

استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات- دراسة ميدانية

د. صالح حامد محمد علي

أستاذ المحاسبة المشارك - كلية التجارة - جامعة النيلين

الملخص

هدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر استخدام أ لمراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين ،ولقد أسفرت نتائج البحث الميداني ألي وجود اهتمام لدي مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية المراجعة المشتركة في عملية تحسين الأداء المهني للمراجعين ، بالإضافة إلي تأثيرها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة. أوصي البحث بضرورة إعادة تفكير مكاتب المراجعة الخارجية من خلال بحث واعتماد البدائل الأخرى للمراجعة الفردية والتي لم تعد ملائمة مع طبيعة بعض المشروعات الاقتصادية.



Abstract:

The goal of this research, mainly to the study of the impact of the use of common audit offices of external audit of the Sudan in the reduction of the appearance of the expectations gap in the performance of revisers, has resulted in the results of field research to the existence of interest to the audited offices Sudanese Foreign Ministry of the importance of the joint review in the process of improving professional performance scrutineers, as well as to its impact in reducing the expectations gap in the review. Research recommended the need for re-thinking of the offices of the external review through the consideration and adoption of the other alternatives to the individual review which is no longer appropriate to the nature of some economic projects



أولاً : المقدمة والدراسات السابقة

مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في الآتي :

١. ما مدى فناعة مكاتب المراجعة الخارجية بأهمية الفوائد المترتبة علي تطبيق نظام المراجعة المشتركة .
٢. ما مدى اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بالعوامل الداعمة للحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين .
٣. ما الأثر المتوقع للمراجعة المشتركة في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية .

أهداف الدراسة :

تسعي هذه الدراسة إلي تحقيق الأهداف الآتية:

١. تحديد أهم العوامل المؤثرة في تبنى مكاتب المراجعة الخارجية لأسلوب المراجعة المشتركة في فحص ومراجعة أنشطة حسابات الشركات عملاء المراجعة.
٢. التعرف علي مستوى الاستعدادات الفعلية بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان تجاه الالتزام بمتطلبات تحسين فاعلية الأداء المهني للمراجعة الخارجية للحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين.
٣. بيان طبيعة الأثر المتوقع للمراجعة المشتركة تجاه الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان .

أهمية الدراسة :

تتبع أهمية هذه الدراسة في أن تزايد مستوي اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان بالمراجعة المشتركة لمعالجة المشاكل والصعوبات التي تواجه انخفاض مستوي فاعلية الأداء المهني للمراجعين بهاو التقليل من أثاره



السلبية يعد من وجهة نظر الباحث ذات أهمية بمكان ، ومن المتوقع أن تسهم المراجعة المشتركة في تحسين جودة الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية وضمان جودة تقاريرها ، مما ينعكس ذلك إيجابا في الحد من مستوى فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية تجاه أداء المراجعين بالسودان.

فرضيات الدراسة : تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي:

١. هناك قناعات من جانب مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية الفوائد المترتبة علي تطبيق نظام المراجعة المشتركة .
٢. الممارسات الجارية من جانب مكاتب المراجعة الخارجية السودانية تسهم في ألد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين .
٣. يؤدي تطبيق نظام المراجعة المشتركة إلي الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية السودانية

منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف هذه الدراسة والإجابة على تساؤلاتها لقد أعتمد الباحث على كل من المنهج الاستنباطي والاستقرائي من خلال القيام بنوعين من الدراسة هما:

- الدراسة النظرية : ويتم ذلك من خلال مراجعة ما ورد في الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بمتغيرات موضوع هذه الدراسة سواء بشكل مباشر أو غيره
- الدراسة الميدانية : وتتمثل في اختيار عينة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية من خلال استمارة الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض .



حدود الدراسة :

- تتمثل حدود الدراسة في الآتي :
- الحدود المكانية : مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالخرطوم .
- الحدود الزمنية : تم تجميع بيانات الدراسة في العام ٢٠١٦ م .
- الحدود الموضوعية : الدراسة تتناول المراجعة المشتركة كمتغير مستقل وفجوة التوقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية كمتغير تابع .

خطة الدراسة :

- لتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتبويبها علي النحو التالي :
- أولاً : المقدمة والدراسات السابقة .
- ثانياً : الإطار النظري لمتغيرات الدراسة .
- ثالثاً : الدراسة الميدانية .

الدراسات السابقة:-

- دراسة : د. يحيى بن علي الجبر ، د. ناصر بن محمد السعد ون (٢٠١٤م) (١):
هدفت هذه الدراسة إلي بحث مدى تأثير المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية ، وقد توصلت الدراسة بشكل عام إلي عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية حتى في ظل مشاركة مكاتب المراجعة الكبرى في تنفيذ المراجعة المشتركة
- دراسة : د. أحمد أشرف عبد الحميد (٢٠١٤م) : (٢)
استهدفت هذه الدراسة مراجعة الأدب المحاسبي بشأن المراجعة المشتركة كوسيلة لزيادة الثقة في عملية المراجعة والتقارير المالية بالإضافة إلي



اختبار أوجه الاتفاق والاختلاف بين الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة (المراجعين ، الإدارة ، مستخدمى التقارير المالية) حول الآثار الايجابية والسلبية للمراجعة المشتركة علي جودة المراجعة وسوق مهنة المراجعة ، توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها : وجود اختلافات جوهرية بين أفراد عينه الدراسة حول الآثار المختلفة للمراجعة المشتركة علي جودة المراجعة وسوق المهنة .

