

أساليب الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة

(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية في الفترة من 2021-2022م)

أستاذ المحاسبة المشارك- جامعة النيلين

د. عبدالرحمن عادل خليل

أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة التقنية

د. نمارق أزهرى أحمد إسماعيل

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إلتزام مكاتب المراجعة بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة مهنة المراجعة عند أداء مهنة المراجعة والتي قد تؤثر سلبا على ثقة الجمهور في خدمات المراجعة. هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة المشتركة ومراجعة النظر كأحد أساليب الرقابة على جودة المراجعة في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة، وللتحقق من صحة الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة ومراجعة النظر كأحد أساليب الرقابة على جودة المراجعة ساعدت في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة مهنة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة على جودة المراجعة، المراجعة المشتركة، مراجعة النظر، حوكمة مهنة المراجعة.

The Audit quality control Methods and Its Role in Activating Governance of Auditing Profession (A Field Study on A Sample of Sudanese Audit Offices.2021 -2022AD)

Abdelrahman Adil Khalil Osman

Namarig Azhary Ahmed Ismail English translation.

Abstract:

The problem of the study was the lack of commitment of audit offices to apply the rules and principles of governance of the audit profession when performing the audit profession, which may negatively affect the public's confidence in audit services. The study aimed to identify the role of joint and peer audit as one of the methods of auditing quality control in activating the governance of the audit profession. The study concluded that joint auditing and peer audit as one of the methods of controlling audit quality helped in activating the rules and principles of governance of the audit profession.

Keywords: Audit quality control, joint audit, peer review, governance of the audit profession.

المقدمة:

إن إتباع إجراءات نظام رقابة الجودة في مكتب معين وسياساته، يمكن أن يكون مشابهاً أو مختلفاً عن مكتب آخر، ولكن الغرض من نظام الرقابة في جميع مكاتب التدقيق هو نفسه، ويجب أن تكون طبيعة ودرجة وشكل سياسات، وإجراءات رقابة الجودة لمكاتب التدقيق شاملة، وتأخذ بالإعتبار على نحو ملائم العوامل التي تؤثر في تصميم نظام رقابة الجودة، فحجم مكتب التدقيق وعدد فروع، وإتساع نشاطه الجغرافي، وتكلفة تطوير سياسات وإجراءات رقابة الجودة، مقارنة بالمنافع التي يحصل عليها المكتب كلها عوامل تؤثر في طبيعة ونوعية السياسات والإجراءات التي يجب أن يتضمنها نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق، وكل ذلك يجب أن تؤخذ بنظر الإعتبار عند تصميم نظام رقابة الجودة.

تزايد الاهتمام مفهوم الحوكمة في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود لقليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الإقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية، كأزمة جنوب شرق آسيا عام 1997م، إضافة إلى إنهيار كبريات الشركات العالمية، خصوصاً الشركات الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين والدائنين والموردين وحتى المجتمع المدني.

كما أن إتباع أساليب جيدة للرقابة على مهنة المراجعة والسعي إلى تحسين جودة المراجعة في بيئة الأعمال يمكن أن يؤدي إلى زيادة الثقة في متلقي خدمة المراجعة سواء مستخدمين داخليين أو خارجيين ويعتبر ذلك من مبادئ حوكمة مهنة المراجعة.

مشكلة الدراسة:

يعتمد نظام التدقيق الفعال لحوكمة مهنة المراجعة على وجد تشريعات مهنة معاصره وملائمة للمهنة ووجود نظام تدريبي كف ومرن ولامركزي، كما أنه يعمل على وجود نظام متطور وفعال للتعليم المحاسبي بصفه خاصة والتجاري بصفه عامة، وأيضا توفير دليل متطور وملزم بقواعد آداب وسلوكيات مهنة المراجعة، حيث تعاني تطبيق قواعد ومبادي حوكمة مهنة المراجعة سابقة الذكر في بيئة الأعمال وعدم إتزام مكاتب المراجعة بها عند أداء المهنة والتي يمكن أن يتم تفعيلها من خلال إجراء عملية المراجعة المشتركة ومراجعة النظر. مما سبق يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: هل توجد علاقة بين أساليب الرقابة على جودة المراجعة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة؟ ويتفرع منه التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل هنالك علاقة بين المراجعة المشتركة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة؟
2. هل هنالك علاقة بينمراجعة النظر وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1/ الأهمية العلمية: تتمثل في الآتي:

- أ. مساهمة الدراسة في تحديد أساليب الرقابة على جودة المراجعة واثار تلك الأساليب.
- ب. تقديم إطار مفاهيم لأساليب الرقابة على جودة المراجعة وتوضيح إمكانيته في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
- ج. دعم المكتبات بتقديم مفهوم واضح لحوكمة مهنة المراجعة وكيف ترسيخ القواعد والمبادئ الخاصة بها.
- د. عرض مدى اهتمام مكاتب المراجعة بإتباع الأساليب التي تحقيق مستويات عالية من الجودة في الخدمات التي تقدمها لدعم حوكمة مهنة المراجعة.

