

## دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة (حالة ديوان المراجع القومي وعينة من مكاتب المراجعة والمحاسبة في السودان)

### The Role of Joint Auditing in Reducing the Audit Expectations Gap (Case of the National Audit Office and a Sample of Audit and Accounting Firms in Sudan)

د. مشرف الصديق البديري عبد الله - أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية العلوم الإدارية والاقتصادية - جامعة الشيخ عبد الله البديري  
موبايل: 0912340512  
mosharf66@gmail.com

د. أبو بكر عثمان محمد عثمان - أستاذ المحاسبة المشارك  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة شندي  
موبايل: 0912232525  
abubakerosman4458@gmail.com

#### المستخلص

تناول البحث دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وهدف البحث إلي بيان العلاقة بين المراجعة المشتركة وفجوة الأداء، فجوة الالتزام وفجوة التقرير. وتدور مشكلة البحث في الاختلاف بين المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات مما دفع الجهات المهنية إلي بذل جهود أكبر لإعادة الثقة في المهنة من خلال المراجعة المشتركة. توصل البحث إلي عدد من النتائج منها: مساهمة المراجعة المشتركة في رفع جودة الأداء المهني للمراجعين، ويوفر تطبيق المراجعة المشتركة الجودة في تقارير المراجعة ويحد من تعديلاتها. وخرج البحث بعدد من التوصيات أهمها: العمل على عقد الندوات والمؤتمرات بإشراك المهتمين بالقوائم المالية وتنويرهم بأهمية المراجعة المشتركة، على ديوان الضرائب اعتماد القوائم المالية المراجعة بواسطة المراجعة المشتركة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة- فجوة التوقعات- فجوة الأداء- فجوة الالتزام- فجوة التقرير

## **Abstract**

The research dealt with the role of joint auditing in reducing the expectations gap in auditing, aiming to clarify the relationship between joint auditing and the performance gap, the commitment gap and the report gap. The research problem revolves around the difference between the community or the users of the financial statements and the auditor, which promoted the professional authorities to make greater efforts to restore confidence in the profession through joint auditing. The joint auditing raises the quality of auditors' performance and gives accurate proof auditing.

According to the study, a number of recommendations were as follow: working on holding seminars and conferences under the supervision of those interested in the financial statements and enlightening them of the importance of joint auditing. The tax office should approve the audited financial statements through joint auditing.

**Key Words:** Joint Review - Expectation Gap - Performance Gap - Commitment Gap - Reporting Gap

**المقدمة:**

أدت الأزمات المالية والانهيارات المفاجئة للعديد من الشركات الكبرى في مختلف دول العالم التي حدثت في مطلع القرن الحادي والعشرين إلى فقدان الثقة بأداء مهنة المراجعة واستقلاليتها وأدت تلك الأحداث إلى توجيه العديد من الاتهامات لمهنة المراجعة وأصبح هدف استعادة ثقة جمهور مهنة المراجعة هدفاً رئيسياً لجميع الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة وتدخل الكونغرس الأمريكي في يوليو 2002م بإصدار قانون باسم (Sarbanes-Oxley) والذي خلق عدد من الإجراءات المباشرة في تنظيم مهنة المحاسبة ومن ذلك قانون مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة. (لظفي و أمين السيد أحمد ، 2008)

هذا الاختلاف أصطلح عليه بمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وهو ما يعرف بالفرق بين الأداء الفعلي للمراجع وبين ما يتوقعه الرأي العام من المراجع أن يؤديه، بدأت هذه الفجوة في التزايد والانتعاش من جديد بعد ما كانت قد فطنت إليها العديد من المؤسسات المهنية وحاولت العمل على تضيقها واتخذت العديد من الإجراءات وأصدرت العديد من المعايير التي من شأنها العمل على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

وفي إطار تعزيز الثقة بوظيفة المراجعة قامت العديد من الدول بوضع إجراءات وآليات جديدة لإعادة الثقة لمهنة المراجعة فقد قامت اللجنة الأوروبية عام 2010م إلى إصدار ما عرف بالورقة الخضراء وتقرح هذه الورقة العديد من الإجراءات التنظيمية التي تهدف إلى تحفيز الثقة بوظيفة المراجعة وطرحت إمكانية تعميم التجربة الفرنسية التي تلزم الشركات المساهمة بتعيين اثنين من المراجعين معاً للقيام بمهمة المراجعة وإصدار تقرير واحد وهو ما عرف بالمراجعة المشتركة (إبراهيم ونبيلة سامي ، 2018)

