دور حوكمة مهنة المراجعة في جودة المراجعة – دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان

The Role of Audit Profession Governance in Audit Quality-A Field Study of a Sample of External Audit Firms in Sudan

ط.د. العدوي أيمن فضل الله لطفي محمد[1]* أ.مشارك. بابكر الزين عبدالله[2]

كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان جامعة النيلين، السودان

E-mail : aymnltfy2025@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2026/05/02 تاريخ القبول: 2026/05/22 تاريخ النشر: 2026/07/22

ملخص

هدفت الدراسة إلى اختبار دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، وذلك من خلال تحليل خمسة أبعاد لحوكمة المهنة هي: الإفصاح والاتصال، فعالية الرقابة، تبني التفكير الاستراتيجي، الجانب الأخلاقي، والالتزام بالمعايير المهنية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات باستبانة إلكترونية وزعت على عينة من العاملين في ثمانية مكاتب مراجعة خارجية سودانية، وبلغ حجم العينة 120 فرداً. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة، كما تبين أن جميع الأبعاد الخمسة ترتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة المراجعة، حيث كانت أقوى العلاقات للجانب الأخلاقي يليه التفكير الاستراتيجي ثم فعالية الرقابة. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة المهنة، والالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، وتطوير آليات الإفصاح والرقابة لتحسين جودة المراجعة وزيادة مصداقية التقارير المالية.

المصطلحات المفتاحية: حوكمة مهنة المراجعة، جودة المراجعة، الإفصاح والاتصال، فعالية الرقابة، التفكير الاستراتيجي، الأخلاقيات المهنية.

تصنيف JEL: M42, M48, G38, K22.

Abstract:

The study aimed to examine the role of audit profession governance in ensuring audit quality within external audit firms in Sudan, by analysing five dimensions of professional governance: disclosure and communication, effectiveness of oversight, adoption of strategic thinking, ethical considerations, and adherence to professional standards. The study adopted a descriptive-analytical approach, and data were collected via an online questionnaire distributed to a sample of employees at eight Sudanese external audit firms, with a sample size of 120 individuals. The results revealed a strong, statistically significant positive relationship between audit profession governance and audit quality. It was also found that all five dimensions were positively associated with audit quality, with the strongest relationship being with the ethical dimension, followed by strategic thinking and then the effectiveness of oversight. The study recommended the need to strengthen the application of professional governance principles, adherence to professional and ethical standards, and the development of disclosure and oversight mechanisms to improve audit quality and enhance the credibility of financial reports.

Keywords: audit governance, audit quality, disclosure and communication, oversight effectiveness, strategic thinking, professional ethics.

Jel Classification Codes:M42, M48, G38, K22.

* **المؤلف المرسل**: العدوي، أيمن فضل الله لطفي محمد، aymnltfy2025@gmail.com

1. مقدّمة

تعد حوكمة مهنة المراجعة تطوراً نوعياً في الفكر المهني، حيث نشأت الحاجة إليها مع تعاظم فضائح الشركات في مطلع الألفية الثالثة (إنرون، ورلدكوم) التي كشفت عن قصور في الرقابة المهنية. تطور مفهوم الحوكمة من مجرد قواعد تنظيمية إلى منظومة متكاملة تشمل الإفصاح والاتصال، وفعالية الرقابة على المؤسسات، والتفكير الاستراتيجي، والجانب الأخلاقي، والالتزام بالمعايير المهنية، لتصبح اليوم إطاراً أساسياً لضمان نزاهة المهنة واستقلالية المراجع.

تشير جودة المراجعة إلى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها بموضوعية. تطور هذا المفهوم عبر العقود الأخيرة من التركيز على خصائص مكتب المراجعة إلى تقييم مدخلات العملية (كفاءة المراجع) ومخرجاتها (دقة التقرير)، وأصبحت مؤشراتها تشمل الامتثال للمعايير، والخبرة القطاعية، والاستقلالية، وحجم المنشأة، لتكون مقياساً ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة.

بناءً على ما سبق، فإن حوكمة مهنة المراجعة تمثل ركيزة أساسية لتحقيق جودة المراجعة، من خلال تعزيز الشفافية والرقابة والمهنية. في ضوء ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف دور حوكمة مهنة المراجعة في جودة المراجعة بالتطبيق على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، مما يسهم في تقديم توصيات لتطوير البيئة المهنية ورفع كفاءة أداء المراجعين.

1.1 مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود تباين في مستوى جودة المراجعة بين مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، حيث تشير تقارير هيئة المراجعين والمحاسبين السودانية إلى ضعف في الالتزام ببعض المعايير المهنية، وغياب آليات رقابية فعالة، وقصور في الإفصاح والاتصال، مما ينعكس سلباً على مصداقية التقارير المالية وثقة المستثمرين. في هذا السياق، يبرز السؤال الرئيسي :**ما دور حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية في السودان؟** وتنبثق منه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما العلاقة بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة ؟
- ما العلاقة بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة ؟
- ما العلاقة بين تبني التفكير الاستراتيجي وجودة المراجعة ؟
- ما العلاقة بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة وجودة المراجعة ؟
- ما العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وجودة المراجعة ؟

2.1 أهمية الدراسة

❖ **الأهمية العلمية:** تنبع الأهمية العلمية للدراسة من تناولها لموضوع محوري يربط بين حوكمة المهنة وجودة المخرجات في بيئة مهنية نامية كالسودان، مما يسهم في سد فجوة معرفية قائمة في أدبيات المراجعة العربية، كما تقدم إطار نظري يدمج أبعاد الحوكمة الخمسة بعلاقتها بجودة المراجعة.

❖ **الأهمية العملية:** تتمثل في تقديم توصيات قابلة للتطبيق لمكاتب المراجعة وهيئة المهنة لتعزيز آليات الحوكمة، وتحسين جودة المراجعة، مما ينعكس إيجاباً على مصداقية التقارير المالية وجذب الاستثمارات، كما تساعد الدراسة الهيئات الرقابية في تطوير معايير الإفصاح والرقابة.

3.1 أهداف الدراسة

- اختبار العلاقة بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة.

- قياس العلاقة بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة.
- تحليل العلاقة بين تبني التفكير الاستراتيجي وجودة المراجعة.
- دراسة العلاقة بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة وجودة المراجعة.
- اختبار العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وجودة المراجعة.

4.1 فرضيات الدراسة

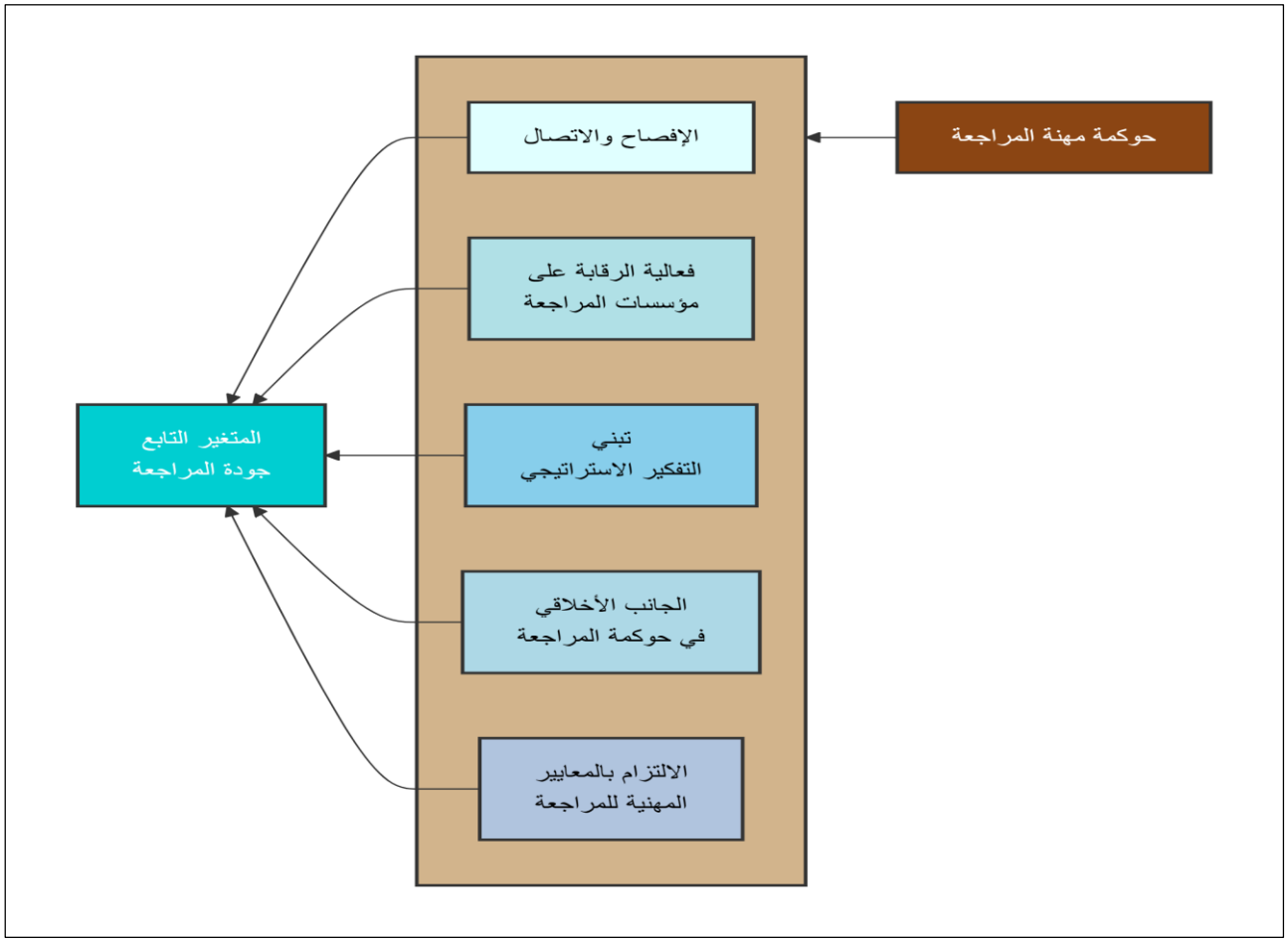
❖ **الفرضية الرئيسية** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة.

