



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences  
Impact Factor ISI 1.304

**العدد الثامن عشر / الجزء الأول نيسان 2023**

**دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في تقليل فجوة التوقعات.**

**The Role of Integration Between Joint Review and Analytical Review in Reducing the Expectations Gap.**

**إعداد:**

**رحاب نصر الدين مبارك أحمد.**

**Preparation:**

**Rehab Nasreddin Mubarak Ahmed.**

**rehabnasr266@gmail.com**

**المخلص.**

تناولت الدراسة دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في تقليل فجوة التوقعات. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في تقليل فجوة التوقعات. هدفت الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والتحليلية، بيان دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة للحد من زيادة فجوة التوقعات، مساهمة تقرير المراجعة التحليلية بشكل كبير في عملية المراجعة والحد من فجوة التوقعات. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وفجوة التوقعات. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: أدى نقص كفاءة الأداء المهني لمراجعي الحسابات إلى ظهور فجوة التوقعات، إنخفاض جودة أداء المراجع أدى إلى إتساع فجوة التوقعات في المراجعة، الإلتزام بالنظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية ساعد في تقليل فجوة التوقعات. أوصت الدراسة بالآتي: على المراجعين الإلتزام بمعايير المراجعة لتقليل فجوة التوقعات، على المراجعين الإهتمام



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

بحماية الأصول والأموال من السرقة والإختلاس وسوء الإستعمال، أن تتم عملية المراجعة بواسطة

شخص أو أشخاص حصلو على مستوى ملائم من التدريب العملي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة- المراجعة التحليلية- فجوة التوقعات.

### Abstract.

The study examined the role of integration between joint review and analytical review in reducing the expectations gap. Where the problem of the study was to know the role of contemporary trends of joint review and analytical review in reducing the expectations gap. The study aimed to identify the contemporary trends of the joint and analytical review, to explain the role of the contemporary trends of the joint review to reduce the increase in the expectations gap, the contribution of the analytical review report significantly to the audit process and to reduce the expectations gap. The study tested the following hypotheses: There is a statistically significant relationship between the joint review and the expectations gap. There is a statistically significant relationship between the analytical review and the expectations gap. The study reached the following results: the lack of efficiency of the professional performance of the auditors led to the emergence of the expectations gap, the decline in the quality of the auditor's performance led to the widening of the expectations gap in the audit, the commitment to the regulations and laws regulating the work of the internal audit helped to reduce the expectations gap. The study recommended the following: The auditors should abide by the auditing standards to reduce the expectations gap, the auditors should pay attention to protecting assets and funds from theft, embezzlement and



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

misuse, the auditing process should be carried out by a person or persons

who have obtained an appropriate level of practical training.

**Keywords: Joint Review – Analytical Review – Expectations Gap.**

**المحور الأول: الإطار المنهجي:**

**تمهيد:**

ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بخدمات المراجعة باعتبارها خدمات تأكيدية يقوم فيها المراجع بإبداء رأي عن مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في التقارير المالية، ويمكن القيام بهذه التأكيدات بصورة فردية أو مشتركة لذلك زاد الاهتمام بالمراجعة المشتركة بشكل كبير بعد الالتزامات المالية وانهايار العديد من الشركات، حيث تركز المراجعة المشتركة على قيام مراجعين مستقلين بأداء عملية مراجعة القوائم المالية لنفس الشركة وقيامها بإعداد تقدير مراجعة موحد وهو معمول بشكل اختيار من قبل بعض شركات الأعمال لإضفاء الثقة على التقارير المالية.

كما تعد المراجعة التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المراجعة وذلك بأقل التكاليف بتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة.

أن فجوة التوقعات هي مقدار الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من وضوح وشفافية وصدق ثقة في القوائم المالية وما يقدمه منتجوا القوائم المالية من معلومات تتصف بالصفات التي يتوقعها المستخدمون نتيجة لأسباب تتعلق بالأنظمة وبالمعايير المحاسبية والتأهيل.

**مشكلة البحث:**

تتمثل مشكلة البحث الرئيسية في معرفة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في تقليل فجوة التوقعات، وتنبثق منها هذه التساؤلات:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة في فجوة التوقعات؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية في فجوة التوقعات؟



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

**أهمية البحث:**

تكمّن أهمية البحث في توجيه الباحثين والأجهزة الرقابية ومنظمات الأعمال بضرورة التوجه نحو استخدام المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية كأداة للرقابة على جودة باعتبارها أداة فعالة تساعد في تقليل مخاطر المراجعة.

**أهداف البحث:**

يهدف البحث إلى الآتي:

- التعرف على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والتحليلية.
- بيان دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة للحد من زيادة فجوة التوقعات.
- مساهمة تقرير المراجعة التحليلية بشكل كبير في عملية المراجعة والحد من فجوة التوقعات.

**فرضيات البحث:**

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يسعى البحث إلى اختبار الفرضيات الآتية:  
**الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات.  
**الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وفجوة التوقعات.

**منهجية البحث:**

سوف يعتمد البحث على المناهج الآتية:

المنهج التاريخي الوثائقي: لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث  
المنهج الاستنباطي: للتعرف على صياغة المشكلة المرتبطة بموضوع البحث ووضع الفروض.

المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات البحث والتأكد من صحتها.





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المنهج الوصفي التحليلي: من خلال أسلوب دراسة الحالة واستخدام استمارة الاستبانة

وتحليلها بالطرق الرياضية والإحصائية.

