، ٢٠٠٨: ٧٢) يتمثل مستوى جودة الأداء المهني المطلوب الذي يؤهلهم لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال والأخطاء والمخالفات، وعلى هذا الأساس تحدث فجوة التوقع وخيبة أمل بجودة أداء مراقبي الحسابات لأنهم لا يرتقون إلى مستوى التوقعات وانهم لا يلعبون أي دور ملموس في أداء واجباتهم لمنع التلاعب بالبيانات (Okafor & Joseph, 2007:12).

الجانب العملي:

لغرض تحقيق فرضيات البحث تم الاعتماد على استمارة استبيان وقد تكونت هذه من ثلاث محاور رئيسية: المحور الأول منها مخصص لقياس اليات حوكمة مهنة التدقيق وتضمن ثلاثة أبعاد مخصصة لقياس اليات الحوكمة وهي (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي)، والمحور الثاني مخصص لقياس جودة أداء مراقب الحسابات، والمحور الثالث مخصص لقياس فجوة الأداء.

الجدول (2) درجات مقياس ليكرت الخماسي والوسط الافتراضي له

الاستجابة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = (مجموع اقيم الاستجابات أعلاه) / عدد فئات المقياس الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = $3 = 5 / (1 + 2 + 3 + 4 + 5)$ درجة					

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرت الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق تماماً وبين خمس نقاط بمضمون اتفق تماماً وكما مبين بالجدول الآتي:

أولاً: مقياس الصدق والثبات للاستبانة:

من خلال معطيات الجدول ادناه يتضح وجود نسبة ثبات وموثوقية جيدة وان معامل كرونباخ الفا، تم إيجاد الصدائية والثبات للأبعاد ويمكن الاعتماد عليها.

الجدول (3) مقياس الصدق والثبات

الصدق	معامل كرونباخ ألفا	الأبعاد
0.886	0.811	التدقيق الداخلي
0.877	0.777	التدقيق الخارجي
0.811	0.698	فجوة الأداء
0.789	0.65	الإجمالي

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

ثانياً: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة:

تحليل آراء عينة عينة مجتمع الدراسة للوصول الى رؤية شمولية واضحة عن طبيعة متغيرات الدراسة لوصف أهمية المتغيرات وتشخيص علاقة التأثير بالاعتماد على برنامج SPSS.

١. المحور الأول: حوكمة مهنة التدقيق:

الجدول (4) استجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول حوكمة مهنة التدقيق

الأسئلة	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		وسط حسابي		انحراف معياري ^(١)		معامل اختلاف ^(٢)		ترتيب الأهمية داخل كل بُعد ^(٣)	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
س١	15	16	60	63	17	18	4	4	0	0	3.896	0	0.703	0.180	6	0.180	6	0.180
س٢	19	20	56	58	21	21	0	0	0	0	3.979	0	0.649	0.163	2	0.163	2	0.163
س٣	17	18	59	61	20	21	0	0	0	0	3.969	0	0.623	0.157	1	0.157	1	0.157
س٤	28	29	50	52	16	17	2	2	0	0	4.083	0	0.735	0.180	5	0.180	5	0.180
س٥	21	22	59	61	13	14	3	3	0	0	4.021	0	0.696	0.173	4	0.173	4	0.173
س٦	22	23	57	59	13	14	4	4	0	0	4.010	0	0.733	0.183	9	0.183	9	0.183
س٧	25	26	58	60	8	8	5	5	0	0	4.073	0	0.743	0.183	8	0.183	8	0.183
س٨	26	27	53	55	14	15	3	3	0	0	4.063	0	0.737	0.181	7	0.181	7	0.181
س٩	24	25	55	57	16	17	1	1	0	0	4.063	0	0.678	0.167	3	0.167	3	0.167
س١٠	28	29	49	51	16	17	3	3	0	0	4.063	0	0.765	0.188	10	0.188	10	0.188
الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لبعد التدقيق الداخلي																		
											4.022		0.304	0.076				

(١) يعد الانحراف المعياري (Standard Deviation) القيمة الأكثر استخداماً من بين مقاييس التشتت لقياس مدى التبعثر الإحصائي، أي أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية، وكلما قلت قيمة الانحراف المعياري، قل تشتت البيانات عن الوسط الحسابي، ويعكس ذلك التقارب في وجهات نظر الأفراد عينة الاستبيان.

