

الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية
(دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وبعض مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم)

*Contemporary trends in auditing and their role in reducing audit risk in the
Sudanese business environment*

*A field study on the National Audit Bureau and some audit offices operating in
Khartoum State*

د. زينب عبد الله بابكر عبد الحميد
جامعة بخت الرضا / الدويم، السودان
Dr.Zainab abd alla babekir abd al
hameed
College of Economic and
Administration Sciences /
University of Bakht Al-Ruda / El
Dueim , Sudan
Zaza2131985@gmail.com

د. زين العابدين إبراهيم يوسف علي
جامعة بخت الرضا / الدويم، السودان
Dr. Zein Elabdin Ibrahim Yousif
Ali |
College of Economic and
Administration Sciences /
University of Bakht Al-Ruda, El
Dueim, Sudan
AlzainIbrahim11@gmail.com

معلومات البحث:

- تاريخ الاستلام: 01-11-2020
- تاريخ ارسال : 09-11-2020
التعديلات
- تاريخ قبول: 14-11-2020
النشر

المستخلص:

تتمثل مشكلة البحث في أن الشركات والمؤسسات المالية السودانية تتعرض لكثير من مخاطر المراجعة التي تعيق استمراريتها ومن تحقيق أهدافها، مما دفع هذه الشركات والمؤسسات المالية والقائمين على تنظيم مهنة المراجعة في البحث عن طرق حديثة و معاصرة للمراجعة للحد من هذه المخاطر. هدف البحث إلى عرض إطار مفاهيمي للاتجاهات المعاصرة للمراجعة مع بيان أهميتها في تحديد مخاطر المراجعة. اعتمدت الدراسة على الأسلوب الميداني والاستقصائي فاستخدمت الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات كما تم استخدام المنهج الإحصائي لتحليل البيانات وذلك باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). توصل البحث إلى عدة نتائج منها: ساعدت المراجعة البيئية في إعطاء صورة واضحة عن اثر الأنشطة البيئية علي القيم المالية للمشروع. أدت المراجعة الإستراتيجية إلى التقليل من الأخطاء مما زاد الثقة في التقارير المالية. سهلت مراجعة الجودة الوصول إلي أدلة مراجعة أدق وأداء عملية المراجعة بشكل أفضل. ساعد تطبيق مراجعة النظر في التأكد من الالتزام بأداب وسلوك المهنة. كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: على ديوان المراجعة القومي الاهتمام بتنفيذ الاتجاهات المعاصرة للمراجعة لما لها من دور فعال في تقليل مخاطر المراجعة و لما تحققة هذه الاتجاهات من نتائج ايجابية علي أداء عملية المراجعة . ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمتطلبات المهنية والكفاءة وذلك لأهميتها في تعزيز الاتجاهات المعاصرة للمراجعة.

الكلمات المفتاحية: الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ، المراجعة البيئية ، المراجعة الإستراتيجية، مراجعة الجودة ، مراجعة النظر، مخاطر المراجعة.

Abstract:

The research problem represented by that Sudanese companies and financial institutions are exposed to many audit risks that hinder their continuity and the achievement of their objectives, which prompted these companies, financial institutions and those in charge of organizing the auditing profession to search for modern and contemporary methods of auditing to reduce these risks.

The main aim of the research is to present a conceptual framework for contemporary trends in auditing, with an indication of their importance in determining the audit risks.

The study relied on the field and investigative method, and the questionnaire was adopted as a means of collecting data. The statistical method was also used to analyze the data using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS).

The research reached several results, including: The environmental audit helped to give a clear Vision of the impact of environmental activities on the financial values of the project. The strategic audit, led to fewer errors, which increased confidence in the financial reports. Quality audit facilitated access to more accurate audit evidence and better performance of the audit process. The application of peer audit, helped ensure compliance with the ethics and conduct of the profession. The study also recommended a number of recommendations, including: The National Audit Bureau should pay attention to activating contemporary trends of auditing because of their effective role in reducing audit risks and the positive results that these trends achieve on the performance of the audit process. The necessity for accounting and auditing firms to pay attention to professional requirements and competence due to their importance in promoting contemporary auditing trends.

Key words: Contemporary Trends of audit, Environmental audit, Strategic audit, Quality audit, Peer audit, Audit risk.

المقدمة:

المراجعة كغيرها من المهن تتأثر بالتغيرات المحيطة بالمجتمع ، هذه التغيرات تؤثر بشكل ملحوظ علي منهجية المراجعة وأسسها ومعاييرها وأساليبها وإجراءاتها ، ومن ثم يجب علي المراجع أن يكون علي علم ودراية بالتطورات الحديثة المعاصرة في المجتمع وبيواكبه ، كما يجب من ناحية أخرى أن يستفيد من تلك المتغيرات في تطوير أدائه وتحسينه حتى يقدم خدمة ذات جودة متميزة ونفع كبير ولا سيما في ظل النظام العالمي الجديد.

تتعدد آليات المحاسبة والمراجعة لتقليص أخطار المراجعة أهمها :تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات، تفعيل آليات المراجعة الداخلية والخارجية، استخدام آليات التكنولوجيا الحديثة للمعلومات، تطوير معايير المحاسبة والمراجعة بشكل يجعلها أكثر حزمًا وصرامة، الالتزام بمفاهيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ودعم الاتجاهات الحديثة للمراجعة في تطوير آليات العمل المحاسبي .

هذا ما يبرز أهمية الاتجاهات الحديثة للمراجعة ، وما يمكن أن تلعبه من دور يساهم في تخفيف مخاطر المراجعة والحد منها. سيركز الباحثان على أهم الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المتمثلة في المراجعة البيئية ،المراجعة الإستراتيجية،مراجعة الجودة ومراجعة النظر لما لهم دور كبير في الحد من مخاطر المراجعة.

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في أن الشركات والمؤسسات المالية السودانية تتعرض لكثير من مخاطر المراجعة التي تعيق استمراريتها ومن تحقيق أهدافها، مما دفع هذه الشركات والمؤسسات المالية و القائمين على أمر تنظيم مهنة المراجعة في البحث عن طرق حديثة و معاصرة للمراجعة للحد من هذه المخاطر. وبالتالي يمكن صياغة المشكلة من خلال طرح التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة البيئية و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة الإستراتيجية والحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.
3. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة الجودة و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية،
4. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف الاتجاهات المعاصرة للمراجعة. بالإضافة لبيان أهمية الاتجاهات المعاصرة للمراجعة في تحديد المخاطر المرتبطة بها والتعرف على الصعوبات والمخاطر التي تواجه المراجعة.

أهمية البحث:

يمكن تقسيم أهمية البحث إلى الآتي :
الأهمية العلمية:

1. ندرة الأبحاث العلمية التي تناولت دراسة وتحليل العلاقة بين الاتجاهات المعاصرة للمراجعة والمخاطر المرتبطة بها في بيئة الأعمال السودانية.
2. المساهمة في تقدير الآثار الناتجة من انخفاض مستوى اهتمام الشركات والمؤسسات المالية في السودان في تطبيق الاتجاهات المعاصرة للمراجعة مع تقديم الحلول العلمية اللازمة لذلك.

الأهمية العملية:

1. تستمد أهمية هذه الدراسة عملياً في أن زيادة الاهتمام بتطبيق الاتجاهات المعاصرة للمراجعة

الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها باستخدام أسلوب دراسة الحالة.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث بالآتي:

1. الحدود المكانية: ديوان المراجعة القومي وبعض مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم.
2. الحدود الزمانية: العام 2019م.
3. الحدود البشرية: المراجعون و شاعلي وظائف المراجعة.
4. الحدود الموضوعية: هذا البحث يركز على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المتمثلة في المراجعة البيئية، والمراجعة الإستراتيجية، ومراجعة الجودة، ومراجعة النظر، وعلاقتها بمخاطر المراجعة.

