

أثر تطبيق مراجعة النظر في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية)

أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة النيلين

د. ياسر تاج السر محمد سند

طالب دكتوراه - جامعة النيلين

أ. صلاح الدين الهادي محمد أحمد البدوي

المستخلص :

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر مراجعة النظر في تضييق فجوة الأداء في المراجعة والتعرف على أثر مراجعة النظر في تضييق فجوة الالتزام وبيان دور مراجعة النظر في تضييق فجوة التقرير، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة بين توقعات المستخدمين للقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، والتعرف والإلمام بماهية مراجعة النظر والمدى الذي يمكن أن تلعبه في تضييق فجوة التوقعات، إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تطبيق مراجعة النظر يساهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. وان مراجعة النظر تساعد في التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسلوك مهنة. وأوصى الباحث بضرورة الاستفادة القصوى من مراجعة النظر في التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيق معايير الأداء المهني.

الكلمات المفتاحية:مراجعة النظر ، فجوة الأداء ، فجوة الالتزام ، فجوة التقرير.

The effect of applying peer review in narrowing the expectations gap in auditing (afield study on external audit offices)

Salaheldin Elhadi Mohamed Ahmed Albadawe

Yasir Taj Alser Mohamed Sanad

Abstract:

The study aimed to test the effect of peer review in narrowing the performance gap in auditing and to identify the impact of peer review in narrowing the commitment gap and to demonstrate the role of peer review in narrowing the reporting gap. Peer review and the extent to which it can play in narrowing the expectations gap. The study relied on the analytical descriptive approach. The study reached several results, the most important of which is the application of peer review that contributes to narrowing the expectations gap in the review. Peer review helps verify compliance with generally accepted accounting

principles and professional conduct. The researcher recommended the need to make maximum use of peer review in verifying compliance with generally accepted accounting principles and the application of professional performance standards.

Keywords: peer review, performance gap, commitment gap, reporting gap.

مقدمة:

لقد ظهرت الحاجة إلى رقابة جودة عملية المراجعة نتيجة لإعتبارات كثيرة منها التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة، هذا بالإضافة إلى المتطلبات المحاسبية المتغيرة باستمرار، وظهرت نتيجة الحاجة إلى رقابة جودة الأداء المهني العديد من الأساليب الخارجية منها أسلوب مراجعة النظر والذي يعني قيام مكاتب المراجعة والمحاسبة بفحص أدائها لعملية المراجعة بواسطة بعضها البعض، وإبداء رأي فني محايد عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بالمكتب محل الفحص يتسق مع المعايير المهنية.

حيث تساهم مراجعة النظر في حل المشاكل المتمثلة في نقص الكفاءة المهنية لدى المراجعين وإنخفاض جودة الأداء المهني من خلال إلزام المراجعين بإتباع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لتضييق فجوة التوقعات لدى المستخدمين.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة بين توقعات المستخدمين للقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، والتعرف والإلمام بماهية مراجعة النظر والمدى الذي يمكن أن تلعبه في تضييق الأنواع المختلفة لفجوة التوقعات في المراجعة، ويمكن توضيح المشكلة من خلال طرح الأسئلة الآتية:

1. هل يؤدي تطبيق مراجعة النظر إلى تضييق فجوة الأداء في المراجعة؟
2. هل تؤدي مراجعة النظر إلى تضييق فجوة الإلتزام؟
3. هل تؤدي مراجعة النظر إلى تضييق فجوة تقرير المراجع الخارجي؟

أهمية الدراسة:

للدولة أهمية علمية وعملية كما يلي :

1. الأهمية العلمية للدراسة:

تقدم إطار نظري لدراسة مفهوم وأهمية وأهداف مراجعة النظر ومعرفة الدور الذي تلعبه لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

بناء علاقات جديدة بين أسلوب مراجعة النظر وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

2. الأهمية العملية للدراسة:

معرفة دور مراجعة النظر في تضييق الفجوة التي بين المراجع الخارجيين الأطراف المستخدمة لتقرير المراجع والتي تعتمد عليه في إتخاذ القرارات المختلفة. وتحديد مدى التزام مكاتب المراجعة بإجراء سياسات رقابة الجودة وآداب وسلوك المهنة للتأكد من مدى التزام مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم باستخدام أسلوب مراجعة النظر.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على ماهية وأهداف مراجعة النظر ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
2. إختبار دور مراجعة النظر في تضييق فجوة الأداء.
3. التعرف على دور مراجعة النظر في تضييق فجوة الإلتزام.
4. إختبار العلاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة التقرير.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الأداء فيالمراجعة.
- الفرضية الثانية: توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الإلتزام.
- الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة التقرير.

منهج الدراسة:

إعتمدت الباحث على المنهج الوصفي التحليلي بجمع بيانات الدراسة ومن ثم تحليلها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

- الحدود المكانية: تتمثل في مكاتب المراجعة الخارجية ، ولاية الخرطوم -السودان.
- الحدود الزمانية: الفترة من 2022م.

