

أثر الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

أ.د. مدين الضابط*

أريج محمد**

(تاريخ الإيداع ٢٠٢٣ / ٧ / ١٠ - تاريخ النشر ٢٠٢٣ / ١١ / ٢٨)

□ ملخص □

هدف هذا البحث إلى دراسة أثر الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات المزاويلين المهنة في سورية. إذ تم اختيار عينة عشوائية بسيطة وتوزيع الاستبانة على (99) مدقق حسابات، وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

أظهرت نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط إلى وجود أثر للامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وأوصى البحث بضرورة تحسين أداء عملية التدقيق وتطبيق رقابة الجودة على عمليات التدقيق التي يقوم بها المدققون للتأكد من استيفاء عمليات التدقيق لمعايير التدقيق الدولية بما فيها اكتشاف عمليات الغش والاحتيال في حال وجودها مما يعزز من ثقة المجتمع بمهنة تدقيق الحسابات.

الكلمات المفتاحية: فجوة توقعات التدقيق، معايير التدقيق الدولية.

*أستاذ، دكتور، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية.

**طالبة دراسات عليا (ماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية.

The impact of compliance with international auditing standards on the audit expectations gap - a field study.

Professor. Madian Aldabet*
Arej Mohamad**

(Received 25/7/2023.Accepted 25/9/2023)

□ABSTRACT □

This research aimed to study the impact of compliance with international auditing standards on the expectations gap between auditors and users of financial statements from the auditors' point of view. To achieve this objective, a field study was conducted on a sample of auditors practicing the profession in Syria. Where a simple random sample was chosen and the questionnaire was distributed to (99) auditors, and the data was analyzed using the SPSS statistical program.

The results of the simple linear regression analysis showed that there is an effect of compliance with international auditing standards on the expectations gap between the auditors and the users of the financial statements. And the rules of professional conduct, including the detection of fraud and fraud, if any, which enhances the community's confidence in the auditing profession.

Key Words: Audit expectations gap, international auditing standards.

* Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria.

** Postgraduate student (Masters), Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria.

المقدمة

إنّ الهدف الأساس من تدقيق الحسابات هو تقديم تقرير من قبل المدقق، يصرّح فيه عن رأيه في صحة ونزاهة القوائم المالية حتى يتمكن أي شخص يستخدم مثل هذه القوائم من الحصول على تقرير نقدي لمحتويات المعلومات الواردة في القوائم المالية (Adebayo & Christian, 2012). إذ تواجه مهنة التدقيق أزمة المسؤولية والمصادقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي وهذا أدى إلى تساؤلات عديدة من المستثمرين، والمساهمين، والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانحيار الكثير من الشركات والبنوك العالمية إذ تساءل الكثير عن سبب عدم إعطاء المدققين إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات (مجيد، 2016). في حين تجادل مهنة التدقيق بأنّ الجمهور يسيء فهم دور المدقق وأنّ كشف الاحتيال والإبلاغ ليس هدفاً رئيساً للتدقيق، وبالتالي فإنّ واحدة من أهم القضايا الرئيسية التي تواجه مهنة المحاسبة هي الاختلافات المتوقعة حول مهنة التدقيق بين المدققين والمستفيدين من خدمات التدقيق التي تعرف بأنّها فجوة توقعات التدقيق (Kose & Erdogan, 2015). ويمكن القول بأنّ فجوة توقعات التدقيق من أهم القضايا التي تم تناولها في الفكر المحاسبي في مختلف دول العالم التي تُعدّ أحد العوامل الرئيسية التي لها تأثير كبير على مهنة التدقيق (Mohamed, 2016). إذ إنّ فجوة توقعات التدقيق تضر بعملية إعداد التقارير المالية والتدقيق، لأنّ زيادة التوقعات غير المحققة من الجمهور تضعف قيمة التدقيق وسمعة المدققين، وبالتالي المصادقية والأرباح المحتملة والمكانة المرتبطة بعمل المدققين (Quick, 2020). لذلك تُعدّ معايير التدقيق الدولية من أهم مقومات العمل المهني إذ أنّ لها دوراً هاماً في إرشاد مدقق الحسابات عند أداء عمله، بالإضافة إلى كونها الأداة التي على أساسها يتم تقييم أداء مدققي الحسابات والحكم على جودة عملهم (مهروسة، 2017).

لذلك بناءً على ما سبق وامتداداً للدراسات السابقة، تأتي هذه الدراسة لإلقاء الضوء على أثر الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية باعتبارها تلقت اهتماماً كبيراً من قبل الدراسات السابقة.

مشكلة الدراسة:

أصبحت مهنة التدقيق تلعب دوراً مهماً لما توفره من معلومات لمتخذي القرارات، ويجب أن تكون المعلومات ملائمة وذات أهمية (القضاة، 2013). يكمن الجدل بأنّ عدم فهم مستخدمي التقارير المالية لواجبات المدققين ولطبيعة عملهم، وقصور أداء المدققين عن المستوى المطلوب منهم وفقاً لمعايير التدقيق المقررة عن تلبية توقعات مستخدمي التقارير المالية، يشكل فجوة توقعات التدقيق (الأمين وآخرون، 2009).