(٢) هو نسبة الانحراف المعياري إلى المتوسط، كلما قل معامل الاختلاف، قل مستوى التشتت حول المتوسط، ويعكس ذلك مستوى تشتت الاجابات الفردية عن متوسط اجابات افراد العينة.

(٣) تم الاعتماد على قيمة معامل الاختلاف في ترتيب الفقرات لأنها تعكس أهمية الفقرة، وكلما كان انخفاض معامل الاختلاف كان ذلك دالاً على شدة تقارب آراء الأفراد عينة الاستبيان.

الاسئلة	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		وسط حسابي	انحراف معياري ^(١)	معامل اختلاف ^(٢)	ترتيب الأهمية داخل كل بُعد ^(٣)
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت				
س١	21	22	54	56	18	19	3	3	0	0	3.969	0.732	0.184	2
س٢	18	19	58	60	15	16	5	5	0	0	3.927	0.743	0.189	6
س٣	19	20	56	58	16	17	5	5	0	0	3.927	0.757	0.193	7
س٤	23	24	62	65	8	8	3	3	0	0	4.094	0.666	0.163	1
س٥	29	30	52	54	11	11	3	3	1	1	4.094	0.796	0.194	8
س٦	28	29	46	48	19	20	3	3	0	0	4.031	0.787	0.195	9
س٧	18	19	56	58	18	19	4	4	0	0	3.917	0.735	0.188	4
س٨	20	21	56	58	16	17	4	4	0	0	3.958	0.739	0.187	3
س٩	21	22	55	57	16	17	4	4	0	0	3.969	0.746	0.188	5
س١٠	28	29	44	46	16	17	8	8	0	0	3.958	0.893	0.226	10
الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لبُعد التدقيق الخارجي														
الوسط الحسابي والانحراف المعياري لحوكمة مهنة التدقيق ككل														
المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.														

تبين إن الوسط الحسابي الموزون للمحور الأول ككل هو 4.019 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.215 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.053، وهذا يدل على أن تقارب كبير في الآراء حول حوكمة مهنة التدقيق بين الافراد عينة الاستبيان.

وعلى مستوى الأبعاد في هذا المحور يلاحظ من الجدول أعلاه ما يأتي:

تبين إن الوسط الحسابي الموزون للبعد الأول (والخاص بالتدقيق الداخلي) هو 4.022 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.304 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.188، وهذا يدل على أن تقارب كبير في الآراء حول فقرات التدقيق الداخلي بين الافراد عينة الاستبيان. وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح أن جميع فقرات هذا البُعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث والمتضمن (يقدم نشاط منظم يحسن فاعلية عمليات إدارة المخاطر والحد منها والمخصصات الموجودة لمواجهتها) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.157 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.069 وبانحراف معياري 0.623. في حين أن الفقرة المتمثلة بالسؤال العاشر المتضمنة (يمثل التدقيق الداخلي أحد آليات حوكمة التدقيق في مهنة التدقيق) قد حققت اعلى معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.188 وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.063 وهو اعلى من الوسط الافتراضي للمقياس والبالغ 3 درجات وبانحراف معياري 0.765 وهذا ما يدل أن الافراد عينة الاستبيان يرون أنه على الرغم من أن التدقيق الداخلي يمثل احد آليات الحوكمة في مهنة التدقيق الا هذه الفقرة حظيت بإجماع أقل من باقي الفقرات في هذا البعد من حيث اتفاق اطراف العينة.

وتبين إن الوسط الحسابي الموزون للبعد الثاني (والخاص بالتدقيق الخارجي) هو 3.985 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.297 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.075، وهذا يدل على أن تقارب كبير في الآراء حول فقرات التدقيق الخارجي بين الافراد عينة الاستبيان. وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح أن جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع والمتضمن (يساعد في تحقيق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والمعلومات المنشورة من قبل الوحدات الاقتصادية.) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.163 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.094 وبانحراف معياري 0.666. في حين أن الفقرة المتمثلة بالسؤال العاشر المتضمنة (يمثل

التدقيق الخارجي المحور الذي تركز عليه حوكمة مهنة التدقيق) قد حققت أعلى معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.225 وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.985 وهو أعلى من الوسط الافتراضي للمقياس والبالغ 3 درجات وبانحراف معياري 0.893 وهذا ما يدل ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه على الرغم من ان التدقيق الخارجي يمثل المحور الذي تركز عليه حوكمة مهنة التدقيق، الا هذه الفقرة حظيت بأجماع اقل من باقي الفقرات في هذا البعد من حيث اتفاق اطراف العينة.