الدراسات السابقة:

يستعرض الباحث الدراسات السابقة المتعلقة بأثر مراجعة النظر في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث يتم عرض كل من مشكلة الدراسة وهدفها وأهميتها وبعض نتائجها وذلك لمعرفة فجوة البحث، ويعرضها الباحث كالاتي:

دراسة: الهادي (2010)^[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور التنظيم المهني عن مسايرة توقعات المستخدمين لخدمات المراجعة. هدفت الدراسة إلى التعرف على الجهود الفكرية والمهنية للحد من فجوة التوقعات في المراجعة، ومحاولة الربط بين فجوة التوقعات في المراجعة وآليات المراجعة عن طريق بحث دليل تجريبي على علاقة الفجوة ببعض المحاور الأساسية. توصلت الدراسة إلى ان فجوة التوقعات في المراجعة عبارة عن نسق من فجوات عديدة موجودة في محيط مهنة المراجعة، فجوة توقعات المراجعة هي ظاهرة دولية إذ توجد في معظم دول العالم ونسبية إذ توجد بدرجات متفاوتة لاختلاف درجة فهم ووعي المجتمعات وديناميكية إذا انها ظاهرة اجتماعية متغيرة، أوصت الدراسة بأن هنالك حاجة إلى تحديد نطاق مكونات فجوة التوقعات في المراجعة، تحقيق التكامل بين الجهود المقترحة للحد من فجوة التوقعات في المراجعة، رفع كفاءة أداء المراجعين لتلبية حاجة المستفيدين من القوائم المالية.

دراسة: منى (2013)^[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن مهنة المراجعة لم تستجيب بصورة كاملة للتعامل مع فجوة التوقعات من حيث الاعتراف بها والبحث عن أسبابها ووضع الحلول لها. هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم لجان المراجعة وأسباب ودوافع استخدام هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول للحد من فجوة التوقعات. توصلت الدراسة إلى عدم توفر الوعي الكافي من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بأهمية تكوين لجنة مراجعة في إحكام الرقابة على المعلومات والقوائم المالية، تظهر فجوة التوقعات عندما يكون الممتهين ومستخدمي تقرير المراجع مختلفين فيما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع الخارجي. أوصت الدراسة بضرورة الانتقال إلى الإلزام في تطبيق قواعد حوكمة الشركات بالتالي التوسع في تشكيل لجنة المراجعة بالمؤسسات السودانية، يجب أن تتغير أهداف التقارير المالية للوفاء باحتياجات المجتمع حتى يمكن إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي لهذه المنظمات .

دراسة: زهور (2017)^[3]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك صعوبة في أن يتم تقديم خدمات مراجعة تناسب توقعات مستخدمي القوائم المالية وذلك لصعوبة التنبؤ بتلك التوقعات ولتغيرها وأيضاً نجد أن المعايير المالية بها قصور في تقييم الأداء المتوازن. هدفت الدراسة إلى بيان أثر بطاقة الأداء المتوازن على تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي للحد من فجوة التوقعات في المراجعة وتوضيح استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارج للحد من فجوة التوقعات في المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع معدل إيراد موظف مكتب المراجعة أدى إلى زيادة مستوى جودة أدائه وحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وأن محور العمليات المالية يأخذ بعين الاعتبار الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لاستقطاب عملاء جدد كمؤشر لتقويم الأداء. أوصت الدراسة بأنه لابد من اختيار المقياس المناسب سواءً أكانت مقاييس نواتج أو مقاييس أداء، لابد من استخدام التكنولوجيا في أعمال المراجعة مما يساعد في زيادة الكفاءة المهنية.

دراسة: أحمد سيد (2017)^[4]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن فجوة التوقعات من المشاكل التي ظهرت حديثاً، والتي أثارت اهتمام المهنيين والباحثين في مجالي المحاسبة والمراجعة، وذلك لما لها من آثار سلبية لدى جمهور مستخدمي التقارير المالية بين ما يتوقعونه من أداء من قبل المراجع وبين ما هو منتج بتقرير المراجعة. هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى تأثير المراجعة ولجان المراجعة كآلية في إطار الحوكمة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، ما الأثر المتوقع لقاعدة الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات ينطوي على العديد من الآليات والقواعد، والتي تعمل على استعادة الثقة والمصدقية في أداء المراجعين ومجالس الإدارات واللجان التابعة لهم وبالتالي زيادة موثوقية ومصداقية التقارير المالية، أن التطبيق الفعال لآليات وقواعد حوكمة الشركات يؤدي بالتأكيد إلى

الحد من فجوة التوقعات في كافة جوانبها. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل تطبيق آليات وقواعد حوكمة الشركات مع إلزام البنوك بضرورة تطبيقها خاصة وأن تجربة السودان في مجال تطبيق الحوكمة ضعيفة .

إبراهيم وآخرون (2021م)^[5]

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم لمراجعة النظر، دراسة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل المخاطر الكامنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة، ومعرفة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل مخاطر الرقابة في مكاتب المحاسبة والمراجعة تمثل مشكلة الدراسة في الاجابة السؤال التالي هل لتطبيق مراجعة النظر في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم أثر على تقليل مخاطر المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل التي تؤثر على مخاطر المراجعة هي العوامل المؤثرة في المخاطر الملزمة، يوجد أثر لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. أوصتالدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم بتطبيق مراجعة النظر لتشمل جميع المكاتب بالسودان نسبة لأهميتها في تحسين جودة المراجعة وتطويرها.

يلخص الباحثان أوجه الإستفادة من الدراسات السابقة في النقاط الآتية :

1. تمت الإستفادة من الدراسات السابقة في تحديد جزء من محاور الإستبانة وإختيار منهج الدراسة .
2. خلص الباحثان من نتائج الدراسات السابقة الي ان تطبيق أسلوب مراجعة النظر كأحد أساليب جودة المراجعة يؤدي الى الحد من مخاطر المراجعة الخارجية وزيادة جودة الأداء المهني.
3. افادة الدراسات السابقة في تطوير الأفكار المتنوعة المرتبطة بالموضوع وساهمت في بلورة مشكلة الدراسة لتكون مرتبطة بمراجعة النظر كأحد اساليب الرقابة علي جودة المراجعة التي إنعكست علي الحد من مخاطر المراجعة الخارجية .

