

## دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع

د. عمر علي كامل الدوري

كلية المنصور الجامعه

### المستخلص :

يخلص هذا البحث الى ان وجود فجوه بين ما يتوقع المستفيدون ادائه من قبل المدققين وبين ما هو واقع حال أهداف التدقيق المعلنه وقدرات هؤلاء المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم وحدود عملهم هو حقيقه واقعه لا يمكن تجاوزها بل ينبغي مواجهتها ومحاولة إيجاد الحلول لها بصفتها واحده من أبرز المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق ، ولعل معايير التدقيق سواء أكانت الدوليه منها أم المحليه هي إحدى أهم آليات ووسائل حل هذه المشكله من خلال دورها في تحديد مسؤوليات وواجبات ومهام المدققين وبيانها للمستفيدين من نتائج العمليه التدقيقيه كي يتم تقليص الفارق والتباين بين المدقق والمستفيدين منه. وعليه فأن وجود فجوة التوقعات يمثل مشكله البحث الذي يقوم على فرض فحواه أن لمعايير التدقيق دورا إيجابيا في تقليص فجوة التوقع ومن ثم حل تلك المشكله أو تحجيمها على الأقل في سبيل الوصول الى هدف البحث المتمثل في أبراز دور معايير التدقيق وأهميتها في تقليص فجوة التوقعات وطرح هذه المعايير كآلية لا بد من اعتمادها لحل المشكله المتمثله بتلك الفجوه.

**المقدمة :**

بدأت ظاهرة تضارب المصالح والتوقعات والتوجهات بين المدققين الخارجيين (مراقبي الحسابات) من جهة وبين مستخدمي البيانات المالية المدققة أو المستفيدين من نتائج العملية التدقيقية من جهة أخرى تظهر للعيان في أواخر العقد السادس وأوائل العقد السابع من القرن المنصرم، ولكنها لم تعرف آنذاك ولم تحدد ملامحها وأبعادها إلا فيما بعد عندما سميت بفجوة التوقعات أو التوقع في التدقيق التي تمثل التباين بين توقعات وطموحات مستخدمي البيانات المالية أو المستفيدين من التدقيق وبين أهداف التدقيق وواقع مهنة التدقيق وأمكاناتها. وبدأت هذه الفجوة تبرز أكثر مع مرور الزمن بل وتزداد، وتزداد معها الآثار السلبية على مهنة التدقيق بكل ما تحمله من انعكاسات وتأثيرات على المدققين والمستفيدين في آن واحد. وبدأ التفكير بوضع الحلول لهذه المشكلة المتزايدة بل المتفاقمة يوماً بعد آخر، ومن هنا تأتي أهمية هذا البحث الذي يحاول ان يبرز مشكلة فجوة التوقعات كمسألة حقيقية ملموسة على ارض الواقع تهدد مهنة التدقيق وتؤرق القائمين عليها، إذ يمثل هذا البحث محاولة لأقتراح معايير التدقيق الدولية كحل لهذه المشكلة على الصعيد الدولي ومعايير (ادلة) التدقيق العراقية كحل لها على الصعيد المحلي بوضع هذه المعايير كآلية وأداة فاعلة تساهم بشكل حقيقي في تقليص فجوة التوقعات من خلال تقريب وجهة نظر طرفي هذه الفجوة.

ويقع هذا البحث في ثلاثة محاور؛ يتناول أولها فجوة التوقع من الناحية النظرية، أما الثاني فيتطرق الى مسؤوليات وواجبات المدقق ومحددات وصعوبات العمل التدقيقي، في حين يستعرض الثالث والآخر ويحلل معايير التدقيق الدولية والعراقية التي يعتقد الباحث بانها تؤثر على فجوة التوقعات بشكل مباشر وفاعل وتساهم في تقليصها، وينتهي باستعراض جملة نتائج ومقترحات يتوقع الباحث انها قد تفيد في حل مشكلة البحث المتمثلة في وجود واتساع فجوة التوقعات في التدقيق.

**خطة البحث****مشكلة البحث:**

تعد فجوة التوقعات بحد ذاتها إحدى أهم المشكلات الحقيقية التي تواجه مهنة التدقيق وتمثل تحدياً حقيقياً لها، وهنا تكمن مشكلة البحث التي تتجسد في "صعوبة تحديد فجوة التوقعات في التدقيق وفي الأثر السلبي المتزايد لهذه الفجوة أو الثغرة الأخذ في الاتساع يوماً بعد آخر بسبب ازدياد متطلبات المستفيدين من مهنة التدقيق من جهة وأزدياد وتعاضم الصعوبات والتحديات التي تكتنف مهنة التدقيق من جهة أخرى".

**فرضيات البحث :**

يقوم هذا البحث على فرضيتين يمكن تلخيصهما في الآتي:-

- 1- الفرضية الأولى: ان لمعايير التدقيق اهمية كبيره في مهنة التدقيق كونها تعد مرشداً عملياً لمراقبي الحسابات يعتمدون عليها ويرجعون اليها في عملهم التدقيقي .
- 2- الفرضية الثانية: لمعايير التدقيق - سواء أكانت الدولية منها ام العراقيه - أثر مباشر وغير مباشر على فجوة التوقعات في التدقيق في اتجاه تقليص هذه الفجوة والعمل على تحجيمها لكون ان هذه المعايير تعد مرشداً مهنياً يحدد واجبات ومسؤوليات وحدود وأمكانيات مراقب الحسابات ومهنته للمستفيدين من التدقيق من جهة ولمراقب الحسابات نفسه من جهة أخرى - اي لطرفي الفجوة -.

## هدف البحث:

يهدف البحث الى اثبات الوجود الفعلي والحقيقي لفجوة التوقعات في التدقيق وأثرها في مهنة التدقيق، كما يهدف الى بيان دور وأثر معايير التدقيق الدولية والعراقية في تقليص وتحجيم هذه الفجوة من خلال اثبات الاثر العام لكل معايير التدقيق عليها والاثر الخاص أو المباشر لبعض معايير التدقيق عليها ومحاولة تقليصها والحد من أوسعها.