- دراسة : د. محمد محمد عبد القادر (٢٠١٤م) :^(٣)

هدفت هذه الدراسة إلي تقديم دليل عمل باستخدام البيانات الفعلية للشركات المساهمة المصرية عن مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لكل من وجود المراجعة وجودة التقارير المالية في ظل الاختيار المتعدد للمراجعين (المراجعة المشتركة) بالمقارنة مع المراجعة الفردية . أظهرت نتائج اختبارات الفروض عدم وجود فروق معنوية لجودة المراجعة بين استخدام الشركات المساهمة المصرية لخدمات المراجعة المشتركة واستخدامها لخدمات المراجعة الفردية .

- دراسة : Al anezi et al (2012) :^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مستوى التزام الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الكويتي بمعايير التقرير المالي (IFRS) من خلال إجراء المقارنة بين الشركات التي تخضع للمراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة ، وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية إن الشركات الكويتية التي تخضع لنظام المراجعة الثنائية أكثر التزاماً بمعايير التقرير المالي (IFRS) من الشركات التي تخضع لنظام المراجعة المشتركة .

- دراسة : Zerni et al (2012) :^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى بحث اثر المراجعة المشتركة على جودة أداء المراجعة الخارجية بالسويد ، توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها



المراجعة المشتركة تسهم في دعم استقلالية المراجعين وبالتالي تنعكس إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية.

- دراسة: د. محمد إبراهيم الجاك (٢٠١١):^(٣)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل فجوة التوقعات في تقرير المراجعة وبيان الدور الذي يمكن أن تؤديه المنظمات المهنية في تضيقها والحد منها ، وتوصلت الدراسة إلى إن تقرير المراجع الخارجي يعد بمثابة الوسيلة التي يمكن الاعتماد عليها في الاتصال بين المراجع الخارجي ومستخدمي التقارير المالية وتظهر هذه الفجوة عندما ينتابه غموض في الصياغة واختلاف محتوياته عن توقعات مستخدميه.

- دراسة: د. زهران محمد علي دار غمة ، أ. سمهر محمد عقل (٢٠١١م)^(١):

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء علي موضوع فجوة التوقعات في فلسطين بهدف تقديم دليل عملي عن واقع البيئة الفلسطينية فيما يتعلق بالتوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات المالية حول المهنة وأهدافها ومسؤوليات مدقق الحسابات ، توصلت الدراسة إلى أن مستخدمي البيانات المالية الخارجيين هم الأكثر مساهمة في بروز مشكلة فجوة التوقعات غير المعقولة في فلسطين.

- دراسة: Semui and Johnson (2011)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى وجود فجوة في توقعات أداء المراجعين الخارجيين من جانب مستخدمي التقارير المالية بنيجريا ، توصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة من قبل مستخدمي التقارير المالية بخصوص مسئوليات مراجعي الحسابات وأدائهم المهني .

- دراسة: أبو بكر عبد الباقي محمد (٢٠٠٩م):^(٣)

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى القيام باستقراء نظري لمعرفة الإطار المفاهيمي لفجوة التوقعات في المراجعة بالإضافة إلى حدود ومسؤوليات كل



من الإدارة ومراقبي الحسابات حول ظهور هذه الفجوة ، خلصت الدراسة إلي العديد من النتائج النظرية أهمها أن فجوة التوقعات تنشأ عندما تفشل المراجعة الخارجية في تلبية توقعات وحاجات مستخدمي التقارير المالية .

- دراسة : د. هاشم حسن التميمي (٢٠٠٩م) :^(٤)

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي العوامل المؤثرة في وجود فجوة التوقعات بين المدققين وبين المستثمرين كأحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في العراق ، توصلت الدراسة إلي أن أكثر العوامل تأثيراً في حدوث فجوة التوقعات ترجع إلي عدم المعرفة الكافية من قبل المستثمرين بواجبات ومسئوليات المدققين مع المبالغة في ذلك أحياناً.

- دراسة:أ.فهد بن سلطان السديري ، د. حسام بن عبد المحسن العنقري(٢٠٠٥م)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلي رصد ملامح فجوة التوقعات والمرتبطة تحديداً بمعوقات نجاح ممارسي المهنة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة ومدى تأثيرها في ممارسات وتنظيم المهنة في المملكة العربية السعودية. أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلي وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول المحددات الخاصة بمعوقات نجاح ممارسي المهنة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة ، كما نفت نتائج الدراسة وجود فجوة التوقعات المرتبطة بمعوقات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثيرها علي تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة.

- دراسة : Fadzly and Ahmed (٢٠٠٤م) ^(٢):

هدفت الدراسة إلي بيان مدى وجود فجوة في توقعات مستخدمي التقارير المالية في ماليزيا ، وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية إن هناك مظاهر بوجود فجوة في توقعات مستخدمي التقارير المالية وان كانت بعض هذه



المظاهر خاطئة ويمكن إن تزال إذا ما تم إعلام مستخدمي التقارير المالية بالدور الحقيقي للمراجع.

