



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



الدور الوسيط لجودة المراجعة في العلاقة بين مراجعة النظرير وفجوة التوقعات

"دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم"

إبراهيم يعقوب إسماعيل و عاصم محمد الفضل الربيع و محمد اسحق عبدالله أكبر

جامعة الجوف – كلية العلوم والآداب بالقريات – المملكة العربية السعودية

جامعة نيالا – كلية الاقتصاد والدراسات التجارية

جامعة بحري – كلية العلوم الإدارية

المستخلص :

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة، العلاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات، ودراسة العلاقة بين مراجعة النظرير وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة معتمدة على المصادر الأولية متمثلة في الإستبانة، حيث تم توزيع عدد (30) استبانة على المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم، واستخدمت الدراسة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم، وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة النظرير وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم . أوصت الدراسة بضرورة إلزام الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم بتطبيق مراجعة النظرير، وعلى مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم الحرص على تحقيق جودة المراجعة حتى تضيق من فجوة التوقعات.

ABSTRACT:

The study aimed to analyze the relationship between peer review audit and audit quality, identify the relationship between audit quality and expectations gap, and study the relationship between peer review audit and expectations gap in the accounting and auditing offices operating in Khartoum State. The study followed the descriptive analytical method for collecting and analyzing the study data based on the primary sources represented in the questionnaire, where (30) questionnaires were distributed to the accounting and auditing offices operating in Khartoum State. The study used SPSS program in analyzing the study data. The study revealed the existence of a positive insignificant relationship at the level (0.05) between the peer review audit and the quality of audit in the accounting and auditing offices operating in Khartoum state; as well as the existence of a positive insignificant relationship at the level (0.05) between the peer review audit and expectations gap in the accounting and auditing offices operating in Khartoum state. The study recommended that the regulators of the accounting and auditing profession should compel all accounting and auditing offices operating in Khartoum state to apply peer review audit.

Moreover, accounting and auditing offices operating in Khartoum state should ensure the achievement of quality of audit in order to narrow the expectations gap.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة ، مراجعة النظر ، فجوة التوقعات.

المقدمة :

يتوقع مستخدمو المعلومات المحاسبية أن يقوم المراجع باكتشاف الغش والتلاعب الذي يتم في الشركات، وكذلك التنبؤ بمدى قدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل، في حين أن معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها بالإضافة إلى تأهيل المراجع العلمي والعملي قد لاتمكنه م بتحقيق ذلك، الأمر الذي يؤدي إلى ضعف ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بمهنة المراجعة وفقدان المراجعين مصداقيتهم وبالتالي حدوث مايسمى بفجوة التوقعات، وتنتج هذه الفجوة من عدم فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية لطبيعة عمل المراجع الخارجي وفق المعايير المتعارف عليها، وقد تنتج هذه الفجوة من عدم معقولية توقعات المستخدمين أو ضعف أداء عملية المراجعة، الأمر الذي يتطلب سعي الجهات المنظمة للمهنة والمراجعين من تضيق هذه الفجوة إلى الحد الذي يلبي حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

تعتبر مراجعة النظر إحدى الآليات التي يمكن أن تساعد في تضيق فجوة التوقعات من خلال تحسين جودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة من خلال مراقبة أداء هذه المكاتب ومدى إلتزامها بالمعايير المهنية المتعارف عليها وتأهيل أعضائها علمياً وعملياً لتحسين مستوى جودة عملية المراجعة (محمود، 2017م، ص26).

مشكلة الدراسة:

تعرضت سمعة بعض مكاتب المراجعة إلى الإساءة لعدة أسباب منها إهمال مكاتب المراجعة لإجراءات المراجعة اللازمة على البيانات التي تقوم بمراجعتها، إخفاقها في المتابعة المستمرة لكفاءة وتأهيل العاملين فيها، وانخفاض جودة عملية المراجعة، مما أدى إلى زيادة حالات الفشل المالي للشركات العامة (أبونر وطه، 2012م، ص789)، وبالتالي قلت ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في عملية المراجعة ومقدرتها على إظهار الوضع المالي الحقيقي للشركات محل المراجعة، لذلك ظهرت مراجعة النظر كألية للرقابة بين مكاتب المراجعة فيما بينها تحقيقاً لجودة عملية المراجعة.

نتيجة لذلك تناولت العديد من الدراسات السابقة في مختلف البلدان متغيرات الدراسة، حيث تناولت دراسة (Tendeloo and Vanstraelen, 2005) العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة المراجعة في أوروبا، وهدفت دراسة (Semui and Johnson, 2011) إلى دراسة مدى وجود فجوة في توقعات أداء المراجعين الخارجيين من جانب مستخدمي التقارير المالية بنيجريا، بينما هدفت دراسة (علي، 2016م) إلبديانأثر استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين، وتناولت دراسة (محمود، 2017م) مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات بالسودان، بينما هدفت دراسة (سمره وآخرون، 2019م) إلى التعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة باليمن.

يتضح للباحثين من خلال عرض الدراسات السابقة أنها لم تتناول كل متغيرات الدراسة، كما لم تتناول أي منها جودة المراجعة كمتغير وسيط في العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات، وبالتالي تأتي هذه الدراسة لتغطي

الفجوة من حيث متغيرات الدراسة وطبيعتها وبيئة الدراسة، حيث يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1- هل هنالك علاقة بين مراجعة النظر وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

2- هل هنالك علاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

3- هل هنالك علاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

4- هل تتوسط جودة المراجعة العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية :

1- تسهم الدراسة في إبراز مدى وجود تطبيق لمراجعة النظر بين مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

2- سد الفجوة المعرفية في مجال مراجعة النظر وبيان العلاقة بينها وتضييق فجوة التوقعات.