وضمن هذه الفرضية تندرج خمسة فرضيات فرعية كما يلي:

- **الفرضية الفرعية الأولى** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة.
- **الفرضية الفرعية الثانية** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة.
- **الفرضية الفرعية الثالثة** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني التفكير الاستراتيجي وجودة المراجعة.
- **الفرضية الفرعية الرابعة** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة وجودة المراجعة.
- **الفرضية الفرعية الخامسة** :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وجودة المراجعة.

5.1 نموذج الدراسة

الشكل(1) العلاقة بين متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثان، 2026

6.1 منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات الأولية عبر إستبانة إلكترونية صممت لقياس متغيرات الدراسة، وتم توزيعها على عينة من العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية المختارة. تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، حيث طبقت اختبارات معامل الارتباط والانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضيات.

7.1 حدود الدراسة

- **حدود زمانية:** 2026.
- **حدود مكانية:** قطاع المراجعة الخارجي في السودان، وتحديداً المكاتب التالية: مكتب مصطفى سالم وشركاه، مكتب صديق وخالد، مكتب جابر وشركاه، مكتب يوسف للمحاسبة والمراجعة، مكتب إبراهيم الطيب للمحاسبة والمراجعة، مكتب صغيرون للمحاسبة والمراجعة، مكتب العربي للمراجعة والاستشارات المالية، ومكتب سنادة للمحاسبة والمراجعة.
- **حدود بشرية:** شملت الدراسة العاملين بالمكاتب المذكورة من المستويات الوظيفية التالية: مساعد مراجع، مراجع معتمد، مراجع أول، مراجع ثاني، شريك، مراجع تحت التدريب، بالإضافة إلى فئة أخرى من الوظائف ذات العلاقة.
- **حدود موضوعية:** اقتصرت الدراسة على خمسة أبعاد لحوكمة مهنة المراجعة (الإفصاح والاتصال، فعالية الرقابة، التفكير الاستراتيجي، الجانب الأخلاقي، الالتزام بالمعايير المهنية) وأثرها على جودة المراجعة.

8.1 الدراسات السابقة

- **Wen et al. (2015)**: هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حوكمة المراجعين الخارجيين في مجموعات الأعمال التايوانية وقيمة أرباح الشركات وجودة المراجعة، من خلال تحليل الحالات التي يشارك فيها أكثر من مراجع خارجي في مراجعة البيانات المالية للمجموعة خلال الفترة 1999-2007، توصلت الدراسة إلى أن حوكمة المراجعين الخارجيين تؤثر تأثيراً كبيراً على العلاقة بين الاختلافات والتعديلات المالية وقيمة الأرباح، وتلعب دوراً إرشادياً كإشارة ضمنية لجودة المراجعة، مع توصية بالتركيز الدقيق على حوكمة المراجعين الخارجيين لتحسين جودة الأرباح.
- **Modibbo (2016)**: هدفت الدراسة إلى قياس أثر جودة المراجعة وحوكمة الشركات على إدارة الأرباح الحقيقية في البنوك النيجيرية التي عانت من مخالفات مالية وإفلاس، من خلال اختبار علاقات استقلالية المراجعة وحجم مجلس الإدارة والمعرفة المالية بالحد من التلاعب بالأرباح، توصلت الدراسة إلى أن آليات الحوكمة (استقلالية المجلس وحجمه) لها أثر إيجابي كبير على التدفقات النقدية والتلاعب، بينما تؤثر لجنة التدقيق (الاستقلالية والمعرفة المالية) تأثيراً سلبياً كبيراً على التلاعب، مما يشير إلى علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح الحقيقية وجودة المراجعة وآليات الحوكمة.
- **بلخادم (2016)** : هدفت الدراسة إلى إبراز أثر جودة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات ومدى مساهمتها في التطبيق الناجح لها، من خلال اختبار العلاقة بين لجان المراجعة والقدرات المعرفية والمهنية للمراجع الداخلي وتطبيق الحوكمة، توصلت الدراسة إلى أن غياب لجان المراجعة الداخلية يؤثر سلباً على التطبيق الجيد للحوكمة، وأن جودة المراجعة الداخلية تساعد في دعم وتحسين الحوكمة، كما أدى صدور المعايير الدولية المهنية إلى التحول من المراجعة الداخلية التقليدية إلى الحديثة.
- **Abd Almajid& Saud (2017)**: هدفت الدراسة إلى تبني مفهوم محدد لجودة المراجعة الخارجية في العراق وتحديد مدى اعتماد هذا العمل على معيار دولي أو محلي، وقياس رضا الأطراف المهتمة بخدمة المراجعة الخارجية، من خلال اختبار الفروق بين هذه الأطراف في مفهوم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها وأساليب تحسينها، توصلت الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في

مفهوم جودة المراجعة بين الأطراف المهتمة وفقاً لرؤيتها ومصالحها، بينما لا توجد فروق في العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، مع توصية باعتماد معيار موحد لجودة أعمال المراجعة الخارجية في العراق.

❖ **عيسى (2018)**: هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة ومخاطر عملية المراجعة في السودان، والتعرف على مدى تطبيق الحوكمة على مهنة المراجعة والمخاطر الناتجة عنها، من خلال اختبار دور الحوكمة في تقليل مخاطر الاكتشاف والمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة، توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة كأحد الاتجاهات الحديثة تساهم إيجاباً في تقليل مخاطر المراجعة، وتضمن تقرير مراجعة النظير اسم الهيئة القائمة على التنفيذ ومحتويات برنامج المراجعة لتقليل المخاطر، مع توصية بتنفيذ برنامج المراجعة المشتركة باستمرار.

❖ **بطحة (2019)** : هدفت الدراسة إلى اختبار أثر الآليات الداخلية للحوكمة كمتغير في العلاقة بين جودة المراجعة وتخفيض مشكلات التوريق، من خلال دراسة حوكمة الشركات وجودة المراجعة ومشكلات القياس والإفصاح عن عمليات التوريق، توصلت الدراسة إلى أن الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ساعدت في تحقيق مصالح الملاك والتخلص من حدة مشكلة الوكالة وتخفيض مشكلات التوريق، وأدت جودة المراجعة الخارجية إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء المراجعة وتخفيض مشكلات التوريق، مع توصية بوجود دور رقابي صارم لعمليات التوريق والالتزام بمعايير المراجعة الدولية.

❖ **الحاج أحمد وبركان (2020)** : هدفت الدراسة إلى بحث مدى تأثير تبني الجزائر لمعايير المراجعة المحلية المستمدة من المعايير الدولية على جودة المراجعة الخارجية، وإبراز جهود المنظمات المهنية والتشريعية من خلال سن القانون 01/10 وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة مراقبة النوعية، من خلال اختبار مساهمة المعايير الجزائرية في تطوير أداء المراجعين ودور لجنة مراقبة النوعية في الرقابة على الخدمات، توصلت الدراسة إلى أن توفر معايير مراقبة الجودة يعد حافزاً لتحسين وتطوير أداء مكاتب المراجعة وبالتالي تحسين جودة المراجعة الخارجية، مع توصية بتطبيق معايير مراقبة الجودة وإرساء قواعد رقابية تطابق متطلبات المهنة القانونية والنوعية.

9.1 المقارنة بين دراسة الباحثان والدراسات السابقة

على الرغم من أن الدراسات السابقة أسهمت في إثراء أدبيات حوكمة المراجعة وجودتها، إلا أنها عانت من قصور منهجي وموضوعي تمثل في التركيز الجزئي على أبعاد متفرقة من الحوكمة دون تقديم نموذج متكامل، حيث ركزت Wen et al. (2015) على الدور الإرشادي للحوكمة في جودة الأرباح فقط، وتناولت Modibbo (2016) أثر آليات الحوكمة على إدارة الأرباح الحقيقية دون التطرق للإفصاح والاتصال أو الجانب الأخلاقي، بينما اقتصرت بلخادم (2016) على المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية، وركز Abd Almajid& Saud (2017) على الاختلافات في مفهوم جودة المراجعة بين الأطراف المعنية في العراق دون تقديم آليات تنفيذية، وأما عيسى (2018) فاهتمت بمخاطر المراجعة بشكل منفصل عن جودة المخرجات، بينما تناولت بطحة (2019) علاقة الحوكمة بالتوريق في بيئة محلية محدودة، وركز الحاج أحمد وبركان (2020) على الجانب التشريعي في الجزائر متجاهلاً أبعاد التفكير الاستراتيجي والأخلاقي، وبالتالي تبرز الفجوة البحثية الأساسية في عدم وجود دراسة سابقة جمعت بين أبعاد الحوكمة الخمسة التي تناولتها دراسة الباحثان وهي(الإفصاح والاتصال، فعالية الرقابة، التفكير الاستراتيجي، الجانب الأخلاقي، والالتزام بالمعايير المهنية) في نموذج سببي واحد يقيس تأثيرها على جودة المراجعة، خاصة في بيئة نامية كالسودان تعاني من ضعف في الالتزام بالمعايير المهنية وآليات الرقابة الفعالة، وهو ما تتميز به دراسة الباحثان حيث أضافت بعدين جديدين لم تسبقهما إليهما الدراسات السابقة وهما "تبني التفكير الاستراتيجي" كآلية حوكمة معرفية و"الجانب الأخلاقي" كضابط سلوكي، كما قدمت الدراسة الحالية اطار تحليلي يصلح للاختبار والتعميم، وتناولت جودة المراجعة كمخرج نهائي بدلاً من التركيز على متغيرات وسيطة مثل جودة الأرباح أو مخاطر المراجعة، مما يسد فجوة معرفية جوهرية في أدبيات المحاسبة والمراجعة العربية والعالمية.