هيكل البحث:

يحتوي هذا البحث على مقدمة وثلاثة مباحث وخاتمة، تحتوى المقدمة على الإطار العام للبحث والدراسات السابقة كما يحتوى المبحث الأول على الإطار المفاهيمي للاتجاهات المعاصرة للمراجعة والمبحث الثاني يحتوى على مخاطر المراجعة. إما المبحث الثالث يحتوى على الدراسة الميدانية، وخاتمة تحتوى على أهم النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

يتم في هذا الجزء تناول بعض ما تم من دراسات سابقة على موضوع الاتجاهات المعاصرة للمراجعة والتي وجدت اهتماماً مقدراً نسبة لأهمية الموضوع، هذه الدراسات تمثلت في الآتي:

• دراسة: (موسى، 2011م)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاهتمام بتطبيق المراجعة البيئية في السودان، والقصور في إشباع الحاجات الأساسية مثل تلوث الهواء ومخلفات المصانع السائلة والصلبة، وعدم وجود مراجعة بيئية إلزامية تلتزم بها منشآت الأعمال، وكذلك عدم الالتزام بمعايير المراجعة البيئية. هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة البيئية في تحسين الأداء البيئي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ان وجود مراجعة بيئية إلزامية يجعل معلوماتها البيئية أكثر مصداقية وبالتالي تتميز بأنها أكثر نفعاً للمستخدمين .

• دراسة: (الشبلي، 2013م)

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف اهتمام القائمين على أمر المحاسبة والمراجعة بالقوانين المنظمة للأداء البيئي، لذلك أنصب اهتمامهم في اتجاه التعامل مع انعكاسات المعاملات البيئية على القوائم المالية، دون النظر إلى الالتزام بتطبيق القوانين التي تدار بموجبها الموارد الاقتصادية، والتعرف على النمط المطبق من المراجعة

يؤدي إلى تقليل مخاطر المراجعة بيئة الأعمال السودانية.

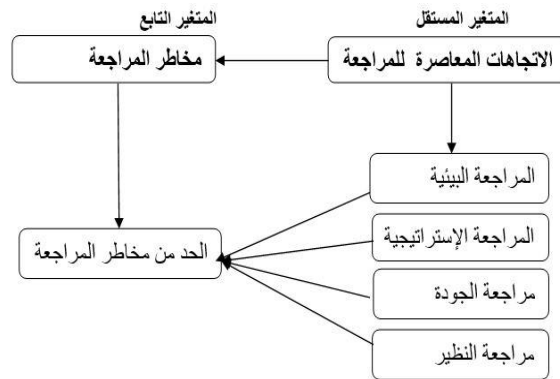
2. تأتي أهمية الدراسة عملياً في أنها تمثل مرشداً في تطبيق الاتجاهات المعاصرة للمراجعة في الواقع العملي للشركات والمؤسسات المالية السودانية بما يخفف مخاطر المراجعة .

فرضيات البحث :

لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفرضيات التالية:
الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة البيئية و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.
الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة الإستراتيجية والحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.
الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة الجودة و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية،
الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.

متغيرات البحث:

يتمثل المتغير المستقل في الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ، والذي يقسم إلى المراجعة البيئية ، والمراجعة الإستراتيجية ، ومراجعة الجودة، ومراجعة النظر، أما المتغير التابع يتمثل في مخاطر المراجعة، ويوضح الشكل (1) ذلك:



الشكل (1) العلاقة بين متغيرات البحث

المصدر: إعداد الباحثان، 2019م

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث اتبع الباحثان، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات ، والمنهج الوصفي التحليلي في

الإطار النظري للبحث

المبحث الأول: الإطار النظري للاتجاهات المعاصرة للمراجعة

يتناول الباحثان في هذا المبحث الإطار النظري للاتجاهات المعاصرة للمراجعة وذلك وفقاً للمحاور التالية:

أولاً: مفهوم المراجعة البيئية

عرفت المراجعة البيئية بأنها تقييم اختياري شامل لوحد أو أكثر من العمليات أو الأنشطة الخاضعة للقوانين البيئية لتحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية والحيلولة دون مخالفتها، ويمكن تنفيذ المراجعة البيئية بواسطة المالك أو القائم بتشغيل العملية أو عن طريق التعاقد مع جهات مستقلة للاستشارات البيئية M.Klayman and W. Siskind, 1994, p.319).

كما عرفت المراجعة البيئية بأنها عملية تدقيق موثقة للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها، وذلك لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية تتطابق مع معايير التدقيق والتوصل إلى نتائج عن هذه العملية (البناء، 2002م، ص 327).

يرى الباحثان بأنه يمكن تعريف المراجعة البيئية على أنها عملية فحص انتقادي دوري للأداء البيئي بواسطة أشخاص متخصصين من داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية للتأكد من أن النظام البيئي للمؤسسة يلتزم بالقوانين والتشريعات التي تهدف للمحافظة على البيئة.

ثانياً: أهداف المراجعة البيئية

تسعى المراجعة البيئية إلى تحقيق الأهداف التالية (مراد و فوزي، 2015م، ص 26):

1. التأكد من أداء الوحدات المختلفة بالمؤسسة وكفاءتها في إدارة العمليات والموارد الأولية والبشرية والأنشطة البيئية بما يحقق الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
2. زيادة اهتمام الإدارة ووعيها بالأداء البيئي.
3. ترشد القرارات المتعلقة بالبيئة التي تتخذها المؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية.
4. فحص مدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة من خلال أنشطتها.
5. تقديم تقرير بيئي عن نتائج ما يتم التوصل إليه.
6. التقليل من المخاطر البيئية المحتملة ومحاولة معالجتها.
7. التأكد من التزام بالنظم الإدارة البيئية ونظم الرعاية الصحية والسلامة البيئية.
8. التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية يمكن الاعتماد عليه.

ثالثاً: مجالات عمل المراجعة البيئية :

تتضمن مراجعة الأداء البيئي المجالات التالية (السقا، 1996، ص ص 308-309) :

1. مراجعة الالتزام :تتضمن مراجعة الالتزام بسياسات ونظم الإدارة البيئية ومراجعة الالتزام بالقوانين البيئية.

البيئية في ديوان المراجعة القومي، وكيف استطاع الديوان تأدية المراجعة البيئية. خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أثبتت صحة الفرضيات فيما عدا ما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بالإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في القوائم المالية، إلا أن الاهتمام بالمراجعة البيئية يمكن أن يتراجع بعد إلغاء إدارة البيئة وتحميل عبء المراجعة البيئية للقطاع الصحي بالديوان.

• دراسة: (احمد، 2016م)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك تبايناً بين احتياجات المستخدمين لتقارير المراجعة الخارجية والبيانات الواردة بتقرير المراجع الخارجي مما قد ينتج عنه فجوة في عملية المراجعة قد تؤثر في قرارات المستخدمين. هدفت الدراسة إلى بيان دور المراجعة الإستراتيجية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ساعد تطبيق المراجعة الإستراتيجية في الحد من فجوة التوقعات الناتجة عن تقرير المراجع.

• دراسة: (ادم، 2016م)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الاتجاهات المعاصرة في المراجعة التي ظهرت حديثاً لها تأثير كبير في جودة التقارير المالية، هدفت الدراسة إلى التعرف على المراجعة والاتجاهات المعاصرة لها، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تحديد واجبات ومسؤوليات مكتب المراجعة الخاضع للفحص يساهم في جودة التقارير المالية، وأن استخدام معايير الرقابة النوعية في تقديم خدمات المراجعة يساعد في جودة التقارير المالية.