**المحور الثاني: الدراسات السابقة:**

**دراسة: زهور، (2017م):**

تمثلت مشكلة الدراسة في ان هنالك فجوة بين توقعات مستخدمي التقارير المالية واداء المراجعين الخارجيين وسعت الكثير من ادبيات المحاسبة لسد وتضييق هذه الفجوة، ونجد ان بطاقة الاداء المتوازن تتميز بأساليب قياس مالية وغير مالية. هدفت الدراسة الي معرفة دراسة مفهوم وابعاد بطاقة الاداء المتوازن ودراسة مفهوم ومستويات فجوة التوقعات في المراجعة و التعرف على أثر بطاقة الأداء المتوازن في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي للحد من فجوة التوقعات في المراجعة. إختبرت الدراسة الفرضيات الاتية: المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن يساهم في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي ويحد من فجوة التوقعات في المراجعة، منظور العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن يساعد في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي ويحد من فجوة التوقعات في المراجعة. توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها: أن الابعاد الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن (المالي، العمليات الداخلية، رضا العملاء، التعلم والنمو) تساهم في تحسين كفاءة الممارسة المهنية للمراجع الخارجي وتساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، أن إحتفاظ مكاتب المراجعة بالموظفين ذوي الكفاءة العالية وتحفيزهم مادياً ومعنوياً يزيد من جودة أدائهم مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

دراسة: يسري، (2018م):

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: ما هو أثر المراجعة المشتركة علي تضييق فجوة الأداء؟ ما هو دور المراجعة المشتركة في تضييق فجوة الإلتزام؟ هل تؤدي المراجعة المشتركة الي تضييق فجوة التقرير؟، هدف الدراسة إلي التعرف علي طبيعة المراجعة المشتركة ومداخل استخدامها والتعرف علي دور المراجعة المشتركة في تضييق فجوة الأداء. توصل الدراسة إلي عدة نتائج منها: للمراجعة المشتركة دور في تقليل فجوة الأداء في المراجعة في مكاتب المراجعة في السودان، للمراجعة المشتركة دور في تقليل فجوة الأداء في المراجعة في مكاتب المراجعة.

دراسة: هناء، (2019م):

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد مسؤوليات المراجع الخارجي علي المستويين العالمي والمحلي بهدف زيادة قدرة المعلومات علي تلبية احتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات وزيادة الثقة في هذه المعلومات، وأن كثير من الشركات التي يتم مراجعة حساباتها قد تتعرض للإفلاس وعدم الاستمرارية في ممارسة أنشطتها. هدفت الدراسة بصورة أساسية إلي قياس العلاقة بين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وتحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة. لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية وتحسين المراجعة الخارجية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية والتنبؤ باستمرارية المنشأة. توصلت الدراسة الي العديد من النتائج أهمها: ساهمت الإجراءات الكمية للمراجعة التحليلية في تحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة، ساهمت المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية في تحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة.

دراسة: عفراء، (2020م):

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى أثر استخدام اساليب المراجعة التحليلية على تعظيم قيمة المنشأة وضمان استمراريته، هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

على دور المراجعة التحليلية في تعظيم قيمة المنشأة والتنبؤ بالمخاطر التي قد تواجه المنشأة وتهدد استمرارها واساليب الفحص التحليلي المتبعة. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين تعظيم قيمة المنشأة، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وتعظيم قيمة المنشأة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية والكمية المتطورة له دور ايجابي في ضمان استمرارية المنشأة، أن المراجعين الخارجيين في السودان يستخدمون التحليل المالي للتعرف على الوضع المالي للمنشأة مما يساعد في معرفة المخاطر التي قد تواجه استمراريته، ويستخدم المراجعين الخارجيين نسب السيولة لبيان قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم ضمان استمراريته.

**المحور الثالث: الإطار النظري للمراجعة المشتركة والمراجعة والتحليلية:**

**أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة:**

قد فرق الباحثون بين مفهومي المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية أو المزدوجة وتتمثل المراجعة المشتركة في عمليات المراجعة التي يشارك فيها إثنين من المراجعين وينفذان معا مراحل التخطيط، وإجراء الاختبارات وإعداد تقرير المراجعة والتوقيع عليه. وبالمقابل . تتمثل المراجعة الثنائية أو المزدوجة في قيام اثنين من المراجعين بشكل مفصل بمراجعة القوائم المالية للشركة الواحدة مع إعداد تقريرين منفصلين عن المراجعة (محمد، 2010م، ص21).

تعني المراجعة المشتركة عملية فحص ومراجعة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية بواسطة منشأتين للمراجعة منفصلتان ومستقلتان عن بعضهما البعض مشتركتان في الجهد المبذول والمسئولية، ويوقعان سويا على تقرير مراجعة واحد. وعرفت أيضا بأنها مراجعين مستقلين يقوموا معا بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتفسير النتائج وإصدار





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تقرير موحد. كما عرفت بأنها اداء عملية من قبل مكاتب المراجعة وبعقدتين مختلفين يعملان بشكل مشترك ويعدان تقرير واحد لعملية المراجعة(صالح، 2015م، ص10). تعرف المراجعة المشتركة على أنها مراجعة يتم من خلالها توزيع مجهودات العمل على مكنتبي مراجعة مستقلين يشتركان معا في الجهد المبذول، ويقومان بالتخطيط المشترك، مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما، ويصدران تقريراً واحداً يحمل وجهة نظر واحدة موقع عليه منهما، وتعتبر المسؤولية مشتركة بينهما عن عملية المراجعة التي تمت وعلى المعلومات الموجودة بالتقرير.