الأهمية العملية:

1- إستفادة مكاتب المحاسبة والمراجعة من نتائج الدراسة في تضييق فجوة التوقعات.

2- استفادة مستخدمي المعلومات المحاسبية من نتائج الدراسة في فهم حدود تقرير المراجع حتى يساهم في تقليل فجوة توقعاتهم.

أهداف الدراسة:

تمثلت أهداف الدراسة في الآتي:

1- دراسة العلاقة بين مراجعة النظر وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

2- التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

3- دراسة العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

4- بيان ما إذا كانت جودة المراجعة تتوسط العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

فرضيات الدراسة:

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة الأولى: توجد علاقة بين مراجعة النظر وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم، وتشتمل على الفرضيات الفرعية التالية:

1 . توجد علاقة بين مراجعة النظام وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

2. توجد علاقة بين مراجعة الإلتزام وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

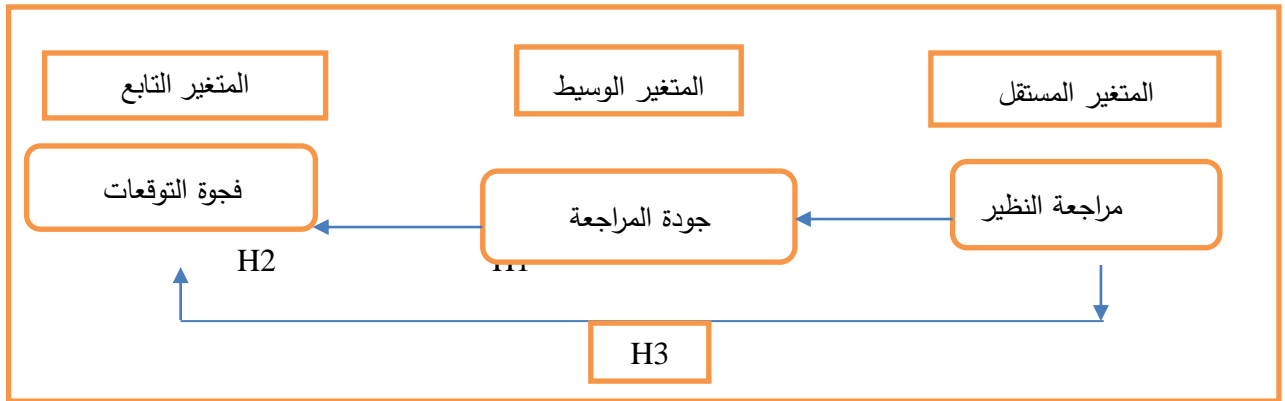
3. توجد علاقة بين مراجعة التقرير وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد علاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم، وتشتمل على الفرضيات الفرعية الآتية:

1. توجد علاقة بين مراجعة النظام وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
 2. توجد علاقة بين مراجعة الإلتزام وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
 3. توجد علاقة بين مراجعة التقرير وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
- الفرضية الرابعة: جودة المراجعة تتوسط العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

نموذج الدراسة:



المصدر: إعداد الباحثين، 2020م

منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة معتمدة على المصادر الأولية متمثلاً في الإستبانة.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: 2020م.

الدراسات السابقة:

دراسة : سمره وآخرون، (2019م) :

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة، واستخدمت الدراسة قائمة إستقصاء وزعت على مكاتب المراجعة اليمينية. توصلت الدراسة إلى وجود إتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة اليمينية على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة، ولا توجد فروق بين ممارسي المهنة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في المكاتب اليمينية تبعاً للخصائص الشخصية للمبحوثين.

دراسة: محمد صابر حمودة ، (2018م):

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع بغرض تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من خلال تضمين عدم تماثل المعلومات وزيادة كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية المصري. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير المراجع، وإمكانية صياغة نموذج لتقدير فترة تأخير تقرير المراجع اعتماداً على خمسة مؤشرات أساسية هي (حجم الشركة، الربحية، تاريخ نهاية السنة المالية، نوع رأي المراجع، وحجم مكتب المراجعة) تؤثر على فترة تأخير تقرير المراجع.

دراسة : حسن النور حسن ، (2017م):

هدفت الدراسة إلى التعرف على وجهات نظر العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية حول اثر أسلوب مراجعة النظر في جودة مكاتب المراجعة الخارجية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال دراسة الحالة. توصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظر لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة ، وعند إجراء مراجعة النظر يقلل ذلك من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة مما يزيد من جودة المراجعة فيها.

دراسة : خالدة محمد عبدالله ، (2017م):

هدفت الدراسة إلى بيان دور مراجعة النظر في تضيق فجوة التوقعات، ودراسة دور مراجعة النظر في الحد من فجوة الاداء بمكاتب المراجعة. توصلت الدراسة الى أن استخدام اسلوب مراجعة النظر يؤدي إلى تحقيق سمعة جيدة لمكاتب المراجعة ، وجود المؤهلات والكفاءة المهنية الكافية لدى مكاتب المراجعة والمهام بواجباتهم ومسئولياتهم يقلل من فجوة الأداء.

دراسة :صالح حامد محمد ، (2016م):

هدفت الدراسة الى دراسة أثر استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى وجود اهتمام لدى مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية المراجعة المشتركة في عملية تحسين الأداء المهني للمراجعين، وتأثير المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

دراسة, Onulaka, 2014:

هدفت الدراسة إلى تشخيص ماهية فجوة التوقعات وأثرها على حجم تداول الأوراق المالية في بورصة نيجيريا. أجريت الدراسة على عينة من العاملين في البورصة النيجيرية في كل من مدينتي لاغوس و أبوجا. توصلت الدراسة إلى وجود فجوة كبيرة في التوقعات حول مسؤولية المراجع عن منع الغش والتدليس، وأن حجم فجوة المراجعة يرتبط عكسياً مع حجم التداول في البورصة، وتوجد فروق دالة إحصائية في العلاقة التي تحدد مستوى الموثوقية في تقرير المراجع وحجم التداول في البورصة.