## المحور الاول : فجوة التوقع - خلفية نظرية

### فجوة التوقع - التعريف والمفهوم:

من المعروف بأن مستخدمي البيانات المالية يعتمدون على تقرير مراقب الحسابات من خلال قراءتهم له، والافتراض القائم هنا بأن هناك فهم تام لفحوى تقرير مراقب الحسابات وتفصيله وهدفه. ولكن الواقع العملي يشير الى عدم صحة هذا الافتراض من خلال وجود أختلاف أو تباين بين اهداف التدقيق المعلنة من جهة وبين توقعات مستخدمي تقرير مراقب الحسابات من جهة أخرى، ويعرف هذا الاختلاف أو التباين بفجوة أو ثغرة التوقع ( Expectation Gap ) التي يكمن احد اسبابها في عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لاهداف التدقيق ومن ثم عدم فهمهم أو تقديرهم لمسؤولية مراقب الحسابات تجاه البيانات المالية المدققة بالشكل الصحيح والمطلوب.

لذا تعرف فجوة التوقعات بأنها الفجوة او الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة مراقب الحسابات وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية أزاء ما يقدمه المراقب ( فضة: 1997 : 500 ) ، وتسمى فجوة التوقعات أيضاً بالفجوة بين الواقع والمتوقع ويقصد بالواقع هو واقع مهنة التدقيق أما المتوقع فهو ما يتوقعه المستخدمون من مراقب الحسابات. وتعد فجوة التوقعات واحدة من أهم المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق لذا فقد لقيت اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والأكاديميين المختصين منذ أوائل العقد السابع من القرن المنصرم، هذا ويعد لي Lee عام 1969 أول من أشار الى وجود أختلاف في آراء المجتمع حول الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات والهدف من العملية التدقيقية. لكن ليجيو Liggio عام 1974 هو اول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق اذ عرفها بأنها الفجوة بين مستوى الاداء المهني لمراقب الحسابات وبين ما يتوقع منه أن يحققه على اساس الجودة والمعايير المهنية.

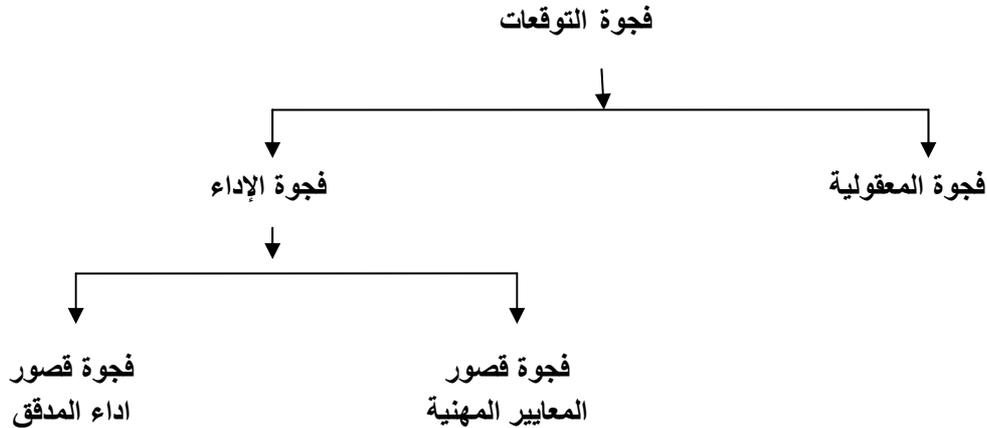
ومنذ ذلك الحين بدأ الأهتمام بدراسة فجوة التوقع في التدقيق بالازدياد اذ اصبحت الاديبيات المحاسبية والتدقيقية تضم العديد من الدراسات في هذا المجال، أما على صعيد الجهات والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمعنية بها فقد قام كل من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) ومعهد المحاسبين القانونيين في أنكلترا وولز ( ICAEW ) ومعهد المحاسبين القانونيين في كندا ( CICA ) ومعهد المحاسبين القانونيين في ايرلندا ( ICAI ) ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ( ICAS ) بدراسة مشكلة فجوة التوقعات من خلال أقامة المؤتمرات وأنشاء الهيئات واللجان وتقديم العديد من التوصيات والمقترحات، هذا وقد اصدر مجلس معايير التدقيق ( ASB ) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA )

في عام 1988 تسعة معايير عرفت بمعايير فجوة التوقع في التدقيق تهدف الى تقديم الحلول كمحاولة لتقليص آثار هذه الفجوة التي قد لا تنحصر في المساس بالهدف الرئيس لمهنة التدقيق فقط وإنما تتجاوز ذلك الى الاسهام في عملية اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة ( القرنى : 2009 : 143-144). هذا وترى بروتير Porter التي تعد من اكثر الباحثين أسهاماً في دراسة فجوة التوقعات في التدقيق بأن التعاريف الموجودة ضيقة ولا تتضمن حقيقة ان مراقبي الحسابات قد لا يقومون بالاداء المتوقع منهم وفق الانظمة والمعايير المهنية التي تحكم عملهم، ومن ثم فإن تلك التعاريف لا تعبر تعبيراً كاملاً عن مفهوم وطبيعة وحقيقة فجوة التوقعات في التدقيق. لذا فقد عرفت فجوة التوقعات على انها " الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من مراقب الحسابات وادائه الفعلي" ( القرنى : 2009 : 147).