#### ثانياً: أهداف المراجعة المشتركة:

- تتلخص أهداف المراجعة المشتركة في النقاط الآتية (أحمد، 2013م، ص415):
1. إستخدام نقاط القوى المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية المراجعة المشتركة.
  2. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.
  3. تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة.
  4. تطبيق أفضل الإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة مشتركة وذلك بالاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.
  5. الحصول على تأكيد معقول بشأن إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الخطأ أو الغش بشكل عام، حيث يكون اكثر كفاءة منأت يقوم به مراجع بمفرده أو فريق مراجعة من نفس شركة المراجعة (حنان، 2012م، ص447).





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences  
ثالثاً: خصائص المراجعة المشتركة:

تتمثل خصائص المراجعة المشتركة في الآتي (محمد، 2012م، ص22):

1. تعزيز جودة المراجعة من خلال إشراك أكثر من من مكتب للمراجعة معا يتبادلون الخبرات فيما بينهم.
2. تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف المراجعة للطرف الآخر.
3. تخفيض التركيز في سوق المراجعة.
4. تعزيز موقف المراجع في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين المراجعين والشركة في حالة تعدد المراجعين.
- المراجعة المشتركة توفر خاصية الإشراف المتبادل بين مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة المشتركة، هذا بالإضافة الى المناقشات التي تتم بينهم فيما يتعلق برأي (محمود، 2016م، ص162).
5. المراجعة المشتركة تسهم في زيادة درجة الاتفاق في الرأي المرتبط بتحسين جودة المراجعة نتيجة الرقابة المتبادلة بين المراجعين مقارنة بالمراجعة الفردية (أحمد، 2013م، ص134).
6. المراجعة المشتركة لها أثر إيجابي فيما يتعلق بجهود التنسيق، وسهولة الاتصال، وتبادل الأفكار وتعديلها، ومناقشة النتائج وزيادة الاستقلال على تحسين جودة أحكامهم في القوائم المالية.
7. المراجعة المشتركة تؤثر إيجاباً على جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة.
8. المراجعة المشتركة تسهم في تخفيض أتعاب المراجعة مقارنة بالمراجعة الفردية، وذلك لزيادة درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

رابعاً: مفهوم المراجعة التحليلية:

عرفها بعض الكتاب بأنها إجراءات الفحص التحليلي ومجموعة من الأساليب تستخدم في تقدير قيمة عنصر ما، ومقارنته بالقيمة الدفتر به حتى يمكن الحكم على مدى معقولية هذا العنصر موضوع التقدير (عبدالعزیز البنا، 2004م، ص18).

كما عرفت على انها دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير وفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث يتم مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة بين عناصر المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة ودراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بفرض مطابقتها مع نموذج قابل للتنبؤ به تأسيساً على خبرة المنشأة. حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذا لم يكن هناك تغيرات جوهرية ادت إلى تغييره، ومقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بنوع الصناعة التي تعمل فيها المنشأة (عصام الدين، 2006م، ص70).

كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا ويلز عام 1981م المراجعة التحليلية بأنها دراسة النسب المالية الهامة والاتجاهات والإحصاءات الأخرى، ثم فحص أية انحرافات غير عادية (أمين، 2009م، ص566).

أيضاً عرفت بأنها أحد الأساليب الكثيفة التي يمكن لمراقبي الحسابات ان يحدد بناء على نتائجه حجم اختياراته التفصيلية، وذلك من خلال استخدام عدد من أساليب وإجراءات تعتمد على بعض المؤشرات والنسب المالية، وكذلك تحليل الاتجاهات وفحص البنود التي تتضمنها القوائم المالية والوقوف على التقلبات غير العادية بها، كما تتعلق إجراءات ذلك الفحص التحليلي بدراسة العلاقة بين البنود المالية وتطورها التاريخي ومقدار الانحدار بها (حسن، 2004م، ص107).

أيضاً المقصود بالفحص التحليلي مجموعة أساليب المراجعة بالمقارنة التي تستخدم لفحص ومراجعة الإيرادات والمصروفات ويستخدم الفحص التحليلي للتعرف على



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الحسابات التي تحتاج إلى فحص دقيق لمعرفة الانحرافات في البيانات التي تحتاج الى تفسير (صالح، 2011م، ص 263).

عرفت المراجعة التحليلية بانها الاختبارات التي تطبق علي البيانات الماليه من خلال دراسته ومقارنه العلاقات بين تلك البيانات وتحديد مدي اعتماد المدقق علي الاختبارات الرئيسييه التي تتالف من اختبارات تفاصيل العمليات او من خلال الاجراءات التحليليه او من كليهما معاً (طارق، 2007م، ص532).

عرفت المراجعه التحليليه كذلك بانها دراسته علاقته بين عناصر المعلومات الماليه المتوقعه بغرض مطابقتها وتكييفها مع نموذج قابل للتنبؤ به تاسيسا علي خبره المنشاه، حيث يتوقع وجود هذه العلاقه بنمط معين واستمرارها مقارنه المعلومات الماليه الحاليه مع معلومات تتعلق بالنتائج المتوقعه او المستهدفه عن طريق الموازنات او التنبؤات(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998م، ص156).