دراسة، Semui and Johnson, 2011 :

هدفت الدراسة إلى بيان مدى وجود فجوة في توقعات أداء المراجعين الخارجيين من جانب مستخدمي التقارير المالية بنيجيريا. توصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة من قبل مستخدمي التقارير المالية بخصوص مسؤوليات مراجعي الحسابات وأدائهم المهني.

دراسة، 2005، Tendeloo and Vanstraelen:

هدفت الدراسة إلى فحص جودة المراجعة في الشركات الخاصة عبر دول أوروبا المختلفة، ودراسة إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة المراجعة في أوروبا، حيث أنها طبقت على العملاء في قطاع السوق الأوروبية، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك وجهات نظر مختلفة (مع أو ضد) وجود جودة المراجعة في الشركات الأربع الكبرى في مجال المراجعة تختلف عنها من الشركات العامة إلى الخاصة، وأن الشركات الخاصة المتوطنة في الدول الأوروبية التي لها حماية قوية للمستثمر تعمل بشكل أقوى في ممارسة إدارة الأرباح، وان جودة المراجعة وحماية المستثمر تساهمان في تقليل إدارة الأرباح في الشركات الخاصة.

أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

تتفق هذه الدراسة مع دراسة سمره وآخرون (2019) من حيث أداة الدراسة والمنهجية المستخدمة وتختلف معها من حيث متغيرات الدراسة وبيئة الدراسة، كذلك تتفق هذه الدراسة مع دراسة السيد (2018) من حيث المتغير التابع ومنهجية الدراسة وتختلف معها من حيث المتغير المستقل والوسيط وأيضاً بيئة الدراسة، كذلك تتفق هذه الدراسة مع دراسة بشير (2017) من حيث المتغير المستقل والوسيط ومنهجية الدراسة وتختلف معها من حيث المتغير التابع وحدود الدراسة، كما تتفق هذه الدراسة مع دراسة محمود (2017) في المتغيرات المستقلة والتابعة وأهداف الدراسة ومصادر جمع البيانات وتختلف معها من حيث المتغير الوسيط وطبيعة مشكلة الدراسة وحدود الدراسة، أيضاً تتفق هذه الدراسة مع دراسة علي (2016) من حيث المتغير التابع والمنهجية وتختلف معها من حيث المتغيرات المستقلة والمتغير الوسيط، تتفق الدراسة مع دراسة (Onulaka, 2014) في المتغير التابع وأداة الدراسة وتختلف معها من حيث المتغير المستقل والتابع والأهداف.

مفهوم مراجعة النظر:

عرفت مراجعة النظر بأنها فحص أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة (كامل، 2001م، ص 16)، وأيضاً عرفت بأنها قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة آخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قام بها مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العينة من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها (محمود، 2017م، ص 25)، كما عرفت بأنها نظام بمقتضاه يتم استخدام خبرات المستهدفين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل مهنيين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر (هاشم، 2011م، ص 14). يعرف الباحثين مراجعة النظر بأنها قيام مكتب مراجعة بفحص أداء وسياسات وإجراءات مكتب مراجعة آخر وفق معايير أداء متفق عليها ومحددة مسبقاً لتقييم مدى الإلتزام بهذه المعايير تحقيقاً لجودة المراجعة.

أهمية مراجعة النظر:

تتمثل أهمية مراجعة النظر في الآتي (محمود، 2017م، ص 26):

- 1- أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداءً من مرحلة التخطيط للمراجعة ومرحلة تنفيذ الإجراءات وجمع أدلة الإثبات وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة.
- 2- تساعد الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
- 3- تساعد في تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجع وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
- 4- تقدم أساساً وضع وتنفيذ الخطة الإستراتيجية لتحسين جودتها.

5- تقييد في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.

6- تقييد في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لإتخاذ الإجراءات التصحيحية ، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالإطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها.

أهداف مراجعة النظر:

تتمثل أهداف مراجعة النظر في الآتي :

1- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة يوفر له ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.

2- تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المحاسبة والمراجعة والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.

3- تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة للمكتب محل الفحص مناسب وشامل وملائم في تصميمه للمكتب.

4- تقويم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى إلتزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الإلتزام بالمعايير المهنية.

5- تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

6- التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلاف الشريك المشرف على عملية المراجعة.

7- التأكد من قيام المراجع الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لأي مهمة في النظام.

8- التأكد من تبني مكاتب المحاسبة والمراجعة المسجلة لدى الهيئة لمعايير رقابة الجودة.

9- إبداء الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الإلتزام بالمعايير المهنية.

10- التحقق من مدى ملائمة سياسات وإجراءات المنشأة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الرقابة على الجودة.

11- تحسين أدوات الرقابة على الجودة وتدعيم الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

12- المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الأداء وفعالية عملية المراجعة.

13- تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

14- الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه وذلك في إطار التنظيم الذاتي.

15- تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه الإجراءات والتأكد من الإلتزام بالمعايير المهنية.

أنواع مراجعة النظر:

تطور برنامج مراجعة الفحص واصبح في عام 2001م يشمل ثلاثة انواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة وهي (محمود، 2017م، ص 23):

مراجعة النظام: تهدف إلى التأكد من أن نظام مراجعة الجودة مطبق فعلاً ووفقاً لمعايير رقابة الجودة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

مراجعة الإرتباط: وتعني تمكين القائم بعملية المراجعة من الوصول إلى تأكيد مناسب عن مراعاة المعايير المهنية عند ارتباط العميل بالمراجع.