وتأتي مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل التالي:

هل للامتثال لمعايير التدقيق الدولية تأثير على فجوة توقعات التدقيق؟

أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في النواحي التالية:

الناحية النظرية: ركّزت معظم الدراسات السابقة على دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات، إلا أنّ هذا البحث يدرس أثر الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الناحية العملية: إن معرفة أثر الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات هو أمر مهم إذ سيتمكن المدققون من رفع جودة أدائهم عند أداء عمليات التدقيق ويزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بتقارير التدقيق.

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الهدف التالي:
بيان مدى تأثير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق.

فرضيات البحث:

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة (الفرح، 2013) بعنوان:

العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تساعد على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات والمستثمرين في الأردن، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين والمساهمين، واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي، واختبار (T) للعينة الواحدة والعينات المستقلة. وتوصلت الدراسة إلى أن تثقيف مستخدمي القوائم المالية وتطوير معايير التدقيق لتواكب متطلبات المجتمعات ورفع الأداء وتعزيز كفاءة ومهارة مدققي الحسابات تلعب دوراً كبيراً في تضيق فجوة التوقعات.

2. دراسة (الصباح، 2015):

دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية في سورية).

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل فجوة التوقعات في سورية، من خلال استطلاع آراء المدققين الخارجيين والمستفيدين من عملية التدقيق في مدى إسهام معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال دورها في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق ودورها في رفع مستوى وعي المستفيدين من عملية التدقيق تجاه عمل المدقق. لتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة ومن ثم توزيعها على عينة المدققين الخارجيين وعلى عينة من المديرين والمحاسبين الماليين في شركات الوساطة المالية المعتمدة في سوق دمشق للأوراق المالية، حيث تم توزيع 80 استبانة اعتمدت منها لغايات التحليل 63 استبانة، لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي واختبار (t). أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود فجوة وقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين تتعلق بدور المدقق في اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية وتقييم نظم الرقابة الداخلية واستمرارية المنشأة، وساهمت معايير التدقيق الدولية من خلال التعديلات التي أجريت على تقرير المدقق في تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية والحد من

توقعاتهم غير المعقولة تجاه المدقق، وساهمت في فصل واجبات ومسؤوليات المدقق عن واجبات ومسؤوليات الإدارة وعدم الخلط بينهما، وبالتالي المساهمة في رفع وعي مستخدمي القوائم المالية تجاه عمل المدقق وتقليص فجوة التوقعات. وأوصت بضرورة قيام المنظمات المهنية بمتابعة أداء المدققين الخارجيين وتطوير عملهم وفرض آليات معينة لرقابة جودة مكاتب التدقيق المعتمدة ومدى انسجام آليات التدقيق التي تتبعها مع معايير التدقيق الدولية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Okafor & Otolor, 2013) بعنوان:

Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession.

تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: دور مهنة التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى التأكد من دور مهنة التدقيق في تضييق فجوة توقعات التدقيق من خلال دراسة العلاقة التي تنشأ بين فجوة توقعات التدقيق والمعرفة العامة بتصريحات الهيئات القانونية والتنظيمية والمهنية حول واجبات ومسؤوليات المدققين. ولتحقيق هذا الهدف أجرى الباحث استبانة، وتم تحليل ردود المستجيبين باستخدام برنامج SPSS. وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة في التوقعات ناتجة عن نقص المعرفة بواجبات ومسؤوليات المدققين. وبناءً على هذه النتائج أوصت الدراسة بإعادة توضيح دور المدققين ليكون منسجماً مع التوقعات العامة، ويجب أن يُذكر بوضوح في تقرير التدقيق أنَّ المدقق ليس هو مسؤول الامتثال في الشركة المُدققة، كما يجب أن يُذكر في تقرير التدقيق أنَّ رأي المدقق لا يجب أن يُفسر على أنه يعني تأكيد دقة القوائم المالية.

2. دراسة (Nwaobia et al., 2016) بعنوان:

The New Auditors' Reporting Standards and the Audit Expectation Gap.

معايير إعداد التقارير الجديدة لمدققي الحسابات وفجوة توقعات التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير المعايير الجديدة الخاصة بتقرير المدققين على خفض مستوى فجوة التوقعات، وهذه الدراسة تعتبر دراسة مكتبية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثين على البحث والمطالعة والتحليل لمعايير التقارير الخاصة بالمدققين بالإضافة إلى عدد من الدراسات التطبيقية التي تمت في مجال البحث، وتوصلت الدراسة إلى أن معايير تقارير المدقق الجديدة تعتبر خطوة صحيحة في طريق حل مشكلة فجوة التوقعات إذا ما تم الامتثال لتلك المعايير، بالإضافة إلى أن تلك المعايير سيكون لها على المدى الطويل دور كبير لسد فجوة التوقعات خصوصاً فيما يتعلق بكل من أداء المدققين وطرق توصيلهم للمعلومات ومدى مسؤولياتهم.