2/ الأهمية العملية: تتمثل في الآتي:

- أ. تقديم أساليب عملية لتفعيل حوكمة مهنة المراجعة والتي يمكن أن تساعد على تجويد خدمات مكاتب المراجعة المقدمة للمستخدمين.
- ب. زيادة جودة المراجعة من خلال إشراك أكثر من مكتب في عملية مراجعة عميل واحد وتبادل الخبرات لمكاتب المراجعة مع بعضها البعض.
- ج. زيادة كفاءة المراجعين الخارجيين في أداء أعمال المراجعة الخارجية من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية من خلال مراجعة النظر.

أهداف الدراسة:

- الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في التعرف على دور أساليب الرقابة على جودة المراجعة في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:
1. التعرف على دور المراجعة المشتركة في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
 2. دراسة دور مراجعة النظر في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة إلى إختبار صحة الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

أدوات ومصادر جمع البيانات:

تم جمع البيانات كالآتي:

1. المصادر الثانوية: الكتب، والرسائل الجامعية، والدوريات العلمية.
2. المصادر الأولية: الاستبيان.

حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1. الحدود الزمانية: العام 2022م.
2. الحدود المكانية: تتمثل في مكاتب المراجعة السودانية العاملة بولاية الخرطوم والتي سبق أن قامت بتنفيذ عملية المراجعة المشتركة ومراجعة النظر.
3. الحدود البشرية: تستهدف الدراسة العاملين بمكاتب المراجعة والذين لديهم علاقة مباشرة بأبعاد الدراسة متمثلة في المراجعين المعتمدين ورؤساء فرق المراجعة وأعضاء فرق المراجعة ومديري مكاتب المراجعة وأصحاب أو شركاء في مكاتب المراجعة.
4. الحدود الموضوعية: تتعرض الدراسة الى موضوع أساليب الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة، من خلال إستخدام اسلوبي المراجعة المشتركة ومراجعة النظر دون غيرها من أساليب الرقابة على جودة المراجعة ويرجع السبب في ذلك إلى أنها ذات صلة وطيدة بحوكمة مهنة المراجعة وأيضاً توافرها في بيئة الأعمال السودانية، كما أن تطبيقها بكفاءة عالية يمكن أن يساعد في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

نموذج الدراسة: لتوضيح العلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة تمت صياغة النموذج التالي:

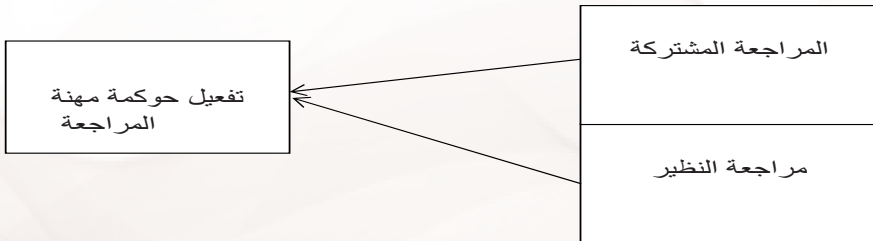
الشكل (I)

العلاقة بين متغيرات الدراسة

المتغير التابع

أساليب الرقابة على جودة المراجعة

المتغير المستقل



المصدر: إعداد الباحثان إستنتاجاً من العلاقات بين المتغيرات، 2022م.

الدراسات السابقة:

عائده عثمان (2011)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة مفهوم الجودة في المراجعة وخصائصها، وعلاقة جودة المراجعة ومعايير المراجعة بالحوكمة المؤسسية في مؤسسات التعليم العالي بالسودان. وتوصلت الدراسة إلى انه يتحدد دور جودة المراجعة في زيادة كفاءة فعالية الحوكمة المؤسسية من خلال القبول الإجتماعي لمهنة المراجعة في مؤسسات التعليم العالي بالسودان.

دراسة حافظ هارون (2013م)⁽²⁾: هدفت الدراسة إلى توضيح الدور الإيجابي لجودة المراجعة وأثرها على مخاطر الائتمان المصرفي وأثر ذلك على ترشيد القرارات وتطوير الأداء. وتوصلت الدراسة إلى أن إستقلال المراجع في مجال إعداد التقرير يقلل مخاطر الائتمان المصرفي، وجود رقابة على جودة الأداء داخل المكتب يقلل مخاطر الائتمان المصرفي.

محمد اسحق (2013م)⁽³⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات على القرارات الاستثمارية بسوق الأوراق المالية وكذلك المخاطر التي تواجهها، بيان أهمية دور حوكمة الشركات وجودة المراجعة ومدى مساهمتها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بسوق الأوراق المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة ساعدت في الحد من آثار المخاطر على كفاءة القرارات الاستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية ذلك من خلال تحديد وإكتشاف آثار المخاطر على كفاءة القرارات الاستثمارية.