مراجعة التقرير: تهدف إلى مساعدة المراجع على أداء عمله على أعلى مستوى من جودة الخدمة.

تعريف فجوة التوقعات:

عرفت فجوة التوقعات بأنها الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات (Porter, 1994)، كما عرفت بأنها الفرق بين ما يقوم أو ما يمكن أن يقوم به المراجعين، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعين على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (مزياني، 2015م، ص 100)، وعرفت بأنها اختلاف في الإعتقادات بين مراجعي الحسابات والجمهور حول الواجبات والمسؤوليات المفترضة من جانب المراجعين والرسائل التي يحملها تقرير المراجع (شعبان، 2007م).

يعرف الباحثين فجوة التوقعات بأنها الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي المعلومات المحاسبية من المراجع وبين الأداء الفعلي للمراجع وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وقد تكون هذه الفجوة ناتجة من عدم واقعية توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية أو من أداء المراجع.

أسباب فجوة التوقعات:

تتمثل أسباب فجوة التوقعات في الآتي (مطر، 2001م، ص 140):

1- عدم معقولية توقعات الجمهور من مراجعي الحسابات: أي المبالغة في توقعات الجمهور مما يجعل أداء المراجع قاصراً عن تحقيق طموحات الجمهور حتى لو كان معقولاً وفي حدود واجباته المهنية المحددة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها، وفي هذه الحالة لا يحمل المراجع مسؤولية هذه الفجوة وإنما يتطلب من الجمهور تخفيض سقف توقعاته.

2- معقولية توقعات الجمهور من مراجعي الحسابات وفي حدود ما هو مطلوب من المراجع وفقاً للمعايير المهنية، لكن الأداء الفعلي لمراجع الحسابات متدني عن ما هو مطلوب منه وذلك بسبب عدم إلمامه بالواجبات المفروضة عليه بموجب تلك المعايير، أو لخلل في كفاءته المهنية أو الأثنين معاً.

تضييق فجوة التوقعات :

تتمثل إجراءات تضييق فجوة التوقعات في حالات الغش في الآتي (حجير، 2001م):

1- توعية مستخدمي القوائم المالية بطبيعة عمل المراجعة وحدودها ومحدداتها وحجم مسؤوليات كل من المراجع والإدارة.

2- أن مهنة المراجعة هي مهنة خدمية، لذلك لا بد من تعديل المعايير القائمة أو إضافة معايير جديدة حسب المتطلبات الزمنية بما يتلائم مع إحتياجات مستخدمي القوائم المالية مع خلق توازن بين رغبات المستخدمين ومسؤوليات المراجعين، وإلا فإن المهنة سوف تفقد ثقة الجمهور.

3- توعية مستخدمي الحسابات بكافة المستجدات المتعلقة بالمهام وحجم المسؤوليات التي تقع عليهم.

مفهوم جودة المراجعة :

تعرف جودة المراجعة بأنه الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع، وعرفت بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة، مع الإفصاح عن

الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية (خليفة ودرهمون، 2018م، ص111)، كما عرفت بأنها تقدير السوق لاحتمال ان المراجع سوف يكتشف الإنحراف في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة وإنه سوف يقوم بالتقرير عن ذلك الإنحراف (آل عباس، 2008م، ص18). يعرف الباحثين جودة المراجعة بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية عالية وفقاً لمعايير المراجعة المعترف عليها، وأن يلبي تقرير المراجعة الحد الأدنى لرغبات وإحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

أهمية جودة المراجعة :

تتبع أهمية جودة المراجعة من خلال الآتي (خليفة ودرهمون، 2018م، ص 112):

- 1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
 - 2- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
 - 3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
 - 4- تخفيض صراعات الوكالة.
 - 5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
 - 6- أداة تنافسية جيدة.
 - 7- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية لقوائم المالية.
- معايير أداءمراجعة النظر وتضييق فجوة التوقعات:**
- تتمثل معايير أداءمراجعة النظر في الآتي (AICPA, 2004, 1-7):
- 1- فحص وتقييم نظام رقابة الجودة المصمم والمطبق داخل مكتب المراجعة.
 - 2- إجراء اختبارات للتحقق من مدى شمول وملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة المرتبطة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة وموافقتها للمعايير المهنية.
 - 3- التحقق من مدى التزام مكتب المراجعة ب سياسات وإجراءات رقابة الجودة الموضوعية.
 - 4- التحقق من مدى كفاية توثيق تلك السياسات والإجراءات وتوصيلها للأفراد.
 - 5- فحص ملفات التقارير وأوراق العمل لعينة من عمليات المراجعة لتحديد مدى الإلتزام بمعايير المراجعة وعناصر الرقابة.
 - 6- فحص السجلات الداخلية لمكتب المراجعة والخاصة بالآتي:
 - أ- تعيين الأفراد بالمكتب.
 - ب- تطوير أداء الأفراد وترقيتهم
 - ج- تطبيق برامج التعليم المهني المستمر.
 - د- تخصص الأفراد على العمليات والمهام.
 - هـ- اختبارات تقييم وقبول العملاء الخاصة بالمكتب.
- التزام مكاتب المراجعة بمعايير أداء مراجعة النظر يزيد من جودة عملية المراجعة، مما يقلل من فجوة التوقعات في المراجعة الناتجة من أداء المراجع .
- معايير جودة المراجعة والحد من فجوة التوقعات :**

أوضحت بعض الدراسات بأنه يوجد فرق بين جودة المراجعة المدركة وجودة المراجعة الفعلية، فالجودة المدركة تعتمد على مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية، بينما تشير جودة المراجعة الفعلية إلى مدى قدرة المراجع

على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية والتقارير عنها، ورغم صعوبة ملاحظة جودة المراجعة الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية المراجعة إلا أن العديد حاولوا قياسها بطرق مباشرة أو غير مباشرة، فقد أشارت دراسة (Francis, 2004) إلى أن مستوى جودة المراجعة دالة في عدد من المتغيرات منها، خصائص منشأة المراجعة، تخصص المراجع الخارجي في صناعة معينة، الاختلافات في الأنظمة القانونية بين الدول، وتعرض المراجع القانوني للمسائلة، كما اعتمدت بعض الدراسات معايير أخرى لقياس جودة المراجعة منها حجم منشأة المراجعة، أتعاب المراجعة، ومدى التزام الوحدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (العريبي وآخرون، 2014م، ص 292-293).