3. دراسة (Alawi et al., 2018) بعنوان:

The Determinants of Audit Expectation Gap: An Empirical Study From Kingdom Of Bahrain

محددات فجوة توقع التدقيق: دراسة تطبيقية في مملكة البحرين.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد محددات فجوة توقع التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في مملكة البحرين. لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتوزيع استبانة. وكانت أهم تلك المحددات هي: جهود المدققين، ومهارات المدققين، ومعرفة المجتمع، واحتياجات المستخدمين. وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة إن الجهود التي يبذلها

المدققون في إجراء تدقيق للجهة الخاضعة للرقابة تؤثر بشكل كبير على فجوة توقعات التدقيق، كما يتأثر مستوى فجوة توقعات التدقيق في البحرين بشكل كبير بعدد احتياجات المستخدمين، وأيضاً بالمهارات التي يمتلكها المدققون، و تؤثر معرفة المجتمع البحريني على مستوى فجوة توقعات التدقيق أيضاً ولكن بتأثير أقل.

4.دراسة (Toumeh et al., 2018) بعنوان:

Expectations Gap between Auditors and Users of Financial Statements in the Audit Process: An Auditors' Perspective.

فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في عملية التدقيق: وجهة نظر المدققين.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على فجوة التوقعات في عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين في الأردن، بالإضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي قد تضيق فجوة التوقعات إلى أقل حد ممكن. لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بمراجعة أدبية للدراسات السابقة، وقام بتصميم استبانة وفقاً للإطار النظري والدراسات السابقة. تم توزيع 158 نسخة منها على عينة عشوائية مؤلفة من المدققين في شركات التدقيق الموجودة في الأردن. وتم اختبار الفرضيات باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبار (t). وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن الاعتماد على عدد قليل من العملاء كمصدر رئيسي للدخل، وتقديم خدمات غير التدقيق إلى جانب خدمة التدقيق تضعف استقلالية المدقق وتؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، كما يؤدي نقص المعرفة بمسؤوليات المدقق إلى زيادة هذه الفجوة. كما توصلت الدراسة إلى أن نقص المعرفة (التوقعات غير المعقولة) بين مستخدمي القوائم المالية له الأثر الأكبر على زيادة فجوة التوقعات. وأن "عدم اليقين" في استقلالية المدقق له تأثير أقل على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق في الأردن.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال المراجعة للدراسات السابقة، نجد أن الدراسة الحالية تتفق مع أغلبها في دراسة العوامل المؤثرة على فجوة توقعات التدقيق، إذ ركزت دراسة (الفرح، 2013) على العوامل التي تساعد على تضيق فجوة توقعات التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، كما ركزت بعض الدراسات على دور معايير التدقيق الدولية في تقليص الفجوة من خلال دور مهنة التدقيق في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق (الصباح، 2015) (Okafor & Otalor, 2013). وأيضاً تختلف مع بعضها إذ بحثت دراسة (Nwaobia et al., 2016) في تأثير الامتثال للمعايير الجديدة بتقرير المدققين على خفض فجوة التوقعات، وهكذا نرى بأن الدراسة الحالية هي امتداد للدراسات السابقة وتستمد أهميتها منها؛ وإن دراسة (Toumeh et al., 2018) هي الدراسة الأقرب إلى الدراسة الحالية إذ تم تصميم الاستبانة استناداً إليها.

الدراسة النظرية:

أولاً: فجوة توقعات التدقيق:

1. مفهوم فجوة توقعات التدقيق:

يوضح (Arens et al., 2012) بأن هناك صراعاً بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، وسبب ذلك أن معظم المدققين يؤمنون بأن إجراءات التدقيق تتبع لمعايير التدقيق ويتم العمل بناءً عليها، بينما الكثير من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون بأن المدققين يضمنون دقة القوائم المالية، والبعض الآخر يعتقدون بأن المدققين

يضمنون قابلية النجاح المالي للمنشأة محل التدقيق، وهذا ما يوضح الفجوة الموجودة بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية. إذ بُدلت جهود حثيثة من قبل الباحثين منذ وقت ظهور فجوة التوقعات لإيجاد تعريف محدد واضح المعالم لها، غير أنَّ هذه الجهود لم تفلح في الوصول إلى اتفاق عام حول مفهوم فجوة التوقعات وذلك لتباين وتعدد وجهات النظر المختلفة لمظاهر وأسباب تلك الفجوة (Alawi et al., 2018).

ظهر مفهوم فجوة توقعات التدقيق لأول مرة من قبل Liggo عام 1974 الذي عرّفها على أنّها "الفرق بين الأداء الفعلي والمتوقع للمدققين". تم توسيع هذا التعريف من قبل لجنة كوهين في عام 1978 حول مسؤوليات المدققين، حيث تم اقتراح فجوة التوقع لتمثل الفجوة بين أداء المدققين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية (Kumari et al., 2017). وفي عام 1992، وصف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) فجوة توقعات التدقيق على أنّها التمييز بين ما يفكر فيه مستخدمو البيانات المالية بشأن الالتزامات المطلوبة من المدققين، وما تطلبه مهنة التدقيق من المدققين (Alawi et al., 2018). كما عرّفها (Okafor & Otolor, 2013) بأنها "الاختلاف بين المدققين والجمهور حول الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها المدققون والرسائل التي تنقلها تقارير التدقيق".