**مشكلة البحث:**

من أكبر المشكلات التي تلازم تقارير المراجعة جانب قبول وثقة مستخدمي هذه التقارير عن المنشأة محل المراجعة لتباين واختلاف ما يرغبون في معرفته، وثقتهم فيما جاء فيها، حيث لا يخفي الظن عند بعضهم أن هنالك انحياز وإخفاء لبعض الحقائق، وهي ما تسمى (فجوة التوقعات) إذ أنها كانت سبباً في انهيار العديد من المنشآت العالمية الكبرى، ولتحقيق الثقة في هذه التقارير فقد بذلت بعض الدول والجمعيات العلمية جهوداً لإيجاد حلول لهذه المشكلة ولجأت إلى تطبيق النظريات والمعايير والقواعد والأفكار والتجارب التي لها أدوار في تحقيق هدف الحد من فجوة التوقعات هذه، فما هو دور المراجعة المشتركة في تحقيق هذا الهدف وهي المشكلة التي يبحث فيها هذا البحث، ويمكن إبرازها من خلال التساؤلات التالية:

1. إلي أي مدى تساهم المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء؟
2. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من فجوة الالتزام؟
3. هل للمراجعة المشتركة دور في الحد من فجوة التقرير؟

## أهداف البحث:

يسعي البحث إلي عرض وتحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من خلال:

1. دراسة ومعرفة فجوة التوقعات في الأداء.
2. دراسة ومعرفة فجوة التوقعات في الالتزام.
3. دراسة ومعرفة فجوة التوقعات في التقرير.

## أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الآتي:

1. الأهمية العلمية: تتمثل في امتداد البحث للدراسات والبحوث التي دارت حول تفعيل المراجعة المشتركة في بيئة المراجعة السودانية وبما يحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
2. الأهمية العملية: من خلال النتائج التي يتوصل إليها البحث وبما تمثله من فائدة إلي المهتمين وتعاضم الاهتمام على المستوى الدولي والمحلي بتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

## فرضيات البحث:

يسعي البحث للتحقق من الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من فجوة الأداء.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من فجوة الالتزام.
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من فجوة التقرير.

## حدود البحث:

الحدود المكانية: ديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة القانونية

الحدود الموضوعية: المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات في المراجعة.

الحدود الزمانية: عام 2023م

## مصادر جمع البيانات:

اعتمد الباحثان على جمع البيانات من المصادر التالية:

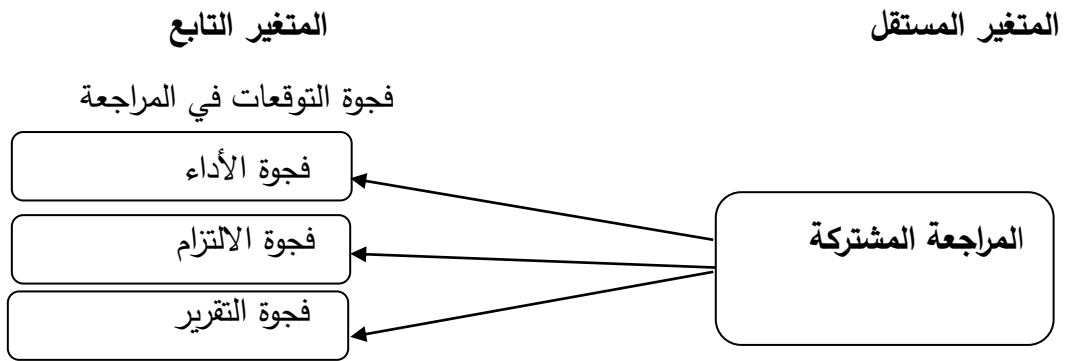
مصادر أولية: الاستبانة

مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب، المراجع، الدوريات، المجالات العلمية والرسائل العلمية.

## منهجية البحث:

اعتمد البحث على المناهج التالية: المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والكتب والمراجع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية، واختبار بيرسون لتحديد اثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذلك استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

## نموذج البحث:



المصدر: إعداد الباحثان من خلال فرضيات البحث 2023م

## الدراسات السابقة:

تناول الباحثان الدراسات السابقة التي ناقشت موضوع البحث في متغيراته المستقلة والتابعة والتي تمكن الباحثان من الحصول عليها:

هدفت دراسة (إبراهيم ونبييلة سامي ، 2018) إلي اختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية في ظل الاختيار المتعدد لمزيج مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة. تكمن المشكلة في أنه بالرغم من تطبيق المراجعة المشتركة في العديد من الدول سواء بشكل إلزامي أو اختياري إلا أن هنالك نتائج متضاربة بين الدراسات فيما يتعلق بأثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وأيضاً على قيمة المنشأة. وأوضحت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية، أما فيما يتعلق باختلاف بمزيج مراقبي الحسابات وأثره على جودة الأرباح المحاسبية أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي سلبي لمزيج مراقبي الحسابات المكون من اثنين من مكاتب المراجعة الكبار. وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها ضرورة قيام الجهات المنظمة لمنة المراجعة في مصر بطرح معيار مراجعة مصري يختص بعملية المراجعة المشتركة.