2. الإطار النظري

1.2 حوكمة مهنة المراجعة

تعد عملية المراجعة من الركائز الهامة لمنظومة الحوكمة، حيث تمثل وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية. وقد تزايدت أهمية حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة بهدف ضمان جودة تلك التقارير ومنع حالات الغش والتحريف، إذ يوجد ترابط واضح بين ضعف هيكل حوكمة الشركات وانخفاض جودة التقارير المالية، وغش القوائم المالية، وحدوث مشاكل في الرقابة الداخلية. كما تؤثر آليات الحوكمة في تقييم المراجعين للخطة، وقراراتهم بشأن قبول عملاء جدد، وكذلك في تخطيط برنامج المراجعة (الشمري، 2007، ص 40).

عرفت حوكمة مهنة المراجعة بأنها مجموعة من الآليات والأدوات والمبادئ والأساليب التي تساعد المهنيين بالمهنة على مراقبة أدائها لدورها ووفائها بمسؤولياتها بجودة ملائمة، بما يساهم إيجاباً في تحقيق أهداف المهنة، مما ينعكس بدوره على رفاهية المجتمع (علي، 2009، ص 263). وتتمثل أهداف حوكمة المراجعة في الارتقاء بالأداء المهني لمراقب الحسابات، وتقويم هذا الأداء، والرقابة المستمرة عليه، بالإضافة إلى دعم الدور الرقابي والاقتصادي للمهنة في المساهمة في رفاهية المجتمع من خلال الرقابة على عملاء المهنة، خاصة الوحدات الاقتصادية، كما تهدف إلى الحفاظ على سمعة المهنة، ودعم استقلال المهنة ومسؤولياتها في آن واحد، ودور المهنة في مواجهة الأزمات والانهيارات المالية والحد منها (علي، 2009، ص 264-265).

إضافة إلى ما سبق، تسهم حوكمة مهنة المراجعة في تحقيق أهداف أخرى، منها زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية، وخدمة المجتمع انطلاقاً من حاجة المساهمين وسائر الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية إلى معرفة مدى التزامها بالقوانين واللوائح ذات الصلة، كما يدعم نظام الحوكمة من خلال اهتمام المهنة بمراعاة مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، ويؤكد على ضمان تحقيق الجودة في أداء المراجعة وضرورة الرقابة على جودة عملية المراجعة (علي، 2013، ص 213).

2.2 جودة المراجعة :

عرفت جودة المراجعة بأنها قيام مراجع الحسابات بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها (الشناوي، 2020، ص 82). وتنبع أهمية جودة المراجعة من أهمية المنتج النهائي لعملية المراجعة المتمثل في تقرير المراجع الخارجي، والذي يعتمد عليه كثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم، كما أن جودة المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة (شوان، 2010، ص 175-176). وتهدف جودة المراجعة إلى زيادة الثقة في مصداقية القوائم المالية، وتخفيض مخاطر منشآت الأعمال، والمساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات، كما تهدف إلى توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع من أجل الالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية، وتأكيد التزام المراجع بهذه المعايير لتحقيق مستوى عالٍ من الجودة (حسني، 1994، ص 27).

تُعد جودة المراجعة من الموضوعات الشائعة في علم المراجعة، وقد عبرت عنها الدراسات في أدب المراجعة بمقاييس ومؤشرات ومفاهيم بديلة، حيث استخدمت الدراسات والأبحاث مقاييس مختلفة (القليطي، 2011، ص 21). من بين هذه المقاييس: استخدام المستحقات الاختيارية كقياس لجودة المراجعة، واستخدام رأي المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية المنشأة، واستخدام أتعاب منشأة المراجعة كمقياس لجودة المراجعة الخارجية، وكذلك استخدام رأي المراجع المعدل في حالة وجود قيود على عملية المراجعة كمقياس لجودة المراجعة الخارجية (القليطي، 2011، ص 21). كما يُعد استخدام الرقابة على جودة المراجعة كمقياس لجودة المراجعة من المقاييس المهمة في هذا المجال (العتيبي، 2009، ص 128).

3.2 العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة

يتناول الباحثان العلاقة النظرية بين ضوابط حوكمة مهنة المراجعة ومخرجات جودة المراجعة، وذلك عبر تحليل خمسة ابعاد تمثل نظم حوكمة المهنة، وهي: شفافية الإفصاح والاتصال كآلية لسد فجوة التوقعات، وفعالية الرقابة الداخلية والخارجية كضامن للامتثال المهني، والتحليل الاستباقي للبيئة التشغيلية (التفكير الاستراتيجي) لاستشراف المخاطر، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية لحماية استقلالية القرار، والتطبيق الصارم للمعايير الفنية لضبط المنهجيات. تتفاعل هذه الآليات لتشكل نسيج حوكمي يُعزز كفاءة اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ويحد من المحاسبة الإبداعية، ويبني مصداقية التقارير المالية في سياق مهنة المراجعة ، مع مراعاة التوازن بين المتطلبات الدولية وخصوصية البيئة المحلية.

1.3.2 العلاقة بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة

يُعد الإفصاح والاتصال عنصرين أساسيين في تعزيز الشفافية والمصداقية بالبيئة المحاسبية، حيث يضمن الإفصاح الشامل والدقيق توفير معلومات واضحة وموثوقة لجميع الأطراف ذات العلاقة، مما يساهم في رفع جودة المراجعة وتعزيز الثقة بالقوائم المالية. فقد أظهرت الدراسات أن الإفصاح في تقرير المراجعة الموسع، بما في ذلك الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرارية وموضوع فقرة الرأي، له دور كبير في تحسين جودة المراجعة من خلال تقليل الغموض المالي وزيادة مستوى الثقة بين المراجعين وأصحاب المصلحة (المطيري وعبد القادر، 2024). كما يُعد الاتصال الفعال بين المراجعين ولجان المراجعة ركيزة أساسية في تحسين جودة المراجعة؛ إذ أظهرت الأبحاث أن زيادة حجم لجنة المراجعة وعدد اجتماعاتها يعزز مستوى الإفصاح السردي في التقارير المالية للشركات (صفوت وآخرون، 2024)، من ناحية أخرى، فإن تبني المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) يعزز جودة الإفصاح كعنصر رئيسي في الحوكمة، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة عبر دعم المراجعين في تقديم تقارير دقيقة وموثوقة وضمان الالتزام بالمعايير المهنية (السيد، 2024). ويمثل الإفصاح والاتصال دوراً مهماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يساهم الالتزام بمبادئ الحوكمة المرتبطة بالإفصاح في تقليل التلاعب المالي وضمان تقديم تقارير مالية شفافة ودقيقة (إسماعيل، 2020). كما تعمل مبادئ الحوكمة مثل الإفصاح والشفافية على تضييق فجوة التوقعات بين المراجعين وأصحاب المصالح، حيث يعزز الاتصال المستمر والإفصاح الواضح عن المعلومات المالية ثقة أصحاب المصالح بالقوائم المالية، مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة ويضمن توافق التوقعات بين الأطراف المختلفة (الصقع والسريتي وحمودة، 2025).

يرى الباحثان أن الإفصاح والاتصال كأحد مبادئ حوكمة مهنة المراجعة يشكلان آلية رئيسية لتحسين جودة المراجعة من خلال تعزيز الشفافية وبناء الثقة وضمان الالتزام بالمعايير المهنية، وهذه العناصر تُسهم بشكل كبير في تطوير المهنة وتقوية العلاقة بين المراجعين وأصحاب المصالح.

2.3.2 العلاقة بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة

تمثل أنظمة الرقابة الفعالة الركيزة الأساسية لضمان جودة المراجعة، حيث تسهم آليات الإشراف المكثفة في تعزيز الالتزام بالمعايير المهنية وتقليل الانحرافات في الممارسات التدقيقية، ويُحقق التعزيز المؤسسي لأطر الرقابة الخارجية والداخلية انضباطاً مهنياً يُقلص هامش الممارسات غير الملتزمة بالمعايير الفنية (وهدان والجندي وشاهين، 2024). ويتجلى التأثير المباشر للرقابة الفعالة في قدرتها على كشف أوجه القصور في منهجيات المراجعة عبر تقييم منهجي لمدى تطبيق البروتوكولات المهنية، حيث تُحدد عمليات التفتيش الدورية الثغرات في تطبيق معايير ضبط الجودة، مما يُتيح معالجتها استباقياً قبل التأثير على مصداقية التقارير المالية (العادلي، 2023). كما تُعزز الرقابة الداخلية المتطورة في مكاتب المراجعة جودة المخرجات من خلال تطبيق إجراءات تدرجية للفحص والمراجعة الثنائية، حيث يُسهم هيكل الرقابة متعدد المستويات في تقليل الأخطاء الجوهرية عبر آليات اكتشاف الأخطاء الطباقية وتدقيق العينات بطريقة منهجية (أبو الخير، 2025). وتتمثل العلاقة الجوهرية بين الرقابة وجودة المراجعة في قدرة أنظمة المساءلة على تخفيف تعارض المصالح عبر ضمان استقلالية المراجعين، إذ يُحدد الإطار الرقابي الفعال الضوابط الكفيلة بمنع التأثير غير المشروع للإدارة على نتائج المراجعة، مما يُعزز حيادية الرأي المهني