2. مكونات فجوة توقعات التدقيق:

تمّ تحديد مكونات فجوة التوقعات بحسب الأسباب الكامنة وراءها وفقاً لرأي الباحثين أو بحسب الظروف الموضوعية التي تختلف من دولة إلى أخرى (الأمين وآخرون، 2009):

- فجوة المعقولة: هي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق وبين ما يمكن للمدقق انجازه بصورة معقولة (Kose & Erdogan, 2015).

- فجوة الأداء: هي الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المدقق انجازه بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي للمدقق (Kose & Erdogan, 2015).

وتنقسم فجوة الأداء إلى عنصرين (Quick, 2020): 1- فجوة المعايير الناقصة: هي الفرق بين الواجبات المتوقعة بصورة معقولة من المدقق وبين الواجبات الحالية للمدقق كما وردت في القانون والمعايير المهنية. 2- فجوة قصور الأداء: هي الفرق بين المعايير المتوقعة لأداء الواجبات الحالية للمدقق وبين الأداء الفعلي له.

- فجوة التقرير: هي الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأي مدقق الحسابات المتمثل في تقرير عملية التدقيق (ابراهيم، 2020).

- فجوة الاستقلالية: تتمثل في انحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه وذلك وفقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع (الصباح، 2015).

- فجوة المسؤولية القانونية: هي مقدار التباين والاختلاف في مدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع للواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مدقق الحسابات وذلك مع إدراك المدقق لتلك المسؤوليات وأدائه للواجبات، ويبرز الاختلاف في مدى الالتزام بالمعايير المحددة وقدرة هذه المعايير على تحسين الأداء (حنان، 2016).

3. أسباب فجوة توقعات التدقيق:

هناك العديد من الأسباب المؤدية لفجوة التوقعات، فمنها أسباب تعود لمهنة التدقيق، وأسباب تعود لمستخدمي القوائم المالية، وأخرى تعود للهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق (Adeyemi & Uadiale, 2011)

• الأسباب الخاصة بمهنة التدقيق:

1. عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المدقق، 2. الشك في استقلالية المدقق، 3. انخفاض جودة الأداء المهني، 4. الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق، 5. نقص الكفاءة المهنية، 6. تقرير التدقيق، 7. قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق.

• الأسباب الخاصة بمستخدمي القوائم المالية:

1. قصور الوعي عن المحاسبة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية، 2. طبيعة التغير في توقعات المجتمع.

• الأسباب المرتبطة بالهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق.

ثانياً: معايير التدقيق الدولية:

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية:

تعددت التعاريف حول معايير التدقيق الدولية، نذكر منها:

عرّفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (International Federation of Accountants) IFAC () بأنها: مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة الكشوفات المالية التي تتطلب الالتزام به فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة وإعداد التقارير عن مصداقية البيانات المالية (هيئة وآخرون، 2017). ويرى (غنية وزهير، 2018) إنّ معايير التدقيق تمثل إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مهامهم، فهي بمنزلة مستويات مهنية لضمان التزام المدقق وقيامه بمسؤولياته المهنية.

أما (Timothy et al., 2017) عرّف معايير التدقيق الدولية بأنها: عبارة عن مجموعة من الإرشادات، المبادئ والقواعد الصادرة من قبل المنظمات المهنية الدولية التي تكون بمنزلة لغة مشتركة ودليل إرشادي تحكم مهنة التدقيق التي يتطلب الالتزام بها من قبل جميع المدققين في بلدان العالم عند أداء مهامهم.

2. أهمية معايير التدقيق الدولية:

تبرز أهمية معايير التدقيق الدولية في الأمور التالية (هيئة وآخرون، 2017):

- تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- إنّ التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي أساس التوحيد.
- إنّ معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة مع غيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة وتعتبر بمنزلة المكمل للمعايير الوطنية.
- إنّ انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

3. قائمة معايير التدقيق الدولية:

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تسمى معايير التدقيق الدولية ولازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حالياً. صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين تبويب هذه المعايير (صغير، 2017).

الجدول (1): معايير التدقيق الدولية:

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى: قضايا تمهيدية (100-199)	100	مقدمة تمهيدية عن معايير التدقيق الدولية والخدمات ذات العلاقة.
	110	إطار المصطلحات.
	120	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)	200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية.
	210	شروط اتفاقيات التدقيق.
	220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
	230	توثيق التدقيق.
	240	مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق البيانات المالية.
	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.
	260	الاتصالات بعملية التحكم المؤسسي بشأن قضايا تدقيقية.
	265	توصيل الأمور التي تتعلق بنقاط ضعف في الرقابة الداخلية.
	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
المجموعة الثالثة: تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر (300-499)	320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
	330	إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيمة.
	402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشآت أخرى.
	450	تقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق.
	500	أدلة التدقيق.
المجموعة الرابعة: أدلة التدقيق (500-599)	501	أدلة التدقيق (اعتبارات إضافية لبند خاصة).
	505	المصادقات الخارجية.
	510	التدقيق لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية).
	520	الإجراءات التحليلية.
	530	العينات الإحصائية في التدقيق.
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
	550	الأطراف ذات العلاقة.
	560	الأحداث اللاحقة.
	570	استمرارية المؤسسة.
	580	التأكيدات الكتابية.
المجموعة الخامسة: الاستفادة من عمل الآخرين (600-699)	600	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الاتصال مع مدققي عناصر تلك البيانات).
	610	استخدام عمل المدقق الداخلي.
	620	استخدام عمل الخبير.
المجموعة السادسة: نتائج التدقيق والتقرير (700-799)	700	تكوين الرأي وتقديم تقرير المدقق الخارجي.
	705	تعديلات الرأي في تقرير المدقق الخارجي المستقل.
	706	الفقرات التأكيدية والفقرات الخاصة بقضايا أخرى في تقرير المدقق الخارجي.

المعلومات المقارنة.	710	
مسؤولية المدقق الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.	720	
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقاً لأطر عمل الأغراض الخاصة.	800	المجموعة السابعة: مواضيع خاصة (- 899 (800)
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات عن بنود القوائم المالية.	805	
تقرير المدقق الخارجي عن ملخص البيانات المالية.	810	
إجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك.	1000	المجموعة الثامنة: تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1000 - 1100)
مهام التدقيق (الاطلاع) على البيانات المالية.	2400	المجموعة التاسعة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع (2000 - 2999)
مهام تأكيدية أخرى الاطلاع وتدقيق البيانات.	3000	المجموعة العاشرة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى (3000 - 3999)
فحص المعلومات المالية المستقبلية.	3400	
التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.	4400	المجموعة الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (4000 - 4999)
التكليف لتحضير البيانات المالية.	4440	

المصدر: (حداد، 2016 ؛ الذنبيات، 2015)

2. انعكاسات معايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق:

لدينا مجموعة من معايير التدقيق الدولية تساهم في تضيق فجوة التوقعات وذلك بطريقة مباشرة، يمكن تلخيصها بالجدول الآتي:

الجدول (2): معايير التدقيق الدولية ذات الأثر المباشر على فجوة التوقعات:

رقم المعيار	اسم المعيار	فقرات المعيار المؤثرة على فجوة التوقعات:
200	الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية.	- نطاق تدقيق البيانات المالية. - الشك المهني. - التأكيد المعقول. - مخاطرة التدقيق والأهمية النسبية. - المسؤولية عن البيانات المالية. - إبداء رأي حول البيانات المالية.
240	الغش والخطأ.	- التمييز بين الغش والخطأ. - مسؤولية المكلفين بالرقابة والإدارة. - مسؤوليات مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الاحتيال. - الشك المهني. - كل ما يتعلق بمخاطر الغش أو الاحتيال.
250	مراعاة القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.	- مسؤولية الإدارة الالتزام بالقوانين والأنظمة. - نظرة مدقق الحسابات حول الالتزام بالقوانين والأنظمة. - الإبلاغ عن عدم الالتزام.
400	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.	- مخاطر التدقيق المتأتية عن المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مدقق الحسابات. - تقدير مخاطر التدقيق.
500	إثباتات التدقيق.	- كفاية ومناسبة وملائمة أدلة الإثبات.
570	استمرارية المنشأة.	- مسؤولية مدقق الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشأة.
580	إقرارات الإدارة.	- إلزام مدقق الحسابات بأن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقييم البيانات المالية بشكل عادي ويتمشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.
700	تقرير مدقق الحسابات حول البيانات المالية.	- شكل التقرير وفحواه وإبداء رأي المدقق النهائي فيه.

المصدر: (نبيلة وخيرة، 2022).

الدراسة التطبيقية:

1. منهج وأسلوب جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام استبانة لجمع البيانات المطلوبة وقد صممت استناداً إلى دراسة (Toume et al., 2018).

2. مجتمع البحث:

يتكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم لمزاولة مهنة التدقيق في سورية والبالغ عددهم 439 والموزعين في المحافظات كما يوضح الجدول (1.3):

الجدول (3) : توزيع أفراد المجتمع في المحافظات

المحافظة	دمشق	حلب	حمص	حماة	اللاذقية	طرطوس	درعا	السويداء	دير الزور	الحسكة	الرققة	ادلب
أفراد العينة	146	85	44	32	52	23	10	17	13	5	3	9

المصدر: إعداد الباحثة وفقاً للأسماء الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لعام

2023

3. عينة البحث:

تم أخذ كل من محافظة (دمشق ، حلب ، حمص ، اللاذقية ، طرطوس) لسهولة التواصل معهم، وبالتالي أصبح مجتمع الدراسة مكون من 350 مدقق، وتم انتقاء عينة عشوائية بسيطة مكونة من 99 مدقق، بعد تطبيق معادلة ستيفن ثامبسون.