هدفت دراسة (محمد وأبوبكر عثمان ، 2018) إلي إبراز الجوانب التي يمكن من خلالها الحد من فجوة التوقعات في المراجعة بتكوين لجان للمراجعة. وتكمن المشكلة في أن هنالك اختلاف بين المجتمع أو مستخدمي القوائم

المالية وبين مراجع الحسابات، وظهرت الحاجة لمعرفة إلي أي مدى يساهم تكوين لجان المراجعة داخل منظمات الأعمال في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة؟ وإلى أي مدى تساهم لجان المراجعة في إحكام الرقابة على الإدارات التنفيذية وضبط سلوك المديرين لتقليل الممارسات السلبية في عمليات الإفصاح المالي والمحاسبي؟ خلصت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها: إن تكوين لجان للمراجعة يؤدي إلي جودة القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها ويدعم من استقلال المراجع الخارجي. وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة التحديد الواضح لواجبات وصلاحيات لجان المراجعة، ومن الأفضل إمام أعضاء لجنة المراجعة بالمحاسبة والمراجعة.

تناولت دراسة (عبد الهادي وأمين ، 2020) أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وهدفت الدراسة إلي معرفة أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع، جودة الأرباح وقيمة المنشأة. وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من أن المراجعة المشتركة يتم تطبيقها في العديد من الدول إلا أن هنالك نتائج متضاربة بين الدراسات فيما يتعلق بأثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها: تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، جودة الأرباح وزيادة قيمة المنشأة. وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة وضع معايير للمراجعة المشتركة وضرورة الرقابة على عملية المراجعة المشتركة من خلال الجهات الرقابية.

تناولت دراسة (إسماعيل وآخرون، 2020) الدور الوسيط لجودة المراجعة في العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات. وهدفت الدراسة إلي تحليل العلاقة بين مراجعة النظر وجودة المراجعة، العلاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات، ودراسة العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات. تمثلت مشكلة الدراسة في السمعة السيئة لبعض مكاتب المراجعة وذلك لإهمال إجراءات المراجعة اللازمة على البيانات التي تقوم بمراجعتها وإخفاقها في المتابعة المستمرة لكفاءة وتأهيل العاملين بها، وانخفاض جودة عملية المراجعة مما أدى إلي زيادة حالات الفشل المالي للشركات العامة. وتوصلت إلي عدد من النتائج أهمها: وجود علاقة طردية موجبه بين مراجعة النظر وجودة المراجعة، وجود علاقة موجبة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في المراجعة. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها: على مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم تحقيق جودة المراجعة حتى يتم تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

هدفت دراسة (عباس ومعتز أحمد ، 2022) إلى إبراز اثر المراجعة المشتركة على استدامة منظمات الأعمال في ظل بيئة البيانات الضخمة. وقد تم ذلك من خلال دراسة ميدانية شملت استطلاع آراء عينة تتضمن (148) مفردة من مراجعي الحسابات مزاولي المهنة، مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات، والأكاديميين. بهدف اختبار تأثير المراجعة المشتركة على استدامة منظمات الأعمال وتأثير البيانات الضخمة على العلاقة بين المراجعة المشتركة واستدامة منظمات الأعمال. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود تأثير

إيجابي للمراجعة المشتركة على كل مؤشر من المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وجود تأثير إيجابي للبيانات الضخمة على المراجعة المشتركة عند مراجعة كل مؤشر من المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. وأوصلت الدراسة بضرورة تشجيع الجامعات بتدريس المعايير الخاصة بالمراجعة المشتركة مع دراسة التجارب الناجحة لمنظمات الأعمال التي قامت بتطبيقها، والاستفادة من الخبرات الأكاديمية والعلمية.

### المراجعة المشتركة:

يمكن تنفيذ عملية المراجعة من قبل المراجع العام للوحدات الحكومية أو التعاقد مع مكتب مراجعة لتنفيذ عملية المراجعة وإصدار تقرير يحمل توقيع المراجع المكلف بعملية المراجعة وهو ما يطلق عليه المراجعة الفردية.