(علي، 2025). وتظهر الدراسات الارتباط الوثيق بين تواتر عمليات التفتيش الخارجي وانخفاض معدلات إعادة البيانات المالية، حيث تُثبت الدراسات أن المؤسسات الخاضعة لرقابة دورية مكثفة تُسجل معدلات أقل بنسبة 40% في الأخطاء الجوهرية مقارنة بنظيراتها (منصور، 2020). وتتكامل الرقابة الوقائية والعلاجية في تعزيز جودة المراجعة عبر مبدأ التكامل الوظيفي، حيث تُوجه الضوابط الاستباقية (كالتدريب المستمر) الأداء بينما تُصحح الرقابة اللاحقة (كمراجعة الأداء) الانحرافات، مما يُنتج بيئة مراجعة ديناميكية قادرة على التكيف مع المستجدات التشريعية (أبو الخير، 2025). وتتوج العلاقة التبادلية بين الرقابة وجودة المراجعة في تعزيز ثقة السوق، حيث يُنتج النظام الرقابي المحكم بيئة تدقيقية تقلل عدم التماثل المعلوماتي، ويُترجم هذا التأثير في انخفاض تكلفة رأس المال للشركات التي تخضع لرقابة مهنية فعالة بنسبة تصل إلى 18% وفق المقاييس الدولية. يُجمع الباحث على أن فعالية الرقابة تشكل حجر الزاوية في هندسة جودة المراجعة، إذ لا تقتصر علاقتها على الإشراف الروتيني بل تمتد إلى صياغة بيئة مهنية استباقية تمنع الانحرافات قبل وقوعها، ويرى الباحث أن الرقابة الفائقة يجب أن تتحول من نموذج الامتثال السلبي إلى آليات ذكية قائمة على تحليل المخاطر في الزمن الحقيقي، مع دمج أدوات الذكاء الاصطناعي لاكتشاف الأنماط الشاذة في البيانات المالية قبل تحولها إلى أخطاء جوهرية، كما يؤكد أن نجاح الرقابة مرهون بتعزيز استقلالية الهيئات المشرفة وتبني عقوبات رادعة ذات شفافية عالية، حيث تُظهر التجارب أن الإفصاح العلني عن المخالفات يخلق تأثيراً رادعاً يفوق الغرامات المالية بعشر مرات،

يرى الباحثان أن مستقبل جودة المراجعة يرتبط ارتباطا وثيقاً ببناء أنظمة رقابية متكاملة تشمل التدقيق المتبادل بين المكاتب وتطوير منصات تشاركية للإبلاغ عن الثغرات واعتماد معايير رقابية موحدة تزيل التضارب بين التشريعات المحلية والدولية.

3.3.2 العلاقة بين تبني التفكير الاستراتيجي (التحليل البيئي) في مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة

يُمثل تبني التفكير الاستراتيجي بُعداً جوهرياً في حوكمة مهنة المراجعة، حيث يُسهم التحليل البيئي الشامل في تحويل الممارسة المهنية من النموذج التفاعلي إلى منهج استباقي قادر على استشراف التحديات، إذ يُعزز هذا التوجه قدرة مؤسسات المراجعة على تحديد المخاطر النظامية الناشئة عن التحولات التشريعية والتكنولوجية والاقتصادية قبل تبلورها في أخطاء جوهرية، مما يُؤسس لبيئة مراجعة قادرة على احتواء التهديدات في مراحلها الأولى .(Safya and Ali, 2019) ويتجلى الأثر النوعي للتحليل الاستراتيجي في تعزيز جودة المراجعة عبر هندسة منهجيات مرنة تستجيب للتعقيدات البيئية، حيث يُتيح تقييم المرونة السوقية والتنظيمية تطوير أطر مراجعة تكيفية تُركز الموارد المهنية على مجالات الخطورة العالية، مما يُحقق كفاءة تشغيلية ترفع دقة الاكتشاف المبكر للانحرافات المالية (موسى، 2025). ويُعزز التكامل بين الذكاء البيئي وعمليات المراجعة جودة المخرجات من خلال تطوير "المرونة السياقية"، أي قدرة المراجعين على تفسير البيانات المالية ضمن الإطار الشامل للبيئة التشغيلية، مما يُقلل من حالات التقييم الخاطئ للمخاطر الكامنة في مجالات مثل استمرارية المنشآت وتقدير المخصصات، حيث يُوفر السياق الاستراتيجي رؤية شمولية تتجاوز التحليل المالي المجرد (ميلاد ومادي، 2024). كما تُحقق مؤسسات المراجعة ذات النضج الاستراتيجي تميزاً في الجودة عبر تبني آليات التكيف المستمر مع التطورات التكنولوجية، إذ يُسهم دمج اتجاهات التحول الرقمي – كالحوسبة السحابية والبيانات الضخمة – في تطوير أدوات مراجعة متقدمة تُحسن دقة التحليل وتُختزل زمن الاكتشاف، مما يُعزز موثوقية التقارير في بيئات الأعمال سريعة التغير (هوساوي، 2021). ويرتبط تعميق البعد الاستراتيجي في حوكمة المهنة بتحول جوهري في ثقافة المراجعة، حيث يُطور المراجعون كفاءة "التفكير المنظومي" القادر على ربط المتغيرات الخارجية بالمخاطر المالية، وهو ما يُنتج ممارسات مراجعة أكثر شمولاً تُراعي توقعات أصحاب المصلحة المتعددين وتُعزز الثقة في نزاهة التقارير (Kazem et al., 2024).

يرى الباحثان أن التفكير الاستراتيجي يُعد رافعة تحويلية لجودة المراجعة، حيث يُخرج المهنة من الإجراءات الروتينية إلى الاستشراف المرن للمستقبل من خلال تطوير "الذكاء البيئي" القادر على تحليل التفاعلات المعقدة بين العوامل التنظيمية والتكنولوجية والاقتصادية.

وعليه، لم تعد جودة المراجعة تُقاس بالامتثال الإجرائي فحسب، بل بقدرة المراجع على ربط النتائج المالية بالسياق الاستراتيجي الشامل، مما يستلزم إعادة هندسة أطر الحوكمة المهنية لدمج التحليل الاستراتيجي كركيزة أساسية في التخطيط والرقابة وتطوير الكفاءات.

4.3.2 العلاقة بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة (الالتزام بالأخلاقيات المهنية) وجودة المراجعة

تُمثل الأخلاقيات المهنية حجر الزاوية في أنظمة حوكمة مهنة المراجعة، حيث يُعد الالتزام بها شرطاً أساسياً لتحقيق جودة المراجعة، إذ لا تقتصر حوكمة المراجعة على الجوانب الإجرائية والفنية فحسب، بل تشمل ضمان التمسك بالمبادئ الأخلاقية كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية والسرية، والتي تُشكل إطاراً حاكماً لممارسة المهنة (السنبختي، 2020). وتؤكد الأطر النظرية أن غياب هذا البعد الأخلاقي يُضعف فعالية أي نظام حوكمة، إذ أن القواعد الفنية وحدها لا تكفي لضمان مصداقية التقارير المالية دون رقابة أخلاقية تحول دون الانحياز أو تضارب المصالح، وهذا الترابط العضوي يجعل من الأخلاقيات ركيزة غير قابلة للتجزئة في بناء الثقة العامة بنتائج المراجعة (حمد، 2022). وينعكس الالتزام الأخلاقي للمراجعين تأثيراً مباشراً على جودة عملية المراجعة ومخرجاتها، فعندما تتبنى مكاتب المراجعة مدونات سلوك صارمة وتُدمجها في أنظمتها الداخلية، فإن ذلك يحد من الممارسات الضارة كالتساهل في جمع الأدلة أو التهاون في الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية، مما يعزز دقة التقارير وموثوقيتها (شبلال والطاهر، 2023). على النقيض، تُظهر الدراسات أن الانحرافات الأخلاقية – حتى مع توافر الكفاءة الفنية – تؤدي حتماً إلى تدهور جودة المراجعة، كما حدث في حالات الانهيارات المالية الكبرى حيث كان الغش وغياب الشفافية عاملاً مشتركاً (بحشاشي، 2017،). وتعمل آليات حوكمة المراجعة على تعزيز الجانب الأخلاقي من خلال أدوات رقابية مؤسسية وفردية، فالهيئات الرقابية (كالهيئات الوطنية للمحاسبة) تُلزم المكاتب بتبني أنظمة إشرافية داخلية لمراقبة الالتزام الأخلاقي، مثل لجان المراجعة المستقلة وبرامج التدقيق الداخلي، كما تفرض عمليات التفتيش الخارجي عقوبات رادعة على المخالفين، كالغرامات المالية أو تعليق الترخيص المهني، مما يُحفز الامتثال (المحلة، 2023). إلى جانب ذلك، يُعد التعليم المستمر في الأخلاقيات المهنية (CPD) متطلباً حوكمياً يُنمي الحس المسؤول لدى المراجعين، ويجعل السلوك الأخلاقي جزءاً لا يتجزأ من الثقافة التنظيمية لمكاتب المراجعة (خليل، 2019). وتواجه العلاقة بين الأخلاقيات وجودة المراجعة تحديات عملية، أبرزها تعقيدات تطبيق مبدأ الاستقلالية في ظل تعدد خدمات المكاتب للعميل الواحد، والضغوط التجارية لخفض تكاليف المراجعة على حساب الجودة، كما أن عدم وضوح بعض المعايير الأخلاقية (كحدود قبول الهدايا) يخلق فجوات تنفيذية (زوبي وأمعرف والحصادي، 2019). لمواجهة ذلك، تُوصي الدراسات بتعزيز "القيادة الأخلاقية" داخل المكاتب، واعتماد تقنيات رقمية (كتحليل البيانات الضخمة) لاكتشاف الانحرافات، وإشراك الجهات الرقابية في تحديث المدونات السلوكية بما يتلاءم مع المستجدات المهنية (خليل، 2019).