الإطار النظري للدراسة:

نشأة مراجعة النظر:

لسنوات عديدة أعتبر برنامج مراجعة النظر جزءاً مكملاً لبرنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتحسين الجودة في مهنة المراجعة والرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة بالولايات المتحدة الأمريكية، وأسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) برنامج مراجعة النظر إختيارياً اعتباراً من 1976م، كاستجابة للانهيارات البنكية وحالات الإفلاس في السبعينيات من القرن السابق، وأصبح إلزامياً اعتباراً من عام 1989م، حيث تخضع مكاتب المراجعة المسجلة لدى البرنامج لفحص النظر. ومن الجدير بالذكر أن برنامج مراجعة النظر التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين شمل جميع مكاتب المراجعة بدءاً من إنشائه وحتى تكوين مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) والذي اختص بفحص مكاتب المراجعة

التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات العامة المقيدة في البورصة الأمريكية (SECPS) The SEC Practice Section بدءاً من عام 2004م، أما مكاتب البورصة الأمريكية (PCPS) فاستمرت في الخضوع لكلا النوعين من الفحص والتفتيش حيث يتنوع عملها بين الشركات العامة المقيدة في البورصة والشركات الخاصة غير المقيدة في البورصة^[6].

مفهوم مراجعة النظر:

تعرف مراجعة النظر على أنها شكل من أشكال الرقابة الخارجية على جودة المراجعة، يقوم بها مكتب نظير مماثل بهدف رقابة جودة أداء مكتب آخر وذلك بهدف التعرف على ما إذا كان المكتب محل المراجعة يحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ويقوم بتطبيقها أم لا^[7]. وعرفت مراجعة النظر بأنها: فحص أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة^[8].

كما عرفت أيضاً مراجعة النظر بأنها: (أداء لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها تلك العملية ابتداءً من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة وذلك من خلال التحقق من أداء أعمال المراجعة خلال المراحل المختلفة وفقاً لمعايير الأداء المهني)^[9].

مما تقدم من عرض لمفهوم مراجعة النظر، يستنتج الباحثان السمات التالية:

- إن مراجعة النظر إحدى أساليب رقابة جودة عملية المراجعة الخارجية.
- إن الهدف من تطبيقها هو التأكد من التزام مكاتب المراجعة الخارجية بالمعايير المهنية التي تنظم عمل المكتب.

أهمية مراجعة النظر:

تنبع أهمية مراجعة النظر من الآتي:

1. اهتمام مكاتب التدقيق ببرنامج الرقابة على جودة الأداء المهني وتطبيقه على دواوين الدولة، لما له من تأثير جوهري على جودة الأداء المهني.
2. ثقة الجمهور في المكاتب التي تخضع لمراجعة النظر لما تتمتع به من سمعة طيبة.
3. اهتمام أسلوب مراجعة النظراء بتقييم عناصر الرقابة على الجودة من منطلق أن الرقابة على الجودة هي أساس النهوض بعملية المراجعة^[10].
4. تحسين أداء مراجعة المنشآت المالية ومصالح المتعاملين معها من خلال إلزام المكتب بتطبيق معايير الجودة من قبل المكتب الخاضع لمراجعة النظر.
5. استعادة الثقة بمكاتب المراجعة من قبل مستخدمي التقارير المالية من خلال تحسين قدرة المراجع في كشف التحريفات الجوهرية.
6. زيادة كفاءة المراجعين العاملين في المكتب نظير نتيجة لاكتسابهم المعرفة، والخبرة من مراجعي النظر وفق منهج تدوير الخبرات.
7. تساعد مراجعة النظر الممتهين المراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة^[11].

8. تشجيع مكتب المراجعة على تطوير أدائه وفقاً للتطور في تكنولوجيا المعلومات فضلاً عن اتباع الأساليب الحديثة ومعرفة آخر الإصدارات والإرشادات^[12].
9. تنفيذ مراجعة النظر في التحقق من قيام مكاتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهني، حيث تجيب على التساؤل الذي يتعلق بمن يراجع عمل المراجع.

دوافع تطبيق برنامج مراجعة النظر:

هنالك دوافع عديدة دفعت الهيئات المهنية إلى ضرورة تطبيق مراجعة النظر على مهنة المراجعة، تتمثل في الآتي:

1. عدم وجود إلزام مهني من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة بتطبيق متطلبات معايير الرقابة على جودة أدائها للمهام المكلفة بها.
2. الاتساع الحاصل في فجوة التوقعات بين اعتقاد مستخدمي التقارير المالية عن الواجبات والمسؤوليات التي يجب أن يقوم بها المراجعين من جهة وبين ما يعتقده المراجعين أنفسهم عن واجبههم ومسؤولياتهم من جهة أخرى.
3. اعتماد عملية المراجعة بصورة عامة على سلسلة متعددة من القرارات والتي يجب على المراجع اتخاذها بناءً على حكمه الشخصي إذ أن أي سوء تقدير لتلك القرارات من قبله يؤدي إلى إخلال بجودة أداء عملية المراجعة.
4. الصعوبة في قياس جودة الأداء المهني لعملية المراجعة لدى الأطراف المستفيدة منها لأنها لديهم، اختلاف في طبيعة الاستفادة منها^[13].