ثانياً : الإطار النظري للدراسة

مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة

عرفت بأنها التباين عن الأداء الفعلي لمراجع الحسابات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية. ⁽¹⁾ كما عرفت بأنها التباين في الأداء المهني للمراجعة ، من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه. ⁽²⁾ عرفت فجوة الأداء بأنها الفرق بين ما يتوقع المجتمع انجازه بصورة معقولة من قبل المراجعين وبين الأداء الفعلي للمراجعة ⁽³⁾ . ، كما يقصد بها قصور المراجعة في الالتزام بالقانون المحدد لنطاق وحدود مسؤولياته ما ينتجه الجهل بالقانون أو عدم الكفاءة في التطبيق أو الإهمال أو تعدد التقصير ⁽⁴⁾ مما تقدم يخلص الباحث إلي إن فجوة التوقعات في الأداء تعني الفرق بين ما يرى مستخدمي التقارير المالية أن المراجعين يمكنهم القيام به وبين ما يؤديه المراجعين فعلاً

خصائص فجوة التوقعات في المراجعة :

- تتصف فجوة التوقعات في المراجعة بالخصائص التالية: ⁽⁵⁾
- فجوة التوقعات دائماً ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع علي خدمات ومسئوليات مراجعي الحسابات
 - فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها
 - فجوة التوقعات كمية ونوعية
 - فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع
 - فجوة التوقعات دولية ونسبية لان جميع دول العالم تعاني منها دون استثناء



أسباب فجوه الأداء :

- تعود أسباب ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين إلي الآتي :
- عدم كفاية معايير المراجعة في تحديد مهام وأداء المراجعين بما يعكس توقعات المجتمع في مهنة المراجعة
 - عدم كفاية الأداء الفعلي للمراجعين وما يجب عليهم القيام به طبقاً للمتطلبات المهنية والقانونية للمراجعة⁽¹⁾
 - الشك في حياد واستغلالية المراجع الخارجي
 - عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته
 - نقص الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي
 - قصور نظام الرقابة الذاتية في المهنة
 - عدم اكتشاف المراجع للغش والأخطاء الموجودة في التقارير المالية محل المراجعة
 - وجود عقود وارتباطات غير نظامية مع المراجعين
 - عدم الإفصاح عن كافة توقعات مستخدمي التقارير المالية في تقارير المراجعة وانخفاض مسايرتها للتغيرات في المجتمع⁽²⁾
 - كما يضيف أخر الأسباب التالية وراء ظهور فجوه الأداء :
 - قصور أداء مدقق الحسابات .
 - انخفاض الكفاءة لدي مدقق الحسابات
 - علاقة مدقق الحسابات بالمنشأة الخاضعة للتدقيق
 - مجاملة مدقق الحسابات للمنشأة محل المراجعة
 - غموض تقرير مراقب الحسابات
 - قصور معايير التدقيق
 - التوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية
 - قصور السلوك المهني .
 - افتقار مهنة المراجعة لتشريع خاص لتحقيق فجوه التوقعات⁽¹⁾

العلاقة بين المراجعة المشتركة وتضييق فجوة التوقعات في أداء المراجعين :
يقصد بالمراجعة المشتركة عملية فحص ومراجعة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية بواسطة منشأتان للمراجعة منفصلتان ومستقلتان عن بعضهما البعض مشتركتان في الجهد المبذول والمسئولية ، وتوقعات سويًا علي تقرير مراجعة واحد^(١). وعرفت أيضاً بأنها تعيين مراجعين مستقلين ليقوما معاً بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتفسير النتائج وإصدار تقرير موحد^(٢). كما عرفت بأنها أداء عملية المراجعة من قبل مكاتب للمراجعة وبمعتقدين مختلفين يعملان بشكل مشترك ويعدان تقرير واحد لعملية المراجعة. ويسهم نظام المراجعة المشتركة في معالجة مشكلات انخفاض الأداء المهني لدي المراجعين من خلال تحقيقه ألامزايا الآتية :

- الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فريق المراجعة المشتركة
- تحقيق جودة أداء المراجعين وبخاصة مهارات المراجعين
- عمق المناقشة بين فريق المراجعة المشتركة وخاصة في الأمور الجوهرية.
- التغلب علي الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفر.
- تقادي تحمل المسئولية القانونية المشتركة .
- تقادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الزر وه
- 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 المسئولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام كافة الأطراف ذات العلاقة
- تعزيز مستويات استقلال المراجعة الخارجية المشتركة في سوق خدمات المراجعة^(١) كما يضيف أحر أن المراجعة المشتركة تسهم في تحقيق الفوائد والمزايا التالية^(٢):