### مفهوم المراجعة المشتركة:

يمكن تعريف المراجعة المشتركة بأنها "المراجعة التي يتم من خلالها توزيع جهودات العمل على مكثبي مراجعة مستقلين يشتركان في الجهد المبذول، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني، ويصدران تقرير مراجعة واحد يحمل وجهة نظر واحدة وموقع عليه منهما" (الجمهودي وإيمان عبد الفتاح حسن، 2018)

وكذلك عرفت بأنها "المراجعة المشتركة بأنها مراجعة القوائم المالية بواسطة منشأتين للمراجعة منفصلين ومستقلتين، حيث تشتركان في الجهد المبذول وتوقعان سوياً على تقرير مراجعة واحد كما تتحملا معاً المسؤولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة ككل على الجانب الآخر" (الهردي وعلى محمود مصطفى، 2015)

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف المراجعة المشتركة بأنها قيام اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة بأعمال المراجعة لمنشأة ما، ويتحملا معاً المسؤولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم تقرير المراجعة الذي يوقعان عليه سوياً، مع إمكانية قيام كل مراجع بالتحقق من الإجراءات والأعمال التي قام بها المراجع الآخر مما يضمن جودة أفضل لعملية المراجعة.

### أهداف المراجعة المشتركة:

أوردت اللجنة الأوروبية العديد من الأهداف التي طمحت إلى تحقيقها من خلال تطبيق المراجعة المشتركة والتي تعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في عمليات المراجعة وتحسن من كفاءة عملية المراجعة. ويمكن تلخيصها في النقاط التالية: (إبراهيم ونبيلة سامي، 2018)

1. الاستفادة من تنوع خبرات أعضاء فريق المراجعة المشتركة واستخدام نقاط القوة لديهم، حيث أنه من خلال عملية المراجعة يحدث دمج واتحاد بين الخبرات المختلفة لفريق المراجعة سواء كانوا من مكاتب المراجعة الكبرى أو من مكاتب المراجعة المحلية.

2. الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة خاصة في حالة تنفيذ اقتراح اللجنة الأوربية والخاص بالاستعانة على الأقل بمكتب من مكاتب المراجعة المحلية خلال عملية المراجعة المشتركة.
3. دعم وتعزيز استقلالية مراجع الحسابات وضمان مستوى جودة أعلى لعملية المراجعة.
4. تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة عن طريق الاستعانة بخبرة مشتركة للمراجعين في عملية المراجعة.
5. قيام كل مراقب بالتحقق من الإجراءات والأعمال التي قام بها المراجع الآخر مما يضمن جودة أفضل لعملية المراجعة.
6. تقديم تقرير مراجعة واحد مشترك يحمل توقيع المراجعين المشاركين والذي يحمله مسؤولية قانونية وأخلاقية مشتركة عن نتائج عملية المراجعة.

### مزايا استخدام المراجعة المشتركة:

- تحقق المراجعة المشتركة مجموعة من المزايا أهمها: (حامد وصالح ، 2016)
1. الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدي فريق المراجعة المشتركة.
  2. تحقيق جودة أداء المراجعين وبخاصة مهارات المراجعين.
  3. عمق المناقشة بين فريق المراجعة المشتركة وخاصة في الأمور الجوهرية.
  4. التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردية.
  5. تقادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.
  6. خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.
  7. الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي.
  8. زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أما كافة الأطراف ذات العلاقة.
  9. تعزيز مستويات استقلال المراجعة الخارجية المشتركة في سوق خدمات المراجعة.

### فجوة التوقعات في المراجعة:

أصبح تعبير فجوة التوقعات في المراجعة تعبيراً مألوفاً لمستخدمي القوائم المالية إلا انه غير محدد جيداً، حيث يستخدمه البعض للإشارة إلى التباين في نطاق واجبان ومسئوليات المراجعين، وتفسير تقارير المراجع بين المراجع والمجتمع، كما يستخدمه البعض للإشارة إلى التباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه بالإضافة إلى أن هناك من يستخدمه للإشارة إلى التباين في فهم أهداف المراجعة بين المجتمع والمهنة. (عبد العال ومحمد عبد الحافظ ، 2010)



عرفت بأنها "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن" (علي وعبد الوهاب نصر، 2009)

كما تعرف بأنها "فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المراجع" (سعد ورائد إبراهيم ، 2008)

وأيضاً تم تعريفها بأنها "تشير إلي التباين بين ما يقوم به المراجعون وبين ما يجب أو يتوقع أن يقوموا به وفقاً لتوقعات المجتمع منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المهنية المقررة" (درويش وعبد الناصر محمد ، 2004) وبناءً على ما سبق يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها الاختلاف فيما يتوقعه أصحاب المصلحة من تقرير المراجعة مع ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة.