مفهوم وطبيعة فجوة التوقعات في المراجعة:

ظهر مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة في الوجود في سبعينات القرن الماضي على يد (Liggio) حيث كان أول من استخدم هذا المصطلح في مقاله عام 1975م بعنوان (فجوة التوقع، هزيمة قانونية للمراجع) ومنذ ذلك التاريخ قد شاع استخدام هذا المصطلح وكثرت عنه الدراسات والبحوث الأكاديمية، وكذلك جهود المنظمات الدولية المهنية والحكومية في محاولة منها للتوصل إلى مفهوم محدد للفجوة، ومعرفة مظاهرها ومكوناتها وأسبابها من أجل العمل على علاج وتضييق هذه الفجوة، وقد قام معظم من تناول موضوع فجوة التوقعات بالبحث والدراسة بوضع تعريف للفجوة يعتمد على رؤيته لمكونات الفجوة وأسبابها، لذلك ركزت الكثير من الدراسات في تعريفها على جانب معين تراه هو الأساس في ظهور ووجود الفجوة^[14]. وبدأت هذه الفجوة تتسع أكثر وتزداد مع مرور الوقت وتزداد معها الآثار السلبية على مهنة التدقيق بكل ما تحمله من انعكاسات وتأثيرات على المدققين والمستفيدين في آن واحد، وأصبح موضوع فجوة التوقعات أحد أهم المشاكل والتحديات التي تواجه المهنة والتي استدعت اهتمام أديبات التدقيق وخاصة خلال العقدين الآخرين بإجراء محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين المدقق من جهة والأطراف المستفيدة من خدماته من جهة أخرى. بخصوص^[15]. وعرفت بأنها

«مقدار التباين والاختلاف بين أقصى ما يتوقع المستخدمون أنه يجب على محافظي الحسابات أدائه وتوفيره وبين ما تتوقعه المهنة وتقره معايير الأداء المهني بشكل معقول، وكذلك مقدار التباين والاختلاف بين ما تقره معايير الأداء المهني بشكل معقول وبين معايير الأداء المتحفظة من ناحية وبين الأداء الفعلي المنفذ من ناحية أخرى»^[16]. ومن أوائل من قاموا بوضع تعريف لمفهوم الفجوة هو (Liggio) حيث يرى أنها اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها أن تحققه^[17].

مستويات فجوة التوقعات في المراجعة:-

على الرغم من أن عبارة فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت من العبارات المتعارف عليها بين الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية، إلا أن هؤلاء لم يتفقوا فيما بينهم على تحديد مكونات أو مستويات هذه الفجوة، فيرى البعض أن هنالك ثلاث مستويات لفجوة التوقعات هي:

1. **فجوة التقرير:-** وتظهر هذه الفجوة عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامّة مختلفة حول ما يجب أن تتضمنه تقرير المراجع، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهة المنظمة والواضحة للإطار الذي يحكم عمل المراجع.
2. **فجوة الأداء:-** وهذه الفجوة تظهر عندما يكون أداء المراجع أقل من المعايير الموضوعة ويرى أن مسؤولية تضييق هذه الفجوة تقع على عاتق الجمعيات والمجامع المهنية وشركات المراجعة (AICPA , ACCA , ICAEW).
3. **فجوة الالتزام:-** وتظهر عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامّة مختلفة حول مسؤولية المراجع، ويرى أن تضييق هذه الفجوة يقع على الجهات المنظمة لمهنة المراجعة والنظام القانوني للدولة^[18].

أسباب فجوة التوقعات في المراجعة:

لقد اختلفت التبريرات التي أعطيت لأسباب وجود أو حدوث فجوة التوقعات، حيث أعزى البعض نشوء الفجوة إلى ارتباك المستخدمين وعدم فهم المستخدمين لطبيعة المراجعة وإلى الجهل أو نقص التعليم، وبذلك يتضح أن هنالك ثلاثة أسباب لوجود فجوة التوقعات وهذه الأسباب هي:

1. أسباب ترجع إلي قصور في أداء المراجعين.
 2. أسباب ترجع إلي قصور في المعايير.
 3. أسباب ترجع إلي مغالاة المجتمع في توقعاته^[19].
- ويمكن تقسيم أسباب فجوة التوقعات إلي الآتي^[20]:-

1- **فجوة التوقعات المرتبطة بمراجعي الحسابات:-** وهي التي ترجع أسبابها لأمر متعلقة بمراجع الحسابات وهي:

- **فجوة الأداء للمراجع:-** وهي التي تنتج عن تقصير أو قصور ويمكن تقسيم الفجوة إلي قسمين، قصور معايير المراجعة وعدم كفايتها، وهذا يرتبط بالمعايير أما ما يخص المراجع هو تقصير وعدم كفاية منه في أداء مهنته.

- فجوة استقلال المراجع:- عند حدوث انحراف من قبل المراجع عن قواعد السلوك المهني مما يولد الشك لدي مستخدمي التقارير المالية في استقلال المراجع في إحدى أو كل مراحل المراجعة، وقد يكون سبب هذه الفجوة المناقشة بين المراجعين ما يجبر المراجع على الخضوع والمجاملة لإدارة الشركة.
- فجوة تقرير المراجع:- ينتج ذلك بسبب الخلط والفهم المغلوط لأهداف وأغراض ومسئولية المراجع من ناحية وفشل المهنة في مقابلة متطلبات الجمهور من حيث التأكيد المطلق بدقة القوائم المالية وشكهم في تقرير المراجعة خصوصاً عند تعثر أو فشل الشركة دون إنذار مبكر بذلك وأسلوب صياغة التقرير في توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين.

2- فجوة التوقعات المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية:

- قصور الوعي عن المحاسبة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية:- يوجد قصور في نشر الوعي عن المحاسبة والتدقيق بين جمهور المستخدمين وهذا القصور يؤدي إلي عدم إلمامهم بماهية وأهداف التدقيق ودور ومسئوليات المدقق بالإضافة إلي القيود والتعقيدات المتأصلة في عملية التدقيق، وبالتالي يولد المزيد من التوقعات نحو الأعمال التي يجب على المدقق القيام بها والتي قد تبلغ حداً كبيراً ليس بمقدور المدقق تقديمها في ضوء ما يحكمه من معايير وقوانين منظمة للمهنة وكذلك في ضوء عنصر التكلفة والعائد لعملية التدقيق وهذا بدوره يساهم في اتساع فجوة التوقعات في التدقيق.
- طبيعة التغير في توقعات المجتمع:- أن التغير في توقعات وطلبات المجتمع من المدقق يتسم بالسرعة والديناميكية مما يؤدي لحدوث فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات جديدة لمستخدمي القوائم المالية والاستجابة المهنية لها وهو الأمر الذي يساهم في اتساع فجوة التوقعات [21].