١. تعزيز جودة المراجعة من خلال اشتراك أكثر من مكتب للمراجعة معاً يتبادلون الخبرات فيما بينهم .
 ٢. تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة ضوء مراقبة كل من أطراف المراجعة للطرف الآخر
 ٣. تعزيز موقف المراجع في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين المراجعين والشركة في حالة تعدد المراجعين .
 ٤. تحقيق التركيز في سوق المراجعة
- كما أوضحت نتائج دراسة أخرى : أن وجود مراجعين اثنين بدلاً من مراجع واحد من المتوقع أن يسهم كثيراً في رفع مستوى جودة الأداء في عملية المراجعة من خلال :
- الوصول إلي أدلة مراجعة أدق وبالتالي أداء عملية المراجعة بمستوى أفضل
 - استكمال النقص في الخبرة وتغطية أوجه القصور لدى بعضها البعض
 - تحقيق المخاطر بالمعلومات.
 - الحد من الانحرافات في النظام المحاسبي للعميل.
 - تعزيز استغلالية المراجعين في مواجهة العميل.
 - إتباع منهجية أفضل في تنفيذ عملية المراجعة ووفقاً لمستويات جودة أعلى.
- كما تضيف دراسة أخرى أن وجود مراجعين اثنين في عملية المراجعة يعطي مؤشراً أفضل لمستوى حوكمة عمل شركتي المراجعة من خلال قيام كل طرف بمتابعة أعمال المراجعة التي قام بها الطرف الآخر ، ومن ثم سوف يكون كل طرف حريص علي أداء المهام المحدودة له بأعلى مستوى ممكن من الأداء ، يضاف إلي ذلك حرص كل مراجع علي العمل علي اكتشاف أية مخالفات أو أخطاء تفادياً لحرصه قد يتعرض له إذا ما لم تم اكتشافه من قبل الطرف الآخر ، وفي المجمل فإن وجود مراجعين يمكن أن يكون دافعاً لكل منهما لأداء الأعمال المنطقية بأعلى مستوى مهني ممكن ^(١). مما تقدم يلاحظ الباحث إن أسلوب



المراجعة المشتركة يمكن اعتباره احد الحلول المقترحة لمعالجة مشكلات فجوة التوقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية ولاسيما بالسودان والتي يمكن ملاحظتها من خلال واقع نتائج البحث الميداني .

ثالثاً : الدراسة الميدانية:- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع هذه الدراسة من مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم والبالغ عددها (١٣٦) ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (٣٧) استمارة استبيان على المستهدفين بعدد استمارة واحده لكل مكتب، حيث بلغت نسبة العينة إلي المجتمع $(\frac{37}{136} \times 100 = 27.21\%)$ ، واستجاب (٣٧) فرداً أي ما نسبته (١٠٠%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بالمعلومات المطلوبة .

خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (١)

النسبة	العدد	الفئات	البيان
56.8	21	بكالوريوس	المؤهل العلمي
8.1	3	دبلوم عالي	
21.6	8	ماجستير	
10.8	4	دكتورة	
2.7	1	أخرى	
100.0	37	المجموع	
13.5	5	زمالة بريطانية	المؤهل المهني
8.1	3	زمالة عربية	



10.8	4	زمالة سودانية	
13.5	5	أخرى	
54.1	20	لا يوجد زمالة	
100.0	37	المجموع	
21.6	8	5 سنوات فأقل	سنوات الخبرة
13.5	5	6-10 سنوات	
29.7	11	11-15 سنة	
35.1	13	16 سنة فأكثر	
100.0	37	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م

- يتبين من الجدول رقم (١) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي الجامعي (بكالوريوس) حيث بلغ عددهم (٢١) فرداً وبنسبة (٥٦.٨%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (ماجستير)، حيث بلغ عددهم (٨) أفراد، وبنسبة (٢١.٦%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (دكتوراة)، حيث بلغ عددهم (٤) أفراد، وبنسبة (١٠.٨%) ونجد إن حاملي الدبلوم العالي (٣) أفراد، وبنسبة (٨.١%) كما نجد مؤهلات أخرى وبنسبة (٢.٧%)، ويمكن القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة جامعياً وفوق الجامعي.
- يتبين من الجدول أعلاه إن المبحوثين حسب المؤهل المهني نجد أن الغالبية لديهم مؤهلات مهنية زمالة بريطانية ونفس القدر من الزمالات الأخرى حيث بلغت بنسبتهم (١٣.٥%) ، الذين يحملون زمالة سودانية وكانت نسبتهم (١٠.٨%) ، والذين يحملون الزمالة العربية نسبتهم (٨.١%) ونجد إن (٥٤.١%) لا يوجد لديهم زمالة .
- يتبين من الجدول أعلاه، أن هناك (١٣) فرد وبنسبة (٣٥.١%) لديهم الخبرة ١٦ سنة فأكثر بينما الذين لديهم خبرة (11-15) سنوات بلغ عددهم



(١١) بنسبة (٢٩.٧%)، في حين إن هنالك (٨) أفراد وبنسبة (٢١.٦%) لديهم خبرة ٥ سنوات فأقل، وأخيراً نجد للذين خبرتهم (٦-١٠) سنوات عددهم (٥) وبنسبة (١٣.٥%).

١/ أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث استمارة الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.

٢/ الثبات والصدق الظاهري لأداة الدراسة:

من أجل تحسين صدق الأداة (استمارة الاستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها. حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين

٣/ الثبات والصدق الإحصائي:

لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم اخذ عينة الدراسة و بحجم (١٥) فرداً وتم حساب الثبات والصدق الإحصائي للاستبانة من هذه العينة بموجب معادلة كرنباخ ألفا ويوضح الجدول رقم (٢) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول رقم (٢)

الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة

المقياس	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
المحور الأول	٨٢%	٩١%
المحور الثاني	٦٠%	٧٧%
إجمالي الاستبانة	٨٣%	٩١%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م



يتضح للباحث من الجدول رقم (٢) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي وفقا لمعادلة كرنباخ ألفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة جميعها عالية جداً وتقارب (١٠٠%) مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

٣ / الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

١. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
٢. التجزئة النصفية لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
٣. الوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
٤. اختبار (ت) (T - test) لاختبار الفرضيات.
٥. تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين (المحورين)

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

٣/٢ / التحليل الوصفي لعينة الدراسة الميدانية::

لتطبيق أداة الدراسة لجأ الباحث بعد تحكيم الاستبانة إلى توزيعها على عينة الدراسة المقررة. بعد استلام استمارات الاستبانة من أفراد عينة الدراسة تم تفرغ البيانات في الجداول المخصصة توطئة إدخالها في البرامج الإحصائي (spss)، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) إلى متغيرات كمية (١، ٢، ٣، ٤، ٥) على الترتيب.