عرف البعض الاخر المراجعه التحليليه بانها تقييم المعلومات الماليه يتم من خلال دراسته العلاقات الممكنه بين البيانات الماليه وبعضها البعض وبينها وبين البيانات الماليه وغير الماليه ويتم من خطر مقارنه القيم المسجله بالدفاتر مع توقعات المحاسب القانوني(محمد، حجاج، 2003م، ص72).

**خامساً: أهداف المراجعة التحليلية:**

تهدف المراجعة التحليلية الي العديد من الامور اهمها(هاني، 1996م، ص ص

24 - 25):

1. الفهم الكال لطبيعه اعمال المنشاه محل الفحص والمراجعه
2. تحديد نطاق عليه المراجعه.
3. تحديد مدي اختبارات العمليات والارصده.
4. تحديد المجالات التي تحتاج الي مزيد من الفحص واختبارات المراجعه.
5. تدعيم نتائج التي تم التوصل اليها من خلال عمليه المراجعه.





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

6. المساهمة في زياده مستوي جوده عمليه المراجعته من خلال زياده احتمال

اكتشاف المخالفات والتقرير عنها.

**سادساً: مراحل ونطاق استخدام المراجعة التحليلية:**

يعتبر تقرير المراجع المنتج النهائي لعمليه المراجعته وقد يكون هذا التقرير نتيجة مراجعته تفصيليه للعمليات والارصده وقد يكون نتيجة مراجعته تحليليه، وقد يكون النوعين معا، لذا فان قرار المراجع لاختيار احد اجراءات المراجعته متوقف علي عناصر منها مدي فعاليته نظام الرقابه الداخليه والتقرير الشخصي للمراجع ومدي اهميه العنصر محل المراجعته، ومدي الحاجه الي اكثر من دليل لاثبات صحه تقويم العنصر والهدف الاساسي من اجراءات المراجعته التحليليه(سنة، 1991م، ص22).

**سابعاً: المقارنة بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية:**

المقارنة بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية سنتعرف على أوجه التشابه بينهما ومن بعدها أوجه الإختلاف.

1. أوجه التشابه بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية:

يمكن حصر أوجه التشابه بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في العناصر التالية:

أ. يسعى كل من المراجعين إلى التأكد من وجود نظام فعال وذلك من خلال فحصه وتقييمه لإستخراج نقاط القوى والضعف ومدى فعاليته.

ب. يعتمد كل من المراجعين على نفس التقنيات تقريباً من خرائط تدقيق الوثائق، الإستبيان، الفحص المستند.

ج. يهتم كلا المراجعين بمراجعة المعلومات المالية التي تقوم بها المؤسسة ومحاولتهما من التلاعب بأموال المؤسسة والقضاء على الأخطاء وكل أشكال الغش.

د. التعاون بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية من أجل تجنب التكرار في أعمال المراجعة وتغطية كافة أنشطة المؤسسة.

2. أوجه الإختلاف بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

يمكن حصر أوجه الإختلاف بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في العناصر

التالية (محمود، محمد، 2012م، ص 29):

أ. الهدف: إن الهدف من المراجعة يختلف بين المراجعة المشتركة والتحليلية، فالأول منع إكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع حدوثها وكذلك خدمة المراجعة التحليلية في حين أن المراجعة المشتركة تهدف إلى إبداء رأي موضع حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في شكل تقرير شامل لنتائج عملية المراجعة.

ب. التعيين: المراجعة المشتركة يتم تعيين المراجع من طرف مجلس الإدارة، بينما المراجعة التحليلية يتم تعيين المراجع من الإدارة العليا في المؤسسة (المدير).

ج. الإستقلالية: المراجعة التحليلية أقل إستقلالية من المراجعة المشتركة.

**ثامناً: أهمية التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية:**

يعتبر التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية أحد الآلية المتكاملة من تحسينات مستويات أداء المراجع فالمراجعة المشتركة والتحليلية على السواء، ومن ثم تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سواء الإدارة أو الأطراف الخارجية عنها، على إفتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات الموطدة للنوعين ويمكن أن تحدد أهمية التكامل إنطلاقاً من الزوايا الآتية (جمال، 2012م، ص ص 161 - 162):

### **1. من زاوية المراجع في المراجعة المشتركة:**

تبرز أهمية التكامل للمراجع من المراجعة المشتركة في الآتي:

أ. ثقة وإطمئنان المراجع في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لإعتبار أن المراجعة المشتركة تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.

ب. إن المراجعة المشتركة التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة المشتركة وكذلك توفير الوقت للسماح للمراجع في المراجعة المشتركة من فحص بنود أخرى.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences  
ج. الأخذ في الحسبان المراجع في المراجعة المشتركة كفاءة أداء المراجع في المراجعة  
التحليلية بما يخدم الأهداف المتوفاة من المراجعة.

## 2. من زاوية المراجع في المراجعة التحليلية:

تعتبر المراجعة التحليلية أحد الآلية الموجهة لعملية المراجعة فضلاً على أنها مصدر ثقة وإطمئنان لدى المراجع، فهي بذلك محل إهتمام الإدارة والمراجع على السواء تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية على العناصر الآتية:  
أ. إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطيع المراجع أن يكشفها مما ينتج في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة عن إكتشافها (اليندة، 2015م، ص122).