دواعي الاهتمام بفجوة التوقعات في المراجعة:

- هنالك العديد من الأسباب التي أدت إلي الاهتمام بفجوة التوقعات في المراجعة هي:
 - تطبيق سياسة التحقق والإصلاح الاقتصادي.
 - تحقيق الشفافية في بيع قطاع شركات الأعمال العامة.
 - دخول المستخدمين في مجال بيع وشراء الأسهم والسندات ضمن قراءة تقارير المراجع العام.
 - تخصيص وزارة مستقلة وهي وزارة قطاع الأعمال العامة، فتخول لها بيع شركات قطاع الأعمال العامة.
 - أخذ اعتبارات بأن المراجعة أداء اجتماعية، أو أداء حيادية مستقلة خصوصاً في عملية بيع هذه الشركات .

- تنمية الدخول المتسارع في الارتباط بالعالم الخارجي.
- حتى تكون المراجعة على درجة عالية، لابد من قيام المراجعين بسد هذه الفجوة في ظل معايير الجودة وزيادة ثقة الجمهور^[22].

إجراءات الدراسة الميدانية:

هدف الباحثان من إجراء الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة بهدف تحقيق العلاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعات الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من: المراجعين القانونيين ومساعد مراجع واخرى بمكاتب المراجعة القانونية بولاية الخرطوم.

عينة الدراسة:

تم اختيار مفردات عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية البسيطة وقد تم توزيع عدد (150) استبانة وقد شمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع الدراسة. وتم استرجاع عدد (120) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل.

درجة الصدق والثبات:

في هذه الدراسة استخدم الباحث معامل الفاكرونباخ والذي يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين اجابات الاسئلة وحسب بالمعادلة التالية :

$$\left(\frac{1 - \sum_{i=1}^k \sigma_{yi}^2}{\sigma_x^2} \right) a = \frac{k}{k-1} = \frac{k}{k-1}$$

حيث ان

(k) تمثل عدد الاسئلة

(i) تمثل الانحراف المعياري لاجابات السؤال (σ_{yi}^2)

(σ_x^2) تمثل الانحراف المعياري لكل الاجابات^[23]

وقد تم التأكد من صدق وثبات المقياس باجراء الاختبار على عبارات كل محور من محاور الدراسة على حده باستخدام كما يبين الجدول التالي:

جدول رقم (1) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	10	٠,٨٧	٠,٩٣
المحور الثاني	٢٣	٠,٩٦	٠,٩٨
اجمالي عبارات المحاور	٣٣	٠,٩٧	٠,٩٨

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2022

يلاحظ من الجدول رقم (1) نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة أكبر من (80 %) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي لجميع محاور الاستبانة سواء كان ذلك لكل محور على حده أو على مستوى جميع محاور الاستبانة حيث بلغت قيمة الثبات بألفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.97) وقيمة الصدق تساوي (0.98) وهي قيمة مرتفعة وتشير إلى أن الأداة تتمتع بدرجة عالية جداً من الصدق والثبات وتحقق أهداف الدراسة.

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضيات :

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين مراجعة النظر وتصديق فجوة الأداء في المراجعة

جدول (2) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الأولى

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			ك	ك	ك	ك	ك	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.645	3.93	0	0	29	70	21	تفيد مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص.
			% 0.0	% 0.0	% 24.2	% 58.3	% 17.5	
أوافق	0.634	4.13	0	0	17	70	33	تطبيق مراجعة النظر يساعد في تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة.
			% 0.0	% 0.0	% 14.2	% 58.3	% 27.5	
أوافق	0.673	4.02	0	1	23	69	27	تفيد مراجعة النظر في التحقق من قيام مكاتب المراجعة بمراحل المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهني.
			% 0.0	% 0.8	% 19.2	% 57.5	% 22.5	

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			ك	ك	ك	ك	ك	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.722	4.09	0	3	17	66	34	تمثل مراجعة النظير أداء للتأكد من جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداءً من مرحلة التخطيط وحتى إعداد التقرير.
			% 0.0	% 2.5	% 14.2	% 55	% 28.3	
أوافق	0.653	3.95	0	0	28	69	23	تفيد مكتب المراجعة الخاضع للفحص في زيادة المعرفة لديه بمعايير الرقابة على الجودة.
			% 0.0	% 0.0	% 23.3	% 57.5	% 19.2	
أوافق	0.804	3.98	0	3	31	52	34	تفيد مراجعة النظير مكتب المراجعة الخاضع للفحص في الرغبة في تنفيذ معايير الرقابة على الجودة.
			% 0.0	% 2.5	% 25.8	% 43.4	% 28.3	
أوافق	0.672	4.05	0	2	18	72	28	تطبيق مراجعة النظير يؤدي إلى قيام المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية اللازمة.
			% 0.0	% 1.7	% 15	% 60	% 23.3	

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			ك	ك	ك	ك	ك	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.826	4.08	1	1	27	49	42	تطبيق النظرية الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين جودة المراجعة.
			% 0.8	% 0.8	% 22.6	% 40.8	% 35	
أوافق	0.704	4.03	1	10	190	517	242	متوسط إجمالي الفرضية الأولى
			0.1 %	%1.1	%19.8	% 53.9	% 25.2	

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية، 2022

من خلال بيانات الجدول (2) يتضح الآتي:

1. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى بنسبة (58.3 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (17.5 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (24.2 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (3.93) بانحراف معياري (0.645) ان اتجاه العبارة أوافق.
2. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية بنسبة (58.3 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (27.5 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (14.2 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.13) بانحراف معياري (0.634) ان اتجاه العبارة أوافق.
3. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة بنسبة (57.5 %) بينما الموافقون بلغت نسبتهم (22.5 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (19.2 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.02) بانحراف معياري (0.673) ان اتجاه العبارة أوافق بشدة.
4. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة بنسبة (55 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (28.3 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (14.2 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة

المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.09) بانحراف معياري (0.722) ان اتجاه العبارة أوافق.

5. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة بنسبة (57.5%) بينما يوافقون بشدة بلغت نسبتهم (19.2%) ونجد ان المحايدون بنسبة (23.3%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (3.95) بانحراف معياري (0.653) ان اتجاه العبارة أوافق.

6. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (43.4%) بينما يوافقون بشدة بلغت نسبتهم (28.3%) ونجد ان المحايدون بنسبة (25.8%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (3.95) بانحراف معياري (0.804) ان اتجاه العبارة أوافق بشدة.

7. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (60%) بينما يوافقون بشدة بلغت نسبتهم (23.3%) ونجد ان المحايدون بنسبة (15%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.05) بانحراف معياري (0.672) ان اتجاه العبارة أوافق.

8. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (40.8%) بينما يوافقون بشدة بلغت نسبتهم (35%) ونجد ان المحايدون بنسبة (22.6%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.08) بانحراف معياري (0.826) ان اتجاه العبارة أوافق.

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة المسؤولية «الالتزام» في المراجعة
جدول (3) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الثانية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.690	4.14	0	1	18	64	37	تساعد مراجعة النظر على الالتزام بقواعد وسلوك مهنة المراجعة.
			% 0.0	% 0.8	% 15	% 53.4	% 30.8	
أوافق	0.702	4.14	0	2	16	65	37	تطبيق مراجعة النظر يساعد في زيادة جودة عملية المراجعة
			% 0.0	% 1.7	% 13.3	% 54.2	% 30.8	

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.659	4.05	0	2	17	74	27	تقوم مراجعة النظير بفحص مدى التزام مكاتب المراجعة بإجراءات رقابة الجودة.
			% 0.0	% 1.7	% 14.2	% 61.6	% 22.5	
أوافق	0.705	4.08	0	1	22	63	34	تزيد مراجعة النظير من مستوى النزاهة والأمانة لدى المراجع الخارجي.
			% 0.0	% 0.8	% 18.3	% 52.6	% 28.3	
أوافق	0.760	4.04	0	1	26	59	34	تطبيق مراجعة النظير يساعد في تحديد واجبات ومسئوليات المراجعين.
			% 0.0	% 0.8	% 21.7	% 49.2	% 28.3	
أوافق	0.626	4.06	0	0	20	73	27	تقوم مراجعة النظير بتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق التقرير.
			% 0.0	% 0	% 16.7	% 60.8	% 22.5	
أوافق	0.762	4.08	1	1	21	61	36	تطبيق مراجعة النظير يؤدي إلى عدم تدخل جهات الخارجية في شؤون المهنة.
			% 0.8	% 0.8	% 17.5	% 50.8	% 30	
أوافق	0.701	4.08	1	8	140	459	232	متوسط الفرضية الثانية
			% 0.1	% 1	% 16.7	% 54.6	% 27.6	

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2022

من خلال بيانات الجدول (3) يتضح الآتي:

1.1. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى بنسبة (53.4 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30.8 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (15 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.14) بانحراف معياري (0.690) ان اتجاه العبارة أوافق.

2.2. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية بنسبة (54.2 %) بينما

الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30.8%) ونجد ان المحايدون بنسبة (13.3%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.14) بانحراف معياري (0.702) ان اتجاه العبارة أوافق.

3. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة بنسبة (61.6%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (22.5%) ونجد ان المحايدون بنسبة (14.2%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.05) بانحراف معياري (0.659) ان اتجاه العبارة أوافق بشدة.

4. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة بنسبة (52.6%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (28.3%) ونجد ان المحايدون بنسبة (18.3%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.08) بانحراف معياري (0.705) ان اتجاه العبارة أوافق.

5. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة بنسبة (49.2%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (28.3%) ونجد ان المحايدون بنسبة (21.7%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.04) بانحراف معياري (0.760) ان اتجاه العبارة أوافق.

6. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (60.8%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (22.5%) ونجد ان المحايدون بنسبة (16.7%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.06) بانحراف معياري (0.626) ان اتجاه العبارة أوافق بشدة.

7. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (50.8%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30%) ونجد ان المحايدون بنسبة (17.5%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.08) بانحراف معياري (0.762) ان اتجاه العبارة أوافق.