وبناءً على ذلك يمكن تقسيم فجوة التوقعات في التدقيق الى نوعين رئيسيين هما: (القرنى : 2009 : 147 )

1. فجوة المعقولة : وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع من مراقب الحسابات ( المدقق) انجازه وبين ما يستطيع المدقق انجازه بشكل معقول.
2. فجوة الاداء: وتنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة للمجتمع لما يجب ان يقوم به المدقق وبين ادائه الفعلي. وقد تم تقسيم فجوة الاداء الى فجوة تنشأ نتيجة لقصور المعايير المهنية، وفجوة تنشأ نتيجة للقصور في اداء مراقب الحسابات نفسه.

والشكل الآتي يوضح أنواع وأشكال فجوة التوقعات في التدقيق:



(( الشكل (1) -أنواع فجوة التوقعات في التدقيق ))

هذا ويتوقع مستخدمو البيانات المالية من مراقبي الحسابات كل من الآتي: (السويج:1993: 30)

1. انجاز عملية التدقيق بالكفاية الفنية والنزاهة والاستقلال والموضوعية.
2. اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الاعمال والمركز المالي.
3. منع اصدار البيانات المالية المضللة.

وعليه فقد يصل بعض مستخدمي البيانات المالية الى ان هذه التوقعات لم يتم تحقيقها مما يؤدي الى ظهور الفجوة المتوقعة. اذ انه لا توجد عملية تدقيقية تستطيع ان تقدم تأكيدات تامة وكاملة بأن البيانات المالية خالية من الاخطاء وذلك لتعدد وتشعب اسباب وظروف حدوث تلك الاخطاء. كما ان معايير التدقيق التي تحكم وتنظم وتوظف مهنة تدقيق الحسابات قد اعترفت صراحة بوجود قيود ومحددات على العملية التدقيقية اذ انها لا تتطلب أكثر من حصول مراقب الحسابات على الاثباتات الكافية والملائمة لتكوين رأيه بشأن البيانات المالية بطريقة معقولة وليس بالدقة المتناهية أو الكاملة التي لا يمكن ان تحدث في عملية التدقيق. وأن ذلك معروف وواضح لمراقبي الحسابات لكنه غير معروف ولا واضح الى المستفيدين أو مستخدمي البيانات المالية، هذا فضلاً عن انهم على قناعة بأن مستوى ونوعية الاداء الذي يقدمه مراقب الحسابات أقل من المتوقع تقديمه، لذا تكون توقعات مستخدمي البيانات المالية من العملية التدقيقية أكبر من الانجازات التي يقدمها مراقب الحسابات مما تسبب في ظهور فجوة التوقعات ( جربوع: 1998: 28-30) .

وبناءً على ما تقدم يمكن الخروج بتعريف شامل لفجوة التوقعات وهو انها المسافة التي تبعد المستخدمين او المستفيدين عن مراقب الحسابات وتجسد التباين الموجود بين ما يتوقعوه أو يطلبوه هم من مراقب الحسابات من جهة وبين ما يمكنه تقديمه لهم وما يقدمه فعلياً لهم من جهة أخرى.

#### فجوة التوقعات – الاسباب والظروف:

يمكن حصر الاسباب التي ولدت فجوة التوقعات والظروف المحيطة بها في النقاط الآتية وفقاً للدراستين الميدانيتين اللتين قام بهما كل من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) – كل على حدة – في هذا المجال: (فضة : 1997 : 501-502)

1. على الرغم من الاحترام الكبير الذي يكنه مستخدمو البيانات المالية لمراقب الحسابات، الا انهم يكونون عموماً على جهل كبير بحدود مسؤولياته، لذا فان ثقتهم به قد تهتز تماماً في حال فشله في تلبية إحتياجاتهم ومتطلباتهم المشروعة.
2. هناك بعض النواحي التي يجد مستخدمو البيانات المالية بأنها قد لا تلبية توقعاتهم لاسيما الامور المتعلقة باستقلالية وكفاءة مراقب الحسابات وعدم خضوعه للضغوط.
3. مما لا شك فيه ان أحد اسباب فجوة التوقعات هو عدم معرفة مستخدمي البيانات المالية بمسؤوليات مراقب الحسابات. ويمكن تحسين مستوى هذه المعرفة عن طريق إعطاء الصورة الواضحة لمستخدمي البيانات المالية عن دور كل من الادارة ومراقب الحسابات بشأن البيانات المالية.

4. يتلخص دور مراقب الحسابات - وفقاً لمعايير التدقيق - في ابداء الرأي بشأن البيانات المالية المعدة من قبل الادارة. وعليه فإنه يلجأ الى التحفظ في تقريره عند وجود أختلاف مع الادارة بشأن هذه البيانات مما يتسبب في تعكير العلاقة بينه وبين الادارة. لذا يكون لزاماً على مراقب الحسابات - كي لا يفقد الجمهور ثقته به - ان يتحلى بالموضوعية حتى لو أدى ذلك الى خلاف مع الادارة.
5. يرى العديد من مستخدمي البيانات المالية بأنها قد لا تضم معلومات على قدر كبير من الاهمية في إتخاذ القرارات، لذا فإنه لا بد من تحسين او تطوير مستوى معايير التدقيق.
6. يتوقع البعض من مراقب الحسابات بأن يعطيهم إنذاراً مبكراً عن الملاءة المالية للشركة أو ان يسלט الضوء على قرار مالي غير سليم متخذ من قبل الادارة او على عدم جدوى منتج معين.
7. يرغب البعض في ان تتضمن البيانات المالية تحليلات اضافية لبعض المعلومات فضلاً عن التوقعات والتنبؤات المستقبلية فيما يتعلق بسير العمل، علماً بأن ذلك هو ليس من اختصاص مراقب الحسابات بل من اختصاص الادارة التي تعدّ البيانات المالية.
8. يرى بعض مستخدمي البيانات المالية بأنه ينبغي تحديد وتحليل المخاطر التي قد تواجه الشركة في المستقبل المنظور وتضمينها في تقرير مراقب الحسابات، هذا على الرغم من عدم التأكد الذي يكتنف المستقبل.
9. يعتقد البعض ان من مسؤولية مراقب الحسابات كشف الاختلاس والاحتيال والتلاعبات، وعلى الرغم من ان هذا لا يعد جزءاً من مسؤوليات مراقب الحسابات الا ان عليه ان يأخذ متطلبات مستخدمي البيانات المالية بنظر الاعتبار وان يولي اهتماماً أكبر لهذا الموضوع عند تخطيط العمل ووضع برامج التدقيق.