• دراسة: (البله، 2017م)

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: هل تؤدي مراجعة النظير إلى تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. هدفت الدراسة إلى التعرف مفهوم وأهمية مراجعة النظير ودورها في تضييق فجوة الأداء، ودورها في تضييق فجوة الالتزام وفجوة التقرير. توصل البحث إلى أن هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظير وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

• دراسة: (عرايبي، 2018م)

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور المراجعة المشتركة كأحد الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على تقليل مخاطر المراجعة. هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة المشتركة في تقليل المخاطر المراجعة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: عدم فاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية من أكبر مسببات المخاطر الرقابية.

يرى الباحثان أن جميع الدراسات السابقة اقتصر على دراسة بعض الاتجاهات المعاصرة للمراجعة، مع عدم تناولها تناول البعض منها لمخاطر المراجعة، بينما تناولت الدراسة الحالية الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وتبدو أنها أكثر عمقاً من الدراسات السابقة.

درجة الارتباط والتكامل بين المجالات الوظيفية المختلفة ومدى مساهمتها في تحقيق رسالة المنظمة (شحاته، 2012م ص ص 41-42).

سادساً: طبيعة عملية المراجعة الإستراتيجية:

تشمل المراجعة الإستراتيجية ثلاثة أنشطة أساسية ، وهي (جمال، 2013)، ص(39):

1. دراسة وتحليل الأساس الذي تقوم عليه إستراتيجية الشركة.
 2. مقارنة النتائج المتوقعة بالنتائج الفعلية.
 3. اتخاذ الإجراءات التصحيحية للتأكد من أن الأداء يتماشى مع الخطط والإستراتيجيات.
- لقد ازداد الاهتمام بعملية المراجعة والتقييم الإستراتيجي ، خاصة مع الاتجاه نحو الشفافية والوضوح في كل القضايا التي تشمل الإدارة العليا في الشركة.

سابعاً: أسباب الاهتمام المراجعة الإستراتيجية

تتمثل أسباب الاهتمام بالمراجعة الإستراتيجية في الآتي (موسى، 2003م، ص369):

1. فشل الإستراتيجية الحالية في إحداث النتائج المرغوبة ووجود بدائل أخرى مرغوبة.
2. حدوث تغيير جوهري وأساسي في البنية الخارجية للمنظمة.
3. توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف الحالية الموضوعية للشركة والنتائج المنتظرة نتيجة الاستمرار في الأنشطة الحالية ومشروعات الأنشطة الجديدة.
4. وجود فريق أداء جديد يرغب في وضع بصمات باتخاذ مجموعة من التصرفات.

ثامناً: مفهوم مراجعة الجودة:

عرفت مراجعة الجودة بأنها الفحص المستقل للتحقيق من أن نشاطات الجودة والنتائج التابعة لها تتوافق مع الترتيبات المخطط لها، ومن أن هذه الترتيبات قد تم تنفيذها بفاعلية وأنها مناسبة لتحقيق الأهداف الموضوعية. أو هي: المراجعة التي تعني بالبحث عن دليل مادي على تطابق المنفذ مع المخطط له وصلاحيته التخطيطي، ويستلزم ذلك تحديد أساليب وتعليمات العمل (العالم، 2009م ، ص 217-218). كما عرفت وفقاً للمواصفة القياسية البريطانية B.S. 4778 بأنها اختيار نظامي ومستقل، لتحديد ما إذا كانت (أنشطة / أعمال) الجودة والنتائج المرتبطة بها مطابقة مع (الإجراءات/ العمال) المخططة، وعن ملا إذا كانت تلك الإجراءات قد تم إنشاؤها بكفاءة، ومطابقة بفاعلية، وأن تكون مناسبة لتحقيق الأهداف (غالي و طايه ، 2006م ، ص 102).

باستقراء التعريفات السابقة يرى الباحثان أن مراجعة الجودة هي عملية منهجية ومنظمة للتحقيق ومدى فاعلية نظام الجودة المطبق بالمؤسسة ووفائه للمعايير والمتطلبات الدولية طبقاً لنشاط المؤسسة.

2. مراجعة منع التلوث: هي أدوات تقييم تستخدم لتحديد فرص ومصادر ومجالات تدني الإسراف وإمكانية استبعاد التلوث من مصادره بدلاً من مراقبته عند المداخل.

3. مراجعة نظم الإدارة البيئية : تتناول النظم القائمة فعلاً لتوفير ضمان أن تعمل بشكل سليم لإدارة المخاطر البيئية ويتم هذه النوع من المراجعة بواسطة المراجعة الداخلية حينما يتضح الوعي البيئي للمنشأة حيث يفتتح المسؤولون فيها بمفهوم المراجعة البيئية.

4. مراجعة الالتزامات البيئية: وتتعلق بتحديد معقولية وملائمة تقديرات تكلفة النظافة البيئية ويواجه المحاسبون والمراجعون تحدياً في تحول قضايا البيئة الي التزامات مالية.

5. مراجعة أمان المنتجات: وهي أدوات تقييم في نطاق المنتجات تستهدف توفير ضمان أو تأكيد بان المنتج يلتزم بالمحددات البيئية وتقديم سليماً للبيئة .

6. المراجعة الإجرائية أو مراجعة الصفقات : تسمى أيضاً بمراجعة الاستحواذ أو التجرد وتتضمن تقديرات نقل موقع الملكية وتقييمات نقل الممتلكات والمراجعة تتم طبقاً للمعرف والإجراءات المتعارف عليها في هذا المجال(عطية، 2002م، ص 263).

7. مراجعة معالجة المخزون أو التصرف فيه: تتضمن هذه المراجعة متابعة المخزون ذات الخطورة خلال فترة تواجدها، فكل المواد الخطيرة يجب أن تظل تحت المراقبة وعلي أصحاب تلك المواد الالتزام بتلك المراجعة(عطية، 2002م، ص 264).

رابعاً: مفهوم المراجعة الإستراتيجية :

عرفت المراجعة الإستراتيجية بأنها فحص ودراسة العوامل الخارجية والداخلية الخاصة بالمنظمة، بما في ذلك خطوات اختيار البديل الأمثل وتنفيذه، ثم تقييم ورقابة مدي نجاحه (يوسف، 2005م) ، ص(9).

كما عرفت بأنها عملية تقييم القرارات والخطط طويلة الأجل بناءً على معلومات مستقبلية عن تلك القرارات في ضوء علاقاتها بالبيئة الداخلية والبيئة الخارجية للمنظمة ، ومدى تكيف المنظمة مع هذه المتغيرات البيئية . John (K., 1995, P. 10).

أيضا عرفت بأنها: ما هي إلا نوع من المراجعة الإدارية المقيدة كأداة تشخيصية في تعيين مناطق المشاكل علي مستوى المنظمة وإلغاء الضوء علي مصادر القوة والضعف بها (الحاكم، 2006م، ص 238).

خامساً: أهمية المراجعة الإستراتيجية:

تكمن أهمية المراجعة الإستراتيجية في أنها تقدم نظرة متكاملة عن كيفية القيام بالإدارة الإستراتيجية حيث أنها توضح كيفية صياغة الأهداف والإستراتيجيات والسياسات في صورة قرارات إستراتيجية، وتتبعه تنفيذ وتقييم ورقابة تلك القرارات من خلال البرامج، الموازنات والإجراءات، وتساعد الإدارة في تقييم أداء المنظمة ككل مع توضيح

البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفر مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادات باجتياز برنامج مراجعة النظير وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة (محمد، 2014م، ص 76).