الفرضية الثالثة توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة التقرير في المراجعة

جدول (4) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الثالثة

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
			0	0	19	60	41	تمتص تقارير مراجعة النظرير بفعالية اتصال عالية في توصيل النتائج للمستفيدين.
أوافق	0.686	4.18	% 0.0	% 0.0	% 15.8	% 50	% 34.2	

الاتجاه	الانحراف المعباري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.749	4.10	0	1	25	55	39	تطبيق أسلوب مراجعة النظر يؤدي إلى توفير الشفافية الكافية للجمهور.
			% 0.0	% 0.8	% 20.8	45.8 %	% 32.6	
أوافق	0.719	4.11	0	2	19	63	36	تقارير مراجعة النظر لديها القدرة على توصيل نتائج المراجعة لمستخدمي القوائم المالية.
			% 0.0	% 1.7	% 15.8	52.5 %	% 30	
أوافق	0.759	4.06	0	1	28	54	37	تعد تقارير مراجعة النظر ملائمة مع مستوى فهم إدراك المستخدمين.
			% 0.0	% 0.8	% 23.4	% 45	% 30.8	
أوافق	0.771	3.83	1	3	32	63	21	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى ترشيد توقعات المجتمع من تقرير المراجع الخارجي.
			% 0.8	% 2.5	% 26.7	52.5 %	% 17.5	
أوافق	0.656	4.08	0	0	21	68	31	تقرير مراجعة النظر يقدم تأكيد مع قول بأن مكتب المراجعة محل الفحص ملتزم بمعايير الرقابة على الجودة في حالة التقرير النظيف.
			% 0.0	% 0	% 17.5	56.7 %	% 25.8	
أوافق	0.788	3.98	0	5	23	61	31	تقرير مراجعة النظر يفصل عن احتياجات مكتب المراجعة محل الفحص لتحسين نظام الرقابة على الجودة في حالة التقرير المتحفظ.
			% 0.0	% 4.2	% 19.2	50.8 %	% 25.8	

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التحقق					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
أوافق	0.751	3.80	0	2	42	54	22	تقرير مراجعة النظرير يوضح ضعف التزام مكتب المراجعة الخارجي محل الفحص بنظام رقابة الجودة في حالة التقرير العكسي.
			% 0.0	% 1.7	% 35	% 45	% 18.3	
أوافق	0.735	4.02	1	14	209	478	258	متوسط اجمالي الفرضية الثالثة
			% 0.1	% 1.5	% 21.8	49.7%	% 26.9	

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية ، 2022

من خلال بيانات الجدول (4) يتضح الآتي:

1. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى بنسبة (50 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (34.2 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (15.8 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.18) بانحراف معياري (0.686) ان اتجاه العبارة أوافق.
2. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية بنسبة (45.8 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (32.6 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (20.8 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.10) بانحراف معياري (0.749) ان اتجاه العبارة أوافق.
3. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة بنسبة (52.5 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (15.8 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.11) بانحراف معياري (0.719) ان اتجاه العبارة أوافق
4. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة بنسبة (45 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30.8 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (23.4 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.06) بانحراف معياري (0.759) ان اتجاه العبارة أوافق.
5. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة بنسبة (52.5 %) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (17.5 %) ونجد ان المحايدون بنسبة (26.7 %)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (3.83) بانحراف معياري (0.771) ان اتجاه العبارة أوافق.

6. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (56.7%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (25.8%) ونجد ان المحايدون بنسبة (17.5%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (4.08) بانحراف معياري (0.656) ان اتجاه العبارة أوافق.

7. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (50.8%) بينما الموافقون بشدة بنسبة بلغت نسبتهم (25.8%) ونجد ان المحايدون بنسبة (19.2%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (3.98) بانحراف معياري (0.788) ان اتجاه العبارة أوافق.

8. ان اغلبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة بنسبة (45%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (18.3%) ونجد ان المحايدون بنسبة (35%)، ونلاحظ بناءً على قيمة المتوسط الحسابي والتي بلغت (3.80) بانحراف معياري (0.751) ان اتجاه العبارة أوافق.

اختبار الفرضيات:

تم اختبار الفرضيات باستخدام دالة الانحدار والتي تبين العلاقة بين المتغير المستقل «مراجعة النظر» على المتغير التابع «فجوة التوقعات في المراجعة» وذلك فيما يلي اختبار الفرضية الأولى توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الأداء في المراجعة جدول (5) نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الأولى (توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الأداء في المراجعة)

المتغير المستقل	R	R Square	f	مستوى دلالة f	t	مستوى دلالة f	نتيجة الفرضية
مراجعة النظر	0.772	0.596	173.949	0.000	13.189	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية، 2022

يبين الجدول رقم (5) اختبار الفرضية الأولى توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الأداء في المراجعة وتشير قيمة معامل الارتباط البالغة 0.77 إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الأداء في المراجعة، حيث تبين من قيمة f المحسوبة والبالغة 173.949 وجود هذه العلاقة إذ تحققت بمستوى دلالة إحصائية 0.000، كما يتبين من قيمة t المحسوبة والبالغة 13.189 أهمية هذا المجال والعلاقة الخطية حيث تؤثر مراجعة النظر بنسبة 0.596 تقريباً 60% في وتضييق فجوة الأداء في المراجعة. عليه نستنتج انه توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة الأداء في المراجعة.

اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة بين مراجعة النظر وتضييق فجوة المسئولية في المراجعة

جدول (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الثانية (توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة المسئولية «الإلتزام» في المراجعة)

المتغير المستقل	R	R Square	F	مستوى دلالة f	t	مستوى دلالة f	نتيجة الفرضية
مراجعة النظرير	0.782	0.611	185.479	0.000	13.619	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2022

يبين الجدول رقم (6) اختبار الفرضية الثانية توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة المسئولية «الإلتزام» في المراجعة وتشير قيمة معامل الارتباط البالغة 0.782 إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة المسئولية في المراجعة ، حيث تبين من قيمة f المحسوبة والبالغة 185.479 وجود هذه العلاقة إذ تحققت بمستوى دلالة إحصائية 0.000 ، كما يتبين من قيمة t المحسوبة والبالغة 13.619 أهمية هذا المجال والعلاقة الخطية حيث تؤثر مراجعة النظرير بنسبة 61% في وتضييق فجوة الأداء في المراجعة. عليه نستنتج انه توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة المسئولية في المراجعة.