عماد الدين رزق (2014)⁽⁴⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت شركات التأمين السودانية تمارس المحاسبة الإبداعية. استخدم الباحث الاستبيان في جمع البيانات من شركات التأمين السودانية. توصلت الدراسة إلى أنه يفضل ان تتحكم شركات التأمين بالسودان في التقديرات المحاسبية لمبالغ مخصص تقلبها معدلات الخسائر. وهناك بعض شركات التأمين بالسودان تمارس ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة صالح حامد (2016م)⁽⁵⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إلتزام ديوان المراجع القومي السوداني بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن حوكمة مهنة المراجعة تعني بتفعيل مبادئ ومفاهيم الحوكمة لدى الممارسات المراجع بهدف تطوير الممارسة المهنية بها وتحقيق دوافع الأطراف ذات المصلحة بنتائج عملية المراجعة.

دراسة ميادة مختار (2017م)⁽⁶⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور أساليب الرقابة على جودة المراجعة في تقليل مخاطر المراجعة الخارجية . وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب المراجعة المتمثلة في المراجعة المشتركة ومراجعة النظير والرقابة الذاتية ساعدت بصورة مباشرة في تقليل مخاطر المراجعة المتمثلة في مخاطر الإكتشاف ومخاطر الرقابة ومخاطر التقرير.

دراسة محمد فرح (2017م) (7):

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على دور حوكمة مهنة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي أن عملية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة مهنة المراجعة ساهم بشكل إيجابي في تضييق فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي كما أن وجود إطار سليم لحوكمة مهنة المراجعة ساهم في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة. يري الباحثان أن الدراسات السابقة تعرضت الي جودة المراجعة الخارجية وأثرها على الأداء داخل المنشآت وكذلك أثر حوكمة مهنة المراجعة وإنعكاسه علي ممارسات المنشأة ومدى إهتمام مؤسسات المراجعة بها. بينما تتعرض دراسة الباحث الي اساليب الرقابة على جودة المراجعة كالمراجعة المشتركة ومراجعة النظير وأثرها في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة مهنة المراجعة داخل مؤسسات المراجعة الخارجية.

أولاً: أساليب الرقابة على جودة المراجعة:

عرف نظام الرقابة على جودة المراجعة بأنه: (مجموعة الطرق والاساليب والاليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته المهنية نحو عملائه، وتشمل هذه الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والاجراءات التي تم وضعها لتنفيذها لمراقبة الجودة)⁽⁸⁾. كما عرفت علي انها (ذلك المدخل المنظم الشامل للتوجيه والاشراف والرقابة على جودة المراجعة، وتتعلق الرقابة على الجودة من وجهة نظر السياسات والاجراءات التي يتم تصميمها للمراقبة والمتابعة والتحقق من الالتزام بالمعايير المهنية في كاهه واجهه وتنظيم الممارسة المهنية)⁽⁹⁾.

أ) المراجعة المشتركة:

يرتكز مفهوم المراجعة المشتركة على قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة، بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك وتنفيذ برنامج مراجعة واحد (تقسيم أعمال المراجعة) بناء على التخطيط المشترك⁽¹⁰⁾. كذلك تعني المراجعة المشتركة قيام مراجعين اثنين (أى مكتبي مراجعة) بمراجعة حسابات بموجب ذات المنشأة حيث يصدران تقرير مراجعة مشتركاً يوقعان عليه المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما⁽¹¹⁾. تكمن أهمية المراجعة المشتركة في تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل او الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية⁽¹²⁾.

كما أن كل الاجتماعات الهامة الجوهرية التي تشمل على اجتماعات التخطيط أو الاجتماعات لمناقشة المخاطر الرئيسية والمشاكل الجوهرية الهامة يجب أن تكون في ضوء ممثلين عن شركات المراجعة المشتركة مما يزيد من جودة عملية المراجعة في ضوء زيادة فاعلية برامج الاتصال بين المراجعين المشتركين⁽¹³⁾.