يرى الباحثان أن العلاقة بين الأخلاقيات وجودة المراجعة تكاملية لا تقبل الفصل، فالجودة الفنية تظل هشة دون سند أخلاقي يحميها من الانحراف. لذا يجب أن يقترن التركيز الحوكمي على الإجراءات الرقابية بترسيخ "ثقافة أخلاقية استباقية" داخل المكاتب، تتحول فيها المبادئ إلى قناعة مهنية لا مجرد امتثال شكلي، محذرين من "المظهرية الأخلاقية" التي تهدد جوهر الحوكمة. ويقترحان تطوير أطر للمساءلة الأخلاقية تراعي الخصوصيات الثقافية والاقتصادية لضمان فعالية مستدامة.

5.3.2 العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية وجودة المراجعة

يُمثل الالتزام بالمعايير المهنية ركيزة مهمة في أنظمة حوكمة مهنة المراجعة، حيث تُشكل هذه المعايير(كالمعايير الدولية للتدقيق ISA أو معايير المراجعة المحلية)الإطار المنهجي الذي يوجه عمليات المراجعة من التخطيط حتى إصدار التقرير (نصر، 2025). فالحوكمة الفعالة للمهنة لا تقتصر على وضع هذه المعايير فحسب، بل تضمن تطبيقها العملي من خلال آليات رقابية صارمة، مما يحولها من نصوص نظرية إلى أدوات ضابطة لجودة المخرجات (الغامدي، 2024). إذ تُحدد المعايير المتطلبات الفنية للإثباتات الواجب جمعها، وأساليب تقييم المخاطر، وحدود المسؤولية المهنية، لضمان اكتمال ودقة عملية المراجعة، وبذلك يصبح التقيّد بها شرطاً أساسياً لتحقيق الجودة، حيث توفر معياراً موضوعياً لقياس أداء المراجعين ومنع الانحرافات الذاتية (بحشاشي، 2017). ويُترجم الالتزام بالمعايير المهنية تأثيراً مباشراً على جودة

المراجعة عبر تعزيز الاتساق والموثوقية في الممارسات المهنية، فالمعايير الموحدة تُقلص مساحة التقدير الشخصي غير المبرر، وتُحد من الممارسات العشوائية التي قد تُضعف الاعتماد على التقارير المالية (الأخضر وعمر، 2020). كما تُسهم في رفع الكفاءة التقنية للمراجعين من خلال توحيد منهجيات العمل، مثل تحليل المخاطر التشغيلية والمالية وتصميم إجراءات المراجعة المستجيبة لها (جاد، 2024). وقد أظهرت الدراسات أن المكاتب التي تتبنى أنظمة حوكمة دقيقة لمراقبة تطبيق المعايير (كمراجعة الجودة الداخلية وبرامج التدقيق المستمر) تُسجل معدلات أقل في الأخطاء الجوهرية، وتُنتج تقارير أكثر قدرة على كشف الغش والتلاعب بالمعلومات المالية (غنيم، 2019). وتواجه عملية تنفيذ المعايير تحديات جوهرية في البيئات المهنية، أبرزها فجوات التطبيق العملي الناجمة عن نقص الخبرة أو الموارد في المكاتب الصغيرة، وعدم ملاءمة بعض المتطلبات لخصوصية القطاعات الاقتصادية (ممى والأزهر، 2021). كما أن تعقيد المعايير الحديثة (مثل تلك المتعلقة بتقدير القيم العادلة أو مراجعة التكنولوجيا المالية) يتطلب تحديثاً مستمراً لقدرات المراجعين، وهنا تبرز أهمية آليات الحوكمة التصحيحية، مثل تطوير أدلة تطبيقية مبسطة من قبل الهيئات المهنية، وتعزيز برامج التدريب القطاعي، وتكييف المعايير مع البيئات المحلية دون المساس بجوهرها (هباش، 2025). كما أن الرقابة الخارجية الفعالة (كالتفتيش الدوري من قبل الجهات المنظمة) تُعد ضمانة مهمة لتحويل النصوص المعيارية إلى ممارسات ملموسة (حسن، 2016).

يخلص الباحثان إلى أن العلاقة بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة علاقة تكاملية تراكمية، حيث تشكل عناصر الحوكمة الخمسة (الإفصاح والاتصال، فعالية الرقابة، التفكير الاستراتيجي، الالتزام الأخلاقي، والالتزام بالمعايير المهنية) نظاماً متكاملاً لضمان موثوقية المراجعة. فالإفصاح والرقابة يُعززان الشفافية والامتثال، والتفكير الاستراتيجي يُمكّن من استباق التحديات، والأخلاقيات تحمي نزاهة القرار، والمعايير تضمن الاتساق المنهجي. وتكمن الفاعلية في تفاعل هذه العناصر لا في وجودها المنعزل، مما يُحوّل الامتثال الشكلي إلى جودة جوهرية تُعزز ثقة السوق. وغياب أي ركيزة يُخل بالتوازن الحوكمي، لذلك يوصيان بنموذج حوكمة متكامل يراعي الخصوصيات المحلية ويُحوّل المعايير إلى ممارسات فعلية.

3.الدراسة الميدانية

1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية المسجلة بالسودان، وتم اختيار عينة من ثمانية مكاتب مراجعة رائدة تمثل قطاع المراجعة الخارجي في السودان، وهي: مكتب مصطفى سالم وشركاه، مكتب صديق وخالد، مكتب جابر وشركاه، مكتب يوسف للمحاسبة والمراجعة، مكتب إبراهيم الطيب للمحاسبة والمراجعة، مكتب صغيرون للمحاسبة والمراجعة، مكتب العربي للمراجعة والاستشارات المالية، ومكتب سنادة للمحاسبة والمراجعة. تم توزيع (140)استبانة على عينة قصدية من المراجعين والعاملين في هذه المكاتب، حيث تم استرجاع (120)استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة بلغت .85.7%اشتملت العينة على تنوع في المسميات الوظيفية ذات الصلة بموضوع الدراسة، حيث ضمت كل من: مساعد مراجع، مراجع معتمد، مراجع أول، مراجع ثاني، شريك، مراجع تحت التدريب، بالإضافة إلى فئة أخرى من الوظائف ذات العلاقة. هذا التنوع في المستويات الوظيفية والخبرات المهنية أسهم في توفير قاعدة بيانات غنية تعكس وجهات نظر متعددة حول دور حوكمة مهنة المراجعة في جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية السودانية.

2.3 صدق الأداة

للتأكد من صدق أداة الدراسة ومدى مناسبتها لقياس ما وضعت لقياسه، تم الاعتماد على نوعين من الصدق:

❖ **الصدق الظاهري (صدق المحكمين)** :تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة والمراجعة والبحث العلمي؛ لإبداء آرائهم حول مدى وضوح صياغة العبارات، وملاءمتها للأبعاد التي وضعت لقياسها، ومدى تمثيلها للمحتوى العلمي للدراسة. في ضوء الملاحظات القيمة التي تفضل بها السادة المحكمون، تم إجراء التعديلات اللازمة على بعض العبارات من حيث إعادة الصياغة أو الحذف أو الإضافة، حتى أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية صالحة للتطبيق الميداني.

❖ **صدق الاتساق الداخلي** :تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور (البعد) الذي تنتمي إليه. أظهرت النتائج أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، مما يؤكد تجانس العبارات وارتباطها القوي بالمحور الذي صممت لقياسه، وبالتالي تحقق صدق الاتساق الداخلي للأداة.

3.3 ثبات الأداة

للتحقق من ثبات استبانة الدراسة ومدى اتساقها الداخلي، تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والذي يعد من أكثر المؤشرات شيوعاً لقياس الثبات، حيث تشير القيم المرتفعة (عادةً أكثر من 0.70) إلى تمتع المقياس بدرجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي. والجدول التالي يوضح نتائج اختبار الثبات لمحاور وأبعاد الدراسة:

الجدول (1): معامل الثبات (طريقة الفاكرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	درجة الثبات	درجة المصداقية
المحور الأول: حوكمة مهنة المراجعة			
البعد الأول: الإفصاح والاتصال	**8**	.884	0.94
البعد الثاني: فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة	**8**	.895	0.946
البعد الثالث: تبني التفكير الاستراتيجي (التحليل البيئي)	**8**	.904	0.951
البعد الرابع: الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة	**8**	.883	0.94
البعد الخامس: الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	**8**	.879	0.938
المحور الثاني: جودة المراجعة			
البعد الأول: كفاءة المدخلات	**5**	.755	0.869
البعد الثاني: الاستقلال والحياد	**5**	.858	0.926
البعد الثالث: الالتزام بالمعايير	**5**	.835	0.914
البعد الرابع: جودة التخطيط والتوثيق	**5**	.833	0.913
البعد الخامس: التشكك المهني	**5**	.838	0.915
البعد السادس: جودة العمليات	**5**	.864	0.93
البعد السابع: دقة التقارير وكشف الأخطاء	**5**	.832	0.912
البعد الثامن: نظام مراقبة الجودة	**5**	.866	0.931
جميع المحاور	**105**	.987	0.993