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[N - 1 \times \left(d^2 \div z^2 \right) \right] + p(1-p)}$$

معادلة ستيفن ثامبسون

N	حجم المجتمع
Z	الدرجة المعيارية لمستوى المعنوية (0.05) ومستوى الثقة 0.95 وتساوي 1.96
d	نسبة الخطأ وتساوي 0.05
p	نسبة توفر خاصية والمحايدة وتساوي 0.50

المصدر: (السيد، 2019)

وتم احتساب عدد مفردات كل محافظة كالتالي:

عدد مدققي المحافظة / مجتمع الدراسة * 99 وكان التوزيع كالتالي:

الجدول (4): توزيع أفراد العينة

المحافظة	دمشق	حلب	حمص	اللاذقية	طرطوس	المجموع
العينة	41	24	12	15	7	99

المصدر: إعداد الباحثة

4. أداة البحث:

تم تصميم الاستبانة من أجل جمع البيانات، وقد تم وضع عبارات لقياس متغير الدراسة بالاعتماد على دراسة (Toumeh et al., 2018)، إذ تم تصميم العبارات وفق مقياس ليكرت الخماسي. وقد تضمنت الاستبانة جزأين: الجزء الأول يضم أسئلة عامة حول الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (التخصص العلمي، عدد

سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات العلمية، المركز الوظيفي)، الجزء الثاني: تم تصميمه بهدف قياس متغيرات الدراسة.

ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءً على عدد الخيارات والفئات في المقياس، في حال المقياس الخماسي ليكرت يتم حساب المدى: $5-1=4$. يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات وبالتالي: $0.8=5/4$.

وبالتالي تتوزع فئات الإجابات وفق الجدول التالي:

الجدول (5): تصنيف الإجابات وفق المتوسطات المقابلة لها.

المتوسط	1.8-1	2.6- 1.81	3.4- 2.61	4.2-3.41	5- 4.21
المستوى	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: (تيسير، 2022)

5. صدق وثبات الأداة:

أ- صدق الأداة: للتأكد من صدق أداة الدراسة عرضت الباحثة الاستبانة على الدكتور المشرف كما تم التأكد من صدقها بالرجوع إلى الدراسة المأخوذة منها (Toumeh et al., 2018).

ب- ثبات الدراسة: يُعدّ ثبات أداة الدراسة من الشروط الواجب توافرها في البيانات الإحصائية وقد تم التحقق من ثبات أداة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) من أجل تحديد درجة الاتساق الداخلي للفقرات التي تتضمنها أداة الدراسة.

حيث بلغت قيمة معامل الثبات بالنسبة لمجال الدراسة كما يلي:

الجدول (6) يبين معامل الثبات لمحور الدراسة

المحور	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
الامتثال لمعايير التدقيق الدولية	5	0,608

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول (4) أنّ معامل الثبات لمحور الدراسة 0,608 وهي أكبر من 0,6، وهذا يدل على ثبات المقاييس المستخدمة في الاستبانة وجودتها، وبالتالي صلاحيتها لقياس ما تعبّر عنه وإمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة في عملية التحليل.

6. التحليل الوصفي لمحور تأثير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق:

الجدول (7): نتائج تحليل العبارات المتعلقة بمحور تأثير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق.

الرقم	أسئلة محور الدراسة	المتوسط الحسابي	النتيجة
1	يؤدي عدم الامتثال لمعايير التدقيق الدولية إلى التأثير على فجوة توقعات في عملية التدقيق.	3.93	موافق
2	كشف أو نشر أي من المعلومات التي اطلع عليها المدقق بسبب وظيفته لأي جهة غير مرخص عنها يؤدي إلى التأثير على فجوة توقعات في عملية التدقيق.	3.66	موافق
3	إنّ مضاربات المدقق في أسهم الشركة الخاضعة للتدقيق يؤدي إلى التأثير على فجوة التوقعات في عملية التدقيق.	4.09	موافق
4	مشاركة المدقق بشكل منتظم في أي عمل فني وإداري واستشاري في الشركة الخاضعة للتدقيق يؤدي إلى التأثير على فجوة توقعات في عملية التدقيق.	3.32	محايد
5	انحياز المدقق لأي جهة والسماح لتضارب المصالح بالتأثير على عمله إلى التأثير على فجوة التوقعات في عملية التدقيق.	3.75	موافق
النتيجة	تأثير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق.	3.87	موافق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ أنّ المتوسط العام للمحور بلغ 3.87، وهو يقع في الفئة الرابعة على المقياس الخماسي وهو يشير على موافقة أفراد العينة على تأثير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية على مستوى فجوة توقعات التدقيق.