ب) مراجعة النظير:

أسلوب النظير هو احدي الوسائل المهنية المستخدمة للرقابة على جودة المراجعة وتعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة اخر للتأكد من إتزام مكتب المراجعة

محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة عملية المراجعة بما يتطابق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين ويجب أن يتم الفحص كل ثلاثة سنوات وإذا لم يخضع المكتب إلي فحص النظر يفقد عضويته بالمعهد الأمريكي للمحاسبين⁽¹⁴⁾. وعرفت مراجعة النظر بأنها «شكل من أشكال الرقابة الخارجية على جودة المراجعة، يقوم بها مكتب نظير مماثل بهدف رقابة جودة أداء مكتب آخر، وذلك بهدف التعرف على ما إذا كان المكتب محل المراجعة يحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ويقوم بتطبيقها أم لا»⁽¹⁵⁾. وعرفت أيضا بأنها عملية «فحص أداء مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة»⁽¹⁶⁾. وعرفت بأنها «قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة آخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قام مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العينة من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها»⁽¹⁷⁾. وتهدف مراجعة النظر إلي تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة للمكتب محل الفحص مناسب وشامل وملائم في تصميمه للمكتب⁽¹⁸⁾، و تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأيضا تقييم مدي كفاية التوثيق لسياسات واجراءات رقابة الجودة ومدي إتزام الافراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الإلتزام بالمعايير المهنية⁽¹⁹⁾.

ثانيا: حوكمة مهنة المراجعة:

عرفت حوكمة مهنة المراجعة بأنها عبارة عن مجموعة من الآليات والأدوات والمبادئ والأساليب التي تساعد المعنيين بالمهنة على مراقبة أدائها لدورها ووفائها لمسئولياتها بجودة ملائمة بما يساهم إيجابا في تحقيق المهنة لأهدافها وهذا بدوره يساعد على تحقيق رفاهية المجتمع. كما عرفت أيضا بأنها مجموعة من الآليات والأدوات والمبادئ والقواعد شبه الرسمية التي تستهدف رقابة وضبط الأداء المهني للمحاسبين وإحكام الرقابة على الأداء المالي وغير المالي لعملاء مراقب الحسابات⁽²⁰⁾. وتهدف حوكمة مهنة المراجعة إلي الإرتقاء بالأداء المهني لمراقب الحسابات والرقابة المستمرة على الأداء المهني ودعم الدور الاقتصادي للمهنة للمساهمة في رفاهية المجتمع من خلال الرقابة على العملاء خاصة الوحدات الاقتصادية، وأيضا تساعد في الحد من الأزمات والإنهيارات المالية⁽²¹⁾.

يعتمد التدقيق الفعال للحوكمة مهنة المراجعة على وجود تشريعات مهنية معاصرة وملائمة للمهنة، وأيضا وجود نظام متطور وفعال للتقييم المحاسبي بصفة خاصة والتجاري بصفة عامة وتنمية الوعي لدى اصحاب المصالح في الشركات ولدى عامة الشعب بشأن دور مهنة المراجعة في رفاهية المجتمع⁽²²⁾.

يري الباحثان أن أساليب الرقابة على جودة المراجعة الخارجية المتمثلة في المراجعة المشتركة والتي تعني بإندماج مكنتبي او أكثر من مكاتب المراجعة لمراجعة نشاط عميل واحد، ومراجعة

النظير والتي تعني مراجعة مكتب المراجعة بواسطة مكتب مراجعة آخر للتأكد من مدى إلتزام مكاتب المراجعة بمعايير المراجعة الدولية يمكن أن يساعد ذلك في تحقيق جودة المراجعة الخارجية وزيادة ثقة العملاء في الخدمات المقدمة بواسطة مكتب المراجعة والذي يعتبر من مبادئ حوكمة مهنة المراجعة.

ثالثاً: الدراسة الميدانية:

1/ منهجية الدراسة:

إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة العلاقة بين أساليب الرقابة على جودة المراجعة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة. إعتد الباحث على الإستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة من المجتمع، ويقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج، حيث يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم من مراجعين معتمدين ورؤساء فرق المراجعة وأعضاء فرق المراجعة ومديري مكاتب المراجعة وأصحاب أو شركاء في مكاتب المراجعة، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها من بعض الأفراد المصارف السودانية- الخرطوم بطريقة تناسب والمسميات الوظيفية، حيث قام الباحث بتوزيع عدد ((90 إستبانة على المستهدفين واستجابة (86) فرداً، أي نسبة الإستبانة المستردة بلغت (95 %) وهذه النسبة العالية تؤدي إلى قبول نتائج الدراسة وبالتالي تعميمها على مجتمع الدراسة.

2/ الأسلوب الإحصائي المستخدم:

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه تضمنت هذه الأساليب التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة المبحوثة. وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. **الوسط الحسابي:** تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس إتجاه إجابات المبحوثين لعبارات 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.

2. **الإنحدار البسيط والإنحدار المتعدد:** استخدم الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد لإختبار

فرضيات الدراسة على النحو التالي:

أ. **معامل الارتباط (R^1):** هو مؤشر إحصائي يستخدم لتحديد نوع ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة.

ب. **معامل التحديد (R^2):** هو مؤشر إحصائي يستخدم للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات، فكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ج. **إختبار (T):** هو مؤشر إحصائي يستخدم لمقارنة القيمة الإحتمالية (Prob) للمعلمة المقدره مع مستوى المعنوية (5 %) فإذا كانت القيمة الإحتمالية أكبر من (0.5) يتم قبول فرضية

العدم وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً، إما إذا كانت القيمة الإحتمالية أقل من (0.5) يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل.