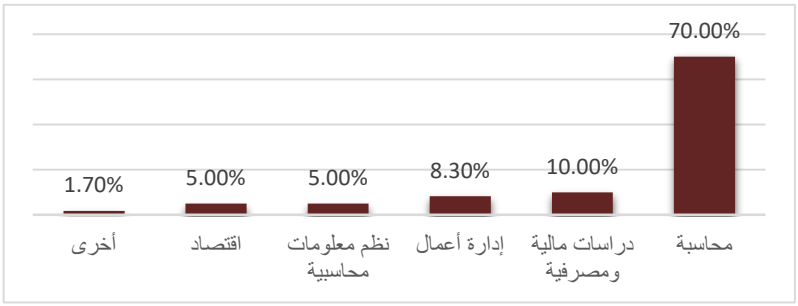
المصدر: إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر الجدول (1) أن معاملات ثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة تراوحت بين 0.755 و0.987، متجاوزة جميعها الحد الأدنى المقبول (0.70)، مما يعكس اتساقاً داخلياً جيداً إلى ممتاز. فقد سجل المحور الأول (حوكمة مهنة المراجعة) معاملات بين 0.879 و0.904، وكان أعلاها لبعد التفكير الاستراتيجي (0.904)، بينما تراوح المحور الثاني (جودة المراجعة) بين 0.755 و0.866، وجاء نظام مراقبة الجودة في المقدمة (0.866). أما معامل الثبات الكلي للاستبيان فبلغ 0.987، وهي قيمة مرتفعة جداً تعكس تجانساً استثنائياً وموثوقية عالية للأداة، مما يؤهلها للتحليلات الإحصائية اللاحقة ويعزز الثقة في البيانات المجمعة من عينة الدراسة.

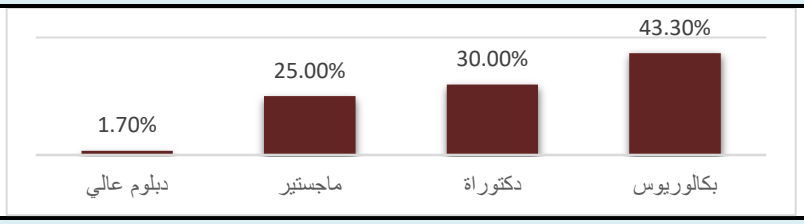
4.3 تحليل البيانات الشخصية:

الشكل(2) التوزيع التكراري والنسبي لأفراد العينة وفق البيانات الشخصية

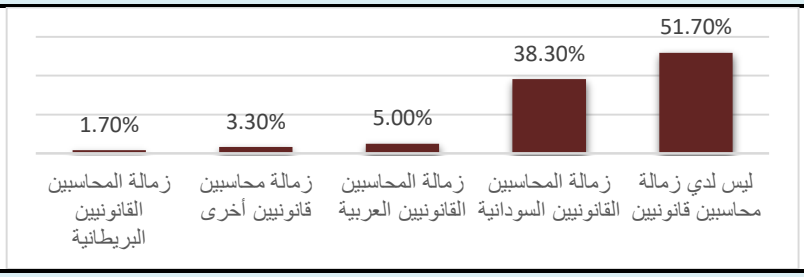
التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	84	
دراسات مالية ومصرفية	12	
إدارة أعمال	10	
نظم معلومات محاسبية	6	
اقتصاد	6	
أخرى	2	



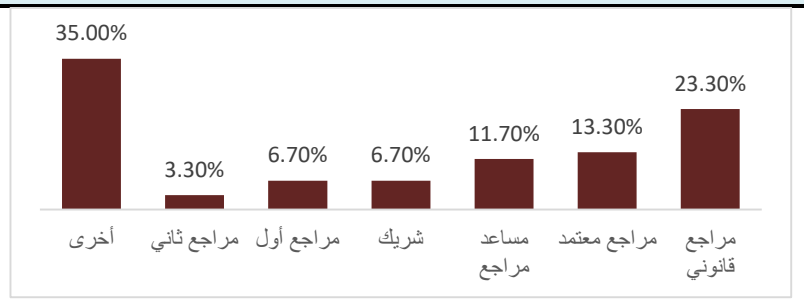
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	52	
دكتوراة	36	
ماجستير	30	
دبلوم عالي	2	



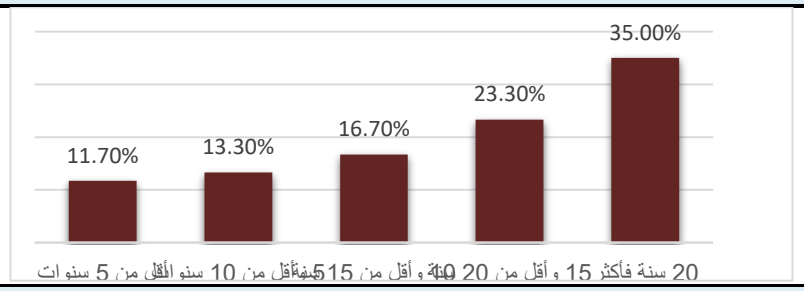
المؤهل المهني	التكرار	النسبة المئوية
ليس لدي زمالة محاسبين قانونيين	62	
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	46	
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	6	
زمالة محاسبين قانونيين أخرى	4	
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	2	



المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مراجع قانوني	28	
مراجع معتمد	16	
مساعد مراجع	14	
شريك	8	
مراجع أول	8	
مراجع ثاني	4	
أخرى	42	



سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
20سنة فأكثر	42	
15وأقل من 20 سنة	28	
10وأقل من 15 سنة	20	
5وأقل من 10 سنوات	16	
أقل من 5 سنوات	14	
المجموع	120	100.0%



المصدر: إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية، 2026

يتضح من الجدول (2) أن توزع عينة الدراسة البالغ عددها 120 فرداً يتميز بتركيز واضح في تخصص المحاسبة (70%)، وبأن 55% من أفراد العينة (30% دكتوراه، 25% ماجستير) يحملون دراسات عليا، في حين بلغت نسبة الحاصلين على زمالات مهنية 48.3% (تشكل الزمالة السودانية 38.3% منها). كما يغطي التوزيع الوظيفي الهرم المهني بشكل متوازن (23.3% مراجعون قانونيون، 6.7% شركاء، و35% في أدوار مهنية أخرى). والأهم أن 75% من العينة يمتلكون خبرة عملية تزيد عن 10 سنوات، منهم 35% (أي 42 فرداً) تجاوزت خبرتهم 20 سنة. هذا التوزيع الغني بالمؤهلات والخبرات يؤهل العينة بشكل استثنائي ويزيد من مصداقية النتائج حول حوكمة مهنة المراجعة وجودتها.

5.3 اختبار الفرضيات:

بعد عرض الخصائص الديموغرافية والإحصاءات الوصفية، تم الانتقال إلى اختبار صحة الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، وذلك لقياس قوة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

1.5.3 اختبار الفرضية الرئيسية

في إطار التحقق من صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة، يتم اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة ، والجدول (2) يوضح ذلك:

الجدول(2) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الرئيسية

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.776	0.602	0.598
التباين(ANOVA)	قيمة(F)		مستوى المعنوية(Sig.)
النموذج	178.205		0.000
معاملات الانحدار	قيمة المعامل(B)	قيمة(T)	مستوى المعنوية(Sig.)
الثابت	1.512	6.975	0.000
حوكمة مهنة المراجعة	0.673	13.349	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية قوية ودالة إحصائياً بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط($R = 0.776$) ، وهو ما يشير إلى وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. وقد بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.602$) ، مما يعني أن حوكمة مهنة المراجعة تفسر ما نسبته 60.2% من التباين الحاصل في جودة المراجعة، وهي نسبة تفسير مرتفعة تعكس قوة تأثير الحوكمة على جودة أداء المراجعين. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ذو دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة ($F = 178.205$) بمستوى معنوية ($Sig. = 0.000$) وبالنسبة لمعامل الانحدار، فقد بلغ($T = 13.349$) ($B = 0.673$) ، ($Sig. = 0.000$)، مما يؤكد أن كل وحدة زيادة في ممارسات حوكمة مهنة المراجعة تؤدي إلى تحسن بمقدار 0.673 وحدة في جودة المراجعة. هذه النتائج تدعم قبول الفرضية الرئيسية، وتؤكد أن تطبيق مبادئ الحوكمة في مكاتب المراجعة الخارجية السودانية يسهم بشكل كبير في رفع جودة أداء المراجعة.

2.5.3 اختبار الفرضية الفرعية الأولى (الإفصاح والاتصال)

في إطار التحقق من صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة، يتم اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة ، والجدول (3) يوضح ذلك:

الجدول (3) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.604	0.365	0.359
التباين(ANOVA)	قيمة(F)		مستوى المعنوية(Sig.)
النموذج	67.739		0.000

معاملات الانحدار	قيمة المعامل(B)	قيمة(T)	مستوى المعنوية(Sig.)
الثابت	2.137	7.765	0.000
الإفصاح والاتصال	0.519	8.230	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائياً بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط($R = 0.604$) ، مما يدل على وجود ارتباط جيد بين المتغيرين. وقد بلغ معامل التحديد = (R^2 0.365)، مما يعني أن الإفصاح والاتصال يفسران ما نسبته 36.5% من التباين في جودة المراجعة، وهي نسبة تفسير متوسطة. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ذو دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة ($F = 67.739$) بمستوى معنوية ($Sig. = 0.000$).أما معامل الانحدار($T = 8.230$) ($B = 0.519$) ، ($Sig. = 0.000$)، فيؤكد أن كل وحدة زيادة في الإفصاح والاتصال تؤدي إلى زيادة قدرها 0.519 وحدة في جودة المراجعة. هذه النتائج تدعم قبول الفرضية الفرعية الأولى، وتشير إلى أن شفافية التقارير وقنوات الاتصال الفعالة في مكاتب المراجعة تسهم في تحسين جودة العمل.