كما عرفت مراجعة النظير بأنها فحص جهات اعلي للرقابة من قبل جهاز أو أجهزة أخرى مماثلة وذلك في إطار تطوعي سواء تعلق الأمر بالقيام أو الخضوع لهذه المراجعة، مما يعني أن الجهازين لم يلزم نفسيهما ولم تلزمها أطراف خارجية للقيام بهذا الأمر. كما لا تملك الأجهزة العليا للرقابة سلطة الالتزام بتطبيق نتائج النظير، وتتمتع أجهزة الرقابة المشاركة بحرية اتخاذ القرار بشأن محتوى وكيفية تنفيذ عملية المراجعة وكذلك تفعيل النتائج المتوصل إليه (أبو السعود، 2012م، ص 17).

ثاني عشر: أهداف مراجعة النظير

تتمثل أهداف مراجعة النظير والتي تسعى الي تحقيقها في (ابو ذر و طه ، 2012م ، ص791):

1. إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة يوفر ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
2. تقييم مدى ملاءمته سياسة مكتب المراجعة والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.
3. التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلاف الشريك المشرف علي عملية المراجعة.
4. التأكد من قيام المرجع الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة، يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لأي مهمة في النظام.
5. التأكد من تبني مكاتب المحاسبة والمراجعة المسجلة لدي الهيئة لمعايير رقابة الجودة.

ثالث عشر: أسباب الاهتمام بمراجعة النظر:

هناك العديد من الأسباب والدافع التي جعلت مكاتب المراجعة تهتم بأسلوب مراجعة النظير ومن أهم هذه الأسباب ما يلي(شريف، 2013م، ص ص 250-251):

1. اتساع فجوة التوقعات بين ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية من الجمهور عن واجبات ومسؤوليات المراجعين وبين ما يعتقد المراجعون عن تلك الواجبات والمسؤوليات.
1. زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين في الدول المتقدمة.
2. عدم وجود مقاييس موضوعية وعادلة لتقييم مستوي الجودة لعمليات المراجعة.
3. لم تصل بعدد إجراءات رقابة الجودة في مكاتب المحاسبة والمراجعة الي حيز التطبيق، حيث لا يوجد التزام مهني بإتباع وتطبيق متطلبات معايير الرقابة علي جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة.

تاسعاً: أهداف مراجعة الجودة:

أهداف مراجعة الجودة تتمثل في (العالم، 2009م ، ص 219):

1. بيان تطابق أو عدم تطابق نظام الجودة مع المتطلبات المحددة.
2. بيان فعالية تطبيق نظام الجودة للتوصل إلى غايات وأهداف الجودة المعنية.
3. إعطاء الفرصة للمؤسسة المدقق لتحسين نظام الجودة والتأكد من تطبيق متطلبات والقوانين المطلوبة.
4. التأكد من أن نظام الجودة للمؤسسة مستمر في أداءه للوصول إلى المتطلبات المحددة.
5. تقييم نظام الجودة للمؤسسة بمقارنته بنظام الجودة القياسي والعالمي.

عاشراً: أنواع مراجعة الجودة:

يمكن تصنيف مراجعة الجودة إلى عدة أنواع حسب وجهة نظر لكل كاتب أو باحث أو حسب تقسيم الهيئات والمنظمات المهنية المتهممة بهذا الجانب ، حيث يرى أحد الكتاب أن أنواع مراجعة الجودة تتمثل في(الطائي و العجيلي، 2008م، ص 111):

1. **التدقيق الخارجي للجودة:** إن هذا النوع من أنواع مراجعة الجودة يأخذ الأشكال الآتية طبقاً للهدف الأساسي من تطبيقه مثل:
 - أ. تقييم التطبيقات العملي في أي منظمة اعتمدت هذا النظام وتوصلت لقناعة مؤكدة باستعمال لمتطلباته من قبل هيئات متخصصة بمنح شهادة الأيزو للجودة.
 - ب. الوقوف بدقة من خلل مسح لآراء العملاء وتحليل شكاوهم و استقراء توقعات متطلباتهم المستقبلية.
 - ت. استعانة المنظمة بمختص خارجي يتم التعاقد معه لتقسيم متطلبات الجودة التي تمارس داخل المنظمة وكذلك تقييم سياسة، أهداف الجودة المعتمدة في المنظمة من حيث فاعليتها.
2. **التدقيق الداخلي للجودة:** يتكون هذا التدقيق من ثلاثة أجزاء رئيسية هي(الطائي و العجيلي، 2008م، ص ص 33):
 - أ. تدقيق النظام : وهو تقييم مدى وجود عملية التوثيق وفعالية نظام الجودة عن طريق تحديد كل الوظائف المتعلقة بالجودة وفقاً لمعايير ضمان الجودة..
 - ب. مراجعة المنتج: يعرف بأنه تقييم كمي لمدى التطابق مع خصائص المنتج المطلوبة.
 - ت. تقدير مستوى الجودة المقدمة.

أحد عشر: مفهوم مراجعة النظير :

عرفت مراجعة النظير بأنها قيام هيئة قانونية بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير لمكاتب المراجعة الخارجية وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير

4. أو كشفها وتصحيحها بسبب عنصر التكلفة والمنفعة أو عدم الالتزام بتنفيذ تلك الإجراءات.
3. طبيعة معظم أدلة المراجعة حيث تعتبر مقنعة وليس حاسمة.
4. الرأي الذي يبديه المراجع يكون دائماً عرضة للضوابط والخطأ.

ثالثاً: مكونات خطر المراجعة:

1. الخطر الملازم

عرف الخطر الملازم بأنه قابلية رصيد معين أو النوع المعين من العمليات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من العمليات وذلك باقتراض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية تتعلق به "ومن هذا التعريف يظهر أن هذا النوع من المخاطر هو مقياس لتقدير المراجع لحدوث أخطاء جوهريّة في رصد معين أو نوع من العمليات علماً أن سبب هذا الخطأ لا يرجع إلى عدم قوة نظام الرقابة الداخلية بل يرجع إلى طبيعة هذه الأرصدة والعمليات (الديب و شحاتة 2013م، ص 152).

2. خطر الرقابة:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الرقابة بأنه فشل إجراءات الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف خطأ في رصيد حساب أو نوع معين من العمليات في الوقت المناسب، بحيث يكون هذا الخطأ جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة حسابات أخرى أو نوع آخر من العمليات. (AICPA, p.63)

3. خطر الاكتشاف المخطط

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم (400) تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها تلك المخاطر التي تنتج عن عدم قدرة إجراءات المراجعة الجوهريّة على اكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات والتي قد تكون جوهريّة، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعة أخرى (إبراهيم، 2009م، ص 65).

رابعاً: مستويات المخاطرة في عملية المراجعة

توجد ثلاثة مستويات للمخاطرة في عملية المراجعة يجب أن أخذها المراجع في الاعتبار وهي كما يلي (جمعة، 1998، ص 165):

1. المخاطر المخططة:

هي التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة، وهذه المخاطرة هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل المراجعة.

2. المخاطر النهائية:

هي التي تعبر عن المستوي النهائي للمخاطر، والذي يقدره المراجع بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.