د. معامل الإنحدار (B): هو مؤشر إحصائي يستخدم لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير في المتغير المستقل.

هـ. إختبار (F): هو مؤشر إحصائي يستخدم للتعرف على معنوية جميع المعامل في الدالة.

3/ إختبار الثبات والصدق:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصد تدرجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الإختبار نفسه على المجموعة نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار. أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وبحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، وتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لكل المحاور التي يتضمنها هذا الاستبيان، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الإجراء:

جدول رقم (1)

الثبات والصدق

المحاور	الثبات	الصدق
المحور الأول	714.	843.
المحور الثاني	750.	865.
المحور الثالث	753.	865.

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من الجدول أعلاه أن الثبات (معامل ألفا كرونباخ) لعبارات المحور الأول بلغ 0.714 أي 71 %، ولعبارات المحور الثاني فقد بلغ 0.750 أي 75 %، بينما الثبات لعبارات المحور الثالث فقد بلغ 0.753 أي 75 %، وهذا يعني أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، والصدق لعبارات المحور الأول 0.843 أي 84 %، ولعبارات المحور الثاني 0.865 أي 86 %، والصدق لعبارات المحور الثالث 0.865 أي 86 %، وهذا يعني صلاحية الاستبيان للقياس.

4/تحليل البيانات الشخصية)خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم (2)

ويوضح خصائص عينة الدراسة:

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		المتغير	فئات الخاصة
56 %	48	المؤهل العلمي	بكالوريوس
23 %	20		دبلوم عالي
14 %	12		ماجستير
7 %	6		دكتوراه
100 %	86		الاجمالي
45 %	39	المؤهل المهني	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
8 %	7		زمالة المحاسبين القانونيين العربية
6 %	5		زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
4 %	3		زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية
37 %	32		لا يوجد مؤهل
100 %	86		الاجمالي
12 %	11	المسمى الوظيفي	مراجع معتمد
27 %	23		رئيس فريق مراجعة
50 %	43		عضو فريق مراجعة
5 %	4		صاحب أو شريك مكتب مراجعة
6 %	5		مدير مكتب مراجعة
100 %	86		الاجمالي
21 %	18	سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات
41 %	35		من 5 و اقل من 10 سنة
29 %	25		من 10 سنة و اقل من 15 سنة
9 %	8		15 سنة فاكثر
100 %	86		الاجمالي

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (2) أن (56 %) من افراد عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس، و(44 %) من افراد عينة الدراسة هم من حملة شهادات عليا، وأن (45 %، و 8 %) لديهم زمالة المحاسبين القانونيين السودانية والعربية على التوالي، وأن (6 %، 4 %) لديهم زمالة

المحاسبين القانونيين البريطانيين والأمريكية على التوالي، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد عينة الدراسة لديهم تأهيل علمي ومهني جيد في مجال المحاسبة والتخصص المهني للمراجع الخارجي ويدل ذلك أيضاً على البيانات التي يدلون بها تتصف بالدقة، كما أن (11%) من أفراد عينة الدراسة هم مراجعون معتمدون، و (23%، 43%، 4%، 5%) هم رؤساء فرق مراجعة وأعضاء فرق مراجعة وأصحاب أو شركاء في مكتب مراجعة ومديري مكاتب مراجعة ووظائف أخرى على التوالي، كذلك فإن (21%، 41%، 29%، 9%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات ومن 5 وأقل من 10 سنة و من 10 سنة وأقل من 15 سنة وأكثر من 15 سنة على التوالي.

5/ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

قام الباحث بإجراء التحليل الوصفي للبيانات الأساسية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك بغرض توصيف متغيرات الدراسة من خلال حساب والوسط الحسابي والمنوال والانحراف المعياري والتي توضح خصائص متغيرات الدراسة وفقاً لآراء المبحوثين على كل عبارات الإستبيان على النحو التالي:

أ/ التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول المراجعة المشتركة:

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول (المراجعة المشتركة) وترتيبها وتفسيرها وفقاً لإجابات المستقصى منهم:

الجدول (3)

التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول: (المراجعة المشتركة)

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	المتوسط المرجح	العبارات
1	عالية جداً	0.68	5	4.56	1- تقسيم العمل بين أفراد فريق المراجعة بصورة عادلة.
6	عالية جداً	0.88	5	4.31	2- الإلمام ببرنامج وخطة عمل المراجع الآخر.
5	عالية جداً	0.83	5	4.32	3- يتشارك المراجعون في وضع خطة لبرنامج عمل المراجعة.
3	عالية جداً	0.82	5	4.37	4- يتم تأدية المهام بكفاءة وفعالية عالية.
4	عالية جداً	0.81	5	4.35	5- تقسيم العمل على المراجعون بناء على الخبرة.
2	عالية جداً	0.79	5	4.43	6- تقديم تقرير المراجعة المشتركة بصورة مكتوبة وبشفافية عالية.
	عالية جداً	0.68	5	4.39	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من الجدول (3) والذي يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول (المراجعة المشتركة) يلاحظ الباحثان التالي:

- إن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني (المراجعة المشتركة) يقع في المدى ما بين (4.31 - 4.56)، والمنوال يقع في المدى ما بين (5 - 5)، والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.68 - 0.88) وذلك لجميع العبارات، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن اتجاه إجابات المبحوثين هي (الموافقة بشدة).
- إن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول (المراجعة المشتركة)، بلغ (4.39) بإنحراف معياري (0.68) وهذا يعني أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور تميل إلى (الموافقة بشدة).
- إن أهم عبارة من عبارات المحور الأول (المراجعة المشتركة) هي عبارة (تقسيم العمل بين أفراد فريق المراجعة بصورة عادلة)، حيث كان وسطها الحسابي (4.56) وإنحرافها المعياري (0.68) أما أقل عبارة من عبارات المحور من حيث الأهمية فقد كانت العبارة (الإلمام ببرنامج وخطة عمل المراجع الآخر)، حيث كان وسطها الحسابي (4.31)، وإنحرافها المعياري (0.88).

ب/ التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني: (مراجعة النظر):

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لعببارات المحور الثاني (مراجعة النظر) وترتيبها وتفسيرها وفقاً لإجابات المستقصى منهم:
الجدول (4)

التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني: (مراجعة النظر)

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	المتوسط المرجح	العبارات
2	عالية جداً	0.87	5	4.36	1- تتبع أسلوب الفحص بواسطة النظراء.
3	عالية	0.85	5	4.33	2- التأكد من مدي الإلتزام بإجراءات رقابة الجودة الموضوعية.
6	عالية جداً	1.13	5	3.79	3- فحص مدى توثيق مكاتب المراجعة لإجراءات وسياسات رقابة الجودة.
5	عالية جداً	1.06	5	4.07	4- الاهتمام بالتخطيط والتنفيذ الجيد لبرنامج مراجعة النظر.
1	عالية جداً	0.69	5	4.48	5- الاستقلال التام عن المكتب الخاضع للفحص.
4	عالية جداً	0.99	5	4.25	6- يقرر فريق عمل المراجعة النتائج التي توصل إليها تمهيداً لنشرها للجمهور.
	عالية جداً	0.66	5	4.21	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من الجدول (4) والذي يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني (مراجعة النظر) يلاحظ الباحثان التالي:

- إن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني (مراجعة النظر) يقع في المدى ما بين (3.79 - 4.48)، والمنوال يقع في المدى ما بين (4 - 5)، والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.69 - 1.13) وذلك لجميع العبارات، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن اتجاه إجابات المبحوثين هي (الموافقة بشدة).
- إن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني (مراجعة النظر)، بلغ (4.21) بانحراف معياري (0.66) وهذا يعني أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور تميل الى (الموافقة بشدة).
- إن أهم عبارة من عبارات المحور الثاني (مراجعة النظر) هي عبارة (الاستقلال التام عن المكتب الخاضع للفحص)، حيث كان وسطها الحسابي (4.48) وانحرافها المعياري (0.69) أما أقل عبارة من عبارات المحور من حيث الأهمية فقد كانت العبارة (التوقيع على التقدير من مكتبين أو أكثر)، حيث كان وسطها الحسابي (3.79)، وانحرافها المعياري (1.13).

ج/التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث: (تفعيل دور حوكمة مهنة المراجعة):

الجدول أدناه يوضح الوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث (تفعيل دور حوكمة مهنة المراجعة) وترتيبها وتفسيرها وفقاً لإجابات المستقصى منهم: الجدول (5)

التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث: (تفعيل دور حوكمة مهنة المراجعة)

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	المتوسط المرجح	العبارات
3	عالية جداً	0.81	5	4.43	1- الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها .
6	عالية	1.16	4	3.92	2- التقليل من احتمالات التلاعب والتواطؤ مع العميل.
5	عالية	1.10	4	3.94	3- الإهتمام بزيادة ثقة المجتمع في أعمال المراجعة.
1	عالية جداً	0.85	5	4.45	4- الإلتزام بالقوانين المحلية والعقودات مع العملاء.
4	عالية جداً	0.84	5	4.41	5- الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والإلتزامات القانونية وتجنب التقصير في الأداء المهني
2	عالية جداً	0.72	5	4.44	6- العمل على تقرير مخاطر المراجعة من خلال إجراء الفحوصات الإختيارية الجيده.
	عالية جداً	0.59	5	4.26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من الجدول (5) والذي يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثالث (تفعيل دور