ويتضح مما تقدم بأن بعض توقعات الجمهور او مستخدمي البيانات المالية هي توقعات مشروعة ينبغي على مهنة التدقيق تلبيتها والعمل على تحقيقها لهم، لذا ينبغي ان يتجه الجهد نحو تقليص أو تضيق فجوة التوقعات بين الجمهور ومراقب الحسابات ومن الجانبين، بمعنى انه لا يتم العمل على تضيق هذه الفجوة او الثغرة من جانب الجمهور فقط من خلال تثقيفه وأعلامه بحدود مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات ومحددات عمله وأنها من جانب مراقب الحسابات ايضاً من خلال زيادة الاهتمام بعمله وبالتزامه بمعايير التدقيق وبتوسيع نطاق مهام مراقب الحسابات ومجال عمله في سبيل تلبية وتحقيق الاحتياجات المشروعة لمستخدمي البيانات المالية المدققة.

### المحور الثاني: مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات ومحددات عمله.

لمهنة التدقيق حالها حال باقي المهن مسؤوليات وواجبات ومحددات توطر وتحدد عمل مراقب الحسابات، ولعل المعايير هي التي تحدد المسؤوليات والواجبات في اية مهنة مهما كانت، وفي التدقيق نجد بأن معايير أو قواعد التدقيق المتعارف عليها او المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Auditing Standards) والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (GAAS) هي التي تحدد وتبين مواصفات ومسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات وتعد المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين لمهنة التدقيق وكذلك للدارسين والمدرسين لعلم التدقيق. وللمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) السبق في هذا المجال كونه اول من عمل على وضع معايير أداء عام 1954 ضمن كتيب صادر بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" والذي تضمن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS).

وقد صنفت هذه المعايير الى ثلاث مجموعات رئيسية يمكن تلخيصها كالآتي: (عبدالله:2007: 55- 63)

### أولاً : المعايير العامة أو الشخصية – General or Personal Standards :

وتتضمن هذه المعايير كل من الآتي:

1. التدريب والكفاءة أو التأهيل العلمي والعملية؛ أي ان يكون المدقق على مستوى مناسب من الكفاءة العلمية والعملية التي تؤهله للقيام بمهامه وعمله التدقيقي على اكمل وجه كما انه ينبغي ان يخضع للتدريب والتطوير المستمر لكي يتمكن من القيام بواجباته المتزايدة والمتطورة باستمرار.
2. الاستقلال أو الحياد؛ إذ يعد الاستقلال أو الحياد من واجبات مراقب الحسابات الأساسية ويكون الاستقلال في تفكير وفي عمل مراقب الحسابات كما ينبغي ان يكون الاستقلال ظاهرياً وواقعياً في نفس الوقت إذ يعد مراقب الحسابات خبيراً مستقلاً محايداً.
3. العناية المهنية اللازمة أو الواجبة؛ إذ انه من واجبات مراقب الحسابات التي يساعل عليها هي بذله العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق برمتها وفي اعداد ووضع تقرير التدقيق النهائي، وتكون العناية والجهد المبذول بالقدر المعقول أي انها لا تعني بأن العمل الذي يتم تكون نسبة النجاح به مائة بالمائة ومن دون اي خطأ، إذ ان التعهد من قبل مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة يقصد به التعهد بحسن النية والامانة وليس العصمة عن الخطأ كونه مسؤولاً أمام من يستخدمه عن الاهمال وسوء النية وعدم الامانة لا عن اية خسائر قد تنتج عن مجرد خطأ في التقدير، ويمثل هذا الالتباس جزءاً مهماً من فجوة التوقعات في التدقيق.

### ثانياً : معايير العمل الميداني- Standards of Field Work :

وتتضمن هذه المعايير كل من الآتي:

1. التخطيط والاشراف؛ إذ تعد مهتمتي التخطيط والاشراف من واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات وذلك للقيام بعملية التدقيق بالشكل المطلوب ولتيم الخروج بتقرير مراقب الحسابات - بصفته الناتج النهائي للعملية التدقيقية- بالشكل الذي يلبي طموحات ومتطلبات المستفيدين منه.
2. دراسة وفحص نظام الرقابه الداخليه؛ إذ تقع مهمة دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي من ضمن واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات لتحديد مدى كفايتهما في سبيل تحديد نطاق عملية التدقيق وحدود عمل المدقق للوصول الى المستوى المطلوب.
3. الاثباتات؛ إذ ان من واجبات المدقق الأساسية جمع الاثباتات - التي قد تسمى بالادلة والقرائن - التي تعد الاساس الذي تقوم عليه العملية التدقيقية إذ يستند عليها مراقب الحسابات في تكوين وبناء رأيه النهائي لذا يجب ان تكون الاثباتات ملائمة وكافية للاعتماد عليها.

### ثالثاً : معايير اعداد أو وضع التقرير – Standards of Reporting :

وتتضمن هذه المعايير كل من الآتي:

1. المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Accounting Principles) ويرمز لها اختصاراً بالرمز (GAAP)؛ إذ إنه من واجبات مراقب الحسابات ان يبين في تقريره ما اذا كانت البيانات المالية موضع التدقيق قد اعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) .