3.5.3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية (فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة)

في إطار التحقق من صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة، يتم اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة ، والجدول (4) يوضح ذلك:

الجدول (4) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الفرعية الثانية

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.691	0.477	0.473
التباين(ANOVA)	قيمة(F)		مستوى المعنوية(Sig.)
النموذج	107.601		0.000

معاملات الانحدار	قيمة المعامل (B)	قيمة (T)	مستوى المعنوية (Sig.)
الثابت	2.237	10.686	0.000
فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة	0.509	10.373	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية قوية ودالة إحصائياً بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (R = 0.691)، وهو مؤشر على وجود ارتباط قوي. وقد بلغ معامل التحديد(R^2 = 0.477) ، مما يعني أن فعالية الرقابة تفسر ما نسبته 47.7% من التباين في جودة المراجعة، وهي نسبة تفسير مرتفعة. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ذو دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة (F = 107.601) بمستوى معنوية (Sig. = 0.000). معامل الانحدار (B = 0.509) (T = 10.373) ، (Sig. = 0.000) يؤكد أن كل وحدة زيادة في فعالية الرقابة تؤدي إلى تحسن بمقدار 0.509 وحدة في جودة المراجعة. تدعم هذه النتائج قبول الفرضية الفرعية الثانية، وتؤكد أن تطبيق معايير رقابية صارمة وآليات رقابة داخلية وخارجية في المكاتب يعزز جودة المراجعة بشكل ملحوظ.

4.5.3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة (تبني التفكير الاستراتيجي – التحليل البيئي)

في إطار التحقق من صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة، يتم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبنى التفكير الاستراتيجي وجودة المراجعة ، والجدول (5) يوضح ذلك:

الجدول (5) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.695	0.483	0.479
التباين(ANOVA)	قيمة(F)		مستوى المعنوية(Sig.)
النموذج	110.237		0.000
معاملات الانحدار	قيمة المعامل(B)	قيمة(T)	مستوى المعنوية(Sig.)
الثابت	2.311	11.565	0.000
تبني التفكير الاستراتيجي	0.502	10.499	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية قوية ودالة إحصائياً بين تبني التفكير الاستراتيجي (التحليل البيئي) وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (R = 0.695) ، وهو مستوى ارتباط مرتفع. وقد بلغ معامل التحديد (R^2 = 0.483)، مما يعني أن التفكير الاستراتيجي يفسر ما نسبته 48.3% من التباين في جودة المراجعة، وهي نسبة تفسير مرتفعة. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ذو دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة (F = 110.237) بمستوى معنوية .(Sig. = 0.000) معامل الانحدار (B = 0.502) (T = 10.499 ، (Sig. = 0.000) يؤكد أن كل وحدة زيادة في ممارسات التفكير الاستراتيجي (تحليل البيئة الخارجية، مرونة التكيف، الابتكار، ومراجعة الاستراتيجيات) تؤدي إلى زيادة قدرها 0.502 وحدة في جودة المراجعة. هذه النتائج تدعم قبول الفرضية الفرعية الثالثة، وتشير إلى أن المكاتب التي تتبنى منهجيات إستراتيجية وتواكب المتغيرات البيئية تحقق جودة أعلى في خدمات المراجعة.

5.5.3 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة (الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة)

في إطار التحقق من صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة، يتم اختبار الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة وجودة المراجعة ، والجدول (6) يوضح ذلك:

الجدول (6) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الفرعية الرابعة

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.749	0.561	0.558
التباين (ANOVA)		قيمة (F)	مستوى المعنوية (.Sig)
النموذج		150.968	0.000

معاملات الانحدار	قيمة المعامل(B)	قيمة(T)	مستوى المعنوية(.Sig)
الثابت	1.684	7.602	0.000
الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة	0.609	12.287	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية قوية جداً ودالة إحصائياً بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط(R = 0.749) ، وهو مؤشر على وجود ارتباط قوي جداً. وقد بلغ معامل التحديد = (R^2 0.561)، مما يعني أن الجانب الأخلاقي يفسر ما نسبته 56.1% من التباين في جودة المراجعة، وهي نسبة تفسير مرتفعة جداً. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ذو دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة (F = 150.968) بمستوى معنوية .(Sig. = 0.000) معامل الانحدار(T = 12.287) (B = 0.609) ، (Sig. = 0.000يؤكد أن كل وحدة زيادة في التزام المكاتب بالقيم الأخلاقية (نشر القيم، التدريب الأخلاقي، معالجة تضارب المصالح، تعزيز النزاهة، رفض الضغوط) تؤدي إلى تحسن بمقدار 0.609 وحدة في جودة المراجعة. هذه النتائج تدعم قبول الفرضية الفرعية الرابعة، وتؤكد أن الأخلاقيات المهنية تشكل ركيزة أساسية لجودة المراجعة في مكاتب المراجعة السودانية.

6.5.3 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة (الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة)

في إطار التحقق من صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة، يتم اختبار الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وجودة المراجعة ، والجدول (7) يوضح ذلك:

الجدول (7) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الفرعية الخامسة

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.778	0.606	0.602
التباين(ANOVA)		قيمة(F)	مستوى المعنوية(.Sig)
النموذج		181.166	0.000

معاملات الانحدار	قيمة المعامل (B)	قيمة (T)	مستوى المعنوية (.Sig)
الثابت	1.681	8.295	0.000
الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	0.640	13.460	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2026

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية قوية جداً ودالة إحصائياً بين الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وجودة المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط(R = 0.778) ، وهو أعلى معامل ارتباط بين أبعاد حوكمة المراجعة، مما يشير إلى وجود ارتباط قوي جداً. وقد بلغ معامل التحديد(R^2 = 0.606) ، مما يعني أن الالتزام بالمعايير المهنية يفسر ما نسبته 60.6% من التباين في جودة

المراجعة، وهي أعلى نسبة تفسير بين جميع الأبعاد. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ذو دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة (F = 181.166) بمستوى معنوية (Sig. = 0.000). معامل الانحدار (T = 13.460، (B = 0.640 (Sig. = 0.000يؤكد أن كل وحدة زيادة في الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية، وتقييم الجودة الدوري، والتحسين المستمر، تؤدي إلى زيادة قدرها 0.640 وحدة في جودة المراجعة. هذه النتائج تدعم قبول الفرضية الفرعية الخامسة، وتؤكد أن الالتزام بالمعايير المهنية هو العامل الأكثر تأثيراً في تحقيق جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية السودانية.

4. خاتمة

1.4 النتائج

بعد عرض الإطار النظري وإجراء الدراسة الميدانية توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

- أثبتت الدراسة وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة إحصائية بين حوكمة مهنة المراجعة وجودة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية السودانية.
- أكدت النتائج وجود علاقة إيجابية متوسطة إلى مرتفعة بين الإفصاح والاتصال وجودة المراجعة، في مكاتب المرجعة الخارجية السودانية.
- أظهرت الدراسة وجود علاقة إيجابية قوية بين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة وجودة المراجعة بمكاتب المراجعة.
- تبين وجود علاقة إيجابية قوية بين تبني التفكير الاستراتيجي (التحليل البيئي) وجودة المراجعة، مما يؤكد أن المكاتب التي تواكب المتغيرات البيئية وتتبنى منهجيات استراتيجية تحقق جودة أعلى.
- كشفت النتائج عن وجود علاقة إيجابية قوية جداً بين الجانب الأخلاقي في حوكمة المراجعة وجودة المراجعة، حيث شكلت القيم الأخلاقية والنزاهة والشفافية ركيزة أساسية لرفع جودة الأداء.
- بينت الدراسة أن الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة كان الأكثر تأثيراً في جودة المراجعة، حيث ساهم اتباع المعايير الدولية والمحلية وتقييم الجودة الدوري في تحقيق أعلى مستويات الجودة.

2.4 التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثان بالآتي:

- تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية السودانية باعتبارها مدخلاً استراتيجياً لتحسين جودة المراجعة وتقييم استمرارية المنشآت، من خلال وضع سياسات وإجراءات واضحة تلزم جميع المكاتب بتطبيق هذه المبادئ.
- الاستمرار في تعزيز الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة (ISA) وتحديث الإجراءات وفقاً لتطوراتها، مع إجراء مراجعات دورية من قبل الإدارة للتأكد من الالتزام بها.
- تعزيز الجانب الأخلاقي في المكاتب من خلال نشر القيم الأخلاقية، وتقديم برامج تدريبية دورية حول أخلاقيات المهنة، ومعالجة أي تضارب في المصالح بسرعة وشفافية.
- تطوير آليات الإفصاح والاتصال في مكاتب المراجعة، لضمان الشفافية الكاملة في عرض نتائج المراجعة وإبلاغ الأطراف المعنية بالمخاطر الجوهرية.
- تحسين فعالية الرقابة على مؤسسات المراجعة من خلال تطبيق معايير رقابية صارمة، وإجراء مراجعات داخلية دورية، وتعزيز آليات الرقابة المتبادلة بين المكاتب.
- تعزيز تبني التفكير الاستراتيجي في مكاتب المراجعة، من خلال تحليل البيئة الخارجية، ودراسة اتجاهات السوق، وتصميم خطط استراتيجية طويلة الأجل، ومراجعة الاستراتيجية السنوية بناءً على التحليل البيئي.

❖ قائمة المراجع

➢ المؤلفات

- علي، عبد الوهاب نصر .(2009) .*موسوعة المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية* .الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الشناوي، فاطمة صبحي علي .(2020) .*مراجعة الحسابات في ظل تطبيق تقنية سلسلة الكتل الرقمية* .الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.