المحور الثاني: فجوة أداء مراقب الحسابات:

الجدول (5) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الثاني- فجوة أداء مراقب الحسابات

الأسئلة	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		وسط حسابي	انحراف معياري	معامل اختلاف	ترتيب الأهمية
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%				
س١	29	30	49	51	15	16	3	3	0	0	4.08	0.763	0.187	5
س٢	23	24	52	55	16	17	4	4	0	0	3.99	0.761	0.191	6
س٣	26	27	53	50	19	20	3	3	0	0	4.01	0.765	0.193	7
س٤	23	24	48	59	13	14	3	3	0	0	4.04	0.71	0.176	2
س٥	26	27	50	52	13	19	2	2	0	0	4.04	0.739	0.183	4
س٦	25	26	51	53	18	19	2	2	0	0	4.03	0.732	0.182	3
س٧	23	24	56	58	15	20	2	2	0	0	4.04	0.695	0.172	1
الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور فجوة أداء مراقب الحسابات														
											4.03	0.331	0.082	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

وتبين إن الوسط الحسابي الموزون للبعد (لخاص بفجوة الأداء) هو 4.03 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.33 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.08، وهذا يدل على ان تقارب كبير في الآراء حول فقرات فجوة الأداء بين الافراد عينة الاستبيان. وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع والمتضمن (الإعلان عن نظام الرقابة الذاتية في أداء مراقب الحسابات لزبائن مكتب التدقيق) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.17 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.04 وبانحراف معياري 0.69. في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث المتضمنة (نشر ثقافة جودة الأداء المهني واحترام مواعيد انجاز المهام). قد حققت أعلى معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.19 وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.01 وهو أعلى من الوسط الافتراضي للمقياس والبالغ 3 درجات وبانحراف معياري 0.77 وهذا ما يدل ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه على الرغم من اهمية نشر ثقافة جودة الأداء المهني واحترام مواعيد انجاز المهام، الا هذه الفقرة حظيت بأجماع اقل من باقي الفقرات في هذا البعد من حيث اتفاق اطراف العينة.

نتائج اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين حوكمة مهنة التدقيق في تضيق فجوة الأداء.

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج "الانحدار الخطي" الآتي:

$$EG = B_0 + B_1 AGM + \varepsilon$$

إذ:

EG = (المتغير التابع) فجوة توقع الأداء.

AGM = (المتغير المستقل) حوكمة مهنة التدقيق.

وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:

الجدول (6) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

R	R-Square	F	Sig.	B
0.620	0.385	58.79	0.000	0.686

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يبين الجدول أعلاه ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.62، وهي قيم مرتفعة القوة من الناحية الإحصائية، وان قيمة معامل التفسير R-Square تشير الى ان اليات حوكمة مهنة التدقيق تفسر 38.5% من التباين الحاصل في تضيق فجوة توقع الأداء ، وان قيمة F المحسوبة بلغت 58.79 وهي اكبر من قيمتها الجدولية لان المعنوية لها Sig بلغ 0.00 وهذا المستوى اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول فرضية البحث لثبوت الأثر احصائيا. وان قيمة ميل معادلة الانحدار (B) تعني ان اي زيادة في درجة اليات حوكمة مهنة التدقيق بمقدار درجة واحدة يؤدي الى تضيق فجوة الأداء بمقدار 68.8% مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى خارج هذا النموذج.

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية لآلية التدقيق الداخلي في تقليص فجوة الأداء.

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج "الانحدار الخطي" الآتي:

إذ:

= (المتغير المستقل الفرعي) آلية التدقيق الداخلي.

وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:

الجدول (7) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

R	R-Square	F	Sig.	B
0.314	0.099	10.30	0.002	0.245

الجدول (7) تأثير آلية التدقيق الداخلي على تقليص فجوة الأداء

المتغير المستقل X	المتغير التابع Y	معامل التحديد R ²	قيمة F المحسوبة	الدلالة	معامل الارتباط R	قبول (رفض) الفرضية
آلية التدقيق الداخلي	تضيق فجوة الأداء	0.099	10.30	العلاقة معنوية 0.000	0.245	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يبين الجدول اعلاه ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.314، وهي قيم متوسطة القوة من الناحية الإحصائية، وان قيمة معامل التفسير R-Square تشير الى ان آلية التدقيق الداخلي تفسر 9.9% من التباين الحاصل في فجوة التوقعات، وان قيمة F المحسوبة بلغت 10.30 وهي اكبر من قيمتها الجدولية لان المعنوية لها Sig بلغ 0.002 وهذا المستوى اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى قبول فرضية البحث لثبوت الأثر احصائيا. وان قيمة ميل معادلة الانحدار تعني ان اي زيادة في درجة الية التدقيق الداخلي بمقدار درجة واحدة يؤدي الى تقليص فجوة الأداء بمقدار 24.5% مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى خارج هذا النموذج.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية لآلية التدقيق الخارجي في تضيق فجوة الأداء.

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج "الانحدار الخطي" الآتي

إذ:

= (المتغير المستقل الفرعي) آلية التدقيق الخارجي.

وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:

الجدول (8) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

B	Sig.	F	R-Square	R
0.370	0.000	25.83	0.216	0.464

الجدول (8) تأثير آلية التدقيق الخارجي في تقليص فجوة الأداء

المتغير المستقل X	المتغير التابع Y	معامل التحديد R ²	قيمة F المحسوبة	الدلالة	معامل بيتا (B)	معامل الارتباط R	قبول (رفض) الفرضية
آلية التدقيق الخارجي	تضيق فجوة الأداء	0.216	25.83	العلاقة معنوية 0.000	0.370	0.464	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يبين الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.464، وهي قيم متوسطة القوة من الناحية الإحصائية، وأن قيمة معامل التفسير R-Square تشير إلى أن آلية التدقيق الخارجي تفسر 21.6% من التباين الحاصل في فجوة التوقعات، وأن قيمة F المحسوبة بلغت 25.83 وهي أكبر من قيمتها الجدولية لأن المعنوية لها Sig بلغ 0.000 وهذا المستوى أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05 وهذا ما يشير إلى قبول فرضية البحث لثبوت الأثر احصائياً. وأن قيمة ميل معادلة الانحدار تعني أن أي زيادة في درجة آلية التدقيق الخارجي بمقدار درجة واحدة يؤدي إلى تضيق فجوة التوقع الأداء بمقدار 37% مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى خارج هذا النموذج.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

- يساهم تطبيق حوكمة مهنة التدقيق في تضيق فجوة التوقع لأداء مراقبي الحسابات من وجهة نظر أصحاب المصالح.
- حوكمة مهنة التدقيق تساعد على تقديم معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها من قبل أصحاب المصالح في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.
- يساهم التزام مراقبي الحسابات بمبادئ حوكمة مهنة التدقيق بوجود قناعة لدى أصحاب المصالح بأن مكاتب التدقيق تتحمل مسؤولية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.
- يساعد الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن حالات التضليل في القوائم المالية بتضيق فجوة توقع الأداء.
- وجود قصور في أداء مراقبي الحسابات لعدم استخدامهم طرق تحليلية لتقييم أداء التدقيق الداخلي.

٦. الجهات المسؤولة عن مهنة التدقيق بالعراق لا تمارس دور رقابي محكم على أداء مراقبي الحسابات.

٧. عجز معايير تدقيق الدولية عن تلبية قناعة أصحاب المصالح باستقلالية أداء مراقبي الحسابات.

