

The Role of The Joint Audit in Reducing the audit expectations gap - A field study

Co-Prof. Bashir Bakri Agib Babiker

College of Administrative Sciences | University of Holy Quran & Islamic Sciences | Sudan

Received:

18/11/2022

Revised:

28/11/2022

Accepted:

07/12/2022

Published:

30/03/2023

Abstract: The study aimed to identify the role of the joint audit in reducing the expectations gap for auditing, and to clarify the role of the joint audit in identifying the risks surrounding the external audit operations. The study followed both the descriptive analytical method. The study concluded that there is a positive effect between the advantages of joint auditing and reducing the expectations gap in auditing, and the presence of a positive effect between the challenges associated with joint auditing and reducing the expectations gap in auditing. The study recommended the necessity of the Sudanese Board of Accountants and Auditing to adopt joint auditing in the local environment by enacting legislation, laws and regulations to ensure the independence of auditors, and the need to work on activating international and regional partnerships on joint auditing to improve external audit work to reduce the expectations gap in auditing.

Keywords: joint audit, mandatory joint audit, voluntary joint audit, expectations gap in audit.

* Corresponding author:

bashir2000h@gmail.com

Citation: Babiker, B. B.

(2023). The Role of The Joint Audit in Reducing the audit expectations gap - A field study. Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences, 7(3), 81 – 98.

<https://doi.org/10.26389/AJSRP.K181122>

2023 © AJSRP • National Research Center, Palestine, all rights reserved.

• Open Access



This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY-NC) [license](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة – دراسة ميدانية

الأستاذ المشارك / بشير بكري عجيب بابكر

كلية العلوم الإدارية | جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية | السودان

المستخلص: هدفت الدراسة الى التعرف على دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة، وبيان دور المراجعة المشتركة في التعرف على المخاطر المحيطة بعمليات المراجعة الخارجية. اتبعت الدراسة كلا من المنهج التحليلي الوصفي. توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي بين مزايا المراجعة المشتركة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة، ووجود أثر إيجابي بين التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة. أوصت الدراسة ضرورة تبني مجلس المحاسبين والمراجعة السوداني المراجعة المشتركة في البيئة المحلية بسن تشريعات وقوانين ولوائح منظمة لضمان استقلالية المراجع، وضرورة العمل على تفعيل الشراكات الدولية والإقليمية حول المراجعة المشتركة لتجويد اعمال المراجعة الخارجية للحد من فجوة التوقعات في المراجعة. **الكلمات المفتاحية:** المراجعة المشتركة، المراجعة المشتركة الإلزامية، المراجعة المشتركة الاختيارية، فجوة التوقعات في المراجعة.

تمهيد:

تعد المراجعة المشتركة بشقيها الإلزامي والاختياري احد الأساليب التي تسعى مكاتب المراجعة في اتباعها عند مراجعة المنشأة الكبيرة والتي تسهم بصورة كبيرة في الإسهام برفع جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة وتعزيز الثقة لمستخدمي التقرير المالية بعد الأزمات التي طالت كبرى مكاتب المراجعة العالمية.

تعد فجوة التوقعات احدى المواضيع التي نالت اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية نظراً لتأثيراته السلبية على كافة الأطراف من داخل وخارج المهنة. فهناك اختلافات بين توقعات المجتمع بشكل عام وأداء المراجع الخارجي، فالمجتمع يتوقع ان يقدم المراجع تقريره تأكيداً حول مصداقية القوائم والتقارير المالية والخالية من الأخطاء الجوهرية غير المضللة وضمن استمرارية المنشأة والتي لا يمكن للمراجع بتحقيقها نظراً سوء فهم المستخدمين، والتوقعات مبالغ فيها من قبل المستخدمين لأداء عملية المراجعة، وسوء تفسير المستخدمين، وعدم دراية المستخدمين بمسئولياتهم وحدودها، وتوقعات من المستخدمين مبالغ فيها للمعايير.

ان اتباع منشآت الأعمال كبيرة الحجم تسهم في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة والتخفيض من الأخطاء الناتجة عن عمليات المراجعة والتي تعمل على تضيق فجوة التوقعات لمستخدمي التقارير المالية بكافة احتياجاتهم المالية.

مشكلة الدراسة

باستقراء عدد من الدراسات السابقة التي بحثت عن موضوعي المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات، إلا أن القليل منها بحث عن العلاقة بين المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات، وتحاول هذه الدراسة للإسهام في سد الفجوة البحثية من خلال السؤال الرئيس التالي:

“ما دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة؟”، ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي مزايا المراجعة المشتركة للحد من فجوة التوقعات في المراجعة؟
- 2- ما هي التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة للحد من فجوة التوقعات في المراجعة؟

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1. الأهمية العلمية (النظرية)، وتتمثل في:
 - أ- مساهمة الدراسة في لفت انتباه الأكاديميين ومراكز الأبحاث لتحديد مفهوم المراجعة المشتركة وأثرها على فجوة التوقعات.
 - ب- اهتمام شركات ومكاتب المراجعة بتحقيق مستويات عالية من الجودة المهنية في الخدمات المقدمة لعملائها للحد من فجوة التوقعات.
 - ج- إثراء المكتبات بتقديم مفهوم واضح وعملي للمراجعة المشتركة وأثرها في الحد من فجوة التوقعات.
2. الأهمية العملية (التطبيقية)، وتتمثل في:
 - أ- بيان تأثير المراجعة المشتركة في تضيق فجوة التوقعات.
 - ب- مساعدة المحاسبين والمراجعين على زيادة كفاءتهم حول المراجعة المشتركة والحد من فجوة التوقعات.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

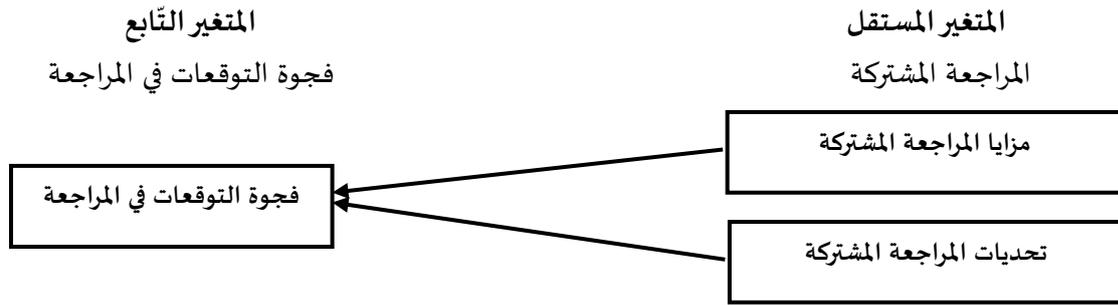
1. التعرف على دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة.