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية العاملة بولاية الخرطوم، حيث تم استهداف المراجعين مدراء المكاتب أو من ينوب عنهم في كل مكتب، حيث بلغ عدد المحاسبين القانونيين المسجلين في مجلس تنظيم مهنة والمراجعة (243) مراجع (مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، www.aapc.gov.sd, 2019)، وقد تم تحديد عينة الدراسة بعدد (40) مراجع عن طريق العينة القصدية وتم توزيع عدد (40) استبانة وتمكن الباحثين من استرداد (30) استبانة بنسبة إسترجاع بلغت (75%)، أما الاستبانات الصالحة للتحليل فقد بلغت (29) استبانة خضعت للتحليل باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS).

أداة الدراسة :

استخدمت الدراسة أداة الإستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة بغرض تحليلها والوصول إلى النتائج التي تحقق أهداف الدراسة، حيث تكونت الإستبانة من قسمين، القسم الأول احتوى على البيانات الشخصية للمبحوثين حيث اشتمل على متغيرات العمر، الوظيفة، المؤهل المهني، التخصص العلمي، الدورات التدريبية، وسنوات الخبرة، بينما احتوى القسم الثاني على قياس متغيرات الدراسة واشتملت على ثلاثة محاور، المحور الأول بعنوان مراجعة النظر بعدد (15) عبارة، المحور الثاني بعنوان فجوة التوقعات بعدد (16) عبارة، والمحور الثالث بعنوان جودة المراجعة بعدد (7) عبارة.

الصدق والثبات :

أ- الصدق الظاهري:

تم اختبار الصدق الظاهري للإستبانة من خلال عن عرضها على محكمين مختصين في مجال الدراسة ومناهج البحث العلمي والإحصاء، حيث أبدوا ملاحظاتهم على أقسام وعبارات الإستبانة، وتمت دراسة هذه الملاحظات وأخذت بعين الاعتبار لإخراج الإستبانة بصورتها النهائية.

ب- الصدق والثبات الإحصائي (الاعتمادية):

للتأكد من درجة الاعتمادية تم اختبار عبارات الاستبانة بالاعتماد على مقياس الاعتمادية (كرونباخ ألفا) لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة (الإستبانة) حيث يوضح ذلك الجدول رقم (1) ادناه.

جدول رقم (1): الاعتمادية (الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة)

نوع المتغير	المتغيرات	عدد العبارات	Alpha
المتغيرات المستقلة	مراجعة النظام	6	0.742
(مراجعة النظر)	مراجعة الارتباط	5	0.847

0.747	4	مراجعة التقرير	
0.842	16	فجوة التوقعات	المتغير التابع
0.769	7	جودة المراجعة	المتغير الوسيط
0.883	38	مستوى الاستبانة ككل	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (1) أن معاملات اعتمادية (كرونباخ ألفا) لعبارات كل المتغيرات كانت بدرجة مقبولة أكبر من الحد الأدنى، حيث ان الحد الأدنى المقبول إحصائياً لقيمة معامل ألفا (0.60) فأكثر، وعليه فإن جميع قيم متغيرات الدراسة تعتبر لديها اعتمادية.

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

الجدول رقم (2) يوضح توزيع مفردات العينة حسب البيانات الشخصية للمستجيبين.

جدول رقم (2): التكرارات والنسب المئوية للبيانات الشخصية للمبحوثين

النسبة %	التكرارات	التصنيف	البيان
3.4	1	اقل من 30 سنة	العمر
17.2	5	30 و اقل من 40 سنة	
48.3	14	40 و اقل من 50 سنة	
24.2	7	50 و اقل من 60 سنة	
6.9	2	60 سنة فأكثر	
100.0	29	المجموع	
10.7	3	شريك	الوظيفة
25.0	7	مدير	
35.7	10	مراجع رئيس	
21.4	6	مساعد مراجع	
7.2	2	أخرى	
100.0	28	المجموع	
25.0	7	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	المؤهل المهني
25.0	7	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	
10.7	3	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	
39.3	11	لا احمل زمالة مهنية	
100.0	28	المجموع	
86.2	25	محاسبة	التخصص العلمي
6.9	2	إدارة أعمال	
6.9	2	اقتصاد	
100.0	29	المجموع	
7	2	دورتان	الدورات التدريبية
10.3	3	ثلاث دورات	
72.4	21	أكثر من ثلاث دورات	
10.3	3	لا توجد	
100.0	29	المجموع	

3.5	1	اقل من 5 سنة	سنوات الخبرة
6.9	2	5 واقل من 10 سنوات	
13.8	4	10 واقل من 15 سنة	
37.9	11	15 واقل من 20 سنة	
37.9	11	20 سنة فأكثر	
100.0	29	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (2) الآتي:

1- متغير العمر: أن نسبة 3.4% من المبحوثين أعمارهم أقل 30 سنة، و17.2% منهم أعمارهم 30 وأقل من 40 سنة، بينما 47.3% منهم تقع أعمارهم في الفئة العمرية 40 وأقل من 50 سنة، و24.2% من المبحوثين أعمارهم تتراوح بين 50 وأقل من 60 سنة، وأخيراً 6.9% منهم أعمارهم 60 سنة فأكثر، حيث أن غالبية المبحوثين من الفئة العمرية 40 وأقل من 50 سنة.