### مستويات فجوة التوقعات في المراجعة:

تم تقسيم فجوة التوقعات إلى المستويات التالية:

1. فجوة التقرير Reporting Gap: تظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامّة مختلفة حول ما يجب أن يتضمن تقرير المراجع، وأن تضيق هذه الفجوة يقع على الجهة المنظمة والواضحة للإطار الذي يحكم عمل المراجع.

2. فجوة الالتزام Liability Gap: تظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهات نظر المهتمين والعامّة مختلفة حول مسؤولية المراجع، وأن تضيق هذه الفجوة يقع على الجهات المنظمة لمهنة المراجعة والنظام القانوني للدولة. (ادم ومنى عوض ، 2017)

3. فجوة الأداء Performance Gap: تظهر هذه الفجوة عندما يكون هنالك تباين واضح بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بالكفاءة المهنية الواجب على المراجعين الالتزام بها. (الموروكي و سلطان بن عايش ، 2007)

### أسباب فجوة التوقعات في المراجعة

صنف احد الباحثين أسباب فجوة التوقعات إلى نوعين: (عبد الباقي وأبو بكر ، 2009)

النوع الأول: أسباب ترتبط بمراجعة الحسابات: تتمثل الأسباب التي ترتبط بمراجعة الحسابات في الآتي:

أ. الأداء غير الكفء لبعض مراجعي الحسابات لسبب نقض الكفاءة المهنية للمراجع أو إهماله في أداء واجباته طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة.

ب. انحراف السلوك العقلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع.

ج. المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب والحصول على عملاء للخدمات الاستشارية.

النوع الثاني: أسباب تعلق بالبيئية الخارجية: تنشأ الأسباب التي تعلق بالبيئية الخارجية في الآتي:

أ. التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية من المراجع.

ب. قصور معايير المراجعة.

ج. تضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي.

### الدراسة الميدانية:

#### أداة البحث:

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وأراء عدد من المحكمين (عبد المطلب والأمين، 2023) وذلك لتحديد عبارات الاستبانة، تم توجيهها إلى عينة تتكون من 30 فرد من العاملين بديوان المراجعة القومي ومكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة تم اختيارهم عن طريق العينة العشوائية.

ثبات أداة الدراسة: من أجل التأكد من أداة الدراسة تم استخدام معامل ألفا كورنباخ ويعني أن النتائج ستكون نفسها تقريباً إذا تكرر تطبيقها على أفراد العينة أنفسهم، وكذلك قياس الصدق الذاتي لمحاور الاستبيان وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (0.60). فأكثر وجاءت النتائج كالاتي:

جدول رقم (1) معامل الثبات لمحاور البحث

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كورنباخ	الصدق الذاتي
المراجعة المشتركة	10	.941	.971
فجوة الأداء	6	.916	.918
فجوة الالتزام	6	.910	.950
فجوة التقرير	6	.849	.906

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يظهر من الجدول (1) أن قيم معامل ألفا كورنباخ كلها مرتفعة، حيث بلغت قيمة ألفا كورنباخ للمحاور (0.849) في أدنى قيمة له و (0.951) في أقصى قيمة له، وكذلك كانت قيمة الصدق الذاتي مرتفعة للمحاور (0.906) في أي قيمة له و (0.971) في أقصى قيمة له، وهذا يعني أن معامل الصدق الذاتي مرتفع بشكل عام مادامت كل القيم أكبر من (0.60) فهذا يعني أن الاستبيان يتمتع بدرجة ثبات وصدق مرتفعة تجعل منه أداة مقبولة جداً وصالحة للدراسة.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

— العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

— النسب المئوية.

— الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار بيرسون لمحاوّر البحث.

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج.

### تحليل البيانات:

- تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة:

جدول رقم (2)

م.	البيان	الفئة	التكرار	النسب %
.1	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	2	6.7
		من 5-10 سنة	4	13.3
		من 11-15 سنة	14	46.7
		من 16-20 سنة	8	26.6
		أكثر من 20 سنة	2	6.7
		<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100</b>
.2	المؤهل العلمي	بكالوريوس	18	60
		دبلوم عالي	1	3.4
		ماجستير	4	13.3
		دكتوراه	3	10
		زمالة	4	13.3
		<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100</b>
.3	التخصص	محاسبة	28	93.3
		إدارة أعمال	2	6.7
		<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100</b>
.4	المسمي الوظيفي	صاحب مكتب مراجعة	2	6.7
		شريك بالمكتب	3	10
		مدير مراجعة بالمكتب	2	6.7
		مراجع معتمد	4	13.3
		مراجع عام	19	63.3
		<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100</b>

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يلاحظ من الجدول رقم (2) الآتي:

أن نسبة (46.7%) لديهم خبرة عملية تتراوح بين 11-15 سنة، ونسبة (26.6%) خبرتهم من 16-20 سنة، ونسبة (13.3%) تتراوح خبرتهم بين 5-10 سنوات، وأن نسبة (6.7%) لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، وأن نسبة (6.7%) لديهم خبرة أكثر من 20 سنة. وهذا يؤشر لخبرة المبحوثين في مجال المحاسبة والمراجعة. أن هنالك نسبة (60%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (13.3%) مؤهلهم العلمي ماجستير، ونسبة (13.3%) يحملون الزمالة المهنية وأن نسبة (10%) من حملة الدكتوراه، ونسبة (3.4%) لديهم مؤهل الدبلوم العالي. وهذا يؤشر إلي أن أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية تساعد في هذه الدراسة.

أن نسبة (93.3%) تخصصهم العملي محاسبة، ونسبة (6.7%) تخصصهم إدارة أعمال. وهذا يؤشر إلي تخصص العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وديوان المراجع القومي في المجال المحاسبي مما يدل على إدراكهم بموضوع الدراسة.

أن نسبة (63.3%) مساهم الوظيفي مراجع عام، ونسبة (13.3%) مراجع معتمد، وأن نسبة (10%) شركاء بمكاتب مراجعة، وأن نسبة (6.7%) مراجعين بمكاتب المراجعة، وأن نسبة (6.7%) أصحاب مكاتب مراجعة، وتؤشر التعددية واختلاف المسميات الوظيفية إلي دعم موضوع البحث.

### التوزيع التكراري والإحصاء الوصفي لمحاوَر البحث:

قام الباحثان بمناقشة محاور البحث من خلال استخدام التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للتعرف على درجة الموافقة بين أفراد عينة البحث تجاه عبارات محاور البحث، وفيما يلي التوزيع التكراري والإحصاء الوصفي لكل محور على حدة.

- تحليل ومناقشة عبارات المحور الأول (المراجعة المشتركة)

جدول (3)

م	العبارَة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التخطيط السليم لإجراء عملية المراجعة	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
2	توفر البيانات الملائمة للمستفيدين	العدد	5	20	3	2	-	2.07	.740
		نسبة%	16.6	66.7	10	6.7	-		
3	تسمح بتوحيد الفكر والتعاون المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
4	تسعي للحد من إعادة صياغة القوائم المالية	العدد	7	14	5	4	-	2.20	.961
		نسبة%	23.3	46.7	16.7	13.3	-		
5	اختيار أدلة إثبات أكثر ملائمة لطبيعة عملية المراجعة	العدد	13	15	2	-	-	1.63	.615
		نسبة%	43.3	50	6.7	-	-		
6	تعزيز مسؤوليات المراجعين في التعبير عن آرائهم المهنية	العدد	4	17	5	2	2	2.37	.103
		نسبة%	13.3	56.6	16.7	6.7	6.7		
7	الاستفادة من تنوع خبرات المراجعين بما يحقق كفاءة عملية المراجعة	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
8	تعزز من فهم طبيعة نشاط المنشأة	العدد	20	10	-	-	-	1.33	.479
		نسبة%	66.7	33.3	-	-	-		
9	ضمان أداء عملية المراجعة في الوقت المناسب وبالجهد الكافي	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
10	تؤثر في تخفيض وقت الإدارة للتلاعب	العدد	20	10	-	-	-	1.33	.479
		نسبة%	66.7	33.3	-	-	-		
	إجمالي المحور								
								1.56	.489

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (3) أن المراجعة المشتركة من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي لمحور المراجعة المشتركة (1.56) والانحراف المعياري (0.489)، وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث لديهم رأي ايجابي حول المراجعة المشتركة.

- تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني (فجوة التوقعات في المراجعة) من خلال:

- تحليل ومناقشة عبارات البعد الأول (فجوة الأداء)

جدول (4)

م	العبارة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لأوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	نقوم برفع جودة الأداء المهني	العدد	15	15	-	-	1.50	.509
		نسبة%	50	50	-	-		
2	يتم تجميع أدلة إثبات بشكل أكثر موضوعية	العدد	20	10	-	-	1.33	.479
		نسبة%	66.7	33.3	-	-		
3	نبدل العناية المهنية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية	العدد	25	5	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-		
4	تتم المناقشة بين المراجعين في الصعوبات والتحديات التي تواجه عملية المراجعة	العدد	13	17	-	-	1.57	.504
		نسبة%	43.3	56.7	-	-		
5	تؤدي المراجعة المشتركة إلي زيادة احتمالات اكتشاف الغش الوارد بالقوائم المالية	العدد	20	10	-	-	1.33	.479
		نسبة%	66.7	33.3	-	-		
6	يتم أداء الأعمال بأعلى مستوى مهني ممكن	العدد	5	20	5	-	2.00	.587
		نسبة%	16.7	66.6	16.7	-		
إجمالي المحور							1.48	.489

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من جدول (4) أن فجوة الأداء من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي لمحور فجوة الأداء (1.48) والانحراف المعياري (0.489)، وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث لديهم رأي ايجابي نحو محور فجوة الأداء.