2. بيان دور المراجعة المشتركة في التعرف على المخاطر المحيطة بعمليات المراجعة الخارجية.
3. اختبار تطبيق المراجعة المشتركة بمكتب المراجعة في تضيق فجوة التوقعات للمراجعة.

نموذج الدراسة:

تم وضع نموذج الدراسة في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها والنموذج يوضح المتغيرات المستقلة والتابعة وطبيعة العلاقة بينهما. وتتكون المتغير المستقل المتمثل في المراجعة المشتركة. بينما يتكون المتغير التابع من فجوة التوقعات في المراجعة، فعندما تكون عناصر المتغير شاملة ومغطية كل جوانب الدراسة سيكون تأثيرها على المتغير التابع إيجابياً، والعكس صحيح والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة:

شكل رقم (1) نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، 2022م

منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة كلا من المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة، المنهج الاستقرائي لبناء الإطار العلمي لأبعاد مشكلة الدراسة وأهدافها بالاعتماد على مختلف الدراسات المحاسبية والاصدارات العلمية المنشورة المرتبطة بموضوع الدراسة وذلك بهدف الوصول إلى تفسير مشكلة الدراسة، المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي بتحليل بيانات الدراسة الميدانية.

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مزايا المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات للمراجعة
الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة وفجوة

التوقعات للمراجعة

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بالآتي:

- الحدود المكانية: تتمثل في عينة مكاتب المراجعة الخاصة بولاية الخرطوم
- الحدود الزمانية: 2022م

تنظيم الدراسة

تتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة محاور وخاتمة، المقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة، المحور الأول بعنوان: الإطار النظري لمراجعة النظير المحور الثاني، بعنوان الإطار النظري لمخاطر المراجعة المحور الثالث يتمثل في الدراسة الميدانية. أما الخاتمة فتشتمل على النتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:

- استعرض الباحث بعضاً من الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة التي تمكن الباحث من الاطلاع عليها:
- دراسة: **Devi, A., & Devi, S., 2014**: هدفت الدراسة في تحديد العوامل التي تسبب فجوة توقع المراجعة بين المراجعين ومستخدمي البيانات والقوائم المالية. توصلت الدراسة الى وجود فجوة بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية لعامل المسؤولية، وان الافتقار الى التعليم المناسب اسهم في زيادة فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي البيانات المالية. (Devi & Devi, 2014)
- دراسة: **Alhadi, A. et al., 2017**: هدفت الدراسة الى التعرف على اثر تطبيق المراجعة المشتركة والروابط السياسية على تكلفة راس المال المقترض لعينة من الشركات في منطقة مجلس التعاون الخليجي. توصلت الدراسة الى وجود اثر سلبي لتطبيق المراجعة المشتركة على تكلفة راس المال، ووجود روابط سياسية للشركات تسهم في توجيه الشركات الى تعيين اكثر من مراجع خارجي للقيام بعملية المراجعة. (Alhadi et al., 2017)
- دراسة: **Bianchi, 2018**: هدفت الدراسة الى بيان تأثير تعاون المراجعين في عمليات المراجعة المشتركة على نقل المعرفة وخبرة المراجع ونتائج المراجعة. توصلت الدراسة الى أن المراجعين يطورون المعرفة والاتصالات من خلال التعاون مما يؤدي إلى جودة مراجعة ذات جودة عالية أعلى. (Bianchi, 2018)
- دراسة: **غالي، 2018**: هدفت الدراسة الى قياس اثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة. توصلت الدراسة الى وجود ارتباط موجب بين مدخل المراجعة المشتركة ومستوى التحفظ المحاسبي، وتأثير موجب لمدخل المراجعة المشتركة على نموذج العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة. (غالي، 2018)
- دراسة: **نخال، 2018**: هدفت الدراسة الى دراسة اثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات. توصلت الدراسة ان المراجعة المشتركة تتيح للمراجعين قدرة افضل على اكتشاف الغش والتلاعب لكنه لن يتمكن من اكتشاف أو منع كل حالات الغش والتلاعب، وان مراجع الحسابات مسئول عن إضفاء الثقة في نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة المشتركة ويرجع ذلك الى زيادة استقلاله عن المراجعة الفردية. (نخال، 2018)
- دراسة: **عبد الغفار وآخرون، 2020**: هدفت الدراسة الى التحقق من مدى العلاقة بين المراجعة المشتركة وتكلفة التمويل بالاقتراض في البيئة المصرية. توصلت الدراسة الى عدم وجود علاقة معنوية بين المراجعة المشتركة وتكلفة التمويل بالاقتراض، وانخفاض تكلفة التمويل بالاقتراض في الحالات التي يشترك فيها مكتبان من مكاتب المراجعة الصغرى أو المتوسطة مقارنة بالحالات التي يشترك فيها احد مكاتب المراجعة الكبرى مع احد المكاتب الصغرى أو المتوسطة. (عبد الغفار وآخرون، 2020)
- دراسة: **حسون ووزين، 2021**: هدفت الدراسة الى دراسة تأثير تطبيق أسلوب المراجعة المشتركة في تقليل وتضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعي الحسابات. توصلت الدراسة الى وجود تأثير للمراجعة المشتركة تجاه الحد من ظهور فجوة التوقعات من وجهة نظر مراجعي الحسابات. (حسون ووزين، 2021)
- دراسة: **رايس ونورالدين، 2021**: هدفت الدراسة الى توضيح الية عمل المحتوى المعلومات لتقرير المراجع الخارجي في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي تقرير المراجع الخارجي والمراجع الخارجي. توصلت الدراسة الى ان التعديلات التي تمت على المعيار رقم 700 بالغ الأثر في تضييق فجوة التوقعات بين المجتمع والمراجع الخارجي. (رايس ونورالدين، 2021)
- دراسة: **عيسى وآخرون، 2022**: هدفت الدراسة الى توضيح آلية عمل المحتوى المعلومات لتقرير المراجع الخارجي في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي تقرير المراجع الخارجي والمراجع الخارجي. توصلت الدراسة الى ان