3. المخاطرة الفعلية:

4. تعتمد عملية المراجعة على سلسلة من القرارات التي يقوم المراجع باتخاذها والتي تعتمد على حكمه الشخصي الي حد كبير، وهنا تكمن مشكلة مخاطر المراجعة، فأى قرار غير صحيح يتخذه المراجع يمكن أن يؤثر على جودة المراجعة.
5. مهنة المراجعة من المهن التي تقدم خدمة وليس منتج ملموس مما يجعل الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة الأكثر صعوبة على خلاف المنشآت الإنتاجية.
6. صعوبة قياس جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة.

المبحث الثاني: مخاطر المراجعة

يتناول الباحثان في هذا المبحث مخاطر المراجعة وذلك وفقاً للمحاور التالية:

أولاً: مفهوم مخاطر المراجعة

عرفت مخاطر المراجعة بأنها احتمال إجراء مراجع الحسابات لرأي متحفظ أو احتمال الامتناع عن إبداء رأي عكسي عندما لا تتماشى الحقائق مع الحقائق الاقتصادية نتيجة عملية المراجعة مما يؤدي إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مراجع الحسابات (شحاتة، 2014م، ص 66).

كما عرفت مخاطر المراجعة بأنها " إبداء مراجع الحسابات رأياً غير مناسب حول بيانات مالية تتضمن أخطاء مادية (متولي، 2003م ص 99). عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات دون أن يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية (الصبان و إبراهيم، 2012م، ص ص 128-129).

مما تقدم يستنتج الباحثان أن أخطاء المراجعة هي الأخطاء غير مقصودة من المراجع عن إبداء راية عن القوائم المالية محل المراجعة، وأن هذه الأخطاء غير مقصودة قد يترتب عليها خسائر مالية للمستفيدين. وقد تكون نتيجة للتأهيل غير الجيد لأفراد المراجعة الداخلية أو قلة الخبرة لذلك لا بد من اختيار أفراد المراجعة وفق التأهيل العلمي والعملية الجيد حتى يتم الحد من مخاطر المراجعة.

ثانياً: مسببات مخاطر المراجعة:

تعددت أسباب وجود مخاطر المراجعة كما يلي (ابو الحسن، 2018م، ص 55):

1. اعتماد المراجع في تجميع الأدلة والقرائن على أسلوب العينات، بعكس لو تم فحص جميع مفردات المجتمع.
2. القصور والمحددات الملازمة لنظم الرقابة الداخلية، أي مهما روعي من دقة عند تصميمها فإنها توفر دليل معقول وليس مطلق بمنع حدوث الأخطاء

اكتسبت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل تزايد أعداد مكاتب المحاسبة والمراجعة في السودان بعدا وأهمية بالغة ويقع علي كاهل العاملين بها واجب وطني لتحقيق مراجعة إستراتيجية العمل وتطورها والاعتماد علي الأجهزة الحديثة وتضافر جهود التعليم الأكاديمي مع المهتمين بعلوم المحاسبة والمراجعة. أن الجهة المنوط بها حصر وتنظيم عمل هذه المكاتب مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. وتقوم معظم هذه المكاتب بتقديم الآتي:

- أ. خدمات المراجعة .
- ب. تصميم وتطوير النظم المحاسبية المالية .
- ج. الخدمات الاستشارية والضريبية (وتشمل تسجيل الشركات، مراجعة حسابات الضرائب، وضع استراتيجيات طويلة الأجل بالإضافة لإعداد الإقرارات الضريبية).
- د. الخدمات المحاسبية للشركات الصغيرة والمتوسطة (وهي خدمات إمساك وتسجيل القيود وإعداد البيانات المالية، وإعداد التقارير المالية لأصحاب المشروع).
- هـ. خدمات دراسة الجدوي الاقتصادية للأفراد والشركات. وخدمات تقييم نظم الرقابة الداخلية . خدمات التدريب والتأهيل.

ثانياً:مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من المراجعين ، وشاغلي وظائف المراجعة ديوان المراجع القومي وبعض مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم، بينما عينة الدراسة تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثان بتوزيع (208) استمارة استبانة على المستهدفين ،واستجاب كل المستهدفين بنسبة 100%. وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول علي قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع البحث وتوزيعه.

ثالثاً:الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

1. الوسط الحسابي: تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس متوسط إجابات عبارات البحث 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. الانحراف المعياري: تم استخدامه لقياس مدى تجانس إجابات الوحدات المبحوثة ولقياس الأهمية النسبية لعبارات محور الإستبانة.
3. استخدام اختبار(مربع كاي): تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضية الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعني ذلك انه إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية المصاحبة لمربع كاي

هي التي تعبر عن المستوي الحقيقي للمخاطرة، والذي لا يعلمه المراجع. وهذا المستوي يكون موجوداً فقط من الناحية النظرية.

خامساً: أهمية تقدير المراجع لخطر المراجعة

تظهر أهمية تقدير مراجع الحسابات لخطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة أو (تنفيذها أو إعداد التقرير وبإبداء الرأي في القوائم المالية والذي يكون في الحالات الآتية (عبد الله، 2000م، ص 52):

1. رفض المراجع القوائم المالية التي لا تحتوي على تحريفات جوهرية رفض غير صحيح أو قبولها رغم احتوائها على تحريفات جوهرية قبول خاطئ.
2. مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء ذات التأثير الجوهري في صدق وسلامة القوائم المالية تعبر عن جودة المراجعة.
3. اتخاذ المراجع لقرارات مرتبطة بعملية المراجعة التي تتمثل في حكمه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، تحديد مدى وحجم الاختبارات الجوهرية، تحديد مدى وحجم إجراءات الفحص التحليلي، إعادة تصنيف الحسابات حسب قابليتها لتوليد نوع معين من الخطر.
4. تعديل المراجع خطة المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة.

يستطيع أن يضيف الباحثان لأهمية تقدير الخطر أن كلما تراكمت سنوات الخبرة لدى المراجع يكون تقديره للخطر بصورة سليمة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً:نبذة تعريفية عن ديوان المراجعة القومي وعن بعض مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم

1. نبذة تعريفية مختصرة عن ديوان المراجعة القومي : تم إنشاء مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير المالي في عام(1920م) وقد صدر قانون بإنشاء مصلحة للمراجعة يرأسها المراجع العام في عام (1933م)، وفي عام (1970م) صدر قانون ديوان المراجع العام وفي عام(1986م) اصدر قانون ديوان المراجع العام تعديلاً للقانون السابق ومن أهم سماته أصبحت الشهادة الجامعية مدخلاً للخدمة ثم تعديل بعض أحكام القانون لمواكبة التطور واختصاص المراجعة وكان ذلك في عام (1990م). كما صدر دستور (2005م) والذي بموجبه أجاز المجلس الوطني قانون جديد لديوان المراجعة ووقع عليه رئيس الجمهورية وعملاً بموجب هذا القانون تم تكوين ديوان مستقل يسمى ديوان المراجعة القومي يتولى مباشرة الاختصاصات والسلطات وممارستها وفقاً للقانون، الفصل السابع المادة (205) والتي تنص علي استقلال وسلطات وواجبات الديوان.

2. نبذة مختصرة عن مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم:

2. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنة ، 5 وأقل من 10 سنة ، 10 وأقل من 15 سنة ، 15 وأقل من 20 سنة ، 20 سنة فأكثر).
 3. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي ، ماجستير ، دكتوراه)
 4. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة ، إدارة أعمال ، اقتصاد ، دراسات مالية ومصرفية ، نظم معلومات محاسبية).
 5. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ، زمالة المحاسبين القانونيين العربية ، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية ، زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية ، زمالات أخرى ، بدون مؤهل).
 6. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (مساعد مفتش مراجعة ، مراجع ، مراجع أول ، نائب مدير مراجعة ، مدير مراجعة).
- فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة البحث وفقاً للمتغيرات أعلاه:

المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من 5%، أو إذا كانت قيمة مربع كأي المحسوبة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً. أما إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية المصاحبة لمربع كأي عند مستوى معنوية اكبر من 5%، أو إذا كانت قيمة مربع كأي المحسوبة أقل من قيمة كأي الجدولية فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل(فرض البحث) غير صحيح.