## - تحليل ومناقشة عبارات البعد الثاني (فجوة الالتزام)

## جدول (5)

م	العبارة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لأوافق	لأوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتم الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير السلوك المهني	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
2	يتم استخدام مزيد من الإجراءات التحليلية للمراجعة	العدد	10	14	5	1	-	1.90	.803
		نسبة%	33.3	46.7	16.7	3.3	-		
3	توسيع مسؤوليات المراجعين عن اكتشاف الغش	العدد	5	6	7	8	4	3.00	1.31
		نسبة%	16.7	20	23.3	26.7	13.3		
4	صعوبة تنمية العلاقة بين الشركة محل الفحص والعلاقات مع المراجعين	العدد	14	11	4	1	-	1.77	.935
		نسبة%	46.7	36.7	13.3	3.3	-		
5	يتم التغلب على تحمل المسؤولية القانونية	العدد	13	16	1	-	-	1.60	.563
		نسبة%	43.3	53.4	3.3	-	-		
6	زيادة مسؤوليات المراجعين عن تقييم نظام الرقابة الداخلية	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
.729	1.77	إجمالي المحور							

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من جدول (5) أنَّ فجوة الالتزام من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي لمحور فجوة الالتزام (1.77) والانحراف المعياري (0.729)، وهذا يدل على أنَّ أفراد عينة البحث لديهم رأي إيجابي نحو محور فجوة الالتزام.

- تحليل ومناقشة عبارات البعد الثالث (فجوة التقرير)

جدول (6)

م	العبارة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لاأوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	نهتم بسلامة ووضوح تقرير المراجعة	العدد	28	2	-	-	-	1.07	.254
		نسبة%	93.3	6.7	-	-	-		
2	نقدم تأكيد عن جودة التقارير المقدمة	العدد	15	15	-	-	-	1.50	.509
		نسبة%	50	50	-	-	-		
3	تقليل تعديلات تقرير المراجعة	العدد	25	5	-	-	-	1.17	.379
		نسبة%	83.3	16.7	-	-	-		
4	تعزز المناقشات بين المراجعين من الثقة في تقرير المراجعة	العدد	17	13	-	-	-	1.43	.504
		نسبة%	56.7	43.3	-	-	-		
5	نهتم بصدور تقرير المراجعة في الوقت المناسب	العدد	16	14	-	-	-	1.47	.507
		نسبة%	53.3	46.7	-	-	-		
6	تدعيم شعور المراجعين بمسؤولياتهم المجتمعية تجاه أصحاب المصلحة	العدد	5	7	5	9	4	3.00	1.33
		نسبة%	16.7	23.3	16.7	30	13.3		
إجمالي المحور								1.6	.580

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من جدول (6) أنّ فجوة التقرير من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي لمحور فجوة التقرير (1.6) والانحراف المعياري (0.580)، وهذا يدل على أنّ أفراد عينة البحث لديهم رأي ايجابي نحو محور فجوة التقرير.

جدول(7): نتائج معامل الارتباط بين المراجعة المشتركة وفجوة الأداء

مستوى المعنوية	معامل ارتباط بيرسون	الفرضية
0.000	0.940	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وفجوة الأداء

• معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq \alpha$ )

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م



تشير نتائج جدول (7) إلى أن معامل الارتباط بين المراجعة المشتركة وفجوة الأداء بشكل عام يساوي (0.940) وأن مستوى المعنوية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أن هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة المشتركة وفجوة الأداء، ويعني ذلك أنه كلما زاد الاهتمام بالمراجعة المشتركة كلما ساهم ذلك وبدرجة كبيرة في الحد من فجوة الأداء في المراجعة الأمر الذي يعكس قبول الفرضية الأولى.

جدول(8): نتائج معامل الارتباط بين المراجعة المشتركة وفجوة الالتزام

مستوى المعنوية	معامل ارتباط بيرسون	الفرضية
0.000	0.946	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وفجوة الالتزام

• معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq \alpha$ )

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

تشير نتائج جدول (8) إلى أن معامل الارتباط بين المراجعة المشتركة وفجوة الالتزام بشكل عام يساوي (0.946) وأن مستوى المعنوية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أن هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة المشتركة وفجوة الالتزام، ويعني ذلك أنه كلما زاد الاهتمام بالمراجعة المشتركة كلما ساهم ذلك وبدرجة كبيرة في الحد من فجوة الالتزام في المراجعة الأمر الذي يعكس قبول الفرضية الثانية.