حوكمة مهنة المراجعة) يلاحظ الباحثان التالي:

- ان الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثالث (تفعيل دور حوكمة مهنة المراجعة) يقع في المدى ما بين (3.92 - 4.45)، والمنوال يقع في المدى ما بين (4 - 5)، والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.72 - 1.16) وذلك لجميع العبارات، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن اتجاه إجابات المبحوثين هي (الموافقة بشدة).
- إن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثالث (تفعيل دور حوكمة مهنة المراجعة)، بلغ (4.26) بانحراف معياري (59). وهذا يعني أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات هذا المحور تميل الى (الموافقة بشدة).
- إن أهم عبارة من عبارات المحور الثالث (تفعيل دور حوكمة مهنة المراجعة) هي عبارة (الإلتزام بالقوانين المحلية والعقودات مع العملاء)، حيث كان وسطها الحسابي (4.45) وانحرافها المعياري (0.85) أما أقل عبارة من عبارات المحور من حيث الأهمية فقد كانت العبارة (التقليل من احتمالات التلاعب والتواطؤ مع العميل)، حيث كان وسطها الحسابي (3.92)، وانحرافها المعياري (1.16).

6/ اختبار الفرضيات:

تحليل الانحدار البسيط: يتناول الانحدار البسيط والمتعدد مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة اعتماد (انحدار) ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات متغير مستقل وهو المتسبب في تغير المتغير التابع والآخر متغير تابع، وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

جدول رقم (6)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المراجعة المشتركة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة

التفسير	القيمة (الاحتمالية Sig))	إختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	000.	6.377	1.786	\hat{B}_0
معنوية	000.	9.787	617.	\hat{B}_1
			634a.	معامل الارتباط (R)
			423.	معامل التحديد (R^2)
			95.686	إختبار (F)
$\hat{Y} = (1.786) + .616X$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (6) الآتي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين المراجعة المشتركة كمتغير مستقل وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.634).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.423)، هذه القيمة تدل على ان المراجعة المشتركة كمتغير مستقل يساهم بـ (42%) في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (95.686) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (1.786) وهي قيمة تفعيل حوكمة مهنة المراجعة عندما تكون المراجعة المشتركة مساوية للصفر (انعدام المراجعة المشتركة).

- في حين نجد قيمة معلمة المراجعة المشتركة تساوي (0.616) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين المراجعة المشتركة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: «هناك علاقة بين المراجعة المشتركة وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة» قد تحققت.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

جدول رقم (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مراجعة النظير وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة

معاملات الانحدار	إختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
2.466	10.526	000.	معنوية
481.	8.852	000.	معنوية
615a.			معامل الارتباط (R)
370.			معامل التحديد (R^2)
78.359			إختبار (F)
$\hat{Y} = (2.466) + .480X_1$			

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (7) الآتي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين مراجعة النظر كمتغير مستقل وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.615).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.370)، هذه القيمة تدل على ان مراجعة النظر كمتغير مستقل يساهم بـ (38 %) في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة (المتغير التابع).
 3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (78.359) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (2.466) وهي تفعيل حوكمة مهنة المراجعة عندما تكون مراجعة النظر مساوية للصفر (انعدام مراجعة النظر).
- في حين نجد قيمة معلمة مراجعة النظر تساوي (0.480) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين اليات مراجعة النظر وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
- مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: «هناك علاقة بين مراجعة النظر وتفعيل حوكمة مهنة المراجعة» قد تحققت

الخاتمة:

أثبتت الدراسة أن تفعيل حوكمة مهنة المراجعة من خلال ترسيخ قواعد ومبادئ حوكمة مهنة المراجعة يحتاج إلى إجراء عملية محكمة كما أثبتت أنه يمكن تفعيل حوكمة مهنة المراجعة من خلال إتباع إجراءات المراجعة المشتركة ومراجعة النظر، ولإثبات ذلك إتبع البحث المنهج الوصفي التحليل من خلال وصف الظاهرة تاريخياً والتعرف على أبعاد المتغيرات ومن ثم تصميم إستمارة إستبيان تم توزيعها على مجتمع العينة المتمثل في العاملين بعينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم لجمع المعلومات اللازمة ومن ثم تم إجراء التحليل الإحصائي المناسب لتلك البيانات باستخدام برنامج (SPSS). كما قدمت الدراسة عدد من التوصيات والتي يمكن من خلالها ترشيد التطبيق العملي منها إهتمام مكاتب المراجعة بالتبادل الجيد لخبرات فريق المراجعة من خلال اجراء عملية المراجعة المشتركة.