التعديلات التي تمت على المعيار رقم 700 بالغ الأثر في تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع والمراجع الخارجي. (عيسى وآخرون، 2022)

التعقيب على الدراسات السابقة: من أوجه شبه الدراسة مع الدراسات السابقة في بعض المتغيرات في المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات والتشابه في بعض النتائج التي تم التوصل إليها. ومن أوجه الاختلاف بانفراد الدراسة باختبار بعض المتغيرات بحسب الحدود الموضوعية في المراجعة المشتركة (مزاياها، التحديات المرتبطة بها) وفجوة التوقعات للمراجعة والتي لم تتطرق بصورة تفصيلية على حسب اطلاع الباحث.

أولا الإطار النظري للمراجعة المشتركة

مفهوم المراجعة المشتركة

أكدت دراسات عديدة على ان مفهوم المراجعة المشتركة (Joint Audit) يرتبط بقيام أو اشتراك مكتبين أو أكثر بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد سواء بصورة إلزامية أو اختيارية. عرفت المراجعة المشتركة بأنها عبارة عن قيام اثنين من مكاتب المراجعة المستقلة بأعمال المراجعة لشركة معينة، والتي يتم من خلالها تقسيم مهام المراجعة فيما بينهما، كما يتم استعراض ومراقبة كل مكتب لأعمال المكتب الآخر وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلاهما. (Holm & Thinggaard, 2016, P 1) وبأنها "قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المنفصلة والمستقلة بعملية المراجعة، القيام بمراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة واحد، حيث يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل مشترك وتقسيم إجراءات أعمال المراجعة بينهما بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة مع إصدار تقرير مراجعة بشكل تضامني للمسئولية. (مندور، 2016م، ص 1133) وبأنها مدخل من مداخل المراجعة يتم من خلالها مراجعة القوائم المالية لشركة معينة بواسطة مكاتب مراجعة مستقلين، حيث يكون هناك تنسيق بين كلا المكتبين فيما يتعلق بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلا المكتبين. (Abdollahiebli, 2018, P 95) بأنها قيام مراجعين اثنين بمراجعة حسابات ذات المنشأة، بحيث يصدران تقرير مراجعة مشتركة يوقعان عليه جميعاً، ويتحملان بموجبه المسئولية بشكل مشترك، غالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما. (عبدالغفار وآخرون، 2020، ص ص 539-566) يمكن للباحث تعريف المراجعة المشتركة بأنها قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم والتقارير المالية لاحد العملاء، حيث يتم توحيد الفكر والجهد بين فرق المراجعة المكلفة في عملية المراجعة، وتكون لهم مسئولية تضامنية عن التقرير النهائي لعملية المراجعة.

أهداف المراجعة المشتركة:

يمكن بيان أهداف المراجعة المشتركة وفق ما يلي: (صالح، 2019، ص ص 665-666)

1. دعم استقلالية المراجعين: بتوفير رقابة متبادلة لأعمال ومهام المراجعة وبالتالي تصبح آرائهم أكثر استقلالية.
2. تطوير خبرات المراجعين: بتأسيس علاقات مهنية وروابط شبكية تعزز من نشر خبراتهم ومعارفهم.
3. دعم دقة أدلة المراجعة: بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية لتقليل مخاطر المراجعة لأقل حد ممكن مما يؤدي الى زيادة نسبة موثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.
4. دعم الإشراف التبادلي بين المراجعين: بحيث يكون كل مراجع مسئول عن مراجعة أعمال المراجع الآخر.
5. دعم التناوب الإلزامي للمراجعين: بتجنب مخاطر الألفة بين المراجعين وإدارة عميل المراجعة.
6. الحد من تركيز سوق المراجعة.
7. الحد من فجوة التوقعات.

أهمية المراجعة المشتركة

يمكن بيان أهمية المراجعة المشتركة في الآتي: (متولي، 2013، ص 413)

1. الحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي ككل سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد ذو فعالية أكثر في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية.
2. زيادة فعالية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدهما Big 4 مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.
3. استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الاقتصادية أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية المراجعة المشتركة.
4. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.
5. تقديم تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك وتحمل مسؤولية مشتركة.
6. تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

مداخل تطبيق المراجعة المشتركة:

يتم تطبيق المراجعة المشتركة من خلال أحد المدخلين التاليين: (عبد الحليم، 2020، ص 27)

1. المدخل الإلزامي: حيث يتم تطبيق المراجعة المشتركة إلزامياً في الشركات بحكم القانون أو كشرط أساسي لاستمرار نشاطها.
2. المدخل الاختياري: حيث يتم تطبيق المراجعة المشتركة طوعياً بمعنى عدم وجود إلزام قانوني بتطبيقها، ويترك ذلك بما يتوافق مع رؤية إدارة الشركة لتقرر مدى حاجتها إلى التطبيق.