## 3. من زاوية المؤسسة:

مما لا شك فيه أن المراجعة التحليلية أتت لسد حاجات الإدارة الرقابية على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، كما جاءت المراجعة المشتركة لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الموحد الحقيقي للمؤسسة فتكامل النوعين يدر على المؤسسة وفوائدها ومن أهمها:  
أ. توفير معلومات تفصيلية جقيقية للإدارة تساعد على إتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.  
ب. تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة.  
ج. حث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.  
د. إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك مما يسمح لها القضاء على هذا المواطن.





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

4. من زاوية الأطراف الخارجية للمؤسسة:

تعتبر الأطراف الخارجية للمؤسسة (المستثمرين الحاليين أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الإستثمار، البورصة، المحللون الماليون... الخ) أهم مستعملي رأي المراجع في المراجعة المشتركة فإدارة هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين.

تاسعاً: أهداف التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية:

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في النقاط التالية (عبدالسلام، 2010م، ص97):

1. تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
2. الحد من التكرار وإزدواجية العمل.
3. تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
4. تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
5. مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

المحور الرابع: الإطار النظري لفجوة التوقعات

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات:

عرفت فجوة التوقعات بأنها عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات (الفيومي، 2003م، ص281).

كما عرفت بأنها التعبير عن الشعور بان أداء مراجعي الحسابات يتم بأسلوب متعارض مع اعتقادات أولئك الذين يأملون بأن تكون منافع أو فوائد المراجعة مستحقة (أمين، 2005م، ص81).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عرفت بأنها الإختلاف بين ما يدركه الجمهور ومستخدمي القوائم المالية لمسئوليات المراجع، وما يعتقده المراجعون مسئولياتهم المطلوبة منهم ( McEnroe, Martens, ) (2001, pp345-146).

عرفها آخر بأنها الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المراجعون أنفسهم (Liggio, 1974, P49). عرفها أحد الكتاب بأنها تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعون وبين ما تقره المعايير المنظمة لمهنة المراجعة، وكذلك مقدار الاختلاف بين ما تقره المعايير والأداء الفعلي للمراجع (صديقي، 2004م، ص144).

خلص آخر بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (راضي، 2011م، ص21).

أشار آخر إلى أنها الاختلاف بين ما يقوم به المراجعون وبين ما يتعين أو يتوقع أن يقوم به هؤلاء المراجعون وفقاً لتوقعات المجتمع منهم وعلى أساس معايير المراجعة المهنية (أمين، 2002م، ص2).

يرى آخر بأنها الفرق بين ما يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أن يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة من المراجعين، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها (السيد، 2008م، ص326).

يرى آخر بأنها الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي التقارير المالية والجودة النوعية المتوقعة من هذه التقارير، وبين ما يمكن أن يوفره المراجع بموضوعية ( Snyder, ) (Emile, 1993, pp 80-81).

كما عرفت بأنها التباين في الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه بالإضافة إلى التباين في فهم أهداف المراجعة بين المجتمع والمهنة (فهد، 2002م، ص23).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: أهمية فجوة التوقعات:

على الرغم من أن المراجعين يقرون بشكل واضح عن مسؤولياتهم ببعض التفاصيل في تقارير المراجعة، إلا أن هنالك فجوة أو خلط غير ملائم بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع من المراجعين وبين ما يقوم المراجعون بأدائه وما يتحملوه من مسؤوليات في الواقع وفقاً للمعايير المهنية فان تلك الظاهرة تستخدم مصطلح فجوة توقعات المراجعة Audit Expectation Gab لوصف الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة بشأن ما يجب أن يفعله المراجعون وبين تصوراتهم بما يقوم المراجعون بفعله في الواقع العملي ويعتبر ذلك الموضوع محل جدل كبير في أدبيات المراجعة .

أن ما يعرف باسم فجوة توقعات وأداء المراجعة لا يعتبر ظاهرة جديدة كما لا يتم قصرها في بلد معين، فهي موجودة من أكثر من 100 سنة، وقد تم إقرارها والاعتراف بها ودراستها في كثير من بلدان العالم على سبيل المثال الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، جنوب أفريقيا، استراليا، سنغافورة، الدانمارك وهولندا واسبانيا وفنلندا.

طبقاً لأحدى الدراسات فإن المراجعون يواجهون أزمة في المسؤولية Liability Crisis وأزمه في المصداقية Credibility Crisis حيث أوضحت أيضاً تلك الدراسات التي تمت من 70 سنة سابقة تلك القضية بالقول ان جذور وظيفة المراجعة تقوم على الثقة التي يضعها المجتمع في مهنة المراجعة. وفي رأى المحاسب إذا تم اضعاف تلك الثقة انهارت الوظيفة حيث لا تصبح ذات قيمة (أمين، 2014، ص ص 71-72).





من العوامل التي أدت الى حدوث فجوة التوقعات الاتي(رزق، 2015م، ص299):

### 1. الشك في استقلال وحياد مراجع الحسابات:

حيث انه يجب ان يقتنع المجتمع المالي باستقلال وحياد مراجع الحسابات فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد علي هذا الاقناع , فاذا شك المجتمع المالي في اسقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو الى الشك في استقلالهم.