ثانياً: التوصيات:

١. ضرورة مساهمة الجهات المنظمة لمهنة التدقيق بالعراق بتطبيق اطار لحوكمة مهنة التدقيق في العراق وتبني سياسة تثقيف أصحاب المصالح وزيادة وعيهم بمسؤولية مراقبي الحسابات.
٢. على الجهات المنظمة لمهنة التدقيق بالعراق تفعيل الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات كمبدأ قادر على تضيق فجوة التوقع في أداء مراقبي الحسابات من وجهة نظر أصحاب المصالح.
٣. ضرورة اتباع إجراءات رقابية على أداء مراقبي الحسابات من جهة نظر أصحاب المصالح.
٤. على الجهات المنظمة لمهنة التدقيق بالتمثلة بمجلس المهنة وجمعية مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية.
٥. ضرورة وضع معايير محاسبية محلية تساهم في تضيق فجوة الأداء عند تطبيق معايير دولية لا تنطبق مع عادات المجتمع او لا تلبي استقلالية مراقبي الحسابات.
٦. ضرورة تدريب مكاتب التدقيق ومشاركتهم في برامج التعليم المستمر لرفع كفاءة أدائهم وتفعيل التزامهم بقواعد وسلوك اخلاقيات المهنة.
٧. ضرورة دراسة توقعات أصحاب المصالح بأداء مراقبي الحسابات وتلبية حاجات كل الجهات المستفيدة من خدمة التدقيق.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. احمد، محمد فرح الياس، (٢٠١٧)، دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
٢. آدم، عبدالله التجاني، (٢٠١٨)، دور رقابة الجودة على المراجعة واثرها في كفاءة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية الدرات العليا، جامعة النيلين.
٣. أسماء، بودونت، (٢٠١٦)، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.
٤. بعوج، فاطمة، (٢٠١٥)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
٥. بهاء الدين، محمد، (٢٠٠٨)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق علي مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية، العدد ٢.
٦. الحداد، سامح عبدالرزاق، (٢٠٠٨)، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة.
٧. حسنين، طارق محمد وقطب، احمد سباعي، (٢٠٠٦)، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٠.
٨. حسين، رحاب خضر، (٢٠١٨)، التعليم المهني المستمر ودوره في تحسين حوكمة مهنة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة وديوان المراجعة القومي بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
٩. الدوري، عمر علي، (٢٠١٠)، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، العدد ١٤، ص ص ١-٢٦.
١٠. صحصاح، عصمت، (٢٠١٤)، اتجاهات حديثة في مراجعة وحوكمة البنوك، ط ١، دار النشر للجامعات، القاهرة.

١١. العابدلي، دلال، (٢٠١٦)، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.
١٢. عبدالعزيز، محمد صديق، (٢٠١٨)، دور حوكمة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، مجلة كلية التجارة العلمية، المجلد ٣، العدد ٦، ص ص ٧٥-٥٥.
١٣. عبدالعزيز، محمد صديق، (٢٠١٩)، حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
١٤. عبدالعزيز، محمد، (٢٠١٦)، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وأثره على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
١٥. علي، صالح حامد، (٢٠١٧)، تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة التدقيق، مجلة جامعة عين الشمس، المجلد ٢٠، العدد ١، ص ص ٤٠-٨٠.
١٦. علي، عبدالوهاب نصري، (٢٠٠٩)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، المجلد ٤، ط ١، الدار الجامعة للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
١٧. لمين، علوان، (٢٠١٦)، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
١٨. يعقوب، إبراهيم ادريس، (٢٠١٩)، أثر الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

19. Al abede, J. (2012). The role compromise and problems of the external audit in corport governance, Journal of finance and accounting, Vol. 3, No. 9.
20. Al Dalabih, F. (2018). the role of external audit or in protecting the financial information listed in the financial statements the jordanian industrial companies, Journal of modern accounting and audit, Vol. 14, No. 1, PP:6-16.
21. Al sammarraee, A. & Alshareeda, N. (2021). The role in reducing external audit and creative accounting practice of financial statements and their impact on the auditor's report, Journal of economic administration and legal sciences, Vol. 5, No. 8, PP: 166-200.
22. Ardelean, Alexandr, (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust, Journal of Procedia-Social and Behavioral Sciences, Vol. 92, PP: 55-60.
23. Bonaci, Carmen, G. & Strouhal, Jiri, (2016). Corporate Governance in Knowledge-Based Society, Published by WSEAS Press, www.wseas.org.
24. Broberg, Peernilla & Uman, Timur, (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms, Journal of Accounting Auditing ,Vol.31, No.7, pp.1-31
25. Cohen, Jeffrey, et.al., (2017). Media Bias and the Persistence of the Expectation Gap: An Analysis of Press Articles on Corporate Fraud, Journal of Business Ethics, Vol. 144, Issue 3, No. 13, PP. 637-659.
26. Dalabih, F., (2018). The role of external audit listed in the financial statement information, Journal of moden accounting and audit, Vol. 14, No.1, pp.6-16.
27. Edaily, F., et.al., (2020). The impact of intellectual integration between external auditing and corporat governance in the fact financial crises, International Journal business and social science, Vol. 11, No. 12.
28. Hassen, D. Ali, (2020). Assessment of Associations between the risk Management Role of Internal Audit Function and Its Determinants: a Case Study in south Gondar Zone, Journal of IJORE, Vol. 4, No.1, pp.1-13.
29. Ismail, Aida & Iskdar, Takiah, Hazlin & Others, (2016). Auditor's rthical judgements: Assenssing the effect of ethical climate, Journal Malaysian accounting, Vol. 15, No. 2, pp. 1-23.
30. Jachi, Moses & Yona, Kucky, (2019). The Impact of Professional Competence & Staffing of Internal Audit Function on Transparency and Accountability Case of