أشكال المراجعة المشتركة:

يتم بيان أشكال المراجعة المشتركة من حيث: (الوكيل، 2020، ص 15-16)

1. درجة الإلزام، وتسقم إلى:
 - أ- المراجعة المشتركة الإلزامية Mandatory Joint Audit: بإلزام الشركة بحكم القانون بتعيين اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة قوائمها المالية، وقد قامت بعض دول العالم بتطبيق ذلك الشكل من المراجعة المشتركة.
 - ب- المراجعة المشتركة الاختيارية Voluntary Joint Audit: وفيها يتم تطبيق المراجعة المشتركة نتيجة قرار اختياري وفقاً لرغبة الشركة محل المراجعة.
2. مزيج المكاتب المشاركة: يتم في المراجعة المشتركة من خلال مزيج أو عدة أشكال مختلفة، حيث يتمثل المزيج الأول في قيام اثنين من مراقبي الحسابات ينتميا إلى ما يسمى بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 ويطلق على هذا المزيج (Big4-Big4)، بينما يتم المزيج الثاني من خلال اثنين من مكاتب المراجعة أحدهما من الأربعة الكبار والآخر بخلاف ذلك يطلق على هذا المزيج (Big4-NonBig4)، أما المزيج الثالث فيتم من خلال مكتبي مراجعة كلاهما من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ويطلق على هذا المزيج (Non Big4-Non Big4)

مزايا المراجعة المشتركة:

تحقق المراجعة المشتركة المزايا التالية: (متولي، 2013، ص 415-416)

1. يحقق قيام أكثر من مراجع التوازن في تقسيم العمل بينهم (خطة المراجعة- والعمليات والتقارير) بشرط ان يكون التقسيم فعلياً.
2. تنوع خبرات المراجعين والاستفادة منها لاطلاعهم على الأساليب المتطورة في المراجعة يعمل على تحقيق جودة المراجعة وبخاصة مهارات المراجعين من دول مناطق جغرافية مختلفة، والتي تعد هامة في مراجعة عملاء مختلفتين.
3. يساعد عمل المناقشة في الأمور الجوهرية بين المراجعين المشتركين في التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة.
4. لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام مما يمكن من تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.
5. خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.
6. الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير.
7. زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي.
8. تعزيز استقلال المراجعة الخارجية المشتركة الأمر الذي يكسب الشركات القائمة بهذه المراجعة شهرة كبير في سوق العمل.

التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة:

- يمكن عرض التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة وفق ما يلي: (غالي، 2018، ص ص 1254-1255)
1. غياب التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة المشتركة وهيمنة احد المراجعين على عملية المراجعة تفقد عمليات المراجعة المشتركة مزاياها المرجوة في تحقيق جودة عملية المراجعة وجعلها غير فعالة.
 2. عدم وجود خطوط واضحة للمسئولية بين مراجعي الحسابات المشتركين نتيجة احتمال عدم التعاون، أو التكامل بينهم، وتباين الآراء بين أصحاب المصالح من جدوى الاعتماد عليها.
 3. الزيادة المتوقعة في تكلفة برنامج المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراجع بواسطة الشركة محل المراجعة، والتي قد تؤدي الى زيادة المنافسة في الأسعار.
 4. احتمال وجود قدر من الاتكالية أي اعتماد كل مراجع على عمل الآخر، مما قد يؤدي الى زيادة خطر فقد المعلومات في ظل عدم قيام أي من طرفي المراجعة بفحص بعض العمليات نتيجة اعتماده على الطرف الآخر.
 5. زيادة احتمالات حدوث ما يسمى بظاهرة تسوق رأي المراجع وهو ما ينعكس سلباً على استقلال المراجع وبالتبعية على جودة عملية المراجعة.
 6. اختلاف في الرأي بين المراجعين المشتركين يحول دون الوصول الى رأي موحد بينهما، وهو ما يضع إدارة الشركة في مازق، قد يسبب تأخر في إصدار تقرير عن عمليات المراجعة.

ثانياً الإطار النظري لفجوة التوقعات في المراجعة

مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة

في عام 1975م استخدم Liggio وللمرة الأولى عبارة فجوة التوقعات في المراجعة، وقد أوضح ان هذه الفجوة ترجع الى اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها ان تحققه. وفي عام 1978م

استخدمت لجنة مسئوليات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والتي كانت مهمتها إعداد النتائج والتوصيات المتعلقة بمسئولية المراجع (المستقل) ودراسة الاختلافات بين احتياجات الطرف الثالث وما يمن وما يجب ان يؤديه المراجع واستخدمت عبارة فجوة التوقعات وأوصت بضرورة تضيق هذه الفجوة. (حسب الله، 2011، ص 144)

عرفت فجوة التوقعات بانها الاختلاف بين ما يعتقد مستخدم القوائم المالية وعمامة الجمهور وبين المراجعين بشأن مسئوليات المراجعين عن جودة وفعالية أعمال المراجعة وطبيعة علاقة المراجع بعملاء المراجعة. (لقليطي، 2014، ص 110) وبانها التباين بين مستخدم القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بنطاق ووظيفة المراجعة أعمال المراجعة وطبيعة علاقة المراجع بعملاء المراجعة. (صقر، 2016، ص 458) وبأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين وأداء المراجعين. (Olojede et al, 2020, P 3) وبانها الاختلاف بين تصورات الجمهور لدور المراجعة وفهم المراجع لذلك الدور. (زين واخرون، 2018، ص 347) وينادي التوجه الجديد لفجوة التوقعات بتحول منظور المراجعة التقليدي الى منظور المراجعة الرقيمة من خلال دراسة كيف يكمن للرقمنة المستمرة لعملية المراجعة بان تؤثر على فجوة التوقعات. (Fotoh et al, 2020, P 194)

يمكن للباحث تعريف فجوة التوقعات بانها التباين في تصورات توقعات مستخدم القوائم والتقارير المالية وبين نطاق عمل المراجع الخارجي.