### 2. نقص الكفاءة المهنية للمراجع:

يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة لمجالات المحاسبة والمراجعة، و المهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم و التدريب الكافي مثل الاستقلال (ابوبكر، 2009م، ص ص 275-277).

### 3. قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة:

يقاس نجاح و فعالية نظام الرقابة لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وادراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام و ادراكهم لكيفية تطبيقه.

إن مهنة المراجعة متهمة بانها تطبق نظام المراقبة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بحجة المحافظة على اسرار العملاء كما ان المهنة متهمة بأن مصالح مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة هي التي تتحكم فيها.

### 4. عدم اكتشاف المراجع الغش والأخطاء:

مراجع الحسابات يعتبر غير مسؤول عن منع الأخطاء والغش ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة التي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الاجراءات و الاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن اجراءات



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

اضافية اذا توقع المراجع وجود تحرف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، كما يجب عليه الاستفسار من ادارة المنشأة حول اكتشاف اي خطأ جسيم أو غش بالحسابات.

#### 5. إنخفاض جودة الاداء في المراجعة:

مما يؤدي الى فقد ثقة المستخدمين للتقارير المالية ويرجع انخفاض هذه الجودة الى مجموع من العوامل منها (أحمد، 2007م، ص66):

أ. التنافس بين المراجعين للحصول على عمليات مراجعة جديدة أو لعدم فقد العمليات الحالية.

ب. قبول أتعاب قليلة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع المجهودات لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.

ج. تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء و ضمان تجديد تعيينهم سنويا.

د. عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقد العميل.

هـ. زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجع الكبرى للحصول على عمليات كبيرة مما يضع ضغوط كثيرة على مهنة المراجعة.

#### 6. قصور التقارير المحاسبية:

عدم الافصاح في التقارير عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في المراجعة، خاصة في ظل الجدل الدائر حول أهداف التقارير المحاسبية والجهات التي يجب ان تعد اليها هذه التقارير، فهل تعد للمستثمرين طبقا لفكرة ان المنشأة مسؤولة أمامهم ام يتم تطوير التقارير بحيث نخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقا لفلسفة ان المنشأة عبارة عن مجموعات من الافراد يعملون لتحقيق أهداف بشكل افضل (فهدة، حسام، 2005م، ص11).

رابعاً: خصائص فجوة التوقعات:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تتمتع فجوة التوقعات بالعديد من الخصائص والسمات منها ما يلي (عبدالوهاب، شحاتة،

2005م، ص ص 12- 14):

1. أن فجوة التوقعات دائماً ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المنشأة على خدمات ومسئوليات مراجع الحسابات، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسئوليات المراجع وهذا بسبب أن مهنة المحاسبة والمراجعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً، ومن طبيعتها أنها تعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك عندما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدف المادي والمهني معاً.
2. أن فجوة التوقعات غير ساكنة بمعنى أن لها طبيعة ديناميكية حركية وذلك لأنها مرتبطة بطلب أصحاب المصلحة في المنشأة على خدمات ومسئوليات المراجع، بالإضافة إلى عرض مراجع الحسابات لخدماته ومسئوليته.
3. فجوة التوقعات تعد كمية ونوعية بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مراجع الحسابات هو فائض التشكيلة المهنية لخدماته ومسئوليته من جهة وفائض جودة أدائه المهني من جهة أخرى.
4. فجوة التوقعات تؤثر بشكل سلبي على المهنة والمجتمع المالي على حد سواء وذلك لأن وجودها يعني قصور في عرض خدمات ومسئوليات المهنة كماً ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤدي المهنة من جهة، كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية الملائمة في اتخاذ القرارات.
5. فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم تعاني منها بدون استثناء ولكن بدرجات متفاوتة وفي ظل العولمة وتحرير التجارة الدولية فإنه يتم تصدير فجوة التوقعات إلى

دول العالم الثالث وبهذا فإن الدول تتباين فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

**المحور الخامس: الدراسة الميدانية:**





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

1. مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية من مراجع قانوني، مراجع معتمد، مدير مراجعين، مراجع ، مساعد مراجع ، اخرى، تم اختيار عينة عشوائية للباحث من (250) مفردة من ذوي الإختصاص.

2. الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع البحث:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (250) استمارة استبانة على مجتمع البحث لعينة من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية من مراجع قانوني، مراجع معتمد، مدير مراجعين، مراجع ، مساعد مراجع ، اخرى.

3. الأساليب الاحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الاحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة، وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

4. الوسط الحسابي:

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق ،والوزن 3 لعبارة محايد ،والوزن 2 لعبارة لا أوافق ،والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

استخدام الاحصاء الوصفي، ومربع كاي لاختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي: أ. مربع كاي للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

ب. القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدره مع مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت القيمة الاحتمالية اكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم ،وبالتالي تكون المعلمة غير



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

معنوية إحصائية، إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض  
العدم وقبول الفرض البديل.

#### 5. اختبار درجة مصداقية البيانات

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

أ. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان براون.

ب. معادلة ألفا-كرونباخ.

ج. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

د. طريقة الصور المتكافئة.

هـ. معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات، والإتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب  
معامل المصدقية ألفا كرنباخ ( Alpha- cronbach ) ، وتعتبر القيمة المقبولة  
إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات  
المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها.

أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم  
على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي  
لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق، والثبات بين الصفر، والواحد الصحيح.

ثانياً: تحليل بيانات الاستبانة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة المشتركة  
والمراجعة التحليلية وفجوة التقرير:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences  
الجدول (1)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى

الترتيب	درجة الموافقة	الاهمية النسبية	المنوال	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
4	عالية جداً	%81	5	4.05	1.11	التأكد من اسلوب صياغة التقرير وقدراته على توصيل المعلومات بصورة جيدة لمستخدمي القوائم المالية
2	عالية جداً	%81.8	5	4.09	1.08	عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية
1	عالية جداً	%82.4	5	4.12	0.85	غموض اسلوب التقرير يؤدي الى ظهور فجوة التوقعات
8	عالية جداً	%80	5	4.00	0.96	قصور التقارير المالية وتقرير المراجعة عن مواكبة التغيرات في المجتمع
9	عالية	%79.6	4	3.98	1.21	تساهم المراجعة المشتركة في تحقيق جودة تقارير المراجعة
10	عالية	%79.2	4	3.96	1.05	تنشأ فجوة التوقعات نتيجة عدم التزام مراجعي الحسابات بمبدأ استقلالهم
5	عالية جداً	%80.4	5	4.02	1.00	توعية المستفيدين من تقرير المراجعة
7	عالية جداً	%80	5	4.00	1.04	التقاعس المتعمد يؤدي الى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة المشتركة وفجوة التقرير
6	عالية جداً	%80.2	5	4.01	0.98	إصدار تقرير تطبيق خالي من الملاحظات والتحفظات
3	عالية جداً	%81.2	5	4.06	1.02	توفير كل ما يحتاجه المستخدمون من الأخذ في الإعتبار بالقيود التي تفرضها المهنة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

من خلال الجدول (1) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية التي تنص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية وفجوة التقرير " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.96 -





المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences  
4.12 والانحراف المعياري (0.85 – 1.21) والمنوال يقع في المدى (4- 5) لجميع

العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.  
الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل المراجعة المشتركة  
والمراجعة التحليلية وفجوة الأداء :

الجدول (2)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية

الترتيب	درجة الموافقة	الاهمية النسبية	المنوال	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات	ت
3	عالية جدا	%80.8	5	4.04	0.95	نقص كفاءة الأداء المهني لمراجعي الحسابات يؤدي الى ظهور فجوة التوقعات	1
8	عالية	%79.4	4	3.97	1.13	يتم استخدام المؤشرات الفنية والنسبة المالية باعتبارها وسائل اساسية	2
2	عالية جدا	%81.2	5	4.06	1.02	الرقابة على اداء المراجعين تقلل من فجوة التوقعات في المراجعة	3
9	عالية	%78	4	3.90	1.15	انخفاض جودة اداء المراجع يؤدي الى اتساع فجوة التوقعات في المراجعة	4
10	عالية	%76.4	4	3.82	1.08	الإلتزام بالنظم و القوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية تساعد في تقليل فجوة التوقعات	5
7	عالية	%79.4	4	3.97	1.10	لتحديد نقاط الضعف الأساسية لأداء مكاتب المراجعة الخاضعة للتقييم	6
6	عالية جدا	%80.2	5	4.01	1.06	تؤثر المراجعة المشتركة و التحليلية في تخفيض وقت الإدارة للتلاعب في ارباح وانعكاس ذلك على تقليل فجوة الأداء	7
4	عالية جدا	%80.4	5	4.02	0.88	تدريب وتأهيل مراجعي الحسابات علميا ومهنيا يقلل من فجوة التوقعات	8
1	عالية جدا	%82.4	5	4.12	1.02	توجد اهمية للمراجعة المشتركة و التحليلية في فجوة الأداء	9
5	عالية جدا	%80.2	5	4.01	0.98	فجوة الأداء في المراجعة المشتركة اسبابها قصور اداء المراجع	10

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

من خلال الجدول (4/3/9) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية التي تنص على " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية وفجوة الأداء " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.82 - 4.12) والانحراف المعياري (0.88 – 1.15) والمنوال يقع في المدى (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المحور السادس: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

1. أدى نقص كفاءة الأداء المهني لمراجعي الحسابات إلى ظهور فجوة التوقعات.
2. إنخفاض جودة أداء المراجع أدى إلى إتساع فجوة التوقعات في المراجعة.
3. الإلتزام بالنظم والقوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية ساعد في تقليل فجوة التوقعات.
4. أثرت المراجعة المشتركة والتحليلية في تخفيض وقت الإدارة للتلاعب في أرباح وإنعكاس ذلك على تقليل فجوة الأداء.
5. تدريب وتأهيل مراجعي الحسابات علمياً ومهنياً قلل من فجوة التوقعات.
6. غموض أسلوب التقرير أدى الى ظهور فجوة التوقعات.
7. عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية أدت إلى زيادة فجوة التوقعات.
8. عدم إلتزام مراجعي الحسابات بإستقلاليتهم أدى ألى نشوء فجوة التوقعات.

ثانياً: التوصيات:

1. على المراجعين الإلتزام بمعايير المراجعة لتقليل فجوة التوقعات.
2. على المراجعين الإهتمام بحماية الأصول والأموال من السرقة والإختلاس وسوء الإستعمال.
3. أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلو على مستوى ملائم من التدريب العملي.
4. أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.
5. عمل دورات تدريبية في المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية لتقليل فجوة التوقعات.