النتائج:

- من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصل الباحثان الي النتائج التالية:
1. ساهمت إجراءات المراجعة المشتركة في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
 2. ساعد إتباع أسلوب الفحص بواسطة النظراء علي تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
 3. ساهم التقليل من مخاطر المراجعة بإتباع عملية المراجعة المشتركة على تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

4. ساعدت مراجعة النظرير عليتعزير ثقة الجمهور في نزاهة وموضوعية وجودة خدمات المراجعة.
5. ساهم وجود سياسات واجراءات بالمكتب توفر تأكيد بان عمليات المراجعة تمت حسب المعايير المهنية علي تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
6. ساهم التزام مكاتب المراجعة بمعايير المراجعة الدولية علي تفعيل حوكمة مهنة المراجعة.

التوصيات :

- من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:
1. الاهتمام بإجراءات المراجعة المشتركة بشكل جيد لتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
 2. على الجهات القائمة على مهنة المراجعة إلزام مكاتب المراجعة بإجراء عملية مراجعة النظرير.
 3. الالتزام بتكوين فريق المراجعة المشتركة من أفراد ذوي خبرة وكفاءة والامام الجيدة بتخصص العميل لزيادة ثقة الجمهور في خدمات المراجعة.
 4. على مكاتب المراجعة الالتزام التام بمعايير المراجعة الدولية لتفعيل حوكمة مهنة المراجعة.
 5. زيادة الكفاءة المهنية لفريق المراجعة من خلال عملية مراجعة النظرير.
 6. الاهتمام بالتبادل الجيد لخبرات فريق المراجعة من خلال اجراء عملية المراجعة المشتركة.
 7. على مكاتب المراجعة الاهتمام بزيادة جودة المراجعة وتحسين الممارسات المهنية من خلال اجراء عملية مراجعة نظرير.
 8. على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة بالسودان توفير دليل متطور وملزم بقواعد آداب وسلوكيات مهنة المراجعة وإلزام مكاتب المراجعة بتنفيذه وعمل متابعة مستمرة للرقابة على عملية التنفيذ.

الهوامش:

- (1) عائدة عثمان عبدالله، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة، (الخرطوم: كلية العلوم الإدارية، جامعة جوبا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).
- (2) حافظ هارون ابو حسين، دور جوده المراجعه الخارجيه في تقليل مخاطر الائتمان المصرفي، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعه النيلين، رساله ماجستير غير منشوره، 2013م).
- (3) محمد اسحاق عبدالرحمن عيسى، دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات في تقليل مخاطر الإستثمار في أسواق الأوراق المالية، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م).
- (4) عماد الدين رزق دفع الله، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).
- (5) صالح حامد محمد علي، تقييم مدى إهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة ، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2016م)، ص
- (6) محمد فرح يس، دور حوكمة مهنة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017م)، ص 6.
- (7) عائده عثمان عبدالله بلال، أساسيات الجوده في عمليه المراجعة المالية للمحيط المهني في السودان، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعه النيلين، رساله ماجستير غير منشوره، 2015م).
- (8) عبدالوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص 42.
- (9) عبير كمال الدين حنفي علي، قياس أثر عوامل البيئة الخارجية على جودة المراجعة، «دراسة اختبارية»، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، فرع بنها، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2005م)، ص 56.

- (10) على محمود مصطفى الرهيدي، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني، جامعة الإسكندرية، 2015م)، ص123.
- (11) يحيى بن على الجبر، وناصر بن محمد السعدون، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، (مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني معهد الإدارة العامة، الرياض، 2012 م)، ص 285
- (12) احمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، (رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010م)، ص 45.
- (13) Evening Post White, The Auditing and Investigation, (New York: E.P press, 1998), P.23
- (14) د.امال محمد عوض، اثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد45، العدد2، 2008م)، ص 55 .
- (15) أماني حسن كامل، مراجعة النظر كآسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة، (القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب، العدد9، 2001م)، ص 16.
- (16) محمد نجيب محمد صادق حسن، الرقابة على جودة اداء عملية المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية بالتطبيق على مراجعي قطاع النقل الجوي في مصر، (مصر: كلية العلوم الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية، رسالة زمالة غير منشورة، 2008م، ص147.
- (17) احمد على محمد الهمالى، تقييم مدي فعالية استخدام اسلوب مراجعة النظر لتحسين جودة اداء عملية المراجعة في ليبيا، (ليبيا: كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م)، ص 25.
- (18) وليم توماس، وهنكيامرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمه احمد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1998م)، ص180.
- (19) امين السيد احمد لطفي، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الاموال العامة، (القاهرة: جامعة بني سويف، الدار الجامعية، 2014م)، ص 698.

- (20) عبدالوهاب نصر على، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والأمريكية، الجزء الخامس، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م، ص 263.
- (21) أمين السيد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م، ص 310
- (22) مواهب محجوب التوم، معايير المراجعة الدولية وأثرها على حوكمة الشركات، (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م)، ص 8.