أسباب فجوة التوقعات

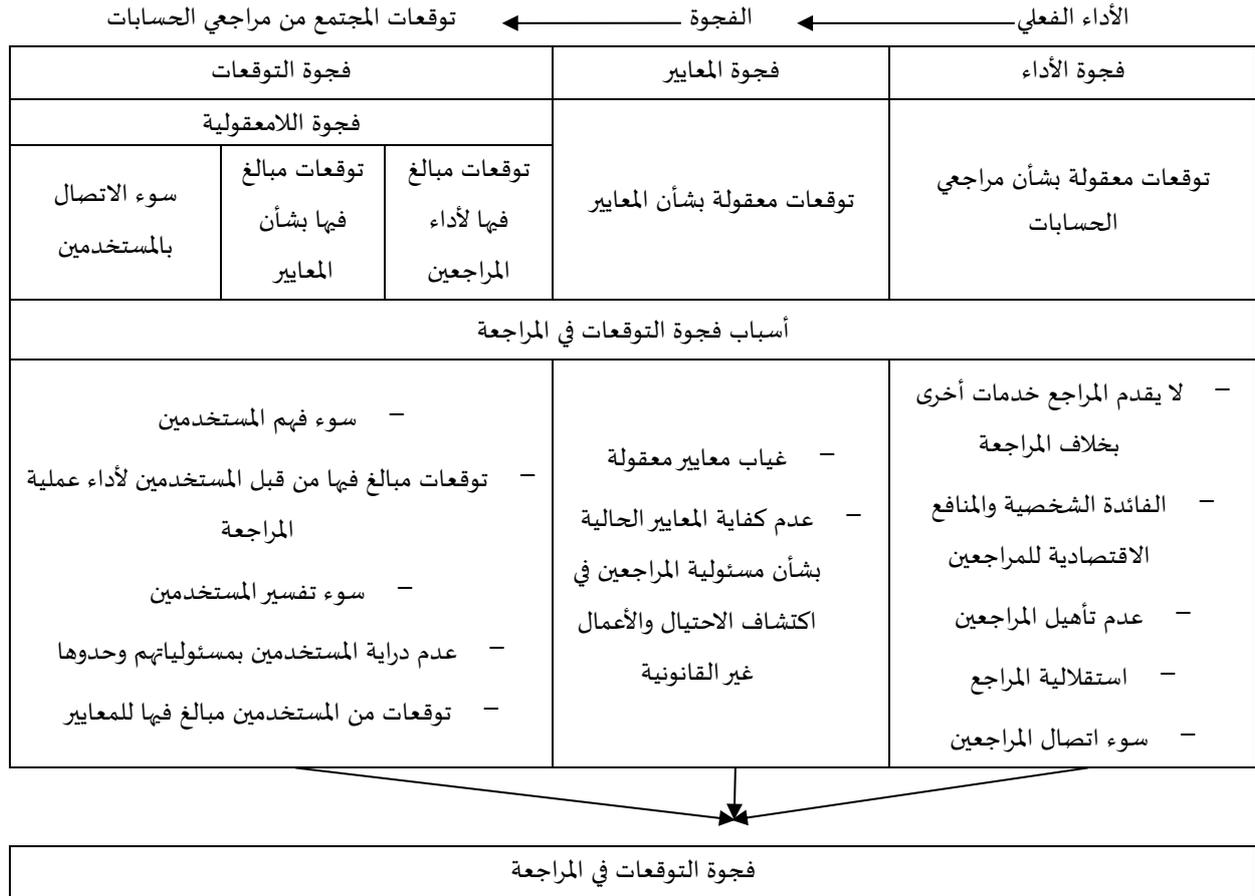
- تعددت أسباب فجوة التوقعات والتي يمكن استعراضها وفق ما يلي: (علي، 2021، ص ص 164-166)
1. **الشك في استقلال المراجع:** تنشأ فجوة التوقعات اذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المستفيدين من المراجعة. فحرصت المنظمات المهنية والتشريعات المهنية على دعم استقلال المراجع، الا ان الشك في استقلال المراجع مازال مستمر في اذهان المستخدمين.
 2. **نقص الكفاءة المهنية للمراجع:** ويقصد بالكفاءة المهنية المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه من التعليم والتدريب الكافي.
 3. **عدم معقولية توقعات مستخدم القوائم المالية:** ان طبيعة عمل المراجع وحدود مسئولياته يجكهما معايير وقوانين منظمة للمهنة، الا ان مستخدم القوائم المالية غير ملمين بطبيعة عمل المراجع ولديهم العديد من التوقعات عن أداء المراجع، هذه التوقعات تفوق بكثير حدود مسئوليات المراجع مما يؤدي الى نشوء فجوة التوقعات.
 4. **عدم فاعلية الاتصال في مهنة المراجعة:** يستخدم المراجع في تقريره لغة فنية يستعصي فهمها على مستخدم القوائم المالية، ومن ثم تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة، وقد حاولت المهنة تضيق تلك الفجوة بإصدار معيار المراجعة رقم (58) الخاص بإعداد التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعته بهدف مساعدة المهتمين بتفهم الدور الذي يؤديه المراجع بصورة أفضل.
 5. **عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسئولياته:** تتحدد في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية وعدالة القوائم المالية والإفصاح عن ذلك، في حين نجد ان المستخدمين لديهم اعتقاد بان المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية وعن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وضمان دقة القوائم المالية والتقرير عن مقدرة المنشأة على الاستمرار.

أشكال فجوة التوقعات:

تقسم فجوة التوقعات الى ثلاثة مكونات: (Salehi, 2011, P 8382)

1. فجوة المعقولية: وهي تمثل الفجوة بين توقعات المجتمع من إنجازات يقوم بها مراجعي الحسابات وما يمكن ان يقوم به هؤلاء المراجعين بشكل معقول.
 2. فجوة قصور المعايير: وهي تمثل الفجوة بين الواجبات المتوقع ان يقوم بها المراجعين بشكل معقول والواجبات التي يتعين القيام بها وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية.
 3. فجوة قصور الأداء: وهي تمثل الفجوة بين الأداء الذي يتوقع ان يقوم به المراجعين وفقاً للمعايير الحالية وادراك الجمهور للأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين.
- ويمكن بيان أسباب فجوة التوقعات وفق الشكل التالي:

شكل رقم (2) أسباب فجوة التوقعات



Source: Salehi, M., 2016, Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap, Faculty of Economics and Business, University of Zagreb and De Gruyter Open, Zagreb International Review of Economics & Business, Vol. 19, No. 1, P 32

علاقة المراجعة المشتركة بالحد من فجوة التوقعات

- باستعراض الباحث الدراسات السابقة والتي ربطت في عدة دراسات المراجعة المشتركة بفجوة التوقعات حيث ان استعرض كل من دراسة (نخال، 2018)، ودراسة (حسون وزين، 2021).
- ان العمل على تطبيق المراجعة المشتركة يسهم في تحقيق المزايا التالية: (ادم، 2016، ص 199-200)
- الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فريق المراجعة المشتركة.
 - تحقيق جودة أداء المراجعين وبخاصة مهارات المراجعين.
 - عمق المناقشة بين فريق المراجعة وخاصة في الأمور الجوهرية.

- التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة.
- تفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة.
- تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الزرور.
- خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.
- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي.
- زيادة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للأداء المعدلة في التقرير.
- زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة امام كافة الأطراف ذات العلاقة.
- تعزيز مستويات استقلال المراجعة الخارجية المشتركة في سوق خدمات المراجعة.
- تعزيز جودة المراجعة.
- تعزيز الشك المبرني.
- تعزيز موقف المراجع في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين المراجعين والشركة في حالة تعدد المراجعين.
- تحقيق التركيز في سوق المراجعة.
- ان العمل على رفع كفاءة الأداء للمراجعة المشتركة بهدف تضيق فجوة التوقعات لا يمكن تحقيقه الا من

خلال: (الشيخ، 2017، ص ص 671-676)

- 1- مجموعة تقسيم العمل: وذلك من خلال:
 - أ- اشتراك المراجعين معا في وضع خطة وبرنامج عمل اكثر تكاملاً ودقة.
 - ب- يحقق عملية التوازن في تقسيم العمل.
- 2- مجموعة الخبرات: وذلك من خلال:
 - أ- تنوع خبرات المراجعين باطلاعهم على الأساليب المتطورة في المراجعة
 - ب- تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين.
- 3- مجموعة إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية): وذلك من خلال:
 - أ- الحد من المحاسبة الإبداعية.
 - ب- زيادة قدرة المراجعين على مقاومة ضغوط الإدارة ان وجدت.
- 4- مجموعة المسؤولية القانونية: وذلك من خلال:
 - أ- تحسين قدرة المراجعة المشتركة في التغلب على التحديات والصعوبات التي تؤدي الى تحمل المسؤولية المشتركة بالاعتماد على بعضهم البعض في إتمام مهام عملية المراجعة.
 - ب- زيادة المسئولة القانونية والأخلاقية للمراجعة المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة.
- 5- خفض تكاليف المراجعة: ان زيادة المنافسة في السوق تسهم في انخفاض تكاليف المراجعة:
- 6- مجموعة تحقيق الدقة في تقرير المراجعة: وذلك من خلال:
 - أ- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة.
 - ب- تعزيز استقلال المراجع الخارجي في عملية المراجعة المشتركة.
- 7- مجموعة مدى إلزامية المراجعة المشتركة: تعد فرنسا أولى الدول التي سعت لتطبيق المراجعة المشتركة والتي اعقبها إصدار المفوضية الأوروبية في 30 نوفمبر 2011م بعد الزام شركات المساهمة بتعين اثنين للمراجعين بتنفيذ عملية المراجعة.

8- مجموعة القضاء على فجوة التوقعات: بخفض التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية والمراجعين والأداء الفعلي لهم في ضوء معايير المراجعة المتعارف.

9- مجموعة الشك المهني: ان اشتراك أكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني. يرى الباحث بان العمل على تطبيق مداخل المراجعة المشتركة بشقيها الإلزامي (والمطبق حالياً بصورة جلية في المصارف السودانية، والاختياري والذي لا يتوفر الا بصورة ضعيفة في بعض المنشآت السودانية. والذي من شأنه الإسهام في تضيق فجوة التوقعات للمراجعة.

المحور الثالث تحليل بيانات الدراسة الميدانية

تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق أهدافها وإثبات فرضياتها من خلال تحديد محتويات الدراسة ومصادر البيانات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة لولاية الخرطوم، تم اختيار عينة للباحث من (47) مفردة من ذوي الاختصاص.

الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع الدراسة:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا الدراسة هي الاستبانة، فقد تم توزيع (47) استبانة على مجتمع الدراسة لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة ولاية الخرطوم، وبلغت نسبة الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل (47).

اختبار درجة مصداقية البيانات

ثبات الاختبار بان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيدسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها. الجدول رقم (1) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

جدول رقم (1) معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

البيان	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	معامل الثبات
عبارات المحور الاول	0.841	0.917

معامل الثبات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	البيان
0.921	0.849	عبارات المحور الثاني
0.906	0.821	عبارات المحور الثالث
0.963	0.928	لجميع عبارات الاستبانة

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (92.8%) فيما بلغ معامل الثبات (96.3%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية.

يستخدم التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية لقياس درجة الاستجابة على العبارة. وفيما يلي تلخيص التكرارات لعبارات الاستبانة.

1- عبارات المحور الأول مزايا المراجعة المشتركة

يوضح الجدول رقم (2) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الأول:

جدول رقم (2) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة من خلال:	الإجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق		
		%	%	%	%	%		
1	تحقيق التوازن بين المراجعين بتقسيم المهام	70.2	21.3	4.3	4.3	4.3	0.773	4.57
2	الاستفادة من تنوع الخبرات للمراجعين	61.7	36.2			2.1	0.617	4.57
3	عدم مضاعفة المهام وتفادي الاختناقات	68.1	23.4	6.4		2.1	0.715	4.57
4	زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية	51.1	40.4	4.3		2.1	0.845	4.36
5	تعزيز الاستقلالية لأعضاء المراجعة المشتركة	44.7	46.8	4.3		4.3	0.755	4.32
6	إسهام المناقشات المتعمقة في التغلب على التحديات والصعوبات لمهام المراجعة	40.4	42.6	12.8		4.3	0.825	4.19

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (2) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (70.2%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (21.3%)، أخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد وبلا أوافق بنسبة بلغت (4.3%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.773) والوسط الحسابي (4.57).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (61.7%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (36.2%)، أخيراً تلتها الأفراد الذين لا يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.617) والوسط الحسابي (4.57).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (68.1%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (23.4%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد على صحة العبارة

بنسبة بلغت (6.4%)، أخيراً تلتها الأفراد الذين لا يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.715) والوسط الحسابي (4.57).

4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (51.1%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (40.4%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (4.3%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق وبلا أوافق بشدة بنسبة بلغت (2.1%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.845) والوسط الحسابي (4.36).

5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (46.8%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (44.7%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد وبلا أوافق بنسبة بلغت (4.3%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.755) والوسط الحسابي (4.32).