2. الثبات او الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية؛ إذ يعد من واجب مراقب الحسابات وفي اطار مسؤوليته ان يبين في تقريره ما اذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة موضع التدقيق وفي الفترة المالية موضع التدقيق هي نفسها المطبقة في الفترة المالية السابقة (اي انه لم يتم تغييرها وهناك استمرارية وثبات في تطبيقها من سنة لأخرى) من عدمه، إذ ينبغي على مراقب الحسابات ان يذكر اي تغيير يطرأ في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى في تقريره مع ذكر الآثار الجوهرية لهذا التغيير. إذ يكون مثل هذا التحفظ في تقرير التدقيق واجباً ضرورياً على مراقب الحسابات.

3. كفاية المعلومات أو أظهار الواقع في التقارير؛ إذ يقع على عاتق مراقب الحسابات واجب اظهار كل الوقائع الجوهرية في تقريره والتي قد يؤدي أغفالها أو عدم ذكرها الى تضليل المستفيدين. كما ينبغي على مراقب الحسابات الإفصاح عن عدم أتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها ضمن فقرة النطاق في تقريره اذا اضطر لذلك، واذا لم يتيسر له القيام بأحد الاجراءات المطلوبة منه يقتضي ان يدرج في فقرة الرأي في تقريره تحفظاً بهذا الصدد، إذ يقع كل ذلك في إطار مسؤوليات مراقب الحسابات.

4. أبداء الرأي؛ إذ يمثل الواجب الاساسي لمراقب الحسابات في ان يصدر تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل بشأن مدى صحة البيانات المالية ككل ، أو ان يمتنع عن ابداء الرأي ضمن تقريره على ان يتضمن هذا التقرير الاسباب التي ادت به الى ذلك الامتناع. ويجسد رأي مراقب الحسابات النهائي في تقريره مسؤوليته الكاملة عن العملية التدقيقية ككل.

هذا وتعد مهنة التدقيق واحدة من اكثر المهن تعرضاً للمخاطر إذا ما قورنت بالمهن الأخرى كالتطب والهندسة والمحاماة، إذ أن مراقب الحسابات يتعاطى ويتعامل مع الوحدة الاقتصادية التي تعد ظاهرة شديدة التعقيد كونها تضم بين طياتها كم من الأحداث والعمليات التي تولد معلومات تتدفق داخل الوحدة الاقتصادية أفقياً ورأسياً ومعلومات أخرى تتدفق من علاقات مع أطراف خارجية ذات أهداف ودوافع سلوكية متباينة ومتناقضة واحياناً متضاربة.

ولعل ديناميكية الظاهرة التي تتعامل معها مهنة التدقيق تساهم في زيادة وتعاضم مخاطرها، إذ أن الوحدة الاقتصادية غالباً مالا تمثل ظاهرة مستقرة يمكن السيطرة عليها أو أخضاعها لنموذج نمطي من الأجراءات، لكنها ظاهرة في تغير وتطور دائم ومستمر كنتيجة حتمية لتأثرها الحيوي والمباشر بالظروف والعوامل البيئية المحيطة سواء الاقتصادية منها أو السياسية أو القانونية أو الاجتماعية أو التكنولوجية (أبو المكارم: 1997: 205).

ولعل الخطر التدقيقي (Audit Risk) يعد واحداً من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات والذي يتمثل في المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات في مواجهته للطرف الثالث المتمثل في مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يعتمدون على تقريره ويثقون به في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إذ تعرض العديد - بل الكثير- من مراقبي الحسابات وشركات التدقيق للأتهم في دعاوى قضائية رفعت من قبل الطرف الثالث بسبب الأهمال العادي أو الأهمال الجسيم عند تدقيق البيانات المالية أو فشل مراقب الحسابات في أكتشاف تحريف متعمد ما في البيانات المالية من قبل الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق،

ويقصد بالأهمال العادي فشل مراقب الحسابات في بذل العناية المعقولة أما الأهمال الجسيم فيقصد به فشل المدقق في بذل الحد الأدنى من العناية.

وينعكس ذلك في تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن عبارتان متعلقتان بمفهومي الخطر والأهمية بشكل مباشر، إذ تتمثل العبارة الأولى في "وفي رأينا- In Our Opinion" أما الثانية فهي "في كل ما هو جوهري- In All Material Respects". ونجد بان العبارة الأولى تعلم المستفيدين صراحة بأن مراقب الحسابات قد بنى أستنتاجاته على أساس تقييم أو حكم مهني، بمعنى أنه لا يضمن ولا يؤكد عدالة البيانات المالية، وهذا يؤشر وجود قدر من الخطر بان البيانات المالية قد تنطوي على أخطاء أو مخالفات لم يتمكن مراقب الحسابات من أكتشافها على الرغم من أن تقريره لم يكن متحفظاً. أما العبارة الثانية فإنها تعلم المستفيدين بأن رأي مراقب الحسابات يقتصر على المعلومات المالية الجوهرية ليس إلا، إذ تعد الأهمية من المفاهيم الأساسية والراسخة لأنه من غير المنطقي من الناحية العملية أن يكون رأي مراقب الحسابات بأن البيانات المالية صحيحة وسليمة بشكل مطلق في حين أن إجراءات التدقيق تقتصر على العينات سواء يتم اختيارها حكماً ام أحصائياً (أبو المكارم: 1997: 218- 219).

يتضح مما تقدم بأن هنالك مسببات عديدة تساهم في دعم وزيادة أتساع فجوة التوقعات في مهنة التدقيق وتمثل تيارات ضاغطة باتجاه تعظيم الفارق بين توقعات جمهور المستفيدين من مهنة التدقيق وبين أمكانيات مراقب الحسابات

الفعلية، كما أنها تضغط باتجاه تحجيم وتحديد امكانيات مراقب الحسابات العمليه بصفتها صعوبات عمل حقيقيه تواجهه في عمله التدقيقي. لذا فإن مراقب الحسابات محاط بصعوبات تواجه عمله وواجبات ومسؤوليات ملقاة على عاتقه، إذ تعمل هذه الصعوبات والمحددات على أضعاف وتقليص وتحجيم أمكانيات مراقب الحسابات العمليه أو الفعلية في حين تعد واجباته ومسؤولياته عبئاً على كاهله، فينبغي على مراقب الحسابات أن يؤدي واجباته ومسؤولياته كما يجب من جهة وأن يواجه صعوبات ومحددات المهنة ويتغلب عليها بكفاءته من جهة أخرى في سبيل تقليص – إن لم يكن القضاء على- فجوة التوقعات في التدقيق لكي تحقق مهنة تدقيق الحسابات أهدافها المطلوبة.