وقد جاءت الإجابات على الأسئلة المتعلقة بهذا المحور وفق ما يلي:

- أشارت غالبية أفراد العينة على موافق على أنه يؤدي عدم الامتثال لمعايير التدقيق الدولية إلى التأثير على فجوة توقعات في عملية التدقيق، وبدرجة 3.93 وفقاً لأفراد العينة.
- أشارت غالبية أفراد العينة على موافق على أنه يؤدي كشف أو نشر أي من المعلومات التي اطلع عليها المدقق بسبب وظيفته لأي جهة غير مرخص عنها يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات في عملية التدقيق وبدرجة 3.66 وفقاً لأفراد العينة.
- أشارت غالبية أفراد العينة على موافق على إنّ مضاربات المدقق في أسهم الشركة الخاضعة للتدقيق يؤدي إلى التأثير على فجوة التوقعات في عملية التدقيق وبدرجة 4.09 وفقاً لأفراد العينة.
- أشارت غالبية أفراد العينة على محايد على أنّ مشاركة المدقق بشكل منتظم في أي عمل فني وإداري واستشاري في الشركة الخاضعة للتدقيق يؤدي إلى التأثير على فجوة توقعات في عملية التدقيق وبدرجة 3.32 وفقاً لأفراد العينة وبالتالي هناك حالة عدم تأكد حول هذه المشاركة.
- أشارت غالبية أفراد العينة على موافق على إنّ انحياز المدقق لأي جهة والسماح لتضارب المصالح بالتأثير على عمله يؤدي إلى التأثير على فجوة التوقعات في عملية التدقيق وبدرجة 3.75 وفقاً لأفراد العينة، وهذا يؤيد ما تم التوصل إليه في دراسة (Toume et al., 2018).

7. اختبار الفرضيات:

الفرضية: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية.

لاختبار هذه الفرضية نستخدم نموذج الانحدار الخطي البسيط ونحصل على النتائج التالية:

الجدول (8): مخرجات تحليل الانحدار الخطي البسيط.

معنوية التأثير بين المتغيرين			معنوية العلاقة بين المتغيرين				دراسة العلاقة بين المتغيرات	
القيمة الاحتمالية (sig)	T- TEST	معامل الانحدار	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد r^2	معامل الارتباط بيرسون r	المتغير المستقل	المتغير التابع
000	14.460	0.558	000	209.039	0.683	0.827	الامتثال لمعايير التدقيق الدولية	فجوة توقعات المدققين

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS25.

نلاحظ من الجدول ما يلي:

• **معنوية العلاقة بين المتغيرين:** من خلال نتيجة اختبار F نجد أن قيمتها المحسوبة 209.039 وهي دالة إحصائياً لأن القيمة الاحتمالية للاختبار 000 أقل من مستوى معنوية 5%. مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الامتثال لمعايير التدقيق الدولية وفجوة توقعات المدققين.

• **معنوية التأثير بين المتغيرين:** من خلال نتيجة اختبار T نجد أن قيمتها المحسوبة 14.460 وهي دالة إحصائياً إذ أن القيمة الاحتمالية sig=000 وهي أقل من مستوى معنوية 5% وبالتالي نستطيع أن نرفض فرضية العدم ونستنتج وجود تأثير معنوي للامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية عند مستوى دلالة 5%، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Toume et al., 2018).

من خلال معامل الارتباط بيرسون نجد أن العلاقة بين المتغيرين جيدة جداً وإيجابية، أي أن الامتثال لمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابياً على فجوة توقعات التدقيق حيث أن تغير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجاباً على فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية. وبالتالي هذا التأثير إيجابي للامتثال لمعايير التدقيق الدولية على فجوة توقعات التدقيق يؤدي إلى تضيق فجوة توقعات التدقيق. لأن هدف التدقيق هو إضفاء الثقة على القوائم المالية ويتجلى ذلك من خلال إصدار المدقق لتقرير تدقيق نظيف.

من خلال قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.683$ يتضح بأن 68.3 % من التغيرات التي تحدث في فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية تعود للامتثال لمعايير التدقيق الدولية والباقي يعود لمتغيرات أخرى.

تشير قيمة معامل الانحدار المذكورة في الجدول والمقدرة بـ ($B = 0.558$) وهو إيجابي، مما يفسر بأنه إذا تغير متغير الامتثال لمعايير التدقيق الدولية بمقدار وحدة واحدة، تتغير قيمة فجوة توقعات التدقيق بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية في سورية بمقدار 0.558.

النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

من خلال الدراسة الميدانية وتحليل البيانات التي أمكن الحصول عليها ونموذج تحليل الانحدار البسيط، يمكن إبراز نتائج الدراسة من خلال ما يلي:

الامتثال لمعايير التدقيق الدولية تؤثر على فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية من خلال:

- تأييد أكثرية أفراد العينة أن قيام المدققين بمضاربات في أسهم الشركة الخاضعة للتدقيق يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات.
- إجماع غالبية أفراد العينة على أن كشف أو نشر أي من لمعلومات التي اطلع عليها المدقق بسبب وظيفته لأي جهة غير مرخص عنها يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات.
- محايدة أفراد العينة لمشاركة المدقق بشكل منتظم في أي عمل فني وإداري واستشاري في الشركة الخاضعة للتدقيق. وهذه النتائج تتفق مع دراسة (Toume et al., 2018).