١ / التحليل الوصفي لمناقشة عبارات المحور الأول (المراجعة المشتركة):



جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الأول

العبارة	لا أو اوافق بشدة			لا أو اوافق			محايد			أوافق			أوافق بشدة		
	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي
الهيكلية السليمة لخطة المراجعة	0	0	4.46	1	2.7	4.46	4	10.8	4.46	9	24.3	4.46	23	62.2	4.46
	0	0		3	8.1		2	5.4		19	51.4		13	35.1	
الإشراف الدقيق على تنفيذ خطة المراجعة	0	0	4.14	0	0	4.14	2	5.4	4.14	19	51.4	4.14	13	35.1	4.14
	0	0		2	5.4		1	2.7		16	43.2		18	48.6	
التخصيص الأمثل للكفاءات المهنية المتاحة في عملية المراجعة	0	0	4.35	2	5.4	4.35	1	2.7	4.35	16	43.2	4.35	18	48.6	4.35
	0	0		2	5.4		1	2.7		16	43.2		18	48.6	
القدرة على التقيين الدقيق لمحتوى التقارير المالية	0	0	4.32	2	5.4	4.32	3	8.1	4.32	13	35.1	4.32	19	51.4	4.32
	0	0		2	5.4		3	8.1		13	35.1		19	51.4	
درجة الموافقة			.803			.855			.789						.852

0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5.4	0	0	1	1	0	0	1	0	0
8.1	4	10.8	5	13.5	6	16.2	5	13.5	2
35.1	17	45.9	13	35.1	13	35.1	16	43.2	12
51.4	16	43.2	17	45.9	17	45.9	15	40.5	22
	4.32		4.19	4.24	4.22	4.49		4.59	
	.669		.967	.830	.787	.731		.551	
	أوافق بشدة		أوافق	أوافق بشدة	أوافق بشدة	أوافق بشدة		أوافق بشدة	
التحليل الدقيق لدوافع إعادة صياغة التقارير المالية									
زيادة فاعلية الاتصال بين فريق المراجعة									
تقليل تعديلات تقرير المراجعة									
اختيار أدلة إثبات أكثر ملائمة لطبيعة عملية المراجعة									
الإلمام الدقيق لطبيعة المهام المطلوبة في عملية المراجعة									
الاستفادة من تنوع خبرات المراجعين بما يحقق جودة عملية المراجعة									

القدرة على تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمتطلبات المهنية للمراجعة	4.35		4.30		4.33	
	0	0	1	2	1	2
تعزيز مسؤوليات المراجعين في التعبير عن آرائهم المهنية	1	2.7	1	2.7	1	2.7
	3	8.1	2	5.4	3	8.1
المراجعة المشتركة	15	40.5	15	40.5	17	45.5
	18	48.6	18	48.6	21	49.3
أوافق بشدة	0	0	4.30	4.33	0.791	0.791
أوافق بشدة	0	0	0.909	0.909	0.791	0.791

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

- بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الأول (المراجعة المشتركة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (٤.٣٣) أي أوافق بشدة حسب مقياس ليكرت الخماسي بمعنى إن غالبية الباحثين يوافقون بشدة على العبارات المكونة لمحوراً لمراجعة المشتركة. وهذا يشير إلي انه توجد فئات من جانب مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية نظام المراجعة المشتركة.
- ٢/ التحليل الوصفي لمناقشة عبارات المحور الثاني: (فجوة التوقعات)

جدول رقم (٤)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثاني

درجة الموافقة	التكرار	التكرار		التكرار	التكرار	التكرار
		أوافق بشدة	أوافق			
لا أوافق بشدة	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
لا أوافق	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
محايد	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
أوافق	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
أوافق بشدة	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
الوسط الحسابي	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار

اوافق بشدة	اوافق بشدة	اوافق بشدة	اوافق بشدة	اوافق بشدة
.605	.886	.850	.909	
4.46	4.22	4.00	4.30	
80.0	24	66.7	20	83.3
20.0	6	33.3	10	16.7
.0	0	0	0	0
.0	0	0	0	0
.0	0	0	0	0
النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
76.7	23	20.0	6	0
3.3	1	0	0	0
يتم تحديد أهداف عملية المراجعة بشكل واضح	توجد بالمكتب معايير خاصة في اختيار أدلة الإثبات	دائماً ما توفر تأكيد مهنية ملائمة عن محتوى جودة التقارير المالية قيد المراجعة	لدينا مسؤوليات واضحة ومحددة في أي عملية مراجعة	