6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (42.6%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (40.4%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (12.8%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بنسبة بلغت (4.3%). بلغ الانحراف المعياري (0.825) والوسط الحسابي (4.19).

2- عبارات المحور الثاني تحديات المراجعة المشتركة

يوضح الجدول رقم (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني:

جدول رقم (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	الإجابة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
		%	%	%	%	%		
1	غياب التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة المشتركة		4.3	4.3	46.8	44.7	0.755	4.32
2	عدم وجود خطوط واضحة للمسئولية بين مراجعي الحسابات المشتركين		10.6	10.6	48.9	29.8	0.921	3.98
3	الزيادة المتوقعة في تكلفة برنامج المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراجع بواسطة الشركة محل المراجعة	2.1	2.1	8.5	51.1	36.2	0.842	4.17
4	احتمال وجود قدر من التكاليف باعتماد كل مراجع على عمل الآخر	2.1	4.3	6.4	36.2	51.1	0.931	4.3
5	زيادة احتمالات حدوث ما يسمى بظاهرة تسوق رأي المراجع وهو ما ينعكس سلباً على استقلال المراجع وبالتالي على جودة عملية المراجعة	2.1	6.4	17.0	42.6	31.9	0.977	3.96
6	اختلاف في الرأي بين المراجعين المشتركين يحول دون الوصول الى رأي موحد بينهما		2.1	6.4	53.2	38.3	0.682	4.28

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (3)

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (46.8%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (44.7%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد وبلا أوافق بنسبة بلغت (4.3%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.755) والوسط الحسابي (4.32).

2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (48.9%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (29.8%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد وبلا أوافق بنسبة بلغت (10.6%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.921) والوسط الحسابي (3.98).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (51.1%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (36.2%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (8.5%)، أخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق وبلا أوافق بشدة بنسبة بلغت (2.1%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.842) والوسط الحسابي (4.17).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (51.1%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (36.2%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.4%)، تلتها الأفراد الذين لا يوافقون بنسبة بلغت (4.3%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.931) والوسط الحسابي (4.3).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (42.6%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (31.9%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (17.0%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بنسبة بلغت (6.4%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.977) والوسط الحسابي (3.96).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (53.2%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (38.3%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.4%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.682) والوسط الحسابي (4.28).

3- عبارات المحور الثالث فجوة التوقعات في المراجعة

يوضح الجدول رقم (4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث:

جدول رقم (4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
		%	%	%	%	%		
1	بساطة اللغة عند كتابة تقرير المراجعة	40.4	46.8	6.4	4.3	2.1	0.900	4.19
2	تحديد الفترة التي يغطيها تقرير المراجعة	25.5	59.6	6.4	8.5		0.821	4.02
3	التأهيل والتدريب المستمر لفريق المراجعة	36.2	48.9	8.5	6.4		0.834	4.15
4	مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني	44.7	40.4	12.8	2.1		0.772	4.28
5	قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة	25.5	59.6	8.5	6.4		0.779	4.04
6	الالتزام تجاه جميع الأطراف المستفيدة من القوائم والتقارير المالية	29.8	53.2	8.5	4.3	4.3	0.978	4

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من الجدول رقم (4) :

1. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى بنسبة بلغت (46.8%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (40.4%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.4%)، تلتها

- الأفراد الذين لا يوافقون بنسبة بلغت (4.3%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.900) والوسط الحسابي (4.19).
2. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية بنسبة بلغت (59.6%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (25.5%)، تلتها الأفراد الذين لا يوافقون بنسبة بلغت (8.5%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (6.4%). بلغ الانحراف المعياري (0.821) والوسط الحسابي (4.02).
3. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة بنسبة بلغت (48.9%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (36.2%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (8.5%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين لا يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (6.4%). بلغ الانحراف المعياري (0.834) والوسط الحسابي (4.15).
4. أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة بنسبة بلغت (44.7%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون على صحة العبارة بنسبة بلغت (40.4%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (12.8%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين بلا أوافق بنسبة بلغت (2.1%). بلغ الانحراف المعياري (0.772) والوسط الحسابي (4.28).
5. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الخامسة بنسبة بلغت (59.6%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة على صحة العبارة بنسبة بلغت (25.5%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (8.5%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين لا يوافقون بنسبة بلغت (6.4%). بلغ الانحراف المعياري (0.779) والوسط الحسابي (4.04).
6. أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة بنسبة بلغت (53.2%)، تلتها الأفراد الذين يوافقون بشدة بنسبة بلغت (29.8%)، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد بنسبة بلغت (8.5%)، وأخيراً تلتها الأفراد الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة بنسبة بلغت (4.3%) لكليهما. بلغ الانحراف المعياري (0.978) والوسط الحسابي (4).

اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار الفرضية الأولى التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مزايا المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات للمراجعة):

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل مزايا المراجعة المشتركة، والمتغير التابع المتمثل فجوة توقعات المراجعة عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى:

جدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	المعامل الثابت
غير معنوي	0.172	1.389	0.719	المعامل الثابت
معنوي	0.000	6.615	0.766	معامل التغير المستقل
النموذج معنوي			0.702	معامل الارتباط (R)
			0.493	معامل التحديد (R ²)
			43.755	معامل التحديد (F)
			0.000	مستوى معنوية النموذج
$y = 0.719 + 0.766 x_1$				

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من جدول رقم (6) ما يلي:

1. وجود ارتباط طردي بين مزايا المراجعة المشتركة، بفجوة التوقعات في المراجعة حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.702).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.493) وهذه القيمة تدل على ان مزايا المراجعة المشتركة تسهم بنسبة (49.3%) في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة.
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (43.755) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.000). يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مزايا المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات للمراجعة)، تم التحقق من صحة عباراتها. ثانياً: اختبار الفرضية الثانية التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة وفجوة التوقعات للمراجعة):

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بالتحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة، والمتغير التابع المتمثل بفجوة التوقعات للمراجعة عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية

معامل الانحدار	اختبار (t test)	القيمة الاحتمالية (sig)	التفسير
المعامل الثابت	2.605	0.012	معنوي
معامل التغير المستقل	8.856	0.000	معنوي
معامل الارتباط (R)	0.797		
معامل التحديد (R^2)	0.635		
معامل التحديد (F)	78.422		
مستوى المعنوية للنموذج	0.000		
$y = 0.943 + 0.761 x_2$			

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م

يتضح من جدول رقم (7) ما يلي:

1. وجود ارتباط طردي بين التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة، بفجوة التوقعات في المراجعة حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.797).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.635) وهذه القيمة تدل على ان التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة تسهم بنسبة (63.5%) في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة.
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (78.422) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.000). يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة وفجوة التوقعات للمراجعة)، تم التحقق من صحة عباراتها.