جدول (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الثالثة (توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة التقرير في المراجعة)

المتغير المستقل	R	R Square	F	مستوى دلالة f	t	مستوى دلالة f	نتيجة الفرضية
مراجعة النظرير	0.699	0.488	112.590	0.000	10.611	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2022

يبين الجدول رقم (7) اختبار الفرضية الثالثة توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة التقرير في المراجعة وتشير قيمة معامل الارتباط البالغة 0.699 إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير وتضييق فجوة التقرير في المراجعة ، حيث تبين من قيمة f المحسوبة والبالغة 112.590 وجود هذه العلاقة إذ تحققت بمستوى دلالة إحصائية 0.000 ، كما يتبين من قيمة t المحسوبة والبالغة 10.611 أهمية هذا المجال والعلاقة الخطية حيث تؤثر مراجعة النظرير بنسبة 49% في وتضييق فجوة التقرير. عليه نستنتج انه توجد علاقة بين مراجعة النظرير وتضييق التقرير في المراجعة.

خاتمة :

بعد عرض الإطار النظري وإجراء الدراسة الميدانية يقوم الباحث بعرض ماتوصل إليه من نتائج وتوصيات كما يلي:

النتائج:

توصل الباحث إلى نتائج أهمها الآتي:-

- تطبيق مراجعة النظرير ساهم في تضييق فجوة الأداء في المراجعة .
- تطبيق مراجعة النظرير يساهم في تضييق فجوة المسئولية.

- تطبيق مراجعة النظر يساعد في تضييق فجوة التقرير في المراجعة.
- تساعد مراجعة النظر في التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيق معايير الأداء المهني.
- تساعد مراجعة النظر على الالتزام بقواعد وسلوك مهنة المراجعة .
- تزيد مراجعة النظر من مستوى النزاهة والأمانة لدى المراجع الخارجي.

التوصيات:

- من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج يوصي الباحث بما يلي:-
- الالتزام بتطبيق مراجعة النظر لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة..
- الاهتمام بمراجعة النظر وبيان دورها في تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة.
- على مكتب تنظيم المهنة تطبيق مراجعة النظر وتحديد واجبات ومسئوليات المراجعين لمنع اي تدخل للجهات الخارجية في شئون المهنة.
- ضرورة الاستفادة القصوى من مراجعة النظر في التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيق معايير الأداء المهني.
- ضرورة الاستفادة منمراجعةالنظر في زيادة مستوىالنزاهةوالأمانةلدمراجعالخارجي.
- على المراجع الخارجي كسب ثقة الجمهور بتوصيل نتائجالتقارير للمستفيدين من مستخدمي القوائم المالية على ان تكون ملائمة مع مستوى فهم وإدراك المستخدمين وتوفير الشفافية الكافية للجمهور.

الهوامش:

- (1) الهادي ابراهيم فضايلو، المنظمات المهنية ودورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2010م).
- (2) منى الطيب شرف الدين، دور لجنة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م).
- (3) زهور عبدالله محمود حسين، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي للحد من فجوة التوقعات في المراجعة بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2017م).
- (4) أحمد سيد أحمد عبيد عثمان، دور آليات وقواعد حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية على القطاع المصرفي في السودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2017م).
- (5) إبراهيم يعقوب، عائشة موسى، عبير عبد الله، أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل مخاطر المراجعة، (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 5، العدد 15، 2021م)، ص 48 - 64.
- (6) محمد متولي محمد 'براهيم بركات، "إطار مقترح لإمكانية تطبيق برنامج مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر"، (جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (9)، العدد (2)، 2018م)، ص 30-31.
- (7) أماني حسين كامل، "مراجعة النظر كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة"، (القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب، العدد (9)، 2001م)، ص 16-17.
- (8) محمد صالح هاشم، "تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد (2)، 2010م)، ص 155.
- (9) د. حسن شلقامي محمود، "مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على الجودة- دراسة ميدانية"، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، 2014م)، ص 69.

- (10) موسى فضل المولى مالك موسى، «الرقابة على جودة المراجعة وأثرها في تقارير المراجعة الخارجية»، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م)، ص71.
- (11) حسن النور حسن بشير، «مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية»، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م)، ص26.
- (12) أحمد علي محمد الهماي، «تقييم مدى فاعلية استخدام أسلوب مراجعة النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا- دراسة ميدانية»، (مصر: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجاري، المجلد (28)، العدد (4)، 2014م)، ص ص312-313.
- (13) أشرف هاش فارس العبدون، مرجع سابق، ص74.
- (14) اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، «قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة ميدانية»، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة بنها، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م)، ص32.
- (15) هاني خليل، «مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين»، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2009م)، ص4.
- (16) كامل السيد أحمد عشماوي، «مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة»، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة القاهرة، أطروحة دكتوراه في لمحاسبة غير منشورة 1999م)، ص5.
- (17) Liggio Carl, "The Expectation: The Accountants Legal waterloo" (CPA Journal, July , 1975,) p, 23
- (18) عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص ص194-196.
- (19) منصور أحمد البديوي وآخرون، «دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة»، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2010م)، ص35.
- (20) جورج غالي، «تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة»، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص8.
- (21) مهدي خليل بدوي، «فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرفين الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب - الدواعي والمبررات»، (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص ص16-17.

- (22) محمد بهاء الدين إبراهيم، «إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة»، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية العدد 2، 2000م)، ص324.
- (23) غيث البحر -معن التنحي - التحليل الاحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج (IBMspss) مركز سير للدراسات الاحصائية والسياسات العامة - تركيا 2014 - متاح على الموقع الالكتروني (www.sabr-sp.com)