### المحور الثالث: معايير التدقيق الدولية والعراقية ذات الأثر على فجوة التوقع

من خلال مراجعة معايير التدقيق الدولية (International Auditing Standards (IASs) - الصادرة عن لجنة التطبيقات التدقيقية الدولية (International Auditing Practices Committee-IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants-IFAC) ومراجعة معايير التدقيق العراقية التي تسمى بالأدلة الرقابية العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي التابع لديوان الرقابة المالية العراقي، نجد بأن هناك بعض المعايير والأدلة التدقيقية الدولية والعراقية ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بفجوة التوقعات في التدقيق، إذ تؤثر بشكل أو بآخر على هذه الفجوة؛ ولكن يرد هنا تساؤل مهم ألا وهو: هل أن تأثير هذه المعايير والأدلة التدقيقية يتجه نحو اتساع هذه الفجوة ام تقلصها ؟ والجواب هنا لايقبل غير احتمال مساهمة هذه المعايير والأدلة في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق، والسبب في ذلك هو أن المعايير والأدلة تحدد عمل المدقق وتوطره وتبينه لطرفي العملية التدقيقة وهما "مراقب الحسابات" ليعرف حدود عمله ومسؤولياته وواجباته و"جمهور المستفيدين والمستخدمين" ليعرفوا صلاحيات وواجبات وامكانيات مراقب الحسابات، فإن تم ذلك يقل التباين والتباعد والتناقض بين الطرفين مما يؤدي بالنتيجة الى تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

وفيما يأتي أستعراضاً ملخصاً لمعايير وأدلة التدقيق الدولية والعراقية التي يرى الباحث بانها تؤثر بشكل مباشر وفاعل على فجوة التوقعات في التدقيق مع بيان هذا الأثر:

أ. معايير التدقيق الدولية المؤثرة على فجوة التوقع:

1. معايير التدقيق الدولي رقم (200) - الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال بعض فقراته المتمثلة في: (الاتحاد الدولي للمحاسبين : 2007: 213-229)

- نطاق تدقيق البيانات المالية: إذ تحدد هذه الفقرة نطاق التدقيق الذي ينبغي أن يلتزم به مراقب الحسابات والمتمثل في إجراءات وعمليات التدقيق فضلاً عن المتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الملزمة لمراقب الحسابات، أي أنها تحدد واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات.
- الشك المهني: إذ تلزم هذه الفقرة مراقب الحسابات بإتخاذ موقف الشك المهني بأحتمال وجود حالات تتسبب في عدم صحة وسلامة البيانات المالية بشكل جوهري، أي أنها تقع ضمن إطار واجبات ومهام مراقب الحسابات.
- التأكيد المعقول: إذ تلزم هذه الفقرة حصول مراقب الحسابات على تأكيدات معقولة بشأن صحة البيانات المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية، لكنها تؤكد بأنه لا يستطيع الحصول على تأكيدات مطلقة لوجود محددات في العملية التدقيقية، أي أنها تحدد واجبات مراقب الحسابات وأمكاناته ومحددات عمله.
- مخاطرة التدقيق والأهمية النسبية: إذ تلفت هذه الفقرة عناية مراقب الحسابات الى مخاطرة التدقيق الناتجة عن أبداء مراقب الحسابات رأياً غير مناسباً بشأن البيانات المالية والتي تقسم الى مخاطرة الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الأكتشاف، إذ يجب أن يخطط مراقب الحسابات عملية التدقيق لتقليل مخاطرة التدقيق، أي أنها تحدد واجبات مراقب الحسابات وصعوبات وسلبيات عمله.
- المسؤولية عن البيانات المالية: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية مراقب الحسابات تماماً وتفصلها عن مسؤولية الإدارة، أي أنها تجنب المستفيدين الخلط بين مسؤوليات مراقب الحسابات والإدارة.
- أبداء رأي حول البيانات المالية: إذ توطر هذه الفقرة عملية إبداء مراقب الحسابات لرأيه بشأن البيانات المالية موضع التدقيق وتصوغ نتائج العملية التدقيقية، أي أنها تحدد الجزء الأهم من مسؤوليات مراقب الحسابات تجاه المستفيدين من عمله.

2. معيار التدقيق الدولي رقم (240)- الغش والخطأ؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال بعض فقراته المتمثلة في: (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2007: 268-313)

- التمييز بين الغش والخطأ: إذ يتم هنا توضيحهما لمراقب الحسابات بشكل تام وتفصيلي بحيث لا يتم الخلط بينهما ومن ثم معرفة واجبه تجاههما.
- مسؤولية المكلفين بالرقابة والإدارة: إذ يتم هنا الفصل بين مسؤولية كل من المكلفين بالرقابة والإدارة تجاه الغش والخطأ الحاصل في المنشأة وتحديد مسؤوليات مراقب الحسابات بشكل واضح، أي أنه هنا يعرف مسؤوليات غيره لكي يعرف مسؤولياته.
- مسؤوليات مراقب الحسابات في أكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الأحتيال: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بأكتشافه الأخطاء الجوهرية فقط بسبب الغش أو الأحتيال.
- الشك المهني: إذ تلزم هذه الفقرة المدقق ان يأخذ موقف الشك المهني أثناء التدقيق منطلقاً من أحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش، وفي هذا تحديد لمسؤوليات مراقب الحسابات وواجباته.