- Zimbabwe Local Authorities, *Journal of Finance and Accounting*, Vol. 10, No.8, PP.149-166.
- 31.Knechel, E. Roberl, (2013). Do Auditing Standards Matter? *Journal of American accounting association*, Vol. 7, Iss. 2, pp.A1-A16.
- 32.Mansouri, A., Pirayesh, R. & Salehi, M., (2009). Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy, *International Journal of Business and Management*, Vol. 4, No. 2, PP. 17-25.
- 33.Mmail, Aida, Iskdar, Takiah, Hazlin & Others, (2016). Auditor's rthical judgements: Assenssing the effect of ethical climate, *Journal Malaysian accounting*, Vol. 15, No. 2, pp.1-23.
- 34.Moizer, Peter, (2003). Auditor Reputation: The International Empirical Evidence, *Journal of auditing*, Vol.1, Iss.1, pp.61-74.
- 35.Okafor, Chinwaba & Otor, John, I., (2013). Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession, *Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4, No. 2, PP.43-54.
- 36.Okafor, Chinwuba & Joseph Otakafe (2007). The auditor and the public expectation gap, *Journal of Human Kinetics, Health and Environmental Education*, December, Vol. 2, No.2, PP.12-25.
- 37.Olaladiza, A. & Harmony, T. (2020). Internal Audit and Fund Misappropriation in the Public Sector of Nigeria, *Journal of Finance and Accounting*, Vol.11, No.16, pp.81-87.
- 38.Oterenbrood, R., (2017). The audit expectation gep between companies and their auditors an exploratory study, *Journal of Global Business Review*, Vol. 5, No.18.
- 39.Porter, Brenda & Others, (2009), Report On Research Conducted in The Untied Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating The Audit Expectation Gap And Users Understanding And Desired Imbrovements, To the Auditor's Reporter, <https://www.google.com/search?client=opera&q>.
- 40.Quick, Reiner, (2020). The audit expectation gap: A review of the academic literature, *Journal of Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol.1, No.2, PP.5-25.
- 41.Ratsula, Olli, (2010). The interplay between internal governance structures audit fees and earning management in finnish listed companies, master's thesis, Alto University, School of economics accounting.
- 42.Salehi, Mahdi & Others, (2020). The relationship between auditcomponents and audit expectation gap in listed companies on the Tehran stock exchange, *Journal of Financial Reporting and Accounting* Vol.18, No.1, PP. 199-222. 21.
- 43.Skaerbaek, Peter, (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer, *Journal of Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, pp.971-987.
- 44.Suyono, Eko & Hariyanto, Eko, (2009). Relationship between internal audit, and organization commitment with good governance, *Journal of China-USA Business Review*, Vol. 11, No. 9, pp.1237-1245.
- 45.Tamimi, Oday, (2021). The Role of Internal Audit in Risk Management from Perspective of Risk Managers in the Banking Sector, *Journal of Australasian Accounting, Business and Finance*, Vol.15, Iss.2, pp.115-128.
- 46.Tusek, Boris & Ivance, Barisic, (2016). Internal Audit Activities as a Support to Governance Processes, *Journal of Corporate Governance, Insurance, and Risk Management*, Vol. 3, No.1, pp.146-162.
- 47.Xiao, Tusheng & Others, (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective, *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, No. 1, pp.109-127.