➢ الأطروحات

- بلخادم، حنان .(2016) .*أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- بطحة، محمد آدم حامد .(2019) .*الآليات الداخلية للحوكمة كمتغير في العلاقة بين جودة المراجعة وتخفيض مشكلات التوريق: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية ولاية الخرطوم* (أطروحة دكتوراه غير منشورة). جامعة النيلين، السودان.
- عيسى، هدى حسن الطيب .(2018) .*دور حوكمة مهنة المراجعة في تقليل مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، السودان.
- علي، محمد أحمد .(2013) .*حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات الأرباح* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
- حسني، رلى نعيم .(1994) .*مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية، كلية التجارة، عمان.

➢ المقالات

- الحاج أحمد، فواز، وبركان، محمد البشير. (2020). الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية .*مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية*، 2(1)، 12-21.
- الشمري، نوره محمد عبد الله الموعد. (2007). تفعيل لجان المراجعة وقواعد الحوكمة في أطراف من المخاطرة المالية في البنوك التجارية .*المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، (2)، 40 .جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، مصر.
- العتيبي، سالم بن عبد الله. (2009). جودة المراجعة كأحد دعائم آليات الحوكمة .*مجلة الفكر المحاسبي*، (2)، 128 .جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة.
- شوان، إسكندر محمود حسين. (2010). جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة مراجعي الحسابات الفلسطينية .*مجلة الفكر المحاسبي*، (1)، 175-176 .جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة.
- القليطي، إبراهيم عبد المجيد علي. (2011). دراسة واختبار تأثير الحوكمة وخصائص الشركات على جودة المراجعة الخارجية بالتطبيق على الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية .*مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية*، (4-3)، 21 .جامعة المنوفية، كلية التجارة، شبين الكوم.
- أبو الخير، محمد حارس طه. (2025). قياس أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية السحابية على العلاقة بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية المراجعة (دراسة تطبيقية) .*المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، 6(2)، 1027-1064. https://doi.org/10.21608/cfdj.2025.374969.2229 .

- الأخضر، لقليطي، وعمر، ديلمي. (2020). دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية. *المجلة العربية للإدارة*، 40(4)، 43-70. https://doi.org/10.21608/aja.2020.130601 .
- إسماعيل، نمارق أزهري أحمد. (2020). حوكمة المراجعة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة. *مجلة كلية التجارة العلمية*، (9)، 102-131.
- بحشاشي، رابح. (2017). أهمية تطبيق معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تطبيق حوكمة البنوك الإسلامية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 10(1)، 132-145.
- حسن، دينا زين العابدين سعيد. (2016). فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة. *الفكر المحاسبي*، 20(4)، 973-1024. https://doi.org/10.21608/atasu.2016.48665 .
- حمد، حسن شلقامي محمود. (2022). نموذج مقترح لقياس آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، 3(1)، 151-200. https://doi.org/10.21608/cfdj.2021.207418 .
- خليل، راندا عثمان محمد. (2019). دور قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (دليل أخلاقيات) في جودة المراجعة. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 10(العدد الأول الجزء الثاني)، 447-463. https://doi.org/10.21608/jces.2019.50468 .
- السنبختي، أسامة عبد اللطيف أحمد. (2020). الحوكمة الأخلاقية وتأثيرها في تعزيز قيم التنمية المستدامة (دراسة تطبيقية في مصارف القطاع الخاص - الناصرية). *ThiQar Arts Journal*، 1(33)، 345-380. https://doi.org/10.32792/tqartj.v1i33.128 .
- السيد، محمد فوزى محمد. (2024). العلاقة بين تبنى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS وجودة المراجعة الحقيقية: الدور الوسيط لجودة الإفصاح (دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية). *مجلة البحوث المحاسبية*، 11(3)، 814-815.
- شبلال، علي، والطاهر، مخلوفي. (2023). واقع التزام مراجعي الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المهنيين. *مجلة أبعاد اقتصادية*، 13(1)، 216-240.
- الصقع، محمد سالم، والسريتي، المهدي مفتاح، وحمودة، محمد عطية. (2025). دور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المقيدين في سجلات مصرف ليبيا المركزي. *مجلة البحوث المستدامة في العلوم الإنسانية*، 2(1)، 3-4.
- صفوت، شيماء، وأحمد، محمود، وعلي، صالح. (2024). أثر حجم لجنة المراجعة وعدد اجتماعاتها على مستوى الإفصاح السردي بالتقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (دراسة تطبيقية). *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، 34(1)، 293.
- الغامدي، سالم بن علي. (2024). أثر التحول الرقمي على مهنة المراجعة: تصورات المهنيين والأكاديميين. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، 5(2)، 849-873. https://doi.org/10.21608/cfdj.2024.288245.1954 .
- غنيم، محمود رجب يس. (2019). أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على مهنة المراجعة: أدلة عملية من البيئة السعودية. *مجلة البحوث المحاسبية*، 6(الجزء الثاني - العدد1)، 557-600. https://doi.org/10.21608/abj.2019.147389 .

- العادلي، مرفت على محمود. (2023). دعم المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقاً لإطار (NIST 800 – 37)للرقابة الداخلية وانعكاسه على تقارير الأجهزة العليا للرقابة. *الفكر المحاسبي*، 27(2)، 43-192. https://doi.org/10.21608/atasu.2023.312631 .
- علي، شروق محمد سيد أحمد. (2025). أثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفق لجنة COBIT 5 على فعالية المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال المصرية (دراسة ميدانية). *منارة الإسكندرية للعلوم التجارية*، 1(1)، 100-114. https://doi.org/10.21608/mauta.2025.428225 .
- المحلة، متعب فيصل عبدالله. (2023). أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية. *مجلة جامعة البيضاء*، (4). https://doi.org/10.56807/buj.v5i4.411 .
- المطيري، نايف، وعبد القادر، يوسف. (2024). الإفصاح في تقرير المراجعة الموسع وأثره على عقود الدين: دراسة ميدانية بدولة الكويت. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 10(18)، 1-3.
- مي، إسماعيل، والأزهر، عزة. (2021). مهنة تدقيق الحسابات بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة ذات الرؤية الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية. *مجلة الإحياء*، 21(28)، 603-614.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم. (2020). التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه (دراسة ميدانية). *الفكر المحاسبي*، 24(1)، 255-285. https://doi.org/10.21608/atasu.2020.78485 .
- موسى، بوسي حمدي حسن. (2025). العلاقة بين توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وقرارات الاستثمار ومنح الائتمان: الدور المعدل لفاعلية لجنة المراجعة البيئية (دراسة تجريبية). *مجلة البحوث المحاسبية*، 12(1)، 417-477. https://doi.org/10.21608/abj.2025.412138 .
- ميلاد، حسن، ومادي، صالح. (2024). مدى التزام أعضاء ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المراجعة البيئية في الجهات الخاضعة لرقابته. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، 11(2)، 150-175.
- نصر، ياسر عبادي علي حسن. (2025). مسئولية مراجع الحسابات في التقرير عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في إطار معايير المراجعة وفي ظل ظروف المخاطرة. *مجلة الشروق للعلوم التجارية*، 17(17)، 107-150. https://doi.org/10.21608/sjcs.2024.283483.1071 .
- هباش، شرين عبدالله عباس. (2025). أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على أتعاب المراجعة ودقة تنبؤات المحللين الماليين: الدور المعدل لتحرير سعر الصرف مع دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 17(1)، 886-957.
- هوساوي، سعيد بن عبد الرزاق. (2021). معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 12(1)، 157-182. https://doi.org/10.21608/jces.2021.168705 .
- وهدان، محمد على، والجندي، خالد محمد محمد، وشاهين، محمود على محمود. (2024). أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات في بيئة البيانات الضخمة على فعالية المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية). *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 16.(3)
- زوبي، أكرم علي محمد، وأمعرف، سعاد عياش علي، والحصادي، سامي سالم .(2019). واقع أخلاقيات مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في بعض الجامعات الليبية. *مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية*، (3)، 1-34.

- جاد، ولاء نصرالدين. (2024). الأزمات المتكررة في أسواق العملات المشفرة وانعكاساتها على تطور معايير المراجعة (دراسة ميدانية) .*المجلة العلمية لكلية التجارة (أسيوط)*، 44(81)، 319-365. https://doi.org/10.21608/sjcf.2024.283839.1076 .
- Kazem, Thamer Abdel Reda, et al. (2024). The role of environmental auditing in reducing greenhouse gas emissions: An applied study in the Central Oil Company. *Al-Ghary Journal of Economic and Administrative Sciences*, 20(00), 879-897. https://doi.org/10.36325/ghjec.v20i00.16947
- Safya, Ikhlef, & Ali, Saiahdjebbour. (2019). Requirements for improving the quality of internal audit in order to establish the proper application of corporate governance. *Management & Economics Research Journal*, 1(2), 88-105. https://doi.org/10.48100/merj.v1i2.32
- Abd Almajid, Fedaa, & Saud, Zaid Yaseen. (2017). Factors affecting the quality of external auditing services. *Journal of Proceeding International Conference on Business Excellence*, 11(1), 551-578.
- Modibbo, Abunakar. (2016). Effect of audit quality and corporate governance on real activities manipulation in Nigerian banks. *Proceedings of Economics and Finance Conferences*, 6, 1-15.
- Wen, Ching Chang, &Yahn, Shir Chen. (2015). The role of external auditors in business group governance: Evidence from the number of audit firms selected in Taiwanese groups. *The International Journal of Accounting*, 50(2), 170-194.