2- متغير الوظيفة: أن نسبة 10.7% من المبحوثين هم شركاء في مكتب المراجعة، ونسبة 25% من المبحوثين يشغلون وظيفة مدير مكتب، بينما بلغ نسبة من يشغلون وظيفة مراجع رئيس 35.7%، ونسبة 21.4% من المبحوثين وظيفتهم مساعد مراجع، وأخيراً نسبة 7.2% من المبحوثين يشغلون مسميات وظيفية أخرى.

3- متغير المؤهل المهني: أن نسبة 39.3% من المبحوثين لا يحملون مؤهلات مهنية، ونسبة 25% لكل من حملة زمالة المحاسبين القانونيين السودانية و زمالة المحاسبين القانونيين البريطانيين، بينما نسبة 10.7% من حملة زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية.

4- متغير التخصص العلمي: أن نسبة 86.2% من المبحوثين تخصصهم العلمي محاسبة، يليه نسبة من تخصصهم إدارة الأعمال والاقتصاد بالتساوي حيث بلغت 6.9% لكل منهما، حيث يتضح أن غالبية المبحوثين تخصصهم محاسبة.

5- متغير الدورات التدريبية: نجد أن نسبة 7% من المبحوثين نالوا دورتين تدريبيتين، ونسبة 10.3% من المبحوثين نالوا ثلاث دورات تدريبية، بينما نسبة 72.4% من المبحوثين نالوا أكثر من ثلاث دورات تدريبية، أخيراً نسبة 10.3% من المبحوثين لم ينالوا أي دورة تدريبية، مما يبين أن غالبية المبحوثين نالوا عدد مقدر الدورات التدريبية التي تأهلهم في تطوير وممارسة عملهم بمهنية وكفاءة عالية.

6- متغير سنوات الخبرة: أن نسبة 3.5% من المبحوثين خبراتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة 6.9% من المبحوثين تتراوح سنوات خبراتهم بين 5 وأقل من 10 سنوات، ونسبة 13.8% منهم تتراوح سنوات خبراتهم بين 10 وأقل من 15 سنة، ونسبة 37.9% للذين تتراوح سنوات خبراتهم بين 15 وأقل من 20 سنة، وأيضاً نسبة 37.9% من المبحوثين سنوات خبراتهم 20 سنة فأكثر، ويلاحظ أن عدد كبير من المبحوثين خبراتهم تتراوح بين 15 و 20 سنة وهذه تعتبر خبرة مناسبة لتجويد العمل.

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تم حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة درجة التجانس بين إجابات المبحوثين حول فقرات المحور المعني فإذا كانت النتيجة أقل من الواحد دل ذلك على التجانس الكبير بين إجابات المبحوثين، ويوضح الجدول أدناه الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

جدول رقم(3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	نوع المتغير	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	إتجاه الموافقة
مراجعة النظام	مستقل	0.445	4.29	أوافق بشدة
مراجعة الارتباط	مستقل	0.444	4.40	أوافق بشدة
مراجعة التقرير	مستقل	0.500	4.27	أوافق بشدة
فجوة التوقعات	تابع	0.345	4.27	أوافق بشدة
جودة المراجعة	وسيط	0.360	4.45	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (3) الآتي :

1. جميع الأبعاد التي تعبر عن متغيرات الدراسة يزيد متوسطها الحسابي عن الوسط الفرضي(3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات أبعاد هذه المتغيرات.
 2. أهم بعد من أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظير) من حيث مستوى موافقة أفراد العينة عليه هو بعد مراجعة الإرتباط، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة عليها (4.40) بإنحراف معياري (0.444)، وأقل بعد من أبعاد المتغير المستقل من حيث مستوى موافقة أفراد العينة عليه هو بعد مراجعة التقرير، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة عليه (4.27) بإنحراف معياري (0.500).
- هذه الاستنتاجات تدل على ان مكاتب المحاسبة والمراجعة عينة الدراسة تهتم بتطبيق مراجعة النظير.

تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة:

يستخدم تحليل الإرتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة بين المتغيرات، فكلما كانت العلاقة قريبة من الواحد الصحيح يعتبر الإرتباط قوياً وكلما قلت درجة الإرتباط ضعفت العلاقة وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (4).

جدول رقم (4): الارتباطات بين متغيرات الدراسة: Pearson's Correlation Coefficient for All Variable

المتغيرات	1	2	3	4	5
مراجعة النظام	1	.699**	.559**	.628**	.728**
مراجعة الارتباط	.699**	1	.499**	.572**	.812**
مراجعة التقرير	.559**	.499**	1	.419*	.601**
فجوة التوقعات	.628**	.572**	.419*	1	.723**
جودة المراجعة	.728**	.812**	.601**	.723**	1

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (4) أن جميع أبعاد متغيرات الدراسة لديها إرتباطات إيجابية وسطية ومعنوية عند مستوى (0.01) و(0.05)، وبناءً على ما تقدم فإن هذه الارتباطات تعطي تنبؤات اولية بوجود علاقات بين متغيرات الدراسة، وسوف نتضح ذلك في تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات.

اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة من خلال اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (مراجعة النظير) والمتغير التابع (فجوة التوقعات) والمتغير الوسيط (جودة المراجعة)، ويهدف اختبار تحليل

- الانحدار المتعدد الى التعرف على تأثيرأبعاد أي متغير على المتغير أو المتغيرات الأخرى، لاختبار فرضيات الدراسة يتم استخدام اسلوب الإنحدار الخطي المتعدد بالإعتماد على:
1. معامل التحديد (R^2) لتفسير نسبة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.
 2. معامل الارتباط (R) لمعرفة درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.
 3. اختبار (F) للتعرف على معنوية نموذج الإنحدار.
 4. معامل ($Beta$) لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير الحاصل في وحدة واحدة من المتغير المستقل.
 5. مستوى المعنوية (Sig) وقد تم الإعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث يتم مقارنة مستوى المعنوية المحاسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعتبر التأثير ذات دلالة إحصائية إذا كان مستوى الدلالة المحاسب أقل من مستوى الدلالة المعتمد والعكس صحيح.
- الفرضية الأولى:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

جدول رقم (5): معامل الارتباط والتحديد للعلاقة بين أبعاد مراجعة النظرير وجودة المراجعة (إنحدار متعدد)

متغيرات المستقلة	قيمة (بيتا)	Sig مستوى المعنوية
مراجعة النظام	0.234	0.138
مراجعة الارتباط	0.550	0.001
مراجعة التقرير	0.196	0.134
R	0.857	
R²	0.735	
Adjusted R²	0.703	
F change	23.101	
معنوية النموذج	0.000	معنوي

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (5) أن هنالك علاقة طردية موجبة بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظرير) والمتغير الوسيط (جودة المراجعة)، كما يشير معامل التحديد R Square إلى أن 73.5% من التغير في جودة المراجعة يعزى إلى مراجعة النظرير، حيث أن هنالك علاقة معنوية بين البعد الثاني للمتغير المستقل (مراجعة الارتباط) وجودة المراجعة لأن قيمة مستوى المعنوية (0.001) وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إلا أن هنالك علاقة طردية غير معنوية بين البعدين الأول والثالث للمتغير المستقل مراجعة النظرير هما (مراجعة النظام ومراجعة التقرير) وجودة المراجعة لأن قيمة مستوى المعنوية لهما (0.138 ، 0.134) على التوالي وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إلا النموذج الذي يقيس العلاقة بين المتغيرات معنوي عند مستوى دلالة (0.05) مما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

الفرضية الثانية:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

جدول رقم (6): معامل الارتباط والتحديد للعلاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات (إنحدار بسيط)

النموذج	الارتباط	ملخص النموذج				إحصائيات التغير			مستوى المعنوية
		معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	خطأ التقدير	التغير في معامل التحديد	التغير في قيم F	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	
1	.723 ^a	.522	.504	.24270	.522	29.488	1	27	.000

a. Predictors: (Constant), جودة المراجعة
b. Dependent Variable: فجوة التوقعات

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (6) أن هناك علاقة طردية موجبة بين المتغير الوسيط (جودة المراجعة) والمتغير التابع (فجوة التوقعات)، كما يشير معامل التحديد R Square إلى أن 52.2% من التغير في فجوة التوقعات يعزى إلى جودة المراجعة، كما أن هناك علاقة معنوية بين المتغيرين لأن قيمة مستوى المعنوية (0.000) وهي أقل من المستوى المعتمد (0.05)، مما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم. الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

جدول رقم (7): معامل الارتباط والتحديد للعلاقة بين أبعاد مراجعة النظر وفجوة التوقعات (إنحدار متعدد)

متغيرات المستقلة	قيمة (بيتا)	Sig مستوى المعنوية
مراجعة النظام	0.422	0.071
مراجعة الارتباط	0.246	0.261
مراجعة التقرير	0.060	0.747
R	0.657	
R²	0.432	
Adjusted R²	0.363	
F change	6.326	
معنوية النموذج	0.002	معنوي

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (7) أن هناك علاقة طردية موجبة بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظر) والمتغير التابع فجوة التوقعات، كما يشير معامل التحديد R Square إلى أن 43.2% من التغير في فجوة التوقعات يعزى إلى مراجعة النظر، إلا أن هذه العلاقة غير معنوية لأن جميع قيم مستوى المعنوية (Sig) أكبر من (0.05)، النموذج الذي يقاس العلاقة بين المتغيرات معنوي عند مستوى دلالة (0.05) مما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة معايير المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم. الفرضية الرابعة: جودة المراجعة تتوسط العلاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

يتطلب اختبار المتغير الوسيط توافر ثلاثة شروط رئيسية هي:

- 1- وجود علاقة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط: وقد تم التحقق من ذلك في اختبار الفرضية الأولى، حيث توجد علاقة معنوية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة.
 - 2- وجود علاقة معنوية بين المتغير الوسيط والمتغير التابع: وقد تم التحقق من ذلك في اختبار الفرضية الثانية، حيث توجد علاقة معنوية بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات.
 - 3- وجود علاقة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع: وقد تم اختبار ذلك في الفرضية الثالثة، حيث توجد علاقة معنوية بين مراجعة النظير وفجوة التوقعات.
- جدول رقم (8): معامل الارتباط والتحديد للعلاقة بين أبعاد مراجعة النظير وفجوة التوقعات وجودة المراجعة (متغير وسيط)

المتغيرات المستقلة	قيمة (بيتا)	Sig مستوى المعنوية
مراجعة النظام	0.265	0.225
مراجعة الارتباط	-0.124	0.614
مراجعة التقرير	-0.072	0.686
جودة المراجعة	0.674	0.018
R	0.743	
R ²	0.552	
Adjusted R ²	0.477	
F change	7.392	
معنوية النموذج	0.000	معنوي

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (8) أن هنالك علاقات مختلفة موجبة وسالبة بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظير) والمتغير التابع (فجوة التوقعات) وهنالك علاقة طردية موجبة ومعنوية بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات، كما يشير معامل التحديد R Square إلى أن 55.2% من التغير في فجوة التوقعات يعزى إلى مراجعة النظير وجودة المراجعة، وهذه النتيجة تؤكد رفض فرض البديل وقبول فرض العدم والتي تنص على "جودة المراجعة لا تتوسط العلاقة بين مراجعة النظير وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم".