الخاتمة

أولا النتائج

بناءً على الإطار النظري للدراسة والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- 1- وجود اثر إيجابي بين مزايا المراجعة المشتركة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

- 2- وجود اثر إيجابي بين التحديات المرتبطة بالمراجعة المشتركة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
- 3- الالتزام بمعايير المراجعة عند تطبيق المراجعة المشتركة يسهم في تضيق فجوة التوقعات للمراجعة.
- 4- تدعم المراجعة المشتركة زيادة الاستقلالية لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- 5- تسهم المراجعة المشتركة للمراجعين رفع القدرة على اكتشاف الغش والتلاعب.
- 6- العمل على رفع الكفاءة العلمية والعملية لفريق المراجعة حول المراجعة المشتركة.
- 7- ان التخصص المهني لمكتب المراجعة يسهم في تدعيم التعرف على نشاط العميل والذي ينعكس إيجابا في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية.
- 8- العمل على عدم تركيز الصلاحيات في فريق المراجعة على أشخاص محدودين.

ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

- 1- ضرورة تبني مجلس المحاسبين والمراجعة السوداني المراجعة المشتركة في البيئة المحلية بسن تشريعات وقوانين ولوائح منظمة لضمان استقلالية المراجع.
- 2- ضرورة العمل على تفعيل الشراكات الدولية والإقليمية حول المراجعة المشتركة لتجويد أعمال المراجعة الخارجية للحد من فجوة التوقعات في المراجعة.
- 3- تبني الهيئات المهنية لمفهوم المراجعة المشتركة لمكاتب المراجعة الخاصة بهدف رفع جودة الأداء المهني.
- 4- ضرورة الاهتمام بالكفاءة العلمية والعملية لفريق المراجعة للحد من فجوة التوقعات.
- 5- عقد دورات تأهيلية حول المراجعة المشتركة برفع الوعي المحاسبي لكافة الأطراف المعنية (مراجعين، محاسبين، مدراء ماليين، ...).

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- ادم، صالح حامد محمد علي، 2016، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات – دراسة ميدانية، (الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 7، ع 1)
- حسب الله، محمد إبراهيم الجالك، 2011، دور المراجع الخارجي والمنظمات المعنية في الحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة لدعم مصداقية التقارير والقوائم المالية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ع 3، مج 24، ع 2)
- حسون وزين، احمد فاضل، حيدر عطا، 2021، أثر التدقيق المشترك في تضيق فجوة التوقعات: دراسة تحليلية لوجهات نظر مراقبي الحسابات، (جامعة النهريين، كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة الريادة للمال والأعمال، ع 4)
- رايس ونورالدين، 2021، أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات، (جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مج 8، ع 1)
- زين واخرون، علي احمد مصطفى، 2018، المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات – دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مج 32، ع 2)
- الشيخ، هدى حسن محمد محمد، 2017، تأثير مدخل المراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 21، ع 3)
- صالح، صافيناز محمود محمد محمود، 2019، دور برامج العصف الذهني الالكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة، (الاسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مج 10، ع 3)

- صقر، احمد علي غازي، 2016، اثر الممارسات الاحتياطية في المحاسبة على فجوة توقعات في المراجعة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج 40، ع 2)
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، 2020، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على القيمة السوقية للشركة – دليل تطبيقي من سوق الأسهم السعودي، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 24، ع 3)
- عبدالغفار وآخرون، 2020، مدى العلاقة بين المراجعة المشتركة وتكلفة التمويل الاقتراض – دراسة تطبيقية، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، س 40، ع 1)
- علي، سحر السيد محمود، 2021، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية، (أسيوط: جامعة أسيوط، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، ع 71)
- عيسى وآخرون، محمد دواد كمال، 2022، أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات – دراسة ميدانية، (جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، مج 8، ع 13، ج 1)
- غالي، اشرف احمد محمد، 2018، قياس اثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة – دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصري EGX 100، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 22، ع 4)
- غالي، اشرف احمد محمد، 2018، قياس اثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة – دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصري EGX 100، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 22، ع 4)
- لقليطي، خضر، 2014، جودة المراجعة الخارجية وتضيق فجوة توقعات في الجزائر – دراسة لعينة من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، (اسيوط: جامعة اسيوط، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، ع 57)
- متولي، احمد زكي حسين، 2013، قياس اثر تطبيق المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم دليل من البورصة المصرية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العملية للتجارة والتمويل، مج 33، ع 4)
- متولي، احمد زكي حسين، 2013، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Audit Joint) على أسعار الأسهم – دليل من البورصة المصرية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، ع 4)
- مندور، محمد إبراهيم، 2016م، اثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 20، ع 2)
- نخال، ايمن محمد صبري، 2018، أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، (جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع 4)
- الوكيل، حسام السعيد، 2020، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية – دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 24، ع 2)

ثانياً: المراجع الاجنبية

- Devi, A., & Devi, S., 2014, Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements, European Journal of Business and Management, 6 (14)
- Fotoh et al., L., 2021, An empirical investigation of the audit expectation gap: Evidence from Cameroon, Journal of Accounting and Taxation, 13(3)
- Holm, c. & Thinggaard, F., 2016, Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency, International Journal of Auditing, 20 (1)
- Olojede et al., P., 2020, Audit expectation gap: an empirical analysis, Future Business Journal, 6 (1)
- Salehi, M., 2011, Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap, African Journal of Business Management Vol. 5(21)
- Salehi, M., 2016, Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap, Faculty of Economics and Business, University of Zagreb and De Gruyter Open, Zagreb International Review of Economics & Business, Vol. 19, No. 1