الجدول رقم (٥)
اختبار (ت) (T - Test) لعبارات المحور الأول

م	العبارة	قيمة اختبار (ت)	درجات الحرية	المعنوية	الوسط	الاتجاه
١	الهيكله السليمه لخطة المراجعة	11.061	36	.000	4.46	أوافق بشدة
٢	الإشراف الدقيق على تنفيذ خطة المراجعة	8.075	36	.000	4.14	أوافق
٣	التخصيص الأمثل للكفاءات المهنية المتاحة في عملية المراجعة	10.413	36	.000	4.35	أوافق بشدة
٤	القدرة على التقيين الدقيق لمحتوى التقارير المالية	9.459	36	.000	4.32	أوافق بشدة
٥	التحليل الدقيق لدوافع إعادة صياغة التقارير المالية	12.043	36	.000	4.32	أوافق بشدة
٦	زيادة فاعلية الاتصال بين فريق المراجعة	7.479	36	.000	4.19	أوافق
٧	تقليل تعديلات تقرير المراجعة	9.109	36	.000	4.24	أوافق بشدة
٨	اختيار أدلة إثبات أكثر ملائمة لطبيعة عملية المراجعة	9.406	36	.000	4.22	أوافق بشدة
٩	الإمام الدقيق لطبيعة المهام المطلوبة في عملية المراجعة	12.367	36	.000	4.49	أوافق بشدة
١٠	الاستفادة من تنوع خبرات المراجعين بما يحقق جودة عملية المراجعة	17.612	36	.000	4.59	أوافق بشدة
١١	القدرة على تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمتطلبات المهنية للمراجعة	10.911	36	.000	4.35	أوافق بشدة
١٢	تعزيز مسنوليات المراجعين في التعبير عن آرائهم المهنية	8.684	36	.000	4.30	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م



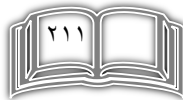
يتضح من الجدول رقم (٥) ما يلي :

١. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة والموافقين على ماجاء بالعبارة الأولى (١١.٠٦١) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على الهيكله السليمة لخطة المراجعة.

٢. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (٨.٠٧٥) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة الإشراف الدقيق على تنفيذ خطة المراجعة.

٣. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة والموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (١٠.٤١٣) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اكبر من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التخصيص الأمثل للكفاءات المهنية المتاحة في عملية المراجعة.

٤. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الرابعة (٩.٤٥٩) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اكبر من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على القدرة على التقييم الدقيق لمحتوى التقارير المالية.



٥. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين و الموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الخامسة (١٢.٠٤٣) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التحليل الدقيق لدوافع إعادة صياغة التقارير المالية.
٦. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السادسة (٧.٤٧٩) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على زيادة فاعلية الاتصال بين فريق المراجعة.
٧. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السابعة (٩.١٠٩) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين تقديم تقليل تعديلات تقرير المراجعة.
٨. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الثامنة (٩.٤٠٦) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على اختيار أدلة إثبات أكثر ملائمة لطبيعة عملية المراجعة.

٩. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة التاسعة (١٢.٣٦٧) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (٠.00٠) وهى اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين تقديم على الإلمام الدقيق لطبيعة المهام المطلوبة في عملية المراجعة.
١٠. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة العاشرة (١٧.٦١٢) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (٠.000) وهى اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الاستفادة من تنوع خبرات المراجعين بما يحقق جودة عملية المراجعة.
١١. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الحادية عشر (١٠.٩١١) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (٠.000) وهى اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على القدرة على تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمتطلبات المهنية للمراجعة.
١٢. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الثانية عشر (٨.٦٨٤) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (٠.000) وهى اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) ومستوى دلالة ٥% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على تعزيز مسؤوليات المراجعين في التعبير عن آرائهم المهنية.

مما سبق يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت علي أن (هناك فئات من جانب مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية الفوائد المترتبة علي تطبيق نظام المراجعة المشتركة) قد تحققت .
ثانيا :تحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثانية :

جدول رقم (٦)

اختبار (ت) (T - Test) لعبارات المحور الثاني

م	العبارة	قيمة اختبار (ت)	درجات الحرية	المعنوية	الوسط	الاتجاه
١	يتم تحديد أهداف عملية المراجعة بشكل واضح	8.684	36	.000	4.30	أوافق بشدة
٢	توجد بالمكتب معايير خاصة في اختيار أدلة الإثبات	7.158	36	.000	4.00	أوافق
٣	دائماً ما توفر تأكيد مهنية ملائمة عن محتوى جودة التقارير المالية قيد المراجعة	8.348	36	.000	4.22	أوافق بشدة
٤	لدينا مسؤوليات واضحة ومحددة في إي عملية مراجعة	14.667	36	.000	4.46	أوافق بشدة
٥	ننفذ عمليات المراجعة بما يتوافق مع المتطلبات	13.896	36	.000	4.49	أوافق بشدة



المهنية للمراجعة					
أوافق بشدة	4.43	.000	36	10.882	٦ لدينا التزامات بالمتطلبات القانونية اللازمة لمزاولة مهنة المراجعة
أوافق بشدة	4.22	.000	36	7.814	٧ نرتقي بخدماتنا المهنية بما يلبي توقعات مستخدمي التقارير المالية

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

يتضح من الجدول رقم (٦) ما يلي :

١. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة و الموافقين على ماجاء بالعبارة الأولى (٨.٦٨٤) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على يتم تحديد أهداف عملية المراجعة بشكل واضح.
٢. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (٧.١٥٨) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (٠.٠٥) عند درجة حرية (٣٦) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على توجد بالمكتب معايير خاصة في اختيار أدلة الإثبات.
٣. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة والموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (٨.٣٨) كما بلغت



- قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اكبر من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (36) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على دائماً ما توفر تأكيد مهنية ملائمة عن محتوى جودة التقارير المالية قيد المراجعة.
4. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الرابعة (14.667) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اكبر من مستوى دلالة (0.05) (عند درجة حرية (36) مما يدل على لدينا مسؤوليات واضحة ومحددة في إي عملية مراجعة.
5. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين و الموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الخامسة (13.896) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (36) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على تنفيذ عمليات المراجعة بما يتوافق مع المتطلبات المهنية للمراجعة.
6. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السادسة (10.882) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (36) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على لدينا التزامات بالمتطلبات القانونية اللازمة لمزاولة مهنة المراجعة.
7. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السابعة (7.814) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (36) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق



ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على نرتقي بخدماتنا المهنية بما يلبي توقعات مستخدمي التقارير المالية. مما سبق يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت علي أن (الممارسات الجارية من جانب مكاتب المراجعة الخارجية السودانية تسهم في أحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين) قد تحققت .

ثانياً: تحليل الانحدار الخطي لمتغيرات الدراسة (المراجعة المشتركة / فجوة التوقعات) لاختبار الفرضية الثالثة.

جدول (٧)

يوضح مختصر نموذج الانحدار

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.552a	.305	.285

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

يتضح من الجدول رقم (٧) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.301a. وهذا يعني وجود ارتباط طردي متوسط المتغير التابع (فجوة التوقعات) والمتغير المستقل (المراجعة المشتركة) كما نجد أن قيمة معامل التحديد R² تساوي 0.305. وهذا يعني أن 31% من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (فجوة التوقعات) يكون من تأثير المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) بينما 69% يعود إلى العوامل الأخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (٨)

يوضح تحليل التباين

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	Sig.
الانحدار	104.222	1	104.222	15.369	.000a
الأخطاء	237.346	35	6.781		
المجموع	341.568	36			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م



يتضح من الجدول رقم (٨) أن المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعه عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) نجد أن قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من القيمة العرفية ٠.٠٥ وهذا يقودنا إلي رفض فرض العدم عند مستوى دلالة (٥%) والإقرار بالمعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط.

جدول رقم (٩)

يوضح معاملات الانحدار

<i>P . Value</i>	قيمة إحصائية الاختبار (ت)	معاملات الانحدار	المعاملات
.001	3.515	14.275	B0
.000	3.920	.305	B1

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٦م من الجدول رقم (٩) والخاص بقيم معاملات الانحدار المقدره واختبارات المعنوية المصاحبة لها ، نجد أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (١٤.٢٧٥) وهي قيمة المتغير التابع المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر ، كما نجد معلمة ميل متغير المراجعة المشتركة تساوي ٠.٣٠٥ وهذا يعني أن إتباع مكاتب المراجعة الخارجية لأسلوب (المراجعة المشتركة) سيؤدي إلى زيادة مستوى جودة الأداء المهني للمراجعين وبالتالي التقليل من حدوث فجوة التوقعات و بمعدل ٠.٣٠٥ ونلاحظ أن القيمة المصاحبة لها تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من القيمة العرفية ٠.٠٥ أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويشير ذلك إلي أن المراجعة المشتركة لها دور تأثيري في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخارجية وهذا ما يؤكد صحة فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت علي (يؤدي تطبيق نظام المراجعة المشتركة إلي الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية السودانية) قد تحققت .



النتائج الدراسية:

- المراجعة المشتركة تعني فحص ومراجعة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية بواسطة منشأتان للمراجعة منفصلتان ومستقلتان عن بعضهما البعض ويعدان تقرير واحد مشترك للمراجعة .
- فجوة التوقعات في المراجعة تظهر عندما يكون هناك اختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية والأداء الفعلي لمكاتب المراجعة الخارجية .
- أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود قناعة تامة من جانب مكاتب المراجعة الخارجية بأهمية المراجعة المشتركة
- أكدت نتائج الدراسة الميدانية إن هناك اهتمام من قبل مكاتب المراجعة السودانية بالالتزام بكافة المتطلبات اللازمة والتي تحد من ظهور فجوة التوقعات في المراجعة .
- توافقت نتائج الدراسة الميدانية مع فرضية الدراسة النظرية التي أشارت إلى وجود تأثير للمراجعة المشتركة تجاه الحد من ظهور فجوة توقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة .

التوصيات :

- تشجيع مكاتب المراجعة الخارجية السودانية على التوسع في تطبيق نظام المراجعة المشتركة لما لذلك من آثار ايجابية في تحسين فعالية الأدا المهني لهذه المكاتب .
- ضرورة إعادة الاهتمام لدي مكاتب المراجعة في اعتماد البدائل الأخرى للمراجعة الفردية والتي لم تعد ملائمة لطبيعة بعض المشروعات الاقتصادية
- في ظل التطورات المتلاحقة في مجال بيئة الأعمال المعاصرة يستوجب على الشركات عملاء المراجعة المطالبة بتطبيق نظام المراجعة المشتركة لما يتيح من إمكانية في تقييم جودة التقارير المالية .
- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث لتفسير أسباب بعض النتائج التي توصل إليها البحث الحالي في القطاعات الاقتصادية الأخرى .