4. البرنامج المستخدم في تحليل بيانات البحث : لتحليل بيانات أسئلة الاستبانة استخدم الباحث برنامج spss اختصار ل Statistical Package For the Social Sciences وهي تعني (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية)، ويعتبر هذا البرنامج من أفضل البرامج المستخدمة في التحليل الإحصائي ويختص هذا البرنامج في عملية تحليل البيانات سواء كان تحليلاً وضعياً أو تحليلاً استنباطياً أو ما يعرف باختبارات الفروض.

للخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحثان على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1. الأفراد من مختلف الفئات العمرية (اقل من 30 سنة ، اقل من 30 سنة ، من 30 وأقل 35 سنة ، من 35 وأقل من 40 سنة ، من 40 سنة فأكثر).

النسبة النسبية %المنوية	المجموع	النسبة النسبية %المنوية	العدد	البيان		ت
				المتغير	فئات المتغير	
%100	208	16.3	34	العمر	أقل من 30 سنة	1
		16.3	34		من 30 وأقل 35 سنة	
		36.6	76		من 35 وأقل من 40 سنة	
		30.8	64		من 40 سنة فأكثر	
%100	208	23.1	48	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنة	2
		23.1	48		5 وأقل من 10 سنة	
		29.8	62		10 وأقل من 15 سنة	
		10.5	22		15 وأقل من 20 سنة	
		13.5	28		20 سنة فأكثر	
%100	208	71.1	148	المؤهل العلمي	بكالوريوس	3
		5.8	12		دبلوم عالي	
		8.7	18		ماجستير	
		14.4	30		دكتوراه	
%100	208	68.3	142	التخصص العلمي	محاسبة	4
		18.3	38		إدارة أعمال	
		3.8	8		اقتصاد	
		4.8	10		دراسات مالية ومصرفية	
		4.8	10		نظم معلومات محاسبية	
%100	208	3.8	16	المؤهل المهني	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	5
		1.0	4		زمالة المحاسبين القانونيين العربية	
		00.0	0		زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	
		00.0	0		زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	
		18.3	76		أخرى	
		67.9	112		بدون مؤهل	
		22.1	46		مساعد مفتش مراجعة	
%100	208	35.6	74	المسمى الوظيفي	مراجع	6
		7.7	16		مراجع أول	
		6.7	14		نائب مدير مراجعة	
		27.9	58		مدير مراجعة	

36.6% تتراوح أعمارهم ما بين 35 وأقل من 40 سنة ،
وان 30.8% أعمارهم تجاوزت أعمارهم 40 سنة. بشكل
عام فان الفئات العمرية لأفراد عينة البحث كبيرة. ويلاحظ
أن غالبية أفراد عينة البحث الذين لهم خبرة ما بين (10-

من خلال الجدول (1) يلاحظ أن عينة البحث قد
تراوحت أعمارهم بنسبة 16.3% للفئة العمرية التي تقل
أعمارهم عن 30 سنة ، ونسبة 16.3% تتراوح أعمارهم
ما بين الفئة العمرية 30 وأقل من 35 سنة ، وان نسبة

ومصرفية ، 4.8% نظم معلومات محاسبية. يتضح أن 3.8% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ، 1% زمالة عربية ، 18.3% مؤهلات مهنية أخرى ، 76.9% ليس لديهم مؤهلات مهنية. ويلاحظ أن 22.1% من أفراد عينة البحث مساعد مفتش مراجعة، 35.6% من أفراد عينة البحث مراجع، 7.7% مراجع أول، 6.7% نائب مدير مراجعة، 27.9% مدير مراجعة.

ثالثاً: تحليل واختبار الفرضيات

في هذا الجانب سيتناول الباحثان قياس وتحليل البيانات التي وردت في فرضيات الدراسة وذلك على النحو التالي:

1. اختبار الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة البنائية و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.

15) سنة حصلوا على النسبة الأكبر إذ بلغ عددهم (62) وبنسبة (29.8 %)، ويأتي بعدهم في المرتبة الثانية من حيث النسبة الأكبر، أفراد عينة البحث الذين تقل سنوات خبرتهم عن (5) سنوات بنسبة (23.1%). وكذلك الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين 5 وأقل من 10 سنوات بنسبة 23.1% حصلوا على نفس المرتبة، ويليهم الذين تتراوح سنوات خبراتهم أكثر من (20) سنة، في حين انه بلغت فئة (15) وأقل من 20 سنة) نسبة 10.6%. كما نجد أن غالبية أفراد عينة البحث من حملة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (148) فرداً بنسبة (71.1). يأتي بعدها حملة الدكتوراه بنسبة (14.4%) وحملة الماجستير بنسبة (8.7%)، و حملة الدبلوم العالي بنسبة (5.8%) على التوالي. وبصورة عامة يمكن القول ان عينة البحث من العينات المؤهلة تعليماً عالياً. ويلاحظ أن 68.3% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة ، 18.3% إدارة أعمال ، 3.8% اقتصاد ، 4.8% دراسات مالية

جدول (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الاولى

العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	مربع كاي المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة
1. تساعد المراجعة البنائية في إعطاء صورة واضحة عن اثر الأنشطة البنائية على القيم المالية للمشروع.	4.50	موافق بشدة	.80	152.635	4	0.000
2. المعلومات التي توفرها تقارير المراجعة البنائية تساعد في ترشيد القرارات المحاسبية.	4.25	موافق بشدة	.78	62.308	3	0.000
3. تساعد المراجعة البنائية في تحقيق الرقابة على جودة المراجعة مما يعمل على مصداقية التقارير المالية.	4.16	موافق بشدة	.87	44.846	3	0.000
4. استخدام المراجعة البنائية يدعم جودة التقارير المالية.	4.40	موافق بشدة	.69	76.000	3	0.000
5. تطبيق نظام المراجعة البنائية يؤدي إلي تحسين عملية الاتصال في بيئة المراجعة.	4.28	موافق بشدة	.79	61.615	3	0.000
6. قيام المراجع بالتأكد من كفاءة العمليات المتعلقة ببيئة العمل يساعد في تخطيط عملية المراجعة بشكل سليم.	4.34	موافق بشدة	.71	65.769	3	0.000
7. تساهم تقارير المراجعة البنائية في زيادة ثقة المستخدمين في الاستقلال الأمثل للموارد البنائية.	3.94	موافق بشدة	.93	69.462	4	0.000
المتوسط	4,26	موافق بشدة	.79			

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2019م

متوسط جميع العبارات (4,26) حيث يدل على أن أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى ، بانحراف معياري (.79) ، مما يدل على تمركز

من خلال الجدول (3) يلاحظ الباحثان أن الوسط الحسابي لجميع العبارات اظهر خيار الموافقة والموافقة بشدة بانحراف معياري يتراوح بين (.69- .93) ، وهذا يعني أن

إحصائية بين تطبيق المراجعة البيئية و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية، وعليه نستنتج أن الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة البيئية و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية هي فرضية مقبولة.

2. الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة الإستراتيجية والحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.