ب- التوصيات:

استناداً للنتائج التي تم التوصل لها، تقدم الباحثة التوصيات التالية:

- تحسين أداء عملية التدقيق وتطبيق رقابة الجودة على عمليات التدقيق التي يقوم بها المدققين للتأكد من استيفاء عمليات التدقيق لمعايير التدقيق الدولية بما فيها اكتشاف عمليات الغش والاحتيايل في حال وجودها مما يعزز من ثقة المجتمع بمهنة تدقيق الحسابات.
- العمل على عقد الندوات والمؤتمرات التي تجمع مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية لمناقشة مشاكل المهنة والتعرف على متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة من التدقيق وتوعية هذه الأطراف بواجبات ومسؤوليات المدققين والتعقيدات المتأصلة في عملية التدقيق وطرح الحلول المقترحة لتطوير المهنة والحد من فجوة التوقعات.
- التأكد من التطبيق السليم ومتابعة التغيرات المستمرة في معايير التدقيق الدولية.

المراجع

- ابراهيم، أحمد. (2020). أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة: دراسة تطبيقية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية. العدد (3). المجلد (4).
- الأمين، ماهر؛ البهلول، محمد؛ الحارس، عبدالرحمن. (2009). فجوة التوقعات في سوريا: دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. العدد (2). المجلد (31). ص 237-256.

- تيسير، محمد. (2022). ما هو معامل ألفا كرونباخ؟. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث. العدد (3). المجلد (4).
- حداد، أسماء. (2016). أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي. دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين. رسالة ماجستير. جامعة محمد خيضر-بسكرة: الجزائر.
- حنان، مجول. (2016). تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية. دراسة عينة من مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات. رسالة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح-ورقلة: الجزائر.
- الذنيبات، علي. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق. الأردن: منشورات دار وائل.
- الصبوح، محمد. (2015). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق. دراسة ميدانية في سورية. رسالة ماجستير. جامعة دمشق: سورية.
- صغير، أشرف. (2017). دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. رسالة ماجستير. جامعة العربي بن مهيدي: الجزائر.
- غنية، بن حوكر؛ زهير، زراش. (2018). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات. مجلة العلوم الإنسانية. ص 179-192.
- الفرح، عبد الرزاق. (2013). العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق. وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن. المجلة العربية للمحاسبة. العدد (1). المجلد (16). ص 41-74.
- القضاة، محمد. (2013). فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. جامعة جرش: الأردن.
- مجد، نبو. (2016). المعايير الدولية ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين. دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين الخارجيين ومستخدمي اقوائم المالية في الجزائر. رسالة ماجستير. جامعة أحمد دراية أدرار: الجزائر.
- مهروسة، ماجدولين. (2017). دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، جامعة حلب: سورية.
- نبيلة، بن بركة؛ خيرة، حيرش. (2022). انعكاسات المعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي. دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين. رسالة ماجستير. جامعة ابن خلدون: الجزائر.
- هيبه، صنهاجي؛ عبد القادر، عوادي؛ العيد، عامرة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. مجلة العلوم الإدارية والمالية. العدد (1). المجلد (1).
- Adebayo, Olagunju & Christian, Leyiran. (2012). *Audit Expectation Gap: Perspectives of Auditors And Audited Account Users*. International Journal Of Development and Management Review. Vol. 7, PP: 197-215.
- Adeyemi, S & Uadiale, O. (2011). *An empirical investigation of audit expectation gap in Nigeria*. African Journal of Business Management. Vol. 5, No (19), PP: 7964-7971.

- Alawi, Sayed; Abu Wadi, Rami; Kukreja, Gagan. (2018). *The Determinants of Audit Expectation Gap: An Empirical Study from Kingdom of Bahrain*. Accounting and Finance Research. Vol. 7, No(3), PP: 54-66.
- Arens, A.A; Elder, R.J; Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 14TH Edition, New York, NY: Pearson/Prentice Hall..
- Kose, Yasemin & Erdogan, Sedat. (2015). *The Audit Expectations Gap in Turkey*. The Journal Of Accounting and Finance, PP:193-214.
- Kumari, J. S; Ajward, A.R; Dissabandara, D.B.P.H. (2017). *The Audit Expectation Gap and the Role of Audit Education: Evidence from Sri Lanka*. Vol.3, No (1), PP: 1-26.
- Mohamed, Hasen. (2016). *The Role of Auditing Quality in Narrowing the Expectations Gap in Auditing Profession*. International Journal of Advanced Research. Vol.5 , PP: 1585-1597.
- Nwaobia, Appolos; Onuoha, Luke; Agugum, Theophilus. (2016). *The New Auditors' Reporting Standards and the Audit Expectation Gap*. International Journal of Advanced Academic Research. Vol.2. No (11). PP. 113-118.
- Okafor, Chinwuba & Otalor, John. (2013). *Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession*. Research Journal of Finance and Accounting. Vol.4, No(2). PP:43-52.
- Quick, Reiner.(2020). *The Audit Expectation Gap: A Review of the Academic Literature*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. Vol.94, No(1/ 2), PP:5-25.
- Timothy, L; Allen, B; David, S. (2017). *Auditing and Assurance Services*, 7th edition, McGraw-Hill Education, USA, 1040 pages.
- Toumeh, Ahmad; Yahya; Sofri, Siam, Walid. (2018). *Expectations Gap between Auditors and Users of Financial Statements in the Audit Process: An Auditors' Perspective*. Management Accounting Journal. Vol.13, PP: 80-107.