جدول(9): نتائج معامل الارتباط بين المراجعة المشتركة وفجوة التقرير

مستوى المعنوية	معامل ارتباط بيرسون	الفرضية
0.000	0.886	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وفجوة التقرير

• معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq \alpha$ )

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

تشير نتائج جدول (9) إلى أن معامل الارتباط بين المراجعة المشتركة وفجوة التقرير بشكل عام يساوي (0.886) وأن مستوى المعنوية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أن هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة المشتركة وفجوة التقرير، ويعني ذلك أنه كلما زاد الاهتمام بالمراجعة المشتركة كلما ساهم ذلك وبدرجة كبيرة في الحد من فجوة التقرير في المراجعة الأمر الذي يعكس قبول الفرضية الثالثة.

## النتائج والتوصيات:

### النتائج:

- من خلال البحث النظري والميداني توصل الباحثان إلي النتائج التالية:
1. قلة تجارب المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال السودانية.
  2. تساهم المراجعة المشتركة في رفع جودة الأداء المهني للمراجعين.
  3. استخدام المراجعة المشتركة يساهم في توفير قدر كافي من أدلة الإثبات.
  4. تساعد المراجعة المشتركة في زيادة احتمالات الكشف عن الغش والاختلاس والتجاوزات.
  5. تطبيق المراجعة المشتركة يساهم في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
  6. صعوبة تنمية العلاقة بين المراجع والمنشأة محل الفحص حال تطبيق المراجعة المشتركة.
  7. يوفر تطبيق المراجعة المشتركة الجودة في تقارير المراجعة وتحد من تعديلاتها.
  8. ينتج عن تطبيق المراجعة المشتركة قدر كافي من الثقة في تقارير المراجعة.

### التوصيات:

- من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:
1. ضرورة توسيع مسؤوليات المراجعين تجاه اكتشاف الغش والتجاوزات.
  2. محافظة ديوان المراجع القومي على فرق المراجعة.
  3. العمل على إلزام شركات القطاع الخاص بتقرير المراجعة المشترك من قبل ديوان الضرائب.
  4. العمل على عقد الندوات والمؤتمرات بإشراك المهتمين بالقوائم المالية وتوويرهم بأهمية المراجعة المشتركة.

## المراجع والمصادر

- لطفي ، أمين السيد أحمد(2008)، المراجعة وخدمات التأكد، القاهرة، دار النهضة العربية.
- إبراهيم، نبيلة سامي(2018)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشآت، القاهرة، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير في المحاسبة.
- إسماعيل، إبراهيم يعقوب وآخرون(2020)، الدور الوسيط لجودة المراجعة في العلاقة بين مراجعة النظير وفجوة التوقعات، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21
- محمد، أبوبكر عثمان(2018) ، دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، شندي، مجلة جامعة شندي للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الأول.
- عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ وأمين، هند محمد(2020)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الأول.
- عباس، معتز أحمد(2022)، أثر المراجعة المشتركة على استدامة منظمات الأعمال في ظل بيئة البيانات الضخمة- دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية، جامعة بورسعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 23، العدد الرابع.
- الجمهوري، إيمان عبد الفتاح حسن(2018)، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، جامعة كفر الشيخ،مجلة الدراسات التجارية، العدد 5
- الهريدي، على محمود مصطفى(2018)، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية،الإسكندرية،جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول،المجلد الثاني والخمسون ، ج 2
- حامد، صالح(2016)، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الأول.
- سعد، رائد إبراهيم (2008)، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد14.
- درويش، عبد الناصر محمد (2004)، دراسة اختباريه للأثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (99 SAS) في تضييق فجوة المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية، مصر، جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد2
- عبد العال، محمد عبد الحافظ(2010)، المراجعة وتحديات الأزمة المالية العالمية، القاهرة: دن.
- علي، عبد الوهاب نصر(2009)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج4، الإسكندرية، الدار الجامعية
- آدم، مني عوض(2017)، أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير

- الموركي، سلطان بن عايض(2007)، دور معيار العرض والإفصاح في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة: جامعة الأزهر، العدد الثاني.
- عبد الباقي، أبوبكر(2009)، فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، العدد الثاني.
- عبد المطلب عصام- جامعة دنقلا والأمين صلاح- جامعة شندي (2023)