النتائج:

من خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- نتائج الفرضية الأولى: وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين مراجعة النظير وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم، وتتفرع منها النتائج التالية:
1. وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة النظام وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
 2. وجود علاقة طردية موجبة معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة الارتباط وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
 3. وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة التقرير وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

هذه النتائج تتفق مع دراسة بشير (2017) التي أكدت على وجود علاقة بين مراجعة النظر وجوداً عملية المراجعة.

نتائج الفرضية الثانية: وجود علاقة طردية موجبة معنوية عند مستوى (0.05) بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

نتائج الفرضية الثالثة: وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم، وتتفرع منها النتائج التالية:

1. وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة النظام وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

2. وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة الارتباط وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

3. وجود علاقة طردية موجبة غير معنوية عند مستوى (0.05) بين مراجعة التقرير وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

هذه النتائج تتفق مع دراسة محمود (2017) التي أكدت على وجود علاقة بين مراجعة النظر وفجوة التوقعات في المراجعة.

نتائج الفرضية الرابعة: جودة المراجعة لا تتوسط العلاقة بين جودة المراجعة وفجوة التوقعات في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

التوصيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بالآتي:

1. على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة إلزام جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم بتطبيق مراجعة النظر.

2. على مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم زيادة تأهيل أعضائها علمياً وعملياً.

3. على مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم الحرص على تحقيق جودة المراجعة حتى تضيق من فجوة التوقعات.

4. على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة إعطاء موضوع جودة المراجعة أكبر قدر من الاهتمام من خلال إصدار معايير وإرشادات خاصة بها، نسبة لأهميتها في ممارسة مهنة المراجعة.

5. على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة العمل على تنظيم دورية علمية متخصصة في مجال مراجعة النظر.

6. على مكاتب المحاسبة والمراجعة تحديد نقاط الضعف في أدائها التي تظهر من خلال مراجعة النظر والعمل على معالجتها.

مقترحات لبحوث مستقبلية:

يوصي الباحثين بإجراء المزيد من البحوث المستقبلية في الآتي :

1. أثر المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة.

2. أثر مراجعة النظر في تطوير مهنة المراجعة من وجهة نظر المراجعين.

المراجع:

1. أبوزر، عفاف اسحقوطه، حازم محمد ، (2012م) ، أثر معايير مراجعة المراجعة النظرية على جودة مكاتب المراجعة،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. جامعة الزرقاء. عمادة البحث العلمي.المجلد الثامن، العدد الرابع.
2. بشير، حسن النور حسن ، (2017م)، مراجعة النظرير واثرها على جودة المراجعة الخارجية. جامعة النيلين. كلية الدراسات العليا. رسالة ماجستير غير منشورة.
3. علي، صالح حامد محمد ، (2016م) ، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات.المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. جامعة قناة السويس. كلية التجارة الاسماعيلية.المجلد7، العدد1.
4. محمود، خالدة محمد عبدالله ، (2017م) نمراجعة النظرير ودورها في تضيق فجوة التوقعات. جامعة النيلين. كلية الدراسات العليا. رسالة ماجستير غير منشورة.
5. آل عباس، محمد عبدالله ، (2008م)، أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد9، العدد1.
6. البريهي، رياض عبده سيف محمد وسمره، ياسر محمدالسيد والموازيني، حسن شطا عاشور ، (2019م) ، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد10، العدد1 الجزء 2.
7. خليفة، أحمد ودرهمون، هلال ، (2018م)، جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد4، العدد1.
8. السيد، محمد صابر حمودة ، (2018م)، أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع - دراسة تطبيقية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، الإسكندرية: العدد الأول، المجلد2.
9. العريبيد، عصام فهد والعثمان، محمد نادر وعاصي، أحمد عيسى ، (2014م)، دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة جامعة البعث، المجلد36، العدد4.
10. كامل، أماني حسن،(2001م)، مراجعة النظرير كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة، القاهرة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد9.
- 11.مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان ، (2019م)، كشف المحاسبين والمراجعين القانونيين (ترخيص - تجديد).
12. مزياياني، نورالدين ، (2015م) ، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. الجزائر. جامعة سكيكدة. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. العدد14.
13. مطر، محمد ، (2001م) ، مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث، بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني الثالث، تحت شعار "مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية"، عمان، في الفترة 10-19 سبتمبر، بالتعاون والتنسيق مع جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين والاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
14. هاشم، محمد صالح ، (2011م) ، إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية، مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،العدد78.

15. Semui, B.A and Johnson, K.O .(2011). Stakeholder's perception of Audit performance Gap in Nigeria. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. Vol. 1. No. 1.
16. AICPA Standards For performing and Reporting on peer Review. AICPA peer Reviewed Board, New York, January, 2004, pp 1-7.
17. Francis, J.R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*. Vol. 36, Issue 4, December, pp. 345-368.
18. Tendeloo, Brenda Van, and Vanstraelen, Ann, (2005). Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market.
19. Porter, Brenda, 1994, An Empirical study of The Audit Expectation - Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Vol.24, No.93, pp.49-68.
20. Onulaka P.N.2014. Effect of Audit Expectation Gap in Nigerian Capital Market , *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 4(2). www.macrothink.org/ijafr ,pp.294-311.
21. www.aapc.gov.sd 04/01/2020.