- كل ما يتعلق بمخاطر الغش أو الاحتيال: إذ يتضمن هذا المعيار فقرات عده تتعلق بمخاطر الغش واحتمال وجود أخطاء جوهرية ناتجة عنه ضمن البيانات المالية موضع التدقيق، إذ توضح هذه الفقرات واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات إزاء تلك المخاطر.

3. معيار التدقيق الدولي رقم (250)- مراعاة القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال بعض فقراته المتمثلة في: (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2007: 314-323)

- مسؤولية الإدارة للألتزام بالقوانين والأنظمة: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية الإدارة الكاملة عن التزم المنشأة بالأنظمة والقوانين ومسؤوليتها عن منع واكتشاف عدم الألتزام بالأنظمة والقوانين، وذلك لكي لا يقع إلتباساً بأن يعد ذلك من مسؤولية مراقب الحسابات.

- نظرة مراقب الحسابات حول الألتزام بالقوانين والأنظمة: إذ تؤكد هذه الفقرة على عدم مسؤولية مراقب الحسابات عن منع عدم ألتزام المنشأة موضع التدقيق بالقوانين والأنظمة لكن إجراءات التدقيق من شأنها أن تكون رادعاً لذلك لاسيما عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني الذي قد يكشف حالات أو أحداث تبين مدى ألتزام المنشأة موضع التدقيق بالقوانين والأنظمة.

- الإبلاغ عن عدم الألتزام: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية وواجب مراقب الحسابات إزاء الإبلاغ عن عدم التزم المنشأة موضع التدقيق بالقوانين والتعليمات، وأسحابه من مهمة التدقيق في حال عدم أستجابة المنشأة للأجراءات المطلوبة من قبله.

4. معيار التدقيق الدولي رقم (400) - تقدير المخاطر والرقابة الداخلية؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لمخاطر التدقيق المتأتية من المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات في مواجهة الطرف الثالث "المستفيد" والناتجة عن فشل المدقق غير المقصود في أبداء رايه بشأن البيانات المالية موضع التدقيق التي تتضمن أخطاءً جوهرية. ويحاول هذا المعيار مساعدة مراقب الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق وتقليصها لزيادة ثقة جمهور المستفيدين به مما يؤثر على فجوة التوقعات باتجاه تقليصها (ابو المكارم: 1997: 219).

5. معيار التدقيق الدولي رقم (500) - اثباتات التدقيق؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لاثباتات التدقيق التي تعد القاعدة الرئيسية والمصدر الاساس الذي يبني مراقب الحسابات عمله ورأيه عليه، إذ ينص هذا المعيار على أن تكون الأثباتات كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لكي تكون نتائج العملية التدقيقية موثوقة ومعتمدة، الأمر الذي يؤثر بشكل إيجابي على فجوة التوقعات (الدوري: 2003: 151).

6. معيار التدقيق الدولي رقم (570)- أستمرارية المنشأة؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديده لمسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشأة موضع التدقيق في المستقبل، إذ أنه مسؤولاً - طبقاً لهذا المعيار- عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض أستمرارية المنشأة في أعداد البيانات المالية وفيما إذا كانت هناك شكوكاً مادية تحتاج للأفصاح عنها بشأن قدرة المنشأة على الأستمرار، ولا يستطيع المدقق التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب عدم أستمرارية المنشأة، وعليه فإن عدم إشارة مراقب الحسابات الى الشك بأستمرارية المنشأة في تقريره لا يعد ضماناً لقدرة المنشأة على الأستمرار (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2007: 531).

7. معيار التدقيق الدولي رقم (580)- إقرارات الإدارة؛ ويعد هذا المعيار أحد عوامل تقليص فجوة التوقعات - من وجهة نظر الباحث- من خلال إلزام مراقب الحسابات بأن يحصل على دليل بأعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويطامشي مع الأطار المناسب للتقارير المالية وإنها قد قامت بالموافقة على البيانات المالية، وبذلك ستقل المسؤولية الملقاة على عاتق مراقب الحسابات تجاه المستفيدين (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2007: 540).

8. معيار التدقيق الدولي رقم (700)- تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية؛ إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لكل ما يتعلق بتقرير مراقب الحسابات الذي يمثل الناتج النهائي للعملية التدقيقية والذي يعتمد عليه المستفيدون في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إذ ينظم هذا المعيار شكل التقرير وفحواه وأبداء رأي المدقق النهائي فيه وبهذا فإن هذا المعيار يوضح مسؤولية وواجب مراقب الحسابات تجاه جمهور المستفيدين (حماد: 2004: 305).

ب. معايير التدقيق (الأدلة الرقابية) العراقية المؤثرة على فجوة التوقع: (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق: 2005)

1. دليل التدقيق العراقي رقم (1)- 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.

2. دليل التدقيق العراقي رقم (2)- 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 الأجمالي والنهائي بشأن البيانات المالية المدققة من قبله.

3. دليل التدقيق العراقي رقم (3)- 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.

4. دليل التدقيق العراقي رقم (4)- 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.

## الأستنتاجات

يخلص هذا البحث الى جملة نتائج أو استنتاجات يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