قائمة المراجع:-

- د. يحيى بن علي الجبر ، د. ناصرين محمد السعد ون أثر المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية ، دورية الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، العدد الثاني ، المجلد الرابع والخمسون ، ٢٠١٤م ، ١٤٣٥م.
- د. أحمد أشرق عبد الحميد ، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٣٨ ، العدد الرابع ٢٠١٤م
- د. محمد محمد عبد القادر الديسطي ، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية ، دراسة تطبيقية عن مدى تغيير مكاتب المراجعة المصرية للممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة ، (٢٠١٤م)المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ن المجلد الثامن والثلاثون.
- Al anezi , F. et al ,. (Dual/ Joint Auditors and the Level of Compliance With international Financial reporting Standards (IFRS) required disclosure Journal of Economic and Administrative Sciences Vol 28.No 2 . 2012 .
- ^(٧)Zerni , M . et al , (Do. Joint Auditors Improve Audit Quality .? Evidence From Voluntary Joint audits , European ,Accounting Review , 2012,21(4) pp731-765
- د. محمد إبراهيم الجاك حسب الله ، دور المراجع الخارجي والمنظمات المهنية في الحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة لدعم مصداقية التقارير المالية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جمعة حلوان ، العدد الثالث ، ٢٠١١م.
- زهران محمد علي درا غمة ، أ. سهر محمد عقل ، أثر التوقعات غير المعقولة لمستخدمي البيانات الماية علي فجوع التوقعات التدقيق فيل فلسطين ، المجلة العربية ، يوليو ، ٢٠١١م



- Semui and Johnsn,. Stakeholders Perception of Audit Per Formance Gap in Nigeria : international Journal of Accounting Reporting , 2011,.Vol 1, No1

- د. أبو بكر عبد الباقي محمد ، فجوه التوقعات في المراجعة ، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، العدد الثاني ، ١٤٣٠ هـ ، ٢٠٠٩ م ، جامعة القران الكريم والعلوم الإسلامية

- د. هاشم حسن التميمي ، فجوه التوقعات ومسئوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين ، دراسة ميدانية في البيئة العراقية مجلية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الثاني والعشرين

- أ. فهد ه بنت سلطان السديري ، د. حسام عبد المحسن العنقري فهد ورقة علمية معرفة لمؤتمر العلمي الرابع ، الريادية والإبداع ، كية العلوم الإدارية والمالية ، فيلادلفيا ، ٢٠٠٥ م (١٥ - ١٦ / ٣ / ٢٠٠٥ م)

- Fadzly and Ahmed , Audit Expectation Gap, the Case of Malaysia, Journal of Accountancy , 2004,. Vol 177, No 1

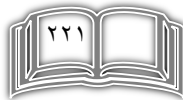
- أحمد برير ، جودة المراجعة مدخلاً لتصنيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعة الحسابات ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة قاصدي مرباح ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، ٢٠١٤ م ، ص ٦٨

- د. عبد الناصر محمد سيد درويش ، دراسة اختيارية للأثار الايجابية للمعيار الأمريكي رقم (SAS99) في تصنيف فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق علي البيئة المصرية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بن سويف ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ م ، ص ٦٠٩ .

- د. محمد سامي راضي ، موسوعة المراجعة المشرقة (الإسكندرية) ، دار التعليم الجامعي ، ٢٠١١ م ، ص ٢١)

- د. عبد اللطيف محمد خليل ، فجوه التوقعات في المراجعة الحكومية في مصر (التشخيص ومقترحات العلاج) مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها العدد الأول ، ، ٢٠١١ م ، ص ٣٨٨ .

- د حسين عبيد ، د. شحاتة السيد ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٧ م ، ص ٨ .



- د. سلطان بن عائض الموركي ، دور معايير العرض والإفصاح في تضيق فجوه التوقعات في المراجعة المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد الأول ، ٢٠٠٧م ، ص ٣٦٢ .
- د. سندس ماجد رضا ، آليات حكومة الشركات ودورها في تقليص فجوه التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم لمالية ، محلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العدد الثامن عشر مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية .
- عبد المهدي عباس محمد محمد خليل إبراهيم صالح ، دراسة فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، ميدانية جامعة البصرة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية العدد (١٥) ، ٢٠٠٥م ، ص ١٠٥ .
- د. علي محمود الهر يدي ، تأثير المراجعة المشتركة علي جودة التقارير المالية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، يناير ٢٠١٥ك / ص ١٢٣ ، مجلد ٥٢
- د. أحمد أشرف عبد الحميد ، مرجع سابق ١٧٠
- د. أحمد زكي حسين متولي ، قياس أثر تطبيق برنامج المراجعة المشتركة علي أسعار الأسهم دلي لمن البورصة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، العدد الرابع ، ٢٠١٣م ، المجلد الثاني ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ص ٤١٨ .
- د. محمد محمد عبد القادر الديسطي ، مرجع سابق ، ص ٢٢
- د. يحيى بن علي الجد ، د. ناصر بن محمد السعد ون ، مرجع السابق ، ص ٢٨٩ .