القيم حول وسطها الحسابي . ولتأكيد ذلك تم استخدام اختبار مربع كاي لقياس الأثر المعنوي للعبارات، ونلاحظ أن قيم مربع كاي المحسوبة تقع بين (152.635-44.846) وكل القيم كبيرة مقارنة بالقيم الجدولية، ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة (0.05) $(a =)$ فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة وجميعها لصالح الموافقين ، والموافقين بشدة على أن هناك علاقة ذات دلالة

جدول (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	مربع كاي المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
1. المراجعة الإستراتيجية تؤدي إلى التقليل من الأخطاء بما يزيد الثقة في التقارير المالية.	4.34	موافق بشدة	.78	108.404	4	0.000
2. تساعد المراجعة الإستراتيجية في تحديد كفاءة نظم الرقابة الداخلية بما يحقق أهداف المنشأة بكفاءة وفاعلية.	4.13	موافق	.79	53.615	3	0.000
3. يؤدي أسلوب المراجعة الإستراتيجية إلى الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية .	4.08	موافق	.79	51.923	3	0.000
4. اعتماد المراجع علي المؤشرات التي تنتج عن المراجعة الإستراتيجية تساعده في تضيق فجوة توقعات عملية المراجعة.	4.11	موافق	.94	87.635	4	0.000
5. استخدام المراجعة الإستراتيجية يساعد المراجع في اكتشاف نقاط الضعف وتدعيم أدلة الإثبات.	3.95	موافق	.93	57.827	4	0.000
6. استخدام إجراءات المراجعة الإستراتيجية يقلل من حجم الاختبارات الجوهرية التي يجريها المراجع.	4.32	موافق بشدة	.54	50.442	2	0.000
7. سرعة النظام الرقابي في الكشف عن الانحرافات بواسطة أساليب المراجعة الإستراتيجية يعتبر عاملاً مؤثراً في الحد من مخاطر المراجعة.	4.17	موافق	.76	47.154	3	0.000
المتوسط	4.15	موافق	.79			

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2019م

على تمرکز القيم حول وسطها الحسابي، ولتأكيد ذلك تم استخدام اختبار مربع كاي لقياس الأثر المعنوي للعبارات، ونلاحظ أن قيم مربع كاي المحسوبة تقع بين (108.404- 47.154) وكل القيم كبيرة مقارنة بالقيم الجدولية، ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة (0.05) $(a =)$ فإن ذلك يدل على وجود

من خلال الجدول (4) يلاحظ الباحثان ان الوسط الحسابي لجميع العبارات اظهر خيار الموافقة والموافقة بشدة بانحراف معياري يتراوح بين (.94-.54) ، وهذا يعني أن متوسط جميع العبارات (4.15) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية ، بانحراف معياري (.79) ، مما يدل

الإستراتيجية والحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية هي فرضية مقبولة.
3.الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة الجودة و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية

فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة وجميعها لصالح الموافقين، والموافقين بشدة على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة الإستراتيجية والحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية ، وعليه نستنتج أن الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	مربع كاي المحسوبة	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	المتوسط الحسابي	العبرة
0.000	3	67.69 2	.69	موافق بشدة	4.23	1. تساهم مراجعة الجودة في الارتقاء بجودة التقارير المالية من خلال التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
0.000	4	101.8 65	.84	موافق بشدة	4.31	2. تدعم مراجعة الجودة زيادة فاعلية الاتصال عن دور المراجع في توصيل تقرير المراجعة.
0.000	3	61.00 0	.70	موافق بشدة	4.29	3. مراجعة الجودة تؤدي إلي التقليل من الأخطاء مما يساعد علي سلامة ودقة التقارير المالية.
0.000	4	83.69 2	.87	موافق	4.17	4. تسهم مراجعة الجودة في زيادة الثقة في الحصول علي المعلومات حول مدي صدق التقارير المالية.
0.000	3	17.30 8	1.03	موافق	3.93	5. تساعد مراجعة الجودة في تقويم إجراءات نظم الرقابة الداخلية مما يسهل عملية المراجعة.
0.000	4	68.11 5	1.04	موافق	4.00	6. يسهم تحسين مراقبة جودة أداء المراجعة عن طريق استخدام مراجعة الجودة في الحد من مخاطر المراجعة.
0.000	3	50.61 5 1	.82	موافق بشدة	4.21	7. يسهم نظام مراجعة الجودة في زيادة كفاءة الأداء المهني لدي المراجع.
			.85	موافق	4.16	المتوسط

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2019م

وهي اصغر من مستوى الدلالة ($a = 0.05$) فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة وجميعها لصالح الموافقين، والموافقين بشدة على ن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة الجودة و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية وعليه نستنتج أن الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة الجودة و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية هي فرضية مقبولة.

4.الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظير و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية.

من خلال الجدول (5) يلاحظ الباحثان ان الوسط الحسابي لجميع العبارات اظهر خيار الموافقة والموافقة بشدة بانحراف معياري يتراوح بين (1.04-.69) ، وهذا يعني أن متوسط جميع العبارات (4.16) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الثالثة ، بانحراف معياري (.85) ، مما يدل على تمركز القيم حول وسطها الحسابي وهذا يعني أن متوسط الإجابات هي الموافقة والموافقة بشدة على عبارات هذه الفرضية، ولتأكيد ذلك تم استخدام اختبار مربع كأي لقياس الأثر المعنوي للعبارات، ونلاحظ أن قيم مربع كأي المحسوبة تقع بين (17.308- 101.865) وكل القيم كبيرة مقارنة بالقيم الجدولية، ومستوى دلالة إحصائية (0.000)

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الرابعة

الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	مربع كاي المحسوبة	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	المتوسط الحسابي	العبرة
0.000	4	108.404	.78	موافق بشدة	4.34	1. تفيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظر في تأكيد مصداقية عملية المراجعة.
0.000	3	53.615	.79	موافق	4.13	2. تفحص مراجعة النظر مدي التزام مكاتب المراجعة بإجراءات الرقابة.
0.000	3	51.923	.79	موافق	4.08	3. مراجعة النظر تؤدي إلى التقليل من الأخطاء مما يساعد علي دقة التقارير المالية.
0.000	4	87.635	.94	موافق	4.11	4. تطبيق مراجعة النظر يساعد علي التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة.
0.000	3	108.692	.69	موافق بشدة	4.57	5. تطبيق مراجعة النظر يساعد في التأكد من الالتزام بأداب وسلوك المهنة.
0.000	2	50.442	.54	موافق بشدة	4.32	6. تطبيق مراجعة النظر يؤدي الي تحديد نقاط الضعف والقوة بما يساهم في استقلال الفرص المتاحة للمنشأة.
0.000	3	47.154	.76	موافق بشدة	4.17	7. تطبيق مراجعة النظر يؤدي الي زيادة جودة المراجعة.
			.75	موافق بشدة	4.25	المتوسط

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الاستبانة ، 2019م

2. استخدام المراجعة البيئية دعم جودة التقارير المالية، مما ساهم في زيادة ثقة المستخدمين في الاستقلال الأمثل للموارد البيئية.
3. أدت المراجعة الإستراتيجية إلى التقليل من الأخطاء مما زاد الثقة في التقارير المالية.
4. استخدام إجراءات المراجعة الإستراتيجية قلل من حجم الاختبارات الجوهرية التي يجريها المراجع.
5. سهلت مراجعة الجودة الوصول إلي أدلة مراجعة أدق وأداء عملية المراجعة بشكل أفضل.
6. أدت مراجعة الجودة إلى التقليل من الأخطاء مما ساعد علي سلامة ودقة التقارير المالية والارتقاء بجودتها من خلال التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
7. ساعد تطبيق مراجعة النظر في التأكد من الالتزام بأداب وسلوك المهنة.
8. أفادت المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظر في تأكيد مصداقية عملية المراجعة مما أدى إلي زيادة جودة المراجعة.