قائمة المصادر والمراجع:

- ابوبكر عبدالباقي محمد الطيب ، فجوة التوقعات في المراجعة، (الخرطوم: جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، مجلة كلية الاقتصاد و العلوم التجارية، 2009م)، ص ص



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

.277-275

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (عمان: منشورات المجمع، 1998م)، ص 156.
- أحمد زكي حسين متولي، قياس أثر المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 4، المجلد 2، 2013م)، ص 415
- أحمد زكي حسين متولي، قياس أثر المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 4، 2013م)، ص 134
- أحمد محمد نور واخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م) ص 66.
- أمين السيد احمد لطفي، تفعيل اليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد، (الاسكندرية: الدار الجامعة، 2014م)، ص ص 71-72.
- أمين السيد أحمد لطفي، رؤية ديناميكية لتطوير هيكل فجوة التوقعات في المراجعة (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد 2، العدد 3، 2002م)، ص 2.
- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005) ص 781 .
- أمين السيد احمد، فلسفة المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009م)، ص 566
- جمال احمناش، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة المشتركة والتحليلية في المؤسسة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أبو قرة بومرداس، 2012م، ص ص 161 - 162.
- حسن عبد الحميد العطار، دليل تجريبي لمدى تأثير مؤشرات الاداء غير المالية على الفحص التحليلي، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، العدد 2، 2004م)، ص 107.
- حنان محمد إسماعيل، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، 2012م)، ص 447
- رزق ابو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، (جامعة الزيتونة : لبية الاقتصاد، 2015م) ص 299
- زهور عبدالله محمود حسين، دور بطاقة الاداء 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).
- سناء محمد بدران، الاتجاهات الحديثه في المراجعة- نظريه وتطبيق، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1991م)، ص 22
- السيد أحمد اسماعيل السقا، قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة، (القاهرة: جامعة طنطا، مكتبة كلية التجارة، 2008م)، ص 326.





## المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

### Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- صالح حامد محمد علي، إستخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقتها بفجوة التوقعات، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية البيئية، المجلد 7، 2015م)، ص 10
- صالح محمد حسنى، مدخل مقترح لرفع كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجى مع دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 1، 2011م)، ص 263
- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في المحاسبة منشورة، 2004م)، ص 144.
- طارق عبد العال حماد، موسوعه معايير المراجعة، (الاسكندرية: الدار الجامعيه، 2007م)، ص 532.
- عايدة حسن أحمد محمد صالح، جودة المراجعة ودورها في زيادة كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م).
- عبد العزيز البناء، المراجعة التحليلية نحو تطوير وتحسين أداء الفحص الضريبي، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 22، 2004م)، ص 18
- عبدالسلام أبو سرعة، التكامل بين المراجعة المشتركة والتحليلية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الجزائر، 2010م، ص 97.
- عبدالوهاب نصر علي، د. شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 12 - 14.
- عصام الدين محمد متول ، دراسات تطبيقية فى المراجعة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2006م) ، ص 70
- عفراء الفاضل محمد عثمان، دور المراجعة التحليلية فى تعظيم قيمة المنشأة وضمان استمراريته، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2020م).
- فهد محمد فهاد العجمي، دعم استقلالية المراجع لغرض تضيق فجوة التوقعات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2002م)، ص 23.
- فهدة بنت سلطان السديري ، د.حسام بن عبدالمحسن العنقري ، فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الاطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة ، (جامعة فلادلفيا كلية العلوم الادارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع الريادة والابداع استراتيجيات الاعمال في مواجهة العولمة، الفترة 13-15 مارس، 2005م)، ص 11.
- ليندة تيقرين، التكامل الوظيفي بين المراجعة المشتركة والتحليلية- دراسة حالة بين مكنتي محافظ الحسابات والمؤسسة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة اكلي محمد الحاج، البويرة، 2015م، ص 122.
- محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2003م) ، ص 281 .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2011م)، ص 21.
- محمد عبد القادر الدسيطي، حجاج احمد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ، 2003م)، ص72
- محمد محمد عبد القادر الدسيطي، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية- دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد2، 2010م)، ص21
- محمد محمد عبد القادر، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد38، العدد2، 2012م)، ص22.
- محمود صديقي، محمد براق، إنعكاس التكامل بين المراجعة المشتركة والتحليلية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 8 – 9 مارس 2012م، ص29.
- محمود غانم محمود عاص، دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد53، العدد1، 2016م)، ص162.
- هاني الغنيمي، استخدام أساليب المراجعة لترشيد أداء الفصل المحدود لتقارير الدورية، (القاهرة: جامعة بن سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، العدد 2، يوليو 1996م)، ص ص 24 – 25.
- هناء علي عبدالرحمن علي، أثر المراجعة التحليلية في تحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة، (الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2019م).
- يسري سيد أحمد، دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2018م).
- Liggio carld، "The Expectation Gap : The Accountant's lagal Waterloo "، CPA journal، Vol3، No.3، 1974، P49.
- McEnroe، John.E. and Martens، Stanley.c." Auditors'and investors' perceptions of the 'Expectation Gap"، Accounting Horizons، Vol، 15 No.4، 2001، pp، 345-346.
- Snyder، M، and Emile، MR، The mefar lanc report. Accounting ، April، 1993، pp 80-81.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية  
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