1. يشير واقع مهنة التدقيق عبر الزمن المنصرم الى الوجود المتزايد لفجوة حقيقية وواقعية بين توقعات المستفيدين من مهنة التدقيق وبين واقع هذه المهنة، والدليل على وجودها المتزايد هذا الدراسات الكثيرة السابقة في هذا المجال منذ أربعة عقود مضت والمستمرة لحد الآن.
2. قد تتسبب معايير التدقيق – كمعايير مهنية- إن كانت دون المستوى المطلوب في وجود وزيادة فجوة التوقعات والدليل على ذلك فجوة التوقعات التي تنتج عن قصور المعايير المهنية والتي تعد أحد نوعي فجوة الأداء، وهذا يعزز دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع أن كانت بالمستوى المطلوب منها كمعايير مهنية متخصصة عالية المستوى.
3. تساهم معايير التدقيق الى حد كبير في تعريف مستخدمي البيانات المالية بمسؤوليات مراقب الحسابات وفي الترويج لأستقلاليتها وكفاءته وفي فصل دوره وواجباته عن دور وواجبات إدارة المنشأة مما يتسبب في تضيق فجوة التوقع.
4. توضح معايير التدقيق مخاطر التدقيق ومحددات وصعوبات العملية التدقيقية لمستخدمي البيانات المالية مما يخفف من العبء الذي يلقيه هؤلاء المستخدمين على مراقب الحسابات ومن ثم تقليص فجوة التوقعات التدقيقية.
5. لتطور معايير التدقيق المستمر وزيادة مستواها المهني دور كبير ومهم وفاعل في زيادة مستوى مهنة التدقيق والأرتقاء بها بشكل مستمر مما يساهم والى حد بعيد في تلبية وتحقيق الأحتياجات والمتطلبات المتزايدة لمستخدمي البيانات المالية ومن ثم تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.
6. إن لمعايير التدقيق أثر واضح ومهم في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق، إذ سبق لمجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن اصدر عام 1988 تسعة معايير عرفت بمعايير فجوة التوقع في التدقيق تهدف الى محاولة تقليص آثار هذه الفجوة، في حين توصل الباحث الى أن ثمانية معايير تدقيق دولية وأربعة معايير (أدلة) تدقيق عراقية تؤثر بشكل مباشر في فجوة التوقعات التدقيقية وتؤدي الى تقليصها بينما يكون تأثير باقي المعايير الدولية والعراقية غير مباشراً باتجاه تقليص فجوة التوقعات وتحجيمها.

## التوصيات

يمكن بناء عدة مقترحات أو ما يمكن تسميته توصيات استناداً الى جملة الاستنتاجات التي تم الخروج بها من خلال هذا البحث، ولعل هذه المقترحات أو التوصيات تتلخص في الآتي:

1. زيادة الوعي والأدراك العام بمشكلة فجوة التوقعات في التدقيق بصفتها تحدٍ حقيقي لهذه المهنة المهمة من خلال إقامة الدورات والمؤتمرات والندوات التثقيفية التي يطرح فيها الحلول المقترحة لهذه المشكلة من قبل أعضاء المهنة والمهتمين بها والمستفيدين منها.

2. الأستمرار في عمل الدراسات والبحوث في سبيل تطوير وتحديث وتعديل معايير وادلة التدقيق الدولية والمحلية لكي تكون بالمستوى المطلوب الذي يواكب تطور مهنة التدقيق ويواجه الزيادة المضطردة في متطلباتها وتحدياتها لكي تضطلع هذه المعايير بدورها الفاعل في تقليص ومعالجة فجوة التوقعات، لاسيما أن معايير (ادلة) التدقيق العراقية لم يتم تحديثها أو تطويرها أو الأضافة عليها منذ فترة ليست بالقليلة الأمر الذي قد يضعفها أزاء معالجة فجوة التوقعات في العراق.

3. ضرورة عمل استطلاعات رأي مستمرة من فترة لأخرى على جمهور المستفيدين من مهنة التدقيق لغرض التعرف المستمر على متطلباتهم وأحتياجاتهم المتجددة والمتطورة في سبيل محاولة تلبيتها عن طريق تطوير معايير التدقيق وألزام المدققين بها لغرض تحجيم وتقليص فجوة التوقعات التدقيقية أو على الأقل منع اتساعها وازديادها.

## المصادر

1. ابو المكارم، وصفي عبد الفتاح حسن، "انعكاس تطبيق معايير متناغمة على الأسواق المالية بشكل عام"، ضمن: محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث "معايير التدقيق الدولية وأهمية تطبيقها في لبنان"، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، بيروت، تشرين الثاني- 1997، ص 203-251.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2007.
3. جريوع، يوسف محمود، "الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي المستقل"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 105، آذار- نيسان- 1998، ص 28-31.
4. حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث- تقارير المراجع ومراجعة المشتقات، الدار الجامعية بالأسكندرية، مصر، 2004.
5. الدوري، عمر علي كامل، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، بغداد، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2003.
6. السويج، هاشم، "هل المدقق مخبر قضائي أم حافظ اسرار؟"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد التاسع والسبعون، تموز- آب- 1993، ص 32-34.
7. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
8. فضة، رياض، "مسؤولية مدقق الحسابات تجاه البيانات المالية"، ضمن: محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث "معايير التدقيق الدولية وأهمية تطبيقها في لبنان"، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، بيروت، تشرين الثاني- 1997، ص 500-512.
9. القرني، أحمد عبد القادر، "فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة: حالة المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 16، العدد 2، مايو- 2009، جامعة الكويت، ص 143-171.
10. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، "المعايير المحاسبية والأدلة الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق"، دائرة الشؤون الفنية والأدارية، ديوان الرقابة المالية، بغداد، آيار - 2005.

## **The Role of Auditing Standards in Reducing The Expectation Gap**

**Dr. Omer Ali K. Al.Doori**

**Al- Mansour University College**

### **Abstract:**

**This research aims at identifying the expectation gap between those who take benefit from auditors and auditing actual reality represented by its public purposes, auditors' real qualifications, actual duties and responsibilities, and their domains. This unavoidable, real gap must be fronted and treated as one of the main outstanding auditing difficulties. The auditing standards, local or international, is one of the procedures and tools to solve this problem by defining its auditing and auditors' actual responsibilities and tasks to those beneficent of the results of the auditing process .This in turn will help to decrease this misunderstanding between the two parties. The present research hypothesized that auditing standards play such an influential role in reducing this expectation gap, which in turn will achieve the research main aim at defining the role of these auditing standards in reducing this expectation gap. This can lead to adopt these standards as a procedure for solving the problem under study.**