ثانياً: التوصيات

بناء على استنتاجات البحث الميدانية يقدم الباحثان التوصيات التالية:

1. على ديوان المراجع القومي الاهتمام بتنفيذ الاتجاهات المعاصرة للمراجعة لما لها من دور فعال في تقليل مخاطر المراجعة و لما تحققه هذه الاتجاهات من نتائج ايجابية علي أداء عملية المراجعة

من خلال الجدول (6) يلاحظ الباحثان ان الوسط الحسابي لجميع العبارات حيث اظهر خيار الموافقة والموافقة بشدة بانحراف معياري يتراوح بين (.94-.54) وهذا يعني أن متوسط جميع العبارات (4.25) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الرابعة ، بانحراف معياري (.75) ، مما يدل على تمركز القيم حول وسطها الحسابي، ولتأكيد ذلك تم استخدام اختبار مربع كأي لقياس الأثر المعنوي للعبارات، ونلاحظ أن قيم مربع كأي المحسوبة تقع بين(47.154 - 108.692) وكل القيم كبيرة مقارنة بالقيم الجدولية، ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة(0.05 = a)، فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة وجميعها لصالح الموافقين، والموافقين بشدة على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية، وعليه نستنتج أن الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر و الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية، هي فرضية مقبولة.

الاستنتاجات والتوصيات
أولاً: الاستنتاجات

توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية :

1. ساعدت المراجعة البيئية في إعطاء صورة واضحة عن اثر الأنشطة البيئية علي القيم المالية للمشروع

2. ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمتطلبات المهنية والكفاءة وذلك لأهميتها في تعزيز الاتجاهات المعاصرة للمراجعة
 3. ضرورة إعطاء موضوع جودة المراجعة أكبر قدر من الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد الأكاديمية، وكذلك من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية في السودان لما له أهمية وأثر على مهنة المراجعة.
 4. العمل على توفير كافة المتطلبات اللازمة لتطبيق الاتجاهات المعاصرة للمراجعة لما له من أثر إيجابي في ضمان تحقيق جودة المراجعة والحد من مخاطرها.
 5. دعم حياض واستقلال مراجعي الحسابات من قبل القائمين على أمر المهنة في السودان.
 6. الاهتمام برفع كفاءة المراجعين وذلك من خلال وضع برامج وسياسات خاصة بالتدريب والتعليم المهني المستمر، وعقد مؤتمرات ودورات تدريبية في مجال مهنة المراجعة بشكل عام من قبل المهتمين بمهنة المراجعة بالسودان.
 7. توفير الكفاءة المهنية في مكاتب المراجعة خصوصاً من حيث العناية والمعرفة والخبرة.
 8. ضرورة زيادة عدد مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم وبالولايات الأخرى.
- المصادر:**
- أولاً: المصادر العربية**
- الكتب:
 - 1. إبراهيم، إيهاب نظمي(2009م) ، التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال حديثاً، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
 - 2. الحاكم، علي عبد الكريم(2006م) ، الإدارة الإستراتيجية للأعمال الإنتاجية والخدمية، الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة المحدودة.
 - 3. الديب و شحاتة، عوض لبيب ، شحاتة السيد(2013م) ، أصول المراجعة الخارجية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.
 - 4. شحاتة، السيد شحاتة(2014م)، دراسات في الحسابات، القاهرة: دار التعليم الجامعي.
 - 5. شريف ، احمد زكي حسين متولي(2013م) ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير، القاهرة، جامعة السويس، كلية التجارة بالاسماعلية.
 - 6. الصبان و إبراهيم ، حمد سمير وإبراهيم حسن(2012م) ، أصول المراجعة الخارجية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
 - 7. الطائي، يوسف حجيم ، والعجيلي، محمد عاصي(2008م)، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، عمان: دار اليازوري للنشر
8. العالم، فتحي احمد يحي(2009م) ، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، عمان: دار اليازوري للنشر.
 9. عبد الله ، خالد أمين(2000م) ، علم التدقيق في الحسابات، عمان: دار وائل للنشر.
 10. عطية ، محمد راضي(2002م) ، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، القاهرة، دار النهضة العربية.
 11. غالي، جورج دانيال، وطاية، علي إبراهيم (2006م) ، المراجعة المتقدمة -مدخل كمي، القاهرة: د.ن.
 12. متولي، عصام الدين محمد (2003م)، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر.
 13. موسى، نبيل محمد(2003م) ، الإدارة الإستراتيجية،"تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، القاهرة، دار الجامعة الجديدة.
- الدوريات:
 - 1. أبو السعود ، ممدوح(2012م) ، نموذج تقرير مراجعة النظير، القاهرة: مجلة المحاسب، العدد2.
 - أبو ذر و طه ، عفاف إسحاق وحازم محمد (2012م)، اثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة علي جودة مكاتب التدقيق، عمان: المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، ، المجلد8، العدد4.
 - 2. البناء،ابوبكر عبد العزيز(2002م) ، دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي، المجلة العلمية، جامعة الأزهر، كلية التجارة ، العدد27.
 - 3. جمعة، إسماعيل إبراهيم(1998م) ، تقدير المخاطرة في عملية المراجعة: نموذج مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد26، العدد1.
 - 4. السقا، السيد احمد(1996م)، مراجعة الأداء البيئي- إطار مقترح، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد39، العدد2.
 - 5. محمد،حسن شلقامي (2014م)، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلد2، العدد1،.
 - 6. يوسف، ابر بكر محمد(2005م) ،إدارة المزايا التنافسية للمنشأة والدور التسييري والتأثيري للمراجعة الإستراتيجية،إطار مقترح،القاهرة : مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة ، العدد1، الجزء 1.
- الرسائل والاطاريح العلمية:
 - 1. ابو الحسن، نسرين مساعد بابر (2018م) ، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
 - 2. احمد، حسن العطا عثمان(2016م)، دور المراجعة الإستراتيجية في الحد من فجوة التوقعات في

ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة.

8. عرابي، سهير عبد اللطيف (2018م) ، المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

9. مراد، غمام و فوزي، دحمون (2015م) ، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP بالاحضرية، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

10. موسي، الطيب حامد إدريس (2011م) ، دور المراجعة البيئية في تحسين الأداء البيئي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير، منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

1. M.Klayman and W. Siskind. Barry, Ralph, (1994) "Gregon Acts to Protect the confidentiality of Environmental Audit reports", Journal of Environmental Regulation.
2. John. K(1995) , *Who needs Globule Strategy Accountancy*, Vol. 106. July
3. AICPA, *Statement on Auditing standards*, No 47 op, cit .

المراجعة- دراسة ميدانية علي ديوان المراجعة القومي، ومكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

3. ادم ،خديجة إبراهيم جمعة(2016م) ، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة وأثرها في تحقيق جودة معلومات التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

4. البله ،خطاب بابكر محمد(2017م) ، دور مراجعة النظر في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

5. جمال، عائشة عبد الله المحجوب (2013)، اثر الجودة الشاملة في أداء الإستراتيجية في الصناعات الفندقية في السودان، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

6. الشبلي، احسان محمد احمد ابراهيم(2013م) ، تقييم تجربة ديوان المراجعة القومي في السودان لتطبيق المراجعة البيئية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

7. شحاتة ، دعاء عبد الفتاح(2012م) ، دور المراجع الداخلي في مراجعة الإستراتيجية وانعكاسه علي كفاءة وفعالية الأداء في منظمات الأعمال، رسالة